



**Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών
στη Φορολογική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση
Στρατηγικών Αποφάσεων**

Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων

Διπλωματική εργασία

Ενδοομιλικές συναλλαγές: κανόνες τιμολόγησης αγαθών και υπηρεσιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων στο πλαίσιο του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013) και του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013)

της

Παρασκευή Κάρκα του Δημητρίου

Επιβλέπων Καθηγητής: Καραγιώργος Αλκιβιάδης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη Φορολογική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων

Φεβρουάριος 2022

Ευχαριστίες

Αρχικά θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή κύριο Αλκιβιάδη Καραγιώργο, για τη σημαντική συμβολή, αρωγή και υποστήριξη που μου παρέιχε κατά την συγγραφή της εν λόγω διπλωματικής εργασίας.

Επίσης, θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες σε όλο διδακτικό και διοικητικό προσωπικό του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Φορολογική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων.

Αφιερώσεις

Στις κόρες μου Αριάδνη, Ηλέκτρα και Καλλιστώ, που μου δίνουν την ώθηση και τη δύναμη να προχωρώ.

Περίληψη

Οι ενδοομιλικές συναλλαγές αποτελούν ένα θέμα μεγάλης βαρύτητας για όλες τις επιχειρήσεις με διασυνοριακές καθώς και εγχώριες ενδοομιλικές συναλλαγές και απαιτεί ένα επιδέξιο φορολογικό σχεδιασμό. Η σχετική νομοθεσία περιλαμβάνει ένα ιδιαίτερα αυστηρό κανονιστικό πλαίσιο για την λειτουργία των επιχειρήσεων ούτως ώστε να αποδίδουν τους ανάλογους φόρους και να μην αποκρύπτουν εισοδήματα.

Στη χώρα μας η εφαρμογή των ενδοομιλικών συναλλαγών μέσω συνδεδεμένων επιχειρήσεων βρίσκεται σε αρχικό στάδιο ενώ δεν έχουν γίνει αρκετές έρευνες πάνω στο συγκεκριμένο ζήτημα. Η αρμόδια φορολογική αρχή εισήγαγε με το άρθρο 26 του ν.3728/2008 για πρώτη φορά την έννοια των ενδοομιλικών συναλλαγών, ενώ σήμερα αποτελούν σημαντικό κομμάτι τόσο του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, άρθρα 2ζ, 50 & 51) όσο και του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (ν. 4174/2013, άρθρα 21, 22 & 56).

Στην παρούσα μελέτη αναλύονται σε ποιες περιπτώσεις υπάρχει η υποχρέωση οι επιχειρήσεις να τεκμηριώνουν τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών, καθώς και οι μέθοδοι που προτείνονται από τον Ο.Ο.Σ.Α και εγκρίνονται από την ελληνική φορολογική αρχή έτσι ώστε να επιτευχθεί η εν λόγω τεκμηρίωση.

Η συνεισφορά αυτής της μελέτης έγκειται στην καλύτερη κατανόηση της λειτουργίας της ενδοομιλικής τιμολόγησης, από τις επιχειρήσεις – ομίλους.

Λέξεις κλειδιά: Ενδοομιλική τιμολόγηση, Φορολογική Αρχή, Εταιρία, Όμιλος, Ο.Ο.Σ.Α, Ελληνική Νομοθεσία

Abstract

Transfer-pricing is a matter of great importance for all businesses with cross-border as well as domestic intra-group transactions and require a skillful tax planning. The relevant legislation includes a very strict regulatory framework for the operation of companies so that they pay the appropriate taxes and do not hide income.

In our country, the implementation of Transfer-pricing through affiliated companies is at an early stage and not enough research has been done on this issue. The competent tax authority introduced with article 26 of law 3728/2008 for the first time the concept of intra-group transactions, while today are an important part of both the current Income Tax Code (Law 4172/2013, articles 2g, 50 & 51) and the Code of Tax Procedures (Law 4174/2013, Articles 21, 22 & 56).

The present study analyzes in which cases there is an obligation for companies to document the prices of intra-group transactions, as well as the methods proposed by the OECD and approved by the Greek tax authority in order to achieve this documentation.

The contribution of this study lies in the better understanding of the operation of intra-group pricing, by companies - groups.

Key Words: Transfer pricing, Tax Authority, Company, Group, OECD, Greece, Greek legislation

Πίνακας περιεχομένων

<u>Ευχαριστίες - Αφιερώσεις.....</u>	<u>2</u>
<u>Περίληψη</u>	<u>3</u>
<u>Abstract.....</u>	<u>4</u>
<u>Εισαγωγή – Αναγκαιότητα – Σκοπός -Διάρθρωση Διπλωματικής Εργασίας</u>	<u>7</u>
<u>Εισαγωγή</u>	<u>7</u>
<u>Αναγκαιότητα – Σκοπός Διπλωματικής Εργασίας</u>	<u>9</u>
<u>Διάρθρωση Διπλωματικής Εργασίας</u>	<u>10</u>
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....</u>	<u>11</u>
<u>1.1 Η έννοια της συνδεδεμένης επιχείρησης</u>	<u>11</u>
<u>1.2 Η έννοια των ενδοομιλικών συναλλαγών</u>	<u>13</u>
<u>1.3 Η έννοια της ενδοομιλικής τιμολόγησης (“Trasfer pricing”).....</u>	<u>16</u>
<u>1.4 Ο σκοπός – Λειτουργίες της ενδοομιλικής τιμολόγησης</u>	<u>17</u>
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΟΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ</u>	<u>18</u>
<u>2.1 Αρχή των «Ίσων Αποστάσεων» ("Arm’s Length Principle").....</u>	<u>18</u>
<u>2.2 Μέθοδοι Ενδοομιλικής Τιμολόγησης</u>	<u>19</u>
<u>2.2.1 Παραδοσιακές ή Κλασσικές Μέθοδοι</u>	<u>19</u>
<u>2.2.2 Λοιπές (Μη Παραδοσιακές) - Συναλλακτικές Μέθοδοι</u>	<u>22</u>
<u>2.3 Κριτήρια Σύνδεσης.....</u>	<u>25</u>
<u>2.3.1 Υποχρεώσεις των συνδεδεμένων προσώπων που διενεργούν ενδοομιλικές συναλλαγές.....</u>	<u>27</u>
<u>2.3.2 Τα είδη των ενδοομιλικών συναλλαγών για τα οποία υπάρχει υποχρέωση τεκμηρίωσης και ποια εξαιρούνται;</u>	<u>28</u>
<u>2.3.3 Όρια για την απαλλαγή από την υποχρέωση τεκμηρίωσης από 2014 μέχρι και σήμερα</u>	<u>29</u>
<u>2.3.4 Υπολογισμός αποδεκτού εύρους</u>	<u>29</u>
<u>2.3.5 Εξεταζόμενα θέματα φορολογικού ελέγχου στο πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών.....</u>	<u>30</u>
<u>2.3.6 Τρόπος εξακρίβωσης της τήρησης η μη της «αρχής των ίσων αποστάσεων» από την αρμόδια φορολογική αρχή.....</u>	<u>31</u>
<u>2.4 Η Διαδικασία Επιλογής της Ενδεδειγμένης Μεθόδου.....</u>	<u>31</u>
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΕΣ ΔΙΚΑΙΟ</u>	<u>34</u>
<u>3.1 Κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ.....</u>	<u>34</u>

<u>3.2 Διαδικασία Αμοιβαίας Συμφωνίας (Mutual Agreement Procedure-MAP)</u>	<u>41</u>
<u>3.3 Διαδικασία Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (Advance Pricing Agreements-APA)</u>	<u>43</u>
<u>3.4 Διάβρωση Φορολογικής Βάσης και Μεταφορά Κερδών (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS)</u>	<u>45</u>
<u>3.5 Οικονομικές επιπτώσεις της Νέας Διεθνούς Φορολογικής Αρχιτεκτονικής.....</u>	<u>48</u>
<u>3.6 Διεθνής συνεργασία για τον τερματισμό της φοροαποφυγής</u>	<u>49</u>
<u>3.7 Ελληνικό Νομοθετικό πλαίσιο.....</u>	<u>52</u>
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ – ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΠΡΟΣΛΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....</u>	<u>58</u>
<u>4.1 Μέθοδος της «συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής» (Comparable Uncontrolled Price – CUP).....</u>	<u>58</u>
<u>4.2 Μέθοδος του «κόστους συν κέρδος» (Cost Plus Method).....</u>	<u>62</u>
<u>4.3 Μέθοδος της «τιμής μεταπώλησης» (Resale Price Method).....</u>	<u>66</u>
<u>4.4 Μέθοδος του «καθαρού κέρδους συναλλαγής» (Transactional Net Margin Method - TNMM).....</u>	<u>68</u>
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ</u>	<u>71</u>
<u>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</u>	<u>.....</u>
<u>Ελληνική Βιβλιογραφία</u>	<u>72</u>
<u>Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία.....</u>	<u>72</u>
<u>Ηλεκτρονική Βιβλιογραφία.....</u>	<u>72</u>
<u>Ελληνική νομοθεσία.....</u>	<u>73</u>
<u>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1.....</u>	<u>74</u>

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η αυξανόμενη ανάπτυξη των διεθνών συναλλαγών που οφείλεται στο φαινόμενο της παγκοσμιοποίησης συντέλεσε στην ολοένα και μεγαλύτερη εμφάνιση ομίλων επιχειρήσεων ανά τον κόσμο. Η αλματώδης αυτή τάση δημιουργίας ομίλων επιχειρήσεων είχε ως αποτέλεσμα τη διενέργεια συναλλαγών μεταξύ των εταιριών που απαρτίζουν τον όμιλο, οι οποίες είναι ευρέως γνωστές με τον όρο «**ενδοομιλικές συναλλαγές**». (Cravens & Karen, 1997). Έτσι, μέσω της συνεργασίας επιχειρήσεων (όμιλοι επιχειρήσεων) επιτυγχάνεται μία σειρά από οικονομικά-φορολογικά πλεονεκτήματα. Συγκεκριμένα, οι οικονομικοί όμιλοι επιλέγουν μέσω της μεταφοράς των κερδών να επιτύχουν την ελάχιστη φορολογική επιβάρυνση, μετατοπίζοντας τα κέρδη τους από μία χώρα με υψηλό φορολογικό συντελεστή σε κάποια άλλη χώρα με χαμηλότερο. Το μέσο που χρησιμοποιούν για να επιτύχουν αυτή τη μείωση των φορολογικών βαρών είναι η «**ενδοομιλική τιμολόγηση**».

Η μεταβίβαση κερδών μέσω των ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελεί την κύρια μορφή (νόμιμης) φοροαποφυγής (Clausing & Kimberly, 2000). Η οργάνωση Global Financial Integrity, υπολόγισε ότι 50-60% του διεθνούς εμπορίου αποτελείται από συναλλαγές μεταξύ εταιριών που ανήκουν στους ίδιους ομίλους. Στις ανεπτυγμένες και αναπτυσσόμενες χώρες οι φορολογικοί ελιγμοί των πολυεθνικών περιορίζουν τους φόρους που καταβάλλουν σε αρκετά χαμηλά επίπεδα, αφήνοντας τα κράτη με περιορισμένα έσοδα και υποχρεώνοντας τα έτσι είτε να μειώνουν τις δαπάνες, είτε να φορολογούν τους μικρομεσαίους (Παλαιολόγος, 2014).

Προκειμένου να περιορισθεί η διεθνής φοροαποφυγή, αρκετές χώρες προχωρούν σε τροποποίηση της νομοθεσίας για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών (transfer pricing rules) και την υποκεφαλαιοδότηση των επιχειρήσεων (thin capitalisation rules), στη επιβολή περιορισμών τόσο στις πληρωμές προς εξωχώριες εταιρείες, όσο και στην έμμεση μεταφορά κερδών προς χώρες με χαμηλό φορολογικό συντελεστή, (Σαββαΐδου, 2014), Ομιλία στο Συμπόσιο Transfer Pricing με θέμα «Το transfer pricing στο προσκήνιο των διεθνών φορολογικών εξελίξεων και η εφαρμογή του στην Ελλάδα»).

Προκειμένου να υπάρξει αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής αρκετές φορολογικές διοικήσεις ενθαρρύνουν την οικειοθελή εκ μέρους των φορολογούμενων αποκάλυψη μη δηλωθέντων εισοδημάτων που είναι κατατεθειμένα σε λογαριασμούς σε εξωχώριες εταιρείες, καθώς και τον επαναπατρισμό κεφαλαίων,

για τα οποία συνέτρεχε υποχρέωση δήλωσής τους ή καταβολής φόρου, τα οποία συνοδεύονται συνήθως από την «απειλή» ενεργοποίησης των Διεθνών Συμφωνιών Ανταλλαγής Πληροφοριών, ούτως ώστε να διαπιστωθεί η ύπαρξη καταθέσεων που διατηρούν οι φορολογικοί κάτοικοι της χώρας σε τράπεζες της αλλοδαπής, σε περίπτωση μη υπαγωγής στα προγράμματα φορολογικής αμνηστίας . (Borkowski & Susan, 1997).

Πέραν όμως από τη θέσπιση «κατασταλτικών» νόμων για την αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής, πολλές χώρες υιοθετούν προληπτικά μέτρα για την προσέγγιση του φαινομένου, όπως τις «προληπτικές φορολογικές συμφωνίες» μεταξύ της φορολογικής αρχής και των φορολογούμενων. Οι συμφωνίες αυτές παίρνουν κυρίως τη μορφή του γαλλικού φορολογικού «Rescrit» ή των Συμφωνιών Τιμολόγησης των Ενδοομιλικών Συναλλαγών (Advance Pricing Arrangements) (Clausing & Kimberly, 2003).

Στην Ελλάδα με μια σειρά νόμων (ν.3091/2002, ν.3775/2009, ν.3842/2010, ν.3943/2011, ν.1472/2013, ν.4174/2013) έγιναν τα βήματα για την αντιμετώπιση του φαινομένου της διεθνούς φοροαποφυγής. Ειδικότερα επιβλήθηκε ο ειδικός φόρος ακινήτων και θεσμοθετήθηκε το τεκμήριο με σκοπό την ανεύρεση του πραγματικού υπόχρεου σε φόρο που υποκρύπτεται ενώ προβλέφθηκε η μη χορήγηση πιστοποιητικού για τον ειδικό φόρο ακινήτων σε περίπτωση που διαπιστώνεται ότι τα δηλωθέντα φυσικά πρόσωπα δεν είναι οι πραγματικοί φορείς της επιχείρησης.

ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Το ερευνητικό αντικείμενο της ενδοομιλικής τιμολόγησης μεταξύ των εταιριών σε συνδυασμό με τις συνεχώς μεταβαλλόμενες οικονομικές συνθήκες αποτελεί ένα ιδιαίτερα ενδιαφέρον αντικείμενο τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για τα κράτη στα οποία δραστηριοποιούνται.

Η διεξαγωγή θεωρητικής καθώς και εμπειρικής έρευνας αναφορικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση των επιχειρήσεων δημιουργεί ιδιαίτερο ενδιαφέρον, καθώς μπορεί να αποτελέσει μια σωστή βάση για την ορθολογική λειτουργία των επιχειρήσεων.

ΣΚΟΠΟΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να αναλυθούν οι όροι των «**ενδοομιλικών συναλλαγών**» καθώς και της «**ενδοομιλικής τιμολόγησης**», που είναι άρρηκτα συνδεδεμένοι. Η «**ενδοομιλική τιμολόγηση**» (**transfer pricing**) αναφέρεται στον προσδιορισμό της αξίας των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Επιπλέον, στα πλαίσια της εργασίας αυτής παρουσιάζεται η αρχή των «**ίσων αποστάσεων**» και γίνεται αναφορά στις μεθόδους για την εφαρμογή της εν λόγω αρχής. Επιχειρείται επίσης μια συστηματοποιημένη προσπάθεια να τονιστούν τα κυριότερα σημεία του θεσμικού πλαισίου των ενδοομιλικών συναλλαγών, προκειμένου να διευκρινιστούν πλήρως όλες οι υποχρεώσεις των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, που ασκούν τη δραστηριότητά τους στον Ελλαδικό χώρο. Τέλος, στο πέμπτο κεφάλαιο παρατίθενται τα σημαντικότερα συμπεράσματα που προκύπτουν από τη συγγραφή της συγκεκριμένης εργασίας για τους κανόνες τιμολόγησης μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η παρούσα εργασία απαρτίζεται από έξι κεφάλαια. Αρχικά γίνονται κάποιες εισαγωγικές παρατηρήσεις που αφορούν το θέμα που πραγματεύεται. Στην συνέχεια αναλύεται η αναγκαιότητα, η συνεισφορά, ο σκοπός και η διάρθρωση της παρούσας εργασίας.

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το θεωρητικό πλαίσιο της διπλωματικής εργασίας. Πιο συγκεκριμένα, αναλύεται το εννοιολογικό πλαίσιο της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Στο δεύτερο κεφάλαιο πραγματοποιείται μια επισκόπηση των μεθόδων της ενδοομιλικής τιμολόγησης, καθώς και τα κριτήρια για την επιλογή της ενδεδειγμένης μεθόδου.

Εν συνεχεία, στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το νομοθετικό πλαίσιο σε επίπεδο Διεθνούς δικαίου μέσω των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ, καθώς γίνεται και μία επισκόπηση στο ισχύον ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο.

Στο τέταρτο κεφάλαιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας εξετάζονται παραδείγματα ενδοομιλικής τιμολόγησης μέσω συνδεδεμένων επιχειρήσεων

Ενώ τέλος στο πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο παρατίθεται μια επισκόπηση των συμπερασμάτων της παρούσης διπλωματικής εργασίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: **ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

1.1 Η Έννοια της Συνδεδεμένης Επιχείρησης

Ο ορισμός της έννοιας των «**συνδεδεμένων επιχειρήσεων**» διατυπώθηκε για πρώτη φορά στην παράγραφο 5 του άρθρου 42ε καθώς και στην παράγραφο 1 του άρθρου 96 του **Νόμου 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιριών»**. Σύμφωνα με τον προαναφερθέντα Νόμο, «**συνδεδεμένες επιχειρήσεις**» είναι οι επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική. Αναλυτικότερα, σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική υπάρχει όταν μία επιχείρηση (μητρική):

- ή έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) εταιρίας, ακόμη και αν η πλειοψηφία αυτή δημιουργείται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής εταιρίας,
- ή ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης μετά από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής,
- ή συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης και έχει το δικαίωμα, είτε άμεσα, είτε έμμεσα μέσω τρίτων, να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της επιχείρησης αυτής (θυγατρικής),
- ή έχει την εξουσία να ασκεί ή πράγματι ασκεί κυριαρχική εξουσία ή έλεγχο σε άλλη θυγατρική εταιρία ή με άλλη θυγατρική εταιρία, υπάγονται στην ενιαία διεύθυνση της μητρικής επιχείρησης.

Στη συνέχεια, σύμφωνα με το **Νόμο 4170/2013**, ο οποίος με την παράγραφο 3α του άρθρου 64, όπως ίσχυσε για διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 01/01/2012, συμπλήρωσε την παράγραφο 2, του άρθρου 39 του **Νόμου 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος(Κ.Φ.Ε.)**», ως «**συνδεδεμένες**» ορίστηκαν οι επιχειρήσεις που:

- Συνδέονται λόγω της συμμετοχής της μίας στην άλλη επιχείρηση, κατέχοντας άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια, ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον 33%, βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου.
- Συνδέονται με κάθε άλλη επιχείρηση που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές,

μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον 33%, βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου σε μία από τις «συνδεδεμένες επιχειρήσεις».

- Συνδέονται με κάθε άλλο πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή το πρόσωπο αυτό ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα καθοριστικής επιρροής στη λήψη των αποφάσεων της επιχείρησης ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα-επιχειρήσεις έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

Η έννοια του «**Συνδεδεμένου**» προσώπου, φυσικού ή νομικού, επαναδιατυπώθηκε με το άρθρο 2: «Ορισμοί», του **Νόμου 4172/2013 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος»**, η ισχύς του οποίου ορίστηκε για διαχειριστικές χρήσεις που ξεκινούν από 01/01/2014. Βάσει του άρθρου αυτού, «**συνδεδεμένο**» πρόσωπο ορίζεται ως το κάθε πρόσωπο (φυσικό ή νομικό), το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, «**συνδεδεμένα πρόσωπα**» θεωρούνται τα ακόλουθα:

- κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον 33% βάσει αξίας ή αριθμού,
- δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον 33% βάσει αξίας ή αριθμού,
- κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα καθοριστικής άσκησης επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

Στη διεθνή βιβλιογραφία χρησιμοποιούνται οι όροι «controlled transaction» και «uncontrolled transaction», οι οποίοι διαφοροποιούν τις συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων-ομίλων από εκείνες που διενεργούνται μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων-ομίλων. Στην πρώτη κατηγορία τον αποκλειστικό έλεγχο στην τελική διαμόρφωση των τιμών έχει ο όμιλος, ενώ στη δεύτερη κατηγορία οι τιμές καθορίζονται υπό τις συνθήκες της ελεύθερης αγοράς (Καραγιώργος, 2019).

1.2 Η Έννοια των Ενδοομιλικών Συναλλαγών

«Ενδοομιλικές συναλλαγές» χαρακτηρίζονται εκείνες οι συναλλαγές (αγορές και πωλήσεις εμπορευμάτων, λήψη και παροχή υπηρεσιών, μεταβίβαση άυλων περιουσιακών στοιχείων) που λαμβάνουν χώρα μεταξύ μιας ελληνικής επιχείρησης και των εταιριών του πολυεθνικού ή ελληνικού ομίλου στον οποίο ανήκει. (Τσουρουφλής & Φορτσάκης, 2010). Οι συναλλαγές αυτές διενεργούνται μεταξύ επιχειρήσεων-ομίλων, οι οποίες θεωρείται ότι έχουν κοινά συμφέροντα είτε μέσω της άσκησης κοινής διοίκησης είτε λόγω της σύνθεσής τους. Με άλλα λόγια, σύνδεση υπάρχει μεταξύ επιχειρήσεων-ομίλων, όταν πίσω από αυτές υπάρχουν τα ίδια πρόσωπα και άρα δύνανται να συναλλάσσονται μεταξύ τους όχι στο πλαίσιο της κοινής εμπορικής πρακτικής, αλλά για σκοπούς μείωσης των προς απόδοση φόρων και ως εκ τούτου προς όφελος των προσώπων που βρίσκονται πίσω από αυτές (Αθανασάκη, 2015).

Η ενδοομιλική πολιτική των συνδεδεμένων επιχειρήσεων αποτελεί ένα πολυσύνθετο θέμα για τις επιχειρήσεις και τις ελεγκτικές αρχές και επί αυτού έχουν αναπτυχθεί δύο προσεγγίσεις.

Η πρώτη προσέγγιση βασίζεται στο ότι οι επιχειρήσεις - όμιλοι αποσκοπούν στην επίτευξη όσο το δυνατόν υψηλότερης κερδοφορίας, μέσω της αύξησης των εσόδων και μείωση των δαπανών τους. Η αύξηση των εσόδων πραγματοποιείται κατά κύριο λόγο αυξάνοντας τα μερίδια αγοράς. Ωστόσο, αυτό θα πρέπει να συμβαίνει στα πλαίσια υγιούς ανταγωνισμού και χωρίς την ύπαρξη αισχροκέρδειας εις βάρος τόσο των κρατικών φορολογικών μηχανισμών, όσο και των ομοειδών επιχειρήσεων. Επομένως, στην σημερινή εποχή, θεωρείται σωστό και θα λέγαμε επιχειρηματικά επιβεβλημένο, οι επιχειρήσεις να επεκτείνονται ιδρύοντας θυγατρικές, υποκαταστήματα και συνδεδεμένες εντός και εκτός της χώρας που δραστηριοποιούνται. Συνεπώς εφόσον η εκάστοτε φορολογική διοίκηση θεσπίσει και εφαρμόσει μια καλά μελετημένη πολιτική για τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων και πολυεθνικών επιχειρήσεων, βοηθά σημαντικά στις αποφάσεις των τελευταίων να καθορίσουν τον τρόπο τιμολόγησης των αγαθών και υπηρεσιών που εμπορεύονται σε κάθε χώρα, με σκοπό τη μεγιστοποίηση των κερδών τους.

Η δεύτερη προσέγγιση βασίζεται στο γεγονός ότι αρκετές επιχειρήσεις με συνδεδεμένες θυγατρικές, καθώς και οι πολυεθνικοί όμιλοι, επωφελούνται από την δυνατότητα που έχουν μέσω των ενδοομιλικών συναλλαγών να διαμορφώνουν τα

φορολογικά τους αποτελέσματα, ώστε στοχευμένα να αποδίδουν λιγότερους φόρους στα κράτη που εδρεύει κάθε συνδεδεμένη τους επιχείρηση, μειώνοντας ανάλογα τα κέρδη καθώς κάθε κράτος εφαρμόζει διαφορετικούς συντελεστές φορολόγησης και σε πολλές περιπτώσεις αρκετά χαμηλούς. Ακόμα και εταιρείες οι οποίες έχουν ιδρύσει άλλες συνδεδεμένες και δραστηριοποιούνται εντός του ίδιου κράτους, έχουν την δυνατότητα να μεταφέρουν φορολογητέα ύλη μειώνοντας σημαντικά τα κέρδη τους.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η μεταφορά φορολογητέας ύλης από μια κερδοφόρα επιχείρηση προς μια ζημιογόνο συνδεδεμένη της, συνδυαστικά μέσω της υποτιμολόγησης των πωλήσεων, καθώς και μέσω της υπερτιμολόγησης των αγορών της. (Αληφαντής, 2004). Σε γενικές γραμμές η ενδοομιλική τιμολόγηση εξυπηρετεί τις επιχειρήσεις στα κάτωθι:

- Τη μείωση φορολογητέου εισοδήματος και τη διαχείριση της φορολογητέας ύλης.
- Τη διαχείριση των δασμών εμπορίου.
- Τη μεταφορά κεφαλαίων μεταξύ των συνδεδεμένων με μειωμένο κόστος.
- Την προσαρμογή στα εθνικά φορολογικά πλαίσια των κρατών.
- Τη διαχείριση των προβλημάτων ρευστότητας μεταξύ των συνδεδεμένων.
- Τον έλεγχο των αποτελεσμάτων των συνδεδεμένων εταιριών.
- Την ανταγωνιστικότητα και προώθηση της επίτευξης των στόχων του ομίλου.
- Τη διαχείριση συναλλαγματικών ισοτιμιών.

Η ανωτέρω δεύτερη προσέγγιση δημιουργεί σημαντική απώλεια φορολογικών εσόδων στα κράτη και ως εκ τούτου οι κυβερνήσεις και οι διεθνείς οργανισμοί προσπαθούν να ελαχιστοποιήσουν τις απώλειες των ανωτέρω εσόδων δημιουργώντας ανάλογα το κατάλληλο νομοθετικό πλαίσιο. Αντίστοιχα, σκοπός της Ελληνικής φορολογικής διοίκησης (ΑΑΔΕ) είναι να ελεγχθούν οι συναλλαγές των συνδεδεμένων επιχειρήσεων με σκοπό την αποτροπή της απώλειας φορολογικών εσόδων.

Νομοθετικά, ο ορισμός των «**ενδοομιλικών συναλλαγών**» αναφέρεται στο άρθρο 50 του **Νόμου 4172/2013 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος»** και αφορά την πραγματοποίηση συναλλαγών, διεθνών ή και εγχώριων, με συνδεδεμένα πρόσωπα-επιχειρήσεις, κατά την έννοια του άρθρου 2 του εν λόγω Κ.Φ.Ε.

Σε παγκόσμιο και τοπικό επίπεδο βλέπουμε ότι υπάρχουν αρκετές κατηγορίες χρηματοοικονομικών συναλλαγών οι οποίες μπαίνουν στα πλαίσια της τεκμηρίωσης

για σκοπούς transfer pricing όταν διεξάγονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων-ομίλων. Οι συναλλαγές αυτές, είτε αφορούν στη βασική επιχειρηματική πρακτική των τραπεζών και εν γένει πιστωτικών ιδρυμάτων (π.χ. ενδοομιλικά δάνεια, αλληλόχρεοι λογαριασμοί, καταθέσεις, αγοραπωλησίες ομολόγων, παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λογαριασμοί ανταποκριτών (Nostro/Vostro Accounts), προμήθειες αγοραπωλησίας χρηματοοικονομικών προϊόντων και ομολόγων, διαμεσολάβησης, διάθεσης Αμοιβαίων Κεφαλαίων, εκκαθάρισης συναλλαγών στο Χρηματιστήριο), είτε ανήκουν στη γενικότερη κατηγορία υπηρεσιών οι οποίες διενεργούνται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων-ομίλων στο πλαίσιο πολυεθνικών ομίλων (εκτιμήσεις ακινήτων, δανεισμούς προσωπικού, προώθηση και διάθεση υπηρεσιών, ασφαλίσεις και υπηρεσίες τεχνικής/μηχανογραφικής υποστήριξης, υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου και συμμόρφωσης).

Περαιτέρω, αντικείμενο τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελούν και οι εμπορικές σχέσεις μεταξύ κεντρικού και υποκαταστήματος, στο πλαίσιο της νομοθεσίας περί transfer pricing, παρά το γεγονός ότι από νομική άποψη, το κεντρικό και το υποκατάστημα δεν θεωρείται ότι έχουν ξεχωριστή νομική προσωπικότητα, αλλά θεωρείται ότι αποτελούν μία ενιαία οντότητα. Σύμφωνα με το Μοντέλο Σύμβασης του ΟΟΣΑ αλλά και τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί ενδοομιλικής τιμολόγησης, έχει επικρατήσει η λεγόμενη “Authorised OECD Approach” ή, όπως έχει παγκοσμίως κυριαρχήσει ο όρος από τα αρχικά των παραπάνω λέξεων “AOA”, σύμφωνα με την οποία το άρθρο 9 του Μοντέλου Σύμβασης, το οποίο αναφέρεται στις εμπορικές σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων εφαρμόζεται αναλογικά και στις συναλλαγές που διενεργούνται μεταξύ κεντρικού καταστήματος και υποκαταστήματος, σύμφωνα με ένα πλάσμα δικαίου ή “fiction”, ότι το κεντρικό και το υποκατάστημα θεωρούνται ειδικά για τους σκοπούς του transfer pricing ως δύο διαφορετικές, ασύνδετες νομικές οντότητες (Deloitte & Touche, 1999). Το γεγονός αυτό έχει ευρεία εφαρμογή στην περίπτωση των τραπεζικών ομίλων, δεδομένου ότι, σε πολλές περιπτώσεις, τα πιστωτικά ιδρύματα επιλέγουν να εγκατασταθούν σε άλλες χώρες όχι με τη νομική μορφή της θυγατρικής εταιρείας, αλλά μέσω της ίδρυσης υποκαταστημάτων. Επισημαίνεται επομένως, ότι και αυτή η κατηγορία ενδοομιλικών συναλλαγών μπαίνει στα πλαίσια της τεκμηρίωσης, καθότι πληροί τις λοιπές εκ του νόμου τιθέμενες προϋποθέσεις (Αθανασάκη, 2015).

1.3 Η Έννοια της Ενδοομιλικής Τιμολόγησης ("Transfer Pricing")

Ο όρος «**transfer pricing**», που στην Ελλάδα έχει επικρατήσει ως «**ενδοομιλική τιμολόγηση**», αναφέρεται στην τιμή που μια επιχείρηση χρεώνει μια συνδεδεμένη με αυτήν επιχείρηση, η οποία ενδεχομένως να διαφέρει από την τιμή που θα χρέωνε αν η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση ήταν μη συνδεδεμένη. Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η πρακτική του «**transfer pricing**» έχει ως σκοπό τη μείωση των συνολικών φορολογικών βαρών των πολυεθνικών επιχειρήσεων. Με απλά λόγια, ένας Όμιλος επιλέγει μέσω της μεταφοράς των κερδών να επιτύχει την μείωση των καταβληθέντων φόρων σε επίπεδο πάντα Ομίλου. Με αυτό τον τρόπο, μετατοπίζει τα κέρδη σε μία χώρα και συγχρόνως αυξάνει τα φορολογητέα κέρδη στη χώρα αυτή, ενώ παράλληλα, επωφελείται συνολικά σε επίπεδο Ομίλου, δεδομένου ότι τα κέρδη αυτά μεταφέρθηκαν από μία χώρα με σαφώς μεγαλύτερο φορολογικό συντελεστή.

Ο συγκεκριμένος τρόπος λειτουργίας δεν εφαρμόζεται μόνο σε διασυνοριακές συναλλαγές αλλά και σε συναλλαγές τοπικού επιπέδου μεταξύ των εταιριών του Ομίλου, μέσω της μεταφοράς των κερδών μεταξύ κερδοφόρων και ζημιωγόνων επιχειρήσεων ή επιχειρήσεων διαφορετικής νομικής μορφής και εφαρμογής διαφορετικού φορολογικού συντελεστή επί των κερδών τους.

Αποτέλεσε λοιπόν ουσιαστική αναγκαιότητα για κάθε χώρα να καταρτίσει ένα νομοθετικό πλαίσιο προκειμένου να είναι σε θέση να ελέγξει αποτελεσματικότερα τις εμπορικές συναλλαγές των πολυεθνικών επιχειρήσεων που ανήκουν σε κάποιον Όμιλο αλλά και ημεδαπών επιχειρήσεων που απαρτίζουν μέλη κάποιου Ομίλου. Για την πραγματοποίηση του σκοπού αυτού, η «**ενδοομιλική τιμολόγηση**» αποτελεί αντικείμενο νομοθετικής ρύθμισης αρκετών χωρών, μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα, με βασικό εργαλείο τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ (*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*).

Οι Ελληνικές ελεγκτικές φορολογικές αρχές για τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών στηρίζονται:

- Στις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ «*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*» και «*Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting*»(Updated July 2017).
- Στους σχετικούς κανονισμούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

- Στις συμβάσεις περί «Αποφυγής Διπλής Φορολογίας» που έχουν συναφθεί μεταξύ των δύο ενδιαφερόμενων χωρών.
- Στην Ελληνική νομοθεσία όπως ισχύει.

1.4 Ο Σκοπός - Λειτουργίες της Ενδοομιλικής Τιμολόγησης

Η ενδοομιλική τιμολόγηση εξυπηρετεί φορολογικούς και μη φορολογικούς σκοπούς. Οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών δεν προσδιορίζονται σύμφωνα με το νόμο και τις δυνάμεις της προσφοράς και της ζήτησης, όπως συμβαίνει στο σύστημα της ελεύθερης αγοράς. Οι όμιλοι έχουν την ευχέρεια να ορίζουν οι ίδιοι τις τιμές των συναλλαγών τους με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, λόγω της άμεσης σχέσης που υπάρχει μεταξύ τους. Η πρακτική αυτή επηρεάζει το ποσοστό του μικτού κέρδους των επιχειρήσεων του ομίλου. Συνεπώς, οι όμιλοι εταιριών αυξομειώνοντας με κατάλληλο τρόπο τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών έχουν τη δυνατότητα να μεγιστοποιήσουν τα αποτελέσματά τους, μετατοπίζοντας τα κέρδη τους σε κράτη με χαμηλότερο συντελεστή φορολογίας.

Η πολιτική της ενδοομιλικής τιμολόγησης δεν επιτελεί μόνο φορολογικούς σκοπούς. Πιο συγκεκριμένα, οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών, που αποτελούν ένα πολύτιμο διοικητικό εργαλείο, χρησιμεύουν για την πραγματοποίηση των ακόλουθων μη φορολογικών λειτουργιών:

- Έλεγχος αποδοτικότητας των εταιριών που απαρτίζουν τον όμιλο.
- Διοίκηση, προγραμματισμός, διαφήμιση και οργάνωση των ενεργειών των επιχειρήσεων του ομίλου.
- Ελάφρυνση του διαχειριστικού κόστους του ομίλου.
- Περιορισμός του συναλλαγματικού και πληθωριστικού κινδύνου μέσω της μείωσης της ρευστότητας συγκεκριμένων εταιριών του ομίλου.
- Αντιμετώπιση ρυθμιστικών περιορισμών κατά τη σύναψη δανείων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, στη μεταφορά κεφαλαίων και στις εξαγωγές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2:

ΟΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

2.1 Η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων

Η αρχή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle), αποτελεί ένα διεθνώς αποδεκτό αναγνωρισμένο πρότυπο τιμολόγησης μεταξύ συνδεδεμένων μερών (προσώπων). Η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι το αποτέλεσμα της προσπάθειας τήρησης κοινών μεταβλητών/παραδοχών, κατά τη διαδικασία τιμολόγησης ανάμεσα σε συνδεδεμένα πρόσωπα και ανάμεσα σε ανεξάρτητα – μη συνδεδεμένα πρόσωπα. Είναι δηλαδή μια συγκεκριμένη διαδικασία απαλοιφής όλων των “πρόσφορων” όρων τους οποίους περιλαμβάνει μία ενδοομιλική τιμολόγηση εξαιτίας της ισχύουσας ειδικής συνθήκης σύνδεσης.

Η επίσημη διατύπωση της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων αναφέρεται στην 1^η παράγραφο του 9^{ου} άρθρου της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ. Επί της ουσίας η εν λόγω παράγραφος αναφέρει ότι: *όταν στις εμπορικές ή οικονομικές συναλλαγές μεταξύ δύο συνδεδεμένων εταιριών-ομίλων, διαμορφώνονται ή εφαρμόζονται συνθήκες ή/και όροι που διαφοροποιούνται από εκείνους που θα συμφωνούνταν μεταξύ ανεξάρτητων εταιριών-ομίλων, τα οποιαδήποτε κέρδη που θα όφειλαν να έχουν πιστωθεί σε μία από τις εταιρίες, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν έχουν πιστωθεί, μπορούν να ληφθούν στα κέρδη αυτής της εταιρίας και να φορολογηθούν ανάλογα.* ([Where] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly. (Article 9 of the OECD Model Tax Convention))(<https://www.accountancygreece.gr/>).

Το ελληνικό δίκαιο ορίζει έμμεσα ότι στην αρχή των ίσων αποστάσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων πραγματοποιούνται εμπορικές συναλλαγές με οικονομικούς όρους ανόμοιους σε σχέση με εκείνους που θα είχαν υιοθετηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων ή που έχουν υιοθετηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων. Τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ υιοθέτησαν την αρχή των ίσων αποστάσεων καθώς παρέχει μεγάλη ισότητα στη φορολογική μεταχείριση των

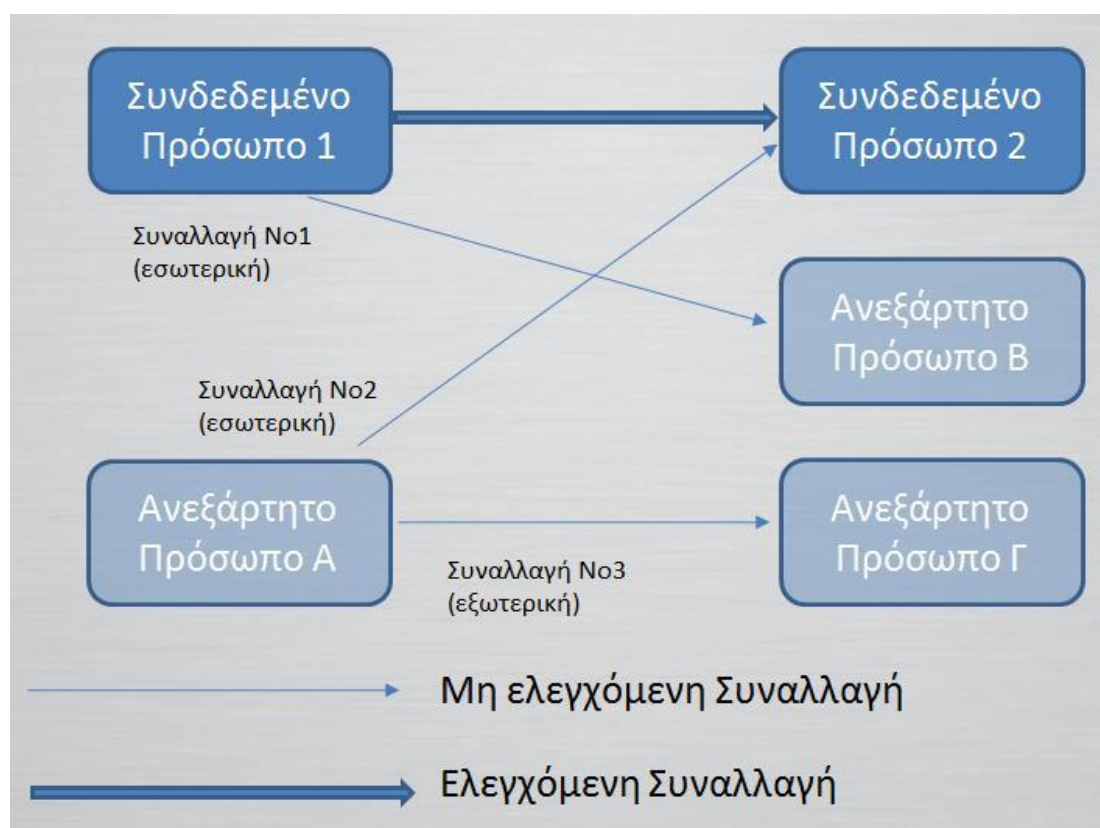
πολυεθνικών και των ανεξάρτητων επιχειρήσεων, αποτρέπει τη δημιουργία φορολογικών πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων τα οποία αλλιώς θα αλλοίωναν τις σχετικές ανταγωνιστικές θέσεις των προσώπων και προωθεί τη επέκταση του διεθνούς εμπορίου και των επενδύσεων (Καραγιώργος, 2019).

2.2 Μέθοδοι Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών

2.2.1 Παραδοσιακές ή Κλασσικές Μέθοδοι Τεκμηρίωσης

2.2.1.1 Μέθοδος της «Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής» ("Comparable Uncontrolled Method - CUP")

Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής προϋποθέτει ότι, σε μια ιδανική κατάσταση, τα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες παρέχονται σε μία ενδοομιλική συναλλαγή (μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων) σε τιμή ίδια με αυτή των αντίστοιχων αγαθών ή υπηρεσιών σε μία μη ενδοομιλική συναλλαγή (μεταξύ μη συνδεδεμένων επιχειρήσεων) στις ίδιες ή ομοιογενείς συνθήκες.



Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής είναι γενικά μια πολύ αξιόπιστη μέθοδος μέτρησης των αποτελεσμάτων της αρχής των ίσων αποστάσεων, με την προϋπόθεση οι εμπορικές συναλλαγές να είναι όμοιες ή να υπάρχουν όσο γίνεται λιγότερες και ταυτόχρονα εύκολα προσδιορίσιμες διαφορές (Ντούκας, 2010)

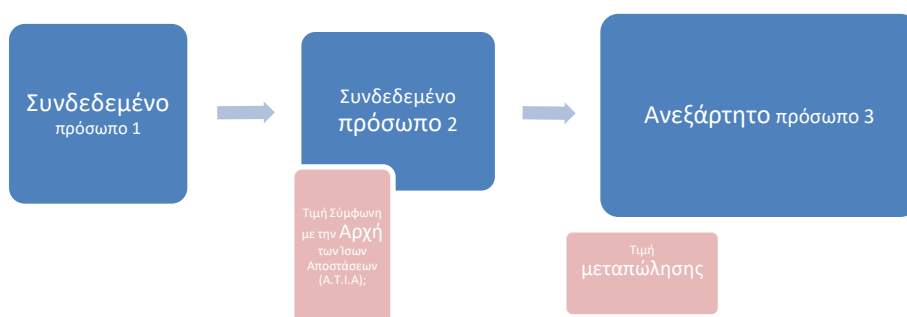
Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής απαιτεί υψηλό βαθμό συγκρισιμότητας των προϊόντων και των λειτουργιών.

Η συγκρισιμότητα μπορεί να επιτευχθεί με ένα λογικό αριθμό προσαρμογών, οι οποίες δεν επηρεάζουν ουσιωδώς την συγκρίσιμη τιμή.

ΤΙΜΗ ΑΡΧΗΣ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ = ΤΙΜΗ ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ

2.2.1.2 Μέθοδος της «Τιμής Μεταπώλησης» ("Resale Price Method - RPM")

Η μέθοδος της «τιμής μεταπώλησης» εξετάζει την τιμή ενός προϊόντος, το οποίο αγοράζεται από ένα συνδεδεμένο πρόσωπο και εν συνεχεία μεταπωλείται σε μία ανεξάρτητη επιχείρηση. Εν συνέχεια η τιμή μεταπώλησης μειώνεται κατά ένα ικανοποιητικό μικτό περιθώριο κέρδους, το οποίο καλύπτει τα έξοδα πωλήσεων και τα λοιπά λειτουργικά έξοδα του μεταπωλητή (συνδεδεμένο πρόσωπο) και ταυτόχρονα προσφέρει ένα αποδεκτό κέρδος.



Τιμή μεταπώλησης = 100 €

-Περιθώριο Μικτού Κέρδους (25%) = 25 €

Τιμή σύμφωνη με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων = 75€

Ως μέθοδος θεωρείται καταλληλότερη για την τεκμηρίωση συναλλαγών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε εμπορικές δραστηριότητες, όπως για παράδειγμα στους διανομείς αγαθών. Η μέθοδος αυτή ξεκινά με την τιμή στην οποία ένα αγαθό το οποίο έχει αγοραστεί από μία συνδεδεμένη επιχείρηση μεταπωλείται σε μία ανεξάρτητη επιχείρηση. Στη συνέχεια, η τιμή αυτή (δηλαδή η τιμή μεταπώλησης) μειώνεται κατά το αποδεκτό περιθώριο κέρδους (περιθώριο κέρδους μεταπώλησης),

το οποίο αντιπροσωπεύει το ποσό με το οποίο ο μεταπωλητής περιμένει να καλύψει τα έξοδα πώλησης ή άλλα λειτουργικά έξοδα, ώστε από τη δραστηριότητα αυτή να προκύψει το επιδιωκόμενο κέρδος. Το υπόλοιπο που προκύπτει μετά την αφαίρεση του περιθωρίου κέρδους και την αναμόρφωση άλλων εξόδων που σχετίζονται με την αγορά του αγαθού (π.χ. δασμοί), μπορεί να θεωρηθεί ως η συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή, για τη πώληση των συγκεκριμένων αγαθών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Το περιθώριο κέρδους του μεταπωλητή από μία ενδοομιλική συναλλαγή μπορεί να προκύψει σε σχέση με το περιθώριο κέρδους το οποίο αποκτά ο μεταπωλητής από αγαθά τα οποία αγοράστηκαν και πωλήθηκαν στα πλαίσια μίας συγκρίσιμης ανεξάρτητης συναλλαγής.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η μέθοδος αυτή έχει καλύτερη εφαρμογή σε πωλήσεις αγαθών από ότι σε υπηρεσίες. Η αποδεκτή τιμή για αγορές από συνδεδεμένη επιχείρηση καθορίζεται από την αφαίρεση του περιθωρίου κέρδους από την τιμή πώλησης σε μη συνδεδεμένη επιχείρηση από συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη συναλλαγή. Η φόρμουλα για την μέθοδο αυτή είναι:

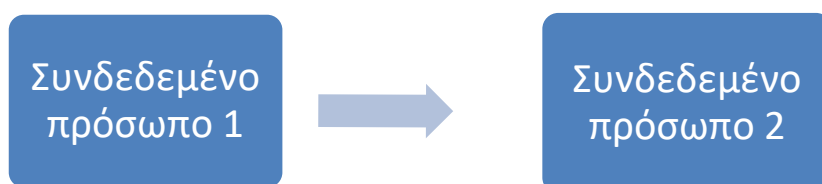
Arm's Length Purchased Price = Resale price to non-related parties X (1-G.Margin of comparable uncontrolled transaction).

TIMH APXHΣ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ = TIMH ΜΕΤΑΠΩΛΗΣΗΣ x (1 – MK%)

Και σε αυτή την μέθοδο υπάρχει η δυνατότητα της εσωτερικής και εξωτερικής σύγκρισης.

2.2.1.3 Μέθοδος του «Κόστους Πλέον Περιθώριο Κέρδους» ("Cost Plus Method - CPM")

Η μέθοδος του κόστους πλέον κέρδους ξεκινά με τις δαπάνες οι επιβάρυναν τον προμηθευτή των αγαθών σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή για τη μεταβίβαση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών προς τη συνδεδεμένο πρόσωπο – αγοραστή, ενώ το κατάλληλο περιθώριο κέρδους επιβάλλεται στη συνέχεια.



Τιμή σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων:

Κόστος για το Συνδεδεμένο Πρόσωπο 1 = 500 €

+ Περιθώριο «μικτού κέρδους επί = 250 €
κόστους (mark up)» (50%)
Τιμή σύμφωνη με την Αρχή των Ίσων = 750 €
Αποστάσεων

Σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους συν κέρδος, η δαπάνη για την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών επαυξάνεται, ώστε να προσδίδει το κατάλληλο κέρδος σε σχέση με τις λειτουργίες που εκτελούνται, τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται από την επιχείρηση-όμιλο. Τα κόστη που προσδιορίζουν τη βάση αυτής της μεθόδου και η μέθοδος σύμφωνα με την οποία υπολογίζονται τα κόστη αυτά, αναλύονται ενδελεχώς τόσο για τις ενδοομιλικές όσο και για τις ανεξάρτητες συναλλαγές. Όπως ισχύει και στη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης, έτσι και σε αυτή τη μέθοδο, η ανάλυση και η σύγκριση λειτουργιών μεταξύ των ενδοομιλικών και ανεξάρτητων συναλλαγών, έχει μεγαλύτερη σημασία από την ομοιογένεια των προϊόντων καθώς και των υπηρεσιών που διατίθενται. Ο δείκτης του συνολικού κόστους πλέον του περιθωρίου κέρδους υπολογίζεται, είτε με βάση συγκρίσιμες ανεξάρτητες συναλλαγές της ίδιας της επιχείρησης είτε με βάση συγκρίσιμες (μη ενδοομιλικές) συναλλαγές μη συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

TIMH APXHHS IΣΩN AΠOCTAΣEΩN = KOCCTOΣ x (1 + MARK UP%)

2.2.2 Λοιπές (Μη Παραδοσιακές) - Συναλλακτικές Μέθοδοι

2.2.2.1 Μέθοδος του «Επιμερισμού Κερδών» ("Profit Split Method - PSM")

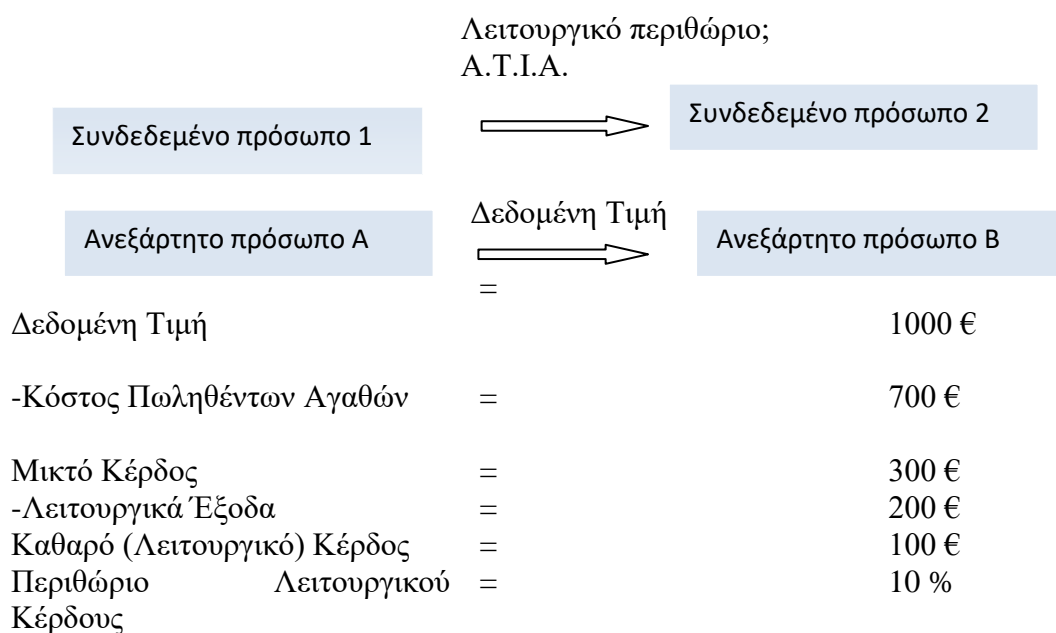
Η μέθοδος του επιμερισμού κέρδους, επιβάλλει ότι το συνολικό κέρδος (π.χ. από παραγωγή, διανομή και πώληση) το οποίο προκύπτει από αγοραπωλησίες μεταξύ συνδεδεμένων μερών να προσδιοριστεί και στη συνέχεια να κατανεμηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων πάνω σε μία οικονομικά έγκυρη βάση.

Η παραπάνω μέθοδος έχει ως επιδιωκόμενο σκοπό την εξάλειψη των συνεπειών επί των κερδών των ειδικών όρων που τίθενται σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή, καθορίζοντας την διανομή των κερδών που τρίτες επιχειρήσεις θα αποκόμιζαν από τη συμμετοχή τους σε μια ανάλογη συναλλαγή (Καραγιώργος, 2019).

2.2.2.2 Μέθοδος του «Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής» ("Transactional Net Margin Method - TNMM")

Η TNMM είναι μια μέθοδος η οποία έχει ως βάση την κερδοφορία και η οποία

εξετάζει την αρχή των ίσων αποστάσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, συγκρίνοντας τα συνολικά οικονομικά αποτελέσματα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών με τα οικονομικά αποτελέσματα ανεξάρτητων μερών τα οποία διενεργούν παρόμοιες λειτουργίες και αναλαμβάνουν παρόμοιους επιχειρηματικούς κινδύνους.



Αντιθέτως με τις συναλλακτικές μεθόδους, η TNMM δεν απαιτεί ιδιαίτερα λεπτομερή πληροφόρηση για την τιμή ή το μικτό περιθώριο κέρδους της συναλλαγής. Επιπροσθέτως, τα μοντέλα της συγκρισιμότητας είναι πιο επιεική βάσει της TNMM σε σχέση με οποιαδήποτε άλλη μέθοδο που προτείνεται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ.

Η TNMM εξετάζει το καθαρό κέρδος σε σχέση με μια αντίστοιχη βάση (π.χ., το κόστος, τις πωλήσεις, και περιουσιακά στοιχεία) που μια επιχείρηση πραγματοποιεί από μια ελεγχόμενη συναλλαγή (ή συναλλαγές που είναι σκόπιμο να ομαδοποιηθούν σύμφωνα με τις αρχές του κεφαλαίου I του 1995 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ). Αυτή η μέθοδος παρουσιάζει ομοιότητες με την μέθοδο του κόστους συν κέρδος και της τιμής μεταπώλησης, αλλά εφαρμόζεται σε επίπεδο καθαρού περιθωρίου κέρδους και όχι σε επίπεδο μικτού περιθωρίου κέρδους.

Ένα από τα πλεονεκτήματα της συναλλακτικής μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους είναι ότι οι δείκτες καθαρού κέρδους δεν επηρεάζονται ιδιαίτερα από τις διαφορές στον τρόπο συναλλαγής από ότι συμβαίνει με την τιμή. Επίσης όπως

συμβαίνει με κάθε μονόπλευρη μέθοδο, είναι αναγκαίο να ληφθεί υπόψη ο οικονομικός δείκτης για το ένα μόνο από τα συνδεδεμένα μέρη. Ωστόσο, συγκριτική ανάλυση σωστό είναι να γίνεται πάντα, εφόσον πρόκειται να χαρακτηριστούν κατάλληλα οι συναλλαγές μεταξύ των μερών και να επιλεγεί η πλέον κατάλληλη μέθοδος καθορισμού των ενδοομιλικών τιμών (Καραγιώργος, 2019).

Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής οι ως άνω μέθοδοι, χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε:

α) εσωτερικά, τα οποία προέρχονται από συγκρίσιμες συναλλαγές της κρινόμενης εταιρίας με μια ανεξάρτητη εταιρία ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την κρινόμενη εταιρία με μια ανεξάρτητη εταιρία και

β) εξωτερικά, τα οποία προέρχονται από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων προς την κρινόμενη εταιρία.

Ως συγκρίσιμες συναλλαγές ονομάζουμε αυτές οι οποίες παρουσιάζουν ταύτιση ή και ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφοροποιήσεις στους επιμέρους όρους δεν επηρεάζουν ιδιαίτερα το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να απαλειφτεί με τη χρήση κατάλληλων μεθόδων.

Παράγοντες που παίζουν καθοριστικό ρόλο στη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών είναι:

1. Οι ιδιότητες των αγαθών ή υπηρεσιών οι οποίες αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών, όπως:

- για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,
- για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η μορφή της συναλλαγής (πώληση ή παραχώρηση χρήσης), το είδος του άυλου περιουσιακού στοιχείου, η διάρκεια και η έκταση της νομικής προστασίας, τα αναμενόμενα οφέλη από τη χρήση αυτών,
- για τις υπηρεσίες, η φύση και η έκταση παρεχόμενων υπηρεσιών.

2. Οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια, εξοπλισμός, άυλα, κλπ) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης (Functional Analysis) που εμπεριέχεται στον Φάκελο Τεκμηρίωσης.

3. Οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο επιμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια, κλπ).

4. Η οικονομική κατάσταση των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους,

(γεωγραφική τοποθεσία, αγοραστική ισχύ, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος εργασίας, κλπ.).

5. Ειδικές στρατηγικές οι οποίες διενεργούνται από την εταιρία (π.χ. επιδίωξη διείσδυσης σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων αγαθών, αύξηση μεριδίου αγοράς, κλπ.).

Προκειμένου να αντλήσουν συγκριτικά στοιχεία οι εταιρίες μπορούν να χρησιμοποιούν και οποιαδήποτε βάση δεδομένων (χρήση τράπεζας πληροφοριών), με υποχρεωτική αναφορά στο Φάκελο Τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής (ονομασία, πάροχος, έκδοση, πλήθος στοιχείων κ.λπ.).

Σε περίπτωση που από την χρήση της εφαρμογής της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση των συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων.

Ο προσδιορισμός των τεταρτημορίων γίνεται ως εξής:

Q1 = πρώτο τεταρτημόριο = 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2 = διάμεσος = 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = 75ο εκατοστιαίο σημείο

Από τις προκύπτουσες τιμές, ως συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle), θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημορίου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής αυτής.

2.3 Κριτήρια Σύνδεσης

Τα κριτήρια για τις συνδεδεμένες εταιρείες περιγράφονται στο άρθρο 2 του Ν. 4172/2013

- α) άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου
- β) συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση δύο ή περισσότερων επιχειρήσεων πάνω από 33%
- γ) επίδραση συγγενικής σχέσης φυσικών προσώπων

Συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι οι επιχειρήσεις οι οποίες αποδεικνύεται ότι μεταξύ τους υπάρχουν μία από τις κάτωθι σχέσεις:

- α) μια επιχείρηση διατηρεί την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή των εταίρων μιας άλλης επιχείρησης,
- β) μια επιχείρηση έχει τη δικαιοδοσία να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου μιας άλλης επιχείρησης,
- γ) μια επιχείρηση έχει τη δικαιοδοσία να ασκήσει κυριαρχική επιρροή σε άλλη επιχείρηση βάσει συμφωνίας που έχει υπογράψει με αυτήν ή συνθήκης του καταστατικού της τελευταίας,
- δ) μια επιχείρηση μέτοχος άλλης επιχείρησης έχει την κυριαρχία της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων αυτής της επιχείρησης (Καραγιώργος., 2019).

Η συμμετοχή στο κεφάλαιο θα πρέπει (άμεσα ή έμμεσα) να είναι 33% και άνω, βάσει της αξίας ή του αριθμού ή των δικαιωμάτων σε κέρδη ή σε ψήφους (<https://www.taxheaven.gr/circulars/29400/arora>).

Σημειώνεται ότι οι έμμεσες συμμετοχές προκύπτουν με πολλαπλασιασμό των κατεχόμενων ποσοστών μέσω των διαδοχικών βαθμίδων. Αν, για παράδειγμα, η επιχείρηση Κ συμμετέχει με ποσοστό 85% στο κεφάλαιο της εταιρείας Λ, η Λ με τη σειρά της συμμετέχει με ποσοστό 85% στο κεφάλαιο της εταιρείας Μ και η Μ συμμετέχει με ποσοστό 85% στο κεφάλαιο της εταιρείας Ν, τότε η εταιρεία Α συμμετέχει έμμεσα, με 55,25% ($85\% \times 65\%$) στο κεφάλαιο της εταιρείας Μ και με 46,9% ($55,25\% \times 85\%$) στο κεφάλαιο της εταιρείας Ν.

Επιπλέον και ενδεικτικά, σχέση σύνδεσης μεταξύ δύο νομικών προσώπων (έστω Κ και Λ) θεωρείται ότι υπάρχει και όταν κάποιο τρίτο πρόσωπο (έστω Μ) συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα με ποσοστό 33% και άνω τόσο στο κεφάλαιο τους ενός προσώπου (Κ) όσο και στο δευτέρου προσώπου (Λ), οπότε όλα τα πρόσωπα (Κ, Λ και Μ) θεωρούνται ως συνδεδεμένα.

Επιπροσθέτως ως συνδεδεμένα πρόσωπα νοούνται και οι συγγενείς, ήτοι ο/η σύζυγος και οι ανιόντες/κατιόντες σε ευθεία γραμμή.

Περαιτέρω ενδεικτικές περιπτώσεις σχέσεων διοικητικής σχέσης και εξάρτησης σε ένα νομικό πρόσωπο προέρχονται και όταν υπάρχει συμμετοχή στη διοίκηση και συγκεκριμένα:

- περισσότερο από το μισό των μελών του Δ.Σ. ή ένας ή περισσότεροι διευθύνοντες σύμβουλοι ή διαχειριστές του, διορίζονται από κάποιο άλλο πρόσωπο,

- το ίδιο πρόσωπο ή πρόσωπα που λαμβάνουν μέρος στη διοίκηση του ενός προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή του διαχειριστή, λαμβάνουν μέρος και στη διοίκηση του άλλου προσώπου με την ίδια ιδιότητα
- τρίτο πρόσωπο διορίζει και στα δύο νομικά πρόσωπα, περισσότερο από το μισό των μελών Δ.Σ. ή έναν ή περισσότερους από τους διευθύνοντες συμβούλους ή διαχειριστές τους.

Ότι αφορά τώρα στις σχέσεις άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή άσκησης καθοριστικής επιρροής ή δυνατότητας άσκησης καθοριστικής επιρροής αυτή υπάρχει όταν ενδεικτικά προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις κατωτέρω περιπτώσεις:

- το μέρος (εκτός των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή προσφέρει εγγυήσεις για πιστώσεις του άλλου μέρους και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το 50% του συνόλου του ενεργητικού του δανειολήπτη,
- τρίτο μέρος (εκτός των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή προσφέρει εγγυήσεις για πιστώσεις και στα δύο μέρη και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το 50% του συνόλου του ενεργητικού των δανειοληπτών,
- το ένα μέρος παρέχει ή επιλέγει τον/τους προμηθευτές σε ποσοστό τουλάχιστον 90% των πρώτων και βοηθητικών υλών που απαιτούνται για την παραγωγή του συνόλου των αγαθών του άλλου μέρους και προκύπτει από συμφωνία (έγγραφη ή προφορική) ότι καθορίζει τις τελικές τιμές πώλησης των αγαθών.

2.3.1 Υποχρεώσεις των συνδεδεμένων μερών που διεξάγουν ενδοομιλικές συναλλαγές

Το κυριότερο είναι ότι οι επιχειρήσεις αυτές θα πρέπει να εξασφαλίσουν ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές τους, τηρούν την «αρχή των ίσων αποστάσεων» (arm's length principle), γεγονός που ορίζει ότι οι συναλλαγές αυτές οφείλουν να διεξάγονται με τους ίδιους οικονομικούς ή εμπορικούς όρους, με αυτούς που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών (ανεξαρτήτων επιχειρήσεων).

Στα πλαίσια αυτά οι εν λόγω εταιρίες υποχρεούνται ετησίως να καταρτίζουν Φάκελο Τεκμηρίωσης, καθώς να συντάσσουν και να υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για τις ενδοομιλικές συναλλαγές που πραγματοποίησαν.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, είναι ένα αποτέλεσμα μιας πολυδιάστατης και απαιτητικής, διότι εμπεριέχει δεδομένα που αφορούν τόσο τον όμιλο ως σύνολο, όσο και εξειδικευμένα στοιχεία για την κάθε εταιρία του ομίλου, με βασικό πυρήνα να αξιολογηθεί και να αιτιολογηθεί το γεγονός ότι οι διενεργούμενες ενδοομιλικές συναλλαγές τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης (ΦΤ) καταρτίζεται κάθε φορολογικό έτος και μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τηρείται στην έδρα της εταιρίας καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους και τέλος τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή, το αργότερο εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.

Ο Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών (ΣΠΠ), στην ουσία εμπεριέχει μια σύνοψη του Φακέλου Τεκμηρίωσης και η υποβολή του γίνεται ετησίως στην αρμόδια φορολογική αρχή έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

2.3.2 Τα είδη των ενδοομιλικών συναλλαγών με υποχρέωση τεκμηρίωσης τους και τα είδη με εξαίρεση υποχρέωσης τεκμηρίωσης τους

Συναλλαγές με υποχρέωση τεκμηρίωσης

Συναλλαγές με υποχρέωση τεκμηρίωσης αποτελούν όλες σχεδόν οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων ανεξαρτήτως φύσης, όπως αγορές και πωλήσεις α' υλών, εμπορευμάτων, προϊόντων, παροχή και λήψη αμοιβών για υπηρεσίες, δικαιώματα (royalties), διοικητική υποστήριξη (management fees), μισθώματα, κατανομή δαπανών, και γενικά αμοιβές για άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Επιπλέον συναλλαγές υποκείμενες σε τεκμηρίωση αποτελούν οι μεταβιβάσεις ακινήτων μεταξύ συνδεδεμένων μερών, καθώς και οι μεταβιβάσεις εταιρικών μεριδίων και μετοχών όπως και οι μεταβιβάσεις ακινήτων μεταξύ συνδεδεμένων μερών.

Σημαντικό είναι να το γεγονός ότι από το 2014, υπάρχει υποχρέωση τεκμηρίωσης και στην περίπτωση "μεταφοράς λειτουργιών", δηλαδή σε κάθε επιχειρηματική αναδιάρθρωση -εγχώρια ή διασυνοριακή- λειτουργιών, περιουσιακών στοιχείων, κινδύνων ή και επιχειρηματικών ευκαιριών, η οποία πραγματοποιείται από συνδεδεμένα πρόσωπα με συνδεδεμένα κέρδη.

Συναλλαγές που εξαιρούνται από την τεκμηρίωση

Συναλλαγές με εξαίρεση αποτελούν τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μετόχους όπως και οι αμοιβές που δίδονται σε μέλη των Διοικητικών Συμβουλίων.

2.3.3 Όρια για την απαλλαγή από την υποχρέωση τεκμηρίωσης από 2014 μέχρι και σήμερα

Τα όρια για την απαλλαγή από την υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών: α) όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα 5.000.000 ευρώ ανά φορολογικό έτος, είναι για συναλλαγές, η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει αθροιστικά τις 100.000 ευρώ ανά φορολογικό έτος, ή

β) όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα 5.000.000 ευρώ ανά φορολογικό έτος, είναι για συναλλαγές, η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει αθροιστικά τις 200.000 ευρώ ανά φορολογικό έτος.

2.3.4 Καθορισμός αποδεκτού εύρους τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών

Για να θεωρηθεί μία τιμή κατά τις ενδοομιλικές συναλλαγές ανταγωνιστική, πρέπει να ανήκει σε ένα συγκεκριμένο εύρος τιμών, το οποίο προσδιορίζεται μέσα από τα συγκριτικά στοιχεία.

Αναλυτικότερα, εφόσον τοποθετηθούν οι τιμές σε αύξουσα σειρά, πρέπει να απορριφθεί το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων τιμών (Κεφάλαιο Ζ' της ΠΟΛ.1097/9.4.2014).

Εφαρμόζοντας αυτή τη μέθοδο ορίζονται 3 τεταρτημόρια ως εξής:

Q1: πρώτο τεταρτημόριο ή 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2: διάμεσος

Q3: τρίτο τεταρτημόριο ή 75ο εκατοστιαίο σημείο

Συνεπώς οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου(Q1) και του τρίτου τεταρτημόριου(Q3), θεωρείται συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς ή αλλιώς συμβατή με την “αρχή των ίσων αποστάσεων”.

Αυτό στην πράξη μπορούμε να το δούμε αν μια επιχείρηση προμηθεύει παρόμοια προϊόντα τόσο προς μία συνδεδεμένη επιχείρηση, όσο και προς ανεξάρτητες εταιρίες.

Παίρνοντας όλες τις τιμές πώλησης προς τα ανεξάρτητα μέρη και ακολουθώντας την προαναφερόμενης διαδικασία, μπορεί να προσδιορίσει ένα αποδεκτό εύρος τιμών.

Εφόσον η τιμή που τιμολογεί τη συνδεδεμένη είναι μικρότερη από το κάτω άκρο του διαστήματος “πουλάει φθηνότερα”, προκύπτει ότι η εξεταζόμενη επιχείρηση

ζημιώνεται μεταφέροντας κέρδη προς τη συνδεδεμένη επιχείρηση. Αντίστοιχα, αν η ελεγχόμενη τιμή είναι υψηλότερη από το άνω άκρο, συμβαίνει η αντίστροφη μεταφορά φορολογητέας ύλης προς την εξεταζόμενη. Επομένως, για να υπάρχει δίκαιη φορολόγηση και των δύο μερών, η ενδοομιλική τιμολόγηση πρέπει να συμφωνεί με τον ανταγωνισμό.

2.3.5 Εξεταζόμενα θέματα φορολογικού ελέγχου στο πεδίο των ενδοομιλικών συναλλαγών

1) Αρχικά η αρμόδια φορολογική αρχή εξετάζει, αν η επιχείρηση έχει υποβάλλει συνοπτικό πίνακα πληροφοριών (ΣΠΠ) καθώς και αν κατήρτισε φάκελο τεκμηρίωσης (Φ.Τ.).

2) Ακολούθως διενεργεί έλεγχο στην πληρότητα και ορθότητα του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών και του φακέλου τεκμηρίωσης και ειδικά επικεντρώνεται στην ουσία της τεκμηρίωσης των συναλλαγών που περιλαμβάνονται στον φάκελο τεκμηρίωσης.

3) Τέλος εξετάζεται εάν η επιχείρηση διενήργησε συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη, με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, ούτως ώστε να εντοπιστούν διαφορές οι οποίες θα αυξήσουν την φορολογική υποχρέωση της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Η διερεύνηση και ο έλεγχος των συναλλαγών, διεξάγεται από ειδικό τμήμα φορολογικών ελεγκτών οι οποίοι ανήκουν στο Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΠ) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Στην περίπτωση που δεν έχει καταρτιστεί φάκελος τεκμηρίωσης, η αξιολόγηση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών διενεργείται από τον φορολογικό έλεγχο. Είναι προφανές ότι, σε περίπτωση μη κατάρτισης Φακέλου Τεκμηρίωσης, η θέση της ελεγχόμενης επιχείρησης απέναντι στον φορολογικό έλεγχο καθίσταται αρκετά δυσμενής, με ενδεχόμενες συνέπειες εκτός των αυτοτελών προστίμων και την εν γένει επαύξηση των καταβαλλόμενων φόρων, λόγω προσδιορισμού διαφορών στις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών.

2.3.6 Τρόπος εξακρίβωσης της τήρηση ή μη της «αρχής των ίσων αποστάσεων» από την αρμόδια Φορολογική Αρχή

Αρχικώς, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, γίνεται έλεγχος της εφαρμογής των τυπικών κριτηρίων, δηλαδή αν έχει υποβληθεί ο Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών καθώς και ο Φάκελος Τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Εάν διαπιστωθεί η μη υποβολή των ανωτέρω, καταρχήν επιρρίπτονται τα αντίστοιχα αυτοτελή πρόστιμα, που προβλέπει η φορολογική νομοθεσία.

Εν συνεχεία διενεργείται έλεγχος επί της ουσίας των ενδοομιλικών συναλλαγών της επιχείρησης με στοιχεία που μπορεί να αφορούν είτε:

α) εσωτερικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της ελεγχόμενης επιχείρησης με μια ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την ελεγχόμενη επιχείρηση με μια ανεξάρτητη επιχείρηση και

β) εξωτερικά στοιχεία, ήτοι στοιχεία τα οποία προέρχονται μέσω συγκρίσιμων συναλλαγών μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Συγκρίσιμες συναλλαγές θεωρούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν σημαντική ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους επιμέρους όρους δεν επηρεάζουν ιδιαίτερος το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να απαλειφτεί μέσω των κατάλληλων προσαρμογών.

Προκειμένου να αντληθούν τα συγκριτικά στοιχεία, χρησιμοποιείται οποιαδήποτε έγκυρη Βάση Δεδομένων (Τράπεζα Πληροφοριών). Οι πιο διαδεδομένες βάσεις δεδομένων, τις οποίες χρησιμοποιούν και οι Ελληνικές φορολογικές αρχές, είναι η διεθνής βάση "Amadeus" και η "Tr-Catalust" οι χρήσεις των οποίων από την επιχείρηση αποτελούν ισχυρό στοιχείο ακρίβειας του Φακέλου Τεκμηρίωσης, προκειμένου να τεκμηριώσει τις συναλλαγές της.

2.4 Η επιλογή της ενδεδειγμένης μεθόδου

Η επιλογή της ενδεδειγμένης μεθόδου αποτελεί σημαντικό βήμα στον καθορισμό των τιμών μεταφοράς και η κάθε επιχείρηση οφείλει να ακολουθεί την εγχώρια καθώς και την διεθνή νομοθεσία για παροχή οδηγιών. Οι περισσότερες χώρες ακολουθούν τις υποδείξεις του ΟΟΣΑ, ο οποίος έχει ως μεθόδους επιλογής τις ακόλουθες:

1) η καταλληλότερη μέθοδος για την περίπτωση, 2) η ιεράρχηση των μεθόδων και 3) η πρακτική της καλύτερης μεθόδου. Ανεξαρτήτως όμως από την ισχύουσα

φορολογική νομοθεσία, την πληθώρα των διαθέσιμων πληροφοριών, καθώς και τα λειτουργικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων στις συνδεδεμένες συναλλαγές, οι ομάδες ελέγχου και το είδος της συναλλαγής είναι αυτά που τελικώς θα ορίσουν την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου (Cooper κ.ά., 2016). Γενικά σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ:

Πίνακας 1. Επιλογή μεθόδου βάσει αρχών ΟΟΣΑ Αν μπορεί να εφαρμοστεί ισάξια η CUP και κάποια άλλη μέθοδος		Επιλέγεται η CUP
Όταν επιλέγεται μονόπλευρη μέθοδος λόγω συναλλαγής		Επιλέγεται ως ομάδα ελέγχου το μέρος (αγοραστής ή πωλητής) με την απλούστερη λειτουργική ανάλυση
Όταν ομάδα ελέγχου είναι ο πωλητής	Επιλέγεται η CPM και η TNMM (βάσει κόστους ή παγίων)	Αν είναι ισάξιες μεταξύ των δύο επιλέγεται η CPM
Όταν ομάδα ελέγχου είναι ο αγοραστής	Επιλέγεται η RPM και η TNMM (βάσει πωλήσεων)	Αν είναι ισάξιες μεταξύ των δύο επιλέγεται η RPM
Όταν επιλέγεται λόγω συναλλαγής αμφίδρομη μέθοδος		Επιλέγεται η PSM

Οι επιχειρήσεις έχουν το δικαίωμα να χρησιμοποιούν οποιαδήποτε άλλη μέθοδο κρίνουν ως κατάλληλη, αρκεί να συνάδει με την “αρχή των ίσων αποστάσεων”.

Γενικά διαπιστώνεται ότι η περίπτωση επιλογής άνω της μίας μεθόδου είναι αρκετά χρονοβόρα και κοστοβόρα για τις επιχειρήσεις και δεν συνιστάται, υπάρχουν όμως αρκετές αλλά και ιδιαίτερες περιπτώσεις στα πλαίσια της αγοράς όπου διαπιστώνεται ότι πρέπει να εφαρμοστεί παραπάνω από μία μέθοδος και να επιλεγεί η τιμή ανάμεσα από το εύρος τιμών που προκύπτει.

Πολλές φορές προκύπτει ένα εύρος τιμών, είτε γιατί χρησιμοποιούνται πολλές συγκρίσιμες συναλλαγές, είτε γιατί χρησιμοποιούνται πολλές μέθοδοι. Η επιλογή της κατάλληλης τιμής μέσα από αυτό το εύρος είναι υπόθεση της φορολογικής νομοθεσίας κάθε χώρα, καθώς ο περιορισμός του εύρους είναι κάτι που ελέγχεται από την εγχώρια νομοθεσία, ενώ διαπιστώνεται ότι κάποιες χώρες τον ευνοούν ή και τον επιβάλλουν ενώ άλλες χώρες ακολουθούν την χρήση ολόκληρου του εύρους τιμών. Ο συνηθέστερος τρόπος περιορισμού των τιμών είναι η στατιστική μέθοδος των τεταρτημορίων, δηλαδή οι τιμές περιορίζονται στο διάστημα από το 25% έως το 75% των αποτελεσμάτων που προέρχονται από τα ανεξάρτητα συγκρίσιμα στοιχεία. Προκειμένου να επιλεγεί η κατάλληλη τιμή μέσα στο εύρος τιμών υπάρχουν πολλές μέθοδοι, όπως π.χ. ο μέσος όρος, υπάρχουν επίσης και προβλέψεις για τις περιπτώσεις που η τιμή μεταφοράς της ελεγχόμενης συναλλαγής δεν είναι μέσα στο

προβλεπόμενο εύρος.

Η επιλογή και εφαρμογή μεθόδου τεκμηρίωσης για ελεγχόμενες συναλλαγές μετά την επιχειρηματική αναδιάρθρωση βασίζεται στη συγκριτική ανάλυση της ενδοομιλικής συναλλαγής. Ως εκ τούτου πρέπει να αναλύονται οι λειτουργίες, τα περιουσιακά στοιχεία καθώς και οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται από κάθε συμβαλλόμενο μέλος (Κυριακόπουλος, 2012).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΕΣ ΔΙΚΑΙΟ

3.1 Κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ

Ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) (αγγλικά: Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD, Γαλλικά: Organisation de coopération et de développement économiques - OCDE) είναι διεθνής οργανισμός εκείνων των αναπτυγμένων χωρών που υποστηρίζουν τις αρχές της αντιπροσωπευτικής δημοκρατίας και της οικονομίας της ελεύθερης αγοράς. Δημιουργήθηκε το 1948 ως Οργανισμός Ευρωπαϊκής Οικονομικής Συνεργασίας (Organisation for European Economic Co-operation - OEEC), με πρώτο γενικό γραμματέα τον Γάλλο Robert Marjolin, με σκοπό να διαχειριστεί το σχέδιο Μάρσαλ (Marshall) για την ανοικοδόμηση της Ευρώπης μετά τον Β΄ Παγκόσμιο Πόλεμο. Αργότερα η ιδιότητα μέλους της επεκτάθηκε και σε μη ευρωπαϊκά κράτη, και το 1960 μετασηματίστηκε στον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (<http://el.wikipedia.org>).

Τις τελευταίες δύο δεκαετίες, οι πολυεθνικές εταιρείες δεν είχαν καμία επιχειρηματική λειτουργία που να εμβαθύνει σε όλες σχεδόν τις διεθνείς δραστηριότητες, συμπεριλαμβανομένης της κατασκευής, του μάρκετινγκ, της διαχείρισης και της χρηματοδότησης, όπως η τιμολόγηση μεταβίβασης. Οι αποφάσεις για την εφαρμογή ενδοομιλικής τιμολόγησης έχουν μεγάλο αντίκτυπο στις διεθνείς δραστηριότητες των πολυεθνικών επιχειρήσεων, επηρεάζοντας άμεσα τα παγκόσμια έσοδα και τα κέρδη τους και μπορούν να βοηθήσουν ή να περιορίσουν την ικανότητα μιας πολυεθνικής επιχείρησης να λειτουργεί, να διαχειρίζεται και να χρησιμοποιεί τους οικονομικούς της πόρους σε παγκόσμια βάση με σκοπό την επίτευξη του τελικού της στόχους (Abdallah, 1989).

Οι φορολογικοί κανονισμοί των Ηνωμένων Πολιτειών είναι διαφορετικοί από εκείνους των ξένων χωρών από πολλές απόψεις, όπως οι φορολογικοί συντελεστές, οι φορολογικές βάσεις, οι εκπτώσεις φόρου στο εξωτερικό και οι φόροι που επιβάλλονται σε τυχόν κέρδη από τη χρήση πολιτικών ενδοεταιρικής μεταβίβασης τιμών για αγαθά και υπηρεσίες που διασχίζουν τα σύνορα της Χώρα. Μεταξύ των ξένων χωρών υπάρχουν μεγάλες διαφορές σε πολλές πτυχές στη φορολογική νομοθεσία και τη νομοθεσία τους. Οι ανεπτυγμένες χώρες, όπως το Ηνωμένο

Βασίλειο, ο Καναδάς, η Σουηδία, η Γαλλία, η Ιαπωνία και η Ελβετία, έχουν διαφορετικούς στόχους στις δομές, τις πολιτικές και τους κανονισμούς τους από λιγότερο ανεπτυγμένες χώρες, όπως η Χιλή, το Μεξικό, το Ζαΐρ, η Σαουδική Αραβία, το Μπαχρέιν και η Κορέα. μεταξύ άλλων.

Οι ανεπτυγμένες χώρες επιβάλλουν φόρους στις πολυεθνικές και ξένες εταιρείες τους για τέσσερις κύριους σκοπούς:

1. Να αυξηθούν τα έσοδα
2. Να παρέχει φορολογικά κίνητρα
3. Αποφυγή ελαχιστοποίησης της διπλής φορολογίας
4. Να περιοριστούν οι φορολογικές καταχρήσεις.

Οι λιγότερο ανεπτυγμένες χώρες χρησιμοποιούν το φορολογικό τους σύστημα σε κάποιο βαθμό, για διαφορετικούς στόχους:

1. Να επιτύχουμε ορισμένους ρυθμούς οικονομικής ανάπτυξης
2. Καθιέρωση βιομηχανικών προτεραιοτήτων
3. Να ενθαρρύνει νέες επενδύσεις σε νέους κλάδους
4. Διατήρηση της πολιτικής και κοινωνικής σταθερότητας μέσω της βιώσιμης ανάπτυξης της οικονομίας
5. Να παρακολουθεί όλες τις συναλλαγές συναλλάγματος και να επιβάλλει αυστηρό έλεγχο.

Ωστόσο, ορισμένες λιγότερο ανεπτυγμένες χώρες χαλαρώνουν τους κυβερνητικούς περιορισμούς στον επαναπατρισμό ή τη μεταφορά κερδών, κεφαλαίων ή εισοδημάτων από ξένες επενδύσεις για να ενθαρρύνουν περισσότερες εσωτερικές επενδύσεις στις χώρες τους.

Μακροπρόθεσμα, διαφορετικές φορολογικές δομές, διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές ξένων χωρών για ξένες επενδύσεις και θυγατρικές και διαφορετικές πολιτικές ελέγχου συναλλάγματος μπορεί να αποτελέσουν τον πιο βασικό λόγο για τη χρήση της σωστής στρατηγικής για διεθνείς πολιτικές ενδοομιλικής τιμολόγησης σε συνδυασμό με μακροπρόθεσμο παγκόσμιο φορολογικό σχεδιασμό για την επίτευξη των παγκόσμιων στόχων των Πολυεθνικών Επιχειρήσεων (MNE) εντός των διαφορετικών περιβαλλοντικών συνθηκών στην παγκόσμια αγορά (Abdallah, 1989).

Σε μια παγκόσμια οικονομία όπου οι πολυεθνικές επιχειρήσεις διαδραματίζουν

εξέχοντα ρόλο, οι κυβερνήσεις πρέπει να διασφαλίσουν ότι τα φορολογητέα κέρδη των πολυεθνικών επιχειρήσεων δεν μεταφέρονται τεχνητά εκτός της δικαιοδοσίας τους και ότι η φορολογική βάση που αναφέρουν οι πολυεθνικές εταιρείες στη χώρα τους αντικατοπτρίζει την οικονομική δραστηριότητα που αναλαμβάνεται σε αυτές (<https://www2.deloitte.com/content/>).

Για τους φορολογούμενους, είναι σημαντικό να περιοριστούν οι κίνδυνοι οικονομικής διπλής φορολογίας. Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις Τιμές Μεταβίβασης παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την εφαρμογή της «αρχής του εμπορίου», η οποία είναι η διεθνής συναίνεση για την αποτίμηση των διασυνοριακών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

- Στις 10/07/2017 ο ΟΟΣΑ δημοσιεύει την έκδοση του 2017 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για τις Μεταβιβαστικές Τιμές για Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και Φορολογικές Διοικήσεις. Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις Τιμές Μεταβίβασης παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την εφαρμογή της «αρχής του εμπορίου», η οποία αντιπροσωπεύει τη διεθνή συναίνεση για την αποτίμηση, για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, των διασυνοριακών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Στη σημερινή οικονομία όπου οι πολυεθνικές επιχειρήσεις διαδραματίζουν ολοένα και πιο εξέχοντα ρόλο, οι τιμές μεταβίβασης συνεχίζουν να βρίσκονται ψηλά στην ατζέντα των φορολογικών διοικήσεων και των φορολογουμένων. Οι κυβερνήσεις πρέπει να διασφαλίσουν ότι τα φορολογητέα κέρδη των πολυεθνικών επιχειρήσεων δεν μεταφέρονται τεχνητά εκτός της δικαιοδοσίας τους και ότι η φορολογική βάση που αναφέρουν οι πολυεθνικές εταιρείες στη χώρα τους υποδηλώνει την οικονομική δραστηριότητα που αναλαμβάνουν εκεί και οι επιχειρήσεις χρειάζονται ασφαλή καθοδήγηση σχετικά με την ορθή εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού. Η έκδοση του 2017 των Κατευθυντήριων Γραμμών για τις Τιμές Μεταβίβασης αντικατοπτρίζει κυρίως μια ενοποίηση των αλλαγών που προκύπτουν από το έργο του ΟΟΣΑ/G20 για τη διάβρωση και τη μετατόπιση κερδών βάσης (BEPS). Ενσωματώνει τις ακόλουθες αναθεωρήσεις της έκδοσης του 2010 σε μια ενιαία έκδοση: Οι βασικότερες αναθεωρήσεις που εισήχθησαν από τις Εκθέσεις BEPS 2015 για τις Ενέργειες 8-10-Ευθυγράμμιση των αποτελεσμάτων των ενδοομιλικών τιμών με τη δημιουργία αξίας και τη δράση 13-Τεκμηρίωση ενδοομιλικών τιμών και

αναφορά ανά χώρα. Αυτές οι τροπολογίες, οι οποίες αναθεώρησαν τις οδηγίες στα Κεφάλαια I, II, V, VI, VII και VIII, εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ και ενσωματώθηκαν στις κατευθυντήριες γραμμές για τις τιμές μεταφοράς τον Μάιο του 2016. Οι αναθεωρήσεις του Κεφαλαίου IX για τη συμμόρφωση της καθοδήγησης για τις αναδιαρθρώσεις επιχειρήσεων με τις αναθεωρήσεις που εισήχθησαν από τις εκθέσεις BEPS του 2015 για τις Δράσεις 8-10 και 13. Αυτές οι συμβατές αλλαγές εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ τον Απρίλιο του 2017. Η αναθεωρημένη καθοδήγηση για τα ασφαλή λιμάνια στο Κεφάλαιο IV. Αυτές οι αλλαγές εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ τον Μάιο του 2013. Αλλαγές συνέπειας που χρειάζονταν στις υπόλοιπες Κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις Τιμές Μεταβίβασης για την παραγωγή αυτής της ενοποιημένης έκδοσης των Οδηγιών. Αυτές οι αλλαγές συνοχής εγκρίθηκαν από την Επιτροπή Δημοσιονομικών Υποθέσεων του ΟΟΣΑ στις 19 Μαΐου 2017. Επιπλέον, αυτή η έκδοση των κατευθυντήριων γραμμών για τις τιμές μεταβίβασης περιλαμβάνει την αναθεωρημένη σύσταση του Συμβουλίου του ΟΟΣΑ σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων [C(95)126/FINAL]. Η αναθεωρημένη σύσταση αντικατοπτρίζει τη σημασία για την αντιμετώπιση του BEPS και τη θέσπιση του Περιεκτικού Πλαισίου για το BEPS. Ενισχύει επίσης τον αντίκτυπο και τη συνάφεια των κατευθυντήριων γραμμών πέρα από τον ΟΟΣΑ, καλώντας τα μη μέλη του ΟΟΣΑ να συμμορφωθούν με τη Σύσταση. Τέλος, περιλαμβάνει μια εξουσιοδότηση από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ στην Επιτροπή Δημοσιονομικών Υποθέσεων να εγκρίνει με συναίνεση μελλοντικές τροποποιήσεις των κατευθυντήριων γραμμών που είναι ουσιαστικά τεχνικής φύσης.

- Στις 04/09/2018 ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε νέα προφίλ χωρών τιμών μεταβίβασης για την Αυστραλία, την Κίνα (Λαϊκή Δημοκρατία της), την Εσθονία, τη Γαλλία, τη Γεωργία, την Ουγγαρία, την Ινδία, το Ισραήλ, το Λιχτενστάιν, τη Νορβηγία, την Πολωνία, την Πορτογαλία, τη Σουηδία και την Ουρουγουάη αντίστοιχα. Αυτά τα νέα προφίλ αντικατοπτρίζουν την τρέχουσα νομοθεσία και πρακτικές για τις τιμές μεταβίβασης κάθε χώρας. Τα προφίλ του Βελγίου και της Ρωσικής Ομοσπονδίας έχουν επίσης ενημερωθεί. Τα προφίλ χωρών είναι πλέον διαθέσιμα για 45 χώρες. Τα ενημερωμένα προφίλ χωρών

τιμολόγησης μεταβίβασης αντικατοπτρίζουν τις αναθεωρήσεις των Οδηγιών Τιμών Μεταβίβασης που προκύπτουν από τις Εκθέσεις του 2015 για τις Ενέργειες 8-10 Ευθυγράμμιση των αποτελεσμάτων της τιμολόγησης μεταβίβασης με τη δημιουργία αξίας και τη δράση 13 Τεκμηρίωση τιμών μεταβίβασης και αναφορά ανά χώρα του έργου ΟΟΣΑ/G20 σχετικά με τη διάβρωση βάσης και τη μετατόπιση κέρδους (BEPS), επιπλέον των αλλαγών που ενσωματώνουν την αναθεωρημένη καθοδήγηση για ασφαλή λιμάνια που εγκρίθηκαν το 2013 και τις αλλαγές συνέπειας που έγιναν στις υπόλοιπες Κατευθυντήριες Γραμμές Μεταβίβασης Τιμών του ΟΟΣΑ. Τα προφίλ τιμολόγησης μεταβίβασης επικεντρώνονται στην εγχώρια νομοθεσία των χωρών σχετικά με τις βασικές αρχές της τιμολόγησης μεταβίβασης, συμπεριλαμβανομένης της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, των μεθόδων μεταβίβασης τιμών, της ανάλυσης συγκρισιμότητας, των άυλων περιουσιακών στοιχείων, των υπηρεσιών εντός του ομίλου, των συμφωνιών συνεισφοράς κόστους, της τεκμηρίωσης για τις τιμές μεταφοράς, των διοικητικών προσεγγίσεων για την αποφυγή και επίλυση διαφορών, ασφαλή λιμάνια και άλλα μέτρα εφαρμογής. Οι πληροφορίες που περιέχονται στο προφίλ της χώρας τιμολόγησης μεταβίβασης έχουν σκοπό να αντικατοπτρίζουν με σαφήνεια την τρέχουσα κατάσταση της νομοθεσίας των χωρών και να υποδεικνύουν σε ποιο βαθμό οι κανόνες τους ακολουθούν τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ. Οι πληροφορίες παρασχέθηκαν από τις ίδιες τις χώρες ως απάντηση σε ένα ερωτηματολόγιο, ώστε να επιτευχθεί ο υψηλότερος βαθμός ακρίβειας.

- Στις 11/02/2020 ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε την έκθεση Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS: Actions 4, 8-10. Τον Οκτώβριο του 2015, ως μέρος του τελικού πακέτου BEPS, ο ΟΟΣΑ/G20 δημοσίευσε τις εκθέσεις για τη Δράση 4 (Περιορισμός της διάβρωσης βάσης που περιλαμβάνει εκπτώσεις τόκων και άλλες χρηματοοικονομικές πληρωμές) και τις ενέργειες 8-10 (Ευθυγράμμιση των αποτελεσμάτων των τιμών μεταφοράς με τη δημιουργία αξίας). Αυτές οι εκθέσεις επέβαλλαν εργασίες παρακολούθησης σχετικά με τις πτυχές της τιμολόγησης μεταβίβασης των χρηματοοικονομικών συναλλαγών. Η έκθεση που δημοσιεύτηκε σήμερα είναι σημαντική, διότι είναι η πρώτη φορά που οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ περιλαμβάνουν κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τις πτυχές της

μεταβιβαστικής τιμολόγησης των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών, οι οποίες θα συμβάλουν στη συνοχή στην ερμηνεία της αρχής των εμπορικών συναλλαγών και θα βοηθήσουν στην αποφυγή διαφορών για τις τιμές μεταβίβασης και της διπλής φορολογίας. Η καθοδήγηση σε αυτήν την έκθεση περιγράφει τις πτυχές της τιμολόγησης μεταβίβασης των χρηματοοικονομικών συναλλαγών. Περιλαμβάνει επίσης ορισμένα παραδείγματα για την απεικόνιση των αρχών που συζητήθηκαν στην έκθεση. Η ενότητα Β παρέχει καθοδήγηση σχετικά με την εφαρμογή των αρχών που περιέχονται στην Ενότητα Δ.1 του Κεφαλαίου Ι των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ για τις οικονομικές συναλλαγές. Ειδικότερα, η Ενότητα Β.1 αυτής της έκθεσης επεξεργάζεται τον τρόπο με τον οποίο η ακριβής ανάλυση οριοθέτησης του Κεφαλαίου Ι εφαρμόζεται στην κεφαλαιακή διάρθρωση μιας ΠΜΕ εντός ενός ομίλου ΠΜΕ. Διευκρινίζει επίσης ότι η καθοδήγηση που περιλαμβάνεται σε αυτήν την ενότητα δεν εμποδίζει τις χώρες να εφαρμόζουν προσεγγίσεις για την αντιμετώπιση της κεφαλαιακής διάρθρωσης και της έκπτωσης των τόκων σύμφωνα με την εσωτερική τους νομοθεσία. Η ενότητα Β.2 περιγράφει τα οικονομικά σχετικά χαρακτηριστικά που παρέχουν πληροφορίες για την ανάλυση των όρων και προϋποθέσεων των χρηματοοικονομικών συναλλαγών. Οι ενότητες Γ, Δ και Ε εξετάζουν συγκεκριμένα ζητήματα που σχετίζονται με την τιμολόγηση των χρηματοοικονομικών συναλλαγών (π.χ. ταμειακές λειτουργίες, δάνεια εντός του ομίλου, συγκέντρωση μετρητών, αντιστάθμιση κινδύνου, εγγυήσεις και ασφάλιση δέσμευσης). Αυτή η ανάλυση επεξεργάζεται τόσο την ακριβή οριοθέτηση όσο και την τιμολόγηση των ελεγχόμενων χρηματοοικονομικών συναλλαγών. Τέλος, η Ενότητα ΣΤ παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τον τρόπο καθορισμού ενός ποσοστού απόδοσης χωρίς κίνδυνο και ενός ποσοστού απόδοσης προσαρμοσμένο ως προς τον κίνδυνο. Οι ενότητες Α έως Ε αυτής της έκθεσης περιλαμβάνονται στις Κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις Τιμές Μεταβίβασης ως Κεφάλαιο Χ. Η ενότητα ΣΤ προστίθεται στην Ενότητα Δ.1.2.1 του Κεφαλαίου Ι των Κατευθυντήριων γραμμών, αμέσως μετά την παράγραφο 1.106. Η αντιμετώπιση της διάβρωσης της βάσης και της μετατόπισης κερδών εξακολουθεί να αποτελεί βασική προτεραιότητα των κυβερνήσεων σε όλο τον κόσμο. Το 2013, οι χώρες του ΟΟΣΑ και της G20, συνεργαζόμενες επί ίσοις όροις, ενέκριναν ένα σχέδιο δράσης 15 σημείων για την αντιμετώπιση του

BEPS. Το 2015, η δέσμη μέτρων BEPS εγκρίθηκε από τους ηγέτες της G20 και τον ΟΟΣΑ. Προκειμένου να διασφαλιστεί η αποτελεσματική και συνεπής εφαρμογή των μέτρων BEPS, το Περιληπτικό Πλαίσιο για το BEPS θεσπίστηκε το 2016 και αριθμεί πλέον 137 μέλη. Συγκεντρώνει όλες τις ενδιαφερόμενες χώρες και δικαιοδοσίες σε ισότιμη βάση στην Επιτροπή Δημοσιονομικών Υποθέσεων του ΟΟΣΑ.

- Στις 16/12/2020 ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε πληροφορίες για τη δικαιοδοσία σχετικά με την εφαρμογή της προσέγγισης άυλων αγαθών με δυσκολία στην αξία ("HTVI"). Μέχρι σήμερα, 40 δικαιοδοσίες έχουν παράσχει πληροφορίες σχετικά με το εάν το εγχώριο νομικό τους σύστημα προβλέπει κανόνες τιμολόγησης μεταβίβασης που στοχεύουν σε συναλλαγές που αφορούν HTVI. Η δημοσίευση αυτών των πληροφοριών αποτελεί μέρος της διαδικασίας παρακολούθησης της εφαρμογής της προσέγγισης HTVI που συμφωνήθηκε από το Περιεκτικό Πλαίσιο OECD/G20 για το BEPS, σύμφωνα με το οποίο οι συμμετέχουσες δικαιοδοσίες αναφέρουν τη νομοθεσία και τις διοικητικές πρακτικές τους σχετικά με την εφαρμογή της προσέγγισης HTVI. Είναι σημαντικό ότι αυτές οι πληροφορίες παρέχουν στις φορολογικές διοικήσεις, τους φορολογούμενους και άλλους ενδιαφερόμενους φορείς καλύτερη κατανόηση του βαθμού στον οποίο η προσέγγιση HTVI έχει υιοθετηθεί και εφαρμοστεί στην πράξη από χώρες σε όλο τον κόσμο, με στόχο τη μείωση των παρεξηγήσεων και των διαφορών μεταξύ των κυβερνήσεων. Οι πληροφορίες που δημοσιεύθηκαν σήμερα παρασχέθηκαν από τις χώρες στις οποίες αναφέρονται οι πληροφορίες. Η προσέγγιση HTVI ήταν το αποτέλεσμα της εργασίας που έγινε στο πλαίσιο της Δράσης 8 του Σχεδίου Δράσης για τη Διάβρωση Βάσης και τη Μετατόπιση Κέρδους, η οποία βρίσκεται στην Τελική Έκθεση του 2015 για τις Δράσεις 8-10, Ευθυγράμμιση Αποτελεσμάτων Τιμών Μεταβίβασης με Δημιουργία Αξίας και ενσωματώθηκε επίσημα στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις Τιμές Μεταβίβασης (Κατευθυντήριες γραμμές), όπως η Ενότητα Δ.4 του Κεφαλαίου VI. Η προσέγγιση HTVI προστατεύει τις φορολογικές διοικήσεις από τις αρνητικές επιπτώσεις της ασυμμετρίας πληροφοριών διασφαλίζοντας ότι μπορούν να θεωρούν τα εκ των υστέρων αποτελέσματα ως τεκμαιρόμενα στοιχεία σχετικά με την καταλληλότητα των εκ των προτέρων ρυθμίσεων τιμολόγησης. Ταυτόχρονα, η προσέγγιση επιτρέπει στους φορολογούμενους

να αντικρούσουν τέτοια τεκμαιρόμενα στοιχεία αποδεικνύοντας την αξιοπιστία των πληροφοριών που υποστηρίζουν τη μεθοδολογία τιμολόγησης που υιοθετήθηκε τη στιγμή που έλαβε χώρα η ελεγχόμενη συναλλαγή. Το 2018, η προσέγγιση HTVI συμπληρώθηκε με ένα νέο παράρτημα στο Κεφάλαιο VI των Κατευθυντήριων γραμμών που περιέχει καθοδήγηση που θα διασφάλιζε κοινή κατανόηση και πρακτική μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων σχετικά με τον τρόπο εφαρμογής των προσαρμογών που προκύπτουν από την εφαρμογή της προσέγγισης HTVI..

- Η έκδοση Ιανουαρίου 2022 περιλαμβάνει την αναθεωρημένη καθοδήγηση σχετικά με την εφαρμογή της μεθόδου του συναλλακτικού κέρδους και την καθοδήγηση για τις φορολογικές διοικήσεις σχετικά με την εφαρμογή της προσέγγισης για άυλα ακίνητα με δυσκολία στην αξία που συμφωνήθηκε το 2018, καθώς και τη νέα καθοδήγηση για τις τιμές μεταβίβασης για χρηματοοικονομικές συναλλαγές εγκρίθηκε το 2020. Τέλος, έχουν γίνει αλλαγές συνέπειας στις υπόλοιπες κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις Τιμές Μεταβίβασης. Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις τιμές μεταφοράς εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ στην αρχική τους έκδοση το 1995.

Επιπλέον, τέθηκε σε ισχύ και στην χώρα μας η Οδηγία ΕΕ/2018/822 (DAC 6) μέσω των άρθρων 49-57 του Ν. 4714/2020. Η συγκεκριμένη οδηγία έχει ως σκοπό στην υποχρεωτική γνωστοποίηση στις Εθνικές Φορολογικές Αρχές εκ μέρους των “ενδιάμεσων” των διασυννοριακών ρυθμίσεων, επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Οι “ενδιάμεσοι” είναι τα πρόσωπα που σχεδιάζου τις εν λόγω ρυθμίσεις ή συναλλαγές π.χ. οι λογιστές, οι φορολογικοί σύμβουλοι, ή οι δικηγόροι. Η Οδηγία καλύπτει όλα τα φορολογικά αντικείμενα, όπως τον φόρο εισοδήματος, τον φόρο κεφαλαιακών κερδών, τον φόρο μερισμάτων, παρακρατούμενους φόρους, κληρονομίες, trusts κτλ. (<https://www.taxexperts.gr>).

3.2 Διαδικασία Αμοιβαίας Συμφωνίας (Mutual Agreement Procedure-MAP)

Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (ΔΑΔ) προβλέπεται στις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ), ο σκοπός των οποίων είναι η ρύθμιση της κατανομής των δικαιωμάτων φορολόγησης σε σχέση με τα κέρδη από τις διασυννοριακές οικονομικές δραστηριότητες και να εμποδίζουν τη διπλή φορολόγηση, ενώ επιτρέπει στις αρμόδιες αρχές των συμβαλλόμενων κρατών να

διαβουλεύονται μεταξύ τους ούτως ώστε να επιλύουν ζητήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των ΣΑΔΦΕ.

Πρόκειται για μία διαδικασία δημοσίου Διεθνούς Δικαίου, η οποία είναι ανεξάρτητη από τα μέσα θεραπείας που προβλέπονται από το Εθνικό Δίκαιο των κρατών.

Ουσιαστικά, αποτελεί έναν μηχανισμό επίλυσης διεθνών φορολογικών διαφορών που αφορούν σε περιπτώσεις διπλής φορολογίας καθώς και σε ασυνέπειες της ερμηνείας και της εφαρμογής των συμβάσεων. Η Διεθνής διπλή φορολογία μπορεί να είναι νομική, όταν δηλαδή το ίδιο πρόσωπο φορολογείται σε δύο Κράτη για το ίδιο εισόδημα, ή οικονομική όταν το ίδιο εισόδημα το οποίο βρίσκεται στα χέρια διαφορετικών προσώπων, συμπεριλαμβάνεται στη φορολογική βάση από περισσότερες από μία φορολογικές αρχές.

Η ΔΑΔ προβλέπεται από το άρθρο 25 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. καθώς και τα συναφή ερμηνευτικά του σχόλια.

Η Ελλάδα μέχρι σήμερα σύναψε 57 Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος, οι οποίες (πλην της ΣΑΔΦΕ με το Ηνωμένο Βασίλειο) περικλείουν διατάξεις σχετικά με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού.

Σχετικές με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού στο εθνικό μας δίκαιο είναι οι διατάξεις του άρθρου 63^A του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) και η ΠΟΛ 1049/2017 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Ενδεικτικές περιπτώσεις υπαγωγής σε Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού:

- Οι περιπτώσεις διπλής κατοικίας: όταν για παράδειγμα ένας φορολογικός κάτοικος Ελλάδας θεωρείται επίσης και κάτοικος ενός άλλου κράτους, σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία του άλλου κράτους, και επομένως και τα δύο κράτη θεωρούν ότι το πρόσωπο είναι κάτοικος τους για τους σκοπούς της εφαρμοζόμενης ΣΑΔΦΕ, με αποτέλεσμα το πρόσωπο αυτό να φορολογείται για το ίδιο εισόδημα και στα δύο Κράτη.

- Οι περιπτώσεις παρακράτησης φόρου στη χώρα προέλευσης του εισοδήματος, η οποία δεν είναι σύμφωνη με την εφαρμοζόμενη ΣΑΔΦΕ: όταν για παράδειγμα εφαρμόζεται συντελεστής παρακράτησης φόρου σε εισόδημα από μερίσματα, τόκους ή δικαιώματα, υψηλότερος από αυτόν που προβλέπεται από τις αντίστοιχες διατάξεις της ΣΑΔΦΕ.

- Οι περιπτώσεις όπου ένα κράτος φορολογεί μία συγκεκριμένη κατηγορία εισοδήματος, ενώ οι σχετικές διατάξεις της ΣΑΔΦΕ προβλέπουν αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης του εισοδήματος αυτού στο άλλο κράτος.
- Οι περιπτώσεις που ένα πρόσωπο παρείχε τις υπηρεσίες του στο εξωτερικό για μία συγκεκριμένη χρονική περίοδο ή λαμβάνει σύνταξη από το εξωτερικό, ενώ και τα δύο εμπλεκόμενα κράτη θεωρούν ότι έχουν δικαίωμα φορολόγησης των συγκεκριμένων εισοδημάτων.
- Οι περιπτώσεις ασυμφωνίας ως προς τον χαρακτηρισμό ενός εισοδήματος, όταν δύο κράτη χαρακτηρίζουν το ίδιο εισόδημα με διαφορετικό τρόπο.
- Οι περιπτώσεις ασυμφωνίας όσον αφορά την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης: όταν για παράδειγμα ένας φορολογικός κάτοικος Ελλάδας φορολογείται στο άλλο κράτος για το εισόδημά του από επιχειρηματική δραστηριότητα, παρά το γεγονός ότι δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση σε αυτό το άλλο κράτος.
- Οι περιπτώσεις μη τήρησης της ‘‘αρχής των ίσων αποστάσεων’’ κατά την απόδοση κερδών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, όταν οι φορολογικές αρχές διαφορετικών κρατών προβαίνουν σε προσαρμογές στις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών, με αποτέλεσμα να φορολογούν διπλά το ίδιο εισόδημα στα χέρια διαφορετικών προσώπων.
- Οι περιπτώσεις επιβολής φορολογίας η οποία παραβιάζει τις σχετικές διατάξεις των ΣΑΔΦΕ περί απαγόρευσης της διακριτικής μεταχείρισης. Σύμφωνα με την αρχή της μη διακριτικής μεταχείρισης οι υπήκοοι ενός κράτους δεν υπόκεινται στο άλλο κράτος σε οποιαδήποτε φορολογία ή διαδικασία η οποία είναι διάφορη ή επαχθέστερη από τη φορολογία ή τις διαδικασίες στις οποίες υπόκεινται οι υπήκοοι αυτού του άλλου κράτους.

Η Ελλάδα έχει συνάψει συμβάσεις προς αποφυγή της διπλής φορολόγησης με ένα σημαντικό αριθμό κρατών – μελών εντός και εκτός Ευρωζώνης. Οι εν λόγω συμβάσεις είναι καταγεγραμμένες στα Ελληνικά, Αγγλικά και Γαλλικά (Καραβοκύρης & Σταματόπουλος, 2014).

3.3 Διαδικασία Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (Advance Pricing Agreements-APA)

Όπως ορίζεται σε διεθνές επίπεδο, η APA είναι μια συμφωνία μεταξύ ενός ή περισσότερων μερών και μίας ή περισσότερων φορολογικών διοικήσεων. Καθορίζει - πριν από την πραγματοποίηση των ελεγχόμενων συναλλαγών που διενεργούνται

μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε διαφορετικές χώρες- μια μέθοδο της ενδοομιλικής τιμολόγησής τους σύμφωνα με την «αρχή των ίσων αποστάσεων», για δεδομένη χρονική περίοδο (<https://www2.deloitte.com>). Επιπλέον, μπορεί να συμφωνηθούν περαιτέρω κριτήρια για τον καθορισμό των ενδοομιλικών τιμών, π.χ. συγκριτικά στοιχεία που θα χρησιμοποιούνται και τρόποι επικαιροποίησής τους καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτεται από την ΑΡΑ, κρίσιμες παραδοχές για μελλοντικές συνθήκες, κλπ.

Στην περίπτωση μιας μονομερούς ΑΡΑ, τα μέρη που συμμετέχουν στην ενώ λόγω διαδικασία είναι η αιτούσα εταιρία και η Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ως «Αρμόδια Αρχή». Στην περίπτωση μιας διμερούς ή πολυμερούς ΑΡΑ τα μέρη που συμμετέχουν στην διαδικασία είναι οι "Αρμόδιες Αρχές" των συνδεδεμένων κρατών.

Στην περίπτωση μιας μονομερούς ΑΡΑ δεν εξαλείφεται η πιθανότητα της διπλής φορολόγησης και για αυτό το λόγο δεν προτείνεται. Στις περιπτώσεις όμως που δεν υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας με μια χώρα, η Διεύθυνση Ελέγχων μπορεί να εκδώσει στον φορολογούμενο κατόπιν αιτήματος, Απόφαση μονομερούς προέγκρισης της ενδοομιλικής του τιμολόγησης, εφόσον κριθεί σκόπιμο και υπάρχει έννομο συμφέρον. Αν ο φορολογούμενος συνάψει μονομερή ΑΡΑ με άλλη χώρα σύμφωνα με τη νομοθεσία της, χωρίς τη συμμετοχή των Ελληνικών φορολογικών αρχών, τότε οι Ελληνικές φορολογικές αρχές δεν δεσμεύονται από αυτήν.

Σε κάποιες χώρες επιτρέπονται μονομερείς ρυθμίσεις, όπου η φορολογική διοίκηση και ο φορολογούμενος στη δικαιοδοσία της, συνάπτουν μια συμφωνία χωρίς τη συμμετοχή άλλων ενδιαφερόμενων φορολογικών διοικήσεων. Ωστόσο μια μονομερής ΑΡΑ μπορεί να επηρεάσει τη φορολογική υποχρέωση των συνδεδεμένων μερών με άλλες φορολογικές διοικήσεις. Δεδομένου ότι υπάρχει ανησυχία διπλής φορολόγησης, οι περισσότερες χώρες προτιμούν διμερείς ή πολυμερείς ΑΡΑ's, ενώ άλλες χώρες δεν παρέχουν δικαίωμα σύναψης μονομερούς ΑΡΑ. Η διμερής ή πολυμερής προσέγγιση έχει αρκετές πιθανότητες να εξασφαλίσει μείωση κινδύνου διπλής φορολόγησης, δικαιότερης διοίκησης και ασφαλέστερης φορολόγησης (Καραγιώργος, 2019).

Μια θεσμική ρύθμιση που προέκυψε πρόσφατα για την αποτροπή της διπλής φορολογίας είναι η διμερής συμφωνία προκαταβολής τιμών (ΒΑΡΑ). Σε μια ΒΑΡΑ, οι πολυεθνικές (ΜΝΕ) και όλες οι κυβερνήσεις με φορολογική δικαιοδοσία σε σχέση με μια συναλλαγή, συμφωνούν σε μια μέθοδο με την οποία το εισόδημα από τη

συναλλαγή θα φορολογείται πριν από την πραγματοποίηση της συναλλαγής. Αυτό αποτρέπει τους δαπανηρούς ελέγχους και τη διπλή φορολογία (Sansing, 2014).

Ο Tomohara (2004) ισχυρίζεται ότι οι BAPA's προκαλούν αναποτελεσματικά αποτελέσματα παραγωγής. Αυτό το μοντέλο διαθέτει μια πολυεθνική (MNE) που παράγει ένα ενδιάμεσο αγαθό στη χώρα καταγωγής του και το πουλά σε μια θυγατρική σε μια ξένη χώρα. Η θυγατρική είναι μονοπώλιο στην ξένη χώρα. Η μελέτη καταλήγει στο συμπέρασμα ότι μια BAPA είναι αναποτελεσματική, εκτός εάν οι φορολογικοί συντελεστές στις δύο χώρες είναι ίσοι ή εάν το ενδιάμεσο αγαθό μεταφέρεται στο κόστος παραγωγής του, γιατί διαφορετικά η ποσότητα παραγωγής ισορροπίας είναι διαφορετική από την ποσότητα που θα μεγιστοποιούσε τα προ φόρων κέρδη (Sansing, 2014).

3.4 Διάβρωση Φορολογικής Βάσης και Μεταφορά Κερδών (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS)

Η Διάβρωση της Φορολογικής βάσης και μετατόπισης των κερδών, αναφέρεται στις φορολογικές πρακτικές που χρησιμοποιούν τα κενά στην δομή του Διεθνούς Φορολογικού συστήματος και κατευθύνουν τα κέρδη σε χώρες όπου υπάρχει μικρή ή καθόλου οικονομική δραστηριότητα ή φορολογία, και ως εκ τούτου να αποδίδονται ελάχιστοι ή καθόλου εταιρικοί φόροι. Από τις συγκεκριμένες τεχνικές μετατόπισης της φορολογικής βάσης (BEPS), οι απώλειες των εσόδων εκτιμώνται συντηρητικά σε 100-240 δισεκατομμύρια δολάρια ΗΠΑ ετησίως, ή το ισοδύναμο του 4-10% των παγκόσμιων εσόδων από φόρους εισοδήματος των εταιρειών.

Το από κοινού πρόγραμμα, “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS) των ΟΟΣΑ¹/G20, έχει ως περιεχόμενο την αντιμετώπιση των πρακτικών φορολογικού σχεδιασμού που ακολουθούνται από τις πολυεθνικές εταιρείες, καθώς οι τελευταίες εκμεταλλεύονται τα κενά και τις αστοχίες της φορολογικής νομοθεσίας στα διάφορα κράτη για να στρέψουν τα κέρδη τους σε δικαιοδοσίες με χαμηλή ή μηδενική φορολόγηση, διαβρώνοντας με αυτό τον τρόπο την ακεραιότητα των φορολογικών συστημάτων. Τα πρώτα αποτελέσματα του δημοσιεύθηκαν την 5η Οκτωβρίου 2015 (Νασόπουλος, 2019).

Τον Σεπτέμβριο του 2013 πήρε έγκριση η πρωτοβουλία για την ανάπτυξη του έργου αυτού. η οποία οφείλεται στην κοινή προσπάθεια του ΟΟΣΑ και της ομάδας G20, προκειμένου να εξοπλίσουν τα κράτη με τα κατάλληλα εσωτερικά και διεθνή εργαλεία για να αντιμετωπιστεί αυτή την πρόκληση. Ο στόχος του προγράμματος

Διάβρωσης της φορολογικής βάσης και μεταφοράς των κερδών, το οποίο περιλαμβάνει 15 επιμέρους Δράσεις, είναι να παράσχει τα κράτη με τα απαραίτητα μέσα, ώστε να εξασφαλιστεί ότι τα κέρδη θα φορολογηθούν στην πηγή τους. Αξίζει να σημειωθεί εδώ ότι στην πρωτοβουλία αυτή συμμετέχουν επί ‘ίσοις όροις’ και αναπτυσσόμενα κράτη (<https://www.oecd.org/tax/beps>).

Την 1η Ιουλίου 2018 τέθηκε σε ισχύ η πολυμερής σύμβαση για την εφαρμογή των μέτρων πρόληψης της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών (BEPS), δημιουργώντας ένα σημαντικό βήμα στις διεθνείς προσπάθειες επικαιροποίησης των διμερών φορολογικών συνθηκών προκειμένου να αντιμετωπιστεί η φοροαποφυγή.

Η έναρξη ισχύος της σύμβασης, μόλις ένα χρόνο μετά την πρώτη υπογραφή, αποδεικνύει την ισχυρή πολιτική δέσμευση για μια πολυμερή προσέγγιση για την καταπολέμηση της Διάβρωσης της βάσης και της μεταφοράς του κέρδους (BEPS) από πολυεθνικές επιχειρήσεις.

Η οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 αποτελεί απάντηση της ΕΕ, στο σχέδιο δράσης του ΟΟΣΑ για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών (BEPS). Ενώ εδράζεται στην αρχή ότι οι φόροι πρέπει να αποδίδονται στη χώρα όπου δημιουργούνται τα κέρδη.

Αυτή η Οδηγία αποτελείται από έξι βασικά μέτρα για την καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, ενώ προτείνει τη δημιουργία κοινών όρων, όπως η ‘μόνιμη εγκατάσταση’, οι ‘φορολογικοί παράδεισοι’ και ‘ελάχιστες οικονομικές ουσίες’.

Σήμερα το πρόβλημα με αυτούς τους ορισμούς είναι, ότι με τον τρόπο που είναι διατυπωμένοι μπορούν να δεχτούν πολλές ερμηνείες.

Βάσει του άρθρου 11 (Μεταφορά στο εθνικό δίκαιο) της Οδηγίας, τα κράτη μέλη, έως τις 31 Δεκεμβρίου 2018, έχουν θεσπίσει και δημοσιεύσει τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις προς συμμόρφωση με την παρούσα οδηγία. Κατόπιν ανακοίνωσαν αμέσως στην Επιτροπή το κείμενο των εν λόγω διατάξεων, θέτοντας σε εφαρμογή αυτές τις διατάξεις από 1ης Ιανουαρίου του 2019.

Η Ελλάδα ως ιδρυτικό μέλος του ΟΟΣΑ από το 1961 είναι υπόχρεη να θεσπίσει και δημοσιεύσει τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για να συμμορφωθεί με την παρούσα οδηγία.

Σύμφωνα με την οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 κρίνεται αναγκαία η θέσπιση κανόνων κατά της διάβρωσης των φορολογικών βάσεων στην εσωτερική αγορά και της μετατόπισης των κερδών εκτός της εσωτερικής αγοράς.

Οι προκύπτουσες δράσεις από το έργο της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών (BEPS) είναι οι παρακάτω:

1. Action 1 Address The Tax Challenges Of The Digital Economy
Την αντιμετώπιση της πρόκλησης της ψηφιακής οικονομίας από τους υφιστάμενους διεθνείς φορολογικούς κανόνες.
2. Action 2 Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements
Την εξουδετέρωση των αποτελεσμάτων των υβριδικών αναντιστοιχιών
3. Action 3 Strengthen CFC (Controlled Foreign Corporation) Rules
Την ενίσχυση των κανόνων των ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών
4. Action 4 Limit Base Erosion via Interest Deductions and Other Financial Payments
Τον περιορισμός της διάβρωσης της φορολογητέας βάσης μέσω της έκπτωσης τόκων και άλλων χρηματοοικονομικών πληρωμών
5. Action 5 Counter Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance
Την αντιμετώπιση των επιβλαβών φορολογικών πρακτικών αποτελεσματικότερα
6. Action 6 Prevent Treaty Abuse
Την αποτροπή της κατάχρησης των συμβάσεων
7. Action 7 Prevent the Artificial Avoidance of PE Status
Την αποτροπή της τεχνητής αποφυγής του καθεστώτος της μόνιμης εγκατάστασης
8. Actions 8-10 Assure that Transfer Pricing Outcomes are in Line with Value Creation
Την διαβεβαίωση ότι οι ενδοομιλικές τιμολογήσεις είναι σύμφωνες με την πραγματοποίηση κερδών
9. Action 11 Measuring and Monitoring BEPS
Την μέτρηση και παρακολούθηση των BEPS
10. Action 12 Require Taxpayers to Disclose their Aggressive Tax Planning Arrangements

Την απαίτηση από τους φορολογούμενους να αποκαλύπτουν τις διευθετήσεις σχετικά με επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό

11. Action 13 Re-examine Transfer Pricing Documentation

Την επανεξέταση των εγγράφων των ενδοομιλικών τιμολογήσεων

12. Action 14 Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective

Την αποτελεσματικότητα των μηχανισμών επίλυσης των διαφορών

13. Action 15 Develop a Multilateral Instrument

Την ανάπτυξη ενός πολυμερούς εργαλείου

3.5 Οικονομικές επιπτώσεις της Νέας Διεθνούς Φορολογικής Αρχιτεκτονικής

Στις 31 Οκτωβρίου 2021, στην Ρώμη, επιβεβαιώθηκε η στήριξη των G20 στην ιστορική συμφωνία για τη μεταρρύθμιση του διεθνούς φορολογικού συστήματος, η οποία είχε οριστικοποιηθεί στις 8 Οκτωβρίου στην Ολομέλεια του Περιεκτικού Πλαισίου του ΟΟΣΑ. Η Χώρα μας είναι μεταξύ των 136 χωρών, από τα 140 συνολικά μέλη του Περιεκτικού Πλαισίου BEPS των ΟΟΣΑ και G20, που στηρίζουν τη συμφωνία και εκπροσωπούν πάνω από το 90% του παγκόσμιου ΑΕΠ.

Η συγκεκριμένη κοινή απόφαση αποτελείται από δύο πυλώνες: ο πρώτος πυλώνας καταρτίζει κανόνες για τη δικαιότερη κατανομή των δικαιωμάτων φορολόγησης των χωρών, στα κέρδη των 100 πιο κερδοφόρων εταιριών σε παγκόσμιο επίπεδο. Ο δεύτερος πυλώνας προσβλέπει στην θέσπιση ενός ελάχιστου φορολογικού συντελεστή 15% επί των κερδών των πολυεθνικών εταιριών με έσοδα άνω των 750 εκατομμυρίων ευρώ.

Με βάση τα στοιχεία του ΟΟΣΑ και δεδομένου ότι τα κέρδη των 100 πιο κερδοφόρων πολυεθνικών εταιριών υπολογίζονται μεταξύ 500 και 900 δισ. δολαρίων, βάσει του συμφωνηθέντος ποσοστού 25% για την ανακατανομή των φορολογικών δικαιωμάτων, αναμένονται για τις χώρες έσοδα τουλάχιστον 125 δισ. δολαρίων ετησίως από τον πρώτο πυλώνα. Παράλληλα, από τις προβλεπόμενες ρυθμίσεις του δεύτερου πυλώνα προσδιορίζεται ότι θα προκύψουν επιπλέον φορολογικά έσοδα για τις χώρες αυτές της τάξης των 150 δισ. δολαρίων ετησίως.

Επιπλέον από έρευνες του ΟΟΣΑ και του Ευρωπαϊκού Φορολογικού Παρατηρητηρίου (Επιπτώσεις στα έσοδα από την επιβολή του ελάχιστου παγκόσμιου φορολογικού συντελεστή, Οκτώβριος 2021), με βάση δεδομένα τα οποία προέκυψαν από τις Εκθέσεις ανά Χώρα (Country by Country Reports - CbCR), διαπιστώθηκε οι ανεπτυγμένες οικονομικά χώρες αναμένεται να αποκτήσουν επιπλέον έσοδα από την

επιβολή του ελάχιστου φορολογικού συντελεστή 15%, διότι οι περισσότερες πολυεθνικές εταιρείες έχουν την έδρα τους σε αυτές τις χώρες. Στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ) τα έσοδα αναμένεται να παρουσιάσουν μια αύξηση ύψους 80 δις € ετησίως, η οποία ισοδυναμεί με το ένα τέταρτο των υφιστάμενων εσόδων από την φορολογία επιχειρήσεων στην Ε.Ε. Η αντίστοιχη αύξηση στις ΗΠΑ εκτιμάται σε 57 δις € ετησίως. Παράλληλα αύξηση των εσόδων, αλλά σε μικρότερο επίπεδο, προβλέπεται και για τις αναπτυσσόμενες χώρες (6 δις στην Κίνα, 4 δις στη Ν. Αφρική, 1,5 δις στη Βραζιλία).

Η αντίστοιχη πρόβλεψη για τη χώρα μας είναι ότι με βάση στοιχεία των Εκθέσεων ανά χώρα του 2021 για το φορολογικό έτος 2017, η αύξηση των εσόδων από την επιβολή εταιρικού φόρου 15% είναι της τάξεως του 2,1 δις € (55% των συνολικών εσόδων από την φορολογία νομικών προσώπων). Με εφαρμογή της εξαίρεσης λόγω πραγματικής δραστηριότητας, η τελική αύξηση των εσόδων ανέρχεται σε 1,4 δις € και, μετά τη δεκαετή μεταβατική περίοδο, σε 1,7 δις €. Ως συμπέρασμα αναφέρεται ότι από την επιβολή εντός ελάχιστου φορολογικού συντελεστή ύψους 15% οι χώρες της Ε.Ε. αναμένεται να έχουν σημαντική αύξηση των εσόδων τους από τον εταιρικό φόρο, ενώ για τις αναπτυσσόμενες χώρες η αντίστοιχη αύξηση θα διακυμανθεί σε μικρότερο επίπεδο. Ιδιαίτερως ενθαρρυντικές είναι οι πρώτες εκτιμήσεις για τη χώρα μας, ενώ σαφώς χρειάζονται περισσότερα και πιο πρόσφατα στοιχεία και εμπειρικές αναλύσεις για τη διαμόρφωση ακριβέστερων εκτιμήσεων. Πάραυτα είναι γεγονός η ιστορική σημασία της συμφωνίας του Οκτωβρίου 2021 με σκοπό την διαχείριση του επιθετικού φορολογικού ανταγωνισμού και την επιβολή στις πολυεθνικές επιχειρήσεις του φόρου που τους αναλογεί (<https://www.minfin.gr>).

3.6 Διεθνής συνεργασία για τον τερματισμό της φοροαποφυγής

Από τις 4 Νοεμβρίου 2021, 137 χώρες και δικαιοδοσίες εντάχθηκαν σε ένα νέο σχέδιο δύο πυλώνων για τη μεταρρύθμιση των διεθνών φορολογικών κανόνων και τη εξασφάλιση ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις αποδίδουν δίκαιο μερίδιο φόρου όπου κι αν δραστηριοποιούνται.

Παρακολουθώντας τις εξελίξεις τις τελευταίες δεκαετίες και παράλληλα με την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας, το παγκόσμιο εμπόριο εντός του ομίλου έχει αυξηθεί εκθετικά. Οι κανόνες μεταβίβασης τιμολόγησης, που χρησιμοποιούνται για φορολογικούς σκοπούς, αφορούν τον καθορισμό των όρων, συμπεριλαμβανομένης

της τιμής, για συναλλαγές εντός ενός πολυεθνικού ομίλου που έχουν ως αποτέλεσμα την κατανομή των κερδών σε εταιρείες εντός του ομίλου σε διαφορετικές χώρες. Από την άποψη αυτή, με βάση την αρχή του πλήρους εμπορίου, οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων πρέπει να τιμολογούνται σαν να ήταν ανεξάρτητες, να λειτουργούν σε καθαρά εμπορική βάση και να πραγματοποιούν συγκρίσιμες συναλλαγές υπό παρόμοιες συνθήκες και οικονομικές συνθήκες. Η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού έχει αποδειχθεί χρήσιμη ως πρακτικό και ισορροπημένο πρότυπο για τις φορολογικές διοικήσεις και τους φορολογούμενους για την αξιολόγηση των τιμών μεταβίβασης μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων και για την πρόληψη της διπλής φορολογίας. Ωστόσο, με την αντιληπτή έμφαση που δίνει στη συμβατική κατανομή λειτουργιών, περιουσιακών στοιχείων και κινδύνων, η υπάρχουσα καθοδήγηση σχετικά με την εφαρμογή της αρχής έχει επίσης αποδειχθεί ευάλωτη σε χειραγώγηση. Αυτή η χειραγώγηση μπορεί να οδηγήσει σε αποτελέσματα που δεν ανταποκρίνονται στην αξία που δημιουργείται μέσω της υποκείμενης οικονομικής δραστηριότητας που ασκείται από τα μέλη μιας ομάδας Πολυεθνικών επιχειρήσεων.

Ως μέρος του προγράμματος της Διάβρωσης της Φορολογικής βάσης και μετατόπιση των κερδών (BEPS), οι εκθέσεις για τις δράσεις 8-10 ενισχύουν την καθοδήγηση σχετικά με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού για να διασφαλιστεί ότι αυτό που υπαγορεύει τα αποτελέσματα είναι η οικονομική και όχι η έντυπη πραγματικότητα. Από αυτή την άποψη, οι εργασίες στο πλαίσιο των Δράσεων 8-10 επιδιώκουν να ευθυγραμμίσουν τα αποτελέσματα των τιμών μεταβίβασης με τη δημιουργία αξίας του ομίλου MNE. Με άλλα λόγια, η καθοδήγηση που παρέχεται στις Ενέργειες 8-10 παρέχει καθοδήγηση για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των τιμών μεταβίβασης σύμφωνα με την πραγματική συμπεριφορά των συνδεδεμένων μερών στο πλαίσιο των συμβατικών όρων της συναλλαγής. Αυτές και άλλες αλλαγές μειώνουν το κίνητρο για τις πολυεθνικές εταιρείες να μεταφέρουν το εισόδημά τους σε «ταμειακές θυρίδες» - εταιρείες με λίγους ή καθόλου υπαλλήλους και μικρή ή καθόλου οικονομική δραστηριότητα, που επιδιώκουν να επωφεληθούν από δικαιοδοσίες με χαμηλή ή μη φορολογία. Συγκεκριμένα, οι αναθεωρημένες κατευθυντήριες γραμμές για την τιμολόγηση μεταβίβασης αντιμετωπίζουν την κατάσταση όπου ένα πλούσιο σε κεφάλαια μέλος ενός ομίλου, δηλαδή ένα ταμείο, παρέχει απλώς περιουσιακά στοιχεία όπως χρηματοδότηση για χρήση από μια εταιρεία εκμετάλλευσης, αλλά εκτελεί μόνο περιορισμένες δραστηριότητες. Εάν το πλούσιο σε κεφάλαια μέλος δεν ελέγχει στην πραγματικότητα τους

χρηματοοικονομικούς κινδύνους που συνδέονται με τη χρηματοδότησή του, τότε δεν θα δικαιούται παρά μια απόδοση χωρίς κίνδυνο ή λιγότερο εάν, για παράδειγμα, η συναλλαγή δεν είναι εμπορικά ορθολογική και επομένως η ισχύουν οι οδηγίες για τη μη αναγνώριση.

Η έκθεση περιέχει αναθεωρήσεις στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις τιμές μεταφοράς για την ευθυγράμμιση των αποτελεσμάτων της τιμολόγησης μεταβίβασης με τη δημιουργία αξίας. Η αναθεωρημένη καθοδήγηση εστιάζει στους ακόλουθους τρεις βασικούς τομείς:

Δράση 8 – Άυλα: Η δράση 8 αντιμετωπίζει ζητήματα ενδοομιλικής τιμολόγησης που σχετίζονται με ελεγχόμενες συναλλαγές που αφορούν άυλα αγαθά, καθώς τα άυλα αγαθά είναι εξ ορισμού κινητά και συχνά είναι δύσκολο να αποτιμηθούν. Η εσφαλμένη κατανομή των κερδών που παράγονται από πολύτιμα άυλα περιουσιακά στοιχεία έχει συμβάλει σε μεγάλο βαθμό στη διάβρωση της βάσης και στη μετατόπιση των κερδών.

Δράση 9 - Κίνδυνοι & Κεφάλαιο: Οι εργασίες στο πλαίσιο της Δράσης 9 εξετάζουν τη συμβατική κατανομή των κινδύνων και την προκύπτουσα κατανομή των κερδών σε αυτούς τους κινδύνους, τα οποία ενδέχεται να μην αντιστοιχούν στις δραστηριότητες που πραγματοποιήθηκαν πράγματι. Επιπλέον, η Δράση 9 αντιμετωπίζει το επίπεδο των αποδόσεων στη χρηματοδότηση που παρέχεται από ένα πλούσιο σε κεφάλαια μέλος του ομίλου MNE, όπου αυτές οι αποδόσεις δεν αντιστοιχούν στο επίπεδο δραστηριότητας που αναλαμβάνει η εταιρεία χρηματοδότησης.

Δράση 10 - Συναλλαγές υψηλού κινδύνου: Η δράση 10 επικεντρώνεται σε άλλους τομείς υψηλού κινδύνου, συμπεριλαμβανομένου του πεδίου αντιμετώπισης των κατανομών κερδών που προκύπτουν από ελεγχόμενες συναλλαγές που δεν είναι ορθολογικές από εμπορική άποψη, το πεδίο για στόχευση της χρήσης μεθόδων τιμολόγησης μεταβίβασης με τρόπο που έχει ως αποτέλεσμα την εκτροπή των κερδών από τα πιο σημαντικά οικονομικά δραστηριότητες του ομίλου MNE και η χρήση ορισμένων τύπων πληρωμών μεταξύ των μελών του ομίλου MNE (όπως αμοιβές διαχείρισης και έξοδα κεντρικών γραφείων) για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης ελλείπει ευθυγράμμισης με τη δημιουργία αξίας.

Τα αποτελέσματα μέχρι στιγμής δείχνουν ότι έχει σημειωθεί σημαντική πρόοδος στα έργα που επιτάσσει η τελική έκθεση του 2015 για τις δράσεις 8-10, συμπεριλαμβανομένων, ενδεικτικά, των ακόλουθων επιτευγμάτων: Πρόσθετες

οδηγίες σχετικά με την κατανομή κερδών σε μόνιμες εγκαταστάσεις που προκύπτουν από τις αλλαγές στην τελική έκθεση της Δράσης 7 στο άρθρο 5 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ δημοσιεύθηκε τον Μάρτιο του 2018. Η αναθεωρημένη καθοδήγηση σχετικά με τη μέθοδο διαχωρισμού των κερδών από συναλλαγές (Δράση 10) δημοσιεύτηκε τον Ιούνιο του 2018 και θα ενσωματωθεί στην επόμενη έκδοση των Κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για τις Τιμές Μεταβίβασης. Πρόσθετη καθοδήγηση που απευθύνεται στις φορολογικές διοικήσεις σχετικά με την εφαρμογή της προσέγγισης άυλων αγαθών με δυσκολία στην αξία (HTVI-Hard to value intangibles) (Δράση 8) οριστικοποιήθηκε τον Ιούνιο του 2018 και θα ενσωματωθεί στην επόμενη έκδοση των Κατευθυντήριων Γραμμών Μεταβίβασης Τιμών του ΟΟΣΑ. Νέα καθοδήγηση τιμών μεταβίβασης για χρηματοοικονομικές συναλλαγές (Ενέργειες 4 και 8-10) δημοσιεύτηκε τον Φεβρουάριο του 2020 και θα ενσωματωθεί στην επόμενη έκδοση των Κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για τις Τιμές Μεταβίβασης.

3.7 Ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο

3.6.1 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013

Στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και συγκεκριμένα στο άρθρο 2 περίπτωση ζ του ν.4172/2013 τέθηκε ο ορισμός των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ως εξής:

«ζ) «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης η ελέγχου η ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο

πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.»

Το άρθρο 50 αναφέρεται στις ενδοομιλικές συναλλαγές και ορίζει ότι :

«Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.»

Από τα ανωτέρω συνάγεται η υποχρέωση για την τήρηση “της αρχής των ίσων αποστάσεων” καθώς και της αναμόρφωσης των κερδών όπου αυτή είναι απαραίτητη.

Στο άρθρο 51 αντιμετωπίστηκε ο θέμα των επιχειρηματικών αναδιοργανώσεων, σύμφωνα με το οποίο οι εγχώριες ή διασυνοριακές αναδιοργανώσεις λειτουργιών, περιουσιακών στοιχείων, κινδύνων ή και επιχειρηματικών ευκαιριών, τις οποίες πραγματοποιούν ή στις οποίες εμπλέκονται συνδεδεμένα πρόσωπα με συνδεδεμένα κέρδη πρέπει να γίνονται έναντι αντιτίμου σύμφωνα με τον υπάρχοντα ανταγωνισμό ή να υπολογίζεται ένα αντίτιμο συμβατό με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Στο άρθρο 63 ενσωματώνονται οι οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης α) 2011/96/Ε.Ε. σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών – μελών και β) 2003/49/ΕΚ για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων διαφορετικών κρατών - μελών. Σύμφωνα με τις παραπάνω οδηγίες απαλλάσσονται από παρακράτηση στην πηγή τα κέρδη που διανέμονται από μία θυγατρική εταιρεία προς τη μητρική της, εκτός από ορισμένες ειδικές περιπτώσεις και οι πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων φορολογούνται μόνον μία φορά, σε ένα κράτος μέλος.

Στο άρθρο 66 τίθενται κανόνες κατά της φοροαποφυγής των ημεδαπών εταιρειών μέσω της μεταφοράς των εσόδων τους σε θυγατρικές εταιρείας που βρίσκονται σε χώρες με χαμηλή φορολογία, και για τον έλεγχο αυτών των περιπτώσεων ο νομοθέτης βασίζεται στην οδηγία 2011/16/ΕΕ για ανταλλαγή πληροφοριών. Το

φορολογητέο εισόδημα περιλαμβάνει το μη διανεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) το νομικό πρόσωπο ή ο φορολογούμενος, μόνος του ή από κοινού με τα συνδεδεμένα πρόσωπα, κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, μετοχές, μερίδια, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο σε ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών του εν λόγω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

β) ο πραγματικός εταιρικός φόρος που έχει καταβάλει για τα κέρδη του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, είναι μικρότερος από τη διαφορά μεταξύ του φόρου που θα οφειλόταν από το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα ή τη μόνιμη εγκατάσταση, σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, αν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με το άρθρο 6 του ΚΦΕ στην Ελλάδα και του πραγματικού εταιρικού φόρου που έχει καταβάλει για τα κέρδη του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση.

γ) άνω του τριάντα τοις εκατό (30%) του καθαρού εισοδήματος προ φόρων που πραγματοποιεί το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα εμπίπτει σε μία ή περισσότερες από τις κατηγορίες που ορίζονται στην παράγραφο 3.

Ουσιαστικός παράγοντας για την εφαρμογή των ανωτέρω είναι ο ορισμός της φορολογικής κατοικίας. Ένα νομικό πρόσωπο θεωρείται ότι έχει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, και επομένως φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημα του σε αυτήν, όταν :

- Έχει συσταθεί ή ιδρυθεί σύμφωνα με το Ελληνικό δίκαιο (place of incorporation),
- Έχει την καταστατική του έδρα στην Ελλάδα (place of establishment),
- Έχει τον τόπο άσκησης της πραγματικής διοίκησης στην Ελλάδα (place of effective management).

Για να καθοριστεί ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

- Ο τόπος άσκησης καθημερινής διοίκησης ή / και λήψης στρατηγικών αποφάσεων
- Ο τόπος διεξαγωγής της ετήσιας γενικής συνέλευσης ή / και συνεδριάσεων των εκτελεστικών οργάνων διοίκησης (Δ.Σ.)
- Ο τόπος τήρησης των βιβλίων και στοιχείων
- Η κατοικία των μελών του εκτελεστικού οργάνου διοίκησης

3.6.2 Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ν.4174/2013

Στον ΚΦΕ (4172/13) τίθενται εξ αρχής οι έννοιες των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και κανόνες για την φορολόγηση τους, την αποφυγή διπλής φορολογίας και την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, ενώ στον ΚΦΔ (ν.4174/2014) περιλαμβάνονται τα πιο διαδικαστικά θέματα της τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών, όπως ο φάκελος τεκμηρίωσης (άρθρο 21), η Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (άρθρο 22) και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών (άρθρο 56).

Στο άρθρο 21 στην παράγραφο 1, αναφέρεται ότι τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης. Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

Στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται πότε οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, συγκεκριμένα εφόσον:

α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος, ή

β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος.

Στο άρθρο 22 αναλύεται η Προέγκριση Μεθοδολογίας της Ενδοομιλικής Τιμολόγησης σύμφωνα με το οποίο τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, για τις συναλλαγές τους με το κεντρικό, καθώς και με τις συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρεί στην αλλοδαπή ελληνική επιχείρηση δύνανται να υποβάλουν στον Γενικό Γραμματέα αίτηση προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα.

Αντικείμενο της προέγκρισης της προηγούμενης παραγράφου αποτελεί το ενδεδειγμένο σύνολο κριτηρίων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Τα κριτήρια αυτά περιλαμβάνουν κυρίως τη χρησιμοποιούμενη μέθοδο τεκμηρίωσης, τα στοιχεία σύγκρισης ή αναφοράς και τις σχετικές προσαρμογές, καθώς και τις κρίσιμες παραδοχές για τις μελλοντικές συνθήκες. Αντικείμενο της προέγκρισης μπορεί επίσης να αποτελέσει και κάθε άλλο εξειδικευμένο ζήτημα που αφορά την τιμολόγηση των συναλλαγών με συνδεδεμένα πρόσωπα.

Στο άρθρο 56 ορίζονται τα πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών σύμφωνα με το οποίο: Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Κώδικα επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογουμένου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού συνοπτικού πίνακα, το παραπάνω πρόστιμο επιβάλλεται μόνο αν μεταβάλλονται τα ποσά των συναλλαγών και οι συνολικές διαφορές είναι άνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών το παραπάνω πρόστιμο υπολογίζεται επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια και επιβάλλεται μόνο αν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό

μεγαλύτερο του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Επίσης σε περίπτωση μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Ενώ τέλος σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα τεθεί στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης από την τριακοστή πρώτη (31 η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την εξηκοστή (60ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αν διατεθεί από την εξηκοστή πρώτη (61) ημέρα έως την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ενώ αν δεν διατεθεί καθόλου ή διατεθεί μετά την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4:

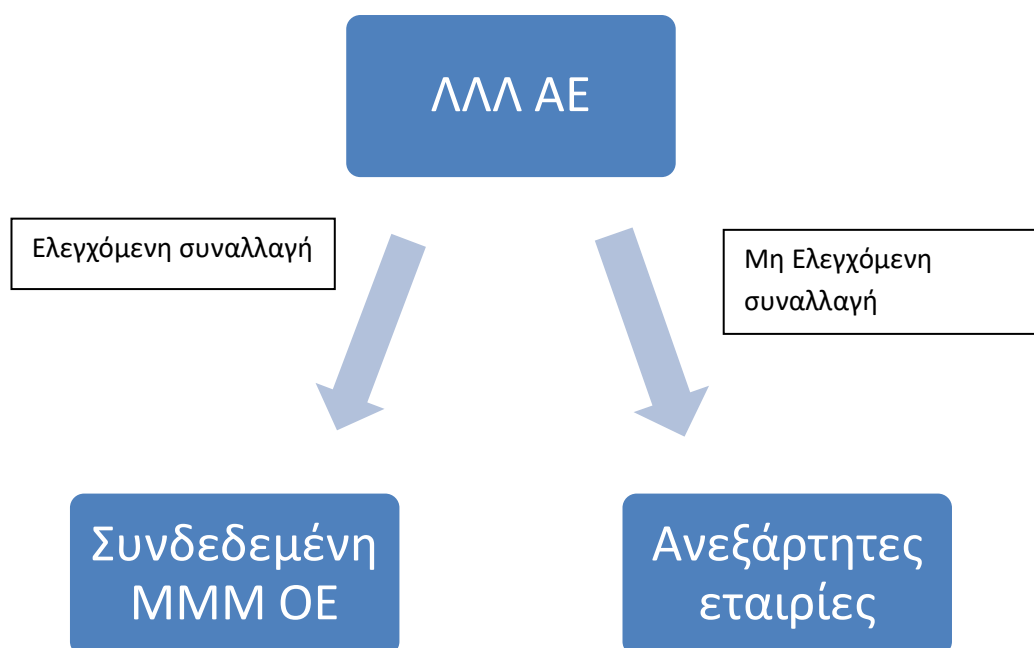
ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ – ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Για να γίνουν πιο κατανοητές οι μέθοδοι τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, θα χρησιμοποιηθούν οι κάτωθι μελέτες περιπτώσεων, όπου θα γίνει εφαρμογή των μεθόδων συγκρίσιμης-μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), του κόστους συν κέρδος (Cost Plus Method), του «καθαρού κέρδους συναλλαγής» (Transactional Net Margin Method - TNMM), της «τιμής μεταπώλησης» (Resale Price Method)

4.1 Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled price – CUP)

Παράδειγμα 1^ο (Εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία)

Έστω ότι η εταιρία ΛΛΛ Α.Ε. πουλάει εξαρτήματα ηλεκτρικών συσκευών στη συνδεδεμένη της εταιρία ΜΜΜ Ο.Ε. και σε τρίτες ανεξάρτητες εταιρίες.



Σύμφωνα με την συγκριτική ανάλυση της συναλλαγής, προκειμένου να αποδειχθεί η συμμόρφωση με την “αρχή των ίσων αποστάσεων”, χρησιμοποιούνται εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Τα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά αφορούν προϊόντα που πωλήθηκαν από την εταιρία ΛΛΛ ΑΕ προς τρίτες ανεξάρτητες εταιρίες. Η

κατηγοριοποίηση των συναλλαγών που αφορούν προϊόντα διενεργείται με βάση τον κωδικό του προϊόντος. Προς τούτο χρησιμοποιούμε τον μοναδικό κωδικό του εμπορεύματος, που χαρακτηρίζει το είδος και το μοντέλο του εξαρτήματος. Με αυτό τον τρόπο εξασφαλίζεται ότι δεν υπάρχουν διαφορές στα χαρακτηριστικά των συγκρίσιμων προϊόντων.

Προκειμένου να διαμορφωθεί ένα αποδεκτό εύρος τιμών, από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και της χρήσης συγκριτικών στοιχείων προκύπτει, ένα εύρος τιμών από όπου απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων τιμών, με τη χρήση τεταρτημορίων. Στην προκειμένη περίπτωση, προσδιορίζονται τα τεταρτημόρια του συνόλου των τιμών ή του κέρδους του δείγματος που χρησιμοποιήθηκε ως εξής:

Q1 = πρώτο τεταρτημόριο = 25^ο εκατοστιαίο σημείο

Q2 = διάμεσος = 50^ο εκατοστιαίο σημείο

Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = 75^ο εκατοστιαίο σημείο

Ως συμβατή επομένως με την ‘‘αρχή των ίσων αποστάσεων’’, θεωρείται οποιαδήποτε τιμή ενδιάμεσα του πρώτου και του τρίτου τεταρτημορίου, με την προϋπόθεση ότι η επιλογή αυτή αιτιολογείται καταλλήλως.

Πίνακας συναλλαγών (Πωλήσεις εξαρτημάτων της εταιρίας ΛΛΛ Α.Ε. προς την εταιρία ΜΜΜ Ο.Ε. και εύρος αποδεκτών τιμών)

Κωδ. είδους	Κατ. είδους	Ποσότητα πωληθέντων	Πωλήσεις ανά είδος €	Συνολικές πωλήσεις €	Αποδεκτά Q1Lowest (ανά είδος) €	Αποδεκτά Q1Lowest (σύνολο πωλήσεων) €	Αποδεκτά Q3Highet (ανά είδος) €	Αποδεκτά Q3Highest (σύνολο πωλήσεων) €
1210	ANT/KA	159	46,94 €	7.463,46	42,56	6.767,04	48,10	7.647,90
1211	ANT/KA	189	29,81 €	5.634,09	29,40	5.556,60	30,09	5.687,01
1212	ANT/KA	135	2,52 €	340,20	2,40	324,00	2,59	349,65
1213	ANT/KA	78	2,67 €	208,26	2,55	198,90	2,74	213,72
1214	ANT/KA	50	34,13 €	1.706,50	31,60	1.580,00	34,14	1.707,00
1215	ANT/KA	60	31,61 €	1.896,60	30,84	1.850,40	32,22	1.933,20
1216	ANT/KA	48	60,70 €	2.913,60	54,46	2.614,08	61,18	2.936,64
1217	ANT/KA	140	18,30 €	2.562,00	17,63	2.468,20	18,5	2.590,00
1218	ANT/KA	75	15,67 €	1.175,25	13,83	1.037,25	15,96	1.197,00
1219	ANT/KA	47	45,26 €	2.157,22	44,15	2.085,05	45,91	2.147,77

		1190		26.057,18		24.481,52	26.409,89
						1.555,66	-392,71

Σύμφωνα με την “αρχή των ίσων αποστάσεων” θεωρείται ως συμβατή, οποιαδήποτε τιμή μεταξύ των δύο ακραίων τιμών του πίνακα (Αποδεκτά Q1 Lowest – Σύνολο πωλήσεων, Αποδεκτά Q3 Highest – Σύνολο πωλήσεων). παρατηρείται από τον πίνακα ότι το εύρος των συνολικών πωλήσεων σε τρίτους κυμαίνεται μεταξύ 24.481,52 € και 26.409,89 € και οι πωλήσεις στην MMM ΟΕ 26.057,18. Αποδεικνύεται λοιπόν, ότι βάσει του υπό εξέταση δείγματος τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων στην ενδοομιλική τιμολόγηση μεταξύ ΛΛΑ ΑΕ και MMM ΟΕ.

Παράδειγμα 2^ο (Εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία)

Έστω ότι η εταιρία ΛΛΑ ΑΕ εκμισθώνει κατάστημα στη συνδεδεμένη της εταιρία MMM ΟΕ



Σύμφωνα με την συγκριτική ανάλυση της συναλλαγής, για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την “αρχή των ίσων αποστάσεων”, χρησιμοποιούνται εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Τα συγκριτικά στοιχεία αφορούν τις τιμές ενοικίασης καταστημάτων ήτοι επαγγελματικών χώρων.

Για τον προσδιορισμό του βαθμού συγκρισιμότητας μεταξύ των τιμών των μισθωμάτων εξετάζονται τα κάτωθι στοιχεία τα οποία διαμορφώνουν την τιμή του μισθώματος:

- Η τοποθεσία του ακινήτου
- Η έκταση – Επιφάνεια του ακινήτου
- Η παλαιότητα του ακινήτου

Στην συγκεκριμένη μεθοδολογία χρησιμοποιήθηκαν ως βάση δεδομένων οι αγγελίες για μίσθωση επαγγελματικών χώρων από τον διαδικτυακό τόπο www.goldrealestate.gr.

Προκειμένου να διαμορφωθεί ένα αποδεκτό εύρος τιμών από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και της χρήσης συγκριτικών στοιχείων προκύπτει, ένα εύρος τιμών από όπου απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων τιμών, με τη χρήση τεταρτημορίων..

Στην προκειμένη περίπτωση, προσδιορίζονται τα τεταρτημόρια του συνόλου των τιμών ή του κέρδους του δείγματος που χρησιμοποιήθηκε ως εξής:

Q1 = πρώτο τεταρτημόριο = 25^ο εκατοστιαίο σημείο

Q2 = διάμεσος = 50^ο εκατοστιαίο σημείο

Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = 75^ο εκατοστιαίο σημείο

Ως συμβατή επομένως με την “αρχή των ίσων αποστάσεων”, θεωρείται οποιαδήποτε τιμή ενδιάμεσα του πρώτου και του τρίτου τεταρτημορίου, με την προϋπόθεση ότι η επιλογή αυτή αιτιολογείται καταλλήλως.

Προκειμένου να δούμε αν ισχύει η “αρχή των ίσων αποστάσεων” στο μίσθωμα που χρεώνει η «ΛΛΛ Α.Ε.» την «ΜΜΜ Ο.Ε.» χρησιμοποιείται ως μέσο σύγκρισης ο δείκτης μηνιαίο μίσθωμα/τετραγωνικό μέτρο (m²).

Πίνακας Συναλλαγών

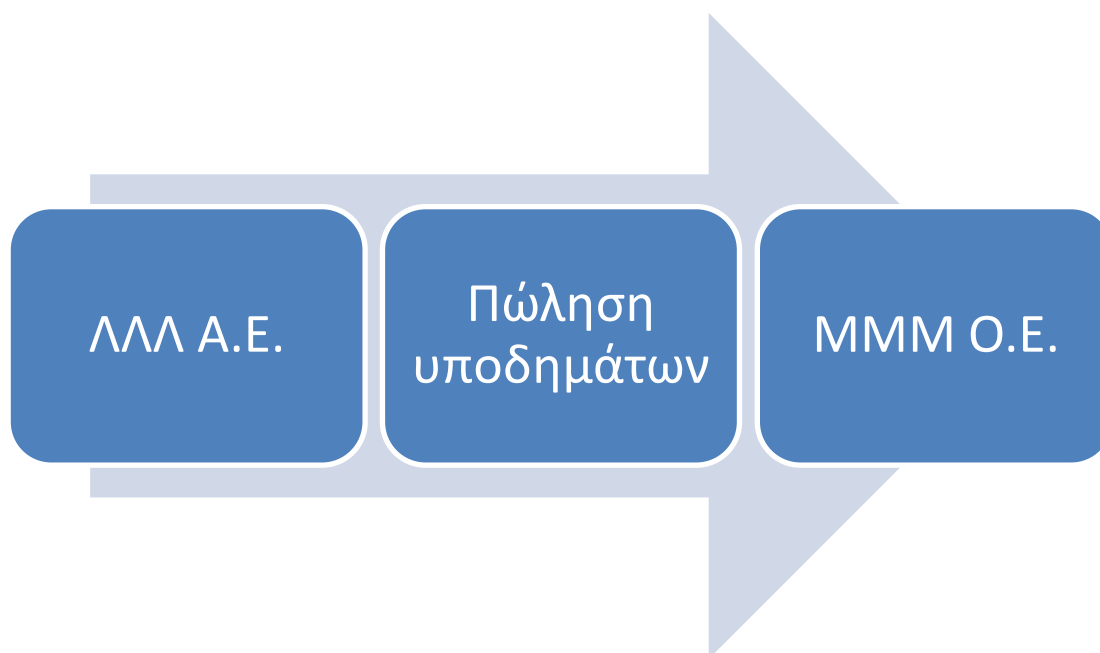
ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ	ΕΜΒΑΔΟΝ ΚΤΙΡΙΟΥ	ΜΗΝΙΑΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ	ΜΗΝΙΑΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ / m ²	ΚΑΤΩΤΑΤΟ ΜΙΣΘΩΜΑ Q1 / m ²	ΑΝΩΤΑΤΟ ΜΙΣΘΩΜΑ Q3 / m ²
ΜΙΣΘΩΜΑ ΛΛΛ ΑΕ	120 m ²	750 €	8,00 €	6,80 €	9,10 €

4.2 Μέθοδος του κόστους συν κέρδος (Cost Plus Method)

Παράδειγμα (Εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία)

Συναλλαγή

Έστω ότι η εταιρία ΛΛΛ Α.Ε. πουλάει υποδήματα στη συνδεδεμένη της εταιρία ΜΜΜ Ο.Ε. Επιπλέον η εταιρία ΛΛΛ Α.Ε. δεν έχει αντίστοιχες συναλλαγές με τρίτες ανεξάρτητες εταιρίες.



Προσδιορισμός Περιθωρίου Κέρδους επί του Κόστους (Mark up)

Για τον προσδιορισμό του Περιθωρίου Κέρδους επί του Κόστους της συναλλαγής λαμβάνονται υπόψιν:

- Α) τα άμεσα κόστη για την παραγωγή (π.χ. κόστος πρώτων υλών)
- Β) τα έμμεσα κόστη για την παραγωγή (π.χ. κόστος επισκευής μηχανημάτων)
- Γ) τα λειτουργικά έξοδα της παραγωγής

Στον κάτωθι πίνακα συναλλαγών εμφανίζονται ανά κωδικό είδους, οι συνολικές πωλήσεις, το συνολικό κόστος πωληθέντων, καθώς και το περιθώριο κέρδους επί του κόστους, βάσει των ελεγχόμενων συναλλαγών που διενεργήθηκαν μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών.

Πίνακας συναλλαγών(Πωλήσεις υποδημάτων από την εταιρία ΛΛΛ Α.Ε. προς την ΜΜΜ Ο.Ε.)

Κωδ. είδους	Κατ. είδους	Ποσότητα πωληθέντων	Άμεσο κόστος	Έμμεσο κόστος	Λειτουργ. κόστος	Συνολικό κόστος / μονάδα	Πωλήσεις / μονάδα	Συνολικό κόστος πωληθέντων €	Συνολικές πωλήσεις €	Κέρδος €	Περιθώριο κέρδους (mark up)
			Κόστος α'υλών/μονάδα	Επιμερισμός έμμεσου κόστους/μονάδα	Επιμερισμός λειτουργικού κόστους /μονάδα						
1230	Υποδ. παντόφλες	145	10,45 €	2,33 €	0,78 €	13,56 €	17,63 €	1.966,20	2.556,35	590,15	30,01%
1250	Υποδ. γυναικεία	150	16,66 €	2,33 €	0,78 €	19,77 €	26,69 €	2.965,50	4.003,50	1.038,00	35,00%
1227	Υποδ. αθλητικά	132	17,57 €	2,33 €	0,78 €	20,68 €	27,29 €	2.729,76	3.602,28	872,52	31,96%
1278	Υποδ. αντρικά	189	37,96 €	2,33 €	0,78 €	41,07 €	52,98 €	7.762,23	10.013,22	2.250,99	29,00%
1215	Υποδ. παιδικά	135	18,98 €	2,33 €	0,78 €	22,09 €	29,38 €	2.982,15	3.966,30	984,15	33,00%
1245	Υποδ. ορειβατικά	78	13,56 €	2,33 €	0,78 €	16,67 €	21,42 €	1.300,26	1.670,76	370,50	28,49%
1298	Υποδ. πέδιλα	150	28,44 €	2,33 €	0,78 €	31,55 €	41,01 €	4.732,50	6.151,50	1.419,00	29,98%
1240	Υποδ. μπότες	160	18,64 €	2,33 €	0,78 €	21,75 €	30,01 €	3.480,00	4.801,60	1.321,60	37,98%
1257	Υποδ. βρεφικά	148	21,63 €	2,33 €	0,78 €	24,74 €	33,40 €	3.661,52	4.943,20	1.281,68	35,00%
		1287						31.580,12	41.708,71	10.128,59	32,07%

Αρχικά αναλύονται οι λειτουργίες που εκτελούνται καθώς και οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται από τις υπό εξέταση εταιρίες.

Οι λειτουργίες που επιτελούνται είναι οι εξής: Η εισαγωγή-Παραγωγή: Εξετάζεται αν η εταιρία ΛΛΛ Α.Ε. έχει μονάδα παραγωγής υποδημάτων ή κάνει εισαγωγή εμπορευμάτων από το εξωτερικό.

Ο σχεδιασμός: Ελέγχεται αν η εταιρία ΛΛΛ Α.Ε. σχεδιάζει τα δικά της μοντέλα (brand name) τα οποία προωθεί στην αγορά ή αν έχει συνεργασίες με οίκους του εξωτερικού.

Η αποθήκευση – διανομή: Ελέγχεται ποια εκ των δύο εταιριών έχει αποθήκες οπότε και βαρύνεται με το αποθηκευτικό κόστος . Επιπλέον δίνεται έμφαση στα δίκτυα διανομής, τα γεωγραφικά κριτήρια και το κόστος μεταφοράς.

Το ηλεκτρονικό εμπόριο: Στην περίπτωση που η εταιρία ΛΛΛ Α.Ε. διαθέτει τα προϊόντα της μέσω ηλεκτρονικών καταστημάτων, τότε έχει μειωμένο κόστος σε αντίθεση με εταιρίες που τα πωλούν σε φυσικά καταστήματα.

Κατόπιν εξετάζονται οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται, συγκεκριμένα:

Ο κίνδυνος των αποθεμάτων: Ο συγκεκριμένος κίνδυνος προκύπτει από την κατοχή παλαιών αποθεμάτων από τα καταστήματα και συνίσταται στην αδυναμία διάθεσης των αποθεμάτων αυτών ή στη διάθεση αυτών σε τιμές χαμηλότερες της αξίας αποτίμησης. Στην πλειονότητα των περιπτώσεων αυτός ο κίνδυνος αναλαμβάνεται από τη μητρική εταιρία για όλες τις θυγατρικές εταιρίες του Ομίλου.

Ο κίνδυνος της κλοπής-καταστροφής εμπορευμάτων: σε αυτό τον κίνδυνο εκτίθενται εταιρίες οι οποίες διαθέτουν εμπορεύματα τα οποία είναι δεκτικά κλοπής επειδή έχουν μεγάλη αξία. Ακόμη όταν μεταφέρονται τα συγκεκριμένα εμπορεύματα σε αποθήκες ή σε καταστήματα για λιανική διάθεση, πιθανότατα λόγω υψηλής ευαισθησίας να υποστούν κάποια φθορά. Σε αυτό το σημείο πρέπει να διευκρινιστεί ποια από τις εξεταζόμενες εταιρίες αναλαμβάνει τον κίνδυνο, με ποιο τρόπο τον καλύπτει (π.χ. σύναψη ασφαλιστηρίων συμβολαίων) και πως γίνεται η αποτύπωση του με λογιστικό τρόπο (παραγωγικό/ λειτουργικό κόστος).

Συνεπώς δεδομένου της λειτουργικής ανάλυσης που προηγήθηκε θα αναζητηθούν μέσω εξωτερικής βάσης δεδομένων (Χρήση Τράπεζας Πληροφοριών), εταιρίες με παρόμοιο αντικείμενο δραστηριότητας και λειτουργίας.

Τα κριτήρια επιλογής του δείγματος είναι τα κάτωθι:

Κριτήριο 1^ο : Η επιλογή των εταιριών βάσει της στατιστικής ταξινόμησης των κλάδων οικονομικής δραστηριότητας

Κριτήριο 2^ο : Η επιλογή εταιριών βάσει επαρκών χρηματοοικονομικών στοιχείων για τα τελευταία τέσσερα έτη

Κριτήριο 3^ο : Η επιλογή εταιριών βάσει της συμμετοχής τους σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις

Κριτήριο 4^ο : Η επιλογή εταιριών βάσει του ύψους της κερδοφορίας τους

Κριτήριο 5^ο : Η επιλογή εταιριών βάσει του μέσου όρου των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης κατά τα τελευταία τέσσερα έτη

Κατόπιν συμπληρωματικής έρευνας και για την επιπλέον ενίσχυση της αξιοπιστίας της μελέτης, διενεργήθηκε έλεγχος του δείγματος μέσω διαδικτύου, με βάση τον διαδικτυακό τόπο (website) της εταιρίας.

Προκειμένου να διαμορφωθεί ένα αποδεκτό εύρος τιμών στο τελικό δείγμα που προκύπτει περιλαμβάνονται 15 συγκρίσιμες εταιρίες. Μέσα από τα οικονομικά

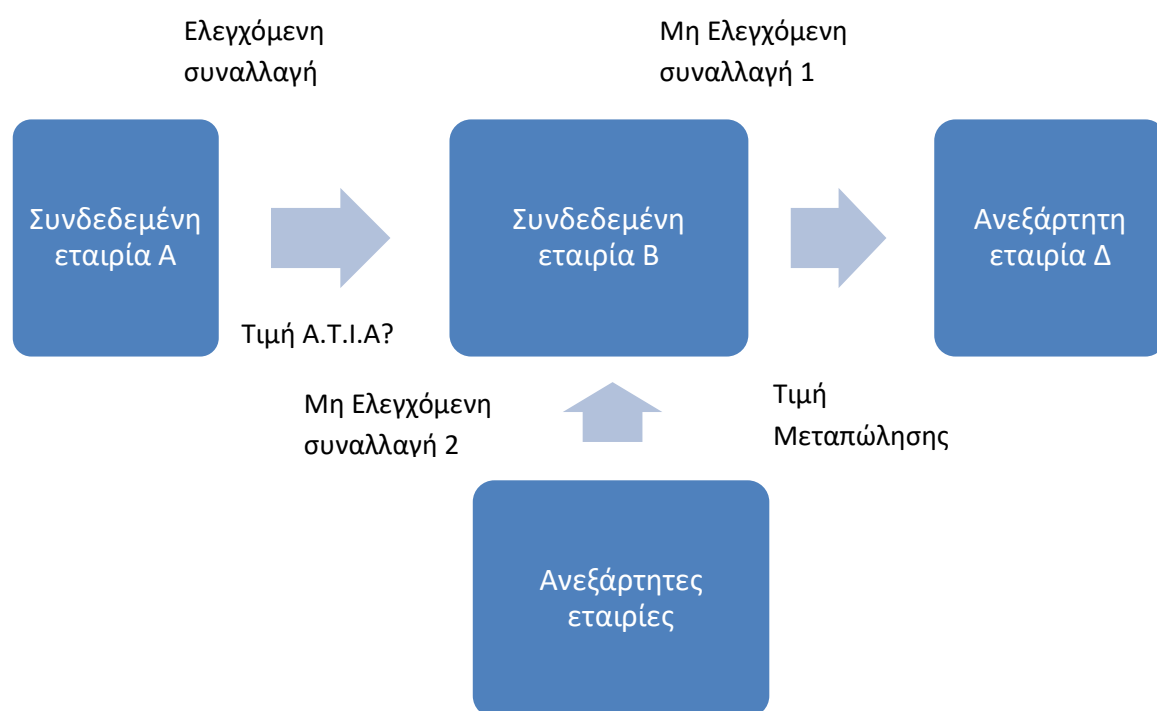
στοιχεία των συγκρίσιμων εταιριών (benchmark) διαμορφώθηκε ένα εύρος τιμών για το περιθώριο κέρδους επί του κόστους. Από το εύρος των τιμών αυτών απορρίφθηκε το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων τιμών με τη χρήση τεταρτημορίων. Βάσει αυτής της μεθόδου προέκυψαν κατώτατες και ανώτατες τιμές για το mark up οι οποίες απεικονίζονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα:

	Q_0	Q_1	Q_2	Q_3	Q_4
Περιθώριο κέρδους επί του κόστους	16,74%	27,54%	32,60%	34,50%	39,78%

Στην περίπτωση αυτή θεωρείται ως συμβατή με την “αρχή των ίσων” αποστάσεων οποιαδήποτε τιμή μεταξύ των δύο ακραίων τιμών του πίνακα (Q_1 Κατώτατο, Q_3 Ανώτατο). Παρατηρείται από τον ανωτέρω πίνακα ότι το εύρος των αποδεκτών περιθωρίων κέρδους επί του κόστους του κλάδου, βρίσκεται μεταξύ 27,54% και 34,50% όταν η «ΛΛΑ Α.Ε.» πωλεί τα προϊόντα της με περιθώριο 32,07%.

Θεωρείται επομένως ότι το μοντέλο τιμολόγησης που ακολουθεί η «ΛΛΑ Α.Ε.» στις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι σύμφωνο με την τιμολογιακή πολιτική της αγοράς, καθώς βάσει του υπό εξέταση δείγματος τηρείται η “αρχή των ίσων αποστάσεων”.

4.3 Μέθοδος της «τιμής μεταπώλησης» (Resale Price Method)



Παράδειγμα 1^ο

Έστω ότι η εταιρία Δ προμηθεύεται προϊόντα από τη συνδεδεμένη εταιρία Γ και λοιπές ανεξάρτητες εταιρίες.

Επιπλέον η εταιρία Δ μεταπωλεί τα παραπάνω αγαθά στην ανεξάρτητη εταιρία Ε.

Στην συγκεκριμένη περίπτωση παίρνουμε ως δεδομένο ότι δεν υπάρχουν αλλαγές στα αποθέματα αρχής και τέλους για το εξεταζόμενο έτος. Οι πληροφορίες σχετικά με τις μη ελεγχόμενες συναλλαγές είναι πλήρεις ώστε να δεχτούμε ότι είναι πιθανό όλες οι ουσιώδεις διαφορές μεταξύ των ελεγχόμενων και των μη ελεγχόμενων συναλλαγών να έχουν αναγνωρισθεί και διορθωθεί.

Εφόσον η τιμή μεταπώλησης των προϊόντων που εμπεριέχονται στην ελεγχόμενη πώληση είναι 100 € και το προκύπτον περιθώριο μικτού κέρδους από τις συναλλαγές με τις ανεξάρτητες εταιρίες κυμαίνεται μεταξύ 20% και 30%, τότε η τιμή πώλησης της ελεγχόμενης συναλλαγής, σύμφωνα με την “αρχή τήρησης των ίσων αποστάσεων” κυμαίνεται μεταξύ 70 και 80 €.

Παράδειγμα 2°

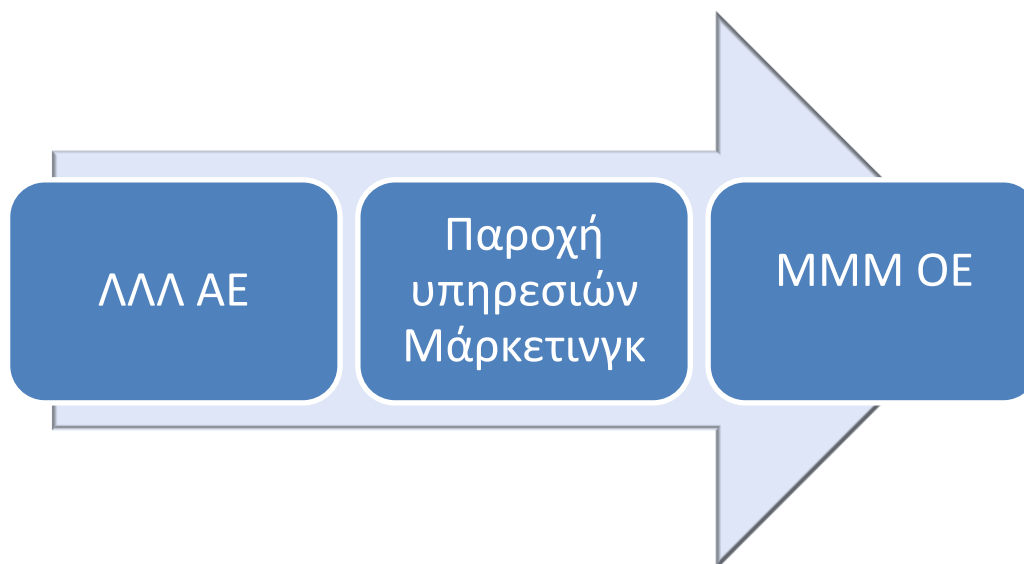
Η KLM, μία επιχείρηση στη χώρα Β είναι ο διανομέας για λογαριασμό της JP, η οποία αποτελεί την αλλοδαπή μητρική της. Για το έτος που ελέγχεται τα αποθέματα αρχής και τέλους δεν έχουν αλλάξει. Το συνολικό δηλωθέν κόστος πωληθέντων της KLM είναι 800 €, το οποίο αποτελείται από 600 € για τα αγαθά που αγοράστηκαν από την JP και από 200 € από άλλα κόστη που καταβλήθηκαν σε ανεξάρτητα μέρη. Η τιμή μεταπώλησης της KLM που εφαρμόζεται και το δηλωθέν μικτό κέρδος έχουν ως ακολούθως:

Εφαρμοστέα τιμή μεταπώλησης	1.000 €
Κόστος πωληθέντων:	
Κόστος αγορών από την JP	600 €
Κόστη που καταβλήθηκαν σε ανεξάρτητα μέρη	200 €
Δηλωθέν μικτό κέρδος	200 €

Υποθέτουμε ότι η φορολογική αρχή καθορίζει ότι το κατάλληλο περιθώριο μικτού κέρδους είναι 25%. Συνεπώς προκύπτει ότι το κατάλληλο μικτό κέρδος είναι 250 € (δηλ. 25% επί της εφαρμοστέας τιμής μεταπώλησης των 1.000 €). Καθώς η KLM πραγματοποιεί δαπάνες για τις πωλήσεις προς ανεξάρτητα μέρη, η τιμή αγοράς Α.Τ.Ι.Α. για τα προϊόντα που προμηθεύεται από την JP θα πρέπει να προσδιοριστεί σε δύο βήματα. Πρώτον το κατάλληλο μικτό κέρδος (250 €) αφαιρείται από την εφαρμοστέα τιμή μεταπώλησης (1.000 €). Το υπόλοιπο ποσό που απομένει (750 €) μειώνεται κατόπιν από το κόστος των πωλήσεων προς ανεξάρτητα μέρη (200 €). Άρα η τιμή Α.Τ.Ι.Α για τα προϊόντα που προμηθεύεται η KLM από την JP είναι ίση στην περίπτωση αυτή με 550 € (δηλ. 750 € μείον 200 €) και όχι 600 €.

4.4 Μέθοδος του «καθαρού κέρδους συναλλαγής» (Transactional Net Margin Method - TNMM)

Έστω ότι η εταιρία ΛΛΛ Α.Ε. προκειμένου να διεκπεραιώσει το έργο Α παρέχει υπηρεσίες μάρκετινγκ και διαφήμισης στη συνδεδεμένη της εταιρία ΜΜΜ Ο.Ε..



Επιλογή δείκτη κερδοφορίας:

Με τη χρήση της μεθόδου του «καθαρού κέρδους συναλλαγής» επιτρέπει η χρήση διάφορων δεικτών κερδοφορίας (PLIs = profit level indicators), οι οποίοι συνήθως έχουν ως βάση τα λειτουργικά κέρδη. Με τη βοήθεια των δεικτών κερδοφορίας, η καθαρή κερδοφορία της ελεγχόμενης συναλλαγής συγκρίνεται με την ελεγχόμενη κερδοφορία των μη ελεγχόμενων συναλλαγών.

Επισκόπηση των διαφόρων δεικτών κερδοφορίας:

Απόδοση ενεργητικού (ROA)	Λειτουργικά κέρδη προς τα λειτουργικά στοιχεία ενεργητικού (συνήθως μόνο τα ενσώματα στοιχεία ενεργητικού)
Απόδοση απασχολούμενων κεφαλαίων (ROCE)	Λειτουργικά κέρδη προς τα απασχολούμενα κεφάλαια, τα οποία συνήθως υπολογίζονται ως το συνολικό ενεργητικό μείον τα ταμειακά διαθέσιμα και τις επενδύσεις
Λειτουργικό περιθώριο (OM)	Λειτουργικά κέρδη προς τις πωλήσεις

Απόδοση επί του συνολικού κόστους (ROC)	Λειτουργικά κέρδη προς το συνολικό κόστος
Απόδοση επί του κόστους πωληθέντων αγαθών	Μικτό κέρδος προς το κόστος πωληθέντων
Δείκτης Berry	Μικτό κέρδος προς τα λειτουργικά έξοδα

Η επιλογή του δείκτη κερδοφορίας είναι συνέπεια των γεγονότων και των περιστάσεων της κάθε συγκεκριμένης περίπτωσης. Το λειτουργικό περιθώριο κέρδους χρησιμοποιείται συνήθως για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της προώθησης-διαφήμισης, των πωλήσεων και της διανομής.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
ΕΣΟΔΑ ΕΡΓΟΥ (ΛΛΑ ΑΕ)	
ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΑΡΚΕΤΙΝΓΚ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ ΕΡΓΟΥ Α	43.000,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	43.000,00 €
ΕΞΟΔΑ ΕΡΓΟΥ (ΛΛΑ ΑΕ)	
ΑΓΟΡΕΣ ΕΝΤΥΠΩΝ	6.000,00 €
ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΕΩΝ	9.500,00 €
ΕΞΟΔΑ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	16.000,00 €
ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	1.700,00 €
ΓΡΑΦΙΚΗ ΥΛΗ – ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΙΚΡΟΕΞΟΔΑ	600,00 €
ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	3.400,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	37.200,00 €
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ ΕΡΓΟΥ	5.800,00 €
ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ	15,91%

Προκειμένου να αποδειχθεί η συμμόρφωση με την “αρχή των ίσων αποστάσεων”, χρησιμοποιήθηκαν εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία (Χρήση Τράπεζας Πληροφοριών). Έγινε αναζήτηση μέσω εξωτερικής βάσης δεδομένων για επιχειρήσεις με το ίδιο αντικείμενο δραστηριότητας οι οποίες παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες.

Τα κριτήρια επιλογής του δείγματος είναι τα κάτωθι:

Κριτήριο 1^ο : Η επιλογή των εταιριών βάσει της στατιστικής ταξινόμησης των κλάδων οικονομικής δραστηριότητας

Κριτήριο 2^ο : Η επιλογή εταιριών βάσει επαρκών χρηματοοικονομικών στοιχείων για τα τελευταία τέσσερα έτη

Κριτήριο 3^ο : Η επιλογή εταιριών βάσει της συμμετοχής τους σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις

Κριτήριο 4^ο : Η επιλογή εταιριών βάσει του ύψους της κερδοφορίας τους

Κριτήριο 5^ο : Η επιλογή εταιριών βάσει του μέσου όρου των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης κατά τα τελευταία τέσσερα έτη

Κατόπιν συμπληρωματικής έρευνας και για την επιπλέον ενίσχυση της αξιοπιστίας της μελέτης, διενεργήθηκε έλεγχος του δείγματος μέσω διαδικτύου, με βάση τον διαδικτυακό τόπο (website) της εταιρίας.

Προκειμένου να διαμορφωθεί ένα αποδεκτό εύρος τιμών στο τελικό δείγμα που προκύπτει περιλαμβάνονται 16 συγκρίσιμες εταιρίες. Η σύγκριση πραγματοποιήθηκε βάσει του δείκτη «Περιθώριο Λειτουργικού κέρδους». Από τα οικονομικά στοιχεία των συγκρίσιμων εταιριών (benchmark) προέκυψε ένα εύρος τιμών για το περιθώριο λειτουργικού κέρδους. Από το εύρος των τιμών αυτών απορρίφθηκε το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων τιμών, με τη χρήση τεταρτημορίων. Βάσει αυτής της μεθόδου προέκυψαν κατώτατες και ανώτατες τιμές για το περιθώριο λειτουργικού κέρδους οι οποίες απεικονίζονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα:

	Q_0	Q_1	Q_2	Q_3	Q_4
Περιθώριο Λειτουργικού κέρδους	5,75%	7,54%	9,43%	10,59%	16,38%

Στην περίπτωση αυτή θεωρείται ως συμβατή με την “αρχή των ίσων” αποστάσεων οποιαδήποτε τιμή μεταξύ των δύο ακραίων τιμών του πίνακα (Q_1 Κατώτατο, Q_3 Ανώτατο). Παρατηρείται από τον ανωτέρω πίνακα ότι το εύρος των αποδεκτών περιθωρίων κέρδους επί του κόστους του κλάδου, βρίσκεται μεταξύ 7,54% και 10,59% όταν η «ΛΛΛ Α.Ε.» πωλεί τα προϊόντα της με περιθώριο 15,91%.

Θεωρείται επομένως ότι το λειτουργικό περιθώριο κέρδους είναι εκτός τους εύρους που ορίζει η “αρχή των ίσων αποστάσεων”, συνεπώς πρέπει να γίνει αναπροσαρμογή των αποτελεσμάτων της χρήσης

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ένα από τα πιο επίκαιρα θέματα της διεθνούς φορολογικής σκηνής αποτελεί η ενδοομιλική τιμολόγηση (transfer pricing), ενώ συχνά εμφανίζεται και στη δημόσια σφαίρα, εκφεύγοντας των ορίων της απλής συμμόρφωσης. Πρόκειται για ένα αντικείμενο που είναι εξαιρετικά σημαντικό για τις διεθνείς επενδύσεις και συναλλαγές, καθώς η παγκοσμιοποίηση της αγοράς ευνοεί τη δημιουργία πολυεθνικών επιχειρήσεων με την εξάπλωση των εμπορικών συναλλαγών σε πολλές χώρες. (Deloitte&Touche,(1999). Ο λόγος που οι εταιρίες προσφεύγουν στις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι η μεγιστοποίηση του κέρδους, καθώς και η αποφυγή καταβολής υψηλών φόρων στις κατά τόπους φορολογικές αρχές. Για το λόγο αυτό η κάθε χώρα έχει θεσμοθετήσει ένα νομοθετικό πλαίσιο το οποίο στηρίζεται στις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, με σκοπό τη συμμόρφωση των εταιριών σε συγκεκριμένους κανόνες ενδοομιλικής τιμολόγησης, ούτως ώστε να περιορισθεί η φοροαποφυγή όσο γίνεται δυνατόν περισσότερο.

Όσον αφορά την ελληνική φορολογική διοίκηση, αποδεικνύεται ότι οι ελεγκτικές υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, πέρα από την πολυετή εμπειρία στην τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, διαθέτουν ένα ισχυρό 'οπλοστάσιο' όπως το άρθρο 38 του ν. 4174/13 που περιλαμβάνει γενικές διατάξεις για την φοροαποφυγή και το άρθρο 66 του ν. 4172/2013 για τον εντοπισμό και φορολόγηση Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιρειών. Συνεπώς, η εξέταση των ενδοομιλικών συναλλαγών μπορεί να εμβαθύνει σε ουσιαστικά θέματα στο πλαίσιο της πραγματοποίησή τους.

Ανακεφαλαιώνοντας τα παραπάνω καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι, η ενδοομιλική τιμολόγηση (transfer pricing) αποτελεί ένα ιδιαίτερα σημαντικό φορολογικό αντικείμενο τόσο σε παγκόσμιο, όσο και σε τοπικό επίπεδο. Η εφαρμογή στην πράξη των κανόνων της ενδοομιλικής τιμολόγησης και κυρίως η εφαρμογή της "αρχής των ίσων αποστάσεων", γίνεται ολοένα και πιο σύνθετη, ενώ η συμμόρφωση με τους διαφορετικούς νόμους ανάμεσα στις χώρες, επιφέρει επιπρόσθετη επιβάρυνση στις εταιρίες, οι οποίες καλούνται να συμμορφωθούν με το ισχύον κανονιστικό πλαίσιο.

I. ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Abdalalh W., (1989). International Transfer Pricing Policies
2. Borkowski, Susan C., (1997). The Transfer Pricing Concerns of Developed and Developing Countries.
3. Clausing, Kimberly A., (2000). The Impact of Transfer Pricing on Intrafirm Trade.
4. Clausing, Kimberly A., (2003). Tax-motivated transfer pricing and US intrafirm trade price.
5. Cravens, Karen S., (1997). Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms. I
6. Deloitte&Touche, (1999). Cost Allocation and Affiliate Transactions: A Survey and Analysis of State Cost Allocation Issues and Transfer Pricing Policies. Washington, D.C.
7. Sansing R., (2014). International Transfer Pricing

II. ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Καραγιώργος Θ. (2019), Λογιστική εταιριών και φορολογία εισοδήματος. Εκδόσεις Αφοί Θ. Καραγιώργου Ο.Ε.
2. Καραβοκύρης Α. και Σταματόπουλος Δ., (2014) Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος. Εκδόσεις Forin - Σταματόπουλος
3. Τσουρουφλής, Α. και Φορτσάκης Θ., (2010). Η ενδοομιλική τιμολόγηση Transfer Pricing. Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
4. Αληφαντής, Γεώργιος, (2004), Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις: Νομοθεσία και Πρακτική

III. ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Αθανασάκη Βασιλική (2015), Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στις χρηματοοικονομικές ενδοομιλικές συναλλαγές, Epixeirisi.gr Τεύχος 112/2015, διαθέσιμο στο: http://epixeirisi.gr/actions/lemma/?item_id=4762611

Κυριακόπουλος Θανάσης (2012), Νέες κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ για ενδοομιλικές επιχειρηματικές αναδιαρθρώσεις, kNn Consulting, διαθέσιμο στο: <http://www.transferpricing.gr/uncategorized/%CE%BF%CE%BF%CF%83%CE%B1/>

Ντούκας Ν. Κωστής, Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομιλικών Συναλλαγών, διαθέσιμο στο: <http://docplayer.gr/498609-Simeioseis-seminariou-endoomilikon-synallagon-endoomilikes-synallages-transfer-pricing.html>

Παλαιολόγος Γιάννης (2014), Με ποιο... μαγικό τρικ πολυεθνικοί κολοσσοί γλιτώνουν φόρους δισ. Ευρώ, Η Καθημερινή, διαθέσιμο στο: <http://www.kathimerini.gr/756263/article/oikonomia/die8nhs-oikonomia/me-poio-magiko-trik-polye8nikoi-kolossoi-glitwnoyn-foroys-dis-eyrw>

Πιτσιλής Γεώργιος (2017), Ομιλία στην ημερίδα με θέμα «Μετεγκατάσταση των Ελληνικών Επιχειρήσεων σε γειτονικές χώρες χαμηλού κόστους και ευνοϊκότερου φορολογικού καθεστώτος – Δημιουργία συνθηκών αθέμιτου ανταγωνισμού - Ο ρόλος του Υπουργείου Οικονομικών και της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων», διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/37055#>

Σαββαΐδου Κατερίνα (2014), Ομιλία στο Συμπόσιο Transfer Pricing με θέμα «Το transfer pricing στο προσκήνιο των διεθνών φορολογικών εξελίξεων και η εφαρμογή του στην Ελλάδα», διαθέσιμο στο :

http://www.publicrevenue.gr/kpi/public/blog/attach/files/rss/omilia_savvaidou.pdf

Advanced pricing agreements, διαθέσιμο στο:

<https://www2.deloitte.com/ro/en/pages/tax/solutions/advance-pricing-agreements.html>

Φορολογικό πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών και προτεινόμενες ενέργειες προς τις επιχειρήσεις, διαθέσιμο (2018) στο : <https://www.taxheaven.gr/circulars/29400/arora>

Ενδοομιλικές συναλλαγές 2020-21: Μία επισκόπηση της ελληνικής και διεθνούς πραγματικότητας, διαθέσιμο στο:

<https://www.taxexperts.gr/>

Κωστής Ν. Ντρούκας, MSc (2016) Ενδοομιλικές συναλλαγές - Ορισμός συνδεδεμένων προσώπων, διαθέσιμο στο:

<https://www.taxsolution.gr/blog/resolutions-and-circulars/2017-08/23469.html>

ΝΑΣΟΠΟΥΛΟΣ Α. ΑΝΤΩΝΙΟΣ (2019) - Εφαρμογή Μέτρων - Δράσεις που σχετίζονται με την πρόληψη της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών (BEPS), διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/circulars/31482/>

OECD, διαθέσιμο στο: <http://el.wikipedia.org>

ΟΟΣΑ: «Σχέδιο Δράσης κατά της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς Κερδών» Μαρία Κτενά, (BDO Greece), διαθέσιμο στο:

<https://www.accountancygreece.gr/>

Ο ΟΟΣΑ δημοσιεύει πρόσθετες οδηγίες εφαρμογής σχετικά με την υποβολή της Έκθεσης Ανά Χώρα (Country by Country report) και την κατάλληλη χρήση των πληροφοριών από τις φορολογικές αρχές (Οκτώβριος 2017), διαθέσιμο στο:

https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/gr/Documents/tax/gr_tax_alerts_TP_Alert_17_03_gr_noexp.pdf

OECD releases further guidance for tax administrations and MNE Groups on Country-by-Country reporting (BEPS Action 13), διαθέσιμο στο:

<https://www.oecd.org/tax/beps/>

Οικονομικές επιπτώσεις της Νέας Διεθνούς Φορολογικής Αρχιτεκτονικής, διαθέσιμο στο: <https://www.minfin.gr/>

IV. ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

1. Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 3/Α΄/12.1.2010) «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος».
2. Ν.3728/2008 (ΦΕΚ 258/Α΄/18.12.2008) «Υπηρεσία Εποπτείας Αγοράς και άλλες Διατάξεις».
3. Ν. 2523/1997 «ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΙΝΙΚΩΝ ΚΥΡΩΣΕΩΝ»^{4,3}.
4. Ν.4110/2013 «Κανόνες Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών,
5. Ν.4172/2013 « ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ»
6. Ν.4174/2013 « ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ
7. ΑΠΟΦΑΣΗ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΟΛ 1179/2013
8. ΑΠΟΦΑΣΗ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΟΛ 1220/2013
9. ΑΠΟΦΑΣΗ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΟΚ 1284/2013

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΩΝ - ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ, ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΕΩΝ ΝΣΚ

A. ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ
- ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4172 Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013)
- Ν.4607/2019 «Ι. Κύρωση της Συμφωνίας για την Ασιατική Τράπεζα Υποδομών και Επενδύσεων, ΙΙ. Εναρμόνιση του Κώδικα Φ.Π.Α. με την Οδηγία (ΕΕ) 2016/1065, ΙΙΙ. Ενσωμάτωση των σημείων 1, 2, 4 και 5 του άρθρου 2 και των άρθρων 4,6,7 και 8 της Οδηγίας 1164/2016, ΙV. Τροποποίηση του ν. 2971/2001 και άλλες διατάξεις.»
- ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ) 2016/1164 ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 12ης Ιουλίου 2016 για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς
- ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4223, (ΦΕΚ Α' 287/31-12-2013) Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις.
- ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4254, Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α' 85/07-04-2014)
- ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2238, Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994)
- Κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές (παρ. 2)
B. ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ
- Ε 2071/2019 Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 1 (άρθρο 51 της συμφωνίας) και 5, 11-14, 52-54, 71 και 78 του Ν. 4607/2019 (ΦΕΚ Α' 65)
- ΠΟΛ.1037/02-02-2015, Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 και της παρ. 9 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, αναφορικά με την υποκεφαλαιοδότηση
- ΠΟΛ.1113/02-06-2015, Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')
- ΠΟΛ.1097/9.4.2014
- ΠΟΛ.1144/15.5.2014