



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

**«ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ
ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ»**

της

ΟΛΒΕΡΑ ΤΑΝΕΛΑΡΗ

Επιβλέπων Καθηγητής: Χρήστος Νεγκάκης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Λογιστική και Χρηματοοικονομική

Ιανουάριος 2023

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου για την αμέριστη ηθική συμπαράσταση τους σε όλη τη διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος.

Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου ο οποίος συνέβαλλε με την πολύτιμη βοήθεια του στην ολοκλήρωση της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους διδάσκοντες καθηγητές του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών στην Λογιστική και Χρηματοοικονομική του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, για το ενδιαφέρον τους και τις πολύτιμες γνώσεις που μου μετέδωσαν και θα αποτελέσουν οδηγό στο επαγγελματικό μου μέλλον.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τις τελευταίες δεκαετίες οι επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται μέσα σε ένα παγκοσμιοποιημένο οικονομικό περιβάλλον το οποίο για οικονομικούς, φορολογικούς αλλά και οργανωτικούς λόγους ανάμεσα στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις αύξησε την ύπαρξη πολυεθνικών εταιρειών. Οι πολυεθνικοί όμιλοι επιχειρήσεων δραστηριοποιούνται και πραγματοποιούν συναλλαγές σε διαφορετικές χώρες όπου η κάθε μια έχει το δικό της φορολογικό σύστημα και διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές δίνοντας τους την δυνατότητα να μετατοπίζουν τα φορολογητέα τους κέρδη μέσα από την ενδοομιλική τιμολόγηση (transfer pricing) σε χώρες με ευνοϊκότερη τιμολόγηση με τελικό σκοπό να επιτύχουν μείωση στην συνολική φορολογική επιβάρυνση τους.

Από την άλλη πλευρά η τακτική αυτή έχει εγείρει ανησυχίες στις εκάστοτε κυβερνήσεις, οι οποίες προκειμένου να ελεγχθεί το φαινόμενο αυτό επιδιώκουν την επιβολή κανόνων. Ως εκ τούτου απαιτούν αυστηρές απαιτήσεις τεκμηρίωσης και σε περίπτωση που οι επιχειρήσεις δεν συμμορφωθούν με τους κανονισμούς που επιβάλλει η αρμόδια ρυθμιστική αρχή την επιβολή κυρώσεων.

Η παρούσα διπλωματική εργασία ασχολείται με το ζήτημα των ενδοομιλικών συναλλαγών και ειδικά με τις ελεγκτικές διαδικασίες και τον φορολογικό έλεγχο τους. Στόχος είναι να γίνει η ανάλυση των ελεγκτικών διαδικασιών καθώς και η παρουσίαση της πρακτικής του φορολογικού ελέγχου σε θεωρητικό επίπεδο το οποίο περιλαμβάνει την ανασκόπηση των διεθνών κανονισμών, της ελληνικής νομοθεσίας και τις οδηγίες που έχουν εκδοθεί και αφορούν το θέμα αυτό.

Γίνεται παρουσίαση του ορισμού της έννοιας των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, των συναλλαγών εντός ομίλων και το σκοπό της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Αναλύονται οι τρόποι αντιμετώπισης της ενδοομιλικής τιμολόγησης σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο καθώς και η παρουσίαση του νομοθετικού πλαισίου που ρυθμίζει τα θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών στην Ελλάδα. Τέλος γίνεται αναφορά στον σκοπό, την διαδικασία και τις συνέπειες που προκύπτουν από τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών από τους εντεταλμένους φορολογικούς ελεγκτές όπως επίσης και τις διαδικασίες αποφυγής ή επίλυσης των διαφορών ελέγχου.

Λέξεις – Κλειδιά: Ενδοομιλική τιμολόγηση, ενδοομιλικές συναλλαγές, Αρχή των ίσων αποστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ, φάκελος τεκμηρίωσης, μέθοδοι τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, φορολογικός έλεγχος ενδοομιλικών συναλλαγών

ABSTRACT

In recent decades, companies have been operating in a globalized economic environment which, for financial, tax and organizational reasons among related companies, has increased the existence of multinational companies. Multinational business groups operate and relocate transactions in different countries where each has its own tax system and tax rates, giving them the opportunity to shift their taxable profits through transfer pricing to countries with more favorable taxation with the ultimate goal of achieving a reduction in their overall tax burden.

On the other hand, this tactic has raised concerns in the respective governments, which in order to control this phenomenon seek to enforce rules. Therefore, they require strict documentation requirements and in the event that businesses do not comply with the regulations imposed by the competent regulatory authority, the imposition of penalties and fees.

This thesis deals with the issue of intercompany transactions and especially with their audit procedures and tax control. The aim is to analyze the audit procedures as well as to present the practice of tax audits in accordance with international regulations, Greek legislation and the directives that have been issued concerning this matter.

For a better understanding of the subject, the definition of the concept of connected enterprises, intra-group transactions and the purpose of intra-group pricing is presented. The handling of intercompany pricing at the international and European level is analyzed as well as the legislative framework that regulates the issues of intercompany transactions in Greece. Finally, reference is made to the purpose, procedure and consequences arising from the control of intra-group transactions by the appointed tax auditors as well as the procedures for avoiding or resolving control disputes.

Keywords: Intercompany pricing, intercompany transactions, Equidistance principle, OECD guidelines, documentation file, intercompany transaction documentation methods, tax audit of intercompany transactions

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣσελ	ii
ΠΕΡΙΛΗΨΗσελ	iii
ABSTRACTσελ	v
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : Εισαγωγήσελ	1
1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις	σελ 1
1.2 Ο σκοπός της εργασίας.....σελ	2
1.3 Η δομή της εργασίας.....σελ	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : Βιβλιογραφική Επισκόπηση	
2.1 Εισαγωγή.....σελ	5
2.2. Μελέτες πάνω στις ενδοομιλικές συναλλαγές.....σελ	5
2.3 Τα συμπεράσματα της επισκόπησης.....σελ	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο : Θεσμικό Πλαίσιο Ενδοομιλικών Συναλλαγώνσελ	13
3.1 Εισαγωγή.....σελ	13
3.2 Έννοιες ενδοομιλικών συναλλαγών και συνδεδεμένων επιχειρήσεων.....σελ	13
3.3 Στόχοι Ενδοομιλικών Συναλλαγών.....σελ	14
3.4 Λογιστική αντιμετώπιση ενδοομιλικών συναλλαγών.....σελ	16
3.4.1 ΟΟΣΑ και Κατευθυντήριες Οδηγίες.....σελ	16
3.4.2 Η Αρχή των ίσων αποστάσεων.....σελ	17
3.4.3 Μέθοδοι τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.....σελ	19
3.5 Μέθοδοι ενοποίησης.....σελ	28
3.6 Ισχύον πλαίσιο ενδοομιλικών συναλλαγών.....σελ	32
3.6.1 Ελληνικό νομικό πλαίσιο.....σελ	32
3.6.2 Φάκελος τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών- Κώδικας Φορολογικής διαδικασίας N.4174/2013	σελ 35
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο : Έλεγχος Ενδοομιλικών Συναλλαγώνσελ	40
4.1 Γενικά στοιχεία.....σελ	40
4.2 Αρμοδιότητα διενέργειας ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών.....σελ	40
4.3 Η πρακτική του φορολογικού ελέγχου.....σελ	42
4.3.1 Ο έλεγχος της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων.....σελ	43
4.3.2 Ο έλεγχος του φακέλου τεκμηρίωσης.....σελ	43
4.3.3 Επιλογή συγκριτικών στοιχείων.....σελ	44

4.3.4 Προσδιορισμός εύρους αποδεκτών τιμών.....σελ	46
4.3.5 Έννομες συνέπειες μη συμμόρφωσης.....σελ	47
4.4 Αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης κι έκθεση ανά χώρα.....σελ	49
4.5 Διοικητικές διαδικασίες επίλυσης διαφορών ελέγχου και αποφυγής διπλής φορολογίας επί ενδοομιλικών τιμολογήσεων.....σελ	52
4.5.1 Η Ευρωπαϊκή σύμβαση διαιτησίας.....σελ	53
4.5.2. Η διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού υπό στενή έννοια.....σελ	55
4.5.3 Διαδικασία προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης στην Ελλάδα Συμφωνίες προκαθορισμένης τιμολόγησης.....σελ	58
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο : Συμπεράσματα.....σελ	62
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....σελ	64

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Ανεξάρτητα του μεγέθους που έχουν βασικός στόχος και επιθυμία των εταιρειών είναι να καταφέρνουν να έχουν στην διάρκεια του χρόνου ιδανική κερδοφορία και να εδραιώσουν την θέση τους απέναντι στον ανταγωνισμό. Αυτό επιτυγχάνεται με την τακτική της εξάπλωσης των δραστηριοτήτων τους διεθνώς. Προκειμένου να μπορέσει αυτό να επιτευχθεί χρειάζεται οι επιχειρήσεις να έχουν άριστη γνώση των φορολογικών συστημάτων που έχει κάθε χώρα για να αποφευχθούν οικονομικά λάθη, καθώς έτσι είναι εκτεθειμένες σε φορολογικούς κινδύνους, αφού αναγκάζονται να λειτουργήσουν σε διαφορετικά και μη σταθερά φορολογικά καθεστάτα.

Για να μπορέσουν να καταφέρουν τον στόχο τους σαν μέσο χρησιμοποιούν την ενδοομιλική τιμολόγηση ή όπως είναι ευρέως γνωστή την πρακτική του «Transfer Pricing». Το transfer pricing έχει να κάνει με τον προσδιορισμό της αξίας των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών, που είναι μέλη ομίλου.

Όπως προκύπτει από τα προαναφερθέντα η ενδοομιλική τιμολόγηση και η φορολογία είναι άρρηκτα συνδεδεμένες. Οι πολιτικές, που χρησιμοποιούν οι όμιλοι μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και σχετίζονται με τη χειραγώγηση των αποτελεσμάτων τους, εφαρμόζεται σε διεθνείς συναλλαγές μέσω της μεταφοράς κέρδους σε χώρες που έχουν ευνοϊκούς φορολογικούς συντελεστές και σε εγχώριες συναλλαγές με την μεταφορά κέρδους ανάμεσα σε κερδοφόρες και ζημιογόνες επιχειρήσεις, που είτε έχουν διαφορετική νομική υπόσταση είτε φορολογούνται διαφορετικά.

Οι ενέργειες που γίνονται από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις κατά την ενδοομιλική τιμολόγηση και έχουν να κάνουν με την φοροδιαφυγή δεν είναι ορατές στο ευρύ κοινό αλλά και στις φορολογικές διοικήσεις ο εντοπισμός τους είναι δύσκολος και δαπανηρός. Η

πολυπλοκότητα του θέματος έχει δώσει χώρο σε αρκετούς δρώντες να καταγίνονται με τη δημιουργία και την επανεξέταση των κανόνων, που αφορούν τις μεθόδους υπολογισμού των τιμών που είναι αποδεκτές και αναπτύσσουν ή εντοπίζουν τρόπους που μπορούν να χειριστούν τις τιμές αυτές έτσι, ώστε να πετύχουν την ανατροπή ή την εξαίρεση των κανόνων.

Οι οικονομίες των χωρών και των επιχειρήσεων επηρεάζονται από τις ενδοομιλικές συναλλαγές . Οι οικονομίες επηρεάζονται, καθώς επιδρούν στους φόρους που εισπράττονται, οι οποίοι στην συνέχεια χρηματοδοτούν δημόσια αγαθά και εξασφαλίζουν τη νομιμότητα. Οι επιχειρήσεις επηρεάζονται καθώς οι ενδοομιλικές συναλλαγές έχουν επίπτωση στα κέρδη των επιχειρήσεων, που σε αυτά στηρίζονται οι απολαβές των στελεχών τους και τα κέρδη των χρηματιστηρίων.

Για να αντιμετωπιστούν τα παραπάνω, αναδείχθηκε η ανάγκη διεθνώς να σχηματιστεί ένα κοινό θεσμικό πλαίσιο με σκοπό να ελέγχονται οι συναλλαγές των πολυεθνικών εταιρειών που αποτελούν τμήμα κάποιου ομίλου ή εγχώριων επιχειρήσεων μέλη ομίλου.

Η ενδοομιλική τιμολόγηση στο πλαίσιο αυτό αποτέλεσε αντικείμενο νομοθετικής ρύθμισης πολλών κρατών ανάμεσα τους και η Ελλάδα, με οδηγό τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ σχετικά με τις φορολογικές διοικήσεις και τις πολυεθνικές εταιρείες .

1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η παρούσα διπλωματική εργασία αποτελεί μια θεωρητική προσέγγιση του θέματος της ενδοομιλικής τιμολόγησης, κατά την οποία μελετάται το διεθνές και το εγχώριο θεσμικό πλαίσιο που την διέπει και αναλύονται οι ελεγκτικές διαδικασίες και οι φορολογικές πρακτικές τόσο από την πλευρά του φορολογούμενου όσο και από την πλευρά των φορολογικών αρχών.

Στόχος της συγκεκριμένης εργασίας είναι σύμφωνα με τους διεθνείς κανονισμούς, την ελληνική νομοθεσία και τις οδηγίες που έχουν εκδοθεί και αφορούν το θέμα αυτό, να γίνει η ανάλυση των ελεγκτικών διαδικασιών των ενδοομιλικών συναλλαγών, καθώς και η παρουσίαση της πρακτικής του φορολογικού ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών σύμφωνα με το ελληνικό πλαίσιο που ισχύει. Η διεκπεραίωση της εργασίας επετεύχθη μέσα από την μελέτη διεθνούς, ελληνικής αλλά και διαδικτυακής βιβλιογραφίας.

Τα βασικά ερωτήματα που τίθενται είναι τα ακόλουθα:

- Ο εννοιολογικός προσδιορισμός της συνδεδεμένης επιχείρησης, των ενδοομιλικών συναλλαγών όπως και ο σκοπός της ενδοομιλικής τιμολόγησης.
- Η παρουσίαση του τρόπου αντιμετώπισης της ενδοομιλικής τιμολόγησης σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο καθώς και του νομοθετικού πλαισίου που ρυθμίζει τα θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών στην Ελλάδα.
- Ο σκοπός, η διαδικασία και οι συνέπειες που προκύπτουν από τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών από τους εντεταλμένους φορολογικούς ελεγκτές όπως επίσης και διαδικασίες αποφυγής ή επίλυσης διαφορών ελέγχου.

1.3 ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Πέντε κεφάλαια απαρτίζουν την παρούσα μεταπτυχιακή εργασία.

Αρχικά στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στις εισαγωγικές παρατηρήσεις που σχετίζονται με το θέμα που πραγματεύεται, παρουσιάζεται ο σκοπός και η δομή της εργασίας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται η ανασκόπηση της βιβλιογραφίας όπου παρουσιάζονται συνοπτικά μελέτες, εργασίες και έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί από διάφορους οικονομολόγους πάνω στην ενδοομιλική τιμολόγηση και βοήθησαν στην καλύτερη δυνατή κατανόηση των γεγονότων με σκοπό να καλυφτεί καλύτερα το θέμα της εργασίας που τίθεται προς εξέταση.

Στο τρίτο κεφάλαιο αποσαφηνίζονται εννοιολογικά οι βασικές έννοιες της συνδεδεμένης επιχείρησης και των ενδοομιλικών συναλλαγών, γίνεται η παρουσίαση των στόχων που έχουν οι ενδοομιλικές συναλλαγές, των κατευθυντήριων οδηγιών του ΟΟΣΑ με σκοπό την αντιμετώπιση των διαφορετικών τιμών. Καθώς γίνεται και μια προσπάθεια προσέγγισης του διεθνούς και του εσωτερικού πλαισίου, βάσει του οποίου πρέπει να αντιμετωπίζονται οι ενδοομιλικές συναλλαγές τόσο από τις φορολογικές αρχές όσο και από τις εταιρείες.

Στο επόμενο κεφάλαιο αναλύεται η διαδικασία και η πρακτική του ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών από τις φορολογικές αρχές. Επίσης, παρουσιάζονται ορισμένες διοικητικές

διαδικασίες αποφυγής ή επίλυσης αμφισβητήσεων και διαφορών ανάμεσα στους φορολογούμενους και στους φορολογικούς ελεγκτές.

Στο τελευταίο κεφάλαιο της παρούσας πτυχιακής εργασίας παρουσιάζονται τα τελικά συμπεράσματα αυτής, οι περιορισμοί που προέκυψαν κατά την εκπόνηση της εργασίας καθώς και προτάσεις που είναι άξια για μελλοντική διερεύνηση.

Η εργασία ολοκληρώνεται με αναφορά στην σχετική βιβλιογραφία στην οποία βασίστηκε η έρευνά μας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το θέμα των ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελεί αντικείμενο συζήτησης και έρευνας πολλών χρόνων σε πρακτικό αλλά και θεωρητικό επίπεδο, κυρίως στον διεθνή χώρο. Οι πρώτες δημοσιεύσεις καταγράφονται τη δεκαετία του '50, με την πάροδο των ετών όμως αυξάνονται οι πληροφορίες, τα άρθρα, οι έρευνες και οι μελέτες που σχετίζονται με το θέμα. Ειδικά υπάρχουν μελέτες όπου έχοντας υπόψη την εσωτερική διάρθρωση και την οργανωτική δομή των πολυεθνικών εταιρειών εστιάζουν στην εύρεση της άριστης τιμής. Διαφορετικές έρευνες πραγματοποιήθηκαν αναφορικά με το κοινωνικό και οικονομικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιούνται οι επιχειρήσεις, την εσωτερική τιμολόγηση. Επιπρόσθετα υπάρχουν και μελέτες που επιχειρούν σε σχέση με τις διεθνείς δεσμεύσεις και την ισχύουσα νομοθεσία που οι επιχειρήσεις καλούνται να ακολουθήσουν να πλησιάσουν το θέμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Στο κεφάλαιο αυτό επιχειρείται βιβλιογραφική επισκόπηση εστιάζοντας στις κυριότερες έρευνες και μελέτες που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές, οι οποίες αποτέλεσαν σημείο έμπνευσης και άντλησης πληροφοριών.

2.2 ΜΕΛΕΤΕΣ ΠΑΝΩ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Ο Hirschleifer¹ (1956) ήταν από τους πρώτους που ασχολήθηκε και προσέγγισε το θέμα των ενδοομιλικών συναλλαγών δίνοντας μια εξήγηση στις διαδικασίες με τις οποίες λειτουργούν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Στο άρθρο του, έχοντας ως οδηγό την αρχή της ανάλυσης της οικονομικής θεωρίας, εστιάζει στον καθορισμό της βέλτιστης τιμής του αγαθού (το οποίο στην πορεία θα αποτελέσει το αντικείμενο της ενδοομιλικής συναλλαγής) μέσω της

¹ Hirshleifer J. (Jul. 1956) On the Economics of Transfer Pricing, vol.29 , (pp. 172-184)

οποίας θα καταφέρει ο όμιλος την αύξηση των κερδών του. Επομένως, ως σημαντικό χαρακτηρίζεται το πρόβλημα γιατί οι τιμές όπως αυτές καθορίζονται από τις κάθε επιχειρήσεις ασκούν επιρροή στο επίπεδο δραστηριότητας της κάθε μιας , στο ποσοστό της επένδυσης , της απόδοσης και το συγκεντρωτικό κέρδος που πετυχαίνετε από την επιχείρηση ως σύνολο. Ακολουθώντας την άποψη του Hirschleifer στην πιθανότητα ύπαρξης τέλει ανταγωνισμού, η τιμή των ενδοομιλικών συναλλαγών πρέπει να προσδιορίζεται με ακρίβεια από τις δυνάμεις της αγοράς ενώ, όταν η δύναμη της αγοράς είναι ατελώς ανταγωνιστική ή δεν υπάρχει καθόλου εξωτερική αγορά, η πιο κατάλληλη τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής θα πρέπει να προσδιορίζεται από το οριακό κόστος παραγωγής ή μεταξύ της τιμής αγοράς και του οριακού κόστους .

Λίγα χρόνια αργότερα οι Abdel -Khalik και Lust (1974) ² προσπάθησαν να επιχειρήσουν να προσδιορίσουν το πεδίο εφαρμογής και τη φύση ορισμένων βασικών μοντέλων ενδοομιλικών συναλλαγών, που είχαν αναπτυχθεί από διάφορους ερευνητές. Πάνω στην έρευνα τους περιεργάστηκαν την ανάπτυξη μοντέλων ενδοομιλικής τιμολόγησης με βάση τα μαθηματικά μοντέλα προγραμματισμού, την οικονομική θεωρία της επιχείρησης, καθώς και λοιπές λεπτομερείς προσεγγίσεις.

Τα Ηνωμένα Έθνη (1994)³ συνέβαλαν σημαντικά πάνω στο ζήτημα των ενδοομιλικών συναλλαγών με τη δημιουργία μιας «βιβλιοθήκης» που αποτελούταν από 20 τόμους και είχαν ως θέμα τις διασυνοριακές επιχειρήσεις , με απώτερο σκοπό να συγκεντρωθούν, να συνοψισθούν και να σχολιαστούν τα πιο σημαντικά και με την μεγαλύτερη επιρροή συγγράμματα και επιστημονικά άρθρα που είχαν δημοσιευθεί τα τελευταία είκοσι με τριάντα χρόνια , σχετικά με τον ρόλο των διασυνοριακών επιχειρήσεων στην παγκόσμια οικονομία. Πιο ειδικά σε αυτούς τους τόμους ο 14ος έχει επικεντρωθεί στο transfer pricing σε σχέση με την φορολογία.

² Abdel-Khalik, R. and Lusk, J. E. (1974), "Transfer Pricing – A Synthesis", The Accounting Review, Vol. 49, No. 1, pp.8-23

³ The United Nations Library on Transnational Corporations (1994) "Volume 14, Transnational Corporations: Transfer Pricing and Taxation", Routledge

Σε μελέτες του ο Feinschreiber (1994⁴, 2004⁵, 2015⁶) εξέτασε και μελέτησε τη στρατηγική της ενδοομιλικής τιμολόγησης, τις γενικές αρχές και τους κανόνες που διέπουν το transfer pricing καθώς και τις τεχνικές προσδιορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Εγχειρίδιο σχετικά με το transfer pricing εξέδωσε το 1994, όπου με την χρήση άρθρων που είχαν εκδώσει άλλοι συγγραφείς σκιαγράφησε την μέθοδο της ενδοομιλικής τιμολόγησης όπως και τους περιορισμούς και τους νόμους που την καθορίζουν. Το 2004 και το 2015 μελέτησε θεωρητικά τις μεθόδους υπολογισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Ένα μεγάλο τμήμα της διεθνούς βιβλιογραφίας έχει αφιερωθεί στην μελέτη των ενδοομιλικών συναλλαγών και των μεθόδων που υπάρχουν με απώτερο σκοπό την μείωση των φορολογητέων κερδών ενός ομίλου εταιριών.

Το 1985 οι Eden και Rugman⁷ ήταν από τους πρώτους που εντόπισαν και ανέδειξαν το ζήτημα της χρησιμοποίησης των ενδοομιλικών συναλλαγών σαν ένα μέσο που οδηγεί στην μείωση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης ενός ομίλου. Οι πολυεθνικές εταιρείες και οι όμιλοι εταιρειών διαρρυθμίζουν αντίστοιχα τις τιμές ανάμεσα στα συνδεδεμένα μέρη για να επωφεληθούν από το μειωμένο φορολογικό αποτέλεσμα.

Σε μια άλλη έρευνα οι Grubert και Mutti (1991)⁸ εξέτασαν και ανέλυσαν τα επακόλουθα των τελωνειακών και φορολογικών πολιτικών που έχουν τα κράτη σε σχέση με τις επιχειρηματικές αποφάσεις των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Τα δεδομένα που συλλέχθηκαν προέκυψαν από 33 κράτη μέλη την περίοδο του 1982. Συνοψίζοντας, τα αποτελέσματα της έρευνας τους εμφανίζεται μια αντίστροφη συσχέτιση ανάμεσα στους φορολογικούς συντελεστές μιας χώρας και της μεταφοράς των επιχειρησιακών κερδών προς αυτές. Η φορολογία και οι δασμοί των κρατών επηρεάζουν τις πολυεθνικές επιχειρήσεις στις πολιτικές και επιχειρηματικές αποφάσεις που ακολουθούν.

⁴ Feinschreiber, R.(1994), "Transfer Pricing Handbook", John Wiley & Sons Inc.

⁵ Feinschreiber, R.(2004), "Transfer Pricing Method, an application guide", John Wiley & Sons Inc.

⁶ Feinschreiber, R.(2015), "Transfer Pricing Methods, an application guide", John Wiley & Sons Inc.

⁷ Rugman, M. Ian and Lorraine Eden (1985), Multinationals and Transfer Pricing, Croom Helm

⁸ Grubert, H. and Mutti, J. (1991), "Taxes, Tariffs, and Transfer Pricing in Multinational Corporate Decision Making. "Review of Economics and Statistics 73 (2): 285-93.

Οι Bartelsman και Beetsma (2003)⁹ ερεύνησαν την επίδραση της μετατόπισης του φορολογητέου εισοδήματος λόγω της ύπαρξης διαφορετικών φορολογικών συντελεστών που ισχύουν σε διάφορες χώρες μέλη του ΟΟΣΑ. Από τα αποτελέσματα της έρευνας τους διαπίστωσαν ότι ένα σπουδαίο μερίδιο των επιπρόσθετων εσόδων που θα αποκόμιζαν τα κράτη από μια αύξηση του φορολογικού συντελεστή, στην πραγματικότητα χάνεται λόγω της μεταφοράς του εισοδήματος από τις επιχειρήσεις.

Οι Sikka και Willmott (2010)¹⁰ εξέτασαν τις ενδοομιλικές συναλλαγές σε έρευνα τους, και κατά πόσο αυτές έχουν την δυνατότητα ταυτόχρονα αποφεύγοντας τη φορολόγηση να συγκρατήσουν το πλούτο μιας εταιρίας. Στη μελέτη τους οι ερευνητές έθεσαν μια εταιρεία στην μέση του παγκοσμιοποιημένου εμπορίου και εξέτασαν πως αλληλοεπιδρά με τις φορολογικές αρχές και τις κρατικές, τους μετόχους κ.α. ,σχηματίζοντας μια εικόνα, η οποία την ίδια στιγμή θα ενίσχυε το ιδιωτικό κέρδος και θα οδηγούσε στην αποφυγή επιπλέον δημοσίων φόρων που υποχρεούνται να πληρώσουν.

Οι Mckinley και Owsley (2013)¹¹ εξέτασαν θεωρητικά το θέμα της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών παρατηρώντας τη σχέση της ενδοομιλικής τιμολόγησης με τις καταρτιζόμενες φορολογικές καθώς και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Σε αυτό το πλαίσιο βεβαίωσαν ότι εξαιτίας των πολυάριθμων ελεγκτικών διαδικασιών των φορολογικών αρχών , η ενδοομιλική τιμολόγηση αποτελεί μια ριψοκίνδυνη περιοχή για τις πολυεθνικές εταιρείες όσον αφορά τον φορολογικό σχεδιασμό αλλά και τη συμμόρφωση τους στους κανονισμούς. Στην έρευνα τους αυτή υπογράμμισαν τη δυσκολία της τεκμηρίωσης της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Η δυσκολία αυτή προέρχεται από τις σημαντικές διαφορές ανάμεσα στην κρίση αλλά και την ερμηνεία των πραγματικών περιπτώσεων κατά την ανάλυση των ενδοομιλικών τιμολογήσεων. Αυτό συμβαίνει εξαιτίας των διαφορετικών συμφερόντων που έχουν οι φορολογούμενοι με τις φορολογικές αρχές. Από την μία πλευρά οι φορολογικές αρχές αναζητάνε τρόπους, για να αυξηθούν τα φορολογητέα τους έσοδα, ενώ από την άλλη οι φορολογούμενοι επιδιώκουν τη μείωση των φορολογητέων κερδών και την ελαχιστοποίηση του φόρου τους.

⁹ Bartelsman, E. and Beetsma, R. (2003), " Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries", Journal of Public economics, Vol. 87, No 9-10, pp. (2225-2252)

¹⁰ Sikka, P. & Willmott, H., (2010), "The Dark Side of Transfer Pricing: Its Role in Tax Avoidance and Wealth Retentiveness. Critical Prespective on Accounting", Vol.21, No. 4 pp. (342-356)

¹¹ Mckinley, J. and Owsley, J. (2013), "Transfer pricing and its effect on financial reporting", Journal of Accountancy, Vol. 216, No 4, pp (50-54)

Οι Lohse T. και Riedel N. (2013)¹² προσέγγισαν εμπειρικά το θέμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης σε σχέση με την νομοθεσία. Στόχος της έρευνας τους, ήταν να αξιολογήσουν κατά πόσο η θέσπιση αυστηρότερων κανονιστικών πλαισίων, που διέπουν τις ενδοομιλικές συναλλαγές, είναι καθοριστικοί στο να περιορίσουν τη μεταφορά κερδών από τις πολυεθνικές εταιρίες σε θυγατρικές τους που είναι εγκατεστημένες σε χώρες όπου έχουν χαμηλή φορολογία. Για να το κάνουν αυτό συλλέξανε πληροφορίες σχετικά με τις νομοθεσίες για τις ενδοομιλικές συναλλαγές 26 ευρωπαϊκών χωρών για διάστημα 10 ετών και τα συσχέτισαν, με στοιχεία από βάσεις δεδομένων πολυεθνικών επιχειρήσεων στην Ευρώπη. Η εμπειρική αυτή έρευνα έδειξε ότι, όταν επιβαλλόταν ισχυρότερη νομοθεσία υπήρχε μείωση μέχρι και 50% στις μεταφορές κερδών για ευνοϊκότερη φορολογία. Οι ερευνητές κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η ισχυρότερη και συχνά ρυθμιζόμενη νομοθεσία πάνω στις ενδοομιλικές συναλλαγές παρά τον διοικητικό φόρτο στις επιχειρήσεις και τις φορολογικές αρχές οδηγεί σε θετικά αποτελέσματα.

Οι Klassen, Lisowsky και Mescall (2016)¹³ εκπόνησαν μια εξίσου σημαντική έρευνα που επικεντρώθηκε στα στελέχη των πολυεθνικών εταιρειών. Στην έρευνα τους διαπίστωσαν ότι πολλές εταιρείες πολυεθνικές ορίζουν τη στρατηγική τους πολιτική για την τιμολόγηση που θα ακολουθήσουν έτσι ώστε να χαμηλώσουν τους φόρους τους, ωστόσο είναι μεγαλύτερος ο αριθμός των επιχειρήσεων που δίνει προσοχή στην φορολογική συμμόρφωση. Παρατηρήσεις της έρευνας αυτής ήταν πως όταν μια επιχείρηση έχει στόχο τη μείωση των φόρων της, έχει κατά 6,6 ποσοστιαίες μονάδες χαμηλότερο πραγματικό φορολογικό συντελεστή, καθώς εξοικονομεί μέχρι και 43 εκατομμύρια από τις φορολογικές της αποταμιεύσεις. Μια ακόμη διαπίστωση όσον αφορά τις τιμές της ενδοομιλικής τιμολόγησης, είναι ότι προκύπτει μεγαλύτερη φορολογική εξοικονόμηση στις περιπτώσεις όπου τα υψηλότερα εισοδήματα προέρχονται από το εξωτερικό, από τα κράτη με τους μειωμένους φορολογικούς συντελεστές (φορολογικοί παράδεισοι) όπως και για οποιαδήποτε ενέργεια έρευνας και ανάπτυξης στόχος είναι η μείωση του φόρου. Από τα δεδομένα της έρευνας συμπεραίνουμε ότι κάθε επιχείρηση χειρίζεται με διαφορετικό τρόπο το transfer pricing και τους φόρους που δηλώνονται από τις επιχειρήσεις.

¹² Theresa Lohse & Nadine Riedel CESifo Working Paper No. 4404 Category 1: Public Finance “Do Transfer Pricing Laws Limit International Income Shifting? Evidence from European Multinationals” September 2013

¹³ Klassen K., Lisowsky P., and Mescall D. (2016), “Transfer Pricing: Strategies, Practices, and Tax Minimization, Wiley”, Online Library

Σε μελέτη τους οι Sebele-Mpofu F., Mashiri E. Και Schwartz S. (2021)¹⁴ προσπάθησαν να διερευνήσουν τις στρατηγικές που εφαρμόζουν οι πολυεθνικές εταιρείες με σκοπό τη μείωση της φορολογίας τους κάνοντας κατάχρηση των χαμηλότερων φορολογικών συντελεστών που υπάρχουν σε αναπτυσσόμενες χώρες και πιο ειδικά μελέτησαν την περίπτωση της Ζιμπάμπουε. Τόνισαν τη σπουδαιότητα της κατανόησης των στρατηγικών αυτών, από τους άμεσα ενδιαφερόμενους μετόχους, τις φορολογικές αρχές, τους ελεγκτές εσωτερικούς και εξωτερικούς, για να επωφεληθούν από τις πληροφορίες αυτές και να γίνεται χρήση στοχευμένων προσεγγίσεων για την ελαχιστοποίηση των απωλειών των εσόδων μέσω των ενδοομολικών συναλλαγών.

Σε μια ακόμη θεωρητική έρευνα του 2021¹⁵ που έγινε από τους Mashiri E., Dzomira S. and Canicio D., αυτοί μελέτησαν τον ρόλο και την υποβοήθεια των φορολογικών συμβούλων στις πολυεθνικές εταιρείες όσον αφορά την καταχρηστική χρήση των ενδοομολικών συναλλαγών προς όφελος των φορολογούμενων. Το συμπέρασμα από αυτήν την έρευνα ήταν ότι οι πολυεθνικές μαζί με τη σημαντική βοήθεια των φορολογικών συμβούλων αναζητούν νομοθετικά κενά με σκοπό να επωφεληθούν εις βάρος των φορολογικών αρχών και του έθνους. Οι κινήσεις αυτές βλάπτουν τα εθνικά έσοδα οδηγώντας σε απώλεια κοινωνικής πρόνοιας, ταυτόχρονα όμως δημιουργούν αθέμιτο ανταγωνισμό για τις εγχώριες επιχειρήσεις εμποδίζοντας και τις ξένες επενδύσεις. Σαν λύση στο φαινόμενο αυτό προτείνεται να τεθούν κανόνες που να οριοθετούν και να κατευθύνουν τους συμβούλους των πολυεθνικών στο πνεύμα της δημοσιονομικής πολιτικής, ενώ αντίστοιχα στις φορολογικές αρχές προτείνεται να εκσυγχρονιστούν με νέα συστήματα και τεχνολογίες καθώς και ανθρώπινο προσωπικό με τις κατάλληλες γνώσεις για να πραγματοποιείται σωστός έλεγχος.

Το θέμα της ενδοομολικής τιμολόγησης απασχόλησε και την ελληνική βιβλιογραφία. Σημαντική ήταν η έρευνα του Τσουρουφλή (2010)¹⁶, όπου στο σύγγραμμά του εξετάζει μέσα από την συστηματοποίηση τους το ζήτημα της τιμολόγησης των ενδοομολικών συναλλαγών. Παρουσιάζει τα ξεχωριστά στοιχεία του Ελληνικού δικαίου και καταλήγει στο συμπέρασμα

¹⁴ Sebele – Mpofu F., Mashiri e., Schwartz S. (2021) “An exposition of transfer pricing motives, strategies and their implementation in tax avoidance by MNEs in developing countries”, Cogent Business & Management, ISSN 2331-1975, Taylor & Francis, Abingdon, vol. 8, Iss. 1, pp. 1-25,

¹⁵ Mashiri E., Dzomira S. and Canicio D., “Transfer pricing auditing and tax forestalling by Multinational Corporations: A game theoretic approach”, April 2021, Banking & Finance Volume 8, Issue 1

¹⁶ Τσουρουφλής Α. (2010) «Ενδοομολική Τιμολόγηση», Νομική Βιβλιοθήκη

ότι είναι δύσκολο να εφαρμοστούν στην πράξη τα όσα αναφέρουν οι κανονισμοί για τον απλό λόγο ότι υπάρχει σχέση εξάρτησης μεταξύ μητρικής και θυγατρικής επιχείρησης.

Λίγα χρόνια αργότερα, με μια έρευνα του 2014, η οποία πραγματοποιήθηκε από τον Μουστάκη¹⁷ μελετά σε βάθος τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Στην έρευνα του αυτή επικεντρώθηκε στο διεθνές θεσμικό πλαίσιο και στο εσωτερικό θεσμικό πλαίσιο της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών καθώς και στους φορολογούμενους και τις υποχρεώσεις που φέρουν αυτοί, έχοντας ως οδηγό τους νόμους που θεσπίστηκαν στην Ελλάδα. Αναφέρεται ακόμη στις μεθόδους με τις οποίες ελέγχονται φορολογικά οι ενδοομιλικές συναλλαγές τονίζοντας τις δυνατότητες όπως και τις ικανότητες που κατέχουν οι φορολογικοί ελεγκτές προκειμένου να πραγματοποιείται ουσιαστικός έλεγχος στις τιμολογήσεις επιχειρήσεων που αποτελούν μέρος ομίλων και πολυεθνικών εταιριών.

Αναφορικά με το θέμα των ενδοομιλικών συναλλαγών σε έκταση έχει ασχοληθεί ο ΟΟΣΑ (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης). Ο οργανισμός με πρόθεση να ορίσει ένα ρυθμιστικό πλαίσιο λειτουργίας και ορθής διενέργειας των ενδοομιλικών συναλλαγών για πρώτη φορά εξέδωσε το 1979 ένα σύνολο κανόνων και αρχών που διέπουν την ενδοομιλική τιμολόγηση με στόχο να παρέχει ένα κανονιστικό πλαίσιο για τη διεξαγωγή των ενδοομιλικών συναλλαγών. Από τότε παρέχει μια σειρά κατευθυντήριων γραμμών για τις ενδοομιλικές συναλλαγές με τελευταία δημοσίευση αυτή του 2022¹⁸

Τέλος, θα πρέπει να αναφέρουμε ότι στη βιβλιογραφία της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών σημαντικά συνέβαλλαν οι μεγάλες ελεγκτικές – συμβουλευτικές εταιρείες σαν τις KPMG, Deloitte, Grant Thornton, EY, PwC και άλλων. Οι περισσότερες από αυτές εκδίδουν κάθε χρόνο μελέτες που αφορούν την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών, παρουσιάζοντας δεδομένα που αφορούν τους φορολογούμενους αλλά και τις φορολογικές αρχές.

¹⁷ Μουστάκης, Ν. (2014). Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις (Transfer Pricing). Proforma. Ψηφιακές Εκτυπώσεις.

¹⁸ OECD, "Transfer Pricing Guideline for Multinational Enterprises and Tax Administrations", January 2022

2.3 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗΣ

Αυτό που προκύπτει από τη μελέτη της ανωτέρω αρθρογραφικής επισκόπησης είναι ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση διασυνδέεται άρρηκτα με τη φορολογία. Από τη μια πλευρά οι εταιρείες με απώτερο σκοπό να μειώσουν τη φορολογική επιβάρυνση και παράλληλα να αυξήσουν τα κέρδη τους επωφελούνται μετατοπίζοντας κέρδη σε κράτη με χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή. Από την άλλη, τα κράτη κάνουν προσπάθεια να ρυθμίσουν τις κινήσεις τους έτσι ώστε να εμποδίσουν την επέκταση των επιπτώσεων που προκύπτουν από την συρρίκνωση της φορολογικής τους βάσης και αυτό γιατί στην πλειοψηφία τους οι κυβερνήσεις υποστηρίζονται σε μεγάλο ποσοστό από τα φορολογικά τους έσοδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο κεφάλαιο που ακολουθεί επιχειρείται να γίνει προσέγγιση του θεσμικού πλαισίου των ενδοομιλικών συναλλαγών, σε παγκόσμιο αλλά και εθνικό επίπεδο, με βάση το οποίο πρέπει να προσεγγίζονται οι ενδοομιλικές συναλλαγές από την πλευρά των φορολογικών διοικήσεων και των επιχειρήσεων. Για να κατανοηθεί καλύτερα το θεσμικό πλαίσιο το κεφάλαιο ξεκινάει με την ανάλυση των εννοιών της ενδοομιλικής συναλλαγής, της συνδεδεμένης επιχείρησης και της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Συγχρόνως γίνεται και αναφορά των στόχων των ενδοομιλικών συναλλαγών, ακολουθούν οι τρόποι αντιμετώπισης των ενδοομιλικών συναλλαγών με αναφορά στις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, ενώ στο τέλος του κεφαλαίου παρουσιάζεται το νομικό πλαίσιο που ισχύει στην Ελλάδα με αναφορά στον φάκελο τεκμηρίωσης.

3.2 ΕΝΝΟΙΕΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Με τον όρο ενδοομιλικές συναλλαγές ορίζονται οι συναλλαγές που αφορούν την παροχή υπηρεσιών, την παράδοση αγαθών, την αποστολή άυλων περιουσιακών στοιχείων κ.α. που διεξάγονται μεταξύ των επιχειρήσεων που συγκροτούν έναν όμιλο. Στην πρώτη παράγραφο του άρθρου 9 της Πρότυπης Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ¹⁹ αναφέρεται η σημασία των συνδεδεμένων επιχειρήσεων με τον εγκεκριμένο ορισμό της «Αρχής των Ίσων Αποστάσεων», με βάση τον ορισμό αυτό, δυο επιχειρήσεις θεωρούνται συνδεδεμένες αν α) η επιχείρηση του ενός συμβαλλόμενου κράτους συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο μιας εταιρείας του άλλου συμβαλλόμενου

¹⁹ Article 9 Associated Enterprises “1. Where a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State”.

κράτους, ή β) άμεσα ή έμμεσα συμμετέχουν τα ίδια πρόσωπα στη διοίκηση, στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο εταιρείας του ενός συμβαλλόμενου κράτους και μιας εταιρείας του άλλου συμβαλλόμενου κράτους²⁰».

Σύμφωνα με το 2^ο άρθρο του νόμου Νόμου ²¹4172/13 «συνδεδεμένο πρόσωπο» θεωρείται οποιοδήποτε πρόσωπο, συμμετέχει στη διοίκηση άμεσα ή έμμεσα, στο κεφάλαιο ή στον έλεγχο διαφορετικού προσώπου, με το οποίο συνδέεται ή είναι συγγενικό πρόσωπο.

Αναλυτικά, συνδεδεμένα πρόσωπα θεωρούνται τα ακόλουθα:

- 1) κάθε πρόσωπο το οποίο έχει στην κατοχή του άμεσα ή έμμεσα μερίδια, μετοχές ή συμμετέχει στο κεφάλαιο με ποσοστό το λιγότερο τριάντα τρία τοις εκατό (33%), με βάση τον αριθμό ή την αξία, ή τα δικαιώματα ψήφου ή τα δικαιώματα σε κέρδη
- 2) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, αν κάποιος πρόσωπο έχει στην κατοχή είτε με άμεσο είτε με έμμεσο τρόπο μετοχές, μερίδια, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο με ποσοστό το λιγότερο τριάντα τρία τοις εκατό (33%) με βάση τον αριθμό ή την αξία, ή τα δικαιώματα ψήφου ή τα δικαιώματα σε κέρδη
- 3) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή κατά την περίπτωση όπου και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

3.3 ΣΤΟΧΟΙ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Συνοψίζοντας το ερευνητικό και συγγραφικό έργο συγγραφέων που ασχολήθηκαν με τις ενδοομιλικές συναλλαγές καταλήγουμε συνοπτικά στους ακόλουθους κοινούς στόχους²²:

- Ανταγωνιστικότητα
- Διαχείριση των εμπορικών δασμών

²⁰ Δικηγορική Εταιρία Ζέπος και Γιαννόπουλος, Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας Σχετικά με τους Φόρους Εισοδήματος και Κεφαλαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010, σ. 21.

²¹ Τελευταία κωδικοποίηση με τον Ν. 5042/23

²² Examining the Role of Transfer, Pricing as a Strategy for Multinational firms Karen S. Cravens

- Διαχείριση συναλλαγματικών ισοτιμιών
- Προσαρμογή στα εθνικά φορολογικά πλαίσια
- Διαχείριση της φορολογητέας ύλης
- Μείωση ρίσκου πληθωρισμού
- Ορθή εκπροσώπηση πραγματικού κόστους και εισοδήματος
- Αποτίμηση απόδοσης
- Αντιμετώπιση των περιορισμών στη διαχείριση ρευστότητας
- Προώθηση της επίτευξης των στόχων

Πέρα από τα παραπάνω η πολιτική της ενδοομιλικής τιμολόγησης αποτελεί και ένα πολύτιμο διοικητικό εργαλείο εκτός από λογιστικό. Έτσι οι στρατηγικοί στόχοι των ενδοομιλικών τιμολογήσεων μπορούν να χωριστούν σε τρεις κατηγορίες:

- a. Σε εσωτερικούς σκοπούς που σχετίζονται με τη διοίκηση της επιχείρησης (Internal or Management – oriented Objectives)
- b. Σε φορολογικούς σκοπούς (Taxation – related Objectives) όπως και
- c. Σε διεθνείς ή λειτουργικούς σκοπούς (International or Operational Objectives)²³

Η ενδοομιλική τιμολόγηση χρησιμοποιείται τόσο για φορολογικούς όσο και για μη φορολογικούς σκοπούς. Καθώς οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών καθορίζονται κατά την κρίση των επιχειρήσεων και όχι από τις δυνάμεις της ελεύθερης αγοράς στα συνολικά αποτελέσματα του ομίλου, κάθε επιχείρηση κάνει προσπάθεια να βρει τα μείζονα σημεία σε ένα φορολογικό σύστημα έτσι ώστε να επωφεληθεί από αυτά και να τα χρησιμοποιήσει σαν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των υπολοίπων εγχώριων και διεθνών εταιρειών που είναι ενεργές στον ίδιο κλάδο. Μια πολυεθνική επιχείρηση εξαιτίας των οικονομικών κλίμακας δύναται να χρησιμοποιήσει πιο αποδοτικά τα κεφάλαιά της στην Έρευνα και Ανάπτυξη έχοντας έτσι τη δυνατότητα να αποκτήσει το παραπάνω συγκριτικό πλεονέκτημα.

²³ Cravens, Karen S., (1997) "Examining the Role of Transfer Pricing as a Stratez for Multinational Firms, International Business Review", Vol. 6, No 2, pp 132,

3.4 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

3.4.1 ΟΟΣΑ ΚΑΙ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ

Στην εποχή μας η ανάπτυξη των μεγάλων εταιρειών και των οργανισμών, παράλληλα με την μεγέθυνση τους, έχει ως συνέπεια να δημιουργηθούν σύνθετα φορολογικά θέματα που έρχονται να ασχοληθούν με αυτά τόσο οι εταιρίες και οι οργανισμοί όσο και οι φορολογικές αρχές. Στη διάρκεια του χρόνου η οριοθέτηση των εισροών και του εκροών μιας επιχείρησης ή μόνιμης εγκατάστασης που ανήκει σε όμιλο έγινε πιο δύσκολη. Συγχρόνως η υποχρέωση συμμόρφωσης σε διοικητικές απαιτήσεις και νομοθετικά πλαίσια τα οποία δεν είναι πάντα ίδια στα κράτη οδήγησαν σε περισσότερα και πιο σημαντικά ζητήματα στο θέμα των ενδοομιλικών συναλλαγών που μελετάμε.²⁴

Με σκοπό την αντιμετώπιση των δυσκολιών αυτών ο ΟΟΣΑ πήρε την πρωτοβουλία να εκπονήσει τον Ιούλιο του 1995 ένα πλαίσιο καθορισμένων κατευθυντήριων οδηγιών που είχαν σαν βασικό σκοπό οι συναλλαγές αυτές να πραγματοποιούνται ομαλά. Η τελευταία δημοσίευση ήταν τον Μάρτιο του 2021 με οδηγίες για το πως να κινηθούν για να αντιμετωπιστούν οι επιπτώσεις της πανδημίας του Covid-19²⁵.

Οι κατευθυντήριες οδηγίες αναλύουν τις τακτικές αξιολόγησης που σχετίζονται με την ικανοποίηση της αρχής των ίσων αποστάσεων πάνω στις εσωτερικές συνθήκες των εμπορικών καθώς επίσης και των χρηματοοικονομικών σχέσεων ενός ομίλου εταιρειών. Έτσι με τη συμμόρφωση στις οδηγίες αυτές αποφεύγεται η διπλή φορολογία και συγχρόνως εξασφαλίζεται η αναλογούσα φορολογική βάση του κάθε κράτους.

Οι οδηγίες αυτές αν και δε δεσμεύουν νομικά τα συμβαλλόμενα μέρη γίνονται όμως ευρέως αποδεκτές από τις φορολογικές αρχές, όπως και τις εταιρείες τις ίδιες, τόσο των χωρών που

²⁴ Νιφορόπουλος Κ.Ι., Ντρούκας Κ.Ν., (2019), Ενδοομιλικές συναλλαγές: Θεωρία και πράξη, Εκδόσεις Ριολος, Αθήνα

²⁵ https://www.aade.gr/sites/default/files/2021-03/e_2054_2021.pdf

αποτελούν μέλη του ΟΟΣΑ αλλά και διεθνώς ως προς την εγκυρότητα τους σε θέματα που αφορούν την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών²⁶.

Οι οδηγίες του ΟΟΣΑ παρουσιάζονται σε οχτώ (8) κεφάλαια που ακολουθούν την εξής διαρρύθμιση: την αρχή των ίσων αποστάσεων, τις παραδοσιακές τακτικές, τις μη παραδοσιακές τακτικές, τις διοικητικές τακτικές που έχουν ως βασικό στόχο την αποφυγή καθώς και την επίλυση διαφορών που μπορούν να προκύψουν από την ενδοομιλική τιμολόγηση, τεκμηρίωση άυλων αγαθών όπως και ενδοομιλικών υπηρεσιών²⁷.

Είναι σημαντικό να επισημανθεί πως οι ενδοομιλικές συναλλαγές εξαρτώνται και επηρεάζονται από διάφορες κατευθυντήριες γραμμές (βλ. οικονομικές, γεωγραφικές, επιχειρηματικές) που σχετίζονται με το ευρύτερο πολιτικό και οικονομικό περιβάλλον. Καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι πολυδιάστατη και περίπλοκη είναι η τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών και δεν είναι δυνατόν να τεθούν αυστηροί και απόλυτοι κανόνες, αλλά για την εξέταση τους βασική προϋπόθεση είναι η κριτική ικανότητα που διαθέτουν οι φορολογικές αρχές και αντίστοιχα οι επιχειρήσεις από την πλευρά τους.

3.4.2 ΑΡΧΗ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ

Η πιο διαδεδομένη μέθοδος προκειμένου να εντοπιστούν τα αποτελέσματα οποιασδήποτε οικονομικής μονάδας που είναι μέρος ενός ομίλου εταιρειών, είναι η επιβολή της άμεσης μεθόδου που ορίζει ως ξεχωριστή οντότητα κάθε μονάδα. Κάνοντας χρήση αυτής της διαδικασίας δημιουργείται ένα πλαίσιο ανταγωνισμού στην αγορά μέσα στο οποίο γίνεται δυνατή η διαδικασία των συγκρίσεων. Σε αυτήν την κατεύθυνση, η «Αρχή των ίσων αποστάσεων» (Arm's Length Principle) ή «Αρχή του πλήρους ανταγωνισμού» ή «Αρχή της ανοιχτής αγοράς» αποτελούν διαδικασίες που οδηγούν στην εξάλειψη όλων των πιθανών ευνοϊκών όρων που ενδέχεται να περικλείει μια ενδοομιλική τιμολόγηση μεταξύ συνδεδεμένων μερών (προσώπων).

²⁶ Treidler O., (2016), The Arm's Length Principle In the Times of BEPS, University of Wuerzburg.

²⁷ Blair D.B., (2018), Transfer Pricing Answer Book, Practising Law Institute

Στην 1η παράγραφο του άρθρου 9 της Πρότυπης Σύμβασης για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ αναφέρεται ο επίσημος όρος της Αρχής των ίσων Αποστάσεων. Σε αυτή την παράγραφο συγκεκριμένα επισημαίνεται πως: όταν στις οικονομικές ή εμπορικές σχέσεις ανάμεσα σε δύο επιχειρήσεις που είναι συνδεδεμένες επιβάλλονται ή δημιουργούνται συνθήκες ή/και όροι που είναι διαφορετικοί σε σχέση με εκείνους που θα ορίζονταν ανάμεσα σε επιχειρήσεις που είναι ανεξάρτητες, τα τυχόν κέρδη που όφειλαν να έχουν πιστωθεί σε μία εκ των εταιρειών, αλλά εξαιτίας αυτών των όρων δεν έχουν καταλογιστεί, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της εταιρείας αυτής και να φορολογηθούν σχετικά.

Για τις ενδοομιλικές συναλλαγές ανάμεσα σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις με βάση τον ΟΟΣΑ δε θα πρέπει να διαφοροποιούνται οι όροι των συναλλαγών από τους όρους που θα εφαρμόζονταν ανάμεσα σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις που θα συναλλασσόταν μεταξύ τους κάτω από όμοιες συνθήκες μέσα στο πλαίσιο λειτουργίας της ελεύθερης αγοράς.

Επομένως, η αρχή των ίσων αποστάσεων συνιστά την «υποχρέωση» των συνδεδεμένων επιχειρήσεων να ακολουθήσουν και να εφαρμόσουν τις συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού και στις συναλλαγές μεταξύ τους συγχρόνως προσφέροντας τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία που ενισχύουν την προσαρμογή τους σε αυτή.

Βασική προϋπόθεση προκειμένου να είναι συγκρίσιμες οι ενδοομιλικές συναλλαγές είναι να τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων και να υπάρχει ο προσδιορισμός των τιμών. Ειδικά, στις συναλλαγές τα οικονομικά χαρακτηριστικά δεν πρέπει να χαρακτηρίζονται από διαφορές, οι οποίες επηρεάζουν τη διαμόρφωση του αποτελέσματος, ενώ αν τυχόν έχουν επιρροή στο αποτέλεσμα να μπορούν με κατάλληλες αλλαγές να το αντισταθμίσουν. Ως οικονομικά χαρακτηριστικά ορίζονται αυτά των υπηρεσιών, αυτά των άυλων ή ενσώματων περιουσιακών στοιχείων, οι συμβατικοί όροι των συναλλαγών, οι λειτουργίες που εκτελεί καθένα από τα συμβαλλόμενα μέρη, οι οικονομικές συνθήκες που ισχύουν στην αγορά που γίνονται οι συναλλαγές καθώς και η στρατηγική που ακολουθείται από την επιχείρηση²⁸.

Η εμφάνιση του όρου των Ίσων αποστάσεων στο ελληνικό δίκαιο γίνεται στο άρθρο 39 του Ν. 2238/1994 όπου στη συνέχεια τροποποιήθηκε με τους Ν.4110/13 και Ν.4281/14. Εκεί έμμεσα ορίζεται η αρχή των Ίσων Αποστάσεων σαν «Όταν μεταξύ συνδεδεμένων

²⁸ Μουστάκης, Ν., (2009), Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις μεταξύ Πολυεθνικών Επιχειρήσεων, Αθήνα

επιχειρήσεων πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που επρόκειτο να είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών ή που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών και τρίτων...»

Οι βασικές αιτίες που συντέλεσαν στην καθιέρωση της αρχής των Ίσων αποστάσεων είναι ότι προσφέρει εκτεταμένη ισότητα φορολογικής μεταχείρισης στις ανεξάρτητες επιχειρήσεις και στα συνδεδεμένα μέλη πολυεθνικών εταιρειών. Αυτή η αρχή αποτρέπει την δημιουργία φορολογικών πλεονεκτημάτων ή μειονεκτημάτων, τα οποία διαφορετικά θα άλλαζαν την σχετική ανταγωνιστική θέση των αμφότερων προσώπων και τέλος, λόγος επιβολής της αρχής είναι ότι η Αρχή των Ίσων αποστάσεων προωθεί την ανάπτυξη του διεθνούς εμπορίου και των επενδύσεων.

Παρ'όλα αυτά, η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων σε μερικές περιπτώσεις είναι δύσκολη και περίπλοκη. Χρησιμοποιώντας ως αφετηρία την αρχή στην υπόθεση της ανεξάρτητης επιχείρησης δεν είναι εφικτός ο συνυπολογισμός των οικονομικών κλίμακας που μπορούν να επιτευχθούν καθώς ακόμη δεν λαμβάνονται υπόψη και οι συνεργίες ή οι εξοικονομήσεις δαπανών που προκύπτουν μέσω μιας σχέσης σύνδεσης, όπως προκύπτει στις σχέσεις συνδεδεμένων εταιρειών στο πλαίσιο ενός οργανωμένου ομίλου επιχειρήσεων. Σημαντική διαφορά που πρέπει να τονιστεί ανάμεσα στις συναλλαγές ανεξάρτητων εταιρειών είναι το γεγονός ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές γίνονται στη βάση μιας σχέσης εξάρτησης ενώ οι σχέσεις με ανεξάρτητες επιχειρήσεις προσδιορίζονται στη βάση αντικρουόμενων συμφερόντων.

3.4.3 ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Ο οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) προτρέπει να ακολουθούν τα κράτη μέλη του τις οδηγίες που έχει καθορίσει για τις μεθόδους τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Οι εταιρείες παροτρύνονται να εφαρμόζουν τις κατευθυντήριες γραμμές, για να μπορούν να συγκρίνουν και να αξιολογούν, αν οι τιμές που ορίζουν στις συναλλαγές τους εναρμονίζονται με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων.

Στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις τους δίνεται η δυνατότητα ανάλογα με τον επιδιωκόμενο σκοπό και τη φύση της συναλλαγής να επιλέξουν τη μέθοδο ενδοομιλικής τιμολόγησης που θα ακολουθήσουν, για να επιβεβαιώσουν ότι τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων. Στις οδηγίες που έχει δώσει ο ΟΟΣΑ σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές και στο εγχειρίδιο του Οργανισμού των Ηνωμένων Εθνών για τις ενδοομιλικές συναλλαγές παρατίθενται πέντε μέθοδοι τιμολόγησης που έχουν χαρακτηριστεί ως αποδεκτές για τη συμμόρφωση των ενδοομιλικών συναλλαγών με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Οι τρόποι αυτοί μπορούν να διαχωριστούν σε δυο κεντρικές κατηγορίες η 1) των παραδοσιακών και η 2) των μη παραδοσιακών.

Στις παραδοσιακές μεθόδους ανήκουν: η Μέθοδος της Συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price method) , η Μέθοδος του Κόστους συν το περιθώριο κέρδους (Cost Plus Method) και η Μέθοδος της Τιμής μεταπώλησης (Resale price method -RPM). Αντίθετα στις μη παραδοσιακές μεθόδους ή αλλιώς και συναλλακτικού κέρδους ανήκει η Μέθοδος επιμερισμού των κερδών (Transactional Profit split Method – RSM) και η Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional net Margin Method -TNMM). Όπως είναι σαφές οι παραπάνω μέθοδοι αδυνατούν να καλύψουν όλες τις δυνατές περιπτώσεις ενδοομιλικών συναλλαγών και δεν αποδεικνύεται ότι κάποια υπερτερεί ή υπολείπεται των άλλων.

Απεναντίας με βάση τη μορφή της συναλλαγής όπως αυτή προκύπτει μέσω του εύρους των συγκρίσιμων τιμών (εξαρτημένων και ανεξάρτητων) ,της λειτουργικής ανάλυσης και της αξιοπιστίας των απαραίτητων προσαρμογών όταν απαιτούνται επιλέγεται και η αντίστοιχη κατάλληλη μέθοδος.

Παρόλα αυτά, οι παραδοσιακές μέθοδοι τεκμηρίωσης των συναλλαγών θεωρούνται ο αμεσότερος τρόπος για να διαπιστωθεί η εφαρμογή και διατήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Συγκεκριμένα στις περιπτώσεις όπου υπάρχει η δυνατότητα επιλογής ανάμεσα σε μια που βασίζεται στα κέρδη και σε μια από τις παραδοσιακές μεθόδους ,προτείνεται αυτή της παραδοσιακής μεθόδου²⁹.

²⁹ Oecd (2010) (Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises And Tax Administrations 2010) , Oecd Publishing

Παρακάτω ακολουθεί η ανάλυση των πέντε μεθόδων που υιοθετούνται από τον ΟΟΣΑ.

Πρώτος τρόπος: Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price Method- CUPM)

Στις παραδοσιακές μεθόδους τεκμηρίωσης συγκαταλέγεται η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής. Βάσει αυτής της μεθόδου η τιμή μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών (ελεγχόμενη τιμή) συγκρίνεται με την τιμή που έχει μια όμοια συναλλαγή μεταξύ επιχειρήσεων που είναι ανεξάρτητες (μη ελεγχόμενη τιμή) στις ίδιες ή συγκρίσιμες συνθήκες.

Η μέθοδος αυτή θεωρείται ως η πιο αξιόπιστη³⁰ μέτρηση των αποτελεσμάτων της αρχής των ίσων αποστάσεων και πιστεύεται ότι αρμόζει καλύτερα στις περιπτώσεις όπου η τιμή τους διαπραγματεύεται σε καθημερινή βάση, οργανωμένα είδη που ανήκουν στην κατηγορία «commodities» (βλ. ζάχαρη, καφές, σιτηρά, χρυσός κ.α.) αλλά μόνο όταν οι συναλλαγές είναι παρόμοιες. Εφόσον υπάρχουν διαφορές, καλό θα ήταν να είναι ελάχιστες, εύκολα προσδιορίσιμες και ποσοτικοποιημένες.

Στη μέθοδο αυτή συγκρίνεται το τίμημα που χρεώνεται όταν γίνεται μεταβίβαση αγαθών ή όταν παρέχονται υπηρεσίες στις επιχειρήσεις που είναι συνδεδεμένες με το τίμημα που συμφωνήθηκε κατά την τιμολόγηση συναλλαγών, που μπορούν να συγκριθούν και πραγματοποιήθηκαν κάτω από συνθήκες σύγκρισης μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Για να εφαρμοστεί η μέθοδος συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής καθώς και των λοιπών μεθόδων που εφαρμόζεται η αρχή των ίσων αποστάσεων, βασικές προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν με σκοπό να τεκμηριωθεί μια συναλλαγή είναι οι εξής:

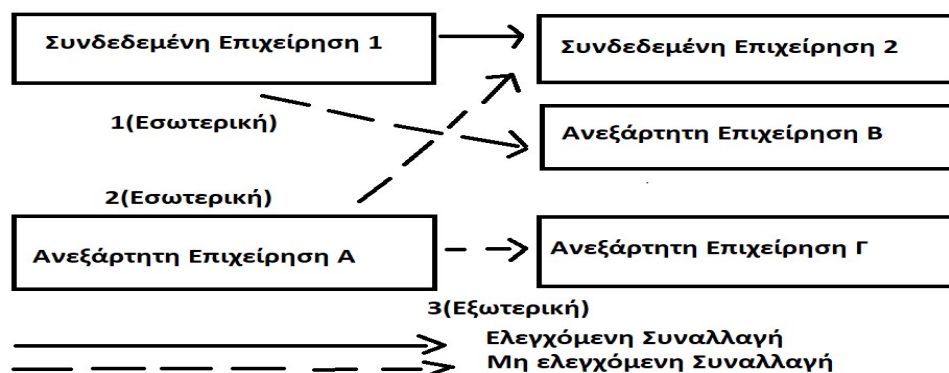
- Εξωτερική σύγκριση των τιμών γίνεται, όταν δύο εταιρείες ανεξάρτητες μεταξύ τους εμπλέκονται σε συναλλαγή κάτω από όμοιες συνθήκες, που συναλλάσσουν παρόμοια αγαθά με εκείνα που αγοράστηκαν από την εταιρεία που εξετάζεται και από μια άλλη συνδεδεμένη εταιρεία που ανήκει στον Όμιλο.

³⁰ Σύμφωνα με τις συνθήκες στην ελληνική οικονομία και την νομοθεσία που επικρατεί στη χώρα, η εφαρμογή των άλλων μεθόδων τεκμηρίωσης αποκλειόταν μέχρι πριν από κάποια χρόνια, ακόμη και όταν η εφαρμογή της ήταν πιο κατάλληλη στην εκάστοτε περίπτωση.

- Εσωτερική σύγκριση τιμών πραγματοποιείται όταν μια επιχείρηση προμηθεύεται όμοια προϊόντα είτε από συνδεδεμένη εταιρία που ανήκει στον όμιλο, είτε από ανεξάρτητες εταιρίες.
- Μια άλλη μορφή εσωτερικής σύγκρισης τιμών έχουμε, όταν μια τρίτη συνδεδεμένη επιχείρηση πουλάει ίδια προϊόντα, στα οποία οι συνθήκες και οι όροι της είναι συγκρίσιμοι. Η σύγκριση που γίνεται αφορά την ενδιαφερόμενη επιχείρηση όμως και άλλες ανεξάρτητες.

Όπως προκύπτει από τα προαναφερθέντα η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, ενδείκνυται κατά τις περιπτώσεις στις οποίες μια ανεξάρτητη εταιρία συναλλάσσεται υπηρεσίες, εμπορεύματα, αγαθά κ.α. που είναι αντίστοιχο ή σε μεγάλο βαθμό όμοιο με αυτά που πωλούνται στην συναλλαγή που είναι ελεγχόμενη.

Η μέθοδος ΣΜΕΤ κρίνεται ως μη αξιόπιστη στην περίπτωση που οι διαφορές στις συναλλαγές είναι σημαντικές και δε δύναται να διορθωθούν με κάποιο αξιόπιστο τρόπο. Σε αυτήν την μέθοδο θεωρούμε στοιχεία για τη σύγκριση τα εξής: την ποιότητα των προϊόντων, τα χαρακτηριστικά τους, τον βαθμό στον οποίο έχουν ολοκληρωθεί όπως και συμβατικούς όρους όπως αυτοί της εξόφλησης τους και του όγκου των πωλήσεων. Ακόμη στους παράγοντες συμπεριλαμβάνονται οι κοινωνικές και οικονομικές δομές, τα άυλα στοιχεία που συνδέονται με τη συναλλαγή αυτή, η γεωγραφική αγορά, η ημερομηνία στην οποία η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε, οι συνθήκες που επικρατούν στην αγορά όπως τυχόν κυβερνητικές πολιτικές, ο συναλλαγματικός κίνδυνος αλλά και οι ενέργειες που κάνει κάθε εμπλεκόμενο μέρος στη διαδικασία αυτή όπως για παράδειγμα η μεταφορά του, η διαφήμιση του κ.α. Σχετικά με τα μειονεκτήματα που εμφανίζει η μέθοδος αυτή, σημαντική είναι η δυσκολία με την οποία εφαρμόζεται στην πράξη η διαδικασία να βρεθούν συγκρίσιμες συναλλαγές.



Εικόνα 1 . «Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής »

Δεύτερος τρόπος: Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (Resale Price Method-RPM)

Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης συγκαταλέγεται και αυτή στις παραδοσιακές μεθόδους τεκμηρίωσης. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή η τιμή μεταπώλησης αξιολογεί κατά πόσο μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων μια συναλλαγή ακολουθεί την αρχή των ίσων αποστάσεων, συγκρίνοντας ανάμεσα σε επιχειρήσεις που δεν είναι συνδεδεμένες μεταξύ τους το μικτό περιθώριο κέρδους από παρόμοιες συναλλαγές που γίνονται ανάμεσα τους.

Η μέθοδος αυτή συνίσταται ως πιο κατάλληλη στις εταιρείες που είναι ενεργές σε εμπορικές δραστηριότητες για την τεκμηρίωση των συναλλαγών τους. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή ως αφετηρία έχουμε την τιμή που έχει αγοραστεί ένα αγαθό από κάποια συνδεδεμένη επιχείρηση και στην συνέχεια μεταπωλείται σε επιχείρηση που δραστηριοποιείται ανεξάρτητα. Έπειτα, η τιμή της μεταπώλησης, ελαχιστοποιείται με βάση το κατάλληλο περιθώριο κέρδους. Σαν περιθώριο κέρδους έχουμε το ποσό με το οποίο αναμένει να καλύψει ο μεταπωλητής έξοδα όπως αυτά της πώλησης ή άλλων λειτουργικών και να εξασφαλίσει ταυτόχρονα και ένα κατάλληλο κέρδος.



Εικόνα 2 . «Μέθοδος της τιμής Μεταπώλησης»

Ύστερα από την αφαίρεση του περιθωρίου κέρδους αλλά και την αναμόρφωση λοιπών εξόδων που έχουν να κάνουν με την προμήθεια του προϊόντος όπως για παράδειγμα δασμοί κ.α. το αποτέλεσμα που προκύπτει ενδέχεται να θεωρηθεί ως τιμή που ακολουθεί την αρχή των ίσων αποστάσεων, μεταξύ των συνδεδεμένων μερών για την πώληση των συγκεκριμένων αγαθών. Από μια ενδοομιλική συναλλαγή το περιθώριο κέρδους του αντιστοιχεί στον

μεταπωλητή ,μπορεί να προκύψει σε σύγκριση με το περιθώριο που αποκτά ο μεταπωλητής από εμπορεύματα που αγοράστηκαν και πωλήθηκαν στα πλαίσια μιας συγκρίσιμης ανεξάρτητης μεταβλητής.

Ο καθορισμός του περιθωρίου του μικτού κέρδους γίνεται με βάση τις λειτουργίες που πράττονται, τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιεί ο κάθε διανομέας όπως και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται. Αρμόδιο για την κάλυψη των άμεσων αλλά και των έμμεσων δαπανών που έχουν γίνει από την εξεταζόμενη επιχείρηση στη συναλλαγή της μεταπώλησης όπως και του κέρδους που είναι αποδεκτό για τη συγκεκριμένη συναλλαγή είναι το περιθώριο της τιμής μεταπώλησης. Στις περιπτώσεις όπου η επιχείρηση έχει επεξεργαστεί το προϊόν ή έχει προσφέρει σε αυτό αλλαγές που έχουν μετατρέψει την αξία του πριν προβεί στη μεταπώληση του, τότε αυτή επιβάλλεται να ληφθεί υπόψη κατά τον υπολογισμό.

Η μέθοδος αυτή ταιριάζει καλύτερα σε πωλήσεις προϊόντων και όχι τόσο σε πωλήσεις υπηρεσιών αλλά και βιομηχανικών δραστηριοτήτων. Αυτό γιατί στις περιπτώσεις πώλησης υπηρεσιών και βιομηχανικών δραστηριοτήτων αναλαμβάνονται επιπλέον λειτουργίες, όπως για παράδειγμα η παραγωγή και η χρησιμοποίηση επιπλέον άυλων στοιχείων.

Η μέθοδος αυτή απαιτεί διακριτή εφαρμογή και ανάλυση. Συγκεκριμένα , σε κάθε προϊόν και σε κάθε συναλλαγή εφαρμόζεται και αναλύεται με βάση το περιθώριο μικτού κέρδους που προκύπτει κάθε φορά.

Η αποδεκτή τιμή σε μια συναλλαγή αγοράς από συνδεδεμένο μέρος καθορίζεται έπειτα από την αφαίρεση του περιθωρίου κέρδους από την τιμή πώλησης που είχε σε ένα μη συνδεδεμένο μέρος από μια συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη συναλλαγή. Για να εξακριβωθεί η παραπάνω μέθοδος χρησιμοποιούμε τον τύπο:

$$\text{ΤΙΜΗ ΑΡΧΗΣ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ} = \text{ΤΙΜΗ ΜΕΤΑΠΩΛΗΣΗΣ} \times (1-\text{ΜΚ}\%)$$

Κατά τον έλεγχο αυτής της μεθόδου μπορεί να πραγματοποιηθεί εσωτερική και εξωτερική σύγκριση.

Τρίτος τρόπος: Κόστος συν Κέρδος (Cost Plus Method – CPM)

Η μέθοδος του «Κόστους Συν Κέρδους» συγκαταλέγεται και αυτή στις παραδοσιακές. Η μέθοδος αυτή αναφέρεται και ως Μέθοδος κόστους πλέον Περιθωρίου κέρδους³¹. Σύμφωνα με αυτήν, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής, καθορίζεται προσθέτοντας στο κόστος ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους, όπως αυτό θα ίσχυε σε συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών.

Ακολουθώντας τη μέθοδο αυτή σε πρώτη φάση προσδιορίζεται το κόστος κτήσης του κόστους των αγαθών ή υπηρεσιών που πουλάει μια συνδεδεμένη επιχείρηση, μετά προσαυξάνεται κατά ένα εύλογο περιθώριο κέρδους ανάλογο με αυτό που θα ίσχυε μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών. Η τιμή που προκύπτει με τη χρήση αυτού του τρόπου, θεωρείται ως η τιμή των ίσων αποστάσεων, η οποία συγκρίνεται με τις τιμές ανεξάρτητων συναλλαγών.

Στα παραπάνω σαν κόστος κτήσεως αναφέρεται το συνολικό κόστος παραγωγής των αγαθών και υπηρεσιών που προορίζονται για πώληση, είτε αυτό είναι άμεσο ή έμμεσο και το οποίο προκύπτει από το εκάστοτε σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιεί η επιχείρηση.

Κατά συνέπεια αυτών για να εφαρμοστεί η μέθοδος αυτή αποτελεί προϋπόθεση ότι υπάρχει συνεπής τήρηση των λογιστικών μεθόδων κοστολόγησης στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών αλλά και μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων³². Το περιθώριο κέρδους δείχνει το αρμόδιο κέρδος που πρέπει να έχει σε σχέση με τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, με τις λειτουργίες που εκτελούνται αλλά και τους κινδύνους που αναλαμβάνει η εταιρία που πουλάει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες. Ο υπολογισμός του περιθωρίου προκύπτει από τον έλεγχο συγκρίσιμων συναλλαγών μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων και της επιχείρησης που εξετάζεται. Ενώ όταν δεν υπάρχουν τέτοια στοιχεία συγκρίσιμα, χρησιμοποιούμε για το υπολογισμό παρόμοιες συναλλαγές που εκτελούνται μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

³¹ Σύμφωνα με ΠΟΛ 1097/2014

³² Feinschreiber, R. (2004), "Transfer pricing Method, an application guide", John Wiley & Sons Inc., p.80

Η μέθοδος του κόστους συν κέρδους όπως και η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης χρησιμοποιούν ένα συγκρίσιμο περιθώριο κέρδους. Διαφέρουν όμως, διότι στην πρώτη περίπτωση το περιθώριο χρησιμοποιείται για να καθορίσει την κερδοφορία του παραγωγού-κατασκευαστή κι αντίθετα στη δεύτερη μέθοδο χρησιμοποιείται για να καθορίσει την κερδοφορία του διανομέα-πωλητή.³³

Η μέθοδος αυτή ταιριάζει καλύτερα σε περιπτώσεις όπου δεν υπάρχουν ή δεν είναι εύκολη η εύρεση συγκριτικών στοιχείων της αγοράς για τις τιμές των ενδοομικών αγαθών ή υπηρεσιών. Αλλά και στις περιπτώσεις όπου ο πωλητής αυτών των αγαθών ή υπηρεσιών δεν τα χρησιμοποιεί κατά την παραγωγή τους ή την παροχή τους αντίστοιχα. Παραδείγματα αποτελούν οι ενδοομικές τιμές ημικατεργασμένων προϊόντων, οι τιμές σε μακροχρόνιες συμβάσεις προμηθειών, περιπτώσεις κοινής χρήσης εγκαταστάσεων και μονάδων παραγωγής καθώς και περιπτώσεις παραχώρησης χρήσης πνευματικών δικαιωμάτων και σχέσεων εργολαβίας.³⁴

Τέταρτος τρόπος: Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method – TNMM)

Στις μη παραδοσιακές μεθόδους τεκμηρίωσης ανήκει η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου συναλλαγής όπου βασίζεται στο κέρδος. Η μέθοδος αυτή εξετάζει την αρχή των ίσων αποστάσεων μεταξύ συνδεδεμένων συναλλαγών, συγκρίνοντας τα συνολικά οικονομικά αποτελέσματα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών με τα οικονομικά αποτελέσματα τρίτων, επιχειρήσεων που ασχολούνται με παρόμοιες λειτουργίες και αναλαμβάνοντας παρόμοιους επιχειρηματικούς κινδύνους.

Αυτό που διαφέρει αυτή την μέθοδο από τις παραδοσιακές που αναφέρθηκαν είναι ότι δε χρειάζεται μεγάλη λεπτομερής πληροφόρηση για την τιμή ή το μικτό περιθώριο κέρδους της συναλλαγής. Ακόμη στη μέθοδο αυτή τα πρότυπα που χρησιμοποιούνται για την σύγκριση δεν είναι τόσο αυστηρά σε σχέση με τις υπόλοιπες μεθόδους που προτείνονται στις κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α. (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης).

³³ Feinschreiber, R. (2004), "Transfer pricing Method, an application guide", John Wiley & Sons Inc., p.69

³⁴ Τσουρουφλής Α. (2010), «Η Ενδοομική Τιμολόγηση», Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 45

Αυτή η μέθοδος τεκμηρίωσης εξετάζει το καθαρό περιθώριο κέρδους σε συνάρτηση με μια κατάλληλη βάση, που ένας φορολογούμενος πραγματοποιεί από μια ελεγχόμενη συναλλαγή.³⁵ Με παρόμοιο τρόπο λειτουργεί σαν την μέθοδο του κόστους συν του κέρδους και της τιμής μεταπώλησης, αυτή όμως δεν εφαρμόζεται σε επίπεδο μικτού περιθωρίου αλλά σε επίπεδο καθαρού περιθωρίου.

Πέμπτος τρόπος: Μέθοδος επιμερισμού του κέρδους (Profit split method -PSM)

Η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους ανήκει στις μη παραδοσιακές μεθόδους τεκμηρίωσης και βασίζεται στο κέρδος. Με βάση τη μέθοδο αυτή το κέρδος ή η ζημία που είναι αποτέλεσμα της διενέργειας της συναλλαγής κατανέμεται ανάμεσα στις εταιρείες ανάλογα με τη συμβολή τους στη συναλλαγή. Η κεντρική ιδέα της μεθόδου σχετίζεται με την κατανομή του αντίστοιχου κέρδους ή ζημίας.

Σκοπός της μεθόδου είναι να ακυρώσει το αποτέλεσμα στη διαμόρφωση του κέρδους το οποίο μπορεί να προήλθε από την επίδραση ειδικών συνθηκών που επέφεραν ή επιβλήθηκαν σε κάποια ενδοομιλική συναλλαγή.

Προϋπόθεση της μεθόδου αυτής είναι να προσδιοριστεί το συνολικό κέρδος ή η συνολική ζημία που έχει προκύψει από μια ενδοομιλική συναλλαγή είτε αυτό έχει να κάνει με την παραγωγή και την διανομή είτε την πώληση. Έπειτα το αποτέλεσμα αυτό πρέπει να διαχωριστεί ανάμεσα στις συνδεδεμένες εταιρείες σύμφωνα με τη συνεισφορά τους στη συναλλαγή, δεδομένων των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν, των λειτουργιών που επιτελέστηκαν, και των κινδύνων που πάθθηκαν.

Για να γίνει ο διαχωρισμός των κερδών χρησιμοποιούνται οικονομικά έγκυρες μέθοδοι που προσεγγίζουν το πως θα γινόταν το μέρισμα των κερδών, σε κάποια αντίστοιχη σύμβαση, που έχει συναφθεί σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

³⁵ Συναλλαγές που είναι σκόπιμο να ομαδοποιηθούν σύμφωνα με τις αρχές του κεφαλαίου Ι του 1995 των κατευθυντήριων γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α.

Για τον επιμερισμό των κερδών ο ΟΟΣΑ στις οδηγίες του αναφέρει τις παρακάτω τρεις μεθόδους:

1. Ανάλυση της συνεισφοράς (contribution analysis)
2. Ανάλυση του υπολειμματικού κέρδους (residual analysis)
3. Ανάλυση του απασχολούμενου κεφαλαίου (capital employed analysis)

Η επιλογή της μεθόδου αυτής συνιστάται στις περιπτώσεις των ενδοομιλικών συναλλαγών όπου και οι δυο πλευρές προσθέτουν σημαντική αξία στο τελικό προϊόν ή υπηρεσία που συναλλάσσεται. Σαν σημαντική προσθήκη αξίας μπορεί να θεωρηθεί η χρησιμοποίηση εξειδικευμένων και μοναδικών άυλων περιουσιακών στοιχείων με σημαντική αξία. Επίσης ενδείκνυται η επιλογή αυτής της μεθόδου, όταν μερικά τμήματα της επιχείρησης είναι έντονα ολοκληρωμένα, δυσχεραίνοντας έτσι την αξιολόγηση των συναλλαγών τους σε ατομική βάση.³⁶

3.5 ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

Αναπόσπαστο μέρος κάθε διαδικασίας αποτίμησης ομίλων επιχειρήσεων καθώς και εξαγωγής της αντικειμενικής αξίας τους αποτελεί η ενοποίηση των λογιστικών καταστάσεων. Για να γίνουν κατανοητές οι ενοποιημένες λογιστικές καταστάσεις ισολογισμού, οι καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσης και οι ταμειακές ροές, γνωστές οφείλουν να καθιστούν οι διάφοροι τρόποι ενοποίησης των λογαριασμών μεταξύ θυγατρικής και μητρικής εταιρείας. Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27 (ΔΛΠ 27) στην περίπτωση που δύο οι περισσότερες επιχειρήσεις μεταξύ τους συνδέονται με τη σχέση μητρικής και θυγατρικής ή θυγατρικές, τότε η πρώτη εμφανίζει οικονομικές καταστάσεις ενοποιημένες, συμπεριλαμβάνοντας κάθε θυγατρική της. Θυγατρικές που εξαιρούνται είναι αυτές που ελέγχονται προσωρινά, επειδή ο επιθυμητός στόχος απόκτησης τους ήταν να διατεθούν μέσα σε δώδεκα μήνες. Εξαιτίας αυτού οι επιχειρήσεις αυτές αποτελούν χρηματοοικονομικό στοιχείο, που κατέχεται για πώληση, χωρίς να υπάρχει δυνατότητα ενοποίησης³⁷.

³⁶ ASTbooks (2014), «Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών & Ενδοομιλικές Συναλλαγές», ASTBOOKS, ΣΕΛ 329

³⁷ Γαλυφιανάκης, Γ., (2013), Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις: Ορισμοί, έννοιες και μέθοδοι-Σημειώσεις μαθήματος Λογιστικής, τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής Σχολής και Διοίκησης και Οικονομίας Α.Τ.Ε.Ι. Κρήτης

Οι περιπτώσεις στις οποίες κάποια μητρική εταιρεία δεν μπορεί να συστήσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι εξής:

- Όταν η ίδια εταιρεία αποτελεί θυγατρική μιας άλλης μητρικής. Η βασική προϋπόθεση είναι η τελική μητρική εταιρεία να κατέχει τα δικαιώματα της πρώτης ή όταν δεν τα κατέχει, οι λοιποί μέτοχοι να μην αντιστέκονται στη μη ενοποίηση.
- Όταν οι τίτλοι της εταιρείας αυτοί είτε είναι συμμετοχικοί είτε είναι χρεωστικοί, δεν διαπραγματεύονται στο χρηματιστήριο.
- Όταν η μητρική δεν προετοιμάζεται να εισαχθεί στο χρηματιστήριο ή σε κάποιο άλλο θεσμικό οργανισμό, με σκοπό να είναι ενεργή και να κινηθεί στη δημόσια αγορά.
- Όταν οποιαδήποτε ενδιάμεση ή η τελική μητρική συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις όπως προβλέπουν τα ΔΠΧΑ (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς)

Οι μέθοδοι ενοποίησης διαχωρίζονται στις ακόλουθες κατηγορίες. Την ολική ή αλλιώς πλήρη ενοποίηση, την αναλογική ενοποίηση και αυτή της μεθόδου καθαρής θέσης. Σχετικά με την ολική ή πλήρη ενοποίηση καταστάσεων (Full Method of Consolation), αυτή η μέθοδος καταγίνεται με όλα τα περιουσιακά στοιχεία των ενοποιημένων εταιρειών ανεξαρτήτως αν κάποιο στοιχείο ή μέρος ανήκει σε κάποιο άλλο εταίρο ή μέτοχο. Έτσι, στο 100% της αξίας τους, τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της θυγατρικής επιχείρησης ενσωματώνονται στον ενοποιημένο ισολογισμό, ανεξάρτητα του ποσοστού με το οποίο συμμετέχει στη μητρική³⁸. Για παράδειγμα, μία μητρική επιχείρηση που συμμετέχει στην θυγατρική ή στις θυγατρικές, με τη λογιστική αξία της συμμετοχής να απαλείφεται με την αναλογία της μητρικής στα Ίδια Κεφάλαια της θυγατρικής. Με τη χρήση των εύλογων αξιών των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων καθώς και αυτών της θυγατρικής επιτυγχάνεται η απαλοιφή. Έχει σχέση με στοιχεία που προσδιορίζονται σε όλη τη διάρκεια της εξαγοράς της θυγατρικής από τη μητρική. Αναφορικά με τα «δικαιώματα μειοψηφίας» επί των Ίδιων Κεφαλαίων της θυγατρικής, αυτές παρουσιάζονται στον Ενοποιημένο Ισολογισμό της εταιρείας και μέσα στο λογαριασμό Ίδια Κεφάλαια. Μέσω των εύλογων αξιών υπολογίζονται τα δικαιώματα αυτά, ενώ το καθαρό κέρδος επωμίζονται οι ιδιοκτήτες της μητρικής καθώς και εκείνων με δικαιώματα μειοψηφίας³⁹.

³⁸ Γκίνολου, Δ. & Ταχυνάκης, Π.(2004) Λογιστική Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων, ROSILI, Αθήνα

³⁹ Αληφάντης, Γ. (2001), Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις: Νομοθεσία και Πρακτική, ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα

Επιπρόσθετα πρέπει να τονιστεί πως αθροίζονται συνολικά οι υποχρεώσεις και τα περιουσιακά στοιχεία των εταιρειών που ενοποιούνται. Ύστερα από τον συμψηφισμό με την αξία συμμετοχής και την αναλογία των δικαιωμάτων μειοψηφίας, τα κονδύλια των Ιδίων Κεφαλαίων των θυγατρικών αθροίζονται με τα αντίστοιχα της μητρικής. Στα λογιστικά βιβλία της μητρικής εταιρείας υπάρχει η αξία συμμετοχής. Απαλείφονται κατά τη διαδικασία όμως και οι υποχρεώσεις, οι απαιτήσεις που καταγράφονται μέσα στην εταιρεία, οι ενδοεταιρικές συναλλαγές (έσοδα και έξοδα), τα κέρδη και οι πιθανές ζημιές. Απαλοιφή καταγράφεται ακόμη στις αγοραπωλησίες αποθεμάτων και παγίων ανάμεσα στις εταιρείες και τα μερίσματα, τα οποία και διανέμονται από τη θυγατρική στη μητρική ⁴⁰.

Αναφορικά με τη δεύτερη μέθοδο, αυτή της Αναλογικής Ενοποίησης (Proportionate Method of Consolidation), αυτή έχει καταστεί από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 31 (Δ.Λ.Π. 31) ως η βασική μέθοδος ενοποίησης των κοινοπραξιών. Αναλογική ενοποίηση έχουμε, όταν τα στοιχεία τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού ορισμένων εταιρειών ενσωματώνονται στον ενοποιημένο ισολογισμό κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις και σύμφωνα κάθε φορά με το ποσοστό των δικαιωμάτων, όπου έχει στο κεφάλαιο των εταιρειών αυτών κάποια άλλη εταιρεία, της οποίας όμως η συμμετοχή είναι αδιαμφισβήτητη στην ενοποίηση .

Με τον ίδιο τρόπο ενσωματώνονται τα έσοδα και τα έξοδα. Κατά τη χρήση της αναλογικής ενοποίησης παρατηρούνται δυο τινά , το πρώτο είναι ότι τα επιμέρους στοιχεία του ενεργητικού και οι υποχρεώσεις των εξαρτημένων εταιρειών ενοποιούνται με τα αντίστοιχα στοιχεία και τις υποχρεώσεις της μητρικής εταιρείας, στο ύψος που αντιστοιχεί. Το δεύτερο είναι πως τα επιμέρους κονδύλια των εσόδων αλλά και των εξόδων, τα οποία προέκυψαν ως αποτέλεσμα της χρήσης και τη δράσης των εξαρτημένων εταιρειών, ενοποιούνται με τα ανάλογα κονδύλια της μητρικής εταιρείας, στο βαθμό που αναλογεί ⁴¹.

Η τρίτη μέθοδος αυτή της Καθαρής Θέσης (Equity Method of Consolidation) εφαρμόζεται στην περίπτωση που μια επιχείρηση συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο μίας άλλης επιχείρησης σε ποσοστό που κυμαίνεται από 20% έως και 50%. Η πρώτη εταιρεία ελέγχει σημαντικά τη διοίκηση της δεύτερης και έτσι προκειμένου να υπάρξει ενοποίηση των δύο

⁴⁰ Πεταλάς Κ., (2004), Γνωρίζοντας την Ανώνυμη Εταιρεία από νομική, Λογιστική και Φορολογική Άποψη, ΣΟΕΛ, Αθήνα

⁴¹ Γεωργιάδης, Ν.Η., (2005), Μέθοδοι Ενοποίησης Λογιστικών Καταστάσεων και Εταιριών- Οι κυριότερες διαφορές σχέση Μητρικής και Θυγατρικής Εταιρίας, Investment Research & Analysis Journal

επιχειρήσεων εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης. Κατά την πρώτη αναγνώριση, που πραγματοποιείται με σκοπό την επένδυση σε μία συγγενή εταιρεία, αναγνωρίζεται αρχικά το κόστος κτήσης αυτής, με τη λογιστική αξία να αυξάνεται ή να μειώνεται με σκοπό να διευκρινιστεί το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη αλλά και τις ζημίες της εκδότριας, ύστερα από την απόκτηση της. Πρέπει να επισημανθεί πως στα αποτελέσματα του επενδυτή εντάσσεται το μερίδιο του επενδυτή επί του κέρδους ή της ζημίας της εκδότριας. Στη μείωση της λογιστικής αξίας της επένδυσης επιδρούν τα μερίσματα που διανέμονται, τα οποία ο εκάστοτε επενδυτής λαμβάνει από μία εκδότρια. Σε μεγάλο ποσοστό ενδέχεται η λογιστική αξία να πρέπει να προσαρμοστεί με τρόπο που να μπορεί να δεχτεί μεταβολές της αναλογικής συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότρια. Αφορά μεταβολές που προκύπτουν λόγω αναπροσαρμογών στα ενσώματα παγία και σε συναλλαγματικές διαφορές εξαιτίας της μετατροπής. Στις μεταβολές αυτές, αναγνωρίζεται το μερίδιο του επενδυτή στα υπόλοιπα συνολικά έσοδα του επενδυτή.

Ακόμη, όπως αναφέρθηκε νωρίτερα επειδή τα έσοδα αναγνωρίζονται σύμφωνα με τα μερίσματα που έχουν διανεμηθεί υπάρχει πιθανότητα να μην το καθιστά ως το πιο κατάλληλο μέτρο για τα έσοδα που συγκεντρώθηκαν για τον επενδυτή από την επένδυση του σε κάποια άλλη συγγενή εταιρεία ή κοινοπραξία. Αυτό, οφείλεται στο ότι τα μερίσματα που κάθε φορά εισπράττονται ενδεχομένως να σχετίζονται πολύ λίγο με την επίδοση είτε της συγγενούς εταιρείας είτε της κοινοπραξίας.

Ο κοινός έλεγχος ή η επιρροή που ασκεί στην εκδότρια επιχείρηση ο επενδυτής έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του επενδυτή στην επίδοση της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας και κατ' επέκταση και στην απόδοση της δικής του επένδυσης. Το πεδίο των οικονομικών καταστάσεων του επενδυτή επεκτείνεται με τη συμμετοχή του στη συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία, περικλείοντας το μερίδιο του στα κέρδη και τις ζημίες της εκδότριας.

Κατά συνέπεια, η μέθοδος της καθαρής θέσης προσφέρει πιο κατατοπιστικές αναφορές των καθαρών περιουσιακών στοιχείων όπως και των αποτελεσμάτων του επενδυτή.

3.6 ΙΣΧΥΟΝ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

3.6.1 ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

Η Ελλάδα ανήκοντας στην Ευρωπαϊκή Ένωση ακολουθεί και αυτή μια σειρά κανόνων και νόμων οι οποίοι έχουν από κοινού ψηφιστεί από τα κράτη μέλη με σκοπό οι ενέργειες ανάμεσα τους να γίνονται πιο αποτελεσματικές.

Ακολουθεί μια σύντομη παρουσίαση της νομοθεσίας της χώρας μας που αφορά τις ενδοομιλικές συναλλαγές ξεκινώντας από το 1980 έως και σήμερα.

Περιγραμματακά :

- Έτος 1980: Άρθρο 39 ΚΦΕ (Αρ. 55 Ν. 1041/1980)
- Έτος 2008: Άρθρο 26 Ν. 3278/2008
- Έτος 2009: Ν.3775/2009 προσθήκη των άρθρων 39 και 39^Α
- Έτος 2010: Τροποποίηση του Ν.2238 και εισαγωγή του Ν.3842/2010
- Έτος 2012: Κατάργηση του άρθρου 26 από τον Ν.3278/2008
- Έτος 2013: Τροποποίηση του άρθρου 39 ΚΦΕ και προσθήκη του άρθρου 39^Α με τον Ν. 4110/2013
- Έτος 2014 έως και 2022: Ν.4172/2013, ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος που αντικατέστησε πλήρως τον παλιό κώδικα φορολογίας Ν. 2238/1994 και όλες τις ερμηνευτικές του και ο Ν. 4174/ 2013 Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
- Έτος 2022/09 έως και σήμερα: Ο προ υπάρχων νόμος Ν. 4174/ 2013 κωδικοποιήθηκε από τους Ν.4972/2022 και Ν.5042/23 και ο Ν.4172/2013 που κωδικοποιήθηκε από τον Ν.5042/23

Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραπάνω νόμων ορίστηκαν οι υπόχρεες συνδεδεμένες εταιρείες σε τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών, οι συμφωνίες προκαθορισμένης τιμολόγησης, ο φάκελος τεκμηρίωσης και οι νομοθετικές κυρώσεις στην περίπτωση της μη συμμόρφωσης.

Συγκεκριμένα το άρθρο 39 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος του Νόμου 2238/1994, προέβλεπε τη δυνατότητα διόρθωσης των κερδών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και την

επιβολή κυρώσεων κατά την περίπτωση παραβίασης της αρχής των ίσων αποστάσεων (Ν.2238/1994, 1994). Ταυτόχρονα, με το άρθρο 26 του Νόμου 3728/2008 θεσπίστηκε η υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, οι οποίες αποτελούν μη φορολογικές διατάξεις.

Οι διατάξεις του άρθρου 39^Α του Ν.2238/1994, όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 2 του Ν.3775/2009, θέσπισαν την υποχρέωση της τεκμηρίωσης στη φορολογική διαδικασία. Μέχρι την στιγμή της συγγραφής της παρούσας εργασίας οι φορολογικοί νόμοι που ισχύουν και ασχολούνται με τις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι οι Ν.4174/13 (με πρόσφατη κωδικοποίηση τους Ν.4972/2022 και Ν.5042/23) και ο Ν.4172/13) (πρόσφατη κωδικοποίηση του Ν.5042/23).

Προκειμένου να μπορέσουμε να είμαστε σε θέση να κατανοήσουμε τις διαφορές που παρουσιάζουν οι νόμοι, θα πρέπει να γίνει διάκριση ανά την διαχειριστική περίοδο που αφορούν.

Έτσι έχουμε τις εξής περιόδους:

- Η περίοδος για τις οποίες η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λήγει μέχρι την 31/12/2010. Εκεί ασκούνται οι διατάξεις του άρθρου 39 του Ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι και να αντικατασταθούν με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.3775/2009. Οι διατάξεις του άρθρου 39, όπως ίσχυαν για τις αναφερόμενες διαχειριστικές περιόδους, δε θέσπιζαν για τις «συνδεδεμένες επιχειρήσεις» υποχρέωση εκ των προτέρων τεκμηρίωσης των τιμών που καθορίζονται στις μεταξύ τους συμβάσεις.
- Η περίοδος για τις οποίες η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ξεκινάει από 01/01/2011 και μετά και μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 11 του Ν.4110/2013. Εδώ εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 39 του Ν.2238/1994 όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.3775/2009 και τροποποιήθηκαν με το Ν.3842/2010. Για πρώτη φορά θεσπίστηκε η υποχρέωση τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών με φορολογικές διατάξεις.
- Για διαχειριστικές περιόδους που ξεκινούν από 01/01/2012 και έπειτα, όπως και σε διαχειριστική περίοδο που ξεπερνάει τους 12 μήνες και άρχισε νωρίτερα από τη

01/01/2012 και λήγει από τις 31/12/2012 και μετά αλλά μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 50 και 51 του Ν.4172/2013, ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 39 του Ν.2238/1994 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.1 του άρθρου 11 του Ν.4110/2013 και τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του Ν.4110/2013. Με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 37Α ορίζεται ο "Φάκελος Τεκμηρίωσης", που συστήνεται έως τη λήξη του τέταρτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου και περιλαμβάνει τον «Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης» και στη συνέχεια τον «Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης».

- Για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και στο εξής, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 50 και 51 του Ν. 4172/2013 . Αλλά και σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.4174/2013 (τροποποιήθηκε με ΦΕΚ Α' 181/23-09-2022 με τον Ν.5042/2023) για τις μεταξύ τους συναλλαγές τα συνδεδεμένα πρόσωπα υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο τεκμηρίωσης⁴²

Στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος προβλεπόταν το ενδεχόμενο διάρθρωσης των κερδών των συνδεδεμένων εταιρειών, όπως και την επιβολή κυρώσεων στις περιπτώσεις όπου δεν τηρούνταν η αρχή των ίσων αποστάσεων , χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένη να τεκμηριώνει τις συναλλαγές της. Στην συνέχεια με το άρθρο 2 του Νόμου 3775/2009, προστέθηκε το άρθρο 39Α, στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπου υποχρεωμένες να τεκμηριώνουν τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους ήταν μόνο οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούσαν συναλλαγές με αλλοδαπές συνδεδεμένες εταιρείες. Προς συμπλήρωση αυτού του άρθρου ήρθε το άρθρο 26 του Νόμου 3728/2008 όπου κατέστησε υποχρεωτική την τεκμηρίωση των συναλλαγών τους για όλες τις επιχειρήσεις ανεξαρτήτως μορφής και τύπου που λειτουργούσαν στην Ελλάδα. Αυτό είχε ως σκοπό τον έλεγχο της αγοράς και την καταπολέμηση της τεχνητής ακρίβειας ως μέρος μιας δέσμης μέτρων αγορανομικού χαρακτήρα,

Από το έτος 2008 και μέχρι αυτό του 2012 τα παραπάνω δυο νομοθετήματα λειτουργούσαν συγχρόνως ως επακόλουθο της πολυπλοκότητας του, επήλθε σύγχυση τόσο στις εταιρείες όσο και στις αρχές που ήταν αρμόδιες για τον έλεγχο, καθώς αρμόδιες ήταν δυο διαφορετικές υπηρεσίες για τα ίδια τα περιστατικά ενδοομιλικής τιμολόγησης.

⁴² Γιαννοπούλου, Τ. (2014) Ενδοομιλικές Συναλλαγές - Νομοθετικό Πλαίσιο, Έλεγχος & Συγκριτική Ανάλυση, Αθήνα: Υπουργείο Οικονομικών, Διεύθυνση Ελέγχων, Τμήμα Δ'.

Η λύση ήταν στο να εναρμονιστούν τα δυο νομοθετήματα με σκοπό να γίνουν πιο απλά και κατανοητά και να διαμορφωθεί ένα ενιαίο πεδίο εφαρμογής της υποχρέωσης τεκμηρίωσης. Έτσι θεσπίστηκε ο Νόμος 4110/2013 τον Γενάρη του 2013, σύμφωνα με τον οποίο το Υπουργείο των Οικονομικών είναι αρμόδιο να ελέγξει τις ενδοομιλικές συναλλαγές ενώ συγχρόνως καταργήθηκε το άρθρο 26 του Νόμου 3728/2008 (4110/2013, 2013). Συγκεκριμένα, στο άρθρο 11 αυτού του Νόμου, γίνεται μια ενοποίηση των διατάξεων των δυο (2) υφιστάμενων νομοθετημάτων, που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές, του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και του άρθρου 26 του Νόμου 3728/2008, σχετικά με την Ίδρυση Εποπτείας της Αγοράς.

Το νομικό πλαίσιο της Ελλάδας μαζί με το φορολογικό Νόμο, περιλαμβάνουν και μια σειρά κανόνων διεθνούς δικαίου με έμμεση ρυθμιστική ισχύ.

Όπως αναφέραμε και νωρίτερα οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., αναπτύσσουν ρυθμιστική ισχύ κατά το μέρος που αφορούν την εφαρμογή των μεθόδων προσδιορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Ακόμη, για την ερμηνεία των διατάξεων σχετικά με την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται ως βοήθημα ο Κανόνας Δεοντολογίας της Ευρωπαϊκής Τεκμηρίωσης, καθώς από τη μια πλευρά έχει νομική δεσμευτική ισχύ, αλλά από την άλλη πλευρά, αποτελεί πολιτική δέσμευση των κυβερνήσεων των κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης⁴³

3.6.2 ΦΑΚΕΛΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ – ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ Ν.4174/2013

Ο φάκελος καταρτίζεται για κάθε διαχειριστική περίοδο είτε σε έντυπη μορφή είτε σε ηλεκτρονική. Από δυο μέρη αποτελείται το περιεχόμενο του φακέλου στο περιστατικό

⁴³ Τσουρουφλής, Α. (2010) Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση - Transfer Pricing, [Online], Available: http://epixeirisi.gr/actions/browse/toc/?content_group_id=583#prettyPhoto [14 Δεκέμβριου 2014]

ημεδαπής εταιρείας, η οποία είναι μέρος πολυεθνικού ή ημεδαπού ομίλου. Από τον «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος είναι κοινός για όλες τις επιχειρήσεις του ομίλου και περιλαμβάνει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για αυτές και τις μόνιμες εγκαταστάσεις τους ενώ το δεύτερο μέρος αποτελεί ο «ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης», ο οποίος έρχεται να συμπληρώσει τον «βασικό φάκελο» και συμπεριλαμβάνει επιπλέον πληροφορίες που αφορούν τις επιχειρήσεις- μέλη του κόσμου.⁴⁴

Τα άρθρα του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές περιλαμβάνονται στο άρθρο 21 του Α' μέρος του Ν. 4987/22 που αφορά τον «Φάκελο Τεκμηρίωσης», το άρθρο 22 που αφορά την «Προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης», το άρθρο 56 που αφορά τα «Πρόστιμα ενδοομιλικών συναλλαγών» και το Άρθρο 63^A που αφορά την «Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού».

ΒΑΣΙΚΟΣ ΦΑΚΕΛΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Στην περίπτωση του ομίλου ο «βασικός φάκελος» είναι κοινός σε όλες τις εταιρείες που ανήκουν στον όμιλο και περιλαμβάνει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για τον υπόχρεο, τα συνδεδεμένα με αυτόν πρόσωπα και τις μόνιμες εγκαταστάσεις του.

Διεξοδικά συμπεριλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία⁴⁵:

A) μια περιγραφή γενική της μητρικής εταιρείας και της στρατηγικής της, η οποία περιλαμβάνει και τις αλλαγές που υπήρξαν συγκρίνοντας την με το περασμένο οικονομικό έτος.

B) μια περιγραφή γενική της λειτουργικής, νομικής και οργανωτικής δομής του ομίλου που εμπεριέχει το οργανόγραμμα, τον κατάλογο των μελών του ομίλου, συμπεριλαμβανομένων και των μόνιμων εγκαταστάσεων όπως και την περιγραφή της σχέσης με την οποία συνδέονται.

Γ) μια περιγραφή γενική των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ή και των μόνιμων εγκαταστάσεών τους, που συμμετέχουν στις προς τεκμηρίωση συναλλαγές,

⁴⁴ ΠΟΛ. 1097/09.04.2014, ΠΟΛ. 1144/15.05.2014, ΠΟΛ. 1142/02.07.2015

⁴⁵ ΠΟΛ 1179/2013 <https://www.taxheaven.gr/circulars/16879/pol-1179-18-7-2013>

Δ) μια περιγραφή γενική των συναλλαγών που πρέπει να τεκμηριωθούν, όπου οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις συμμετέχουν, δηλαδή μια περιγραφή γενική :

(i) της φύσης των συναλλαγών (παροχή υπηρεσιών, πώληση αγαθών, άυλα περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές συναλλαγές κ.α.),

(ii) του ύψους των συναλλαγών και

(iii) της ροής των τιμολογίων

Ε) μια περιγραφή γενική των κινδύνων που αντιμετωπίζονται, των επιτελούμενων λειτουργιών όπως και των αλλαγών που μπορεί να επακολουθήσουν στις λειτουργίες και στους κινδύνους σε σύγκριση με το προηγούμενο οικονομικό έτος.

ΣΤ) Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ιδιοκτησία των μελών του ομίλου (εμπορικά σήματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τεχνογνωσία, εμπορικές ονομασίες κλπ.) και την είσπραξη ή πληρωμή δικαιωμάτων,

Ζ) μια περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής του ομίλου που να δύναται να εξηγήσει, ότι τηρείται η αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle) στις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Η) κατάλογο συμφωνιών κατανομής κόστους, μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, αποφάσεων προέγκρισης και δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τα μέλη του ομίλου, αναφορικά με τον καθορισμό των τιμών των συναλλαγών τους,

ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ ΦΑΚΕΛΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Αντίστοιχα ο ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης περιλαμβάνει τα παρακάτω στοιχεία⁴⁶:

Α) λεπτομερή περιγραφή της εταιρείας και της στρατηγικής της, η οποία περιλαμβάνει και τις αλλαγές που υπήρξαν συγκριτικά με το περασμένο οικονομικό έτος

Β) αναλυτική έκθεση των συναλλαγών που είναι να τεκμηριωθούν στην οποία περιλαμβάνονται:

i) το είδος των συναλλαγών (παροχή υπηρεσιών, πώληση αγαθών, χρηματοοικονομικές

⁴⁶ ΠΟΛ 1179/2013 <https://www.taxheaven.gr/circulars/16879/pol-1179-18-7-2013>

συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία, κλπ.),

ii) το ύψος των συναλλαγών και

iii) τη ροή των τιμολογίων

Γ) συγκριτική ανάλυση, δηλαδή:

i) χαρακτηριστικά των υπηρεσιών και περιουσιακών στοιχείων, όπως και σχετικές πληροφορίες πάνω στα εξωτερικά ή/και εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εάν διατίθενται

ii) λειτουργική ανάλυση (επιχειρηματικοί κίνδυνοι , περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, επιτελούμενες λειτουργίες),

iii) οικονομικές συνθήκες,

iv) συμβατικοί όροι και

v) ειδικές στρατηγικές της επιχείρησης,

Δ) εξήγηση για το πως επιλέχθηκε και εφαρμόστηκε/αν η/οι μέθοδος/οι προσδιορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Η ΓΛΩΣΣΑ ΤΗΡΗΣΗΣ ΤΟΥ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Ως οδηγία δίνεται τα στοιχεία του «βασικού φακέλου τεκμηρίωσης» να εφαρμόζονται σε διεθνώς αποδεκτή γλώσσα , με προτίμηση αυτής της αγγλική γλώσσας, στην περίπτωση που αφορά αλλοδαπό όμιλο, με αναγκαιότητα μετάφρασης του στην ελληνική γλώσσα σε περίπτωση που ζητηθεί από την φορολογική αρχή, μέσα σε λογικό χρονικό διάστημα το οποίο όμως δεν ξεπερνάει τις τριάντα (30) ημέρες από την επίδοση σχετικής πρόσκλησης. Σε όλες τις υπόλοιπες περιπτώσεις τα στοιχεία του φακέλου τεκμηρίωσης τηρούνται στην ελληνική.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΥ ΠΙΝΑΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

Ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών υποβάλλεται ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών. Αυτό γίνεται έως το τέλος

του τέταρτου μήνα από την ημερομηνία που λήγει το φορολογικό έτος και πριν εκδοθεί το φορολογικό πιστοποιητικό που αναφέρεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. ,όπου σε κάθε περίπτωση αυτό πρέπει να γίνει μέσα σε διάστημα πενήντα (50) ημερών από την ημερομηνία του κλεισίματος της διαχειριστικής περιόδου, για χρήσεις που ξεκινάνε από την 1η Ιανουαρίου 2012 και αργότερα.

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών υποβάλλεται σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στο παράρτημα της υπουργικής απόφασης ΠΟΛ 1179/ΦΕΚ Β/1762/19.07.2013.

ΕΠΙΚΑΙΡΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Έχοντας σα δεδομένο ότι ο φάκελος τεκμηρίωσης συντάσσεται αφότου γίνει η λήξη της διαχειριστικής περιόδου , για αλλαγές που συνέβησαν εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου δεν τίθεται θέμα επικαιροποίησης αυτού. Για κάθε διαχειριστική περίοδο καταρτίζεται ο φάκελος και περιλαμβάνει όλες εκείνες τις πληροφορίες που αναφέρονται στο Β΄ κεφάλαιο.

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών είναι συνοδευτικός του φακέλου τεκμηρίωσης και υποβάλλεται έτσι ώστε να χρησιμοποιηθούν οι παρεχόμενες πληροφορίες φορολογικά. Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να θεωρείται ως εκτενής και πλήρης τεκμηρίωση των ενδοομικών συναλλαγών για να κριθεί ως απόδειξη για τη συμβατότητα των τελευταίων, όπως διατυπώνεται στην παρ.1 του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε. («αρχή των ίσων αποστάσεων ή της ελεύθερης αγοράς ή της ανοιχτής αγοράς -Arm's Length Principle»).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

4.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Ο έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι αρκετά απαιτητικός εξαιτίας της πολυπλοκότητας και του όγκου των συναλλαγών. Εξαιτίας αυτών των δυσκολιών ένας ελεγκτής, για να μπορέσει να ανταπεξέλθει θα πρέπει να διαθέτει γνώση και εμπειρία της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και νομολογίας, να κατέχει τα σχετικά συστήματα πληροφόρησης και να προσλαμβάνει την απαραίτητη εκπαίδευση και καθοδήγηση σχετικά με την επιδίωξη, την έκταση, τον τρόπο και τον χρόνο του ελέγχου.

Για να μπορέσει ένας έλεγχος να χαρακτηριστεί υψηλός και ποιοτικός είναι απαραίτητο ο ελεγκτής να βασίζεται σε ένα καλά οργανωμένο γραφείο τεκμηρίωσης και ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών, το οποίο θα συγκεντρώνει όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες σε θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών (πληροφορίες σχετικά με τις πρακτικές τιμολόγησης πολυεθνικών ομίλων, τα μέτρα και τις πολιτικές άλλων χωρών, του κλάδους δραστηριότητας επιχειρήσεων κ.α.), μέσω των φακέλων τεκμηρίωσης, των διενεργούμενων ελέγχων, της διεθνούς βιβλιογραφίας και της εμπειρίας άλλων χωρών.

4.2 ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Αρμόδια είναι η Φορολογική Διοίκηση για τον έλεγχο της σωστής τήρησης των υποχρεώσεων των νομικών οντοτήτων και προσώπων με όποιον τρόπο αυτές ορίζονται από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας περί ενδοομιλικών συναλλαγών. Ο έλεγχος πραγματοποιείται με τη μορφή του επιτόπιου: πλήρους ή μερικού ελέγχου, με έλεγχο και τη φορολογία του εισοδήματος.

Ειδικά, αρμόδια υπηρεσία για τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών έχει τεθεί το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ), σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022/20-07-2022

Στην παραπάνω απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και η εξουσιοδότηση υπογραφής δίνεται σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Ειδικά ο προϊστάμενος του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. εξουσιοδοτείται να εκδίδει και να υπογράφει, «με εντολή Διοικητή», την εντολή ελέγχου για τον πλήρη αλλά και μερικό φορολογικό έλεγχο, των ανέλεγκτων χρήσεων / φορολογικών ετών/ υποθέσεων φορολογούμενων ανεξαρτήτως ετήσιων ακαθάριστων εσόδων, οι οποίοι διενεργούν διασυννοριακές συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα, όπως αυτά ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013 (Α'167) στην ζ παράγραφο που αφορά την Φορολογία εισοδήματος και οφείλουν να καταρτούν φάκελο τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών. Ο έλεγχος αυτός πραγματοποιείται μονάχα για να ελεγχθεί η ορθή τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές του φορολογούμενου. Επιπροσθέτως, στην ίδια απόφαση παρατίθεται και η περίπτωση του αιτήματος προς τον φορολογούμενο για τη διάθεση του Φακέλου Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν. 4174/2013 (με πρόσφατη κωδικοποίηση των Ν.4972/2022 και Ν.5042/23), όπου κατά περίπτωση ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου ή του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του άρθρου 39 του Ν.1914/1990 που αφορά την ανάπτυξη και τον εκσυγχρονισμό του δημόσιου τομέα και της κεφαλαιαγοράς, τις φορολογικές ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, έχει το δικαίωμα της εξουσιοδότησης υπογραφής καθώς και οι υπάλληλοι που τους δίνεται η εντολή διενέργειας ελέγχου.

Ο έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών μπορεί να πραγματοποιηθεί και από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές οι οποίοι είναι εγγεγραμμένα μέλη στο δημόσιο μητρώο του Ν.3693/2008, αποκλειστικά στις περιπτώσεις όπου ο έλεγχος γίνεται στα πλαίσια για την χορήγηση του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 65^Α του Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας.

Σύμφωνα με το άρθρο 56 του Ν. 4410/2016, οι Νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του Ν. 3693/2008 και εκτελούν

υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, όπως και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών, εκδίδουν ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό. Αυτό το πιστοποιητικό δεν είναι προαπαιτούμενο για τις προηγούμενες επιχειρήσεις και χορηγείται κατόπιν του ελέγχου που γίνεται, συγχρόνως με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Ένα από αυτά τα φορολογικά αντικείμενα είναι και οι ενδοομιλικές συναλλαγές. Στο πλαίσιο του ελέγχου ακολουθείται συγκεκριμένο πρόγραμμα ελέγχου, όπως καθορίζεται στο παράρτημα ΙΙΙ της εκδοθείσας ΠΟΛ. 1124/2015 απόφασης της γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.

Τονίζεται ότι, με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, το φορολογικό πιστοποιητικό του άρθρου 65 Α του Ν. 4987/22 παίρνεται υπόψη στην επιλογή υποθέσεων που είναι να ελεγχθούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ίδιου νόμου. Συνεπώς, οι επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται το εν λόγω πιστοποιητικό δεν εξαιρούνται από τη διενέργεια ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση.

4.3 Η ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο φορολογικός έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών πραγματοποιείται με τον σκοπό της συμμόρφωσης των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε έλεγχο της τήρησης των οδηγιών που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και αυτές του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Συγκεκριμένα ελέγχεται αν τηρείται η «Αρχή των Ίσων Αποστάσεων», η τήρηση Φακέλου Τεκμηρίωσης και γίνεται η υποβολή του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών. Αξίζει να σημειωθεί ότι ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας δεν ορίζει ειδικές διαδικασίες σχετικά με την ανάθεση και την διενέργεια ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών για αυτόν τον λόγο ακολουθούμε τις γενικές διατάξεις του φορολογικού ελέγχου.

4.3.1 Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ

Η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών οφείλει να τηρεί την «Αρχή των Ίσων Αποστάσεων». Στη διάρκεια που γίνεται ο έλεγχος της τήρησης της αρχής εκτός από την σύγκριση μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων είναι σημαντικό να λαμβάνονται υπόψη και άλλοι παράγοντες. Όπως μπορούμε να δούμε την περίπτωση ύπαρξης ιδιαίτερης τιμολογιακής πολιτικής με σκοπό να εισχωρήσει σε μια καινούρια αγορά ή την αύξηση του μεριδίου του στην υπάρχουσα αγορά όπου δραστηριοποιείται. Εδώ η χρέωση χαμηλότερων τιμών στις ενδοομιλικές συναλλαγές σε σχέση με τις τιμές ανεξάρτητων συναλλαγών επιτρέπεται, δεν παύει όμως ο ελεγκτής να πρέπει να εξετάσει εάν από την πολιτική των χαμηλότερων τιμών όντως επωφελούνται οι πελάτες και ισχύουν καθώς και εάν έχουν γίνει προωθητικές ενέργειες, για να προσελκύσουν πελάτες με αυτές τις μειωμένες τιμές.

Οι φορολογικές διοικήσεις με βάση τις οδηγίες του ΟΟΣΑ δεν πρέπει εξ αρχής να πιστεύουν ότι μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων, όταν πραγματοποιούνται συναλλαγές, προσπαθούν να εκμεταλλευτούν κενά στην φορολογία ή να μεταφέρουν φορολογητέα ύλη⁴⁷. Διάκριση οφείλεται να γίνει μεταξύ του ελέγχου της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων από τις αρμόδιες αρχές και της εξέτασης για φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή, αν και για την φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή η πολιτική της ενδοομιλικής τιμολόγησης χρησιμοποιείται ως μέσο. Στην πράξη η διαδικασία ελέγχου της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων απαιτεί την παροχή στοιχείων και πληροφοριών που αφορούν την τεκμηρίωση της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Αυτό επιτυγχάνεται μέσω του ελέγχου του φακέλου τεκμηρίωσης όπου γίνεται εκτενής αναφορά παρακάτω.

4.3.2 Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΟΥ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Για να γίνει ο έλεγχος του Φακέλου τεκμηρίωσης υποβάλλεται σχετικό αίτημα από τον υπόχρεο στην Φορολογική Διοίκηση και σε διάστημα τριάντα (30) ημερών πρέπει να

⁴⁷OECD (2017), "Transfer Pricing Guidelines", Chapter I, par. 1.2

παραθέσει τον φάκελο προς έλεγχο. Ο φάκελος τεκμηρίωσης κατέχει την πληροφόρηση που είναι απαραίτητη για τον έλεγχο. Αντικείμενο του ελέγχου αποτελούν οι συναλλαγές που έχουν γίνει και τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στον φάκελο.

Κατά την διενέργεια του ελέγχου, ο αρμόδιος ελεγκτής οφείλει να εξετάσει κατά πόσο είναι πλήρης ή επαρκής ο φάκελος τεκμηρίωσης καθώς και ο συνοδευτικός συνοπτικός πίνακας πληροφοριών. Με βάση το κεφάλαιο Η' της διευκρινιστικής εγκυκλίου ΠΟΛ. 1097/2014, όπως συμπληρώθηκε με την ΠΟΛ. 1144/2014, «ο φάκελος τεκμηρίωσης δεν θεωρείται πλήρης ή επαρκής, εφόσον δεν έχει καταρτιστεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ που αναφέρθηκε ανωτέρω, εμφανίζει έλλειψη ως προς το περιεχόμενο ή περιλαμβάνει ανακριβείς πληροφορίες που καθιστούν ανέφικτες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις ορθότητας υπολογισμού ή τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών και οι οποίες δεν βελτιώνονται από τις πρόσθετες πληροφορίες που διατίθενται στον έλεγχο. Από την άλλη ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών θεωρείται ως μη ακριβής ή ατελής στις περιπτώσεις που δε συμφωνεί με το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης και στις περιπτώσεις που δε δηλώνονται σε αυτόν ορθά και πλήρως τα προβλεπόμενα στοιχεία».

Η τεκμηρίωση πραγματοποιείται για να δώσει την δυνατότητα στον ελεγκτή να διαμορφώσει μια άποψη που είναι εμπειριστατωμένη πάνω στις συναλλακτικές σχέσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης με τις συνδεδεμένες προς αυτήν εταιρείες και τη διαμόρφωση των τιμών στις συναλλαγές που γίνονται ανάμεσα τους. Προκειμένου να μπορέσει να το κάνει αυτό ο ελεγκτής έχει το δικαίωμα να ζητήσει συμπληρωματικά πληροφορίες και στοιχεία που θεωρεί αυτός ως αναγκαίες για τον έλεγχό του.

4.3.3 ΕΠΙΛΟΓΗ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Απαραίτητα βήματα που πρέπει να διενεργήσει ο ελεγκτής προκειμένου να μπορέσει να κάνει τον έλεγχο της τεκμηρίωσης της ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι να επιλέξει τα κατάλληλα συγκριτικά στοιχεία και η επάρκεια της συγκριτικής και λειτουργικής ανάλυσης.

Για την άντληση των απαραίτητων συγκριτικών στοιχείων για να γίνει ο έλεγχος χρησιμοποιούνται διάφορων ειδών αναγνωρισμένες τράπεζες πληροφοριών με απαραίτητη

προϋπόθεση στον φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής να γίνεται η αντίστοιχη αναφορά στην ονομασία, τον πάροχο, την έκδοση, το πλήθος στοιχείων κ.λπ. Είναι απαραίτητο να τονιστεί ότι κατά την αναζήτηση πληροφοριών στις τράπεζες θέτεται ένα χρονικό όριο στις αναζητήσεις των εκδόσεων που χρησιμοποιούνται. Η αναζήτηση αφορά τις εκδόσεις που είναι διαθέσιμες την περίοδο των δυο τελευταίων μηνών του φορολογικού έτους που εξετάζεται και μέχρι την τελική ημερομηνία που έχει δοθεί ως προθεσμία για την υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών του άρθρου 21 παρ. 3 του ν.4174/2013 και όχι μεταγενέστερες ή παλαιότερες εκδόσεις. Στις περιπτώσεις τώρα που η υπόχρεη επιχείρηση έχει χρησιμοποιήσει στοιχεία από μη αναγνωρισμένες τράπεζες, τα στοιχεία αυτά θα πρέπει να ελέγχονται για την αξιοπιστία τους από τον ελεγκτή. Όλων των ειδών οι έρευνες των φορολογικών διοικήσεων απαιτείται να πραγματοποιούνται με βάση πάντα την έκδοση που χρησιμοποίησε ο φορολογούμενος.

Αξίζει επιπλέον να αναφέρουμε ότι όταν γίνεται η αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων, οι επιχειρήσεις που δεν έχουν όλα τα απαραίτητα στοιχεία για τη συγκρισιμότητα και την συνδεσιμότητα τους, ευρέως γνωστές ως non name επιχειρήσεις, δε θα πρέπει να απορρίπτονται εξ αρχής. Αλλά στην συνέχεια όταν αυτή επιλεγεί, φτάσει στο τελικό δείγμα και συνεχίζουν να μη βρίσκονται ή να μην προσκομίζονται όλα τα απαιτούμενα στοιχεία για να μπορέσει να ελεγχθεί η συγκρισιμότητα της ή η ανεξαρτησία της, τότε αυτή δε θα περνάει τον έλεγχο.

Συνοψίζοντας, στις περιπτώσεις όπου χρησιμοποιούμε την μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής για να γίνει ο προσδιορισμός των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, για την σύγκριση των τιμών θα δέχονται τιμές που γίνονται σε παρόμοιες συναλλαγές ανάμεσα σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις που διεκπεραιώνονται την περίοδο διενέργειας της ενδοομιλικής συναλλαγής. Στις περιπτώσεις όπου χρησιμοποιούμε τα περιθώρια κέρδους (καθαρά ή μικτά) για τον προσδιορισμό, τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιούμε ανήκουν στα περιθώρια συγκρίσιμων επιχειρήσεων των προηγούμενων τριών φορολογικών ετών (σταθμισμένος μέσος όρος των περιθωρίων αυτών). Ο λόγος που τα περιθώρια του φορολογικού έτους στο οποίο εκτελούνται οι συναλλαγές δεν χρησιμοποιούνται είναι πρακτικός, καθώς τα συγκεκριμένα στοιχεία δεν είναι διαθέσιμα το χρόνο που έγιναν οι συγκεκριμένες συναλλαγές. Όπως και να έχει, τα περιθώρια κέρδους, που δίνονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, δεν μπορεί να εξέχουν του αποδεκτού

εύρους ανεξάρτητα του τρόπου με το οποίο συντάχθηκαν οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.

4.3.4 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΥΡΟΥΣ ΑΠΟΔΕΚΤΩΝ ΤΙΜΩΝ

Για να είναι μια τιμή ενδοομιλικών συναλλαγών συμβατή με την «Αρχή των ίσων αποστάσεων», αυτή πρέπει να βρίσκεται εντός ενός αποδεκτού εύρους τιμών.

Η αναπροσαρμογή του αποδεκτού εύρους γίνεται σύμφωνα με στατιστικές μεθόδους.

Ο χωρισμός των τεταρτημόριων γίνεται με τον ακόλουθο τρόπο:

Q1= πρώτο τεταρτημόριο= 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2= διάμεσος = 50ο τεταρτημόριο

Q3= τρίτο τεταρτημόριο = 75ο εκατοστιαίο σημείο

Στο ενδοτεταρτημοριακό εύρος, το πρώτο τεταρτημόριο (Q1) είναι η αξία κάτω της οποίας βρίσκονται το 25% των τιμών ή ποσοστών που εντοπίστηκαν. Το τρίτο τεταρτημόριο (Q3) είναι η αξία άνω της οποίας βρίσκονται το 25% των τιμών ή ποσοστών που εντοπίστηκαν.

Στο δεύτερο τεταρτημόριο (Q2), η διάμεσος είναι η αξία πάνω από την οποία βρίσκονται το 50% των τιμών ή ποσοστών που βρέθηκαν. Ως συμπέρασμα αυτών , το ενδοτεταρτημοριακό εύρος καθορίζει τις πιο χαρακτηριστικές τιμές των ελεγχόμενων μεταβλητών.

Το εύρος τιμών που είναι αποδεκτό ορίζεται αυτό ανάμεσα στο πρώτο και το τρίτο τεταρτημόριο και όλων των ενδιάμεσων τιμών, με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής .

Παρόλα αυτά , αυτό εξαρτάται από τη νομοθεσία κάθε χώρας, ωστόσο έχει υιοθετηθεί από πολλές χώρες αυτή η πρακτική ανάμεσα σε αυτές και η Ελλάδα.

Οι τιμές αυτές μεταξύ του 25^{ου} και του 75^{ου} εκατοστιαίου σημείου ακολουθούν την αρχή των ίσων αποστάσεων, αυτήν της ελεύθερης αγοράς. Όταν τυχαίνει η τιμή της ενδοομιλικής τιμολόγησης να βρίσκεται έξω από τα πάνω επιτρεπτά όρια, ο ελεγκτής είναι υπόχρεος να την απορρίψει και να αιτιολογήσει πλήρως την απόφαση του αυτή.

Διευκρινιστική οδηγία για τον σωστό τρόπο υπολογισμού των τεταρτημορίων δίνεται στο ΠΟΛ. 1142/2015 Κατά τον έλεγχο ο ελεγκτής ακολουθεί αυτήν την οδηγία, για να προσδιορίσει το αποδεκτό εύρος τιμών. Κατά τον υπολογισμό με τη χρήση των αρχών της στατιστικής υπολογίζονται τα τεταρτημόρια, λαμβάνοντας υπόψη τις τιμές και τα ποσοστά των συγκρινόμενων συναλλαγών. Συγκεκριμένα πρώτα τοποθετούμε κατά αύξουσα σειρά τις τιμές και ύστερα χωρίζουμε τα τεταρτημόρια με τον παρακάτω τρόπο:

$Q1$ = πρώτο τεταρτημόριο = η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στην θέση $(n+1)/4$

$Q2$ = διάμεσος = η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση $(n+1)/2$

$Q3$ = τρίτο τεταρτημόριο = η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση $3(n+1)/4$ (όπου n το πλήθος των τιμών ή ποσοστών, για το οποίο θα πρέπει να ισχύει $n \geq 5$)

Κατά τους παραπάνω υπολογισμούς στην περίπτωση που το αποτέλεσμα δεν είναι ακέραιος αριθμός τότε η τιμή ή το ποσοστό υπολογίζεται προσθέτοντας στο ακεραίου μέρος το γινόμενο των δεκαδικών επί τη διαφορά της θέσης του ακέραιου από την επόμενη θέση.

4.3.5 ΕΝΝΟΜΕΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΜΗ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ

Όπως είναι ακόλουθο όταν δεν εφαρμόζεται από τις εταιρείες η «Αρχή των ίσων αποστάσεων» όπως αυτή θέτεται στο άρθρο 50 του Ν. 4172/2013 (με πρόσφατη κωδικοποίηση Ν. 5005/22), αλλά και σύμφωνα με τις υποχρεώσεις που εκρέουν από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 4174/13 (με πρόσφατη κωδικοποίηση των Ν. 4972/22 και Ν.5042/23) που αφορούν στην τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, η επιχείρηση είναι αντιμέτωπη με τις παρακάτω συνέπειες:

- Πρόστιμα

Στο άρθρο 56 του Ν. 4987/22 που αφορά τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας καθορίζονται τα πρόστιμα για τη συμμόρφωση με τις προβλεπόμενες υποχρεώσεις του άρθρου 21 του ίδιου κώδικα. Με βάση το άρθρο 56 επιβάλλονται τα παρακάτω πρόστιμα: Κατά την περίπτωση στην οποία υποβάλλεται εκπρόθεσμα ή υποβάλλεται ατελώς ή ανακριβής ο Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του

Κώδικα, επιβάλλεται πρόστιμο το οποίο υπολογίζεται σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογούμενου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης.

Το ύψος του προαναφερθέντος προστίμου κυμαίνεται μεταξύ του εύρους από πεντακόσια (500) ευρώ και μέχρι δυο χιλιάδες (2000) ευρώ. Κατά την περίπτωση που η υποβολή του τροποποιητικού συνοπτικού πίνακα γίνεται εκπρόθεσμα, η επιβολή του παραπάνω προστίμου γίνεται μόνο αν μεταβάλλονται τα ποσά των συναλλαγών και οι συνολικές διαφορές κυμαίνονται πάνω από αυτό των διακοσίων χιλιάδων (200000) ευρώ. Όταν υποβάλλεται ανακριβής Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών το αναφερθέν πρόστιμο διαμορφώνεται υπολογίζοντας επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια και επιβάλλεται μόνο εφόσον η ανακρίβεια ξεπερνάει το ποσοστό του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης.

Κατά την περίπτωση όπου δεν υποβάλλεται ο Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών δίνεται πρόστιμο, το οποίο υπολογίζεται σε ποσοστό ως ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών για τις οποίες όφειλε να είχε τεκμηριώσει. Το πρόστιμο εδώ κυμαίνεται από δυο χιλιάδες πεντακόσια (2500) ευρώ μέχρι και δέκα χιλιάδες (10000) ευρώ.

Στην περίπτωση τώρα που ο Φάκελος Τεκμηρίωσης όπως αυτός διευκρινίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 21 του Κώδικα κατατεθεί στη Φορολογική Διοίκηση αλλά αυτό γίνει εκπρόθεσμα τότε επιβάλλεται και σε αυτήν την περίπτωση φόρος, ο οποίος διαμορφώνεται σύμφωνα με το πότε διατεθεί. Συγκεκριμένα, αν διατεθεί από την τριακοστή πρώτη (31^η) ημέρα από την κοινοποίηση της σχετικής πρόσκλησης μέχρι και την εξηκοστή (60^η) ημέρα το πρόστιμο ορίζεται στα πέντε χιλιάδες (5000) ευρώ. Αν κατατεθεί στην φορολογική διοίκηση από την εξηκοστή πρώτη (61^η) μέρα μέχρι και την ενενηκοστή (90^η) ημέρα το πρόστιμο ορίζεται στις δέκα χιλιάδες (10000) ευρώ. Διαφορετικά εφόσον κατατεθεί με το πέρας και της ενενηκοστής (90^{ης}) ημέρας ή ακόμη και καθόλου το πρόστιμο που επιβάλλεται ορίζεται στις είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ.

Σύμφωνα με το άρθρο 56 στις περιπτώσεις όπου αυτή η ίδια παραβατική πράξη διαπιστωθεί μετά από έλεγχο ότι ξανά έγινε τα πρόστιμα ορίζονται ως εξής:

Αν διαπιστωθεί ότι έγινε μια φορά μέσα σε μια πενταετία από την έκδοση της αρχικής πράξης το πρόστιμο διπλασιάζεται, ενώ αν ξανά επαναληφθεί στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παραβίασης το αρχικό πρόστιμο τετραπλασιάζεται.

Συμπληρωματικά να αναφέρουμε ότι τα παραπάνω πρόστιμα δεν επιβάλλονται όταν παρατηρηθεί ότι η εταιρία δεν τηρεί την «Αρχή των ίσων αποστάσεων». Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση υποχρεούται να αναμορφώσει τα φορολογητέα της αποτελέσματα, όταν προβεί στην υποβολή της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

- Αναμόρφωση φορολογητέων κερδών

Στις περιπτώσεις όπου κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί ότι η αρχή των ίσων αποστάσεων δεν τηρείται, τις διαφορές που προέκυψαν, οι ελεγκτικές αρχές τις περιλαμβάνουν στα κέρδη της επιχείρησης κατά τον βαθμό όμως που αυτές δε οδηγούν στην μείωση του ποσού του καταβλητέου φόρου. Στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος γίνεται αναφορά στη φορολογική αναμόρφωση των κερδών ως συνέπεια της μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές ανάμεσα σε συνδεδεμένες εταιρείες.

Προκειμένου να διασφαλιστεί από τον ελεγκτή η διαφάνεια ελέγχου οφείλει να τεκμηριώνει μεμονωμένα κάθε φορολογική αναμόρφωση που γίνεται και να διασταυρώνει με αντίστοιχη αναφορά τις αιτίες που έγινε και γιατί εγκρίθηκε και θεωρήθηκε σωστή ως προς τον τρόπο υπολογισμού αυτής, στις αλλαγές των αποτελεσμάτων για κάθε συγκρίσιμο στοιχείο και στους τρόπους βελτίωσης της συγκρισιμότητας λόγω της σχετικής συμμόρφωσης.

4.4 ΑΥΤΟΜΑΤΗ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΚΡΑΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΑ ΧΩΡΑ

Η υποχρέωση της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών που αφορούν τις Εκθέσεις ανά Χώρα γίνεται στο άρθρο 9ΑΑ του Ν.4170/2013 (με πρόσφατες κωδικοποιήσεις τους Ν.4714/2020 και 5000/22), το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 3 του Ν. 4484/2017. Η υποχρέωση αυτή θεσπίστηκε στο πλαίσιο της εναρμόνισης της ελληνικής νομοθεσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2016/881. Σκοπός των διατάξεων του άρθρου αυτού είναι

η αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής και να αντικρούσει συγκεκριμένες πρακτικές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού των πολυεθνικών εταιριών⁴⁸.

Ειδικότερα , στο άρθρο 9ΑΑ του Ν. 4714/20 ορίζεται με ακρίβεια το πεδίο που εφαρμόζεται καθώς και οι προϋποθέσεις της υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών της Έκθεσης ανά Χώρα ,ανάμεσα στις φορολογικές αρχές των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία στο πλαίσιο αυτό καθιερώνεται η υποχρέωση προετοιμασίας και υποβολής εκ μέρους των Ομίλων Πολυεθνικών Επιχειρήσεων της Έκθεσης Ανά Χώρα, η οποία στην ουσία είναι το τρίτο μέρος της φορολογικής υποχρέωσης για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, μετά την κατάρτιση του Βασικού και του Ελληνικού Φακέλου Τεκμηρίωσης, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 4174/2013. Η υποχρέωση αυτή είναι σε ισχύ από τις 05/06/2017 και αφορά φορολογικές χρονιές που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου του 2016 και έπειτα.

Συγκεκριμένα, η Έκθεση Ανά Χώρα εφαρμόζεται σε νομικές οντότητες, φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας, που ανήκουν σε κάποιο Όμιλο Πολυεθνικών Επιχειρήσεων όπου τα ενοποιημένα συνολικά έσοδα είναι ίσα ή ξεπερνούν το ποσό των €750 εκατομμυρίων στο φορολογικό έτος που προηγείται του φορολογικού έτους στο οποίο αναφέρεται η Έκθεση Ανά Χώρα. Στην περίπτωση όπου η Τελική Μητρική Οντότητα του ομίλου Πολυεθνικών επιχειρήσεων είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και είναι υποκείμενη στις υποχρεώσεις της Έκθεσης Ανά Χώρα , η οντότητα αυτή είναι υπόχρεη στην υποβολή σε ετήσια βάση αυτής της συγκεκριμένης Έκθεσης στις φορολογικές αρχές μέσα σε 12 μήνες από την τελευταία ημέρα του φορολογικού έτους στο οποίο αναφέρεται.

Την ίδια υποχρέωση για την υποβολή έχουν όλες οι συνιστώσες οντότητες του ομίλου Πολυεθνικών επιχειρήσεων που είναι φορολογικοί κάτοικοι της Ελλάδας αλλά δεν αποτελούν την Τελική Μητρική Οντότητα του Ομίλου στην περίπτωση που ισχύει μια από τις παρακάτω περιπτώσεις:

- ο Η χώρα που η Τελική Μητρική Οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος δεν έχει υιοθετήσει την υποχρέωση για την υποβολή Έκθεσης Ανά Χώρα.

⁴⁸ www.government.gov.gr, «Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών για την αποτελεσματικότερη αντιμετώπιση της διασυνοριακής φορολογικής απάτης και φοροδιαφυγής», Υπουργείο Οικονομικών

- Η χώρα που η Τελική Μητρική Οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος ,δεν έχει προχωρήσει στη σύναψη της ισχύουσας Ειδικής Συμφωνίας Αρμόδιων Αρχών , με την οποία απαιτείται η αυτόματη ανταλλαγή των Εκθέσεων Ανά Χώρα, με την Ελλάδα.
- Η χώρα που η Τελική Μητρική Οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος ,έχει επιδείξει συστημική αδυναμία συμμόρφωσης με την υποβολή της Έκθεσης Ανά Χώρα. Με βάση το τρίτο παράρτημα του Κεφαλαίου Η' του Ν. 4170/2013⁴⁹, ο όρος «συστημική αδυναμία» σημαίνει είτε ότι η χώρα δικαιοδοσίας κατέχει σε ισχύ Ειδική Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών με κράτος μέλος, αλλά έχει αναστείλει την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών για λόγους που δεν προβλέπονται στην εν λόγω συμφωνία ή ότι η χώρα αυτή κατ'εξακολούθηση παρέλειψε να περάσει αυτόματα σε άλλο κράτος μέλος τις Εκθέσεις ανά Χώρα που βρίσκονται στην κατοχή της, για Ομίλους ΠΕ που έχουν Συνιστώσες Οντότητες στο κράτος αυτό.

Η έκθεση ανά χώρα περιλαμβάνει συγκεντρωτικά στοιχεία όσον αφορά το ποσό των εσόδων , τα αποτελέσματα πριν προστεθεί ο φόρος εισοδήματος , τον οφειλόμενο και τον καταβληθέντα φόρο εισοδήματος , τα συσσωρευμένα κέρδη ,το μετοχικό κεφάλαιο, τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία πέρα των ταμειακών διαθέσιμων ή των ταμειακών ισοδύναμων, τον αριθμό των εργαζομένων , για κάθε χώρα δικαιοδοσίας στην οποία δραστηριοποιείται ο Όμιλος ΠΕ. Επιπλέον στην έκθεση περιλαμβάνονται πληροφορίες για όλες τις οντότητες του ομίλου ΠΕ, υποδεικνύοντας τη χώρα δικαιοδοσίας της οποίας είναι φορολογικός κάτοικος και σε περίπτωση διαφοροποίησης , τη χώρα δικαιοδοσίας δυνάμει της νομοθεσίας της οποίας η παρούσα οντότητα έχει συσταθεί, αλλά και τη φύση της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας ή επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της οντότητας του Ομίλου.

Στην περίπτωση όπου παραλείπεται να υποβληθεί η Έκθεση, επιβάλλεται πρόστιμο το οποίο έχει ύψος είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, ενώ αν υποβληθεί ετεροχρονισμένα ή η έκθεση είναι ανακριβής το πρόστιμο που επιβάλλεται ανέρχεται στο ύψος των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

Η έκθεση που υποβάλλεται κοινοποιείται μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών στα οποία δραστηριοποιείται η οντότητα του Ομίλου ΠΕ, και με τα οποία σύμβαση ανταλλαγής πληροφοριών έχει συνάψει η Ελλάδα, μέσα σε δεκαπέντε μήνες από την τελευταία ημέρα του

⁴⁹ Μ471ε πρόσφατες κωδικοποιήσεις τους Ν.4714/2020 και 5000/22

φορολογικού έτους στο οποίο αυτή αναφέρεται . Κατά συνέπεια αυτού, όλες οι φορολογικές αρχές που εμπλέκονται έχουν την ίδια πληροφόρηση για την αλυσίδα αξίας του ομίλου και τις σχετικές φορολογικές συνέπειες. Η υποχρέωση αυτή για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών των εμπλεκόμενων κρατών βασίζεται στη Δράση 13 του Σχεδίου Δράσης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης για την αποσάθρωση της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) και προσανατολίζεται με τις επικαιροποιημένες κατευθυντήριες οδηγίες του Οργανισμού για τις πολυεθνικές εταιρείες και τις φορολογικές διοικήσεις.

Ο σκοπός που κοινοποιούνται οι πληροφορίες ανάμεσα στα κράτη μέλη της Ε.Ε. είναι για να χρησιμοποιηθούν κατά την αξιολόγηση των υψηλών κινδύνων σε σύγκριση με τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών καθώς και λοιπών κινδύνων που σχετίζονται με τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών, συμπεριλαμβανομένης της αξιολόγησης του κινδύνου μη συμμόρφωσης μελών του Ομίλου ΠΕ με τους εφαρμοστέους κανόνες ενδοομιλικής τιμολόγησης. Οι εκθέσεις ανά χώρα χρησιμοποιούνται επίσης σε στατιστικές και οικονομικές αναλύσεις. Όμως ο πρωταρχικός σκοπός της κοινοποίησης τους είναι για την ενίσχυση της διαφάνειας έναντι των φορολογικών αρχών, με σκοπό να λειτουργήσει σαν κίνητρο στους ομίλους πολυεθνικών επιχειρήσεων να αφήσουν πρακτικές που οδηγούν σε φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή μέσω της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών. Για τους λόγους αυτούς προωθείται δυναμικά η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών ως ένα μελλοντικό ευρωπαϊκό και διεθνές πρότυπο για τη διαφάνεια σε θέματα που αφορούν τη φορολογία.

4.5 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΑΠΟΦΥΓΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΠΙ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΕΩΝ

Ο ΟΟΣΑ και η Ευρωπαϊκή Κοινότητα προτείνουν διάφορες διοικητικές διαδικασίες με σκοπό την αποφυγή ή επίλυση αμφισβητήσεων και διαφορών που προκύπτουν λόγω των φορολογικών αναμορφώσεων από τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις μεταξύ των φορολογούμενων και των φορολογικών αρχών. Οι διαδικασίες αυτές υιοθετήθηκαν και

ενσωματώθηκαν στις εσωτερικές πολιτικές διαφόρων κρατών , μέσα στα οποία ανήκει και η Ελλάδα.

Οι διαδικασίες επίλυσης διαφορών γίνονται για να αποφευχθεί η διπλή φορολογία. Διπλή φορολογία ενδέχεται να παρουσιαστεί στις περιπτώσεις όπου δυο ή περισσότερες φορολογικές διοικήσεις ακολουθούν διαφορετικές θέσεις για τον προσδιορισμό των όρων και συνθηκών των ίσων αποστάσεων.

4.5.1 Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΣΥΜΒΑΣΗ ΔΙΑΙΤΗΣΙΑΣ

Η Ευρωπαϊκή κοινότητα προκειμένου να αποτρέψει τη διπλή φορολογία που μπορεί να προκύψει μεταξύ επιχειρήσεων στο πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών ανάμεσα σε διαφορετικά κράτη ενστερνίστηκε ειδικούς κανόνες και οδηγίες για την αντιμετώπιση ζητημάτων που δε ρυθμίζονται από τις διατάξεις των διμερών φορολογικών συμβάσεων. Για να λυθούν οι διαφορές που προκύπτουν λόγω των ενδοομιλικών τιμολογήσεων τον Ιούλιο του 1990, υπογράφηκε η « Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας» (90/436/ΕΟΚ), η οποία έπειτα συμπεριλήφθηκε στα εσωτερικά νομοθετικά πλαίσια των κρατών μελών. Μετέπειτα το 2006 και το 2009 ψηφίστηκε και αντίστοιχα αναθεωρήθηκε ο «κώδικας Δεοντολογίας» από το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Κοινότητας . Ο κώδικας αυτός ορίστηκε για την αποτελεσματικότερη και ενιαία εφαρμογή της σύμβασης από τα κράτη μέλη.

Η « Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας» προσαρμόστηκε πάνω στο πρώην άρθρο 220 της Συνθήκης για την Ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας. Τα κράτη μέλη με βάση το άρθρο αυτό, όταν είναι απαραίτητο, συνάπτουν διαπραγματεύσεις μεταξύ τους για να εξασφαλίσουν την εξάλειψη της διπλής φορολογίας προς όφελος των πολιτών τους .

Οι περιπτώσεις εφαρμογής της σύμβασης δίνονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 1.

Εφαρμόζεται κατά τις περιπτώσεις διόρθωσης των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων όταν τα κέρδη μιας εταιρείας ενός συμβαλλόμενου κράτους για φορολογικούς σκοπούς συμπεριλαμβάνονται ή ενδέχεται να συμπεριληφθούν και στα κέρδη κάποιας άλλης επιχείρησης που ανήκει σε κάποιο άλλο συμβαλλόμενο κράτος επειδή δεν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων. Μια ακόμη περίπτωση είναι αυτή, όπου κάποια συνδεδεμένη

επιχείρηση εμφανίζει ζημίες αντί κερδών, οπότε κάθε διόρθωση των κερδών έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών για συμψηφισμό τους με μελλοντικά κέρδη της επιχείρησης.

Η Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας δημιουργήθηκε για να εξαιρεθεί η διπλή φορολογία κατά την περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Με βάση το άρθρο 14 της σύμβασης διαιτησίας ο στόχος επιτυγχάνεται με τους ακόλουθους δυο τρόπους: α) όταν έχουν συμπεριληφθεί στον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών τα κέρδη μονάχα σε ένα κράτος ή β) όταν το ποσό του φόρου που επιβάλλεται στα κέρδη αυτά σε ένα κράτος μειώνεται κατά ποσό ίσο προς τον φόρο που έχει επιβληθεί για τα ίδια κέρδη στο άλλο κράτος. Δηλαδή, τα κέρδη των ενδοομιλικών συναλλαγών υπολογίζονται μόνο μια φορά σε ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη. Στην περίπτωση τώρα που κάποιο κράτος κάνει προσαρμογή των κερδών μιας επιχείρησης για να μην ακυρωθεί αυτή πρέπει ταυτόχρονα να γίνουν αντίστοιχα προσαρμογές και στο άλλο κράτος.

Η αποφυγή της διπλής φορολογίας καθίσταται υποχρεωτική στα συμβαλλόμενα κράτη με βάση τη Σύμβαση της ιδιοκτησίας. Αναφορά στη διαδικασία εφαρμογής της σύμβασης γίνεται στα άρθρα 5 μέχρι και το 14 για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Ακολουθούν τα στάδια της διαδικασίας αυτής:

- Αρχικά γίνεται η γνωστοποίηση της διόρθωσης κερδών από το συμβαλλόμενο κράτος και μετά η υποβολή ένστασης της ενδιαφερόμενης επιχείρησης κατά την περίπτωση όπου θεωρεί ότι η παρούσα διόρθωση οδηγεί σε διπλή φορολογία.
- Ακολουθεί φιλικός διακανονισμός ανάμεσα στις αρμόδιες αρχές των εμπλεκόμενων συμβαλλόμενων κρατών, με την προαπαίτηση ότι η ένταση της θιγόμενης επιχείρησης θεωρείται αναμφίβολη.
- Έπειτα συγκροτείται από τις αρμόδιες αρχές των συμβαλλόμενων κρατών διαιτητική διαδικασία μέσω μιας συμβουλευτικής επιτροπής, η οποία αποβαίνει σχετικά με τον τρόπο αφανισμού της διπλής φορολογίας, με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων.

- Τέλος, σύμφωνα με κοινή συμφωνία των αρμόδιων αρχών των εμπλεκόμενων συμβαλλόμενων κρατών δίνεται η απόφαση για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας.

Η Σύμβαση Διαιτησίας αποτελεί πολυμερή διεθνή συνθήκη που ελέγχεται από το δημόσιο διεθνές δίκαιο. Από το 1994 η σύμβαση αυτή κυρώθηκε και στην Ελλάδα , με την ψήφιση του Ν. 2216/1994 (ΦΕΚ Α' 83/31-05-1994). Από τότε και ύστερα αποτελεί μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύει οποιαδήποτε άλλης διάταξης έρχεται αντίθετη σε αυτή. Κατά συνέπεια, οι φορολογούμενες επιχειρήσεις μπορούν να θεμελιώνουν δικαιώματα σε αυτήν και οι αντίστοιχες φορολογικές αρχές υποχρεούνται να την εφαρμόζουν.

4.5.2 Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΜΟΙΒΑΙΟΥ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΥΠΟ ΣΤΕΝΗ ΕΝΝΟΙΑ

Με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολογίας στις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 25 της πρότυπης σύμβασης του ΟΟΣΑ⁵⁰ καθιερώνεται μια διαδικασία επίλυσης φορολογικών διαφορών ανάμεσα στους φορολογούμενους και στις φορολογικές αρχές. Με άλλα λόγια, οι διατάξεις αυτές συμπεριλαμβάνουν διαδικαστικές ρυθμίσεις που αφορούν στην συνεννόηση μεταξύ των εμπλεκόμενων κρατών και των φορολογικών αρχών με κεντρικό στόχο τους την αντιμετώπιση ιδιαίτερων περιπτώσεων διπλής φορολογίας, οι οποίες εναντιώνονται στις διατάξεις των οικείων διμερών φορολογικών συμβάσεων. Η διεργασία αυτή ορίζεται ως διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού υπό στενή έννοια και υιοθετείται με κάποιες ελάχιστες διαφοροποιήσεις στις διεθνείς διμερείς συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας του εισοδήματος και κεφαλαίου ,πολλές φορές όμως υιοθετείται και αυτούσια.

Στο άρθρο 25 στις παραγράφους 1 και 2 προβλέπεται ότι στις περιπτώσεις που ένας φορολογούμενος πιστεύει ότι οι ενέργειες της μιας πλευράς ή και των δυο συμβαλλόμενων κρατών έχουν ή πρόκειται να έχουν ως αποτέλεσμα γι' αυτόν την επιβολή φορολογίας που δεν ακολουθεί τις διατάξεις της φορολογικής σύμβασης, μπορεί να θέτονται υπόψη της

⁵⁰ OECD (2015), "Model tax Convention on Income and on Capital 2015 (Full Version)" OECD Publishing, p.M-60

αρμόδιας αρχής του συμβαλλόμενου κράτους που είναι κάτοικος, ανεξάρτητα από τα μέσα θεραπείας που προβλέπονται από την εσωτερική νομοθεσία των συμβαλλόμενων κρατών. Κατά την περίπτωση όπου κρίνεται βάσιμη η ένσταση του φορολογούμενου από την αρμόδια αρχή αλλά χωρίς να μπορέσει η ίδια να δώσει κάποια αποτελεσματική λύση, προσπαθεί να τακτοποιήσει το θέμα μέσα από μια κοινή συμφωνία με την αρμόδια αρχή του άλλου συμβαλλόμενου κράτους.

Αυτού του είδους οι υποθέσεις είναι και οι αμφισβητήσεις που δημιουργούνται στις περιπτώσεις αναμόρφωσης των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων στο πλαίσιο ελέγχου της τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών από τις φορολογικές αρχές. Η διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού του άρθρου 25 της πρότυπης σύμβασης αναφέρεται και στις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ , κεφάλαιο 4^ο, ως ένας διοικητικός τρόπος επίλυσης θεμάτων ενδοομιλικής τιμολόγησης⁵¹ .

Την πρωτοβουλία για την ενεργοποίηση της διαδικασίας του αμοιβαίου διακανονισμού την παίρνει ο φορολογούμενος. Η διαδικασία ξεκινάει μετά την υποβολή της σχετικής αίτησης από τον φορολογούμενο στην αρμόδια διοικητική αρχή του κράτους του, μέσα σε χρονικό διάστημα τριών χρόνων από την κοινοποίηση της πράξης επιβολής φορολογίας μη σύμφωνης με τους όρους της διμερούς σύμβασης. Να επισημανθεί ότι αυτό είναι και το μοναδικό δικαίωμα που έχει ο φορολογούμενος. Η διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού διεξάγεται αποκλειστικά ανάμεσα στις αρμόδιες αρχές των συμβαλλόμενων κρατών. Στη συνέχεια ακολουθεί η επικοινωνία και οι διαπραγματεύσεις ανάμεσα στις αρμόδιες αρχές των συμβαλλόμενων κρατών με στόχο την επίτευξη μιας συμφωνίας που θα οδηγήσει στην αποφυγή της διπλής φορολογίας. Η επικοινωνία μεταξύ των αρμόδιων αρχών γίνεται είτε απευθείας είτε μέσω μιας επιτροπής που αποτελείται από μέλη των ίδιων των αρμόδιων αρχών των εμπλεκόμενων κρατών ή από εκπροσώπους τους, χωρίς την εμπλοκή των διπλωματικών αρχών των κρατών.⁵²

Από τον αμοιβαίο διακανονισμό δε συνεπάγεται ότι απαραίτητα θα καταλήξει συμφωνία όμως στις διατάξεις της Πρότυπης Σύμβασης στο άρθρο 25 σαν υποχρέωση των αρμόδιων αρχών των εμπλεκόμενων χωρών αναφέρεται ότι πρέπει να γίνει προσπάθεια να έλθουν σε

⁵¹ Oecd (2015) (Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises And Tax Administrations 2015) , Oecd Publishing

⁵² Τσουρουφλής Α. (2010), «Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση», Νομική Βιβλιοθήκη, σελ 103

συμφωνία με σκοπό να επιλύσουν τη διαφορά που έχει προκύψει. Μετά την επικαιροποίηση της Πρότυπης Σύμβασης το 2008 προστέθηκε στο άρθρο 25 η παράγραφος 5 ,η οποία αναφέρει ότι στις περιπτώσεις όπου οι αρμόδιες αρχές δεν καταφέρνουν να συμφωνήσουν σε διάστημα δυο ετών από το ξεκίνημα της διαδικασίας, οι ανεπίλυτες διαφορές υπάγονται υποχρεωτικά προς επίλυση σε διαιτησία, αν αυτό ζητηθεί από τον φορολογούμενο.

Προκειμένου να γίνει η υπαγωγή σε διαιτησία είναι προαπαιτούμενο να υπάρχει σχετική ρήτρα διαιτησίας στη διμερή φορολογική σύμβαση ανάμεσα στα συμβαλλόμενα κράτη. Η απόφαση της διαιτησίας, κατά το μέτρο που δεν υπάρχουν αντιρρήσεις κατά της αμοιβαίας συμφωνίας με την οποία εκτελείται αυτή η απόφαση , θα πρέπει να είναι δεσμευτική για τα δυο κράτη, να αντανακλάται στην αμοιβαία συμφωνία που θα κοινοποιείται στους δυαδικούς και να ακολουθείται κατά τη φορολόγηση του προσώπου που έχει άμεσο όφελος από την υπόθεση.

Η διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού στην Ελλάδα ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 63^A του Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 59 του ν. 4438/2016 και είναι σε ισχύ από τις 28/11/2016. Η διαδικασία αυτή, η οποία βασίζεται στο άρθρο 25 της πρότυπης σύμβασης του ΟΟΣΑ καθώς και στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας, συμπεριλαμβάνεται σε όλες τις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας που έχουν κυρωθεί από την Ελλάδα έως σήμερα (συνολικά 57), με εξαίρεση τη σύμβαση με το Ηνωμένο Βασίλειο.

Συμπερασματικά, η αρμόδια ελληνική φορολογική αρχή που διεξάγει τη διαδικασία είναι το τμήμα Δ΄ Ειδικών Φορολογικών Ελέγχων της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.). Η διεξαγωγή της διαδικασίας γίνεται για υποθέσεις που αφορούν την εξάλειψη διπλής φορολογίας, ως συνέπεια της διόρθωσης κερδών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων εξαιτίας της μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στην τιμολόγηση των ενδοομιλικών τους συναλλαγών. Όταν ολοκληρώνεται η διαδικασία κοινοποιείται το αποτέλεσμα της στον φορολογούμενο που ελέγχεται. Αν αποφασίσει προχωρήσει στην αποδοχή της διαδικασίας του αμοιβαίου διακανονισμού μέσα στις επόμενες 60 ημέρες εκδίδεται απόφαση αμοιβαίου διακανονισμού, η οποία δεν υπόκειται σε ενδικοφανή προσφυγή ή οποιοδήποτε ένδικο βοήθημα.

Με περισσότερες λεπτομέρειες , για τη ρύθμιση των ειδικότερων ζητημάτων που σχετίζονται με τη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού με βάση τις διμερείς Συμβάσεις για την Αποφυγή διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος και την Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεόμενων επιχειρήσεων, εκδόθηκαν αντίστοιχα οι αποφάσεις ΠΟΛ. 1049/2017 και ΠΟΛ. 1129/2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

4.5.3 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ – ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η δυνατότητα προέγκρισης της μεθοδολογίας της ενδοομιλικής τιμολόγησης προβλέπεται στις διατάξεις του νόμου Ν.4972/2022 στο άρθρο 22. Αναλυτικά στο άρθρο αυτό προβλέπεται η δυνατότητα προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών ανάμεσα σε συνδεδεμένες εταιρείες (Advance Pricing Agreements – APAs), η οποία ακολουθεί τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ και της Ε.Ε.

Συμπληρωματικά περαιτέρω διευκρινήσεις και σχετικές οδηγίες πάνω στην ακολουθούμενη διαδικασία παρέχονται με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1284/31.12.2013 , η οποία από την 1^η Ιανουαρίου του 2014 και στο εξής είναι σε ισχύ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές που πραγματοποιούνται.

Οι συμφωνίες προέγκρισης ενδοομιλικής τιμολόγησης ή όπως μπορούμε να τις βρούμε σαν συμφωνίες προκαθορισμένης τιμολόγησης, οι οποίες είναι ευρέως γνωστές με το ακρώνυμο «ΑΡΑ» (Advanced pricing Arrangement) κατά τον ορισμό του ΟΟΣΑ αποτελούν συμφωνίες μεταξύ φορολογικών διοικήσεων και φορολογούμενων, που καθαρίζουν πριν πραγματοποιηθούν οι ελεγχόμενες συναλλαγές , ένα σύνολο κριτηρίων όπως είναι η μέθοδος τεκμηρίωσης, τα συγκριτικά στοιχεία, οι κρίσιμες παραδοχές για μελλοντικά γεγονότα ,οι κατάλληλες προσαρμογές, κλπ για τον προσδιορισμό της τιμής των συναλλαγών αυτών σε

ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, με σκοπό την μελλοντική τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων⁵³.

Με την συμφωνία αυτή δίνεται η δυνατότητα συνεννόησης μεταξύ των φορολογικών αρχών και των φορολογούμενων για τον κατά κοινή συναινέσει καθορισμό παραμέτρων της ενδοομιλικής τιμολόγησης, πριν τη διενέργεια των ενδοομιλικών συναλλαγών, προκειμένου να αποφεύγονται χρονοβόρες και κοστοβόρες για αμφοτέρωτα τα μέρη της συμφωνίας, διαδικασίες ελέγχου, αμφισβητήσεις και αντιδικίες.

Την αυτενέργεια την έχει ο φορολογούμενος, που με την αίτηση του στις φορολογικές αρχές ξεκινάει την διαδικασία παρουσιάζοντας πληροφορίες σχετικές με τις συναλλαγές του μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων και προτείνοντας την κατά τη δικιά του κρίση την καταλληλότερη μεθοδολογία ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Προκαθορισμένες συμφωνίες τιμολόγησης μπορούν να συναφθούν μονομερής όπως προαναφέρθηκε, διμερείς καθώς και πολυμερείς που συμπεριλαμβάνουν περισσότερα κράτη. Αυτό γίνεται για να αποφεύγεται ο κίνδυνος της διπλής φορολογίας που μπορεί να προκύψει, γιατί με την σύναψη μονομερούς συμφωνίας δεν μπορεί να επιβεβαιωθεί ότι η μεθοδολογία ενδοομιλικής τιμολόγησης που έχει συμφωνηθεί, θα γίνει αποδεκτή και από τις εμπλεκόμενες αρχές των αλλοδαπών χωρών.⁵⁴

Σε τέσσερα στάδια χωρίζεται η διαδικασία σύναψης μιας ΑΡΑ. Στο πρώτο στάδιο σύναψης μιας συμφωνίας τιμολόγησης κατά την προέγκριση η εταιρεία υποβάλλει μια ανεπίσημη αίτηση στη φορολογική αρχή και ακολουθούν διαβουλεύσεις με σκοπό να διαγνωστεί η δυνατότητα και η αναγκαιότητα της σύναψης μιας συμφωνίας αυτού του τύπου και να εκτιμηθεί η πιθανότητα ευδοκίμησης της.⁵⁵ Ταυτόχρονα, στις φορολογικές αρχές των κρατών που συμμετέχουν στη συναλλαγή παρέχονται όλα τα απαραίτητα στοιχεία προκειμένου να αξιολογηθεί η αίτηση.

⁵³ Σαββαΐδου Κ. (2009), «Κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, ΔΦΝ, τόμος 63, σ. 922 επ.,

⁵⁴ Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ, παρ. 4.131, 4.141, 4.148 και 4.163, ενώ στις παρ. 4.158 επ. καταγράφονται τα μειονεκτήματα των μονομερών συμφωνιών προέγκρισης.

⁵⁵ Τσουρουφλής Α. (2010) Η ενδοομιλική τιμολόγηση, ό.π., σ. 72 επ.

Πρέπει να τονιστεί πως το στάδιο αυτό δεν έχει δεσμευτικό χαρακτήρα στα μέρη που συμμετέχουν, όμως υπάρχει κάποιο κόστος που επιβαρύνει τους φορολογούμενους με τη μορφή τελών με σκοπό την κάλυψη των εξόδων της διοικητικής αρχής.⁵⁶

Στο δεύτερο στάδιο ακολουθεί η διαδικασία υποβολής της επίσημης αίτησης με όλα τα απαραίτητα στοιχεία σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο από τον φορολογούμενο προς τις αρμόδιες φορολογικές αρχές των εμπλεκόμενων κρατών, προκειμένου να μπορέσει να πραγματοποιηθεί η αξιολόγηση της και να εξευρεθεί η κατάλληλη μεθοδολογία τεκμηρίωσης. Στο τρίτο στάδιο γίνεται η αξιολόγηση των στοιχείων και πληροφοριών που κατατέθηκαν στο προηγούμενο στάδιο στις αρμόδιες φορολογικές αρχές όπου αυτές μετά συντάσσουν τα «έγγραφα διατύπωσης θέσεων» όπου εκεί παρουσιάζονται τα πορίσματα τους, γίνονται διαπραγματεύσεις μεταξύ των φορολογικών αρχών κάθε κράτους και του φορολογούμενου με απώτερο σκοπό πρωταρχικά να παρθεί μια προκαταρκτική συμφωνία για την ενδοομιλική τιμολόγηση.

Στο τέταρτο και τελικό στάδιο, συνάπτεται επισήμως και υπογράφεται η ΑΡΑ. Με αυτό τον τρόπο εξασφαλίζεται η νομική ασφάλεια όλων των μερών και παρέχονται αναλυτικά όλοι οι όροι αυτής όπως για παράδειγμα πρέπει να αναγράφεται σε μια ΑΡΑ η διάρκεια και η ημερομηνία έναρξης ισχύος, πληροφορίες για τη μεθοδολογία τεκμηρίωσης, ο έλεγχος της εφαρμογής της, η δεσμευτικότητα της κτλ. Στην τελική τους μορφή οι συμφωνίες αυτές είναι δεσμευτικές, η μορφή τους και η έκταση της νομικής δέσμευσης που αυτές συνεπάγονται διαφέρουν από κράτος σε κράτος.⁵⁷

Συνοπτικά, η ρύθμιση που προβλέπει ο ΟΟΣΑ σχετικά με τις συμφωνίες προέγκρισης της ενδοομιλικής τιμολόγησης δείχνει ότι αποτελεί «ένα σύγχρονο φορολογικό εργαλείο»⁵⁸ καθώς βασικός σκοπός της είναι η βέλτιστη συνεργασία μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και της αντίστοιχης εταιρείας που εξετάζεται. Στόχος της είναι η πρόληψη μειώνοντας έτσι τις παθογένειες του υφιστάμενου εφαρμοστέου φορολογικού δικαίου. Η τεχνική αυτή λειτουργώντας σαν εργαλείο στις επιχειρήσεις τους βοηθάει να υπολογίσουν με ακρίβεια τις

⁵⁶ Τζίφας Γ.,(2017) Προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (ΑΡΑ) .Μια σύγχρονη προϋπολογιστική διαδικασία τεκμηρίωσης διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών, Επιχείρηση, σ. 313 επ.

⁵⁷ Τσουρουφλής Α.(2010), Η ενδοομιλική τιμολόγηση

⁵⁸ Ντρούκας Κ.,(2016) Ένα σύγχρονο φορολογικό εργαλείο ... Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων (Advanced Pricing Arrangement – ΑΡΑ), διαθέσιμο σε <http://www.transferpricing.gr>

μελλοντικές τους υποχρεώσεις , να έχουν τη δυνατότητα μακροχρόνιου σχεδιασμού της επενδυτικής τους πολιτικής, μειώνοντας συγχρόνως και το κόστος συμμόρφωσης όλων των εμπλεκόμενων μερών. Για τη διοίκηση σημαίνει μείωση της ανάγκης για λεπτομερής ελέγχους και αποτροπή των δικαστικών διενέξεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Σύμφωνα με όλα τα παραπάνω καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι στην ραγδαία εξέλιξη της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας σημαντικά συνέβαλε η αύξηση των ενδοομιλικών συναλλαγών ανάμεσα στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις και της εμφάνισης πολυεθνικών εταιρειών ανα τον κόσμο. Το κομμάτι των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι ένα αμφιλεγόμενο θέμα που έρχονται να αντιμετωπίσουν οι κυβερνήσεις και οι επιχειρήσεις. Το transfer pricing είναι ένα σημαντικό όπλο των πολυεθνικών επιχειρήσεων και ομιλών με συνδεδεμένες επιχειρήσεις για την ελάττωση των φορολογητέων τους κερδών.

Για να αποφευχθούν κινήσεις με σκοπό τη φοροαποφυγή , πολλές χώρες ακολουθούν κοινά μέτρα και κατευθυντήριες γραμμές για την αποφυγή απώλειας των φορολογικών εσόδων και τη διασφάλιση της φορολογικής τους βάσης.

Πρωταγωνιστικό ρόλο κατείχαν οι κατευθυντήριες οδηγίες του Οργανισμού για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (ΟΟΣΑ) στη διαμόρφωση του ελληνικού θεσμικού πλαισίου όσον αφορά τις φορολογικές διοικήσεις και τις πολυεθνικές επιχειρήσεις. Οι οδηγίες αυτές κατεύθυναν το πλαίσιο αναφορικά με τον προσδιορισμό και τον έλεγχο της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Στόχοι του ήταν η αποτροπή της διπλής φορολογίας που ενδέχεται να παρουσιαστεί μεταξύ ενδοομιλικών τιμολογήσεων , η εφαρμογή συγκεκριμένων διοικητικών διαδικασιών επίλυσης σε περίπτωση που προκύψουν διαφορές κατά τις ενέργειες του ελέγχου και άρσης της διπλής φορολογίας, όπως και για κάθε χώρα η προστασία της φορολογικής της βάσης. Κεντρικός άξονας των οδηγιών αυτών αποτελεί η αρχή των ίσων αποστάσεων ή της ελεύθερης αγοράς. Με βάση αυτόν τον κανόνα, εύλογη είναι η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής, όταν αυτή δεν έχει διαφορετική τιμή από αυτή που θα είχε μια παρεμφερής συναλλαγή ανάμεσα σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις κάτω από όμοιες συνθήκες σε καθεστώς ελεύθερου ανταγωνισμού.

Συγχρόνως με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ η ελληνική νομοθεσία προσαρμόζεται και στους Κανονισμούς που εκδίδει η Ευρωπαϊκή ένωση για τα κράτα μέλη της. Αυτοί οι κανονισμοί

έχουν σαν στόχο την εφαρμογή μιας αδιάσπαστης και ομοειδής πρακτικής σε θέματα ενδοομιλικών τιμολογήσεων από τα κράτη μέλη της Ε.Ε.

Κλείνοντας, βάσει των ανωτέρω αναφερόμενων συνολικών συμπερασμάτων, η προσπάθεια ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι ένα πολύπλευρο και δύσκολο κατόρθωμα και απαιτεί αυστηρή συνεργασία μεταξύ των πολυεθνικών ομιλών και των κρατών που δραστηριοποιούνται. Ο έλεγχος θα περατωθεί σε συνεργασία των φορολογικών αρχών που εκτελούν τους ελέγχους στις επιχειρήσεις. Προκειμένου να αποτρέπονται φαινόμενα φοροαποφυγής, οι επιχειρήσεις οφείλουν να τηρούν τους κανόνες και να εφαρμόζουν τις διατάξεις των νομών, που αφορούν στις ενδοομιλικές συναλλαγές τους.

Σημαντικό σε αυτό το σημείο είναι να αναφέρουμε ότι η παρούσα εργασία έχει τον περιορισμό πως πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο βιβλιογραφικής έρευνας. Ερευνήθηκε δηλαδή μόνο σε θεωρητικό επίπεδο χωρίς να χρησιμοποιηθούν ποσοτικοί μέθοδοι ή να έγινε ανάλυση συγκεκριμένων επιχειρήσεων ως παραδείγματα. Γίνεται μια προσπάθεια θεωρητικής ανάλυσης και παρουσίασης των ελεγκτικών διαδικασιών και του φορολογικού ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών από την οπτική πλευρά των φορολογικών αρχών αλλά και αυτή των επιχειρήσεων. Αντικείμενο μελλοντικής έρευνας θα μπορούσε να αποτελέσει μια εμπειρική μελέτη που θα εξετάζει και θα αναλύει το πως η εφαρμογή των κατευθυντήριων οδηγιών που έχει εκδώσει ο ΟΟΣΑ επιδράει θετικά στα φορολογικά έσοδα, όπως και μια εμπειρική μελέτη που θα εξετάζει ποσοτικά πως η επιβολή ισχυρότερων μέτρων αυξάνει τα κρατικά έσοδα και μειώνει την φοροαποφυγή σύμφωνα με δεδομένα της τελευταίας δεκαετίας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Αληφάντης, Γ. (2001), *Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις: Νομοθεσία και Πρακτική*, ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα

Δικηγορική Εταιρία Ζέπος και Γιαννόπουλος, (2010) *Υπόδειγμα Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας Σχετικά με τους Φόρους Εισοδήματος και Κεφαλαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη

Γαλφυριανάκης, Γ., (2013), *Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις: Ορισμοί, έννοιες και μέθοδοι- Σημειώσεις μαθήματος Λογιστικής*, τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής Σχολής και Διοίκησης και Οικονομίας Α.Τ.Ε.Ι. Κρήτης

Γεωργιάδης, Ν.Η., (2005), *Μέθοδοι Ενοποίησης Λογιστικών Καταστάσεων και Εταιριών- Οι κυριότερες διαφορές σχέση Μητρικής και θυγατρικής Εταιρίας*, Investment Research & Analysis Journal Ιούλιος 2005

Γκίνογλου, Δ. & Ταχυνάκης, Π.(2004) *Λογιστική Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων*, ROSILI, Αθήνα

Μουστάκης, Ν. (2014). *Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις (Transfer Pricing)*. Proforma. Ψηφιακές Εκτυπώσεις

Μουστάκης, Ν., (2009), *Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις μεταξύ Πολυεθνικών Επιχειρήσεων*, Αθήνα

Νεγκάκης Χ. – Ταχυνάκης Π. (2013), *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού ελέγχου, Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα ελέγχου*, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα

Ντρούκας Κ.Ν,(2016) Ένα σύγχρονο φορολογικό εργαλείο ... Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων (Advanced Pricing Arrangement – APA), ημερομηνία δημοσίευσης 8-3-2016, διαθέσιμο σε <http://www.transferpricing.gr>

Πεταλάς Κ., (2004), *Γνωρίζοντας την Ανώνυμη Εταιρεία από νομική, Λογιστική και Φορολογική Άποψη*, ΣΟΕΛ, Αθήνα

Σαββαΐδου Κ. (2009), «Κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών», ΔΦΝ, τόμος 63

Τζίφας Γ., (2017) *Προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (APA) .Μια σύγχρονη προϋπολογιστική διαδικασία τεκμηρίωσης διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών*, Επιχείρηση 4/2017,

Τσουρουφλής Α. (2010) «Ενδοομιλική Τιμολόγηση», Νομική Βιβλιοθήκη

ASTbooks (2014), «Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών & Ενδοομιλικές Συναλλαγές», ASTBOOKS, ΣΕΛ 329

ΔΙΕΘΝΗΣ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Abdel-Khalik, R. and Lusk, J. E. (1974), “Transfer Pricing – A Synthesis”, The Accounting Review, Vol. 49, No. 1, pp.8-23

Bartelsman, E. and Beetsma, R. (2003), “ Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries”, Journal of Public economics, Vol. 87, No 9-10, pp. 2225-2252

- Blair D.B., (2018), Transfer Pricing Answer Book, Practising Law Institute
- Cravens, Karen S., Examining the Role of Transfer Pricing as a Stratez for Multinational Firms, International Business Review, Vol. 6, No 2, p. 132,-(1997)
- Feinschreiber, R.(1994), “Transfer Pricing Handbook”, John Wiley & Sons Inc.
- Feinschreiber, R.(2004), “Transfer Pricing Method, an application guide”, John Wiley & Sons Inc.
- Feinschreiber, R.(2015), “Transfer Pricing Methods, an application guide”, John Wiley & Sons Inc.
- Grubert, H. and Mutti, J. (1991), “Taxes, Tariffs, and Transfer Pricing in Multinational Corporate Decision Making. “Review of Economics and Statistics 73 (2): 285-93.
- Hirshleifer J. (1956) On the Economics of Transfer Pricing vol.29 , pp. 172-184
- Karen S. Cravens, (1997) Examining the Role of Transfer, Pricingas a Strategy for Multinational firms, April 1997, International Business Review, Volume 6, Issue 2, pp 127-145 [https://doi.org/10.1016/S0969-5931\(96\)00042-X](https://doi.org/10.1016/S0969-5931(96)00042-X)
- Klassen K., Lisowsky P., and Mescall D., (2016) Transfer Pricing: Strategies, Practices, and Tax Minimization, Wiley Online Library
- Mashiri E. , Dzomira S. and Canicio D., (2021) Transfer pricing auditing and tax forestalling by Multinational Corporations: A game theoretic approach , April 2021, Banking & Finance Volume 8, Issue 1
- Mckinley, J and Owsley, J (2013) “Transfer Pricing and its effect on financial reporting”, Journal of Accountancy, Vol. 216, Issue No 4, pp. 50-54
- OECD (2022) (Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises And Tax Administrations 2022) , Oecd Publishing

OECD (2010, 2011, 2015, 2017) Transfer Pricing Guidelines

Rugman, M. Ian and Lorraine Eden (1985), Multinationals and Transfer Pricing, Croom Helm

Sikka, P. & Willmott, H., (2010). The Dark Side of Transfer Pricing: Its Role in Tax Avoidance and Wealth Retentiveness. Critical Prespective on Accounting, Vol.21, No. 4 pp. 342-356

Taylor, G. Richardson, G. and Lanis R. (2015) “Multinationality, Tax Havens, Intangible Assets, and Transfer Pricing Aggressiveness: An Empirical Analysis” , Journal of International Accounting Research: Spring, Vol. 14 , Issue No 1 , pp.25-27. Accessed: <https://doi.org/10.2308/jiar-51019>

The United Nations Library on Transnational Corporations (1994) “Volume 14, Transnational Corporations: Transfer Pricing and Taxation”, Routledge Transfer Pricing Guideline for Multinational Enterprices and Tax Administrations, January 2022

ΠΗΓΕΣ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟΥ

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

<https://www.forologikanea.gr/news/pleonektimata-kai-meionektimata-methodon-endoomilikis-timologisis/>

http://tms-auditors.gr/uploads/tekmiriosi_endoomilikon_synallagon.pdf

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

https://www.aade.gr/sites/default/files/2021-03/e_2054_2021.pdf

<https://www.taxheaven.gr/circulars/20563/arora-endoomilikes-synallages-gia-thn-oikonomikh-xrhsh-2014>

www.taxheaven.gr

<https://www.taxheaven.gr/circulars/26765/d-org-a-1115805-ex-2017>

<https://www.taxheaven.gr/circulars/16879/pol-1179-18-7-2013>

www.government.gov.gr

<https://www.aade.gr/egkykliai-kai-apofaseis/dorga-1115805-ex-2017>

<https://www.forin.gr/articles/article/63569/d-org-a-1068507-eks-2022>

<http://www.transferpricing.gr/uncategorized/arxiiswnapostasevn/>

https://www.aade.gr/sites/default/files/2021-03/e_2054_2021.pdf

ΠΗΓΕΣ ΕΙΚΟΝΩΝ

Πηγή εικόνας 1: <https://www.taxheaven.gr/circulars/20563/arora-endoomilikes-synallages-gia-thn-oikonomikh-xrhsh-2014>

Πηγή εικόνας 2: <https://www.taxheaven.gr/circulars/20563/arora-endoomilikes-synallages-gia-thn-oikonomikh-xrhsh-2014>

