



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

TRANSFER PRICING ΚΑΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

του

ΤΑΞΙΑΡΧΟΥ ΚΩΝ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: Ταχυνάκης Παναγιώτης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην

Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Νοέμβριος 2015

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τους γονείς μου για την αμέριστη ψυχολογική, ηθική και οικονομική συμπαράσταση και στήριξή τους, καθ' όλη τη διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου, κύριο Παναγιώτη Ταχυνάκη και τους συνεργάτες του για την υποστήριξη, την αποτελεσματική καθοδήγηση και την άριστη συνεργασία που είχαμε κατά την εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας.

Ακόμη, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους διδάσκοντες καθηγητές του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών στην Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, για τον ενδιαφέρον τους και την διάθεσή τους για μετάδοση πολύτιμων γνώσεων οι οποίες θα αποτελέσουν ερέθισμα και οδηγό για το επαγγελματικό μου μέλλον.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον κύριο Κωνσταντίνο Στ. Περπερή, Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή, για την άριστη συνεργασία που έχουμε καθημερινά και τις γνώσεις που μου έχει προσφέρει όλο αυτό το διάστημα.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η Παγκοσμιοποίηση των αγορών, η ανάπτυξη νέων συνεργασιών και μεγάλου μεγέθους οικονομικών οντοτήτων, για την αντιμετώπιση του διεθνούς πλέον ισχυρού ανταγωνισμού, στη σύγχρονη οικονομία, έχει οδηγήσει τις εταιρίες, στην οργάνωσή τους σε πολυεθνικούς Ομίλους. Η ανάπτυξη και η επέκταση των ομίλων αυτών, οδήγησε στην αύξηση των συναλλαγών μεταξύ των εταιριών που τους απαρτίζουν, ήτοι των ενδοομιλικών τους συναλλαγών (γνωστός όρος διεθνώς ως Transfer Pricing).

Για τους πολυεθνικούς ομίλους εταιριών, η επιλογή των χωρών που θα δραστηριοποιηθούν και η σωστή διαχείριση των ενδοομιλικών συναλλαγών τους αποτελεί πλέον σημαντικό, αν όχι το σημαντικότερο, μέρος του σχεδιασμού της επιχειρησιακής τους στρατηγικής, με στόχο την ελαχιστοποίηση του κόστους εργασιών τους καθώς και της φορολόγησής τους, μέσω της μεταφοράς των κερδών των Ομίλων σε εταιρίες αυτών που δραστηριοποιούνται σε έδρες κρατών με χαμηλή συνολική φορολογική επιβάρυνση.

Παρατηρείται λοιπόν έντονο το φαινόμενο, η ενδοομιλική τιμολόγηση να διαφέρει ουσιωδώς από τις επικρατούσες συνθήκες της αγοράς και να καταστρατηγείται η βασική αρχή των ίσων αποστάσεων (arm's length principle), με αποτέλεσμα να παραβιάζονται οι κανόνες περί ανταγωνιστικής λειτουργίας των εταιριών και Ομίλων και να συντελείται σημαντικό ύψους φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή.

Για την αντιμετώπιση των συνεπειών της φοροδιαφυγής μέσω του transfer pricing, ο ΟΟΣΑ, στην προσπάθεια ορθής εφαρμογής της βασικής αρχής των ίσων αποστάσεων, εξέδωσε κατευθυντήριες γραμμές με παγκόσμια παραδεκτές μεθόδους τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Σύμφωνα με τις εν λόγω οδηγίες και το νομικό πλαίσιο της κάθε χώρας, κάθε επιχείρηση που ανήκει σε Όμιλο, Μητρική ή Θυγατρική, οφείλει να συντάσσει φάκελο τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών της συναλλαγών, στον οποίο θα τεκμηριώνει ότι οι όροι των συναλλαγών αυτών συμμορφώνονται πλήρως με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Ο κύριος σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας στοχεύει στην ανάλυση του φαινομένου του transfer pricing και στην αντιμετώπισή του από την Ελληνική

Νομοθεσία. Στο πλαίσιο αυτό, στο πρώτο κεφάλαιο παρατίθεται η εννοιολογική προσέγγιση του θέματος, στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται βιβλιογραφική ανασκόπηση με τις σημαντικότερες μελέτες που έχουν γίνει επί του θέματος, στο τρίτο κεφάλαιο μελετάται το ισχύον θεσμικό πλαίσιο της χώρας μας, στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στις σημαντικότερες και τελευταίες χρονικά οδηγίες του ΟΟΣΑ προς τα κράτη για τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών και στο πέμπτο κεφάλαιο αναλύονται οι μέθοδοι τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών που προβλέπονται, τόσο από τον ΟΟΣΑ όσο και από την Ελληνική νομοθεσία, καθώς και οι μέθοδοι προέγκρισης ενδοομιλικών συναλλαγών οι οποίες εισήχθησαν από 1.1.2014 για πρώτη φορά στο ελληνικό θεσμικό πλαίσιο.

Τέλος, στο έκτο κεφάλαιο παρατέθηκαν αναλυτικά πρακτικά παραδείγματα – μελέτες περιπτώσεων τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, προκειμένου να καταστεί ευκολότερη η κατανόησή τους από τον αναγνώστη και να αξιοποιηθούν αυτά για εκπαιδευτική αλλά και για επαγγελματική χρήση, ενώ στο έβδομο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στα εξαχθέντα συμπεράσματα από τη μελέτη του θέματος καθώς και στις προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

Πίνακας περιεχομένων

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	iii
ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΚΟΝΟΓΡΑΦΗΣΕΩΝ	vii
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.1 Εισαγωγικά.....	1
1.2 Ορισμός του Transfer Pricing και η σημασία του στον οικονομικό και φορολογικό κλάδο	2
1.3 Λειτουργίες ενδοομιλικής τιμολόγησης	3
1.4 Κατηγορίες συναλλαγών που υπόκεινται σε τεκμηρίωση	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	9
ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ.....	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	12
ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	12
3.1 Εισαγωγικά.....	12
3.2 Ιστορική αναδρομή.....	12
3.3 Νομοθετικό πλαίσιο όπως ισχύει σήμερα.....	13
3.4 Συνδεδεμένα πρόσωπα – Έννοια και ορισμός βάσει Νόμου	13
3.5 Υπόχρεοι σε τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών	14
3.6 Περιεχόμενο φακέλου τεκμηρίωσης.....	17
3.7 Χρόνος κατάρτισης, διαφύλαξης και διάθεσης του φακέλου τεκμηρίωσης.....	21
3.8 Γλώσσα τήρησης φακέλου τεκμηρίωσης.....	22
3.9 Ενημέρωση / Επικαιροποίηση του φακέλου τεκμηρίωσης.....	22
3.10 Πρόστιμα – Κυρώσεις	23
3.11 Περιεχόμενο Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών	24
3.12 Μη πλήρης ή μη επαρκής φάκελος τεκμηρίωσης και ανακριβής ή ατελής συνοπτικός πίνακας πληροφοριών.....	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	26

ΟΙ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	26
4.1 Εισαγωγικά.....	26
4.2 Η αρχή των ίσων αποστάσεων (Arm’s Length Principle)	26
4.3 Διάβρωση βάσης και μεταφορά κερδών (Base Erosion & Profit Shifting / BEPS) ..	28
4.4 Action 13 – Καθοδήγηση σχετικά με την εφαρμογή της Τεκμηρίωσης της Ενδοομιλικής Τιμολόγησης και προσέγγιση των τριών επιπέδων	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	36
ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....	36
5.1 Εισαγωγικά.....	36
5.2 Σε τι αποσκοπεί η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών	36
5.3 Μέθοδοι τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών.....	37
5.4 Χρήση τράπεζας πληροφοριών	50
5.5 Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (APA – Advance Pricing Arrangements)	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.....	60
ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	60
6.1 Εισαγωγικά.....	60
6.2 Μελέτη περίπτωσης 1 ^η – Πώληση Έτοιμων Προϊόντων σε συνδεδεμένη και σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις	60
6.3 Μελέτη περίπτωσης 2 ^η – Δανεισμός μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων	62
6.4 Μελέτη περίπτωσης 3 ^η – Σύμβαση επαγγελματικής μίσθωσης μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων	65
6.5 Μελέτη περίπτωσης 4 ^η – Πώληση έτοιμων προϊόντων σε συνδεδεμένη επιχείρηση με σκοπό τη διανομή τους.....	67
6.6 Μελέτη περίπτωσης 5 ^η – Παροχή υπηρεσιών μάρκετινγκ μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων	71
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7.....	75
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	75
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΑΝΑΦΟΡΩΝ – ΠΑΡΑΠΟΜΠΩΝ	78

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΚΟΝΟΓΡΑΦΗΣΕΩΝ

I. ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

ΠΙΝΑΚΑΣ	ΣΕΛΙΔΑ
Πίνακας 3.1	12
Πίνακας 4.1	32
Πίνακας 4.2	33
Πίνακας 6.1	61
Πίνακας 6.2	64
Πίνακας 6.3	67
Πίνακας 6.4	68
Πίνακας 6.5	70
Πίνακας 6.6	70
Πίνακας 6.7	71
Πίνακας 6.8	71
Πίνακας 6.9	74

II. ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ	ΣΕΛΙΔΑ
Σχήμα 5.1	38
Σχήμα 5.2	40
Σχήμα 5.3	42
Σχήμα 5.4	44

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικά

Η αλματώδης ανάπτυξη των διεθνών συναλλαγών σε μια εποχή σχεδόν απόλυτης παγκοσμιοποίησης οδήγησε στην ολοένα και μεγαλύτερη παρουσία πολυεθνικών επιχειρήσεων ανά τον κόσμο. Σημαντική απόρροια των παραπάνω αποτελεί και η προσπάθεια των πολυεθνικών επιχειρήσεων, οι οποίες επιδιώκουν μείωση της συνολικής φορολογικής τους επιβάρυνσης. Αυτό επιτυγχάνεται με την μετατόπιση κερδών μεταξύ των χωρών που δραστηριοποιούνται οι οποίες επιβάλλουν διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές. Επομένως, ένας όμιλος επιδιώκει τη «μεταφορά» των φορολογητέων κερδών του στη χώρα ή στις χώρες με τον μικρότερο φορολογικό συντελεστή ή ακόμα και σε χώρες που δεν έχουν χαμηλούς ονομαστικούς συντελεστές, όμως παρέχουν δελεαστικά φορολογικά κίνητρα, που βασίζονται στο μέγεθος των φορολογητέων κερδών για τη διενέργεια επενδύσεων, γεγονός που οδηγεί σε χαμηλότερους πραγματικούς συντελεστές.

Η πολιτική αυτή δεν εφαρμόζεται αποκλειστικά σε διασυνοριακές συναλλαγές αλλά και σε εγχώριες συναλλαγές μεταξύ εταιριών του ίδιου ομίλου, μέσω της μεταφοράς κερδών μεταξύ κερδοφόρων και ζημιογόνων επιχειρήσεων ή επιχειρήσεων διαφορετικής νομικής μορφής και εφαρμογής διαφορετικού φορολογικού συντελεστή επί των κερδών τους.

Η ενδοομιλική τιμολόγηση αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο των ομίλων για τη μείωση της συνολικής φορολογικής τους επιβάρυνσης. Η βέλτιστη κατανομή δαπανών και εσόδων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, σε συνάρτηση με τις διαφορές των φορολογικών συντελεστών μεταξύ των κρατών, επηρεάζουν τη συνολική φορολογία του ομίλου. Η πλέον συνήθης πρακτική είναι η διενέργεια συναλλαγών, στα

πλαίσια των ενδοομιλικών συναλλαγών, με εταιρίες εγκατεστημένες σε χώρες με ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς.

Ο όρος ενδοομιλική τιμολόγηση (transfer pricing), αναφέρεται στον προσδιορισμό της αξίας των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, η οποία είναι έννοια ευρύτερη του ομίλου. Αναφέρεται στην τιμή που μια επιχείρηση χρεώνει μια συνδεδεμένη με αυτήν επιχείρηση, η οποία ενδεχομένως να διαφέρει από την τιμή που θα χρέωνε αν η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση ήταν ανεξάρτητη. Παράλληλα, η ενδοομιλική τιμολόγηση μπορεί να αφορά και χρηματοδοτική μίσθωση (leasing), δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, δικαιώματα χρήσης εμπορικών σημάτων (royalties), πληρωμές τόκων, διοικητικές δαπάνες κλπ.

Κατέστη λοιπόν επιτακτική ανάγκη για κάθε χώρα να διαμορφώσει ένα θεσμικό πλαίσιο προκειμένου να μπορέσει να ελέγξει αποτελεσματικότερα τις συναλλαγές των πολυεθνικών επιχειρήσεων που ανήκουν σε κάποιον όμιλο αλλά και ημεδαπών επιχειρήσεων οι οποίες αποτελούν μέλη κάποιου ομίλου. Για την επίτευξη αυτού του σκοπού, η ενδοομιλική τιμολόγηση αποτελεί αντικείμενο νομοθετικής ρύθμισης πολλών χωρών, μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα, με βασικό εργαλείο τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration).

Σκοπός του κεφαλαίου αυτού είναι να προσδιοριστεί εννοιολογικά το φαινόμενο του Transfer Pricing, να γίνει διάκριση των λειτουργιών της ενδοομιλικής τιμολόγησης και να κατηγοριοποιηθούν τα είδη των συναλλαγών τα οποία υπόκεινται σε τεκμηρίωση.

1.2 Ορισμός του Transfer Pricing και η σημασία του στον οικονομικό και φορολογικό κλάδο

Ο όρος «ενδοομιλική τιμολόγηση», ή όπως έχει επικρατήσει διεθνώς το «transfer pricing», αναφέρεται στις τιμές που χρεώνονται, στις συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων για οποιαδήποτε εμπορική πράξη όπως:

- Πώληση Αγαθών,
- Παροχή Υπηρεσιών,
- Χρηματοοικονομικές πράξεις (χορήγηση πιστώσεων),
- Χρήση περιουσιακών στοιχείων (κυρίως άυλων).

Για τους σκοπούς του transfer pricing, όμιλος θεωρείται ένας οργανισμός, ο οποίος δραστηριοποιείται σε περισσότερες από μία χώρες, δηλαδή έχει τουλάχιστον μία θυγατρική σε μία ξένη χώρα με την οποία πραγματοποιεί ένα είδος από τις εμπορικές πράξεις που αναφέρθηκαν ανωτέρω.

Πιο συγκεκριμένα, στα πλαίσια της συνεργασίας των εταιριών του ομίλου, οι τιμές με τις οποίες τιμολογεί η μία εταιρία του ομίλου την άλλη κρίνονται εξέχουσας σημασίας, καθώς καθορίζουν σε μεγάλο βαθμό τα έσοδα και τις δαπάνες της κάθε εταιρίας και, ως εκ τούτου, τα φορολογητέα κέρδη των συνδεδεμένων μερών σε διαφορετικές χώρες. Επομένως, το transfer pricing είναι πολύ σημαντικό, τόσο για τις επιχειρήσεις οι οποίες δραστηριοποιούνται διασυνοριακά, όσο και για τις φορολογικές αρχές των εμπλεκόμενων κρατών.

Από την οικονομική οπτική, η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής, αφορά ουσιαστικά τον προσδιορισμό της αξίας των συναλλαγών που δημιουργούνται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ενώ από την φορολογική οπτική, οι τιμές που τίθενται μεταξύ των συναλλαγών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις έχουν ιδιαίτερο ρόλο, ιδιαίτερος όταν οι συναλλαγές αυτές λαμβάνουν χώρα στο πλαίσιο της διεθνοποιημένης οικονομίας και αφορούν συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις εκτός συνόρων¹.

1.3 Λειτουργίες ενδοομιλικής τιμολόγησης

Οι λειτουργίες της ενδοομιλικής τιμολόγησης διακρίνονται σε φορολογική και μη φορολογική λειτουργία.

Φορολογική Λειτουργία

¹ Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση, Τσουρουφλής Ανδρέας (2010), Νομική Βιβλιοθήκη

Εξαιτίας της παγκοσμιοποίησης της αγοράς, ένας όμιλος μπορεί να δραστηριοποιείται σε περισσότερες από μία χώρες, με διαφορετικά φορολογικά συστήματα και διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές.

Οι όμιλοι έχουν τη δυνατότητα να καθορίζουν οι ίδιοι τις τιμές των συναλλαγών τους με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Πρόκειται για μία διαδικασία που δεν έχει κάποια άμεση επιρροή στα αποτελέσματα του ομίλου, όμως γίνεται σαφές πως υπάρχουν φορολογικές συνέπειες, οι οποίες αντικατοπτρίζονται κυρίως στο ποσοστό του μικτού κέρδους των επιμέρους επιχειρήσεων που τον απαρτίζουν. Επομένως, ένας όμιλος έχει τη δυνατότητα να αυξομειώσει ανάλογα το φορολογητέο κέρδος των θυγατρικών του επιχειρήσεων, δηλαδή να μεταφέρει το φορολογητέο κέρδος από τη μία στην άλλη επιχείρηση του ομίλου, ανάλογα με την χώρα στην οποία δραστηριοποιείται η κάθε μία και τους φορολογικούς συντελεστές που επικρατούν στη χώρα αυτή, και με αυτό τον τρόπο να επηρεάσει τη συνολική φορολογική επιβάρυνση του ομίλου. Δηλαδή, το ύψος της τιμής μιας ενδοομιλικής συναλλαγής, και μεν δεν επηρεάζει το συνολικό κέρδος του ομίλου, αλλά επηρεάζει σημαντικά τη φορολογική βάση της κάθε εταιρίας που είναι μέλος του ομίλου και ως εκ τούτου υπάρχει σαφής επίδραση στη συνολική φορολόγηση του ομίλου αλλά και στα συνολικά έσοδα των εμπλεκόμενων κρατών².

Μη Φορολογική Λειτουργία

Υπό αυτή τη λειτουργία γίνεται σαφές, πως η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών, δεν πραγματοποιείται μόνο για σκοπούς που σχετίζονται με τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης. Σε αυτό το πλαίσιο η ενδοομιλική τιμολόγηση μπορεί να βελτιώσει τη συνολική αξία και επιτυχία της επιχείρησης³. Σύμφωνα με τους Lawrence και Lorsch (1967)⁴, οι πιο επιτυχημένες επιχειρήσεις, βάσει της κερδοφορίας τους, είναι αυτές που κατάφεραν να επιτύχουν την κατάλληλη διαφοροποίηση και καθετοποίηση των μονάδων που την απαρτίζουν. Ο μηχανισμός της ενδοομιλικής τιμολόγησης αποτελεί έναν σημαντικό παράγοντα που συνδέεται τόσο με τη διαφοροποίηση όσο και με την καθετοποίηση. Εφόσον δημιουργηθούν τα διαφορετικά κέντρα δραστηριοτήτων (κέντρα κόστους, κέρδους, έρευνας και ανάπτυξης κτλ.),

² Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση, Τσουρουφλής Ανδρέας (2010), Νομική Βιβλιοθήκη

³ Molly Dean, Frederick J. Feucht and L. Murphy Smith, "International transfer pricing issues and strategies for the global firm", Internal Auditing, 2008

⁴ Lawrence Paul, Lorsch Jay. (1967). Organization and Environment.

σύμφωνα με τις τεχνικές και περιβαλλοντικές συνθήκες, πρέπει να καθοριστεί και η τιμή για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που θα παρέχονται μεταξύ τους. Η τιμή αυτή θα πρέπει να αντικατοπτρίζει τα πραγματικά αποτελέσματα και τη λειτουργία του κάθε κέντρου δραστηριότητας, ώστε να είναι εφικτή η αξιολόγηση της λειτουργίας τους και η συνεισφορά τους στους οριοθετημένους στόχους κέρδους τους⁵.

Τέλος, μέσω της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών επιτελούνται αρκετές μικροοικονομικές λειτουργίες όπως: ο έλεγχος των αποτελεσμάτων των εταιριών του ομίλου από την άποψη της απόδοσης, καθώς βάσει των οικονομικών καταστάσεων αξιολογούνται τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του, η μείωση της διαχειριστικής επιβάρυνσης του ομίλου, η διοίκηση και ο συντονισμός των εταιριών του ομίλου, η μείωση των κινδύνων συναλλαγματικών ισοτιμιών και πληθωριστικών επιρροών μέσω της στοχευμένης περιστολής της ρευστότητας συγκεκριμένων εταιριών του ομίλου καθώς και η αντιμετώπιση ρυθμιστικών περιορισμών στη μεταφορά κεφαλαίων στις εξαγωγές (π.χ ποσοστώσεις).

1.4 Κατηγορίες συναλλαγών που υπόκεινται σε τεκμηρίωση

Οι συναλλαγές για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση τεκμηρίωσης κατατάσσονται στις εξής κατηγορίες⁶:

- ✓ Πρώτες ύλες
- ✓ Προϊόντα
- ✓ Εμπορεύματα
- ✓ Δικαιώματα
- ✓ Σήματα
- ✓ Λοιπά Άυλα
- ✓ Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ, διαφήμισης
- ✓ Διοικητική υποστήριξη

⁵ David J. H. Watson and John V. Baumler : “Transfer Pricing: A Behavioral Context”

⁶ Σύμφωνα με τον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, βλέπε Προσάρτημα

- ✓ Χρηματοοικονομικές συναλλαγές (τόκοι, χρηματοδοτικές μισθώσεις, χρεόγραφα, ασφάλειες, κ.λ.π.)
- ✓ Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων
- ✓ Τεχνική υποστήριξη
- ✓ Εκμίσθωση
- ✓ Αποθήκευση
- ✓ Έρευνα και Ανάπτυξη
- ✓ Λοιπές Υπηρεσίες
- ✓ Επιδότηση – Διαγραφή χρεών
- ✓ Κατανομή δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους)
- ✓ Λοιπά

Τόκοι Δανείων:

Σχετικά με την κατηγορία συναλλαγής «Χρηματοοικονομικές συναλλαγές» και συγκεκριμένα τους τόκους δανείων ισχύουν τα παρακάτω⁷:

«3. Σε περίπτωση που μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων έχει συναφθεί δανειακή σύμβαση και προκειμένου για τον υπολογισμό των ορίων της παρ. 1 του άρθρου 39ΣΑ του ν.2238/1994, πάνω από τα οποία υφίσταται υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, λαμβάνεται υπόψη το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που χρεώνεται/πιστώνεται και όχι το ποσό του κεφαλαίου επί του οποίου υπολογίστηκαν.

Ομοίως, για τις ανάγκες σύνταξης του φακέλου τεκμηρίωσης, αντικείμενο τεκμηρίωσης αποτελούν οι δεδουλευμένοι τόκοι που χρεώνονται/πιστώνονται και που προκύπτουν από την δανειακή σύμβαση, καθόσον οι τόκοι αυτοί επηρεάζουν τα αποτελέσματα.

4. Επομένως, και στο περιεχόμενο του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, όπως αυτό ορίζεται στο παράρτημα της ΠΟΛ.1179/18.7.2013 Α.Υ.Ο, θα καταγράφονται οι τόκοι δανείου που χρεώνονται (δαπάνη) ή που πιστώνονται (έσοδο) από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις και όχι το κεφάλαιο δανεισμού».

Μερίσματα:

⁷ ΠΟΛ 1220/26.9.2013

Για τα μερίσματα, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία⁸, ισχύουν τα παρακάτω:

«1. Τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο ή που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας απαλλάσσονται από το φόρο, εφόσον:

α) ο λήπτης φορολογούμενος κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή το πλήθος του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει, και

β) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται επί τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες, και

γ) το νομικό πρόσωπο που προβαίνει σε διανομή κερδών, τα οποία υπόκεινται σε φόρο, δεν έχει έδρα σε κράτος που περιλαμβάνεται στα μη συνεργάσιμα κράτη σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Ε..

2. Η προηγούμενη παράγραφος ισχύει επίσης για νομικά πρόσωπα που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, εφόσον το ενδοομιλικό μέρισμα συνδέεται με επιχειρηματικές δραστηριότητες που διεξάγονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα εντός ή μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα.

3. Εάν διανέμονται κέρδη από νομικό πρόσωπο σε λήπτη φορολογούμενο που δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί είκοσι τέσσερις (24) μήνες, αλλά πληροί την προϋπόθεση γ' της παραγράφου 1, καθώς και αυτή της παραγράφου 2, ο λήπτης φορολογούμενος μπορεί προσωρινά να ζητήσει την απαλλαγή που παρέχεται στις εν λόγω παραγράφους, εφόσον παρέχει εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να απαιτήσει την υπέρ αυτής κατάπτωση της εγγύησης, εφόσον ο λήπτης φορολογούμενος δεν διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες. Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής.»

⁸ Αρ. 48 Ν. 4172/2013

Στις περιπτώσεις των μόνιμων εγκαταστάσεων αλλοδαπού νομικού προσώπου στην Ελλάδα, σχετικά με τις συναλλαγές τους με το κεντρικό, καθώς και με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, αλλά και των ημεδαπών νομικών προσώπων με μόνιμες εγκαταστάσεις στην αλλοδαπή, παρέχεται η δυνατότητα υποβολής αίτησης προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Το φαινόμενο του transfer pricing έχει αποτελέσει αντικείμενο μακράς έρευνας και συζήτησης, σε θεωρητικό και πρακτικό επίπεδο, με πολλές αναφορές και αναλύσεις κυρίως στη Διεθνή και λιγότερο στην Ελληνική βιβλιογραφία. Οι πρώτες επιστημονικές δημοσιεύσεις και αναλύσεις πραγματοποιήθηκαν τη δεκαετία 1950-1960, με τις έρευνες να επικεντρώνονται κυρίως σε θέματα διαχείρισης των Εταιριών. Περνώντας οι δεκαετίες όλο και περισσότεροι συγγραφείς και αρθρογράφοι ασχολήθηκαν με την μελέτη και την ανάλυση του transfer pricing με το ενδιαφέρον να εστιάζεται κυρίως σε φορολογικά θέματα, καθώς οι φορολογικές αρχές των Κρατών γινόταν όλο και πιο σκληρές στην πολιτική αντιμετώπισης του transfer pricing, ενώ παράλληλα οι πολυεθνικές εταιρίες έστρεφαν την προσοχή τους όλο και περισσότερο στη χρήση της ενδοομιλικής τιμολόγησης ως εργαλείο για τη μεταφορά των κερδών τους, εκμεταλλευόμενες τα διαφορετικά φορολογικά συστήματα που επικρατούσαν ανά τον κόσμο.

Οι πρώτες θεωρητικές αναλύσεις για το transfer pricing πραγματοποιήθηκαν από τους Hirschleifer (1956)⁹ and Gould (1964)¹⁰, οι οποίοι απέδειξαν ότι εφόσον δεν υπάρχει ξεχωριστή αγορά για τις ενδιάμεσες εισροές η τιμή του transfer pricing πρέπει να ρυθμίζεται στο ύψος του οριακού κόστους που παρουσιάζουν τα διαιρεμένα εσωτερικά παραγωγικά κέντρα κόστους του Ομίλου. Αντίθετα, υποστήριξαν ότι, εφόσον υφίσταται μία τέλεια ανταγωνιστική αγορά για τις ενδιάμεσες εισροές η τιμή του transfer pricing θα πρέπει να προσδιοριστεί με βάση την τιμή της αγοράς.

Λίγα χρόνια αργότερα, το 1971, ο Horst¹¹, βασιζόμενος στην οικονομική θεωρία η οποία υποστήριζε ότι οι πολυεθνικές εταιρίες είχαν τη δυνατότητα να μεγιστοποιήσουν τα κέρδη τους μετά φόρων σε επίπεδο Ομίλου μέσω της μεταφοράς

⁹ Hirschleifer, J., (Jul. 1956), “On the Economics of Transfer Pricing”

¹⁰ Gould, J. R., (1964), “Internal Pricing in firms when there are costs of using an outside market

¹¹ Horst, T., (1971), “The theory of multinational firm: optimal behavior under different tariff and tax rates”

κερδών σε χώρες με χαμηλά φορολογικά καθεστώτα, διερεύνησε τη στρατηγική μεγιστοποίησης του κέρδους μια μονοπωλιακής επιχείρησης, η οποία πωλούσε σε δύο αγορές ταυτόχρονα, μέσω της χρήσης του transfer pricing, προσαρμοζόμενη σε ένα δεδομένο σύνολο φορολογικών συντελεστών.

Σημαντική ήταν και η προσέγγιση του Capithorne (1971)¹², του Samuelson (1982)¹³ και των Harris και Sansing (1998)¹⁴, οι οποίοι μελέτησαν την επίδραση των διαφορών στους φορολογικούς συντελεστές επί της παραγωγής και επί των τιμών, όταν ένας μοναδικός παράγοντας είναι υπεύθυνος για τις συναλλαγές εντός του Ομίλου. Συγκεκριμένα, ο Samuelson απέδειξε ότι οι τιμές των αγαθών που αποτελούν αντικείμενο ενδοομιλικών συναλλαγών και κατά συνέπεια το ύψος των ενδοομιλικών αυτών συναλλαγών που προκύπτουν, μπορούν να επηρεαστούν από τις αποφάσεις των Εταιριών που αφορούν την παραγωγή και τις πωλήσεις.

Το 1983 ο Eden¹⁵ χρησιμοποίησε ένα μοντέλο μερικής ισορροπίας για να αναλύσει την επίδραση των δασμολογικών κανονισμών του Καναδά στις ενδοομιλικές συναλλαγές. Κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι εταιρίες μπορούν να αλλάξουν τα επίπεδα της παραγωγής τους για να εξουδετερώσουν τις επιπτώσεις των δασμολογικών αυτών κανονισμών. Ύστερα από μερικά χρόνια, το 2000, ο Eden¹⁶, διερεύνησε τις επιδράσεις που μπορεί να έχουνε στον υπολογισμό των δεικτών τιμών εισαγωγών και εξαγωγών οι ενδοομιλικές συναλλαγές. Συγκεκριμένα ανέπτυξε ένα θεωρητικό μοντέλο για τις βέλτιστες επιλογές τιμών στις ενδοομιλικές συναλλαγές για μια πολυεθνική επιχείρηση σε συνθήκες ελεύθερου εμπορίου, χωρίς δασμούς και φορολογικούς συντελεστές κερδών. Ανέλυσε επίσης, τους κανονισμούς που επιβάλλουν οι τελωνειακές και φορολογικές διοικήσεις για τον περιορισμό της χρήσης του transfer pricing από της πολυεθνικές εταιρίες, δίνοντας ιδιαίτερη έμφαση στις αμερικανικές τελωνειακές και φορολογικές διατάξεις.

Από την έρευνα που διενήργησε το 2003 ο Clausing¹⁷ κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι ΗΠΑ είναι μία από τις χώρες με τον μεγαλύτερο όγκο ενδοομιλικών

¹² Capithorne, L.W., (1971), “International corporate transfer prices and government policies”

¹³ Samuelson, L., (1982), “The multinational firm with arm’s length transfer price limits”

¹⁴ Harris D. and Sansing R., (1998), “Distortions caused by the use of arm’s-length transfer prices”

¹⁵ Eden, L., (1983), “Transfer Pricing Policies under Tariff Barriers”

¹⁶ Eden, L., (2000), “Taxes, Transfer Pricing, and the Multinational Enterprise”

¹⁷ Clausing, K. A., (1998), “The impact of transfer pricing on intrafirm trade”

συναλλαγών παγκοσμίως, που παρ' ότι επιβάλουν σκληρά μέτρα όσον αφορά τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Η αιτία βρίσκεται στο γεγονός ότι περίπου το 40% του συνολικού όγκου συναλλαγών αποτελεί συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών.

Κατά την άποψη που εξέφρασαν οι Li και Ferreira στο άρθρο τους με τίτλο «Internal and external factors on firms' transfer pricing decisions: insights from organization studies» το 2008¹⁸, οι παράγοντες που επηρεάζουν τις τιμές κατά την πραγματοποίηση ενδοομιλικών συναλλαγών είναι η φύση των ενδοομιλικών συναλλαγών, το ενδοομιλικό τεχνολογικό περιβάλλον, το ενδοομιλικό κοινωνικό περιβάλλον, το εξωτερικό τεχνολογικό περιβάλλον καθώς και το εξωτερικό θεσμικό περιβάλλον.

Ένα χρόνο αργότερα το 2009 ο Alfons¹⁹ διερεύνησε την περίπτωση μεταφοράς κερδών των πολυεθνικών ομίλων στις θυγατρικές εταιρίες του με έδρα τη Γερμανία, καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι στις περισσότερες των περιπτώσεων οι Όμιλοι μετέφεραν τα κέρδη τους στις θυγατρικές τους στη Γερμανία εφόσον οι φορολογικοί συντελεστές της έδρας τους ήταν μεγαλύτεροι από τους αντίστοιχους στη Γερμανία.

Σε μία από τις πιο σύγχρονες μελέτες για το φαινόμενο του transfer pricing, οι John Mckinley και John Owsley²⁰, τόνισαν τη δυσκολία εφαρμογής της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Συγκεκριμένα έδωσαν έμφαση στις εγγενείς διαφορές που εμφανίζονται κατά την κρίση και την ερμηνεία των ενδοομιλικών συναλλαγών, λόγω των διαφορετικών συμφερόντων που η τεκμηρίωσή τους εξυπηρετεί, καθώς από μεριάς φορολογούμενου επιδιώκεται η μείωση των φορολογητέων κερδών, ενώ από μεριάς φορολογικής διοίκησης επιδιώκεται η αύξηση των φορολογητέων εσόδων.

Τέλος, ενδιαφέρον παρουσιάζει το άρθρο του Julien Pellefigue²¹, το οποίο δημοσιεύτηκε τον Ιανουάριο του 2015 και εξετάζει από οικονομική άποψη το πρόβλημα της κατανομής της φορολογητέας βάσης μεταξύ των κρατών, μέσω του transfer pricing και της εκμετάλλευσης των διαφορετικών φορολογικών συστημάτων ανά τον κόσμο, στο πλαίσιο της ψηφιακής οικονομίας.

¹⁸ Li D. and Ferreira M.P., (2008), "Internal and external factors on firms' transfer pricing

¹⁹ Alfons, J. W., (2009), "Profit Shifting in the EU: Evidence from Germany"

²⁰ Mckinley, J. and Owsley, J., (2013), "Transfer pricing and its effect on financial reporting"

²¹ Pellefigue, J., (Jan 2015), "Transfer Pricing Economics for the Digital Economy"

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

3.1 Εισαγωγικά

Σκοπός του κεφαλαίου αυτού είναι η ανάλυση του νομοθετικού πλαισίου το οποίο διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές στη χώρα μας. Αρχικά γίνεται μία σύντομη ανασκόπηση της νομοθεσίας περί ενδοομιλικών συναλλαγών στη χώρα μας από το έτος εισαγωγής της έως και σήμερα και στη συνέχεια αναλύονται πλήρως οι κανόνες που προβλέπονται από την ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο για τις ενδοομιλικές συναλλαγές βάσει των τελευταίων χρονικά διατάξεων.

3.2 Ιστορική αναδρομή

Στον παρακάτω πίνακα γίνεται ανασκόπηση της νομοθεσίας περί ενδοομιλικών συναλλαγών στη χώρα μας από το έτος εισαγωγής της έως και σήμερα:

Πίνακας 3.1 : Ιστορική αναδρομή ελληνικής νομοθεσίας περί ενδοομιλικών συναλλαγών

1980	2008	2009	2010	2012	2013	2014
Άρθρο 39 ΚΦΕ (Άρ. 55 Ν.1041/1980)	Άρ. 26 Ν. 3278/2008	Ν.3775/2009 – εισαγωγή άρθρων 39 και 39 ^A στον ΚΦΕ –	Τροποποίηση του Ν.2238 με τον Ν.3842/2010	Κατάργηση του Άρ.26 του νόμου 3278/2008	Ν. 2238/94 – Άρ. 39 και 39 ^A όπως τροποποιήθηκαν από τον	Εισαγωγή του Ν.4172/2013 – Νέος ΚΦΕ – άρθρα

		εφαρμογή ή από το 2010			N.4110/2013	50&51 – ΠΟΛ 1097/201 4 – ΑΡΑ's ΠΟΛ114 4/14
--	--	------------------------------	--	--	-------------	---

3.3 Νομοθετικό πλαίσιο όπως ισχύει σήμερα

Οι κανόνες για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και την τεκμηρίωσή τους, που αφορούν στα φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά, ρυθμίζονται από:

- Τα άρθρα 50 και 51 του Ν. 4172/2013
- Τα άρθρα 21 και 22 του Ν. 4174/2013
- Την ΠΟΛ 1097/2014 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1144/2014.

3.4 Συνδεδεμένα πρόσωπα – Έννοια και ορισμός βάσει Νόμου

Η έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι έννοια ευρύτερη αυτής του ομίλου. Η σύνδεση στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις υφίσταται λόγω της ύπαρξης ειδικής σχέσης που διαπιστώνεται με κριτήρια συμμετοχικά, δικαιοπρακτικά ή πραγματικά ανάμεσα σε αυτοτελείς νομικές οντότητες, η οποία επιτρέπει την άσκηση κυριαρχικής επιρροής της μίας στην άλλη. Η έννοια του ομίλου αναφέρεται στην ένταξη των επιχειρήσεων σε ένα ευρύτερο σύνολο που εμφανίζει οικονομική και διοικητική ενότητα και ασκεί κεντρική εξουσία στα μέλη του. Η χαρακτηριστική διαφορά ανάμεσα στις δύο έννοιες είναι ότι για την ύπαρξη σχέσης σύνδεσης, αρκεί η δυνατότητα άσκησης επιρροής, ενώ για την ύπαρξη του ομίλου απαιτείται πραγματικός διοικητικός και οικονομικός έλεγχος. Τεκμαίρεται λοιπόν από τα παραπάνω, ότι η σχέση σύνδεσης αποτελεί

προϋπόθεση για την δημιουργία ομίλου, ενώ αντίθετα η ύπαρξη σύνδεσης δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκη και όμιλο.

Ο ορισμός των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ορίζεται από τον νόμο 4172/2013 (Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις) Άρθρο 2, παράγραφο (ζ). Σύμφωνα με το νόμο:

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

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

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

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

3.5 Υπόχρεοι σε τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2014, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1144/2014, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες των περιπτώσεων γ' και δ' του άρθρου 2 του ΚΦΕ, για τις συναλλαγές καθώς και τη μεταφορά λειτουργιών που πραγματοποιούν με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα, κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του ίδιου άρθρου και οι οποίες εμπίπτουν στο άρθρο 50 και 51 του ΚΦΕ, υποχρεούνται

να τηρούν τον Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομικών συναλλαγών του άρθρου 21, του ΚΦΔ (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Την ίδια υποχρέωση τήρησης έχουν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα για τις συναλλαγές τους και τις μεταφορές λειτουργιών με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις συναλλαγές τους και μεταφορές λειτουργιών με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

Σε περίπτωση που στη διάρκεια του φορολογικού έτους για το οποίο καταρτίζεται ο φάκελος τεκμηρίωσης, ανεξάρτητα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες καταστούν συνδεδεμένες, κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., η υποχρέωση τεκμηρίωσης υφίσταται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία σύνδεσής τους και μετά. Σε περίπτωση διακοπής της σχέσης σύνδεσης στη διάρκεια του φορολογικού έτους, υποχρέωση τεκμηρίωσης υφίσταται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μέχρι την ημερομηνία διακοπής της σχέσης, καθώς και για μεταγενέστερες συναλλαγές, για τις οποίες είχαν υπογραφεί σχετικές συμβάσεις κατά το χρονικό διάστημα που υφίστατο η σχέση σύνδεσης.

Οι ανωτέρω υπόχρεοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον:

- α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ετησίως και αθροιστικώς όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ «ανά φορολογικό έτος» ή
- β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ ετησίως και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ «ανά φορολογικό έτος».

Για την εφαρμογή των προηγούμενων περιπτώσεων α' και β', ως κύκλος εργασιών, σε περίπτωση ομίλου, λαμβάνεται το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ:

- ι) των ακαθαρίστων εσόδων του υπόχρεου όπως αυτά προκύπτουν σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και ιι) του ποσού κατά το οποίο συμβάλλει ο υπόχρεος στα ακαθάριστα έσοδα του ενοποιημένου ισολογισμού του ομίλου σύμφωνα με τις αρχές και κανόνες των Δ.Π.Χ.Α. και Δ.Λ.Π., εφόσον υπάρχει υποχρέωση τήρησης αυτών.

Σε περίπτωση μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, αυτή θα πρέπει να διαθέτει στον έλεγχο και τα στοιχεία του κεντρικού της στην αλλοδαπή, που να αποδεικνύουν το ύψος των μεταξύ τους συναλλαγών και των ακαθαρίστων εσόδων της.

Τα σχετικά άρθρα του Ν. 4172/2013, όπως τροποποιήθηκε με τον Ν. 4223/2013, αναφέρουν τα εξής:

Άρθρο 50

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

Άρθρο 51

Κάθε επιχειρηματική αναδιάρθρωση, η οποία μπορεί να θεωρηθεί ως εγχώρια ή διασυνοριακή αναδιοργάνωση λειτουργιών, περιουσιακών στοιχείων, κινδύνων ή και επιχειρηματικών ευκαιριών, την οποία πραγματοποιούν ή στην οποία εμπλέκονται συνδεδεμένα πρόσωπα με συνδεδεμένα κέρδη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου:

α) «Οι λειτουργίες, τα περιουσιακά στοιχεία, οι κίνδυνοι ή και οι επιχειρηματικές ευκαιρίες που αναδιοργανώνονται, μεταφέρονται ή μεταβιβάζονται» θεωρούνται συνολικά ως «πακέτο μεταβίβασης» για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λαμβάνονται υπόψη τα περιουσιακά στοιχεία, οι χορηγήσεις αδειών χρήσης, καθώς και οι μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων.

β) Σε περίπτωση κατά την οποία λόγω επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης διενεργείται μία συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, οι οποίες συνιστούν μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης υπεραξίας ή άυλων περιουσιακών στοιχείων, η μεταβίβαση αυτή ή η

χορήγηση άδειας χρήσης πρέπει να γίνεται έναντι αντιτίμου σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, λαμβάνοντας υπόψη τη συνολική αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και τις σχετικές λειτουργίες και τους κινδύνους («πακέτο μεταβίβασης»). Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται ιδίως μεταβιβάσεις ή χορηγήσεις αδειών χρήσης μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων σε συνδυασμό με λειτουργίες και κινδύνους που πρέπει να θεωρηθούν στενά συνδεδεμένες.

γ) Οι επιχειρηματικές αναδιαρθρώσεις που προβλέπονται στις ανωτέρω περιπτώσεις δεν συνεπιφέρουν καμία αναπροσαρμογή όταν ο φορολογούμενος μπορεί να παράσχει αποδεικτικά στοιχεία που τεκμηριώνουν ότι δεν μεταβιβάστηκαν ούτε χορηγήθηκε άδεια χρήσης για ουσιώδη άυλα στοιχεία ή περιουσιακά στοιχεία και ότι καταβλήθηκε αντίτιμο σύμφωνα με την αρχή ίσων αποστάσεων, κατά τρόπο ώστε η ανάθεση κινδύνων και λειτουργιών είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, με συνεκτίμηση άλλων συγκρίσιμων περιπτώσεων.

δ) Στη περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν μπορεί να παράσχει τα αποδεικτικά στοιχεία που ορίζονται στην περίπτωση γ', και δεν υπάρχει άλλη συγκρίσιμη συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, καθορίζεται ένα αντίτιμο σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων με βάση τη συνολική αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, λειτουργιών και κινδύνων («πακέτου μεταβίβασης») με συνεκτίμηση της αναγόμενης παρούσας αξίας μελλοντικών κερδών που προσδοκούνται από τη μεταβίβαση ως σύνολο και συνδέονται με τη λειτουργία και όλα τα συνδεδεμένα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία. Ο φορολογούμενος μπορεί να χρησιμοποιεί οποιαδήποτε άλλη μέθοδο, εφόσον μπορεί να αποδείξει ότι η συναλλαγή είναι σύμφωνη με την αρχή ίσων αποστάσεων. Για τα έτη κατά τα οποία πραγματοποιείται η επιχειρηματική αναδιάρθρωση γίνεται η αντίστοιχη αναπροσαρμογή.

3.6 Περιεχόμενο φακέλου τεκμηρίωσης

Ο φάκελος τεκμηρίωσης αποτελείται από δύο μέρη, τον «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης» και τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος συμπληρώνει τον

«βασικό φάκελο» και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις προς τεκμηρίωση συναλλαγές.²²

3.6.1 Βασικός φάκελος τεκμηρίωσης

Ο «βασικός φάκελος» σε περίπτωση ομίλου είναι κοινός για όλες τις επιχειρήσεις του, περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για τον υπόχρεο, τις μόνιμες εγκαταστάσεις του και τα συνδεδεμένα με αυτόν πρόσωπα.

Πιο αναλυτικά περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

α) μια γενική περιγραφή των δραστηριοτήτων και της στρατηγικής του υπόχρεου, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,

β) μια γενική περιγραφή, σε περίπτωση ομίλου, της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του, που περιλαμβάνει το οργανόγραμμα, τον κατάλογο των μελών του, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων, περιγραφή της σχέσης σύνδεσης αυτών, καθώς και τις αλλαγές σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος στην ιδιοκτησία των άυλων περιουσιακών στοιχείων, των χρηματοοικονομικών συναλλαγών και των φορολογικών αποτελεσμάτων του ομίλου,

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

δ) μια γενική περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών στις οποίες συμμετέχουν τα συνδεδεμένα πρόσωπα, ήτοι μια γενική περιγραφή:

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

(ii) της ροής των τιμολογίων και

(iii) του ύψους των συναλλαγών

²² ΠΟΛ 1097/2014, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1144/2014

ε) μια γενική περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών, των κινδύνων που αντιμετωπίζονται, καθώς και των αλλαγών που μπορεί να επέρχονται στις λειτουργίες και στους κινδύνους σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,

στ) την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, εμπορικές ονομασίες, τεχνογνωσία, κ.λπ.) και την πληρωμή ή είσπραξη δικαιωμάτων,

ζ) μια περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής του που να επεξηγεί την τήρηση της αρχής της ανοιχτής αγοράς (Arm's Length Principle) στις ενδοομιλικές συναλλαγές,

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

θ) περιγραφή των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους, με πρόσωπα που ο υπόχρεος κατέστη συνδεδεμένος ή διακόπηκε η σχέση σύνδεσης εντός του ιδίου φορολογικού έτους, πριν την σύνδεση ή μετά τη διακοπή, προκειμένου να παρέχεται η δυνατότητα, εάν πληρούν τα κριτήρια συγκρισιμότητας, να χρησιμοποιηθούν ως συγκριτικά στοιχεία.

3.6.2 Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης

Ο «Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης» περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

α) λεπτομερή περιγραφή του υπόχρεου και της στρατηγικής του, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,

β) λεπτομερή περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών η οποία περιλαμβάνει:

i) τη φύση των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία, κλπ.),

ii) τη ροή των τιμολογίων,

iii) το ύψος των συναλλαγών,

iv) περιγραφή των έκτακτων συναλλαγών ή γεγονότων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προκύπτουν από τη μεταφορά λειτουργιών όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ),

v) ειδικότερα σε περίπτωση πώλησης/αγοράς ή μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων σε ή από συνδεδεμένο πρόσωπο, πρόσθετες πληροφορίες (σχετικά με τις συναλλαγές αυτές) για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, δηλαδή την τιμή στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να πουλήσει ή μεταβιβάσει και την αξία στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να αποκτήσει το εν λόγω άυλο περιουσιακό στοιχείο υπό συγκρίσιμες συνθήκες, λαμβάνοντας υπόψη τα αναμενόμενα οφέλη και τη χρησιμότητα για την επιχείρησή του.

γ) συγκριτική ανάλυση, ήτοι:

i) χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων και των υπηρεσιών, καθώς και συναφείς πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά και/ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον διατίθενται. Ειδικοί παράγοντες πρέπει να ληφθούν υπόψη προκειμένου να δικαιολογηθεί η συγκρισιμότητα των άυλων περιουσιακών στοιχείων και η σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή όπως: τα αναμενόμενα οφέλη, γεωγραφικοί περιορισμοί, μεταβίβαση δικαιωμάτων αποκλειστικότητας ή όχι, συμμετοχή του αποκτώντος στις μελλοντικές εξελίξεις,

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

iii) συμβατικοί όροι,

iv) οικονομικές συνθήκες και

v) ειδικές στρατηγικές της επιχείρησης.

δ) επεξήγηση για την επιλογή και τον τρόπο εφαρμογής της/των μεθόδου/ων καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών,

ε) περιγραφή της εφαρμογής της πολιτικής του υπόχρεου σχετικά με το καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών,

στ) δέσμευση του υπόχρεου να παρέχει κάθε συμπληρωματική πληροφορία σχετική με τις ενδοομιλικές συναλλαγές του, κατόπιν αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης και εντός εύλογης προθεσμίας, ιδιαίτερος στη περίπτωση φορολογικού ελέγχου,

ζ) δικαιολόγηση του τρόπου υπολογισμού της αναπροσαρμογής, όταν ο υπόχρεος αναπροσαρμόζει τα φορολογητέα κέρδη του προκειμένου να συμμορφωθεί με την αρχή των ίσων αποστάσεων,

η) περιγραφή και λεπτομερή αιτιολόγηση τυχόν προσαρμογών που έχουν γίνει για την επίτευξη συγκρισιμότητας,

θ) πρόσθετες πληροφορίες για συναλλαγές που διενεργούνται με συνδεδεμένα πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα ή έχουν τη φορολογική τους κατοικία σε κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα, που σε περίπτωση ομίλου θα περιλαμβάνουν και τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως του/των συνδεδεμένου/ων προσώπου/ων,

ι) διάγραμμα ροής των συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων και των έκτακτων,

κ) αντίγραφα των συμβάσεων που διέπουν τις υπό τεκμηρίωση συναλλαγές.

Ο φάκελος τεκμηρίωσης θα πρέπει να έχει ουσιαστικά τρεις ενότητες²³:

- 1^η Ενότητα: Πληροφορίες για το σύνολο των συνδεδεμένων μερών (όμιλος)
- 2^η Ενότητα: Αναλυτικές πληροφορίες για κάθε μία από τις συνδεδεμένες
- 3^η Ενότητα: Τεκμηρίωση ανά ζεύγος συναλλαγών

3.7 Χρόνος κατάρτισης, διαφύλαξης και διάθεσης του φακέλου τεκμηρίωσης

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2014, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1144/2014, κάθε υπόχρεο πρόσωπο θα πρέπει να τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων κατά το χρόνο διενέργειας των συναλλαγών του με συνδεδεμένα πρόσωπα.

²³ Υπόδειγμα Φακέλου Τεκμηρίωσης παρατίθεται στο Προσάρτημα της παρούσης

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης καταρτίζεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους που αφορά, τηρείται στην έδρα του υπόχρεου και διαφυλάσσεται καθ' όλο το χρονικό διάστημα για το οποίο υφίσταται σχετική υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.

3.8 Γλώσσα τήρησης φακέλου τεκμηρίωσης

Τα στοιχεία του «βασικού φακέλου τεκμηρίωσης» τηρούνται σε γλώσσα διεθνώς αποδεκτή, κατά προτίμηση την αγγλική, όταν πρόκειται για αλλοδαπό όμιλο, με υποχρέωση μετάφρασής του στην ελληνική γλώσσα εφόσον ζητηθεί από την φορολογική αρχή, εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος και όχι πέραν των τριάντα (30) ημερών από την επίδοση σχετικής πρόσκλησης. Σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις τα στοιχεία του φακέλου τεκμηρίωσης τηρούνται στην ελληνική γλώσσα.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται είτε σε έντυπη, είτε σε ηλεκτρονική μορφή.

3.9 Ενημέρωση / Επικαιροποίηση του φακέλου τεκμηρίωσης²⁴

Στο Φάκελο Τεκμηρίωσης περιλαμβάνεται ειδικό κεφάλαιο όπου περιγράφονται γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχονται σε αυτόν και που οφείλονται σε οποιαδήποτε μεταβολή των συνθηκών της αγοράς σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος.

Τόσο ο βασικός όσο και ο ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης θα πρέπει να επανεξετάζονται και επικαιροποιούνται προκειμένου να χρησιμοποιηθούν σε επόμενο

²⁴ Κεφάλαιο ΣΤ' , ΠΟΛ 1097/2014, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1144/2014

φορολογικό έτος. Εάν ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι οι συνθήκες λειτουργίας του παρέμειναν αμετάβλητες, τα συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από έρευνα σε βάσεις δεδομένων δύναται να χρησιμοποιηθούν για τρία (3) φορολογικά έτη, εφόσον τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επικαιροποιούνται κάθε φορολογικό έτος, προκειμένου να αποδεικνύεται η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Ο υπόχρεος οφείλει να επικαιροποιεί πλήρως το φάκελο τεκμηρίωσης, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για το επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον υπάρχει αλλαγή στις συνθήκες της αγοράς η οποία επηρεάζει τις πληροφορίες και τα στοιχεία που περιέχονται σε αυτόν.

Η επικαιροποίηση του φακέλου γίνεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης.

3.10 Πρόστιμα – Κυρώσεις²⁵

A) Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Κώδικα επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1.000) των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων του υπόχρεου φορολογούμενου.

Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των χιλίων (1.000) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Το πρόστιμο της παραγράφου αυτής επιβάλλεται και σε περίπτωση που ο Φάκελος Τεκμηρίωσης δεν τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης μέσα στην προβλεπόμενη προθεσμία, ή υποβάλλεται με μη πλήρεις ή μη επαρκές περιεχόμενο.

B) Σε περίπτωση μη υποβολής ή ανακριβούς / ατελούς υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή μη διάθεσης του Φακέλου Τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα στη Φορολογική Διοίκηση επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα εκατοστό (1/100) των δηλούμενων ακαθάριστων

²⁵ Άρθρο 56, Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με τον Ν. 4223/2013

εσόδων, περιλαμβανομένης οποιασδήποτε διόρθωσης κερδών, του υπόχρεου φορολογούμενου. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ και μεγαλύτερο των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.

Γ) Σε περίπτωση υποτροπής εντός πέντε (5) ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο διπλάσιο του αρχικού προστίμου. Σε περίπτωση δεύτερης υποτροπής εντός πέντε (5) ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου.

Ταυτόχρονα, με την ΔΕΛ Δ 1168423 ΕΞ 2014/19.12.2014 διευκρινίζονται τα πρόστιμα που προβλέπονται σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών. Χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι:

«Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής των παραπάνω, μετά την 01.01.2014, όταν αφορούν περιόδους μέχρι 31.12.2013, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 19 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 όπως ισχύουν. Εάν αφορούν διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 01.01.2014 και μετά ή φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01.01.2014 και μετά για το επιβαλλόμενο πρόστιμο ισχύουν οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 4 του ν.2553/1997 (ΦΕΚ Α' 179/11.9.97, όπως αυτή προστέθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 11 του ν. 4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17/23.1.2013) και της παρ. 1 του άρθρου 56 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.7.2013), αντιστοίχως.»

3.11 Περιεχόμενο Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών

Σύμφωνα με το κεφάλαιο Ε' της ΠΟΛ 1097/2014 όπως αυτή τροποποιήθηκε από την ΠΟΛ 1144/2014, οι υπόχρεοι σε τήρηση Φακέλου Τεκμηρίωσης υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση (Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e-εφαρμογές)) του Υπουργείου Οικονομικών εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους.

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών είναι συνοδευτικός του Φακέλου Τεκμηρίωσης και υποβάλλεται προκειμένου να αξιοποιηθούν φορολογικά οι παρεχόμενες πληροφορίες και σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να εκλαμβάνεται ως πλήρης και εκτενής τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών προκειμένου να κριθεί

ως απόδειξη για την συμβατότητα των τελευταίων με την έννοια της παρ.1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε. («αρχή της ανοιχτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων–Arm’s Length Principle»).

3.12 Μη πλήρης ή μη επαρκής φάκελος τεκμηρίωσης και ανακριβής ή ατελής συνοπτικός πίνακας πληροφοριών

Προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 56 του ν. 4174/2013, ο Φάκελος Τεκμηρίωσης θεωρείται μη πλήρης ή μη επαρκής εφόσον δεν έχει καταρτιστεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση, έχει ελλείψεις 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 θεραπεύονται από τις πρόσθετες πληροφορίες που παρέχονται στον έλεγχο.

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών θεωρείται ανακριβής/ατελής όταν δεν συμφωνεί με το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης και όταν δε δηλώνονται σε αυτόν ορθά και πλήρως τα οριζόμενα στοιχεία του παραρτήματος της ΠΟΛ 1097/9.4.2014.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΟΙ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ²⁶ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

4.1 Εισαγωγικά

Σκοπός του κεφαλαίου αυτού είναι η παρουσίαση και η ανάλυση των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ σε ότι αφορά τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Αρχικά αναλύεται η βασικότερη αρχή η οποία προβλέπει την τήρηση των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές, στη συνέχεια αναλύεται το πρόβλημα της διάβρωσης βάσης και μεταφοράς κερδών και τέλος παρουσιάζεται το σχέδιο δράσης του ΟΟΣΑ για την αντιμετώπιση του προβλήματος με ιδιαίτερη αναφορά στη Δράση (Action) 13, η οποία δημοσιεύτηκε τον Σεπτέμβριο του 2014 και περιλαμβάνει την προσέγγιση των τριών επιπέδων για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών.

4.2 Η αρχή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)

Συνηθισμένη μέθοδος για τον εντοπισμό των αποτελεσμάτων κάθε οικονομικής μονάδας που ανήκει σε έναν όμιλο επιχειρήσεων είναι η επιβολή της άμεσης μεθόδου που θέτει κάθε μονάδα ως ξεχωριστή οντότητα. Ουσιαστικά, με τη διαδικασία αυτή υπάρχει ένα πλαίσιο ανταγωνισμού στην αγορά βάσει του οποίου καθίσταται εφικτή η διαδικασία συγκρίσεων. Στην κατεύθυνση αυτή, «η αρχή των ίσων αποστάσεων» ή «αρχή του πλήρους ανταγωνισμού» ή «αρχή της ανοιχτής αγοράς» ευθυγραμμίζει την τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής με την τιμή που θα συμφωνούσαν μεταξύ τους δύο

²⁶ Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης

ανεξάρτητες επιχειρήσεις του κλάδου σε παρόμοια συναλλαγή υπό παρόμοιες συνθήκες ανταγωνισμού στη βάση της ελεύθερης αγοράς.²⁷

Η αρχή των ίσων αποστάσεων αποτελεί τη βάση των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ. Ο ορισμός της δίνεται στην παρ. 1 του άρθρου 9 της Πρότυπης Φορολογικής Σύμβασης του ΟΟΣΑ, η οποία αποτελεί τη βάση των διμερών συμβάσεων που γίνονται από κράτη μέλη και του ΟΟΣΑ καθώς και από έναν αυξανόμενο αριθμό μη μελών. Σύμφωνα με όσα αναφέρονται στο άρθρο 9:

«Σε περίπτωση που στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, επικρατούν ή επιβάλλονται συνθήκες (όροι) που διαφέρουν από εκείνες που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη που θα είχαν πραγματοποιηθεί από μια από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν έχουν πραγματοποιηθεί, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογηθούν ανάλογα».²⁸

Γίνεται κατανοητό, ότι σκοπός και στόχος του ΟΟΣΑ μέσω της εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι να εξασφαλίσει ότι η τιμολόγηση των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων θα γίνεται λαμβάνοντας υπόψη τους όρους που θα συμφωνούνταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων για συγκρίσιμες συναλλαγές υπό συγκρίσιμες συνθήκες, ενώ παρέχει το δικαίωμα της φορολογικής προσαρμογής σε περίπτωση μη τήρησης της αρχής.

Είναι δεδομένο ότι η τήρησή της δεν είναι πάντα εύκολη, αφού απαιτείται μεγάλος όγκος πληροφοριών, οι οποίες συχνά είναι δύσκολο να αποκτηθούν. Επίσης, η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων θέτει ως προϋπόθεση τη δυνατότητα της συγκρισιμότητας των συναλλαγών. Τα οικονομικά χαρακτηριστικά των υπό τεκμηρίωση συναλλαγών πρέπει να μην παρουσιάζουν διαφορές που να επιδρούν στη διαμόρφωση του αποτελέσματος, ή αν επηρεάζουν το αποτέλεσμα να υπάρχει η δυνατότητα να αντισταθμιστούν με τις κατάλληλες προσαρμογές. Ορισμένα από αυτά τα χαρακτηριστικά είναι τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των αγαθών ή των υπηρεσιών που αποτελούν αντικείμενο συναλλαγής, οι επιτελούμενες λειτουργίες κάθε ενός από

²⁷ Νικόλαος Γ. Μουστάκης, Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις (Transfer Pricing) Μεταξύ Πολυεθνικών Επιχειρήσεων (2009)

²⁸ OECD, (2010), Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Taxes Administrations

τα συμβαλλόμενα μέρη, οι αναλαμβανόμενοι κίνδυνοι κάθε συναλλαγής, οι συμβατικοί όροι που διέπουν τις συναλλαγές, οι οικονομικές συνθήκες που επικρατούν στην αγορά, καθώς και η ακολουθούμενες επιχειρηματικές στρατηγικές των εταιριών.²⁹

Στο Ελληνικό Δίκαιο, ο ορισμός της αρχής των ίσων αποστάσεων δίνεται εμμέσως στο άρθρο 39 του Ν. 2238/1994, ο οποίος τροποποιήθηκε με τον Ν. 4110/2013, στον οποίο αναφέρεται ότι:

«Όταν μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων ή που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων...».

4.3 Διάβρωση βάσης και μεταφορά κερδών (Base Erosion & Profit Shifting / BEPS)

Η διάβρωση βάσης και μεταφορά των κερδών (BEPS) αποτελεί ένα παγκόσμιο πρόβλημα, που απαιτεί παγκόσμιες λύσεις. Η BEPS αναφέρεται σε φορολογικές στρατηγικές σχεδιασμού που εκμεταλλεύονται τα κενά και τις αναντιστοιχίες στη φορολογική νομοθεσία έτσι ώστε να «εξαφανίσουν» κέρδη, ή να «μετατοπίσουν» τα κέρδη σε περιοχές με ελάχιστη ή καμία πραγματική δραστηριότητα, όπου η φορολογική επιβάρυνση είναι χαμηλότερη, με αποτέλεσμα να καταβάλλονται λιγότεροι εταιρικοί φόροι. Η BEPS είναι μείζονος σημασίας για τις αναπτυσσόμενες χώρες, λόγω της μεγάλης εξάρτησής τους από τον φόρο εισοδήματος των νομικών προσώπων, κυρίως από τις πολυεθνικές επιχειρήσεις.

Σε ένα όλο και πιο διασυνδεδεμένο κόσμο, η εθνική φορολογική νομοθεσία κάθε χώρας δεν συμβαδίζει πάντα με τις πολυεθνικές εταιρίες, την ρευστή κίνηση των κεφαλαίων, καθώς και την άνοδο της ψηφιακής οικονομίας, αφήνοντας έτσι κενά τα οποία μπορούν να αξιοποιηθούν κατάλληλα για τη δημιουργία συνθηκών «διπλής μη

²⁹ Adams C. , Coombes R., Global Transfer Pricing: Principles and Practice

φορολόγησης». Αυτό υπονομεύει την εντιμότητα και την ακεραιότητα των φορολογικών συστημάτων.

Αντιλαμβανόμενος το πρόβλημα αυτό ο ΟΟΣΑ, αναπτύσσει ένα σχέδιο (Project), που περιλαμβάνει δεκαπέντε συγκεκριμένες δράσεις (actions), για να εξοπλίσει τις κυβερνήσεις με τις εγχώριες και διεθνείς πράξεις που απαιτούνται για την αντιμετώπιση αυτής της πρόκλησης, οι οποίες αναμένεται να οριστικοποιηθούν έως τον Δεκέμβριο του 2015. Η πρώτη δέσμη μέτρων και εκθέσεων δημοσιεύθηκε το Σεπτέμβριο του 2014. Σε συνδυασμό με το έργο που αναμένεται να ολοκληρωθεί στο έτος 2015, οι δράσεις αυτές θα δώσουν στις χώρες τα εργαλεία που χρειάζονται, για να εξασφαλίσουν ότι τα κέρδη θα φορολογούνται εκεί όπου πραγματοποιούνται οι οικονομικές δραστηριότητες, οι οποίες τα δημιουργούν, ενώ ταυτόχρονα θα δώσει στις επιχειρήσεις μεγαλύτερη ασφάλεια, με τη μείωση των διαφορών σχετικά με την εφαρμογή των διεθνών φορολογικών κανόνων, καθώς και την τυποποίηση των απαιτήσεων για την εφαρμογή τους. Αξίζει να σημειωθεί ότι για πρώτη φορά σε φορολογικά θέματα, οι χώρες της G20, οι οποίες δεν ανήκουν στον ΟΟΣΑ, συμμετέχουν επί ίσοις όροις.

Υπάρχουν ορισμένοι βασικοί τομείς στους οποίους επικεντρώνεται, προς το παρόν, ο μεγαλύτερος όγκος εργασιών της επιτροπής φορολογικών υποθέσεων του ΟΟΣΑ. Αυτοί είναι οι εξής³⁰:

- Επιθετικός Φορολογικός Σχεδιασμός
- Ενδοομιλικές Συναλλαγές
- Συνθήκες Φορολόγησης
- Φορολογική Πολιτική και Στατιστικές
- Φορολογία και Ανάπτυξη
- Φορολογική Συμμόρφωση

Οι δεκαπέντε (15) Δράσεις, που αποτελούν το σχέδιο BEPS του ΟΟΣΑ, είναι οι εξής³¹:

1. Αντιμετώπιση των φορολογικών προκλήσεων της ψηφιακής οικονομίας.

³⁰ <http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>

³¹ www.pwc.gr (Άγις Μοσχοβάκος, Απρίλιος 2015)

2. Εξουδετέρωση της επίδρασης που προκαλείται από αναντιστοιχίες σε υβριδικές συμφωνίες.
3. Ενίσχυση των κανόνων που αφορούν τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρίες.
4. Περιορισμός της διάβρωσης της φορολογικής βάσης μέσω της έκπτωσης τόκων και άλλων χρηματοοικονομικών συναλλαγών.
5. Αποτελεσματικότερη αντιμετώπιση μη ορθών φορολογικών πρακτικών, υπό το πρίσμα των εννοιών της διαφάνειας και της ουσίας.
6. Αποτροπή κατάχρησης των όρων των διεθνών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας.
7. Αποτροπή της τεχνητής αποφυγής δημιουργίας Μόνιμης Εγκατάστασης.
8. Εξασφαλίζοντας ότι τα συμπεράσματα του transfer pricing ευθυγραμμίζονται με τη δημιουργία αξίας: Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία.
9. Εξασφαλίζοντας ότι τα συμπεράσματα του transfer pricing ευθυγραμμίζονται με τη δημιουργία αξίας: Κίνδυνοι και κεφάλαιο.
10. Εξασφαλίζοντας ότι τα συμπεράσματα του transfer pricing ευθυγραμμίζονται με τη δημιουργία αξίας: Λοιπές συναλλαγές υψηλού κινδύνου.
11. Καθιέρωση μεθόδων για τη συλλογή και την ανάλυση των δεδομένων που σχετίζονται με τα BEPS και τις δράσεις για την αντιμετώπισή τους.
12. Υποχρέωση φορολογούμενων να αποκαλύπτουν τυχόν επιθετικές συμφωνίες που αφορούν τον φορολογικό τους σχεδιασμό.
13. Επανεξέταση των κανόνων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών.
14. Δημιουργία πιο αποτελεσματικών μηχανισμών επίλυσης διαφορών.
15. Ανάπτυξη πολυμερούς οργανισμού εφαρμογής των BEPS

4.4 Action 13 – Καθοδήγηση σχετικά με την εφαρμογή της Τεκμηρίωσης της Ενδοομιλικής Τιμολόγησης και προσέγγιση των τριών επιπέδων

Με την δημοσίευση της «Δράσης 13» (Action 13), τον Σεπτέμβριο του 2014, ο ΟΟΣΑ εισήγαγε την προσέγγιση της τεκμηρίωσης των τριών επιπέδων, τα οποία αναλύονται ως εξής³²:

- ✓ Country-by-Country report, το οποίο έχει ως στόχο να αποδώσει την οικονομική εικόνα ενός ομίλου παρέχοντας πληροφορίες σχετικά με τον καταμερισμό του εισοδήματος και των πληρωτέων φόρων σε έναν πολυεθνικό όμιλο, καθώς και πληροφορίες-ενδείξεις σχετικά με την οικονομική δραστηριότητα εντός του ομίλου.
- ✓ Master File (βασικός φάκελος), ο οποίος στοχεύει στην αποτύπωση των δραστηριοτήτων του ομίλου, παρέχοντας πληροφορίες για την πολιτική τιμολόγησης, τις υπηρεσίες, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και την χρηματοδότησή του.
- ✓ Local File (τοπικός φάκελος), ο οποίος λειτουργεί σαν υποκατηγορία του βασικού φακέλου παρέχοντας αναλυτική πληροφόρηση σχετικά με τις συναλλαγές του φορολογούμενου σε τοπικό επίπεδο.

Υποχρέωση για την κατάσταση CbyC Reporting θα έχουν οι όμιλοι με κύκλο εργασιών άνω των 750.000.000 ευρώ και η υποχρέωση αυτή θα ξεκινήσει να υφίσταται από 1.1.2016 και έπειτα.

4.4.1 Περιεχόμενο του c-b-c report³³:

Ο πίνακας 1 του c-b-c report περιλαμβάνει πληροφορίες για τα ακόλουθα στοιχεία:

1. Η πολυεθνική εταιρία θα πρέπει να κατηγοριοποιήσει τις πληροφορίες ανά φορολογική δικαιοδοσία περιλαμβάνοντας την μόνιμη εγκατάσταση, για φορολογικούς σκοπούς, κάθε οντότητας του ομίλου.
2. Έσοδα του ομίλου (από συνδεδεμένα μέρη, από ανεξάρτητα μέρη και τα συνολικά).

³² http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/guidance-on-transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting_9789264219236-en (p. 19)

³³ http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/guidance-on-transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting_9789264219236-en (p. 43)

3. Κέρδη/Ζημίες προ φόρων.
4. Καταβλητέος φόρος εισοδήματος.
5. Δεδουλευμένοι φόροι εισοδήματος.
6. Δηλωμένο κεφάλαιο.
7. Συσσωρευμένα κέρδη.
8. Αριθμός υπαλλήλων.
9. Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία (εκτός ταμειακών διαθεσίμων και ισοδυνάμων).

Το υπόδειγμα του πίνακα όπως περιλαμβάνεται στο παράρτημα ΙΙΙ του Κεφαλαίου V του οδηγού του ΟΟΣΑ έχει ως εξής:

Πίνακας 4.1: Πίνακας 1 του c-b-c report

Annex III to Chapter V

A model template for the Country-by-Country Report

Table 1. Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:										
Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) Before Income Tax	Income Tax Paid (on cash basis)	Income Tax Accrued – Current Year	Stated capital	Accumulated earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents
	Unrelated Party	Related Party	Total							

GUIDANCE ON TRANSFER PRICING DOCUMENTATION AND COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING © OECD 2014

Στον πίνακα 2 του c-b-c report δίνεται αναλυτική κατάσταση σχετικά με τις επιμέρους οντότητες (constituent entities) που περιλαμβάνονται σε κάθε φορολογική δικαιοδοσία, καθώς και καταγραφή των βασικών λειτουργιών τους.

Πίνακας 4.2: Πίνακας 2 του c-b-c report

Table 2. List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction

		Name of the MNE group: Fiscal year concerned:		Main business activity(ies)												
Tax Jurisdiction	Constituent Entities resident in the Tax Jurisdiction	Tax Jurisdiction of organisation or incorporation if different from Tax Jurisdiction of Residence	Research and Development	Holding or Managing intellectual property	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales, Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to unrelated parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding shares or other equity instruments	Dormant	Other?	
				1.												
	2.															
	3.															
	1.															
	2.															
	3.															

² Please specify the nature of the activity of the Constituent Entity in the "Additional Information" section.

GUIDANCE ON TRANSFER PRICING DOCUMENTATION AND COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING © OECD 2014

Ο πίνακας 3 του c-b-c report, επίσης, επιτρέπει στις επιχειρήσεις να ενσωματώνουν πληροφορίες/επεξηγήσεις οι οποίες μπορούν να διευκολύνουν την κατανόηση του report.

4.4.2 Περιεχόμενο του βασικού φακέλου (master file)³⁴

Οι πληροφορίες που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στον βασικό φάκελο είναι οι εξής:

1. Οργανωτική δομή του ομίλου, που περιλαμβάνει την νομική και ιδιοκτησιακή δομή του καθώς και τη γεωγραφική θέση των επιχειρήσεων του.
2. Περιγραφή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ομίλου που περιλαμβάνει:
 - Παράγοντες επιχειρηματικού κέρδους,
 - Διάγραμμα εφοδιαστικής αλυσίδας για τα πέντε σημαντικότερα προϊόντα/υπηρεσίες,

³⁴ http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/guidance-on-transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting_9789264219236-en (p.27)

- Πολιτική ενδοομιλικής τιμολόγησης σχετικά με τον καταμερισμό κόστους και με παρεχόμενες υπηρεσίες,
 - Γεωγραφικές αγορές των σημαντικότερων προϊόντων/ υπηρεσιών που αναφέρονται στο διάγραμμα εφοδιαστικής αλυσίδας ανωτέρω,
 - Σύντομη λειτουργική ανάλυση από την οποία να προκύπτει η συνεισφορά στη δημιουργία αξίας από τις επιμέρους επιχειρήσεις του,
 - Σημαντικά γεγονότα, όπως εξαγορές και συγχωνεύσεις που συνέβησαν κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους.
3. Άυλα περιουσιακά στοιχεία του ομίλου:
- Γενική περιγραφή στρατηγικής σχετικά με την άυλη περιουσία του, περιλαμβάνοντας πληροφορίες για την ανάπτυξη, την ιδιοκτησία, την εκμετάλλευση, τις εγκαταστάσεις για δραστηριότητες E&A και τις διοικητικές αποφάσεις για E&A,
 - Γενική περιγραφή της πολιτικής ενδοομιλικής τιμολόγησης σχετικά με την E&A και την άυλη περιουσία του ομίλου,
 - Καταγραφή των σημαντικών άυλων περιουσιακών στοιχείων και των νόμιμων ιδιοκτητών τους, καθώς και των σχετικών ενδοομιλικών συμβάσεων.
4. Διεταιρική οικονομική δραστηριότητα του ομίλου:
- Γενική περιγραφή των μέσων χρηματοδότησης του, περιλαμβάνοντας σημαντικές οικονομικές συμφωνίες με τρίτα μέρη,
 - Σε περίπτωση που κάποια επιχείρηση εντός του ομίλου έχει αναλάβει, κεντρικά, τη λειτουργία της χρηματοδότησης των λοιπών εταιριών, καταγραφή της φορολογικής κατοικίας και της τοποθεσίας της διοίκησης,
 - Περιγραφή των ενδοομιλικών συμβάσεων χρηματοδότησης.
5. Οικονομική και φορολογική κατάσταση του ομίλου:
- Ετήσιες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις,
 - Λίστα και σύντομη περιγραφή μονομερών APA's ή διοικητικών λύσεων.

4.4.3 Περιεχόμενο του τοπικού φακέλου (local file)³⁵

Στον τοπικό φάκελο πρέπει να περιλαμβάνονται οι παρακάτω πληροφορίες:

1. Για την υπόχρεη σε σύνταξη Φακέλου Τεκμηρίωσης εταιρία:
 - Περιγραφή της οργανωτικής δομής της και οργανόγραμμα,
 - Λεπτομερής περιγραφή της επιχειρησιακής στρατηγικής της,
 - Σημαντικοί ανταγωνιστές.
2. Για τις υπό εξέταση ενδοομιλικές συναλλαγές:
 - Περιγραφή της συναλλαγής (συναλλασσόμενα μέρη, ποσό συναλλαγής) και το πλαίσιο στο οποίο έλαβε χώρα η συναλλαγή,
 - Επισύναψη αντιγράφων σχετικών συμβάσεων,
 - Το ποσό των πληρωμών εντός ομίλου και αποδείξεις για κάθε κατηγορία ελεγχόμενων συναλλαγών στην οποία συμμετέχει η τοπική οντότητα,
 - Λεπτομερής λειτουργική ανάλυση ανά εξεταζόμενη ενδοομιλική συναλλαγή και οι σχέσεις μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών,
 - Επιλογή και εφαρμογή της κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης,
 - Μία περίληψη των κρίσιμων παραδοχών και προσαρμογών που έγιναν για την εφαρμογή της μεθόδου τεκμηρίωσης,
 - Αντίγραφα συμβάσεων APA's (μονομερή, διμερή, πολυμερή) ή οποιεσδήποτε άλλες συμφωνίες με φορολογικές αρχές, οι οποίες σχετίζονται με τις υπό εξέταση συναλλαγές.
3. Οικονομικές πληροφορίες:
 - Ετήσιες οικονομικές καταστάσεις του εξεταζόμενου οικονομικού έτους, είτε αυτές είναι ελεγμένες είτε όχι,
 - Παροχή πληροφοριών για τη συνδεσιμότητα της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε με τις οικονομικές καταστάσεις,
 - Οικονομικά στοιχεία συγκρίσιμων εταιριών και στοιχεία για την πηγή από την οποία αντλήθηκαν.

³⁵ http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/guidance-on-transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting_9789264219236-en (p. 31)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

5.1 Εισαγωγικά

Σκοπός του κεφαλαίου αυτού είναι η αναλυτική παρουσίαση των μεθόδων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών οι οποίες προβλέπονται τόσο από τον ΟΟΣΑ όσο και από την Ελληνική Νομοθεσία. Επιπλέον γίνεται ανάλυση της προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, διαδικασία η οποία προβλέπεται από την Ελληνική Νομοθεσία από 1.1.2014.

5.2 Σε τι αποσκοπεί η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών

Η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών αποσκοπεί στο να αποδείξει με συγκεκριμένα στοιχεία ότι η επιχείρηση που υποχρεούται να συντάξει των φάκελο τεκμηρίωσης έχει συμμορφωθεί με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Ο φορολογούμενος, συντάσσοντας και υποβάλλοντας τον φάκελο τεκμηρίωσης στη φορολογούσα αρχή, αποδεικνύει ότι ακολουθεί τις οδηγίες του ΟΟΣΑ και του Ελληνικού Δικαίου και συμμορφώνεται με την πιο πάνω αρχή. Επιπρόσθετα, ο φάκελος τεκμηρίωσης, αποτελεί για τον φορολογούμενο έναν τυποποιημένο τρόπο τεκμηρίωσης, ο οποίος τον προστατεύει ως προς την έκταση των πληροφοριών που πρέπει να θέσει υπόψη των φορολογικών ελεγκτών και από τυχόν αυθαίρετες παραδοχές της φορολογικής αρχής, η οποία αναλαμβάνει πλέον το βάρος της ανταπόδειξης. Είναι προφανές ότι ο φάκελος τεκμηρίωσης, αποτελεί ένα ισχυρό όπλο, τόσο στα χέρια των φορολογικών αρχών για τον έλεγχο της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, όσο και στα χέρια των φορολογούμενων-υπόχρεων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών τους συναλλαγών για την απόδειξη της συμμόρφωσης με αυτή την αρχή,

γεγονός που έχει οδηγήσει πάνω από πενήντα χώρες μέχρι σήμερα να υιοθετήσουν κανόνες για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών.

5.3 Μέθοδοι τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών

Σύμφωνα με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ που εκδόθηκαν τον Ιούλιο του 2010 και στις οποίες εναρμονίζεται η Ελληνική Νομοθεσία με την ΠΟΛ 1097/2014, όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ 1144/2014 (κεφάλαιο Ζ), οι μέθοδοι διακρίνονται ανάλογα με τη λειτουργία που επιτελούν ως ακολούθως:

1. Παραδοσιακές Μέθοδοι (Traditional transaction methods)

- Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής
- Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης
- Μέθοδος του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους

2. Λοιπές Μη Παραδοσιακές Μέθοδοι (Transactional profit methods)

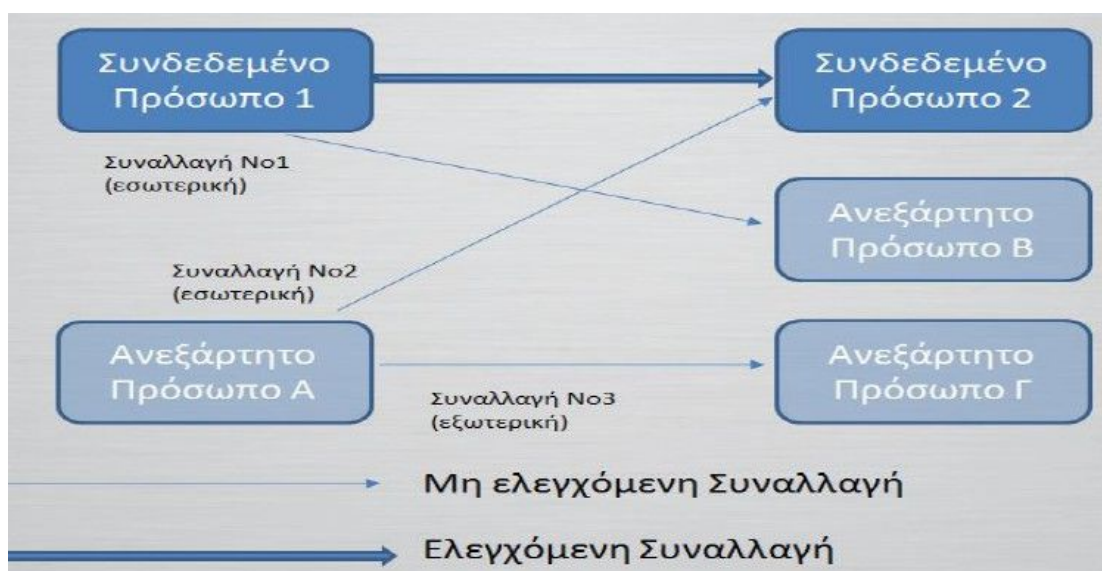
- Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής
- Μέθοδος του επιμερισμού του κέρδους

5.3.1 Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP – Comparable Uncontrolled Price method)

Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής προϋποθέτει ότι, σε ιδανική περίπτωση, τα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες παρέχονται σε μία ενδοομιλική συναλλαγή (μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων) σε τιμή ίδια με αυτή των αντίστοιχων αγαθών ή υπηρεσιών σε μία μη ενδοομιλική συναλλαγή (μεταξύ μη συνδεδεμένων επιχειρήσεων) στις ίδιες ή συγκρίσιμες συνθήκες³⁶. Αυτή η μέθοδος, συγκρίνει το τίμημα που χρεώνεται κατά τη μεταβίβαση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, με εκείνο που συμφωνήθηκε κατά την τιμολόγηση συγκρίσιμων

³⁶ www.transferpricing.gr

συναλλαγών που έλαβαν χώρα υπό συγκρίσιμες συνθήκες μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Ο προσδιορισμός της γίνεται είτε με εξωτερική σύγκριση όταν η σύγκριση γίνεται με τιμές που χρησιμοποιήθηκαν από τρίτους προς τρίτους για την τιμολόγηση παρόμοιων προϊόντων, είτε με εσωτερική σύγκριση τιμών, με την εσωτερική να θεωρείται πιο αξιόπιστη, καθώς χρησιμοποιεί τιμές συναλλαγών που διενεργήθηκαν ανάμεσα στην φορολογούμενη επιχείρηση και μία ανεξάρτητη.



Σχήμα 5.1: Μέθοδος συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής³⁷

Μία «μη ελεγχόμενη συναλλαγή» θεωρείται συγκρίσιμη με μία «ελεγχόμενη» εάν ικανοποιείται μία από τις παρακάτω συνθήκες:

- Καμία από τις διαφορές μεταξύ των συγκρινόμενων συναλλαγών ή των επιχειρήσεων που πραγματοποιούν τις συναλλαγές αυτές δεν θα μπορούσε να επηρεάσει ουσιωδώς την τιμή σε συνθήκες ελεύθερης αγοράς, ή
- Οι παραπάνω διαφορές μπορούν να απαλειφθούν πραγματοποιώντας ικανοποιητικά ακριβείς προσαρμογές.

Ορισμένες πιθανές προσαρμογές που μπορούν να πραγματοποιηθούν, αφορούν το μέγεθος της συναλλαγής, τους πιστωτικούς όρους, καθώς και τους όρους των χρηματοοικονομικών συναλλαγών, ενώ κάποιες λιγότερο πιθανές προσαρμογές

³⁷ www.taxheaven.gr

αφορούν τα άυλα στοιχεία, την ποιότητα των προϊόντων, γεωγραφικούς παράγοντες και το επίπεδο της αγοράς.

Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι έχουμε δύο όμοια προϊόντα, με μόνη διαφορά ότι στη μία περίπτωση η πώληση γίνεται «τοις μετρητοίς», ενώ στην συγκρινόμενη με αυτή περίπτωση δόθηκε πίστωση έξι (6) μηνών. Για να εξομοιωθεί η μία τιμή με την άλλη, θα πρέπει να αφαιρέσουμε από την «επί πιστώσει» τιμή τον τόκο των έξι μηνών, με βάση το επιτόκιο που ισχύει στην αγορά του πωλητή.

Ένα άλλο παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία η διαφορά έγκειται στην εγγύηση του προϊόντος. Ο ένας πωλητής αναλαμβάνει τον κίνδυνο, ενώ ο δεύτερος όχι. Σε αυτή την περίπτωση, πρέπει να γίνει εκτίμηση του κόστους που συνεπάγεται η παρεχόμενη εγγύηση και να προστεθεί στην τιμή του προϊόντος που πουλήθηκε χωρίς εγγύηση. Βέβαια, στην περίπτωση αυτή τα πράγματα είναι πιο σύνθετα από το προηγούμενο παράδειγμα, αφού στην πράξη τα δύο συγκρινόμενα προϊόντα δεν έχουν την ίδια συμπεριφορά όσον αφορά στο ποσοστό βλαβών κατά τη διάρκεια της εγγύησης.³⁸

Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, η μέθοδος αυτή είναι η πιο αξιόπιστη και χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις πώλησης ή παραχώρησης άυλων περιουσιακών στοιχείων, εφόσον τα επιλεγμένα κριτήρια συγκρισιμότητας ικανοποιούνται, ώστε να διαπιστωθεί η συμβατότητα της ενδοομιλικής τιμολόγησης με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Αντίθετα, σύμφωνα με τις διατάξεις των ΗΠΑ, η CUP ενδείκνυται μόνο για ενσώματα στοιχεία.

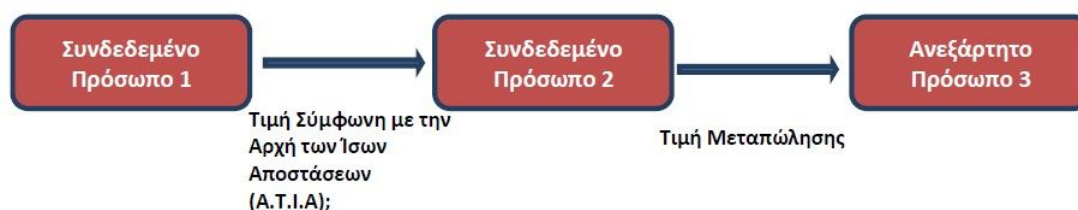
Τέλος, η μέθοδος αυτή καθίσταται προβληματική όταν εμπλέκονται παράγοντες όπως η διαφοροποίηση προϊόντος ή, η πολυπλοκότητα των αγορών, οπότε και συνίσταται η χρήση μίας εκ των υπολοίπων μεθόδων. Σε γενικές γραμμές, η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), προϋποθέτει την ύπαρξη παρόμοιων, αν όχι ταυτόσημων χαρακτηριστικών, χωρίς όμως να αποκλείει και περιπτώσεις τυχόν αποκλίσεων οι οποίες μπορούν να επιδέχονται διορθώσεις. Στην πράξη η εφαρμογή της είναι περιορισμένη εκτός εάν υπάρχουν αξιόπιστα εσωτερικά

³⁸ Νικόλαος Γ. Μουστάκης, Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις (Transfer Pricing) Μεταξύ Πολυεθνικών Επιχειρήσεων (2009)

συγκριτικά στοιχεία, η συναλλαγή αφορά «χρηματιστηριακά» αγαθά και υπάρχει πλήθος αξιόπιστων εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων (π.χ Bloomberg ή royalty Stat).

5.3.2 Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (RPM – Resale Price Method)

Η μέθοδος της «τιμής μεταπώλησης» εξετάζει την τιμή ενός προϊόντος, το οποίο αγοράζεται από ένα συνδεδεμένο πρόσωπο και μεταπωλείται σε έναν ανεξάρτητο πελάτη. Στη συνέχεια η τιμή μεταπώλησης μειώνεται με το αποδεκτό μικτό περιθώριο μεταπώλησης, το οποίο καλύπτει τις δαπάνες πωλήσεων και τα λοιπά λειτουργικά έξοδα του μεταπωλητή (συνδεδεμένο πρόσωπο) και ταυτόχρονα προσφέρει ένα αποδεκτό κέρδος.³⁹ Και εδώ, ο προσδιορισμός του περιθωρίου κέρδους γίνεται με εξωτερικά ή εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Για τον προσδιορισμό του περιθωρίου κέρδους μεταπώλησης λαμβάνονται υπόψη το ποσοστό κέρδους και τα έξοδα της εταιρίας που συνδέονται με την συγκεκριμένη συναλλαγή. Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης θεωρείται καταλληλότερη για την τεκμηρίωση συναλλαγών εταιριών που δραστηριοποιούνται σε εμπορικές δραστηριότητες, όπως για παράδειγμα στους διανομείς προϊόντων, ενώ είναι ακατάλληλη για παρόχους υπηρεσιών και βιομηχανικές δραστηριότητες. Γενικά, εφαρμόζεται καλύτερα σε περιπτώσεις κατά τις οποίες στα πωλούμενα προϊόντα ή υπηρεσίες δεν προστίθενται ιδιαίτερη αξία κατά τη μεταπώλησή τους. Αντίθετα, η μέθοδος αντενδείκνυται εφόσον τα προϊόντα έχουν υποστεί επεξεργασία ή ενσωματώνονται σε άλλα προϊόντα.



Σχήμα 5.2: Μέθοδος τιμής μεταπώλησης⁴⁰

³⁹ Σεμινάριο transfer pricing από www.taxheaven.gr

⁴⁰ www.taxheaven.gr

Η μέθοδος αυτή ξεκινά με την τιμή στην οποία ένα αγαθό, το οποίο έχει αγοραστεί από μία συνδεδεμένη επιχείρηση, μεταπωλείται σε μία ανεξάρτητη επιχείρηση. Στη συνέχεια, η τιμή αυτή (δηλαδή η τιμή μεταπώλησης) μειώνεται κατά το κατάλληλο περιθώριο κέρδους (περιθώριο κέρδους μεταπώλησης), το οποίο αντιπροσωπεύει το ποσό με το οποίο ο μεταπωλητής προσδοκεί να καλύψει τα έξοδα πώλησης ή άλλα λειτουργικά έξοδα, ώστε από τη δραστηριότητα αυτή να προκύψει το κατάλληλο κέρδος. Το υπόλοιπο που προκύπτει, μετά την αφαίρεση του περιθωρίου κέρδους και την αναμόρφωση άλλων εξόδων που σχετίζονται με την αγορά του αγαθού (π.χ. δασμοί), μπορεί να θεωρηθεί ως η συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή, για την πώληση των συγκεκριμένων αγαθών μεταξύ των συνδεδεμένων μερών. Το περιθώριο κέρδους του μεταπωλητή από μία ενδοομιλική συναλλαγή μπορεί να προκύψει σε σχέση με το περιθώριο κέρδους το οποίο αποκτά ο μεταπωλητής από αγαθά τα οποία αγοράστηκαν και πωλήθηκαν στα πλαίσια μίας συγκρίσιμης ανεξάρτητης συναλλαγής.

Η φόρμουλα για τη μέθοδο αυτή είναι:

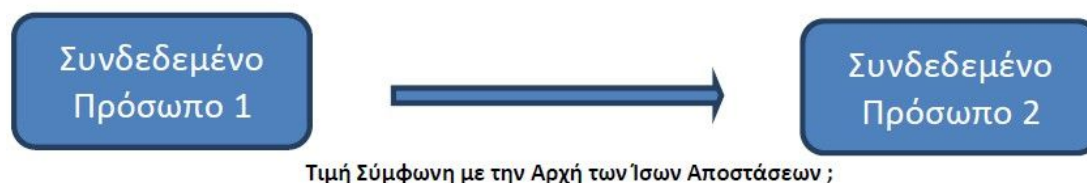
$$\text{Τιμή Αρχής Ίσων Αποστάσεων} = \text{Τιμή Μεταπώλησης} \times (1 - MK\%)$$

5.3.3 Μέθοδος του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους (CPM – Cost Plus Method)

Σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους συν κέρδος, το κόστος για την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών προσαυξάνεται, ώστε να αντικατοπτρίζει το κατάλληλο κέρδος σε σχέση με τις λειτουργίες που επιτελούνται, τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται από την επιχείρηση.⁴¹ Αυτό αναφέρεται συχνά ως προσθήκη mark up, η οποία είναι ένα ποσοστό του κόστους παραγωγής, με το ύψος mark up να καθορίζεται από το επίπεδο των αναμενόμενων πωλήσεων. Τα κόστη που προσδιορίζουν τη βάση αυτής της μεθόδου πρέπει να αναλυθούν προσεκτικά τόσο για τις ενδοομιλικές όσο και για τις ανεξάρτητες συναλλαγές. Το περιθώριο κέρδους προσδιορίζεται είτε από συγκρίσιμες συναλλαγές της εταιρίας με ανεξάρτητες

⁴¹ www.transferpricing.gr

επιχειρήσεις (εσωτερική σύγκριση), είτε από ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε συγκρίσιμες συναλλαγές (εξωτερική σύγκριση). Η αξιοπιστία της μεθόδου βασίζεται στη συνεπή τήρηση των λογιστικών μεθόδων κοστολόγησης, όχι μόνο για τις ενδοομιλικές συναλλαγές αλλά και για τις συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις.



Σχήμα 5.3: Μέθοδος του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους⁴²

Όπως ισχύει και στη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης, έτσι και σε αυτή τη μέθοδο, η ανάλυση και η σύγκριση λειτουργιών μεταξύ των ενδοομιλικών και ανεξάρτητων συναλλαγών, έχει ενδεχομένως μεγαλύτερη σημασία από την ομοιότητα των προϊόντων ή των υπηρεσιών που διατίθενται. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται, όταν δεν υπάρχει δυνατότητα συγκρισιμότητας για τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες και όταν για την παραγωγή των προϊόντων ή την παροχή των υπηρεσιών δεν απαιτείται η χρήση άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Η μέθοδος του κόστους συν κέρδος, δίνει ιδιαίτερη έμφαση στο ιστορικό κόστος και αγνοεί τον παράγοντα της ζήτησης του προϊόντος. Επιπλέον, δεν αντανακλά το ανταγωνιστικό περιβάλλον που επικρατεί στον επιχειρηματικό κόσμο και θεωρεί ως δεδομένο τη συνεχή και κερδοφόρα δραστηριότητα της επιχείρησης.

Η μέθοδος αυτή δεν είναι ιδιαίτερα δημοφιλής, τουλάχιστον όχι τόσο όσο οι προηγούμενες δύο. Αυτό οφείλεται κυρίως στη δυσκολία προσδιορισμού, τόσο του κόστους, όσο και του ποσοστού κέρδους. Συνήθως χρησιμοποιείται, προκειμένου να επαληθεύσει τις αποδεκτές τιμές που προέκυψαν από την χρήση κάποιας άλλης μεθόδου. Ωστόσο, υπάρχουν ορισμένες ιδιαίτερες περιπτώσεις, όπου η μέθοδος αυτή αποδεικνύεται η πλέον κατάλληλη. Τέτοιου είδους περιπτώσεις αποτελούν αυτές όπου ημικατεργασμένα – ημιτελή προϊόντα πωλούνται μεταξύ συνδεδεμένων μερών, όταν διαφορετικές οντότητες της ίδιας πολυεθνικής επιχείρησης συνάπτουν συμφωνίες buy

⁴² www.taxheaven.gr

and supply⁴³, ή όταν η θυγατρική κατέχει τον ρόλο του υπερεργολάβου. Η φόρμουλα για τη μέθοδο αυτή είναι:

Τιμή Αρχής Ίσων Αποστάσεων = Κόστος συναλλαγής + Mark Up (% κέρδος επί του κόστους)

Οι μη παραδοσιακές μέθοδοι εξετάζουν τα κέρδη που προκύπτουν από συγκεκριμένες «ελεγχόμενες» συναλλαγές. Το κέρδος που πραγματοποιείται από μία συναλλαγή μπορεί να αποτελεί ένδειξη για τη συμβατότητα με την αρχή ίσων αποστάσεων. Οι μέθοδοι αυτοί διαφέρουν από τις παραδοσιακές στο ότι απαιτούν χαλαρότερα κριτήρια συγκρισιμότητας σε σχέση με τις παραδοσιακές μεθόδους. Πρακτικά είναι αρκετά σπάνιο οι επιχειρήσεις να χρησιμοποιούν συναλλακτικές μεθόδους που να βασίζονται στο κέρδος για να προσδιορίσουν τις τιμές τους, ωστόσο το κέρδος που προέρχεται από μια ελεγχόμενη συναλλαγή αποτελεί ένα αρκετά καλό σημάδι για την απόδειξη του κατά πόσο η συναλλαγή αυτή πραγματοποιείται κάτω από ειδικές συνθήκες και δεν βασίζεται στην αρχή των ίσων αποστάσεων.

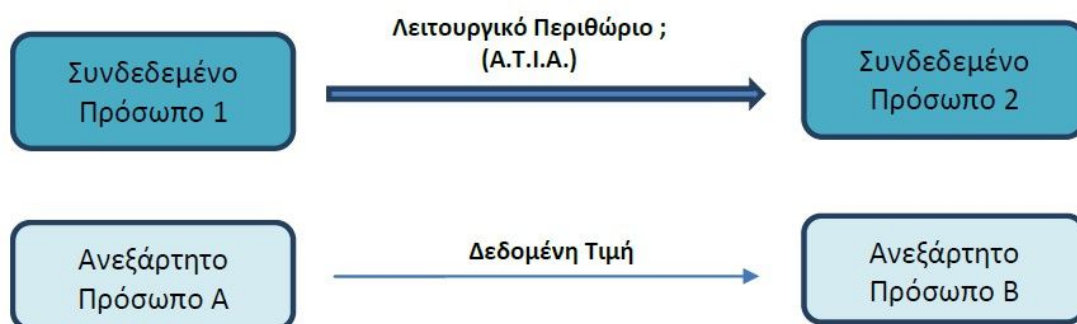
Είναι χαρακτηριστικό ότι στις ΗΠΑ αυτές οι μέθοδοι θεωρούνται πιο αξιόπιστες για τον υπολογισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

5.3.4 Μέθοδος του Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής (TNMM – Transactional Net Margin Method)

Η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής είναι μία μέθοδος η οποία βασίζεται στο κέρδος και η οποία εξετάζει την αρχή των ίσων αποστάσεων μεταξύ συνδεδεμένων συναλλαγών, συγκρίνοντας τα συνολικά οικονομικά αποτελέσματα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών με τα οικονομικά αποτελέσματα τρίτων εταιριών που

⁴³ Συμφωνίες μεταξύ προμηθευτή και αγοραστή που δηλώνουν την υποχρέωση να αγοράζονται και να πωλούνται μεταξύ τους ποσότητες προϊόντων ανά διαστήματα, Mark Sallis and Arcus Legal (2003)

ασχολούνται με παρόμοιες λειτουργίες και αναλαμβάνοντας παρόμοιους επιχειρηματικούς κινδύνους.⁴⁴



Σχήμα 5.4: Μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής⁴⁵

Δεδομένη Τιμή =	2.000,00 €
<u>- Κόστος Πωληθέντων Αγαθών =</u>	<u>1.400,00 €</u>
Μικτό Κέρδος =	600,00 €
<u>- Λειτουργικά Έξοδα =</u>	<u>400,00 €</u>
Καθαρό (Λειτουργικό) Κέρδος =	200,00 €
Περιθώριο Λειτουργικού Κέρδους =	20 %

Σε αντίθεση με τις συναλλακτικές μεθόδους, η μέθοδος αυτή δεν απαιτεί εξαιρετικά λεπτομερή πληροφόρηση για την τιμή ή το μικτό περιθώριο κέρδους της συναλλαγής. Επιπλέον, τα πρότυπα της συγκρισιμότητας είναι λιγότερο αυστηρά βάσει της μεθόδου αυτής σε σχέση με οποιαδήποτε άλλη μέθοδο που προτείνεται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ.

Η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής εξετάζει το καθαρό περιθώριο κέρδους σε σχέση με μια κατάλληλη βάση (π.χ. το κόστος, τις πωλήσεις, περιουσιακά στοιχεία) που ένας φορολογούμενος πραγματοποιεί από μία ελεγχόμενη συναλλαγή (ή συναλλαγές που είναι σκόπιμο να ομαδοποιηθούν σύμφωνα με τις αρχές του κεφαλαίου I του 1995 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ). Λειτουργεί με παρόμοιο τρόπο με τη μέθοδο του κόστους συν κέρδος και της τιμής μεταπώλησης,

⁴⁴ Σεμινάριο transfer pricing από www.taxheaven.gr

⁴⁵ www.taxheaven.gr

αλλά εφαρμόζεται σε επίπεδο καθαρού περιθωρίου και όχι σε επίπεδο μικτού περιθωρίου.⁴⁶

Ένα πλεονέκτημα χρήσης αυτής της μεθόδου, αποτελεί το γεγονός ότι οι δείκτες καθαρού κέρδους (π.χ. ως προς την απόδοση των περιουσιακών στοιχείων, ως προς τα λειτουργικά έσοδα από τις πωλήσεις, κλπ) επηρεάζονται λιγότερο από τις διαφορές στον τρόπο συναλλαγής, από ότι συμβαίνει με την τιμή στη μέθοδο της ανέλεγκτης τιμής (CUP). Επιπλέον, ένα πρακτικό πλεονέκτημα είναι το ότι, όπως συμβαίνει με κάθε μονόπλευρη μέθοδο, είναι απαραίτητο να εξεταστεί ο οικονομικός δείκτης για τη μία μόνο από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Ένα ακόμη πλεονέκτημά της, είναι ότι προσφέρει ικανοποιητικά αποτελέσματα σε σχέση με το κόστος που απαιτεί η εφαρμογή της.

Ωστόσο, υπάρχουν και μειονεκτήματα χρήσης, όπως το γεγονός ότι οι φορολογούμενοι δύναται να μην έχουν την απαραίτητη πρόσβαση σε πληροφορίες που σχετίζονται με τα κέρδη από συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές με σκοπό την αποδεκτή εφαρμογή της μεθόδου, η λειτουργική κερδοφορία επηρεάζεται από πολλούς παράγοντες εκτός της ενδοομιλικής τιμολόγησης, απαιτεί τμηματοποίηση των οικονομικών αποτελεσμάτων, τα κριτήρια επιλογής των συγκριτικών στοιχείων είναι υποκειμενικά και παρουσιάζει δυσκολίες εφαρμογής σε περιπτώσεις που τα αγαθά αγοράζονται από και πωλούνται προς συνδεδεμένα μέρη.

Για την εφαρμογή αυτής της μεθόδου ακολουθούνται κατά σειρά τέσσερα βήματα:

- ✓ Επιλογή ελεγχόμενου μέρους
- ✓ Επιλογή συγκρίσιμης χρονικής περιόδου
- ✓ Επιλογή δείκτη κερδοφορίας
- ✓ Επιλογή συγκρίσιμων εταιριών

Στη νομοθεσία των ΗΠΑ, η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής αντικαθίσταται από τη μέθοδο της σύγκρισης του κέρδους (Comparable Profit Method). Η διαφορά τους έγκειται στο γεγονός ότι αυτή εστιάζει στη συγκρισιμότητα των επιχειρήσεων και όχι των συναλλαγών. Αναλυτικότερα, με τη μέθοδο της σύγκρισης του κέρδους, η τιμή ενδοομιλικής τιμολόγησης προσδιορίζεται με τη χρήση

⁴⁶ www.transferpricing.gr

αριθμοδεικτών αποδοτικότητας από ανεξάρτητες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον ίδιο κλάδο. Εφόσον οι αριθμοδείκτες αυτοί αποδώσουν τα ίδια αποτελέσματα μετά την εφαρμογή τους και στην επιχείρηση, τότε οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών θεωρούνται εύλογες. Σε αντίθετη περίπτωση, αναπροσαρμόζονται μέχρι τα αποτελέσματα της εταιρίας να ανταποκρίνονται στους αριθμοδείκτες των ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

5.3.5 Μέθοδος του επιμερισμού του κέρδους (PSM – Profit Split Method)

Η μέθοδος του επιμερισμού κέρδους, απαιτεί το συνολικό κέρδος (π.χ από παραγωγή, διανομή και πώληση) που προκύπτει από συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, να προσδιοριστεί και στη συνέχεια να επιμεριστεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, πάνω σε μία οικονομικά έγκυρη βάση. Έγκυρη βάση επιμερισμού, είναι αυτή, που οδηγεί στο ίδιο αποτέλεσμα ως προς τη διανομή του κέρδους μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών, όπως προκύπτει από μια σύμβαση που έχει καταρτιστεί με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων (π.χ. μεταξύ εταιριών που συμμετέχουν σε joint-ventures, κοινοπραξίες).⁴⁷ Στόχος της μεθόδου αυτής είναι, να απαλείψει την επίδραση που έχουν στα κέρδη ειδικές συνθήκες που επιβάλλονται σε ελεγχόμενες συναλλαγές, καθορίζοντας την κατανομή των κερδών την οποία θα επιδίωκαν να πραγματοποιήσουν ανεξάρτητα μέρη από τη συμμετοχή τους στις συναλλαγές αυτές. Η ανάλυση της συνεισφοράς των συμβαλλόμενων επιχειρήσεων, αφορά τις λειτουργίες που επιτελούνται, τους κινδύνους και τις ευθύνες που αναλαμβάνονται, καθώς και τα πάγια που χρησιμοποιούνται από τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις στο πλαίσιο της συγκεκριμένης συναλλαγής. Η ανάλυση αυτή μπορεί να συμπληρώνεται από εξωτερικά στοιχεία της αγοράς σχετικά με την αντίστοιχη αξία παρόμοιων λειτουργιών ανεξαρτήτων επιχειρήσεων που ασκούν δραστηριότητα υπό παρόμοιες συνθήκες. Η μέθοδος αυτή είναι κατάλληλη, σε περιπτώσεις όπου στο τελικό προϊόν προστίθεται πολύ μεγάλη αξία από τη χρήση άυλων περιουσιακών στοιχείων μεγάλης αξίας. Τέλος,

⁴⁷ Σεμινάριο transfer pricing από www.taxheaven.gr

η συγκεκριμένη μέθοδος αποτελεί τη μοναδική μέθοδο που εξετάζει και τα δύο συναλλασσόμενα μέρη.

Υπάρχουν δύο τρόποι επιμερισμού του κέρδους:

Η ανάλυση συνεισφοράς (contribution analysis) και η ανάλυση υπολειμματικής κερδοφορίας (residual analysis). Κατά την πρώτη, αρχικά καθορίζεται το συνολικό κέρδος που προκύπτει από τις ελεγχόμενες συναλλαγές και το οποίο πρέπει να κατανεμηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Η κατανομή γίνεται με βάση τη σχετική αξία των λειτουργιών που επιτελούνται από το κάθε συνδεδεμένο μέρος. Η αξία κάθε συνεισφοράς, μπορεί να προσδιοριστεί στο μέτρο του δυνατού, βάσει εξωτερικών στοιχείων που αποτελούν ένδειξη, για το πώς ανεξάρτητα μέρη θα κατένειμαν το συνολικό κέρδος υπό συγκρίσιμες συνθήκες. Κατά τη δεύτερη, αφού καθοριστεί το συνολικό κέρδος που πρέπει να κατανεμηθεί, κατανέμεται σε κάθε συνδεδεμένο μέρος η αναλογία του κέρδους, που αποτελεί μια βασική αμοιβή για τον τύπο των συναλλαγών στις οποίες συμμετέχει. Η κατανομή του εναπομείναντος κέρδους γίνεται, μεταξύ των μερών, με βάση τη σχετική αξία των «μοναδικών» (άλων) στοιχείων ενεργητικού που αποτελούν τη συνεισφορά του κάθε μέρους.⁴⁸

Το σημαντικότερο πλεονέκτημα αυτής της μεθόδου είναι ότι μπορεί να προσφέρει μια ολοκληρωμένη λύση για λειτουργίες για τις οποίες μια μονόπλευρη μέθοδος δεν θα ήταν κατάλληλη. Είναι επίσης, η πιο κατάλληλη μέθοδος σε περιπτώσεις κατά τις οποίες, τα δύο μέρη μιας συναλλαγής συμβάλουν με μοναδικό τρόπο στην συναλλαγή, διότι σε μια τέτοια περίπτωση, ανεξάρτητα μέρη μπορεί να επιθυμούν να μοιραστούν τα κέρδη της συναλλαγής κατ' αναλογία προς τις αντίστοιχες εισφορές τους. Ένα ακόμη πολύ σημαντικό πλεονέκτημά της είναι, ότι χρήση της συμβάλει στη μείωση των πιθανοτήτων, ένα από τα μέρη στην ελεγχόμενη συναλλαγή να μείνει με ακραία και απίθανα αποτελέσματα κέρδους, δεδομένου ότι και οι δύο πλευρές της συναλλαγής αξιολογούνται. Αυτή η αμφίπλευρη προσέγγιση μπορεί να χρησιμοποιηθεί αποτελεσματικά για να επιτύχουμε διαχωρισμό των κερδών που προέρχονται από τις οικονομίες κλίμακας ή κοινή βελτίωση της αποτελεσματικότητας.

Στα μειονεκτήματά της μεθόδου αυτής συγκαταλέγεται το γεγονός ότι μπορεί να είναι δύσκολο να μετρηθούν συνδυασμένα έσοδα και έξοδα για όλες τις

⁴⁸ www.oecd.org , Transactional profits transfer pricing methods, Ernst & Young (2008)

συνδεδεμένες επιχειρήσεις που συμμετέχουν στις ελεγχόμενες συναλλαγές, οι οποίες απαιτούν βιβλία και στοιχεία με κοινά λογιστικά πρότυπα και προσαρμογές στις λογιστικές πρακτικές και τα νομίσματα.⁴⁹

Όπως αναφέρθηκε και κατά την ανάλυση των μεθόδων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, για την εφαρμογή τους χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε:

- i. εσωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της κρινόμενης επιχείρησης με μία ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την κρινόμενη επιχείρηση με μία ανεξάρτητη επιχείρηση και
- ii. εξωτερικά τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων προς την κρινόμενη επιχείρηση.

Ως συγκρίσιμες συναλλαγές, νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξαιρεθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών.

Παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι:⁵⁰

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

⁴⁹ OECD, 2010, Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Taxes Administrations, Paris

⁵⁰ ΥΠΟΥΡΓΙΚΗ ΑΠΟΦΑΣΗ ΠΟΛ 1179/ΦΕΚ Β/1762/19.07.2013

- 2) Οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια, εξοπλισμός, άυλα, κλπ) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης (functional analysis) που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης.
- 3) Οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια, κλπ).
- 4) Οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος εργασίας, κλπ).
- 5) Ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση (π.χ. προσπάθεια διεξόδου σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κλπ).

Σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημορίων. Ο προσδιορισμός των τεταρτημορίων γίνεται ως εξής:

Q1 = πρώτο τεταρτημόριο = 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2 = διάμεσος = 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = 75ο εκατοστιαίο σημείο

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

Η επιλογή και η εφαρμογή της κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης γίνεται με βάση την προκαθορισμένη σειρά που αυτές αναφέρθηκαν. Δίνεται προτεραιότητα στη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής και εφόσον δεν είναι εφικτή η εφαρμογή της, ακολουθεί η αμέσως επόμενη μέχρι να βρεθεί η κατάλληλη. Κατά τη διαδικασία απόρριψης της κάθε μεθόδου πρέπει να επεξηγείται ο λόγος για τον οποίο θεωρήθηκε ακατάλληλη για την τεκμηρίωση.

5.4 Χρήση τράπεζας πληροφοριών

Για την άντληση συγκριτικών στοιχείων οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν και οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής (ονομασία, πάροχος, έκδοση, πλήθος στοιχείων κλπ). Για την αποτελεσματικότητα της εργασίας αυτής πρέπει να εφαρμόζεται μια κατάλληλη στρατηγική σχετικά με τα κριτήρια της αναζήτησης η οποία αναλύεται ως εξής:

α) Γεωγραφικό κριτήριο

Για να προσδιοριστούν εταιρίες εγκατεστημένες στις ίδιες χώρες με την υπό εξέταση εταιρία ή σε χώρες με παρόμοιες συνθήκες αγοράς, εφαρμόζεται ένα γεωγραφικό κριτήριο (π.χ. η ΕΕ των 28 χωρών).

β) Κωδικοί Κλάδων Δραστηριότητας

Αναζητούνται εταιρίες που εκτελούν παρόμοιες / συγκρίσιμες δραστηριότητες με την υπό εξέταση εταιρία. Ο NACE Rev. 2 είναι ενδεικτικά διεθνώς αναγνωρισμένος κωδικός δραστηριότητας.

γ) Λέξεις – κλειδιά

Για να συμπεριληφθούν εταιρίες που εκτελούν παρόμοιες λειτουργίες με την υπό εξέταση εταιρία και πιθανόν να είναι καταχωρημένες με διαφορετικούς από τους κωδικού κλάδων δραστηριότητας που έχει επιλεγεί στο προηγούμενο βήμα θα μπορούσε να διενεργηθεί μία αναζήτηση με λέξεις κλειδιά στις εμπορικές περιγραφές με τη χρήση συνδυασμών λέξεων κλειδιών, έτσι ώστε να διευρυνθεί η επιλογή που προέκυψε από την επιλογή κωδικών κλάδων δραστηριότητας.

δ) Λειτουργία / αδράνεια

Για να μην συμπεριληφθούν αδρανείς εταιρίες, το επιλεγόμενο δείγμα θα πρέπει να περιέχει μόνο λειτουργούσες εταιρίες.

ε) Μορφή οικονομικών καταστάσεων

Επειδή η ύπαρξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων υποδηλώνει ότι οι εταιρίες αυτές ανήκουν σε όμιλο εταιριών, πρέπει να εξασφαλιστεί το κριτήριο μη ύπαρξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, δηλαδή μόνο εταιρίες με μη ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να γίνουν δεκτές.

στ) Ανεξαρτησία (ιδιοκτησία)

Τα οικονομικά αποτελέσματα των εταιριών που δεν είναι ανεξάρτητες μπορεί να αντικατοπτρίζουν συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, που να μην είναι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Για να διασφαλιστεί ότι οι προσδιορισθείσες εταιρίες μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως πιθανώς συγκρίσιμες θα πρέπει να εξασφαλιστεί ότι θα αποκλειστούν οι εταιρίες στις οποίες υπήρχε μέτοχος που κατείχε ποσοστό 33% ή περισσότερο από τις μετοχές τους.

ζ) Ανεξαρτησία (θυγατρικές εταιρίες)

Για να διασφαλιστεί ότι οι προσδιορισθείσες εταιρίες μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως πιθανώς συγκρίσιμες θα πρέπει να εξασφαλιστεί ότι θα αποκλειστούν οι εταιρίες που έχουν θυγατρικές κατά ποσοστό 33% ή περισσότερο.

η) Έτος ίδρυσης

Σκοπός αυτού του κριτηρίου είναι ο αποκλεισμός νέων επιχειρήσεων οι οποίες τα πρώτα έτη λειτουργίας τους συνήθως παρουσιάζουν σημαντικές ζημίες και θα στρέβλωναν τα αποτελέσματα μιας συγκριτικής ανάλυσης.

θ) Διαθέσιμη πληροφόρηση αναφορικά με τις οικονομικές καταστάσεις

Στη συνέχεια το δείγμα θα πρέπει να περιοριστεί μόνο στις εταιρίες για τις οποίες υπάρχουν διαθέσιμες οικονομικές καταστάσεις τα πιο πρόσφατα έτη (πρακτικά 3ετία) σε σχέση με το εξεταζόμενο μέρος.

ι) Λειτουργικά έσοδα / κύκλος εργασιών

Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται ότι μόνο οι εταιρίες για τις οποίες δύναται να υπολογιστούν τα κατάλληλα οικονομικά στοιχεία θεωρούνται συγκρίσιμες εταιρίες. Περαιτέρω, σε αυτό το βήμα, θα μπορούσε να συμπεριληφθεί το κριτήριο του ελάχιστου κύκλου εργασιών προκειμένου να αποκλειστούν εταιρίες μεγαλύτερου / μικρότερου μεγέθους. Αυτό το κριτήριο χρησιμοποιείται προκειμένου να διασφαλιστεί

ο μέγιστος βαθμός συγκρισιμότητας στο πλαίσιο συγκεκριμένης δραστηριότητας και να αποφευχθούν παράγοντες που θα μπορούσαν να επηρεάσουν το επίπεδο της κερδοφορίας (όπως για παράδειγμα διαφορετικές οικονομίες κλίμακας).

ια) Λειτουργικό κέρδος / ζημία

Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται ότι μόνο οι εταιρίες για τις οποίες δύναται να υπολογιστούν τα κατάλληλα οικονομικά στοιχεία θεωρούνται συγκρίσιμες.. Προκειμένου να βελτιωθεί η συγκρισιμότητα των εταιριών ένα επιπρόσθετο χρηματοοικονομικό κριτήριο σύμφωνα με το οποίο οι επιλεγμένες εταιρίες θα πρέπει να έχουν Λειτουργικά Κέρδη θεωρείται αναγκαίο. Το κριτήριο αυτό επιλέγεται συνήθως με σκοπό την απόρριψη εταιριών οι οποίες παρουσιάζουν ζημιές στις εξεταζόμενες περιόδους, γεγονός που στην πλειοψηφία των περιπτώσεων αποτελεί ένδειξη ότι η δραστηριότητα των εταιριών αυτών επηρεάζεται από ειδικές συνθήκες (είτε λόγω στρατηγικής είτε λόγω του σταδίου του επιχειρηματικού κύκλου ζωής στον οποίο βρίσκονται).

ιβ) Διαθεσιμότητα ιστοσελίδας

Ωστε να είναι εφικτή η άντληση των στοιχείων.

Αφού προκύψει το δείγμα μέσω της παραπάνω διαδικασίας, ακολουθεί η ποιοτική ανάλυση του δείγματος. Η συγκρισιμότητα των εταιριών που προέκυψαν στο δείγμα αξιολογείται περαιτέρω μέσω της επισκόπησης των πληροφοριών που αποκτήθηκαν από το Διαδίκτυο. Δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στα εταιρικά χαρακτηριστικά, στις περιγραφές των υπηρεσιών και στις πιθανές διεθνείς τους σχέσεις.

Στο τέλος της ποιοτικής ανάλυσης προκύπτει το δείγμα των συγκρίσιμων εταιριών με βάση το οποίο θα επιχειρηθεί η ποσοτική ανάλυση ως εξής:

✓ Δείκτης επιπέδου κερδοφορίας

Αφού προσδιορίστηκαν οι συγκρίσιμες εταιρίες, υπολογίστηκε ο δείκτης επιπέδου κερδοφορίας. Ο δείκτης αυτός καθορίστηκε με βάση τις λειτουργίες, τα περιουσιακά στοιχεία και τους κινδύνους της Εταιρίας, καθώς και την μέθοδο τεκμηρίωσης των ενδοομικών συναλλαγών που επιλέχθηκε.

- ✓ Προσδιορισμός του αποδεκτού εύρους κερδοφορίας σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων

Για να προσδιοριστεί το αποδεκτό εύρος κερδοφορίας σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, υπολογίστηκε ο δείκτης του επιλεγμένου δείκτη κερδοφορίας των συγκρίσιμων εταιριών για τα επιλεγμένα έτη.

- ✓ Απλός μέσος όρος

Τα οικονομικά στοιχεία των επιλεγμένων εταιριών χρησιμοποιούνται έτσι ώστε να υπολογιστεί ο απλός μέσος όρος του επιλεγμένου δείκτη κερδοφορίας για κάθε συγκρίσιμη εταιρία. Με αυτή τη μέθοδο, προκύπτει ένας μέσος όρος των σημείων των δεδομένων για κάθε εταιρία. Μετέπειτα χρησιμοποιούνται οι μέσοι όροι ως βάση υπολογισμού του ενδοτεταρτημοριακού εύρους.

- ✓ Ενδοτεταρτημοριακό Εύρος

Για να ενισχυθεί η αξιοπιστία της ανάλυσης, υπολογίζεται το ενδοτεταρτημοριακό εύρος. Αυτό συνιστά το πιο πιθανό και αντιπροσωπευτικό εύρος περιθωρίου κέρδους του δείγματος. Υπάρχει κίνδυνος, οι ακραίες παρατηρήσεις που βρίσκονται σε οποιαδήποτε από τα απώτατα όρια της καμπύλης των παρατηρήσεων να μην είναι ομαλές και συνεπώς όχι αντιπροσωπευτικές με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων. Κατά συνέπεια, το ενδοτεταρτημοριακό εύρος καθορίζει τις πιο χαρακτηριστικές τιμές των ελεγχόμενων μεταβλητών.

- ✓ Χρήση πολλαπλών ετών

Όπως αναφέρεται στις οδηγίες του ΟΟΣΑ, «μπορεί να είναι γενικά χρήσιμο να εξετάζονται στοιχεία τόσο του υπό εξέταση έτους όσο και προηγούμενων ετών». Για το λόγο αυτό θα πρέπει να αντληθούν τα πιο πρόσφατα δημοσιευμένα οικονομικά στοιχεία για όλες τις συγκρίσιμες εταιρίες. Οικονομικά στοιχεία περισσότερων ετών χρησιμοποιούνται για να αξιολογηθεί η απόδοση των εταιριών αυτών στη διάρκεια των ετών και να ελεγχθούν τυχόν αποκλίσεις σε μεμονωμένα αποτελέσματα ενός έτους.

Ωστόσο η ανάλυση περιορίζεται από το γεγονός ότι οι συγκρίσιμες εταιρίες είναι υποχρεωμένες να δημοσιεύουν στοιχεία μία φορά το χρόνο. Συνεπώς, υπάρχει σημαντική χρονική υστέρηση μεταξύ του χρονικού σημείου της συλλογής των

πληροφοριών ώστε αυτές να συμπεριληφθούν στη βάση δεδομένων και του χρονικού σημείου που η πληροφορίες γίνονται δημόσια διαθέσιμες για τις συγκρίσιμες εταιρίες.

5.5 Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (APA – Advance Pricing Arrangements)

5.5.1 Έννοια και ορισμός

Η APA είναι μία συμφωνία μεταξύ ενός ή περισσότερων φορολογούμενων και μίας ή περισσότερων φορολογικών διοικήσεων.

Θεσπίζει, πριν από την πραγματοποίηση των ελεγχόμενων συναλλαγών που διενεργούνται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε διαφορετικές χώρες, μία μέθοδο καθορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησής τους σύμφωνα με την «αρχή των ίσων αποστάσεων», για δεδομένη χρονική περίοδο.⁵¹

Αντικείμενο της προέγκρισης αποτελεί το ενδεδειγμένο σύνολο κριτηρίων που καθορίζουν τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών όπως:

- Χρησιμοποιούμενη μέθοδος τεκμηρίωσης
- Συγκριτικά στοιχεία
- Κρίσιμες παραδοχές για τις μελλοντικές συνθήκες
- Κάθε άλλο εξειδικευμένο ζήτημα που αφορά την τιμολόγηση συναλλαγών

5.5.2 Είδη προέγκρισης

Υπάρχουν τρία είδη προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης τα οποία είναι:

⁵¹ Deloitte Greece, Guidelines for Advance Pricing Agreement Negotiations (Nov. 2014)

- ✓ Μονομερής (Unilateral APA), κατά την οποία, τα μέρη που συμμετέχουν στη διαδικασία, είναι η αιτούσα αρχή και η Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών «ως αρμόδια αρχή».
- ✓ Διμερής (Bilateral APA), κατά την οποία, τα μέρη που συμμετέχουν στη διαπραγμάτευση είναι οι «αρμόδιες αρχές» των εμπλεκόμενων κρατών και όχι ο αιτών ή η συνδεδεμένη επιχείρηση του, που μπορούν ή όχι να αποδεχτούν την APA.
- ✓ Πολυμερής (Multilateral APA), κατά την οποία, τα μέρη που συμμετέχουν στη διαπραγμάτευση είναι οι «αρμόδιες αρχές» περισσότερων από δύο εμπλεκόμενων κρατών, η αιτούσα επιχείρηση και οι συνδεδεμένες με αυτή επιχειρήσεις.

Τα βήματα της διαδικασίας προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και τα παράβολα σε κάθε ένα από αυτά μπορούν να συνοψιστούν ως εξής:

1. Υποβολή αίτησης προκαταρκτικής διαβούλευσης (παράβολο 1.000 ευρώ).
2. Υποβολή αίτησης προέγκρισης (παράβολο 5.000 ευρώ).
3. Υποβολή αιτήματος συνεννόησης με αλλοδαπές φορολογικές αρχές (παράβολο 10.000 ευρώ).

5.5.3 Περιεχόμενα της αίτησης προέγκρισης

Σύμφωνα με το άρθρο 6 της ΠΟΛ 1284/2013 οι ενότητες και τα περιεχόμενα που αναφέρονται, αναλύονται και εξετάζονται στην αίτηση προέγκρισης είναι:

- ✓ Το είδος της προέγκρισης,
- ✓ Το χρονικό διάστημα για το οποίο ζητείται (δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 4 έτη),
- ✓ Τα στοιχεία του αιτούντος προσώπου (επωνυμία, διεύθυνση, ΑΦΜ, στοιχεία επικοινωνίας),
- ✓ Τα στοιχεία όλων των συνδεδεμένων προσώπων, συμπεριλαμβανομένων όλων των μόνιμων εγκαταστάσεων, που εμπλέκονται στην αιτούμενη προέγκριση,
- ✓ Τη διάρθρωση του ομίλου, στην οποία εμφανίζονται όλα τα πρόσωπα που συμμετέχουν στις δραστηριότητες τις οποίες αφορά η αιτούμενη προέγκριση,

- ✓ Περιγραφή των ενδοομιλικών συναλλαγών για την τιμολόγηση των οποίων ζητείται η προέγκριση,
- ✓ Την προτεινόμενη μεθοδολογία για την τιμολόγηση των ως άνω συναλλαγών,
- ✓ Τις κρίσιμες παραδοχές στις οποίες βασίζεται η αίτηση προέγκρισης,
- ✓ Λεπτομερή ανάλυση των λόγων για τους οποίους το αιτών πρόσωπο θεωρεί ότι η προτεινόμενη μεθοδολογία ενδείκνυται για την εφαρμογή των ίσων αποστάσεων κατά την τιμολόγηση των ως άνω συναλλαγών,
- ✓ Εφόσον το επιθυμεί το αιτών πρόσωπο, αίτημα συνεννόησης της αρμόδιας υπηρεσίας με τις αρμόδιες φορολογικές αρχές άλλων εμπλεκόμενων κρατών με τα οποία υφίσταται Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος. Σε τέτοια περίπτωση πρέπει να υποβληθούν παράλληλα αιτήσεις στις φορολογικές αρχές των λοιπών εμπλεκόμενων κρατών, περιλαμβάνοντας τα ίδια στοιχεία.

5.5.4 Κρίσιμες παραδοχές

Ως κρίσιμες παραδοχές νοούνται τα λειτουργικά, νομικά ή οικονομικά γνωρίσματα του αιτούντος, ενός συγκεκριμένου κλάδου ή δραστηριότητας ή γενικά οικονομικές συνθήκες, η ύπαρξη και διατήρηση των οποίων αποτελεί προϋπόθεση για την εφαρμογή της προέγκρισης. Οι παραδοχές αυτές πρέπει να στηρίζονται σε επαληθεύσιμα και αξιόπιστα δεδομένα, να βασίζονται σε ένα εύρος δεδομένων και να καθορίζονται ανάλογα με τις ιδιαίτερες συνθήκες του αιτούντος προσώπου, το εμπορικό περιβάλλον, το είδος και τις μεθόδους τεκμηρίωσης.

5.5.5 Αναθεώρηση / Ακύρωση της αίτησης προέγκρισης

Η απόφαση προέγκρισης αναθεωρείται εφόσον:

- Οι κρίσιμες παραδοχές αποδειχθούν εσφαλμένες.
- Επήλθε ουσιώδης μεταβολή των κρίσιμων παραδοχών ή συνθηκών που καθιστά αδύνατη την τήρηση των οριζόμενων στην απόφαση προέγκρισης.

- Υπάρχει εφαρμογή της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού, σε περίπτωση διόρθωσης των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων για τις ίδιες συναλλαγές του ίδιου φορολογούμενου.

Η απόφαση προέγκρισης μπορεί να ανακληθεί ή να ακυρωθεί από τη Φορολογική Διοίκηση εφόσον:

- Διαπιστωθεί ότι τα στοιχεία / κρίσιμες παραδοχές ήταν ανακριβή.
- Οι αιτούντες δεν τήρησαν ουσιώδη όρο ή υποχρέωση που ορίζονται από την απόφαση προέγκρισης.
- Επήλθε ουσιώδης μεταβολή των κρίσιμων παραδοχών ή συνθηκών που καθιστά αδύνατη την τήρηση των οριζόμενων στην απόφαση προέγκρισης.
- Επήλθε ουσιώδης μεταβολή των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων οι οποίες επηρεάζουν την απόφαση προέγκρισης.

Η προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης ορίζεται από την Ελληνική Νομοθεσία στο άρθρο 22 του Ν. 4174/2013. Σύμφωνα με την διευκρινιστική ΠΟΛ 1284/2013 και με την δημοσίευση των ‘Γενικών οδηγιών για την διαδικασία προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης’, οι ελληνικές φορολογικές αρχές θέσπισαν τη διαδικασία ΑΡΑ ώστε:

- Να επιλύονται εκ των προτέρων οι διαφορές σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση που προκύπτουν μεταξύ επιχειρήσεων και φορολογικών αρχών των διαφόρων κρατών,
- Να αποφευχθεί η διπλή φορολογία,
- Να προσφέρει μεγαλύτερη ασφάλεια στις επιχειρήσεις και μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα στους ελέγχους των φορολογικών αρχών.

5.5.6 Πλεονεκτήματα – Μειονεκτήματα των ΑΡΑ⁵²

Τα βασικότερα πλεονεκτήματα των ΑΡΑ είναι τα εξής:

⁵² OECD, (2010), Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Taxes administrations, Paris: OECD p. 168-179

- α) Ένα πρόγραμμα APA μπορεί να παρέχει στους φορολογούμενους που εμπλέκονται, βεβαιότητα στη φορολογική μεταχείριση των θεμάτων ενδοομιλικής τιμολόγησης που καλύπτονται από την APA για ορισμένο χρονικό διάστημα.
- β) Η APA μπορεί να παρέχει την ευκαιρία τόσο στις φορολογικές διοικήσεις όσο και στους φορολογούμενους να διαβουλευούνται και να συνεργάζονται σε μη ανταγωνιστικό πνεύμα και περιβάλλον.
- γ) Η APA ενδέχεται να αποτρέψει δαπανηρούς και χρονοβόρους ελέγχους και προσφυγές που αφορούν σημαντικά θέματα ενδοομιλικής τιμολόγησης για τους φορολογούμενους και τις φορολογικές διοικήσεις.
- δ) Η ίδια η διαδικασία της APA, μπορεί να προσφέρει εξοικονόμηση χρόνου τόσο στους φορολογούμενους όσο και στις φορολογικές αρχές ως προς το χρόνο που θα δαπανούσαν για συμβατικό έλεγχο.
- ε) Μέσα από ένα πρόγραμμα APA οι φορολογικές διοικήσεις θα έχουν πρόσβαση σε χρήσιμα στοιχεία για τις επιχειρήσεις και στην ανάλυση των μεθοδολογιών τιμολόγησης σε περιβάλλον συνεργασίας.

Τα μειονεκτήματα των APA είναι τα εξής:

- α) Οι μονομερείς APA's ενδέχεται να παρουσιάζουν σημαντικά προβλήματα για τις φορολογικές διοικήσεις και τους φορολογούμενους.
- β) Ένα άλλο πρόβλημα με την σύναψη μονομερούς APA, είναι το θέμα των αντίστοιχων προσαρμογών. Μια ευέλικτη APA, μπορεί να οδηγήσει τον φορολογούμενο και το συνδεδεμένο μέρος να προσαρμόσουν τις τιμές τους μέσα στο εύρος της επιτρεπόμενης τιμολόγησης στα πλαίσια της APA.
- γ) Ένα πρόγραμμα APA μπορεί αρχικά να δημιουργήσει πίεση στον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών, επειδή οι φορολογικές διοικήσεις θα πρέπει γενικά να διαθέσουν στο πρόγραμμα APA πόρους που προορίζονται για άλλους σκοπούς (π.χ. εξέταση, παροχή συμβουλών, επίλυση διαφορών, κ.λ.π.)
- δ) Η ανανέωση μιας APA είναι πιθανό να είναι λιγότερο χρονοβόρα από ότι η διαδικασία έναρξής της. Η διαδικασία ανανέωσης μπορεί να επικεντρωθεί στην ενημέρωση και την προσαρμογή των δεδομένων, επιχειρηματικών και οικονομικών κριτηρίων και υπολογισμών.

- ε) Ένα άλλο δυνητικό μειονέκτημα θα μπορούσε να προκύψει όταν μια φορολογική διοίκηση έχει συνάψει μια σειρά διμερών ΑΡΑ's οι οποίες εφαρμόζονται σε ορισμένες μόνο από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις στα πλαίσια ενός ομίλου.
- στ) Λόγω της φύσης της διαδικασίας της ΑΡΑ ενδιαφέρονται κυρίως φορολογούμενοι με καλό ιστορικό εθελοντικής συμμόρφωσης. Υπάρχουν ορισμένες πρώτες ενδείξεις ότι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν βιώσει δυσκολίες με τις φορολογικές διοικήσεις σε θέματα ενδοομιλικής τιμολόγησης και δεν επιθυμούν αυτές οι δυσκολίες να συνεχιστούν, συχνά υποβάλλουν αιτήσεις για ΑΡΑ.
- ζ) Οι φορολογικές διοικήσεις χρειάζονται χρόνο για την εκπαίδευση εμπειρογνομόνων σε ειδικά πεδία, προκειμένου να ανταποκριθούν σε απρόβλεπτο αριθμό αιτήσεων φορολογούμενων για ΑΡΑ's σε αυτούς τους τομείς.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

6.1 Εισαγωγικά

Σκοπός του κεφαλαίου αυτού είναι η παράθεση αναλυτικών παραδειγμάτων (case studies) τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών προκειμένου να καταστεί ευκολότερη η κατανόησή τους από τον αναγνώστη και να αξιοποιηθούν αυτά για εκπαιδευτική αλλά και για επαγγελματική χρήση.

6.2 Μελέτη περίπτωσης 1^η – Πώληση Έτοιμων Προϊόντων σε συνδεδεμένη και σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις⁵³

Έστω η εταιρία «Μ Α.Ε.» η οποία είναι εμπορική βιομηχανική εταιρία αλουμινοκατασκευών, πουλάει τα προϊόντα της στη συνδεδεμένη της εταιρία «Θ Ο.Ε» και σε τρίτες ανεξάρτητες εταιρίες.

Για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την αρχή των ίσων αποστάσεων, χρησιμοποιούνται εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, ενώ η καταλληλότερη μέθοδος τεκμηρίωσης των εν λόγω συναλλαγών είναι η μέθοδος της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής. Τα συγκριτικά στοιχεία αφορούν εμπορεύματα που πωλήθηκαν από την εταιρία «Μ ΑΕ» προς τρίτες (ανεξάρτητες) εταιρίες. Η κατηγοριοποίηση των συναλλαγών που αφορούν εμπορεύματα πραγματοποιείται σε επίπεδο κωδικού εμπορεύματος. Συγκεκριμένα, χρησιμοποιείται ο μοναδικός κωδικός εμπορεύματος, που χαρακτηρίζει το είδος και το μοντέλο του ανταλλακτικού. Με αυτόν τον τρόπο

⁵³ Σεμινάριο transfer pricing από www.taxheaven.gr

εξασφαλίζεται ότι δεν υπάρχουν διαφορές στα χαρακτηριστικά των συγκρίσιμων εμπορευμάτων.

Εύρος αποδεκτών τιμών

Στις περιπτώσεις όπου από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομικής τιμολόγησης και τη χρήση των συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων.

Στην περίπτωση αυτή, δηλαδή, γίνεται προσδιορισμός των τεταρτημόριων του συνόλου των τιμών ή του κέρδους του δείγματος που χρησιμοποιήθηκε, ως εξής:

Q1 = πρώτο τεταρτημόριο = 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2 = διάμεσος = 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = 75ο εκατοστιαίο σημείο

Σε αυτή την περίπτωση, θεωρείται ως συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημόριου, με την προϋπόθεση ότι η επιλογή αυτή αιτιολογείται επαρκώς.

Πίνακας 6.1: Πίνακας συναλλαγών

Πίνακας συναλλαγών (Πωλήσεις Αλουμινοκατασκευών από την εταιρία Μ ΑΕ προς την εταιρία Θ ΟΕ και αποδεκτό εύρος)

Κωδικός είδους	Περιγραφή είδους	Ποσότητα πωληθέντων	Πωλήσεις ανά είδος (σε €)	Συνολικές πωλήσεις (σε €)	Αποδεκτά Q1 Lowest (ανά είδος σε €)	Αποδεκτά Q1 Lowest (σύνολο πωλήσεων σε €)	Αποδεκτά Q3 Highest (ανά είδος σε €)	Αποδεκτά Q3 Highest (σύνολο πωλήσεων σε €)
10	ΑΛ. 1	159	46,94	7.463,46	42,56	6.767,04	48,10	7.647,90
11	ΑΛ. 2	189	29,81	5.634,09	29,40	5.556,60	30,09	5.687,01
12	ΑΛ. 3	135	2,52	340,20	2,40	324,00	2,59	349,65
13	ΑΛ. 4	78	2,67	208,26	2,55	198,90	2,74	213,72

14	Αλ. 5	50	34,13	1.706,50	31,60	1.580,00	34,14	1.707,00
15	Αλ. 6	60	31,61	1.896,60	30,84	1.850,40	32,22	1.933,20
16	Αλ. 7	48	60,70	2.913,60	54,46	2.614,08	61,18	2.936,64
17	Αλ. 8	140	18,30	2.562,00	17,63	2.468,20	18,50	2.590,00
18	Αλ. 9	75	15,67	1.175,25	13,83	1.037,25	15,96	1.197,00
19	Αλ. 10	47	45,26	2.127,22	44,15	2.075,05	45,91	2.157,77
		1.190		26.027,18		24.471,52		26.419,89
						1.555,66		-392,71

Αρχή ίσων Αποστάσεων

Σε αυτή την περίπτωση, θεωρείται ως συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων οποιαδήποτε τιμή μεταξύ των δύο ακραίων τιμών του πίνακα (Αποδεκτά Q1 Lowest - Σύνολο Πωλήσεων, Αποδεκτά Q3 Highest - Σύνολο Πωλήσεων). Παρατηρούμε από τον πίνακα ότι το εύρος των συνολικών πωλήσεων σε τρίτους κυμαίνεται μεταξύ €24.471,52 και €26.419,89 και οι πωλήσεις στην «Θ ΟΕ» είναι €26.027,18.

Αποδεικνύεται λοιπόν, ότι βάσει του υπό εξέταση δείγματος τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων στην ενδοομιλική τιμολόγηση μεταξύ «Μ ΑΕ» και «Θ ΟΕ».

6.3 Μελέτη περίπτωσης 2^η – Δανεισμός μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων⁵⁴

Με την ΠΟΛ.1220/26.9.2013 διευκρινίστηκε ότι αντικείμενο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών στις περιπτώσεις δανείων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, αποτελούν οι τόκοι των δανείων συνεπώς για τις ανάγκες σύνταξης του φακέλου τεκμηρίωσης, αντικείμενο τεκμηρίωσης αποτελούν οι δεδουλευμένοι τόκοι που χρεώνονται/πιστώνονται και που προκύπτουν από την δανειακή σύμβαση, καθόσον οι τόκοι αυτοί επηρεάζουν τα αποτελέσματα.

⁵⁴ Γιώργος Τζίφας ΟΕΑ, Pro Seminars advanced seminar for Transfer Pricing 2015

Η Μητρική εταιρία «Μ Α.Ε.» έχει υπογράψει σύμβαση δανείου σε προηγούμενες χρήσεις με τη θυγατρική της εταιρία «Θ Α.Ε.» με ποσό δανείου €200.000,00. Η συναλλαγή αφορά καταβολή τόκων του δανείου. Ως ετήσιο επιτόκιο δανεισμού ορίζεται το Euribor τρίμηνης διάρκειας με περιθώριο προσαύξησης 4%. Το οφειλόμενο κεφάλαιο θα εξοφληθεί μέχρι 31^η Μαΐου 2016, με έξι τριμηνιαίες τοκοχρεωλυτικές δόσεις.

Συγκριτική Ανάλυση

Η υπόψη ελεγχόμενη συναλλαγή ανήκει στην κατηγορία «Χρηματοοικονομικές Συναλλαγές» και είναι τύπου «Λήψη/Χορήγηση Δανείου». Η φύση της συναλλαγής θα εξεταστεί με βάση την απόδοση του δανείου, εν συγκρίσει με το χρηματοοικονομικό περιβάλλον που έχει διαμορφωθεί στον ελληνικό χώρο και γενικότερα στην παγκόσμια οικονομία. Σημαντικός παράγοντας ο οποίος επηρεάζει την ονομαστική απόδοση του δανείου και ο οποίος λαμβάνεται υπ' όψιν είναι η γενικότερη έλλειψη ρευστότητας στο ελληνικό οικονομικό περιβάλλον, η οποία καθιστά δυσχερή την ανεύρεση δανειακών κεφαλαίων. Επιπλέον, στα ενδοομιλικά δάνεια θα πρέπει να προσμετρηθεί το κόστος ευκαιρίας των κεφαλαίων, τα οποία δεσμεύουν οι πάροχοι των δανείων, για το συμφωνηθέν από τη σύμβαση χρονικό διάστημα.

Επιλογή ελεγχόμενου μέρους της συναλλαγής

Η φύση της συναλλαγής (δάνειο), σε συνδυασμό με το γεγονός ότι τα υπό ανάλυση χρηματοοικονομικά προϊόντα δεν διαπραγματεύονται στη δευτερογενή αγορά, αλλά αποτελούν αντικείμενο συναλλαγής μεταξύ των εταιριών που συμμετέχουν στην σύμβαση του δανείου, συνεπάγεται δύο συμπεράσματα.

- α) Οι λειτουργίες που αναλαμβάνονται από τα δύο μέρη είναι εξισορροπημένες.
- β) Κλειδί για τη σύναψη δανείου μεταξύ των δύο μερών και κυρίως για τον καθορισμό των όρων δανεισμού που περιλαμβάνονται στις σχετικές συμβάσεις είναι ο κίνδυνος που χαρακτηρίζει τον λήπτη και τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται.

Τα δύο αυτά συμπεράσματα οδηγούν στην επιλογή του λήπτη του δανείου ως το ελεγχόμενο μέρος της συναλλαγής.

Εφαρμογή μεθόδου ΣΜΕΤ

Δύο τύποι αναλύσεων ΣΜΕΤ είναι οι πιο συχνοί για τα επιτόκια:

1. Η εσωτερική σύγκριση από παρόμοια δάνεια από μη σχετιζόμενες τρίτες εταιρίες.
2. Η εξωτερική σύγκριση δανείων μεταξύ δύο μη σχετιζόμενων τρίτων εταιριών , η οποία έχει εφαρμογή στο συγκεκριμένο παράδειγμα.

Στρατηγική Αναζήτησης

1. Χώρα εκδότη: Αναζητήθηκαν σχετικά δάνεια που συνάφθηκαν εντός Ευρώπης (Ισπανία, Ιταλία, Γαλλία, Ιρλανδία)
2. Εύρος ημερομηνιών: Χρησιμοποιήθηκαν οι συμφωνίες που έχουν συναφθεί κατά τα έτη 2008 έως 2013 και έχει οριστικοποιηθεί η διαπραγματεύσή τους.
3. Νόμισμα: Αναζητήθηκαν συμφωνίες οι οποίες επιτεύχθηκαν σε Ευρώ.
4. Είδος Δανείου: Καθώς η υπό εξέταση συναλλαγή αφορά δάνειο, επιλέχθηκαν όλοι οι τύποι δανείων.
5. Εγγυήσεις: Αναζητήθηκαν συμφωνίες οι οποίες δεν απαιτούσαν την παροχή εγγυήσεων.
6. Ύψος δανείου: Αναζητήθηκαν συμφωνίες με ύψος δανειακών παροχών κεφαλαίου από 10 έως 40 εκατ. Ευρώ.
7. Διάρκεια δανείου: Αναζητήθηκαν συμφωνίες με διάρκεια δανείων από 3 έως 7 έτη.

Από τα ανωτέρω δεδομένα προσδιορίζεται το Ενδοτεταρτημοριακό εύρος:

Πίνακας 6.2: Πίνακας προσδιορισμού Ενδοτεταρτημοριακού εύρους

Κατώτερη τιμή	3,40%
Κατώτερο Τεταρτημόριο	4,04%
Διάμεσος (50%)	4,04%
Ανώτερο Τεταρτημόριο	4,54%
Ανώτερη Τιμή	5,29%
Αριθμός παρατηρήσεων	15

Προκύπτει ότι το επιτόκιο της ελεγχόμενης συναλλαγής βρίσκεται μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημορίου των αντίστοιχων δεικτών της συγκριτικής ομάδας ανεξάρτητων εταιριών. Στο πλαίσιο των κατευθυντήριων οδηγιών του ΟΟΣΑ και σε συμφωνία με την ελληνική νομοθεσία, θεωρείται ότι το ενδοτεταρτημοριακό εύρος των δεικτών της συγκριτικής ομάδας προσεγγίζει το εύρος Λειτουργικών Περιθωρίων Κέρδους % που ικανοποιούν την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων. Συνεπώς, τεκμαίρεται ότι το επιτόκιο με το οποίο δανείζεται η «Θ Α.Ε.» από την «Μ Α.Ε.» στο πλαίσιο της ελεγχόμενης συναλλαγής, είναι συμβατό με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων.

6.4 Μελέτη περίπτωσης 3^η – Σύμβαση επαγγελματικής μίσθωσης μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων⁵⁵

Υπογράφεται σύμβαση επαγγελματικής μίσθωσης μεταξύ της θυγατρικής εταιρίας «Θ Α.Ε.» (εκμισθωτής) και της μητρικής εταιρίας «Μ Α.Ε.» (μισθωτής) για χώρους γραφείων και αποθηκευτικών χώρων συνολικού εμβαδού 1.400 τ.μ. με μηνιαίο μίσθωμα €3.000,00.

Συγκριτική ανάλυση

Η ελεγχόμενη συναλλαγή ανήκει στην κατηγορία «Μισθώσεις» και είναι τύπου «Εκμίσθωση/Μίσθωση Επαγγελματικών Χώρων». Η φύση της συναλλαγής είναι ιδιαίτερα κοινή, ενώ και το γεγονός της ύπαρξης πολλών ιστοσελίδων με ανάλογο αντικείμενο καθιστά την αναζήτηση συγκρίσιμων συναλλαγών εφικτή. Η συγκρισιμότητα μπορεί να επιτευχθεί σε μεγάλο βαθμό, τόσο με την αναζήτηση εσωτερικά συγκρίσιμων στοιχείων, όσο και εξωτερικά συγκρίσιμων από ανεξάρτητους πωλητές σε δημόσια διαθέσιμες πηγές. Συνεπώς οι όροι της συναλλαγής καθιστούν εφικτή την εύρεση συγκρίσιμων εξωτερικών συναλλαγών για τον υπολογισμό τιμών που ικανοποιούν την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων.

Επιλογή ελεγχόμενου μέρους της συναλλαγής

⁵⁵ Γιώργος Τζίφας ΟΕΑ, Pro Seminars advanced seminar for Transfer Pricing 2015

Σύμφωνα με τις κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. (Ιούλιος 2010, παρ. 3.3 & 3.4, Κεφ. ΙΙΙ) συνίσταται ως ελεγχόμενο μέρος της συναλλαγής να λαμβάνεται το μέρος εκείνο που έχει τις λιγότερες λειτουργικές πολυπλοκότητες. Στην προκειμένη περίπτωση εξετάζεται, το μέρος που επιλέγει την εμπορική δραστηριότητα και πραγματοποιεί την μίσθωση, αφού από την μεριά του είναι διαθέσιμη η πληρέστερη πληροφόρηση για το ακριβές κόστος της συναλλαγής. Συνεπώς η «Μ Α.Ε.» είναι το καταλληλότερο μέρος για να εξεταστεί η συναλλαγή.

Εφαρμογή μεθόδου ΣΜΕΤ

Για τον προσδιορισμό ενός μηνιαίου μισθώματος μία ενδεχόμενη συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη τιμή θα μπορούσε να περιλαμβάνει:

- Μισθώσεις χώρων γραφείου, που διενεργούνται μεταξύ ανεξάρτητων τρίτων μερών και οι οποίες λαμβάνουν χώρα κάτω από παρόμοιες συνθήκες με τις εξεταζόμενες πωλήσεις (εξωτερική συγκρίσιμη τιμή),
- Χρεώσεις μισθωμάτων που διενεργεί το εξεταζόμενο μέρος τόσο προς τις θυγατρικές του όσο και προς τρίτα μέρη (εσωτερική συγκρίσιμη τιμή),
- Χρεώσεις μισθωμάτων που έχει λάβει το εξεταζόμενο μέρος από τρίτα μέρη (εσωτερική συγκρίσιμη τιμή).

Αξιοπίστα δεδομένα αναφορικά με εξωτερικές συγκρίσιμες συναλλαγές είναι δημόσια διαθέσιμα, μέσω σχετικών καταχωρίσεων στον τύπο (αγγελίες) και βάσεων δεδομένων εξειδικευμένων γραφείων στο χώρο του real estate. Για αυτόν τον λόγο επιλέγεται η συγκεκριμένη μέθοδος.

Στρατηγική Αναζήτησης

1. Κριτήρια γεωγραφικά
2. Παλαιότητα

Τα αποτελέσματα της αναζήτησης χώρων γραφείων και αποθηκευτικών χώρων συνολικού εμβαδού 1.400 τμ ., απέφερε τα εξωτερικά συγκριτικά δεδομένα από τα οποία το ενδοτεταρτημοριακό εύρος απεικονίζεται παρακάτω:

Πίνακας 6.3: Πίνακας προσδιορισμού ενδοτεταρτημοριακού εύρους

Κατώτερη τιμή	1,67
Κατώτερο Τεταρτημόριο	2,09
Διάμεσος (50%)	2,75
Ανώτερο Τεταρτημόριο	4,08
Ανώτερη Τιμή	9,00
Αριθμός παρατηρήσεων	30

Προκύπτει ότι η ενδοομιλική τιμή του μηνιαίου μισθώματος ανά τμ, ήτοι 2,14€/τμ βρίσκεται μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημορίου της κατανομής τιμών της αντίστοιχης συγκριτικής ομάδας ανεξάρτητων εταιριών. Ως εκ τούτου, συνάγεται ότι οι τιμολογήσεις της εξεταζόμενης συναλλαγής είναι συμβατές με τους όρους της ελεύθερης αγοράς.

6.5 Μελέτη περίπτωσης 4^η – Πώληση έτοιμων προϊόντων σε συνδεδεμένη επιχείρηση με σκοπό τη διανομή τους

Η μητρική εταιρία «Μ Α.Ε.» (παραγωγός) διαθέτει το σύνολο της παραγωγής έτοιμου προϊόντος στη θυγατρική εταιρία της «Θ Α.Ε.» (διανομέας) προκειμένου αυτή με τη σειρά της να προχωρήσει στη διανομή των προϊόντων σε όλα τα κανάλια διανομής. Το ποσό της συναλλαγής ανέρχεται σε ευρώ 7.000.000,00 .⁵⁶

Συγκριτική ανάλυση

Η υπόψη ελεγχόμενη συναλλαγή ανήκει στην κατηγορία «Πωλήσεις ετοιμών προϊόντων». Η φύση της συναλλαγής είναι ιδιαίτερα κοινή και καθιστά την αναζήτηση συγκρίσιμων συναλλαγών εφικτή. Η συγκρισιμότητα μπορεί να επιτευχθεί σε μεγάλο βαθμό τόσο με την αναζήτηση εσωτερικά συγκρίσιμων στοιχείων, όσο και εξωτερικά συγκρίσιμων από ανεξάρτητους πωλητές σε δημόσιες διαθέσιμες πηγές. Συνεπώς, οι όροι της συναλλαγής καθιστούν εφικτή την εύρεση συγκρίσιμων εξωτερικών

⁵⁶ Γιώργος Τζίφας ΟΕΑ, Pro Seminars advanced seminar for Transfer Pricing 2015

συναλλαγών για τον υπολογισμό τιμών που ικανοποιούν την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Επιλογή ελεγχόμενου μέρους της συναλλαγής

Σύμφωνα με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ που αναφέρθηκαν και στο ανωτέρω παράδειγμα η εταιρία «Θ Α.Ε.» είναι το καταλληλότερο μέρος για να εξεταστεί η συναλλαγή ως διανομέας του συγκεκριμένου προϊόντος.

Επιλογή μεθόδου

Η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου συναλλαγής εξετάζει το καθαρό περιθώριο κέρδους που προκύπτει από την ελεγχόμενη συναλλαγή, σε σχέση με το αντίστοιχο περιθώριο που επιτυγχάνουν συγκρίσιμες ανεξάρτητες εταιρίες με αντικείμενο δραστηριότητας παρεμφερές με αυτό της ελεγχόμενης συναλλαγής. Για την εφαρμογή της μεθόδου, το καθαρό περιθώριο κέρδους πρέπει να είναι εκφρασμένο σε όρους μια κατάλληλης κοστολογικής βάσης (π.χ. λειτουργικό κόστος, τζίρος, αξία στοιχείων ενεργητικού).

Ως κατάλληλο μέτρο του καθαρού περιθωρίου κέρδους επιλέχθηκε ο δείκτης EBITDA (λειτουργικά κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων) και ως κατάλληλη κοστολογική βάση επιλέχθηκε ο τζίρος της ελεγχόμενης συναλλαγής, δηλαδή ο κύκλος εργασιών της «Μ Α.Ε.» . Άμεση συνέπεια της επιλογής αυτής είναι η θεώρηση μιας παραλλαγής του δείκτη Λειτουργικό Περιθώριο Κέρδους % ως μέτρο της καθαρής κερδοφορίας της εξεταζόμενης συναλλαγής.

Στρατηγική Αναζήτησης

Τα βήματα της στρατηγικής αναζήτησης συνοψίζονται στον κατωτέρω πίνακα:

Πίνακας 6.4: Πίνακας αποτελεσμάτων στρατηγικής αναζήτησης

<u>Βήματα στρατηγικής αναζήτησης</u>	<u>Αποτελέσματα</u>
Γεωγραφικό Κριτήριο	14.446.293
Κωδικοί Βιομηχανικών Κλάδων	7.196
Λέξεις Κλειδιά	6.634
Λειτουργία/ Αδράνεια	5.801
Μορφή Οικονομικών Καταστάσεων	5.752

Πίνακας 6.5 Πίνακας Ενδοτεταρτημοριακού εύρους

Ενδοτεταρτημοριακό εύρος 2011-2013

Δείκτης επιπέδου κερδοφορίας	Λειτουργικό Περιθώριο Κέρδους
Κατώτερη παρατήρηση	0,13%
Κατώτερο τεταρτημόριο	2,72%
Διάμεσος	5,83%
Ανώτερο τεταρτημόριο	8,30%
Ανώτερη παρατήρηση	14,47%
Αριθμός παρατηρήσεων	11

Η ανάλυση δείχνει ότι οι ανεξάρτητες συγκρίσιμες εταιρίες που επιτελούν λειτουργίες συγκρίσιμες με αυτές της υπό εξέταση εταιρίας πέτυχαν λειτουργικό περιθώριο κέρδους με ενδοτεταρτημοριακό εύρος 2,72% έως 8,30% με διάμεσο στο 5,83%. Το συνολικό εύρος τιμών ανήλθε σε 0,13% έως 14,47%. Το λειτουργικό κέρδος που πέτυχε η «Μ Α.Ε.» ανέρχεται σε 6,72%. Συνεπώς για την συγκεκριμένη συναλλαγή τηρείται η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων.

Έστω στο ίδιο παράδειγμα η θυγατρική εταιρία προμηθεύεται το εν λόγω προϊόν και από ανεξάρτητο προμηθευτή «Π Α.Ε.» . Το εν λόγω προϊόν συνολικά κατά τη διάρκεια της χρήσης προμηθεύτηκε από την «Π Α.Ε.» έναντι αξίας €3.000.000,00. Το προϊόν αυτό το μεταπώλησε σε ανεξάρτητους πελάτες εξασφαλίζοντας μικτό κέρδος 25%. Σε αυτή την περίπτωση η Στη συνέχεια παρουσιάζεται οικονομικά η συναλλαγή ελεγχόμενη και μη:

Πίνακας 6.6: Πίνακας συναλλαγής

Πώληση προϊόντος σε ανεξάρτητους πελάτες	4.000.000,00
Αγορά έτοιμου προϊόντος από ανεξάρτητη εταιρία Π Α.Ε.	3.000.000,00
Μικτό Κέρδος	1.000.000,00

Ποσοστό μικτού κέρδους από την ανεξάρτητη συναλλαγή	25%
Αγορά έτοιμου προϊόντος από μητρική εταιρία Μ Α.Ε.	7.000.000,00
Ποσοστό μικτού κέρδους από την ανεξάρτητη συναλλαγή	25%
Τιμή (μετά) πώλησης σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων	9.333.333,33
Συμφωνία με την αρχή των ίσων αποστάσεων	
Τιμή (μετά) πώλησης σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων	9.333.333,33
Αγορά έτοιμου προϊόντος από μητρική εταιρία Μ Α.Ε.	7.000.000,00
Μικτό Κέρδος	2.333.333,33
Ποσοστό μικτού κέρδους από την ελεγχόμενη συναλλαγή	25%

6.6 Μελέτη περίπτωσης 5^η – Παροχή υπηρεσιών μάρκετινγκ μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων⁵⁷

Έστω η εταιρία «Α Α.Ε.» στο πλαίσιο διεκπεραίωσης του έργου Χ παρέχει υπηρεσίες μάρκετινγκ και διαφήμισης στη συνδεδεμένη της εταιρία «Β ΟΕ».

Επιλογή δείκτη κερδοφορίας

Η μέθοδος του «καθαρού κέρδους συναλλαγής» επιτρέπει τη χρήση διάφορων δεικτών κερδοφορίας, οι οποίοι συνήθως βασίζονται στα λειτουργικά κέρδη. Με τη βοήθεια των δεικτών κερδοφορίας, η καθαρή κερδοφορία της ελεγχόμενης συναλλαγής συγκρίνεται με την καθαρή κερδοφορία των μη ελεγχόμενων συναλλαγών.

⁵⁷ Σεμινάριο transfer pricing από www.taxheaven.gr

Επισκόπηση των διαφόρων δεικτών κερδοφορίας:

Πίνακας 6.7: Πίνακας δεικτών κερδοφορίας

Απόδοση ενεργητικού (ROA)	Λειτουργικά κέρδη προς τα λειτουργικά στοιχεία ενεργητικού (συνήθως μόνο τα ενσώματα στοιχεία ενεργητικού)
Απόδοση απασχολούμενων κεφαλαίων (ROCE)	Λειτουργικά κέρδη προς τα απασχολούμενα κεφάλαια, τα οποία συνήθως υπολογίζονται ως το συνολικό ενεργητικό μείον τα ταμειακά διαθέσιμα και τις επενδύσεις
Λειτουργικό περιθώριο (OM)	Λειτουργικά κέρδη προς τις πωλήσεις
Απόδοση επί του συνολικού κόστους (ROC)	Λειτουργικά κέρδη προς το συνολικό κόστος
Απόδοση επί του κόστους πωληθέντων αγαθών	Μικτό κέρδος προς το κόστος πωληθέντων
Δείκτης Berry	Μικτό κέρδος προς τα λειτουργικά έξοδα

Πίνακας 6.8: Πίνακας συναλλαγής

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
ΕΣΟΔΑ ΕΡΓΟΥ (Α ΑΕ)	
ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΑΡΚΕΤΙΝΓΚ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ ΕΡΓΟΥ Χ	44.000,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	44.000,00 €
ΕΞΟΔΑ ΕΡΓΟΥ (Α ΑΕ)	
ΑΓΟΡΕΣ ΕΝΤΥΠΩΝ	5.000,00 €
ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΕΩΝ	10.500,00 €
ΕΞΟΔΑ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	17.000,00 €
ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	700,00 €
ΓΡΑΦΙΚΗ ΥΛΗ - ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΙΚΡΟΕΞΟΔΑ	500,00 €
ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	3.300,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	37.000,00 €
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ ΕΡΓΟΥ	7.000,00 €
ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ	15,91%

Χρήση Τράπεζας Πληροφοριών

Για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την αρχή των ίσων αποστάσεων, χρησιμοποιούνται εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Γίνεται αναζήτηση μέσω εξωτερικής βάσης δεδομένων για εταιρίες με το ίδιο αντικείμενο δραστηριότητας που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες.

Κριτήρια επιλογής Δείγματος

Κριτήριο 1^ο : Επιλογή εταιριών βάσει της Στατιστικής Ταξινόμησης των Κλάδων Οικονομικής Δραστηριότητας (ΣΤΑΚΟΔ).

Κριτήριο 2^ο : Επιλογή εταιριών βάσει επαρκών χρηματοοικονομικών στοιχείων για την τελευταία τριετία.

Κριτήριο 3^ο : Επιλογή εταιριών βάσει της συμμετοχής τους σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Κριτήριο 4^ο : Επιλογή εταιριών βάσει της κερδοφορίας τους.

Κριτήριο 5^ο : Επιλογή εταιριών βάσει του μέσου όρου του Κύκλου Εργασιών της επιχείρησης κατά την τελευταία τριετία.

Για την περαιτέρω ενίσχυση της αξιοπιστίας του δείγματος μπορεί να πραγματοποιηθεί έλεγχος μέσω διαδικτύου, με βάση τον διαδικτυακό τόπο της εταιρίας.

Το τελικό δείγμα που προκύπτει περιλαμβάνει 14 συγκρίσιμες εταιρίες. Η σύγκριση πραγματοποιείται βάσει του δείκτη “Περιθώριο Λειτουργικού Κέρδους”. Από τα οικονομικά στοιχεία των συγκρίσιμων εταιριών προκύπτει ένα εύρος τιμών για το περιθώριο λειτουργικού κέρδους. Από το εύρος των τιμών αυτών απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων. Με τον τρόπο αυτό διαμορφώνονται οι κατώτατες και ανώτατες τιμές για το Περιθώριο Λειτουργικού Κέρδους οι οποίες απεικονίζονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 6.9: Πίνακας Ενδοτεταρτημοριακού εύρους

Ενδοτεταρτημοριακό Εύρος	Περιθώριο Λειτουργικού Κέρδους
Q_0	5,75%
Q_1	6,83%
Q_2	10,38%
Q_3	11,58%
Q_4	17,89%

Σε αυτή την περίπτωση, θεωρείται ως συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων οποιαδήποτε τιμή μεταξύ των δύο ακραίων τιμών του πίνακα (Q_1 Κατώτατο, Q_3 Ανώτατο). Παρατηρούμε από τον πίνακα ότι το εύρος των αποδεκτών περιθωρίων λειτουργικού κέρδους του κλάδου κυμαίνεται μεταξύ 6,83% και 11,58% όταν η «Α Α.Ε.» παρέχει τις υπηρεσίες της με περιθώριο 15,91%.

Στην εξεταζόμενη συναλλαγή το λειτουργικό περιθώριο είναι εκτός του εύρους που ορίζει η αρχή των ίσων αποστάσεων και επομένως πρέπει να γίνει αναπροσαρμογή των αποτελεσμάτων της χρήσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Ως αποτέλεσμα της πιο πάνω εξέτασης και μελέτης του φαινομένου του transfer pricing, στο τελευταίο αυτό κεφάλαιο της παρούσας εργασίας συνοψίζονται τα κυριότερα συμπεράσματα που προκύπτουν. Επιπλέον, εκθέτονται ορισμένες προτάσεις για την αποτελεσματική αντιμετώπιση αυτού του φαινομένου.

Το transfer pricing είναι ένα σημαντικό φορολογικό αντικείμενο που αντιμετωπίζουν σήμερα, τόσο οι κυβερνήσεις των κρατών όσο και οι πολυεθνικοί όμιλοι εταιριών, για το οποίο απαιτείται άμεση και ουσιαστική επίλυση.

Για τις πολυεθνικές εταιρίες το ουσιαστικότερο πρόβλημα έγκειται στο κόστος προσαρμογής που απαιτείται για την εναρμόνιση με την ισχύουσα κάθε φορά φορολογική νομοθεσία, σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Το κόστος αυτό αυξάνεται περισσότερο στις περιπτώσεις για τις οποίες, η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών απαιτεί να διενεργηθούν οι απαραίτητες προσαρμογές, ώστε οι συναλλαγές αυτές να καταστούν συγκρίσιμες και να συμβαδίζουν με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Για τις κυβερνήσεις η φοροδιαφυγή αποτελεί τη μεγαλύτερη τροχοπέδη στην ανάπτυξη και την οικονομική ευρωστία τους, με το transfer pricing να αποτελεί το σημαντικότερο όπλο στα χέρια των πολυεθνικών ομίλων για την μείωση των φορολογητέων τους κερδών σε παγκόσμιο επίπεδο. Στο πλαίσιο αυτό, γίνεται έντονη προσπάθεια από τις Κυβερνήσεις των Κρατών και κυρίως από τον ΟΟΣΑ να δημιουργηθεί μια εργαλειοθήκη νόμων και κανονισμών και να χτιστεί μία σχέση εμπιστοσύνης και συνεργασίας μεταξύ των κρατών, με ανταλλαγή πληροφοριών, διασταυρώσεις δεδομένων και “επαγγελματικών συγγενειών” μεταξύ διαφόρων πολυεθνικών εταιριών, η οποία θα περιορίσει σε σημαντικό βαθμό την απώλεια

φορολογικών εσόδων των κρατών, λόγω της μεταφοράς κερδών μέσω του transfer pricing.

Η μεγαλύτερη δυσκολία, ωστόσο, για την αντιμετώπισή του προβλήματος αυτού οφείλεται στο γεγονός ότι αποτελεί ένα πρόβλημα πολύπλοκο και συνεχώς εξελισσόμενο. Η προσπάθεια για την αντιμετώπισή του, μέχρι σήμερα, βασίζεται κυρίως στην εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Ωστόσο, οι εμπορικές συναλλαγές στην παγκόσμια οικονομία εξελίσσονται συνεχώς και γίνονται περιπλοκότερες (συνεργασίες σε παγκόσμιο επίπεδο μεταξύ μεγάλων πολυεθνικών ομίλων εταιριών, χρησιμοποίηση εξειδικευμένων χρηματοοικονομικών εργαλείων κλπ) και οι σχέσεις μεταξύ των πολυεθνικών εταιριών και ομίλων γίνονται ακόμα πιο ισχυρές και ιδιαίτερες ως προς τη φύση τους, με αποτέλεσμα ο εντοπισμός, η προσέγγιση και η κατάλληλη αντιμετώπιση του transfer pricing να καθίσταται δυσκολότερη από ποτέ.

Κρίνεται αναγκαία η σε βάθος μελέτη των επιπτώσεων των συναλλαγών αυτών μεταξύ των επιχειρήσεων και η δημιουργία ενός ενιαίου, σύγχρονου και ισχυρού φορολογικού πλαισίου διεθνώς, το οποίο θα καλύπτει πλήρως το εύρος και τις απαιτήσεις των σύγχρονων μορφών συναλλαγών της παγκόσμιας οικονομίας, θα χαρακτηρίζεται από χαμηλό κόστος εφαρμογής για τους φορολογούμενους, από θετικό πρόσημο ωφέλειας - κόστους του ελέγχου εφαρμογής του για τις κυβερνήσεις και κυρίως από την παροχή κατάλληλων κινήτρων στους φορολογούμενους για τη χρήση των μεθόδων προέγκρισης των ενδοομιλικών τους συναλλαγών.

Οι πολυεθνικοί όμιλοι εταιριών οφείλουν να προσεγγίσουν από διαφορετική οπτική τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Το ρίσκο που λαμβάνουν στη «μάχη» με τις κυβερνήσεις των κρατών για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής βαίνει συνεχώς αυξανόμενο. Συγκεκριμένα, στο πλαίσιο αντιμετώπισης της διεθνούς φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, οι φορολογικές διοικήσεις των κρατών, προβαίνουν σε ενίσχυση της νομοθεσίας για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών και την υποκεφαλαιοδότηση των επιχειρήσεων, στη θέσπιση περιορισμών τόσο στις πληρωμές προς εξωχώριες εταιρίες ή εταιρίες που είναι εγκατεστημένες σε μη συνεργάσιμα κράτη ή σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, όσο και στην έμμεση μεταφορά κερδών προς χώρες με την χαμηλότερη φορολογική επιβάρυνση και με τα

μικρότερα δυνατά πρόστιμα που προβλέπονται για τις περιπτώσεις μη τήρησης της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας.

Εν κατακλείδι, ένα τόσο σημαντικό φορολογικό ζήτημα, δεν δύναται να επιλυθεί αποτελεσματικά με ακραίες ή μονομερείς ενέργειες των εμπλεκόμενων. Απαιτείται διαρκής, αρμονική και συστηματική συνεργασία μεταξύ κυρίως των κρατών καθώς και των ομίλων εταιριών με στόχο την εύρεση ενός κοινού βασικού πλαισίου αντιμετώπισης του transfer pricing γύρω από το οποίο θα χτιστεί ένα υγιές φορολογικό και νομικό πλαίσιο, το οποίο θα παρέχει ίσες ευκαιρίες ανάπτυξης τόσο στις τοπικές εταιρίες όσο και στους πολυεθνικούς ομίλους και το οποίο θα διασφαλίζει σε σημαντικό βαθμό τα φορολογικά έσοδα των κρατών.

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΑΝΑΦΟΡΩΝ – ΠΑΡΑΠΟΜΠΩΝ

Βιβλιογραφία

1. Adams Chris, Coombes Richard. (2003). *Global Transfer Pricing: Principles and Practice*. UK: LexisNexis.
2. Lawrence Paul, Lorsch Jay. (1967). *Organization and Environment*.
3. OECD. (2010). *Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Taxes Administrations*. Paris: OECD.
4. Νικόλαος, Μ. (2009). *Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις (Transfer Pricing) Μεταξύ Πολυεθνικών Επιχειρήσεων*. Αθήνα.
5. Τσουρουφλής, Α. (2010). *Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση*. Νομική Βιβλιοθήκη.

Άρθρα

1. Alfons, J. W., (2009), “Profit Shifting in the EU: Evidence from Germany”
2. Capithorne, L.W., (1971), “International corporate transfer prices and government policies”
3. Clausing, K. A., (1998), “The impact of transfer pricing on intrafirm trade”
4. David J. H. Watson and John V. Baumler, (1975), “Transfer Pricing: A Behavioral Context”
5. Eden, L., (1983), “Transfer Pricing Policies under Tariff Barriers”
6. Eden, L., (2000), “Taxes, Transfer Pricing, and the Multinational Enterprise”
7. Gould, J. R., (1964), “Internal Pricing in firms when there are costs of using an outside market
8. Harris D. and Sansing R., (1998), “Distortions caused by the use of arm’s-length transfer prices”
9. Hirshleifer, J., (Jul. 1956), “On the Economics of Transfer Pricing”

10. Horst, T., (1971), “The theory of multinational firm: optimal behavior under different tariff and tax rates”
11. Li D. and Ferreira M.P., (2008), “Internal and external factors on firms’ transfer pricing decisions: insights from organization studies”
12. Mark Sallis and Arcus Legal, (2003), “What’s in a supply agreement”
13. Mckinley, J. and Owsley, J., (2013), “Transfer pricing and its effect on financial reporting”
14. Molly Dean, Frederick J. Feucht and L Murphy Smith, (2008), “International transfer pricing issues and strategies for the global firm”, Internal Auditing
15. Pellefigue, J., (Jan 2015), “Transfer Pricing Economics for the Digital Economy”
16. Samuelson, L., (1982), “The multinational firm with arm’s length transfer price limits”

Ιστοσελίδες

1. Άγις Μοσχοβάκος, “Σύγχρονες Τάσεις στη Φορολόγηση των Ενδοομιλικών Συναλλαγών”, Απρίλιος 2015

Διαθέσιμο:

<http://docplayer.gr/3174668-Www-pwc-gr-syghrones-taseis-sti-forologisi-ton-endoouilikon-synallagon-agis-moshovakos-senior-manager-tax-legal-pwc-aprilios-2015.html>

2. OECD, “Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting”, 2014

Διαθέσιμο:

http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/guidance-on-transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting_9789264219236-en#

3. OECD, “About Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)”

Διαθέσιμο:

<http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>

4. Taxheaven.gr, “Ενδοομιλικές Συναλλαγές (Transfer Pricing)”, 2015

Διαθέσιμο:

http://www.taxheaven.gr/pagesdata/Transfer%20Pricing_27_3_2015.pdf

5. Transferpricing.gr, “Ποιοι είναι οι μέθοδοι τεκμηρίωσης τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών” (2012)

Διαθέσιμο:

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

6. OECD, “Transactional profits transfer pricing methods”, 2008

Διαθέσιμο:

<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/40580595.pdf>

7. OECD, “WHITE PAPER ON TRANSFER PRICING DOCUMENTATION”, 2013

Διαθέσιμο:

<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/white-paper-transfer-pricing-documentation.pdf>

8. Deloitte, “Greek Ministry of Finance issues Templates and Guidelines for Advance Pricing Agreement Negotiations”, 2014

Διαθέσιμο:

http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/gr/Documents/tax/gr_advance_pricing_agreement_negotiations_noexp.pdf

9. Έφη Αδαμίδου (KPMG), “Τεκμηρίωση Ενδοομιλικών Συναλλαγών, Διεθνείς Εξελίξεις vs Ελληνικής Πρακτικής”, 2015

Διαθέσιμο:

<http://www.amcham.gr/wp-content/uploads/2015/taxspeeches/effie%20adamidou.pdf>

10. Forologikanea.gr, “Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα μεθόδων ενδοομιλικής τιμολόγησης”, 2015

Διαθέσιμο:

<http://www.forologikanea.gr/news/proegkrisi-methodologias-endoomilikis-timologisis/>

Λοιπό Υλικό

1. Σημειώσεις από σεμινάριο, www.taxheaven.gr , Κωστής Ντρούκας, “Ενδοομιλικές Συναλλαγές (Transfer Pricing)”, 2015
2. Σημειώσεις από σεμινάριο, www.proseminars.eu , Γιώργος Τζίφας, “Σύνταξη Φακέλου Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών”, 2015

Ελληνική Νομολογία

1. Νόμος Υπ’ Αριθμ. 4172/2013
2. Νόμος Υπ’ Αριθμ. 4174/2013
3. Νόμος Υπ’ Αριθμ. 4223/2013
4. ΠΟΛ 1179/19.07.2013
5. ΠΟΛ 1220/26.09.2013
6. ΠΟΛ 1097/09.04.2014
7. ΠΟΛ 1144/15.05.2014
8. ΠΟΛ 1093/22.04.2015
9. ΠΟΛ 1142/02.07.2015

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών:

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

ΠΡΟΣ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Γ.Γ.Δ.Ε. – Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης(ε-Εφαρμογές)

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΝΟΜΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ Η ΝΟΜΙΚΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ

ΑΦΜ		
Επωνυμία		
Αρμόδια Δ.Ο.Υ.		
Διεύθυνση		
Τηλέφωνο		
e-mail		
Υπεύθυνος επικοινωνίας		
Κ.Α.Δ. Δραστηριότητας με μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα		
	Αριθμητικώς	Διεθνής Κωδ. Χώρας ¹ ή Χωρών
Συνδεδεμένα πρόσωπα και μόνιμες εγκαταστάσεις	Στην Ελλάδα	
	Στην Ε.Ε. ² /Ε.Ο.Χ. ³	
	Σε χώρες εκτός της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. με τις οποίες υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ. ⁴	
	Σε χώρες εκτός της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. με τις οποίες δεν υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ.	
Φορολογικό έτος (από: - έως:)		
Υπάρχει αλλαγή στο ιδιοκτησιακό καθεστώς του υπόχρεου στο εν λόγω φορολογικό έτος;	Συγχώνευση <input type="checkbox"/> Διάσπαση <input type="checkbox"/> Μετατροπή <input type="checkbox"/> Απόσχιση <input type="checkbox"/> Είσοδος νέων μετόχων <input type="checkbox"/>	

¹ ISO 3166 Κωδικός Χώρας

² Ευρωπαϊκή Ένωση

³ Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος

⁴ Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

	Καμία αλλαγή <input type="checkbox"/>	
Εφόσον είναι διαθέσιμη, αναγράψτε τον υπερσύνδεσμο (hyperlink) της μητρικής(σε περίπτωση ομίλων).		
Υπάρχουν συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα και μόνιμες εγκαταστάσεις, αναφορικά με υπηρεσίες, μεταβίβαση ενσώματων ή ασώματων παγίων ή κάποια άλλη μεταβίβαση χωρίς τη καταβολή χρηματικού ανταλλάγματος (π.χ. με τη χρήση σύνθετων χρηματοοικονομικών παραγώγων, εκπτώσεις κλπ)	Στην ημεδαπή	Στην αλλοδαπή
	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>
Υπάρχει παροχή υπηρεσιών προς συνδεδεμένα πρόσωπα και μόνιμες εγκαταστάσεις ή μεταβίβαση ενσώματων ή άυλων παγίων, ή κάποια άλλη μεταβίβαση, για τις οποίες δεν προβλέπεται καταβολή τιμήματος.	Στην ημεδαπή	Στην αλλοδαπή
	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>

13600

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ (ΤΕΥΧΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ)

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ

1. Πληροφορίες για τα συνδεδεμένα πρόσωπα ή μόνιμες εγκαταστάσεις με τα/τις οποίες πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές για το συγκεκριμένο φορολογικό έτος.

A.Φ.Μ. ή VAT number ή Registration number	Χώρα ⁵	Επωνυμία	Λόγος Σύνδεσης ⁶	Ημερομηνία Έναρξης Σχέσης ⁷	Ημερομηνία Διακοπής Σχέσης ⁷	Κ.Α.Δ. κύριας δραστηριότητας
			Συμμετοχή στο Κεφάλαιο <input type="checkbox"/>			
			Συμμετοχή στη Διοίκηση <input type="checkbox"/>			
			Επιρροή <input type="checkbox"/>			
			Μόνιμη Εγκατάσταση <input type="checkbox"/>			

⁵ ISO 3166 Κωδικός Χώρας

⁶ Υπάρχει δυνατότητα πολλαπλής επιλογής.

⁷ Εφόσον υπάρχει μεταβολή μέσα στο συγκεκριμένο φορολογικό έτος.

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ (ΤΕΥΧΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ)

13601

2. Λειτουργίες και κίνδυνοι υποβάλλοντος

Λειτουργίες που επιτελούνται ⁸	Κίνδυνοι που αναλαμβάνονται ⁹	Χρησιμοποιθέντα Πάγια ⁹
Έρευνα και ανάπτυξη	<input type="checkbox"/> Επιχειρηματικός / Εμπορικός	<input type="checkbox"/> Ενοσώματα (εγκαταστάσεις και εξοπλισμός)
Παραγωγή	<input type="checkbox"/> Έρευνας και ανάπτυξης	<input type="checkbox"/> Άυλα (εμπορικά σήματα, πατέντες, τεχνογνωσία κ.λπ)
Διανομή	<input type="checkbox"/> Πιστωτικός	
Αντιπροσώπευση	<input type="checkbox"/> Επισφάλειας	
Τεχνική υποστήριξη	<input type="checkbox"/> Εγγυήσεων	
Εξυπηρέτηση πελατών	<input type="checkbox"/> Συναλλαγματικός	
Προώθηση πωλήσεων	<input type="checkbox"/> Διατήρησης Αποθεμάτων	
Μεταφορές	<input type="checkbox"/> Άλλος	
Αποθήκευση		
Χρηματοδότηση		
Ποιοτικός έλεγχος		
Διοικητικές Υπηρεσίες		
Λοιπές υπηρεσίες		
Άλλες		
Υπάρχει αλλαγή στις λειτουργίες που αναλαμβάνει ο υπόχρεος ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>	Υπάρχει αλλαγή στους κινδύνους που αναλαμβάνει ο υπόχρεος ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>	

⁸ Υπάρχει δυνατότητα πολλαπλής επιλογής.

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΠΡΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

	A.Φ.Μ. ή VAT number ή Registration number	Χώρα ⁹	Επωνυμία	Αγορά/λήψη /δαπάνη σε €	Μέθοδος τεκμηρίωσης	Πώληση/παροχή /έσοδο σε €	Μέθοδος Τεκμηρίωσης ¹⁰
Πρώτες ύλες							
Προϊόντα							
Εμπορεύματα							
Δικαιώματα							
Σήματα							
Λοιπά άυλα							
Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης							

⁹ ISO 3166 Κωδικός χώρας

¹⁰ Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) = 1, τιμής μεταπώλησης (RPM) = 2, κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (CPM) = 3, καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) = 4, επιμερισμού κερδών (PSM) = 5, άλλη = 6, με δυνατότητα επιλογής περισσότερων της μιας μεθόδων.

Διοικητική Υποστήριξη							
Χρηματοοικονομικές συναλλαγές (τόκοι, χρηματοδοτικές μισθώσεις, χρεόγραφα, ασφάλειες, κ.λπ.)							
Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων							
Τεχνική Υποστήριξη							
Εκμίσθωση							
Αποθήκευση							
Έρευνα & Ανάπτυξη							
Λοιπές Υπηρεσίες							
Επιδότηση – Διαγραφή χρεών							
Κατανομή δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους) ¹¹							
Λοιπά							

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Έχει καταρτιστεί φάκελος τεκμηρίωσης σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν.4174/2013 για τις συναλλαγές που αναφέρονται ανωτέρω	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>
Υπάρχει απόφαση προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοοικιακής τιμολόγησης (ΑΡΑ) για κάποια από τις προαναφερόμενες συναλλαγές;	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>
Υπάρχει τεκμηριωτικό υλικό ως προς τα συμπληρωμένα πεδία του πίνακα;	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>

¹¹ CCA's: Cost Contribution Arrangements

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

ΜΕΡΟΣ Α: Πληροφορίες σχετικά με τον Όμιλο

- Α.1. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ – ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
 - Α.1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ
 - Α.1.2. ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΝΟΜΙΚΗ & ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ
 - Α.1.2.1. ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ
 - Α.1.2.2. ΝΟΜΙΚΗ ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ
 - Α.1.3. ΓΕΩΓΡΑΦΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑ
 - Α.1.4. ΠΛΑΙΣΙΟ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ
 - Α.1.4.1. ΒΑΣΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ
 - Α.1.4.2. ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ
 - Α.1.5. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ
- Α.2. ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ
 - Α.2.1. ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ

- A.2.1.2. ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΣΕ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΟ ΑΜΕΣΩΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟ ΕΤΟΣ
- A.3. ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ
- A.3.1. ΟΙ ΟΔΗΓΙΕΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ
- A.3.2. ΓΕΝΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ
- A.4. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ
- A.4.1. ΦΥΣΗ, ΡΟΗ ΚΑΙ ΠΟΣΑ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ
- A.5. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΠΟΥ ΕΠΙΤΕΛΟΥΝΤΑΙ ΚΑΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΠΟΥ ΑΝΑΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΑ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΑ ΜΕΡΗ
- A.6. ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ
- A.6.1. ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
- A.6.2. ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
- A.7. ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗΣ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΣΥΝΑΨΕΙ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΟΜΙΛΟΥ ΜΕ ΑΛΛΟΔΑΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ (ADVANCE PRICING AGREEMENT)

ΜΕΡΟΣ Β: Πληροφορίες σχετικά με την Εταιρεία

- B.1. ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
- B.2. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ
- B.2.1. ΦΥΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ
- B.2.2. ΡΟΗ ΚΑΙ ΠΟΣΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ
- B.3. ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ
- B.3.1. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΑΓΑΘΩΝ/ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
- B.3.2. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ
- B.3.2.1. ΕΠΙΤΕΛΟΥΜΕΝΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ – ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΠΟΥ ΑΝΑΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ
- B.3.2.2. ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
- B.3.3. ΣΥΜΒΑΤΙΚΟΙ ΟΡΟΙ
- B.3.4. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΣΥΝΘΗΚΕΣ
- B.3.5. ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΕΣ
- B.4. ΜΕΘΟΔΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

- B.4.1. ΕΛΛΗΝΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ
- B.4.2. ΚΑΝΟΝΕΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΤΟΥ ΟΟΣΑ
- B.5. ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΑ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΑ ΣΤΟΧΙΕΙΑ
- B.5.1. ΒΑΣΗ ΣΥΓΚΡΙΣΗΣ
- B.5.2. ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΛΛΗΛΟΤΕΡΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΙΜΩΝ

ΜΕΡΟΣ Γ: ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

- Γ.1. ΜΕΘΟΔΟΣ Α
- Γ.1.1. ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ «ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ» ΑΠΟ XXXXXXXXXXXXXXXX ΠΡΟΣ ΤΗΝ XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
- Γ.2. ΜΕΘΟΔΟΣ Β
- Γ.2.1. ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ «ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ» ΑΠΟ XXXXXXXXXXXXXXXX ΠΡΟΣ ΤΗΝ XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
- Γ.3. ΜΕΘΟΔΟΣ Γ
- Γ.3.1. ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ «ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ» ΑΠΟ XXXXXXXXXXXXXXXX ΠΡΟΣ ΤΗΝ XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
- Γ.4. ΜΕΘΟΔΟΣ Δ
- Γ.4.1. ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ «ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ» ΑΠΟ XXXXXXXXXXXXXXXX ΠΡΟΣ ΤΗΝ XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
- Γ.5. ΜΕΘΟΔΟΣ Ε
- Γ.5.1. ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ «ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ» ΑΠΟ XXXXXXXXXXXXXXXX ΠΡΟΣ ΤΗΝ XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
- ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ