



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ: ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

του Βλάχου Δημήτριου

Επιβλέπων καθηγητής :Γεώργιος Κομπάρος

**Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική**

Θεσσαλονίκη, Σεπτέμβριος 2016

Περιεχόμενα

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ - ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο	6
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο	8
ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ.....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο	14
ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ	14
3.1 Η Έννοια της Σύνδεσης.....	14
3.2 Η Έννοια των Ενδοομιλικών Συναλλαγών.....	16
3.3 Ενδοομιλικές Συναλλαγές Υποκείμενες σε Τεκμηρίωση.....	19
3.4 Επιχειρηματική Αναδιάρθρωση	20
Η ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ (Arm'sLength)	22
ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	23
3.5 Παραδοσιακές Μέθοδοι	24
3.5.1 Μέθοδος Συγκρίσιμης μη Ελεγχόμενης Τιμής.....	24
3.5.2 Μέθοδος της Τιμής Μεταπώλησης.....	25
3.5.3 Μέθοδος Κόστος Συν.....	27
3.6 Μη Παραδοσιακές Μέθοδοι.....	28
3.6.1 Μέθοδος του Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής.....	29
3.6.2 Μέθοδος επιμερισμού των Κερδών.....	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο	34
ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	34
ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ.....	34
4.1 Ευρωπαϊκό Δίκαιο	34
4.1.1 Σύμβαση Διαιτησίας.....	35
4.1.2 Κώδικας Δεοντολογίας.....	38
4.1.3 Οδηγίες για την Συμφωνία Προκαθορισμένης Τιμολόγησης.....	39
ΕΓΧΩΡΙΑ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	41
4.2 Ιστορική Αναδρομή.....	42
4.3 Ισχύον Νομικό Πλαίσιο περί ενδοομιλικής τιμολόγησης	43
4.3.1 Άρθρο 2 Ν.4172/2013	43
4.3.2 Άρθρο 50 Ν.4172/2013 και αντικατάσταση του από τη παραγράφου 5 του άρθρου 23 του Ν.4223/2013,	46

4.3.3 Άρθρο 51 του Ν.4172/2013.....	46
4.3.4. Ν.4174/2013	48
4.3.4.1 Άρθρο 21	48
4.3.4.2. Άρθρο 22	50
4.3.4.3. Άρθρο 56	53
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ^ο	55
ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....	55
5.1 Περιεχόμενα του Φακέλου Τεκμηρίωσης	57
5.1.1 Δραστηριότητες του Υπόχρεου	57
5.1.2 Οργανωτική, Νομική και Λειτουργική Δομή του Ομίλου	58
5.1.3 Οικονομικά Στοιχεία της εταιρίας.....	60
5.1.3.1 Οικονομικά στοιχεία και αριθμοδείκτες.....	60
5.1.4 Ανάλυση Συνδεδεμένης εταιρίας	62
5.1.5. Οικονομική Ανάλυση	64
5.1.5.1 Επιλογή της κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης.....	64
5.1.6 Συγκριτικά Στοιχεία.....	65
5.1.6.1 Εσωτερικά Στοιχεία.....	66
5.1.6.2. Εξωτερικά Στοιχεία	66
5.1.7 Αποδεκτό Εύρος Τιμών	68
5.1.8 Ενημέρωση, Επικαιροποίηση του Φακέλου Τεκμηρίωσης.....	70
5.2 Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών	71
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ^ο	74
ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ: Φάκελος Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών της Εταιρίας ΒΗΤΑ Α.Ε. χρήσης 2015	74
6.1 Περίληψη.....	74
6.2 Περίληψη Συναλλαγών	74
6.3. Εταιρική Ανάλυση.....	76
6.3.1. Εισαγωγή.....	76
6.3.2 Οργανωτική και Λειτουργική Δομή της Εταιρείας	77
6.3.3. Νομική Δομή της Εταιρείας	77
6.3.4 Στρατηγική της Εταιρείας	77
6.3.5. Μεταβολή Στην επιχειρηματική Στρατηγική	78
6.4. Οικονομικά Στοιχεία της Εταιρείας	78
6.5. Σημαντικά Υλικά & Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία της Εταιρείας.....	78

6.6 Κλαδική Ανάλυση	79
6.6.1 Εισαγωγή	79
6.6.2 Ελληνική Αγορά.....	79
6.6.3 Χαρακτηριστικά του Κλάδου Δραστηριότητας	81
6.6.5 Στοιχεία του κλάδου δραστηριότητας	81
6.7 Λειτουργική Ανάλυση και Αναλαμβανόμενοι Κίνδυνοι.....	82
6.8. Περιουσιακά Στοιχεία	83
6.8.1. Πάγια Περιουσιακά στοιχεία.....	83
6.8.2 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία.....	83
6.9. Επιλογή και εφαρμογή μεθόδου Τεκμηρίωσης των Ενδοομιλικών Συναλλαγών	83
6.9.1. Μέθοδος της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής	84
6.9.2 Τεκμηρίωση των υπηρεσιών μεταφοράς.....	85
6.9.3 Τεκμηρίωση των Πωλήσεων και αγορών των προϊόντων.....	87
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΑΝΑΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΒΗΤΑ Α.Ε.....	89
Ανάλυση διαδικασιών υπολογισμού αντιτίμου για την μεταφορά λειτουργιών	90
Συμπληρωματική τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών	93
Σύνοψη και Συμπεράσματα τεκμηρίωσης μεταφοράς λειτουργιών.....	94
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 ^ο	95
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	95
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	98
Ελληνική Βιβλιογραφία.....	98
Ξένη Βιβλιογραφία.....	98
Ελληνική Νομολογία.....	100
Ιστοσελίδες.....	100

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ - ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

1. ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

ΠΙΝΑΚΑΣ	ΣΕΛΙΔΑ
Πίνακας 5.1	61
Πίνακας 5.2	61
Πίνακας 5.3	69
Πίνακας 5.4	72
Πίνακας 5.5	72
Πίνακας 5.6	73
Πίνακας 6.1	75
Πίνακας 6.2	78
Πίνακας 6.3	78
Πίνακας 6.4	86
Πίνακας 6.5	87
Πίνακας 6.6	88
Πίνακας 6.7	89
Πίνακας 6.8	89
Πίνακας 7.1	92
Πίνακας 7.2	92
Πίνακας 7.3	94
Πίνακας 7.4	95

2. ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ	ΣΕΛΙΔΑ
Σχήμα 5.1	59
Σχήμα 6.1	77

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η ραγδαία ανάπτυξη της παγκόσμιας οικονομίας και ο συνεχής αυξανόμενος ανταγωνισμός, έχει οδηγήσει στην δημιουργία ομίλων ώστε οι επιχειρήσεις αυτές να μπορέσουν να σταθούν στον πλέον ανταγωνιστικό περιβάλλον και να κυριαρχήσουν στην διεθνή αγορά. Η ανάπτυξη των εταιριών σε ομίλους, οδήγησε στην αύξηση των συναλλαγών μεταξύ τους, ώστε να επιτευχθούν καλύτερα αποτελέσματα, όρος γνωστός ως Ενδοομιλικές Συναλλαγές ή TransferPricingστη διεθνή ορολογία.

Τις συναλλαγές όμως αυτές μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών, πολλές φορές οι πολυεθνικές εταιρίες, τις χρησιμοποιούν προκειμένου να επωφεληθούν μεταφέροντας λειτουργίες και κέρδη του ομίλου σε χώρες με ευνοϊκότερους φορολογικούς συντελεστές. Παρατηρείται δηλαδή το φαινόμενο, οι πολυεθνικές εταιρίες, να χρησιμοποιούν τις ενδοομιλικές τους συναλλαγές με τέτοιον τρόπο, ώστε να παραβιάζεται η αρχή των ίσων αποστάσεων και κατ' επέκταση ο υγιής ανταγωνισμός. Για να αποφευχθεί η μεταφορά φορολογητέας ύλης, από το ένα κράτος σε ένα άλλο, τόσο σε Ευρωπαϊκό όσο και σε εγχώριο επίπεδο, οι όμιλοι πρέπει να τεκμηριώνουν τις ενδοομιλικές τους συναλλαγές, σύμφωνα με αποδεκτές αρχές, ώστε να διαφυλάσσεται η εύρυθμη λειτουργία της αγοράς.

Σε μια προσπάθεια εφαρμογής της αρχής το ίσων αποστάσεων, ο ΟΟΣΑ, εξέδωσε κανόνες και κατευθυντήριες γραμμές, σύμφωνα με τις οποίες οι επιχειρήσεις θα πρέπει να τεκμηριώνουν τις μεταξύ τους συναλλαγές με τη σύνταξη του Φακέλου Τεκμηρίωσης, ώστε αυτές να συμμορφώνονται με τις διατάξεις και τους όρους των φορολογικών συστημάτων της εκάστοτε χώρας που δραστηριοποιείται η εταιρία.

Σκοπός της διπλωματικής εργασίας είναι η παρουσίαση του όρου «Ενδοομιλικές Συναλλαγές» με το νομοθετικό πλαίσιο που τις διέπουν, καθώς και τον τρόπο σύνταξης του Φακέλου Τεκμηρίωσης. Αναλυτικότερα, παρατίθεται η επισκόπηση βιβλιογραφίας με τις κυριότερες μελέτες και συμπεράσματα που έχουν διεξαχθεί για την ενδοομιλική τιμολόγηση. Ακολουθεί η παρουσίαση των βασικών εννοιών γύρω από τις ενδοομιλικές συναλλαγές και παρουσιάζονται οι οδηγίες του

ΟΟΣΑ που αφορούν τις αποδεκτές αρχές τεκμηρίωσης των συναλλαγών που διέπουν στην σωστή εφαρμογή του νομοθετικού πλαισίου. Στο τέταρτο κεφάλαιο της διπλωματικής εργασίας παρουσιάζεται το Ευρωπαϊκό και το εγχώριο νομοθετικό πλαίσιο που τις διέπει και στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται ο έλεγχος των συναλλαγών καθώς τα περιεχόμενα του Φακέλου Τεκμηρίωσης. Στο έκτο κεφάλαιο της εργασίας, γίνεται παράθεση Φακέλου για την τεκμηρίωση συναλλαγών μεταξύ δυο συνδεδεμένων εταιριών και εν συνεχεία διενεργείται μελέτη μεταφοράς λειτουργιών υπό το πρίσμα του Transfer Pricing. Παρουσιάζεται δηλαδή πως η μεταφορά λειτουργιών λόγω εσωτερικής αναδιάρθρωσης του ομίλου, όρος νέος για την πορεία της επιχείρησης που χρίζει τεκμηρίωσης σύμφωνα με τις νεότερες νομοθεσίες, επηρέασε και οδήγησε σε αλλαγές στην μέθοδο τεκμηρίωσης. Επίσης, παρατίθενται οι παραδοχές και τα εργαλεία που χρησιμοποιήθηκαν, ώστε το αντίτιμο του πακέτου μεταβίβασης μεταξύ των συνδεδεμένων μερών να καθίσταται σύμφωνο με τις Διεθνείς Οδηγίες του ΟΟΣΑ και την αρχή των ίσων αποστάσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Το Transfer Pricing ή οι ενδοομιλικές συναλλαγές στην Ελληνική Ορολογία, αποτελούν αντικείμενο μελέτης εδώ και πολλών δεκαετιών, κυρίως λόγω της έντονης παρουσίας των πολυεθνικών εταιριών στη ευρύτερη αγορά. Οι πολυεθνικές εταιρείες, προκειμένου να μειώσουν τα φορολογητέα κέρδη τους μεταφέροντας τα σε άλλα κράτη, τιμολογούσαν σε θυγατρικές τους με τιμές υψηλότερες, εκμεταλλευόμενες τα διαφορετικά φορολογικά καθεστώτα και προβαίνοντας σε φοροαποφυγή. Με το πέρασμα των χρόνων, οι Φορολογικές Αρχές των κρατών, προκειμένου να περιορίσουν την μεταφορά αυτή των κερδών, θέσπισαν οδηγίες και νόμους, για την ορθότερη αντιμετώπιση τους. Ο όρος ενδοομιλική τιμολόγηση αναλύεται από την Διεθνή βιβλιογραφία σε μεγαλύτερο βαθμό από την Ελληνική.

Οι πρώτες παρατηρήσεις για τις ενδοομιλικές συναλλαγές έγιναν από τον Jack Hirshleifer (1956), ο οποίος αναλύει στην δημοσίευσή του, τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να ορίζεται το ύψος της ενδοομιλικής τιμής, καθώς επηρεάζει άμεσα τα αποτελέσματα των επιμέρους συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Στην έρευνα του καταλήγει στο συμπέρασμα πως η άριστη ενδοομιλική τιμή η οποία μεγιστοποιεί τα κέρδη σε επίπεδο ομίλου, είναι η τιμή της αγοράς με την προϋπόθεση ότι επικρατεί πλήρης ανταγωνισμός, ενώ σε έναν ατελή ανταγωνισμό, η τιμή που μεγιστοποιεί τα κέρδη του ομίλου είναι η τιμή ίση με το οριακό κόστος της επιχείρησης.¹

Την επόμενη δεκαετία και συγκεκριμένα, ο Gould (1964), οδηγήθηκε από την έρευνα του στα ίδια συμπεράσματα με τον Hirshleifer, μελετώντας τις επιπτώσεις που έχει ο ανταγωνισμός στον προσδιορισμό του ύψους της ενδοομιλικής τιμολόγησης.²

Μερικά χρόνια αργότερα ο Thomas Horst (1971) εξετάζει τον τρόπο με τον οποίο ένας όμιλος μεγιστοποιεί τα κέρδη του με την χρήση των ενδοομιλικών συναλλαγών, ερευνώντας την δραστηριότητα μιας επιχείρησης σε δύο ξεχωριστές αγορές ταυτόχρονα. Στη δημοσίευσή του καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το ύψος της τιμής εξαρτάται από το πόσο μεταβάλλεται το οριακό κόστος παραγωγής και κατά

¹Jack Hirshleifer, (July 1956), *On The Economics of Transfer Pricing*

²J.R. Gould, (Jan. 1964), *Internal Pricing in Firms When There are Costs of Using an Outside Market*

πόσο η εταιρία μπορεί να τιμολογήσει υψηλότερα στις δύο αγορές.³ Το ίδιο έτος, ο Copithorne (1971), μελέτησε την επίδραση των φορολογικών συντελεστών στις τιμές, με την ανάλυση μιας εταιρίας που δραστηριοποιούταν σε τρεις διαφορετικές χώρες. Η έρευνα του τον οδήγησε στο συμπέρασμα ότι σε έναν όμιλο ενδεχομένως να υπάρχουν δύο ενδοομιλικές τιμές, μια εσωτερική που βασίζεται στο περιθώριο κέρδους και μια δεύτερη εξωτερική που αφορά τις φορολογικές αρχές.⁴

Την ίδια δεκαετία, οι Abdel-Khalik και ο Lusk (1974), με την δημοσίευση τους παραθέτουν την άποψη ότι ο μηχανισμός της ενδοομιλικής τιμολόγησης, για να επιφέρει τα άριστα αποτελέσματα σε επίπεδο ομίλου, πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις οργανωτικές δομές και τη κερδοφορία των συνδεδεμένων εταιριών καθώς για παράδειγμα, μία θυγατρική εταιρία που αγοράζει σε χαμηλή τιμή, θα εμφανίζει μεγαλύτερη κερδοφορία χωρίς απαραίτητα να συμβάλει στην μεγιστοποίηση των κερδών του ομίλου.⁵

Ο Bond (1980), αναλύει την φορολόγηση των εσόδων των επιμέρους εταιριών ενός ομίλου, τα οποία φορολογούνται σε διαφορετικούς συντελεστές. Στη έρευνα του καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η ενδοομιλική τιμή θα πρέπει να είναι όσο το δυνατόν μεγαλύτερη στις χώρες με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές ώστε το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων του ομίλου να μεταφέρεται σε αυτές.⁶ Την ίδια περίοδο, ο Samuelson (1982) ερευνά στην δημοσίευση του κατά πόσο η «αρχή των ίσων αποστάσεων» στις ενδοομιλικές συναλλαγές οδηγεί τις εταιρίες να χειραγωγούν την παραγωγή και τις πωλήσεις τους, προκειμένου να επωφεληθούν καθώς η ενδοομιλική τιμολόγηση είναι άμεσα συνδεδεμένη με το οριακό κόστος και την τιμή των προϊόντων στην αγορά.⁷

Ο Diewert (1985) προτείνει ένα θεωρητικό θεμέλιο για τον προσδιορισμό της κατάλληλης ενδοομιλικής τιμής μεταξύ των συναλλαγών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων καθώς, εφόσον οι συντελεστές φορολογίας διαφέρουν από χώρα σε χώρα, μια πολυεθνική επιχείρηση έχει τα οικονομικά κίνητρα να επιλέξει μια στρατηγικά συγκεκριμένη ενδοομιλική τιμή ώστε να μεγιστοποιεί τα παγκόσμια

³Thomas Horst, (Sep.-Oct. 1971), *The theory of The Multinational Firm: Optimal Behavior under Different Tariff and Tax Rates*

⁴L. W Copithorne, (Aug. 1971), *International Corporate Transfer Prices and Government Policy*

⁵A. Rashad Abdel-Khalik and Edward J. Lusk, (Jan. 1974), *Transfer Pricing – A Synthesis*

⁶Eric W. Bond, (Jul. 1980), *Optimal Transfer Pricing When Tax Rates Differ*

⁷Larry Samuelson, (Nov. 1982), *The multinational Firm with arm's length Transfer Price Limits*

κέρδη της μετά φόρων⁸ συμπέρασμα στο οποίο καταλήγουν την ίδια χρονιά και οι Rugman και Eden(1985) επισημαίνοντας ότι οι πολυεθνικές εταιρίες χρησιμοποιούν την ενδοομιλική τους τιμολόγηση ως εργαλείο για να μειώσουν την φορολογητέα τους επιβάρυνση.⁹

Οι Amershi και Cheng (1990) περιγράφουν πως οι ενδοομιλικές συναλλαγές αποτελούν ένα σημαντικό για τις εταιρείες μηχανισμό κατανομής και ισορροπίας των πόρων χρησιμοποιώντας ένα μοντέλου κόστους συν.¹⁰

Την επόμενη χρονιά οι Grubert και Mutti (1991) αναλύουν την επίπτωση των φορολογικών διαφορετικών καθεστώτων στις ενδοομιλικές αποφάσεις μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών. Ύστερα από την έρευνα που διεξήγαγαν, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι στις χώρες που υπάρχει χαμηλό φορολογικό καθεστώς, αυξάνονται οι εισαγωγές σε μεγάλο βαθμό. Δηλαδή οι ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ των εταιρειών αυξάνονται μεταφέροντας όλο και περισσότερα κέρδη στις προαναφερθείσες χώρες. Συσχέτισαν δηλαδή τα φορολογητέα κέρδη με την φορολογία της χώρας και την μεταξύ τους αρνητική σχέση.¹¹ Την ίδια άποψη επιβεβαίωσε και ο Craven (1997) στην έρευνα του καταλήγοντας στο γεγονός ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ως στρατηγικό εργαλείο τις ενδοομιλικές συναλλαγές προς όφελος τους.¹²

Στη συνέχεια, ο Eden (2001) ερευνήσε τα ποσοστά εισαγωγών και εξαγωγών και κατά πόσο επηρεάζονται αυτά από τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών που δραστηριοποιούνται σε διαφορετικές χώρες. Παρουσίασε ένα μοντέλου υπολογισμού και επιλογής της κατάλληλης ενδοομιλικής τιμής για μία πολυεθνική εταιρεία, ερευνώντας παράλληλα και αναφέροντας τις συνεχείς προσπάθειες των φορολογικών αρχών, να περιορίσουν τις ενδοομιλικές συναλλαγές.¹³

⁸W. Erwin Diewert, (1985), *Transfer pricing and economic efficiency*

⁹Alan M. Rugman, Lorraine Eden (1985), *Multinationals and Transfer Pricing*

¹⁰Amin H. Amershi, Peter Cheng, (1990), *Intrafirm resource allocation: The economics of transfer pricing and cost allocation in accounting*

¹¹Harry Grubert and John Mutti, (May 1991), *Taxes, Tariffs and Transfer Pricing in Multinational Corporate Decision Making*

¹²Karen S. Cravens, (April 1997), *Examining the role of Transfer Pricing as a strategy for multinational firms*

¹³Lorraine Eden, (2000), *Taxes, Transfer Pricing, and the Multinational Enterprise*

Στα ίδια συμπεράσματα κατέληξαν και οι Vidal και Goetschalckx (2001), αναφέροντας πως με τις υπερτιμολογήσεις προϊόντων, οι πολυεθνικές εταιρείες μετατοπίζουν τα φορολογητέα τους κέρδη σε χώρες με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές. Μάλιστα, παρουσίασαν ένα μοντέλο μεγιστοποίησης των κερδών μετά φόρων σε μια πολυεθνική εταιρεία το οποίο περιλαμβάνει τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις και την κατανομή του κόστους ως μεταβλητές απόφασης. Ανέπτυξαν δηλαδή έναν αλγόριθμο γραμμικού προγραμματισμού για την επίλυση του φαινομένου.¹⁴ Επίσης, την ίδια άποψη στις δημοσιεύσεις διατυπώνει και η Swenson (2001), η οποία αναφέρει ότι η χειραγώγηση των ενδοομιλικών τιμολογήσεων αλλάζει τις φορολογικές επιβαρύνσεις της μητρικής εταιρείας του ομίλου στις διάφορες χώρες λειτουργίας. Ιδιαίτερη σημασία δίδεται στην επίδραση των δασμών και των φόρων στις εισαγωγές από εταιρείες που δραστηριοποιούνται σε άλλες χώρες.¹⁵

Ύστερα από δυο χρόνια, ο Clausing (2003) συμπέρανε από τα αποτελέσματα της έρευνας του ότι υπάρχει μια ισχυρή σχέση μεταξύ των φορολογικών συντελεστών των χωρών και των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών. Διατύπωσε πως όταν υπάρχει χαμηλή φορολογία οι εισαγωγές σε μία χώρα είναι υψηλότερες από τις εξαγωγές, ενώ σε χώρες με υψηλή φορολογία συμβαίνει το αντίθετο.¹⁶

Ο Alfons (2009) ύστερα από έρευνα που διεξήγαγε σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις ομίλων που έχουν την έδρα τους στην Γερμανία, συμπέρανε ότι όσο οι φορολογικές συντελεστές των χωρών που εδρεύει η μητρική εταιρεία είναι υψηλότερη από την Γερμανία, τόσο αυτοί μετέφεραν τα κέρδη τους στη Ευρωπαϊκή αυτή χώρα.¹⁷

Στην Ελληνική βιβλιογραφία, ο Νίκος Μουστάκης (2009), εξετάζει και αναλύει τις ενδοομιλικές συναλλαγές από την σκοπιά των Ελληνικών φορολογικών

¹⁴ Carlos J Vidal, (Feb. 2001), *A global Supply chain model with transfer pricing and transportation cost allocation*

¹⁵ Deborah L. Swenson, (March 2001), *Tax Reforms and Evidence of Transfer Pricing*

¹⁶ Kimberly A. Clausing, (Sept. 2003), *Tax-motivated transfer pricing and US intrafirm trade prices*

¹⁷ Alfons J. Weichenrieder, (2009), *Profit Shifting in the EU: evidence from Germany*

αρχών και την προσπάθεια περιορισμού των φορολογητέων κερδών με την θέσπιση νόμων.¹⁸

Μια άλλη προσέγγιση του ζητήματος διατυπώνουν οι Becker και Fuest (2010) οι οποίοι αναφέρουν ότι αυτή η μεταφορά των φορολογητέων κερδών σε χώρες με χαμηλούς συντελεστές σε ορισμένα κράτη, μπορεί να οδηγήσει σε επωφελής αποτελέσματα διασυνοριακών σχέσεων καθώς όσο ακολουθείται σκληρή στρατηγική σύσφιξης των ενδοομιλικών συναλλαγών από τις χώρες με υψηλούς συντελεστές φορολόγησης, τόσο ενδεχομένως να οδηγούνται οι χώρες με χαμηλούς συντελεστές σε επιθετικό ανταγωνισμό.¹⁹ Την ίδια χρονολογία, ο Ανδρέας Τσουρουφλής (2010) παρουσιάζει στο βιβλίο του το φαινόμενο των ενδοομιλικών συναλλαγών καθώς και το νομοθετικό πλαίσιο που τις διέπει τόσο σε εγχώριο όσο και σε εξωγχώριο επίπεδο.²⁰

Σε πρόσφατες μελέτες περί των ενδοομιλικών τιμολογήσεων και συναλλαγών, οι McKinley και Owsley (2013) στην δημοσίευσή τους αναφέρουν την πραγματική δυσκολία της ορθής τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών από την μεριά της εταιρίας αφορά τη μείωση των φορολογητέων κερδών, ενώ από τις φορολογικές αρχές είναι η αύξηση των φορολογητέων εσόδων. Εφόσον αυτές οι δύο απόψεις έρχονται σε αντίθεση, η τεκμηρίωση καθίσταται δύσκολη καθώς οι φορολογικές αρχές ενδέχεται να απορρίψουν την επιλεγόμενη μέθοδο ή τον τρόπο τεκμηρίωσης.²¹

Ο J. Pellefigue (2015) σε δημοσίευσή του αναφέρει το πρόβλημα της εκμετάλλευσης από το πρίσμα του transfer pricing των χαμηλών φορολογικών συστημάτων καθώς και την κατανομή των φορολογητέων κερδών στα πλαίσια μιας ψηφιακής πλέον οικονομίας.²²

Την ίδια χρονιά επίσης, οι Davies, Martin, Parent και Toubal (2015), αναλύουν επίσης τις επιπτώσεις της φορολογίας και των χαμηλών φορολογικών συντελεστών που λειτουργούν ως κίνητρο για τις πολυεθνικές εταιρείες να

¹⁸ Νικόλαος Γ. Μουστάκης, (2009), *Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις (Transfer Pricing) Μεταξύ Πολυεθνικών Επιχειρήσεων*

¹⁹ Johannes Becker and Clemens Fuest, (Oct. 2010), *Transfer Pricing policy and the intensity of tax rate competition*

²⁰ Ανδρέας Τσουρουφλής, (2010), *Η ενδοομιλική Τιμολόγηση Transfer Pricing*

²¹ John McKinley and Jogn Owsley, (2013), *Transfer Pricing and its effect on financial reporting*

²² J. Pellefigue, (Jan. 2015), *International – Transfer Pricing Economics for the Digital Economy*

μεταφέρουν μέσω των ενδοομιλικών τιμολογήσεων μέρος των κερδών τους. Συγκεκριμένα αναφέρουν, ότι υπάρχουν δυο κίνητρα που μπορεί να οδηγούν στην απόκλιση των ενδοομιλικών αρχών από την αρχή των ίσων αποστάσεων, πρώτον η τιμολόγηση στην αγορά και δεύτερον η φοροαποφυγή.²³

Σημαντική είναι και η δημοσίευση ενός μοντέλου εξίσωσης χρησιμοποιώντας την μέθοδο των ελαχίστων τετραγώνων από τους Hummel, Pfaff και Bisig (2016) σύμφωνα με το οποίο, υπολογίζεται το κατάλληλο ύψος της ενδοομιλικής τιμολόγησης το οποίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί και ως εργαλείο διαχειρίσεις και να οδηγήσει στην επιτυχία. Συνιστούν την άμεση χρήση των ενδοομιλικών συναλλαγών σε στρατηγικές κατευθύνσεις της διοίκησης για μελλοντικές αποφάσεις επέκτασης.²⁴

Τέλος, σε μία από τις πιο πρόσφατες έρευνες, οι Klassen, Lisowsky και Mescall (2016) χρησιμοποιώντας το φορολογικό στοιχείο σε συνάρτηση με την ενδοομιλική τιμολόγηση, διατυπώνουν ότι εκτός από τις επιχειρήσεις που επιχειρούν να ελαχιστοποιήσουν τους πληρωτέους τους φόρους, υπάρχουν και επιχειρήσεις που συμμορφώνονται με τις φορολογικές αρχές που περικλείουν τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Στα συμπεράσματα τους, παρέχουν αποδείξεις ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις έχουν διαφορετικές εσωτερικές προτεραιότητες για τις ενδοομιλικές τους τιμολογήσεις και ότι διαφορές αυτές συνδέονται στενά με τους φόρους που αναφέρουν οι ίδιες.²⁵

²³ Ronald B. Davies, Julien Martin, Mathieu Parenti and Farid Toubal, (Sept. 2015), *Knocking on Tax Heaven's Door: Multinational Firms and Transfer Pricing*

²⁴ Katrin Hummel, Dieter Pfaff, Benedikt Bisig, (April 2016), *Can Transfer Pricing System Integration be Successful? Yes it can.*

²⁵ Kenneth J. Klassen, Petro Lisowsky, Devan Mescall, (Sept. 2016), *Transfer Pricing: Strategies, Practices, and Tax Minimization*

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ

3.1 Η Έννοια της Σύνδεσης

Η Παγκόσμια οικονομία έχει γνωρίσει μεγάλη ανάπτυξη τόσο σε επίπεδο τεχνολογίας όσο και σε κεφαλαιακής επάρκειας. Οι επιχειρήσεις προκειμένου να εκσυγχρονιστούν και να μπορέσουν να αναπτυχθούν στο όλο και αυξανόμενο ανταγωνιστικό περιβάλλον, δημιούργησαν θυγατρικές εταιρίες, με σκοπό την επέκτασή τους.²⁶

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα όμιλος επιχειρήσεων είναι²⁷:

1. Το σύνολο των επιχειρήσεων που συνδέονται μεταξύ του, είτε είναι μητρικές προς θυγατρικές ή οι θυγατρικές των θυγατρικών εταιριών
2. Το σύνολο των επιχειρήσεων που τα διοικητικά τους συμβούλια απαρτίζονται από αυτά τα πρόσωπα
3. Το σύνολο των επιχειρήσεων που λειτουργούν από ενιαία Διεύθυνση είτε με ειδική σύμβαση είτε επειδή το ορίζει το καταστατικό τους.

Οι εταιρίες, που επεκτάθηκαν σε ομίλους για την εδραίωση τους στην παγκόσμια αγορά, διακρίνονται σε δύο κατηγορίες²⁸.

1. Κάθετο Όμιλο, ο οποίος αποτελείται από την μητρική εταιρία και τις θυγατρικές της, καθώς και τις θυγατρικές των θυγατρικών της και
2. Οριζόντιο Όμιλο, ο οποίος αποτελείται από τις εταιρίες που έχουν τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση (κοινόmanagement) ή διοικητικά συμβούλια.

²⁶Βασίλειος Ι. Λουμιώτης, ΟΕΛ, (2015), Θέματα Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων.

²⁷Βασίλειος Ι. Λουμιώτης, ΟΕΛ, (2015), Θέματα Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων

²⁸Βασίλειος Ι. Λουμιώτης, ΟΕΛ, (2015), Θέματα Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων

Χαρακτηριστικό της μορφής αυτής είναι ότι δεν υπάρχει συμμετοχική σχέση μεταξύ των εταιριών.

Η έννοια της σύνδεσης μεταξύ των εταιριών δεν έγκειται μόνο στην μορφή ομίλων. Ο όμιλος αποτελεί ένα ευρύτερο σύνολο από επιμέρους εταιρίες, οι οποίες υφίστανται κάτω από την ίδια διοικητική και οικονομική αρχή. Για παράδειγμα, η επιλογή μιας εταιρίας να ιδρύσει περισσότερες από μία εταιρίες, με την ίδια μετοχική σύνθεση. Αντιθέτως, η ύπαρξη σύνδεσης μεταξύ δύο αυτοτελών οικονομικών μονάδων καθίσταται εφικτή με την ύπαρξη διοικητικής εξάρτησης ή καθοριστικής επιρροής της μία μονάδα στην άλλη.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν4172/2013, συνδεδεμένο πρόσωπο είναι:

Ένα «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.²⁹

- 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,
- 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,
- Κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει 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.

²⁹Άρθρο 2, Ν 4172/2013

3.2 Η Έννοια των Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Ο προσδιορισμός της αξίας ή το ύψος της τιμής των συναλλαγών που πραγματοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών, αποτελεί τον όρο «Ενδοομιλική Τιμολόγηση» ή «TransferPricing».³⁰

Σύμφωνα με τον Hongren, η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής ορίζεται ως το ποσό που θα χρεωθεί από την μία συνδεδεμένη εταιρία για ένα προϊόν ή υπηρεσία, που εφοδιάζει την δεύτερη συνδεδεμένη εταιρία του ίδιου οργανισμού³¹.

Ορισμός των ενδοομιλικών συναλλαγών δίδεται επίσης και από το άρθρο 50 του Ν.4172/2013 κατά το οποίο³²:

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

Πρακτικά, όρος Ενδοομιλική τιμολόγηση , αναφέρεται στο ποσό το οποίο οι συνδεδεμένες εταιρίες χρεώνουν τις μεταξύ τους συναλλαγές η οποίες αφορούν αγαθά, υπηρεσίες ή και άυλα στοιχεία. Συνεπώς, δεδομένης της σχέσης μεταξύ των εταιριών, οι τιμές μεταξύ των συναλλαγών τους δεν καθορίζονται από την συνθήκες της ελεύθερης αγοράς. Η διαφοροποίηση της τιμολόγησης αυτή , μπορεί να μην έχει άμεσο αποτέλεσμα σε επίπεδο ομίλου, αλλά επηρεάζει το φορολογητέο αποτέλεσμα

³⁰ Ανδρέας Τσουρουφλής (2010), *Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση*, σελ.5

³¹ Hongren, (1996), *Introduction to Management Accounting*

³² Ν.4172/2013, Άρθρο 50, *Ενδοομιλικές Συναλλαγές*

των υπόλοιπων συνδεδεμένων εταιριών. Η εταιρία δηλαδή μπορεί να μεταφέρει τα φορολογητέα κέρδη της σε από την μία επιχείρηση στην άλλη, αναλόγως την χώρα που εδρεύει και να ευνοηθεί από τους εκάστοτε τοπικούς φορολογικούς συντελεστές.

Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις δηλαδή, στα πλαίσια μιας πραγματικής συναλλαγής, διενεργούν ενδοομιλικές συναλλαγές με θυγατρικές τους που βρίσκονται εγκατεστημένες σε άλλες χώρες με προνομιακούς φορολογικού συντελεστές, με αποτέλεσμα να μεταφέρουν ένα μέρος των φορολογητέων κερδών τους και να μειώνουν το κόστος λειτουργίας τους και να εφαρμόζουν τον όρο νόμιμη φοροαποφυγή. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η πολυεθνική εταιρία Starbucks. Η αμερικάνικη πολυεθνική εταιρία,³³ κατάφερε να εμφανίζει για το 2011 κέρδη ύψους 40 εκατομμύρια δολάρια, αλλά οι θυγατρικές της εταιρίες που δραστηριοποιούνται στην Ευρώπη και από τις οποίες προέρχεται το 90% των εσόδων, να εμφανίζουν ζημίες. Με την έρευνα του πρακτορείου “Reuters”, ο όμιλος κατάφερε να διαφοροποιεί τα οικονομικά αποτελέσματα για τους μετόχους και για τις φορολογικές αρχές με τον εξής τρόπο. Πλήρωνε σε θυγατρική του στην Ευρώπη υψηλά δικαιώματα για την άδεια λειτουργίας. Η θυγατρική με την σειρά της πλήρωνε ακριβά τέλη ευρεσιτεχνίας στην αμερικάνικη μητρική ενώ αγόραζε από άλλη θυγατρική την πρώτη ύλη στην Ολλανδία, όπου η φορολογία είναι μικρότερη. Επωφελούταν δηλαδή τα διαφορετικά φορολογικά καθεστώτα των χωρών, ώστε να μεταφέρει μέρος των κερδών σε συγκεκριμένες χώρες.

Ένα ακόμη παράδειγμα εφάρμοσε η γνωστή εταιρία Microsoft³⁴. Η εταιρία μεταφέρει τις ηλεκτρονικές πληρωμές που γίνονται για τα προγράμματα που προσφέρει, σε θυγατρικές της στο Λουξεμβούργο και στην Ιρλανδία, όπου επωφελείται τους μικρότερους φόρους από την Μεγάλη Βρετανία. Εξετάζοντας μια ακόμη εταιρία,³⁵ η SanDisk, εταιρία που εδρεύει στις Ηνωμένες Πολιτείες, εγκατέστησε την θυγατρική της εταιρία στην Ιρλανδία, η οποία ανέλαβε ένα να παρέχει υπηρεσίες για την μητρική, παρουσιάζοντας κέρδος. Αποτέλεσμα αυτής της στρατηγικής, ήταν η Μητρική εταιρία να παρουσιάζει περισσότερα έξοδα, με αποτέλεσμα να μειώνει τα φορολογητέα της κέρδη, ενώ να εμφανίζει κέρδη στην

³³ Άρθρο του Μωυσή Λίτση, 2013, Ιστολόγιο «Η οικονομία με άλλο μάτι»

³⁴ Άρθρο του Μωυσή Λίτση, 2013, Ιστολόγιο «Η οικονομία με άλλο μάτι»

³⁵ PremSikka, Hugh Willmott, (July 2007) “The Dark Side Of Transfer Pricing: Its role in tax avoidance and wealth retentiveness”

Ιρλανδία, που το ποσοστό φορολόγησης των εταιριών είναι σημαντικά μικρότερο από τις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής.

Από την οικονομική σκοπιά του αντικειμένου, η ενδοομιλική τιμολόγηση, αναφέρεται στον προσδιορισμό της αξίας των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών. Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση μπορεί να επηρεάσει σε μεγάλο βαθμό την εικόνα και την αξία της επιχείρησης³⁶. Σύμφωνα με τον με τους Lawrence και Lorsch (1967) η πιο επιτυχημένες επιχειρήσεις βάσει της κερδοφορίας τους, κατάφεραν να επιτύχουν την κατάλληλη διαφοροποίηση και καθετοποίηση των μονάδων που τις απαρτίζουν.³⁷ Ο μηχανισμός της ενδοομιλικής τιμολόγησης αποτελεί σημαντικό παράγοντα που συνδέεται τόσο με τη καθετοποίηση όσο και τη διαφοροποίηση. Εφόσον δημιουργηθούν διαφορετικά κέντρα δραστηριοτήτων (κέντρα κόστους, έρευνας κτλ.), σύμφωνα με τις τεχνολογικές 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 στόχους κέρδους τους.³⁸

Από την φορολογική του σκοπιά, ο έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών, επικεντρώνεται στην φορολογητέα ύλη που προκύπτει από την συναλλαγή και χρίζει ιδιαίτερης προσοχής σε περιπτώσεις διασυνοριακών εταιριών καθώς τίθεται ζήτημα μεταφοράς κερδών με σκοπό την φορολογική ελάφρυνση σε επίπεδο ομίλου.³⁹ Συμπεραίνουμε λοιπόν ότι, ενώ η τιμή της συναλλαγής μεταξύ των δύο μερών, δεν επηρεάζει το συνολικό κέρδος του ομίλου, αποτελεί αντικείμενο εξέτασης των φορολογικών αρχών στις μέρες μας, καθώς επηρεάζει τα φορολογητέα κέρδη και τον φόρο που αποδίδει η κάθε εταιρία με επίδραση και στην συνολική φορολογία των εταιριών αλλά και τα έσοδα των κρατών.⁴⁰ Για τον λόγο αυτό, οι φορολογικές αρχές κάθε χώρας, προκειμένου να εναρμονιστούν σε Οδηγίες και να περιορίσουν την φοροδιαφυγή των εταιριών, θέσπισαν νόμους προκειμένου να εφαρμοστεί ένα

³⁶ Molly Dean, Frederick J. Feucht and L Murphy Smith, (2008) *Internal Auditing, "International transfer pricing issues and strategies for the global firm,*

³⁷ Lawrence Paul, Lorsch Jay, (1967), *Organization and Environment*

³⁸ David J. H. Watson and John V. Baumler, "Transfer Pricing: A Behavioral Context".

³⁹ Ανδρέας Τσουρουφλής (2010), *Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση*, σελ 6

⁴⁰ Ανδρέας Τσουρουφλής (2010), *Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση*, σελ 6

καλύτερο φορολογικό πλαίσιο γύρω από τις ενδοομιλικές συναλλαγές και την ενδοομιλική τιμολόγηση.

3.3 Ενδοομιλικές Συναλλαγές Υποκείμενες σε Τεκμηρίωση

Η Επιχείρηση , εφόσον έχει προσδιορίσει το πλαίσιο σύνδεσης με άλλη οντότητα καθώς και την υποχρέωση τεκμηρίωσης της ενδοομιλικής τιμολόγησης, υποχρεούται να εντοπίσει τις συναλλαγές που χρήζουν τεκμηρίωσης.

Οι Συναλλαγές που υπόκεινται σε τεκμηρίωση είναι⁴¹

- Πρώτες ύλες, προϊόντα, εμπορεύματα
- Σήματα
- Δικαιώματα
- Λοιπά άυλα περιουσιακά στοιχεία
- Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης
- Αμοιβές διοικητικής υποστήριξης
- Τόκοι, χρηματοδοτικές μισθώσεις, ασφάλιστρα και λοιπά χρηματοοικονομικά κόστη
- Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων (μετοχές, εταιρικά μερίδια)
- Αμοιβές τεχνικής υποστήριξης
- Εκμίσθωση
- Αμοιβές αποθήκευσης
- Επιδότηση – Διαγραφή χρεών
- Κατανομή Δαπανών

Από τις προαναφερθείσες συναλλαγές, ιδιαίτερη σημασία χρίζουν, οι συναλλαγές που αφορούν τα λοιπά άυλα περιουσιακά στοιχεία, καθώς στην μελέτη περίπτωσης που παρατίθεται στην παρούσα εργασία, γίνεται τεκμηρίωση των συναλλαγών που αφορούν την μεταφορά λειτουργιών από την μία συνδεδεμένη εταιρία στην άλλη, λόγω επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης του ομίλου.

⁴¹Γεώργιος Τζίφας, ΟΕΛ, (2015), *ProSeminars executive Professional Studies*, "Τεκμηρίωση τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών".

3.4 Επιχειρηματική Αναδιάρθρωση

Η επιχειρηματική αναδιάρθρωση αναφέρεται κυρίως σε μεταφορές άυλων περιουσιακών στοιχείων εκτός συνόρων μητρικής, ή μια ουσιαστική αλλαγή υφιστάμενων ρυθμίσεων όπως για παράδειγμα αναδιάρθρωση λειτουργιών-ενεργητικού-κινδύνων ή τέλος εξορθολογισμό, ειδίκευση, σμίκρυνση ή ακόμα και λύση μίας συνδεδεμένης εταιρεία.⁴²

Μια εταιρική αναδιάρθρωση μπορεί να αποσκοπεί στην μετατροπή μίας συνδεδεμένης εταιρίας σε διανομέα περιορισμένου κινδύνου και συνεπώς η εταιρία να αμείβεται ανάλογα με τις παρεχόμενες υπηρεσίες ή ακόμη και στην μεταφορά δικαιωμάτων σε μια νέα συνδεδεμένη εταιρία για την επίτευξη συνεργιών και οικονομιών κλίμακας.

Με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και συγκεκριμένα με τον Ν.4172/2013, η μεταφορά λειτουργιών ως άυλα περιουσιακά στοιχεία, θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως συναλλαγή για την οποία το αντίτιμο που θα παραχωρήσει η λήπτης, πρέπει να πραγματοποιηθεί σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Συγκεκριμένα το νομοθετικό πλαίσιο αναφέρει.⁴³

✓ **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:**

- i) «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.
- ii) Σε περίπτωση κατά την οποία λόγω επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης διενεργείται μία συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, οι οποίες συνιστούν

⁴²Γεώργιος Τζίφας, ΟΕΛ, (2015), *ProSeminars executive Professional Studies*, "Τεκμηρίωση τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών

⁴³Ν.4172/2013, Άρθρο 51, Μεταφορά Λειτουργιών

μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης υπεραξίας ή άυλων περιουσιακών στοιχείων, η μεταβίβαση αυτή ή η χορήγηση άδειας χρήσης πρέπει να γίνεται έναντι αντίτιμου 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

- iii) 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 των ίσων αποστάσεων, κατά τρόπο ώστε η ανάθεση κινδύνων και λειτουργιών είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων ,με συνεκτίμηση άλλων συγκρίσιμων περιπτώσεων
- iv) Στην 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.

Η ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ (Arm'sLength)

Αποδεκτή αρχή για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελεί η αρχή των ίσων αποστάσεων. Η «αρχή των ίσων αποστάσεων», τέθηκε σε ισχύ από τις Κατευθυντήριες Γραμμές Του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης, ΟΟΣΑ. Οι αρχές αυτές με τις κατευθυντήριες γραμμές, θέτουν ένα πρότυπο, ευρέως αποδεκτό, σύμφωνα με το οποίο ορίζεται η καταλληλότητα της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών του ομίλου. Επίσης, οι Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ παρέχουν οδηγίες για τη επίλυση των διαφορών που προκύπτουν από τις αμοιβαίες συμφωνίες μεταξύ των κρατών-μελών του ΟΟΣΑ⁴⁴. Η αρχή αυτή είναι ενσωματωμένη στο Άρθρο 9 “Μοντέλου Σύμβασης Εισοδήματος και Κεφαλαίου”, το οποίο θέτει τη βάση ενός εκτενούς δικτύου συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ των κρατών-μελών του ΟΟΣΑ⁴⁵. Καθένα από τα μέλη του ΟΟΣΑ έχει υιοθετήσει την αρχή των ίσων αποστάσεων όπως τέθηκε σε ισχύ το 1979 με την Έκθεση Τιμολόγησης Ενδοομιλικών Συναλλαγών του ΟΟΣΑ και επικαιροποιήθηκε το 1995 με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ. Ορισμένες χώρες έχουν εισάγει πλήρως την αρχή των ίσων αποστάσεων στο εσωτερικό τους δίκαιο.

Σύμφωνα με της Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, οι συναλλαγές οι οποίες διενεργούνται ανάμεσα σε συνδεδεμένες εταιρίες, πρέπει να είναι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων (arm's length principle). Η τιμή δηλαδή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής είναι εύλογη, όταν θα αντιστοιχούσε σε μία ίδια τιμή που θα είχε συμφωνηθεί σε δύο ή περισσότερες ανεξάρτητες εταιρίες, υπό το καθεστώς της ελεύθερης αγοράς.⁴⁶ Ο ορισμός της αρχής των ίσων αποστάσεων ανατρέχει στο άρθρο 9 ΠΣ-ΟΟΣΑ, το οποίο ορίζει ότι, σε περίπτωση που στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων επικρατούν ή επιβάλλονται όροι οι οποίοι διαφέρουν από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη που θα είχαν πραγματοποιηθεί, μπορούν να συμπεριλαμβάνονται στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογούνται ανάλογα.

⁴⁴ *OECD Guidelines, Preface, παράγραφος 17*

⁴⁵ *OECD Guidelines, παράγραφοι 1.1 έως 1.12.*

⁴⁶ *Lorraine Eden, Taxes, Transfer Pricing and the Multinational Enterprise*

Έν συνεχεία του συγκεκριμένου άρθρου μια ελεγχόμενη συναλλαγή θεωρείται σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, εάν τα αποτελέσματα της είναι συνεπή με τα αποτελέσματα μιας μη ελεγχόμενης συναλλαγής, σε συγκρίσιμες συνθήκες⁴⁷ Για να είναι συγκρίσιμη με μια ελεγχόμενη συναλλαγή, μια μη-ελεγχόμενη συναλλαγή δεν απαιτείται να είναι ακριβώς όμοια με αυτή αλλά αρκεί να είναι επαρκώς παρόμοια ώστε να παρέχεται αξιόπιστη μέτρηση του αποτελέσματος ίσων αποστάσεων. Δηλαδή, καμία από τις διαφορές (εφόσον υπάρχουν) μεταξύ των συγκρινόμενων καταστάσεων δεν πρέπει να επηρεάζουν ουσιωδώς τις συνθήκες που εξετάζονται, π.χ. την τιμή ή το περιθώριο κέρδους⁴⁸. Για να θεωρηθούν σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, τα αποτελέσματα μιας εταιρείας πρέπει να βρίσκονται εντός του εύρους των αποτελεσμάτων το οποίο προσδιορίζεται από τα αποτελέσματα δύο ή και περισσότερων συγκρίσιμων μη-ελεγχόμενων συναλλαγών⁴⁹. Οι έννοιες των αποτελεσμάτων, της συγκρισιμότητας, της αξιοπιστίας και του εύρους είναι σημαντικές για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων.

ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών των συνδεδεμένων μερών, πρέπει να ληφθούν υπόψη τα πλεονεκτήματα καθώς και τα μειονεκτήματα εφαρμογής μίας από τις ενδεδειγμένες μεθόδους, ύστερα από εξέταση της φύσης των συναλλαγών καθώς και της διαθεσιμότητας συγκρίσιμων, αξιόπιστων πληροφοριών που απαιτούνται. Ωστόσο, καμία μέθοδος δεν μπορεί να αποδειχθεί καταλληλότερη μίας άλλης εάν δεν ελεγχθούν οι εκάστοτε περιστάσεις τεκμηρίωσης. Σύμφωνα με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ, οι μέθοδοι προσδιορισμού των τιμών των συναλλαγών, χωρίζονται σε δύο κατηγορίες. Στις παραδοσιακές μεθόδους και στις μη παραδοσιακές μεθόδους.

Οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι:

⁴⁷ OECD Guidelines, παράγραφοι 1.1 έως 1.12.

⁴⁸ OECD Guidelines, παράγραφοι 1.15 έως 1.30.

⁴⁹ OECD Guidelines, παράγραφοι 1.45 έως 1.48.

- ✓ Μέθοδος Συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής – ΣΜΕΤ (Comparable uncontrolled Price – CUP)
- ✓ Μέθοδος της Τιμής Μεταπώλησης (Resale Price)
- ✓ Μέθοδος Κόστος συν (cost – Plus)

Ενώ οι μη παραδοσιακές μέθοδοι είναι

- ✓ Μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method)
- ✓ Μέθοδος επιμερισμού κερδών (Profit Split Method)

3.5 Παραδοσιακές Μέθοδοι

3.5.1 Μέθοδος Συγκρίσιμης μη Ελεγχόμενης Τιμής

Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής⁵⁰ συγκρίνει την τιμή που χρεώθηκε σε μία ενδοομιλική συναλλαγή, αγαθών ή υπηρεσιών, με την τιμή συναλλαγής σε μία ανεξάρτητη εταιρία για τα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες. Η εν λόγω συναλλαγές μπορούν να παρατηρηθούν μεταξύ της εταιρίας του ομίλου και μη συνδεδεμένων εταιριών (εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία) ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μη συνδεδεμένων εταιριών(εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία). Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής είναι γενικά μια πολύ αξιόπιστη μέτρηση των αποτελεσμάτων της αρχής των ίσων αποστάσεων, εφόσον οι συναλλαγές είναι όμοιες ή αν υπάρχουν ελάχιστες μόνο, εύκολα προσδιορίσιμες και ποσοτικοποιήσιμες διαφορές. Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής απαιτεί υψηλό βαθμό συγκρισιμότητας των προϊόντων και των λειτουργιών. Η συγκρισιμότητα μπορεί να επιτευχθεί με ένα λογικό αριθμό προσαρμογών, οι οποίες δεν επηρεάζουν ουσιωδώς την συγκρίσιμη τιμή.

Πλεονεκτήματα Εφαρμογής Μεθόδου

⁵⁰OECD Guidelines, παράγραφοι 2.6 έως 2.13.

- ✓ Αποτελεί την πιο ενδεδειγμένη μέθοδο για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς παρουσιάζει την μεγαλύτερη σύνδεση με τις πραγματικές συνθήκες της αγοράς⁵¹
- ✓ Σε περίπτωση που παρέχει την ίδια αξιοπιστία με τις υπόλοιπες μεθόδους, αποτελεί την πλέον καταλληλότερη για την τεκμηρίωση

Μειονεκτήματα Εφαρμογής Μεθόδου

Η εφαρμογή της μεθόδου καθίσταται δύσκολη και αναξιόπιστη όταν παρατηρούνται τα εξής:

- ✓ Ύπαρξη διαφοράς στην ποιότητα και ομοιότητα των προϊόντων με άμεση επίδραση στην τιμή πώλησης
- ✓ Παροχή εξειδικευμένων υπηρεσιών
- ✓ Διαφοροποίηση επιπέδου πωλήσεων (λιανική ή χονδρική πώληση)
- ✓ Γεωγραφική αγορά των συγκρίσιμων στοιχείων
- ✓ Ημερομηνία πραγματοποίησης συναλλαγής

Στην περίπτωση που η μέθοδος δεν μπορεί να εφαρμοστεί και τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς ο λόγος μη εφαρμογής, όπως για παράδειγμα παροχή εξειδικευμένων υπηρεσιών, η εταιρία μπορεί να χρησιμοποιήσει τις υπόλοιπες μεθόδους που προβλέπονται από τον ΟΟΣΑ.

3.5.2 Μέθοδος της Τιμής Μεταπώλησης

Η Μέθοδος της Τιμής Μεταπώλησης⁵² ελέγχει το μικτό περιθώριο κέρδους της εξεταζόμενης συναλλαγής. Εξετάζεται δηλαδή εάν η τιμή που χρεώθηκε στην συνδεδεμένη εταιρεία είναι σύμφωνη με την τιμή που χρεώθηκε σε μια ανεξάρτητη, κάνοντας αναφορά στο μικτό περιθώριο κέρδος της συναλλαγής. Η τιμή αυτή στη συνέχεια μειώνεται με ένα κατάλληλο μεικτό περιθώριο κέρδους , δεδομένου του μεικτού περιθωρίου σε μη συνδεδεμένες εταιρίες, το οποίο αντιπροσωπεύει στην

⁵¹ Ανδρέας Τσουρουφλής (2010), *Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση*, σελ 36

⁵² *OECD Guidelines*, παράγραφοι 2.14 έως 2.31.

ουσία το ποσοστό κέρδους με το οποίο ο πωλητής καλύπτει τα λειτουργικά και τα λοιπά έξοδα των πωλήσεων. Για τον προσδιορισμό του περιθωρίου κέρδους μεταπώλησης λαμβάνονται υπόψη τα άμεσα και τα έμμεσα έξοδα της εταιρείας που συνδέονται αυστηρά με τη συγκεκριμένη συναλλαγή καθώς και το ποσοστό κέρδους που προσιδιάζει στο είδος της συναλλαγής. Σε καμία περίπτωση δε λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των γενικών εξόδων διαχείρισης της επιχείρησης. Το ποσό που μένει ύστερα από την αφαίρεση, θεωρείται ως τιμή ίσων αποστάσεων για την αρχική πώληση ή αγορά μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών.⁵³ Για τον προσδιορισμό του ως άνω περιθωρίου λαμβάνεται υπόψη το περιθώριο κέρδους που προκύπτει για την συνδεδεμένη εταιρεία από συγκρίσιμες συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις (εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία) ή το περιθώριο κέρδους που προκύπτει από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών (εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία).

Η μέθοδος αυτή έχει καλύτερη εφαρμογή σε προϊόντα ή υπηρεσίες, στα οποία δεν προστίθεται ιδιαίτερη αξία κατά την μεταπώληση τους και δεν έχει επέλθει μεγάλο χρονικό διάστημα κατά την αρχική αγορά (όσον αφορά προϊόντα) και την μεταπώληση τους. Από την μία πλευρά, είναι πιο εύκολα εφαρμόσιμη από την προηγούμενη μέθοδο καθώς δεν απαιτείται σύγκριση τιμών, συνεπώς τυχόν διαφορές στα χαρακτηριστικά των προϊόντων που έχουν άμεσο αντίκρισμα στην διαφοροποίηση της τιμής τους, δεν λαμβάνονται υπόψη διότι είναι πιθανό να μην επηρεάζουν το περιθώριο κέρδους, ενώ από την άλλη μεριά, λόγω της διαφοράς των λειτουργιών, του μεγέθους και της αποδοτικότητας, μπορεί να επηρεαστεί το επίπεδο κόστους που έχει υπολογιστεί.

Πλεονεκτήματα Εφαρμογής Μεθόδου

- ✓ Δεν απαιτείται σύγκριση τιμών η οποίες σε συγκεκριμένες κατηγορίες είναι δύσκολο να προσδιοριστούν
- ✓ Η μέθοδος στηρίζεται κυρίως στο εύρος και την ποιότητα των εκτελούμενων λειτουργιών (ενώ η τιμή ενός προϊόντος επηρεάζεται από την ποιότητα, τους νόμους προσφοράς – ζήτησης, καθώς και το επίπεδο αγοράς)

⁵³ Γεώργιος Τζίφας, ΟΕΛ, (2015), *ProSeminars executive Professional Studies, "Τεκμηρίωση τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών"*

- ✓ Σε περιπτώσεις που η εταιρία μεταπωλεί προϊόντα χωρίς να έχει επέλθει επεξεργασία ή βελτίωση τους, μπορεί να οδηγήσει σε πιο αξιόπιστα αποτελέσματα

Μειονεκτήματα Εφαρμογής Μεθόδου

- ✓ Επηρεάζεται από το μέγεθος της εταιρίας, τον επιμερισμό των δαπανών και των λογιστικών πολιτικών στον υπολογισμό το περιθωρίου κέρδους
- ✓ Λαμβάνει υπόψη τις λειτουργίες που επιτελούνται καθώς για παράδειγμα οι μεταπωλητές απαιτούν μεγαλύτερο μεικτό περιθώριο κέρδους από διανομείς (Πράκτορες)
- ✓ Δύσκολη η εύρεση του μεικτού περιθωρίου κέρδους σε μη ομοειδής συναλλαγές

3.5.3 Μέθοδος Κόστος Συν

Η Μέθοδος του Κόστους συν κέρδους⁵⁴ συγκρίνει εάν η τιμή σε μία ελεγχόμενη συναλλαγή (μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών) και σε μία μη ελεγχόμενη, είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, κάνοντας αναφορά στο περιθώριο κέρδους επί κόστος. Εξετάζεται το καθαρό περιθώριο κέρδους μίας συναλλαγής σε ελεγχόμενες μονάδες, με το καθαρό περιθώριο κέρδους μη ελεγχόμενων, υπό παρόμοιες συνθήκες και μέγεθος. Η μέθοδος ξεκινάει⁵⁵ δηλαδή, με τα έξοδα που βαραίνουν τα αγαθά ή της υπηρεσίες που παρέχονται στον συνδεδεμένο αγοραστή. Στη συνέχεια, προστίθενται ένα κατάλληλο ποσό (περιθώριο κέρδους) στο κόστος αυτό, το οποίο αντικατοπτρίζει τις λειτουργίες που αναλήφθηκαν, τους κινδύνους και τις συνθήκες της αγοράς, προκειμένου να επιτευχθεί το κέρδος της πώλησης. Το άθροισμα αυτών των δύο, θεωρείται η τιμή η οποία πρέπει να εναρμονίζεται στην αρχή των ίσων αποστάσεων.

Τιμή Αρχής Ίσων Αποστάσεων = Κόστος Συναλλαγής + Ποσοστό κέρδους επί κόστος (Markup %)

⁵⁴ OECD Guidelines, παράγραφοι 2.32 έως 2.48.

⁵⁵ Γεώργιος Τζίφας, ΟΕΛ, (2015), ProSeminars executive Professional Studies, "Τεκμηρίωση τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών"

Το άθροισμα αυτό τελικά, συγκρίνεται σε συγκρίσιμες συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις (εσωτερικά στοιχεία) ή σε συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ άλλων ανεξάρτητων επιχειρήσεων (εξωτερικά στοιχεία).

Πλεονεκτήματα Εφαρμογής Μεθόδου

- ✓ Δεν απαιτείται σύγκριση τιμών η οποίες σε συγκεκριμένες κατηγορίες είναι δύσκολο να προσδιοριστούν
- ✓ Η μέθοδος στηρίζεται κυρίως στο εύρος και την ποιότητα των εκτελούμενων λειτουργιών (ενώ η τιμή ενός προϊόντος επηρεάζεται από την ποιότητα, τους νόμους προσφοράς – ζήτησης, καθώς και το επίπεδο αγοράς)
- ✓ Ενδείκνυται σε περίπτωση μεταπώλησης ημιτελών προϊόντων
- ✓ Ενδείκνυται η εφαρμογή της σε παροχή υπηρεσιών

Μειονεκτήματα Εφαρμογής Μεθόδου

- ✓ Επηρεάζεται από το μέγεθος της εταιρίας, τον επιμερισμό των δαπανών και των λογιστικών πολιτικών στον υπολογισμό το περιθωρίου κέρδους
- ✓ Σε περίπτωση που οι λογιστικές πολιτικές διαφέρουν μεταξύ των εταιριών, θα πρέπει να γίνει προσαρμογή στα δεδομένα ώστε να εξασφαλιστεί ότι χρησιμοποιείται το ίδιο κόστος, διαδικασία δύσκολη με πιθανότητα οδήγησης σε λανθασμένα συμπεράσματα

3.6 Μη Παραδοσιακές Μέθοδοι

Οι παραδοσιακές μέθοδοι τεκμηρίωσης αποτελούν τον πιο άμεσο τρόπο για να εξεταστεί η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων μιας ενδοομιλικής συναλλαγής. Υπάρχουν, ωστόσο, περιπτώσεις όπου αυτές οι μέθοδοι δε μπορούν να εφαρμοστούν επειδή τα διαθέσιμα στοιχεία για τις συγκρίσιμες εταιρείες δεν είναι επαρκή ή είναι αναξιόπιστα. Στις περιπτώσεις αυτές, μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι “βασισμένες στο κέρδους” μέθοδοι ή μη παραδοσιακοί μέθοδοι και προορίζονται για χρήση μόνο όταν οι παραδοσιακές συναλλακτικές μέθοδοι δεν είναι πρακτικές⁵⁶.

⁵⁶OECD Guidelines, παράγραφοι 2.94, 3.49 και 3.50.

3.6.1 Μέθοδος του Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής

Η μέθοδος του Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής⁵⁷ εξετάζει αν τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, όταν το καθαρό περιθώριο κέρδους της συναλλαγής μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών σε σχέση με ένα κατάλληλο μέγεθος (μια βάση αναφοράς), αντιστοιχεί στο καθαρό περιθώριο κέρδους που επιτυγχάνεται σε συναλλαγές από μη συνδεδεμένες εταιρίες υπό παρόμοιες συνθήκες. Ως βάση αναφοράς μπορεί να χρησιμοποιηθεί ο κύκλος εργασιών, το κόστος, καθώς και τα πάγια της εταιρίας. Το καθαρό κέρδος που προκύπτει από την εφαρμογή το περιθωρίου επί της βάσης, αποτελεί το κέρδος που θα επιτύχανε η εταιρία σε συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού. Όταν τα καθαρά κέρδη σταθμίζονται με βάση τις πωλήσεις (δείκτης καθαρών κερδών/πωλήσεις), η μέθοδος συμβαδίζει με τη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης, λαμβάνοντας υπόψη τα καθαρά κέρδη έναντι των μεικτών. Όταν τα καθαρά κέρδη σταθμίζονται με τα κόστη (δείκτης καθαρών κερδών/κόστος), συμβαδίζει με τη μέθοδο του κόστους συν περιθωρίου κέρδους με την διαφορά ότι λαμβάνονται υπόψη αντίστοιχα τα καθαρά κέρδη έναντι των μεικτών. Τεχνικά, η μέθοδος του Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής, αποτελεί μία παραλλαγή των μεθόδων του κόστους συν και της τιμής μεταπώλησης.⁵⁸ Κατά την εφαρμογή της συγκεκριμένης μεθόδου, θα πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη προσοχή στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους, καθώς, θα πρέπει να χρησιμοποιούνται μόνο τα στοιχεία που σχετίζονται με την ενδοομιλική συναλλαγή και πρέπει να αποκλείονται οι δαπάνες και τα έσοδα που δεν σχετίζονται εφόσον επηρεάζουν την συγκρισιμότητα με τις μη ελεγχόμενες συναλλαγές.

Επιλογή του κατάλληλου παρανομαστή:

Για την εφαρμογή της Μεθόδου θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα που απορρέουν από την εφαρμογή των διαφόρων δεικτών.

1) Χρήση των πωλήσεων ως παρανομαστή.

⁵⁷ OECD Guidelines, παράγραφοι 3.26 έως 3.48.

⁵⁸ Ανδρέας Τσουρουφλής (2010), Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση, σελ 51

Ο συγκεκριμένος δείκτης χρησιμοποιείται συνήθως όταν η ενδοομιλική συναλλαγή αναφέρεται σε αγορά από την συνδεδεμένη εταιρία, με σκοπό την μεταπώληση σε ανεξάρτητη. Το μέγεθος των πωλήσεων που θα χρησιμοποιηθεί ως παρανομαστής, θα πρέπει να αφορά μόνο τις μεταπωλήσεις των ειδών που αγοράζονται στην υπό εξέταση ελεγχόμενη συναλλαγή⁵⁹. Έσοδα από πωλήσεις που προέρχονται από άλλες δραστηριότητες, δεν θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται εκτός και αν τεκμηριώνεται ότι δεν επηρεάζουν την σύγκριση των συναλλαγών. Επιπλέον, κατά την εφαρμογή του δείκτη χρίζει ιδιαίτερης προσοχής, η ύπαρξη συναλλαγματικών κερδών ή ζημιών (λόγω πωλήσεων σε ξένο νόμισμα) ή και επιστροφών και εκπτώσεων.

2) Χρήση του κόστους ως παρανομαστή.

Ο συγκεκριμένος δείκτης χρησιμοποιείται όταν στην υπό εξέταση ενδοομιλική συναλλαγή, το κόστος αποτελεί σημαντικό παράγοντα στις λειτουργίες που εκτελούνται και των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται (π.χ. Κόστος συντήρησης και λειτουργίας φορτηγών για μεταφορικές υπηρεσίες). Το μέγεθος του κόστους που θα χρησιμοποιηθεί ως παρανομαστής, ακολουθεί την ίδια αρχή με αυτή των πωλήσεων. Κατά την εφαρμογή του, χρησιμοποιείται μόνο το κόστος που σχετίζεται με άμεσα ή έμμεσα με την υπό εξέταση συναλλαγή.⁶⁰ Συχνό φαινόμενο είναι η χρησιμοποίηση των γενικών εξόδων της επιχείρησης (αναφερόμενοι στα έξοδα που έχουν λειτουργικό χαρακτήρα) μαζί με τις δαπάνες που θα προκύψουν από την συναλλαγή.

3) Χρήση των περιουσιακών στοιχείων ως παρανομαστή.

Ο συγκεκριμένος δείκτης χρησιμοποιείται όταν στην υπό εξέταση συναλλαγή, τα περιουσιακά στοιχεία αποτελούν καλύτερο δείκτη έναντι των πωλήσεων ή του κόστους, π.χ τα πάγια περιουσιακά στοιχεία σε κατασκευαστικές εταιρίες ή το κεφάλαιο σε εταιρίες με χρηματοοικονομική δραστηριότητα.⁶¹ Το μέγεθος των

⁵⁹Γεώργιος Τζίφας, ΟΕΛ, (2015), ProSeminars executive Proffesional Studies, "Τεκμηρίωση τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών

⁶⁰Γεώργιος Τζίφας, ΟΕΛ, (2015), ProSeminars executive Proffesional Studies, "Τεκμηρίωση τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών

⁶¹Γεώργιος Τζίφας, ΟΕΛ, (2015), ProSeminars executive Proffesional Studies, "Τεκμηρίωση τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών

λειτουργικών στοιχείων που θα χρησιμοποιηθούν πρέπει να αφορούν πάγια λειτουργικά περιουσιακά στοιχεία όπως πάγιος εξοπλισμός, κτήρια και εγκαταστάσεις, ή άυλα περιουσιακά στοιχεία όπως τεχνογνωσία ή τέλος περιουσιακά στοιχεία κεφαλαίου όπως αποθέματα και εμπορικές απαιτήσεις.⁶² Η δυσκολία στην εφαρμογή της μεθόδου έγκειται στα προβλήματα που απορρέουν λόγω διαφορετικών λογιστικών πολιτικών που ενδεχομένως να εφαρμόζουν οι εταιρείες. Για παράδειγμα, στην περίπτωση που αναφερόμαστε σε πάγια περιουσιακά στοιχεία, διεγείρεται το ερώτημα αν πρέπει να χρησιμοποιηθεί η αγοραία ή η λογιστική τους αξία. Η επιλογή της λογιστικής αξίας μπορεί να φέρει λανθασμένα αποτελέσματα καθώς η μία εταιρία μπορεί να χρησιμοποιεί πάγια τα οποία έχουν αποσβεστεί πλήρως, ενώ η συγκρίσιμη εταιρία να χρησιμοποιεί πάγια στα οποία διεγείρει αποσβέσεις. Από την άλλη πλευρά, η χρησιμοποίηση της αγοραίας αξίας συνδέεται με την εύλογη αξία η οποία οδηγεί σε ερωτήματα σχετικά με την αξιοπιστία της αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων καθώς και τις διαφορές που προκύπτουν από την εφαρμογή λογιστικών προτύπων.

Πλεονεκτήματα Εφαρμογής Μεθόδου

- ✓ Δεν απαιτείται σύγκριση τιμών η οποίες σε συγκεκριμένες κατηγορίες είναι δύσκολο να προσδιοριστούν
- ✓ Η μέθοδος στηρίζεται κυρίως στο εύρος και την ποιότητα των εκτελούμενων λειτουργιών (ενώ η τιμή ενός προϊόντος επηρεάζεται από την ποιότητα, τους νόμους προσφοράς – ζήτησης, καθώς και το επίπεδο αγοράς)
- ✓ Η εφαρμογή της είναι πιο εύκολη καθώς τα στοιχεία που απαιτεί παρέχονται σχεδόν «έτοιμα» από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Μειονεκτήματα Εφαρμογής Μεθόδου

⁶² Γεώργιος Τζίφας, ΟΕΛ, (2015), *ProSeminars executive Professional Studies*, "Τεκμηρίωση τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών"

- ✓ Το κύριο μειονέκτημα της συγκεκριμένης μεθόδου είναι η παραδοχή ότι η συναλλαγή είναι πάτα επικερδής για το ένα από τα δύο συμβαλλόμενα μέρη⁶³
- ✓ Η μέθοδος λαμβάνει υπόψη παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν σε μικρότερο βαθμό την τιμή ή το μεικτό περιθώριο κέρδους

3.6.2 Μέθοδος επιμερισμού των Κερδών

Η μέθοδος του επιμερισμού των κερδών⁶⁴ εξετάζει, εάν το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από μια ενδοομιλική συναλλαγή, επιμερίζεται στα συμβαλλόμενα μέρη ανάλογα με την συνεισφορά τους στη συναλλαγή αυτή. Η συνεισφορά αυτή αναφέρεται στις λειτουργίες που επιτελούνται από τις συνδεδεμένες οικονομικές μονάδες, τους κινδύνους που αναλαμβάνει η κάθε εταιρία καθώς και τα μέσα (πάγιος εξοπλισμός) που χρησιμοποιείται για την πραγματοποίηση της συναλλαγής. Αφότου προσδιοριστούν και επιμεριστούν τα κέρδη, ελέγχεται αν αυτός ο επιμερισμός προσεγγίζει τον επιμερισμό που θα πραγματοποιούταν με συμβάσεις ανάμεσα σε μη συνδεδεμένες εταιρίες, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Η μέθοδος δηλαδή, προϋποθέτει μία μορφή εταιρικής σχέσης ή jointventure στην οποία, οι κίνδυνοι και οι λειτουργίες που αναλαμβάνονται δεν μπορούν να αξιολογηθούν σε μεμονωμένη βάση.⁶⁵

Πλεονεκτήματα Εφαρμογής Μεθόδου

- ✓ Η μέθοδος αυτή είναι χρήσιμη και εύκολα εφαρμόσιμη σε περιπτώσεις όπου το κάθε συνδεδεμένο μέρος προσφέρει με μοναδικό τρόπο στη συναλλαγή προσθέτοντας σημαντική αξία στο τελικό προϊόν, τόσο για αγαθά, όσο και με την παροχή εξειδικευμένων υπηρεσιών.

⁶³ Ανδρέας Τσουρουφλής (2010), *Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση*, σελ 52

⁶⁴ OECD Guidelines, παράγραφοι 3.5 έως 3.25.

⁶⁵ OECD Guidelines, παράγραφος 3.5.

Μειονεκτήματα Εφαρμογής Μεθόδου

- ✓ Το κυριότερο μειονέκτημα της μεθόδου, είναι ότι δεν μπορούν να αντληθούν εύκολα συγκρίσιμα επιμερισμού των κερδών από ανεξάρτητες εταιρίες.
- ✓ Σε περίπτωση που το ένα από τα συνδεδεμένα μέρη αποτελεί μια απλή λειτουργία, δεν καθίσταται εφικτός ο επιμερισμός των κερδών (ή ζημιών) από τη συναλλαγή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Στο κεφάλαιο αυτό θα αναλύσουμε το νομοθετικό πλαίσιο που θεσπίστηκε από την Ευρωπαϊκή καθώς και την εγχώρια κοινότητα, για την επίλυση των διαφορών που προέκυπταν από την μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές μεταξύ εταιριών που εδρεύουν σε δύο ή περισσότερα κράτη της Κοινότητας. Γίνεται αναφορά στις συνθήκες που θεσπίστηκαν, καθώς και στις διαδικασίες επίλυσης διαφορών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, και την προάσπιση της δίκαιης μεταχείρισης της φορολογούμενης εταιρίας από τα συμβαλλόμενα κράτη.

4.1 Ευρωπαϊκό Δίκαιο

Στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης και της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, οι επιχειρήσεις ευνοήθηκαν από τα οφέλη ένταξης των χωρών σε καινούργιες συνθήκες, με αποτέλεσμα την αύξηση των διασυνοριακών τους συναλλαγών. Η Ευρωπαϊκή κοινότητα, για να διασφαλίσει την ομαλή λειτουργία της κοινής πλέον αγοράς, έλαβε υπόψη της ήδη υπάρχουσες διατάξεις και προέβη στην θέσπιση φορολογικών συμβάσεων για την ορθότερη τιμολόγηση των ενδοομικών συναλλαγών. Το 1990 υπεγράφη η Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας, η οποία προέβλεπε την αποφυγή της διπλής φορολογίας σε περίπτωση που η συνδεδεμένες εταιρίες διόρθωναν τα κέρδη τους.⁶⁶ (Οδηγία 90/436/ΕΟΚ του συμβουλίου, 20 Αυγούστου 1990). Το 2006, υιοθετήθηκε ο Κώδικας Δεοντολογίας, που αποσκοπούσε στην τυποποίηση της τεκμηρίωσης των ενδοομικών συναλλαγών, για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ των κρατών. Τέλος, δημοσιεύτηκαν Κατευθυντήριες οδηγίες

⁶⁶ Ανδρέας Τσουρουφλής (2010), *Η Ενδοομική Τιμολόγηση*, σελ.128

σχετικά με τις αποδεκτούς τρόπους τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών για τις Συμφωνίες Προκαθορισμένης Τιμολόγησης.

4.1.1 Σύμβαση Διαιτησίας

Η Σύμβαση Διαιτησίας προβλέπει την διεξαγωγή διαπραγματεύσεων μεταξύ δύο κρατών, με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολόγησης προς όφελος των φορολογουμένων τους, σε περίπτωση διόρθωσης των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Πρακτικά, η εφαρμογή της σύμβασης σημαίνει ότι σε περίπτωση που διορθωθούν τα κέρδη μια εταιρίας σε ένα εμπλεκόμενο κράτος, θα πρέπει να διορθωθούν αντίστοιχα στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος ώστε να αντισταθμιστεί το τελικό αποτέλεσμα που επιβαρύνει την επιχείρηση. Η εφαρμογή της δεν αναφέρεται μόνο σε περιπτώσεις που προκύπτει κέρδος για την επιχείρηση, αλλά και σε περιπτώσεις που το φορολογητέο αποτέλεσμα είναι ζημία.

Η εφαρμογή της σύμβασης, δεν υπάγεται στην δικαιοδοσία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου αλλά στα Εθνικά Δικαστήρια. Αυτό σημαίνει πρακτικά, ότι για κάθε μέλος-κράτος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μπορεί να δοθεί διαφορετική ερμηνεία για την εφαρμογή της. Αυτό το αποτέλεσμα προκύπτει από το γεγονός ότι η Σύμβαση Διαιτησίας δεν αποτελεί νομοθετική πράξη αλλά πολυμερή διεθνή συνθήκη, η οποία διέπεται από το δημόσιο διεθνές δίκαιο.⁶⁷ Στην Ελληνική κοινότητα για παράδειγμα, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.1 εδα΄ του Συντάγματος, και με τον Ν2216/1994, έχει άμεση ισχύ και μπορούν να εφαρμοστούν άμεσα οι κυρώσεις της υπερισχύοντας κάθε άλλης διάταξης νόμου, γεγονός που δεν ισχύει σε όλα τα κράτη μέλη της κοινότητας. Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι με μεταγενέστερο νόμο, μπορεί να γίνει μονομερώς μεταβολή των ρυθμίσεων της. Το εμπόδιο αυτό λύθηκε το 2006, με την εναρμόνιση του Κώδικα Δεοντολογίας για την αποτελεσματική εφαρμογή της Σύμβασης Διαιτησίας.

Η Σύμβαση εφαρμόζεται σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 1 ΠΣ-ΟΟΣΑ όταν⁶⁸:

- Υπάρχει άμεση ή έμμεση συμμετοχή μεταξύ των επιχειρήσεων των κρατών στη διεύθυνση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο (κάθετη σύνδεση)

⁶⁷ Ανδρέας Τσουρουφλής (2010), *Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση*, σελ.133

⁶⁸ Μ. Τσιρίκου / Π. Ζαφειρόπουλου, (2004), Ρύθμιση ζητημάτων TransferPricing στο ελληνικό και διεθνές φορολογικό δίκαιο. Νομοθετικές προσεγγίσεις και πρακτικές εφαρμογές

- Υπάρχει άμεση έμμεση συμμετοχή από τα πρόσωπα στη διεύθυνση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο των επιχειρήσεων (οριζόντια σύνδεση)
- Όταν στις συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών επικρατούν όροι, διαφορετικοί από αυτούς που θα επικρατούσαν σε δυο ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

Η Σύμβαση δεν αναφέρεται στις μεθόδους για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, αρκεί η μέθοδος που θα χρησιμοποιηθεί να είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Στην ουσία , προβλέπονται δυο υποχρεώσεις κατά την εφαρμογή της, α) σύμφωνα με το άρθρο 4 η εναρμόνιση με την αρχή των ίσων αποστάσεων και β) η υποχρέωση των κρατών – μελών αποφυγής διπλής φορολόγησης.

Η διαδικασία εφαρμογής της Σύμβασης αποτελείται από τρία στάδια:

- Την υποβολής ένστασης και γνωστοποίηση αυτής
- Φιλικός (Αμοιβαίος) Διακανονισμός
- Την Διαδικασία διαιτησίας

Το κράτος, ενημερώνει αρχικά την επιχείρηση στην οποία πρέπει να διορθωθούν τα κέρδη της, με αφορμή την μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές της με την συνδεδεμένη, που εδρεύει σε άλλο κράτος. Η επιχείρηση με την σειρά της, είναι υπεύθυνη να ενημερώσει την συνδεδεμένη εταιρία για την γνωστοποίηση αυτή, και η δεύτερη με την σειρά της να ενημερώσει τις αρμόδιες αρχές του συμβαλλόμενου κράτους. Στην περίπτωση που το συμβαλλόμενο κράτος, εγκρίνει και δεχθεί τις αλλαγές στα κέρδη των συνδεδεμένων εταιριών, γίνεται αποφυγή της διπλής φορολογίας με αναπροσαρμογή των φορολογητέων κερδών , και τελειώνει η διαδικασία εκεί. Στην περίπτωση που το συμβαλλόμενο κράτος διαφωνεί με την απόφαση αυτή, έχει το δικαίωμα να υποβάλει ένσταση στις αρμόδιες αρχές. Η ένσταση μπορεί να πραγματοποιηθεί μέσα σε τρία χρόνια από την αρχική γνωστοποίηση.

Οι αρμόδιες αρχές από την πλευρά τους, σε περίπτωση που θεωρούν βάσιμη την ένσταση, οφείλουν να οδηγήσουν τα συμβαλλόμενα κράτη στην εύρεση φιλικού διακανονισμού με αποτέλεσμα την άρση της διπλής φορολόγησης. Η σύμβαση, δεν περιλαμβάνει τον τρόπο και τα μέσα κατά τον οποίο θα πραγματοποιηθεί ο

διακανονισμός, ωστόσο, σύμφωνα με τον Κώδικα Δεοντολογίας, το αποτέλεσμα του διακανονισμού, δεν πρέπει να οδηγεί σε υπερβολικό κόστος στο συμβαλλόμενο κράτος που χρίζει συμμόρφωσης. Η διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού, πρέπει να ολοκληρωθεί μέσα σε δύο έτη αρχής γενομένης της ημερομηνίας υποβολής της ένστασης.

Σε περίπτωση που η διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού, δεν οδηγήσει σε συμφωνία για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, γίνεται συγκρότηση μίας συμβουλευτικής επιτροπής με σκοπό την διευθέτηση του ζητήματος μεταξύ των κρατών. Ο αριθμός των μελών της επιτροπής δεν καθορίζεται ρητά από τις διατάξεις, συνήθως όμως, αποτελείται από πέντε μέλη, τον πρόεδρο, δύο αντιπροσώπους των αρμόδιων αρχών και δύο ανεξάρτητα πρόσωπα. Τα μέλη της επιτροπής δεσμεύονται από το απόρρητο της υπόθεσης, και τα κράτη, σε περίπτωση που διαρρεύσουν πληροφορίες, μπορούν να επιβάλουν κυρώσεις. Οι επιχειρήσεις που εμπλέκονται, δεν συμμετέχουν στην διαδικασία, ωστόσο, είναι υποχρεωμένες να υποβάλουν στην επιτροπή δικαιολογητικά έγγραφα και πληροφορίες για τις συναλλαγές, καθώς και να εκθέσουν οι ίδιοι τις απόψεις τους. Ύστερα από το πέρας της διαδικασίας, οι αρμόδιες αρχές πρέπει, εντός εξαμήνου, να έρθουν σε κοινή συμφωνία για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Η συμφωνία ενδέχεται να διαφέρει από την απόφαση της επιτροπής, με την προϋπόθεση ότι γίνεται άρση της διπλής φορολογίας και εφαρμόζεται η αρχή των ίσων αποστάσεων. Σε περίπτωση που δεν οδηγηθούν σε συμφωνία, θα πρέπει να εφαρμοστεί το συμπέρασμα της απόφασης της Συμβουλευτικής Επιτροπής.

Η Σύμβαση Διαιτησίας, αποτελεί ουσιαστικά το μέσο διευθέτησης των προβλημάτων από φορολογική σκοπιά, που ενδέχεται να προκύψουν από τις ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ εταιριών, στα πλαίσια λειτουργίας μιας κοινής αγοράς, εντός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Μάλιστα από το 2000 και μετά, έχουν γίνει σημαντικοί πρόοδοι στα νομικά προβλήματα που υπήρχαν στην εφαρμογή και την ισχύ της σύμβασης, με σταδιακή αποδέσμευση της από την προσέγγιση των εθνικών νομοθεσιών.⁶⁹

⁶⁹ Ανδρέας Τσουρουφλής (2010), *Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση*, σελ.159

4.1.2 Κώδικας Δεοντολογίας

Οι εταιρίες που δραστηριοποιούνται σε πολυεθνικό επίπεδο, οφείλουν να παρέχουν στις αρμόδιες φορολογικές αρχές, έγγραφα βάση τα οποία τεκμηριώνονται οι ενδοομιλικές τους συναλλαγές. Οι φορολογικές αρχές όμως μεταξύ κρατών, αποκλίνουν στις διατάξεις τους, γεγονός που έχει άμεση επιβάρυνση στη εταιρία, καθώς θα πρέπει να συμμορφώνεται με την εκάστοτε φορολογική αρχή του Κράτους που δραστηριοποιείται. Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο συνεπώς, σε μια προσπάθεια απάλειψης τέτοιων διαφορών, υιοθέτησε τον Κώδικα Δεοντολογίας το 2006, με σκοπό την τυποποίηση της τεκμηρίωσης των συναλλαγών αυτών. Ο Κώδικας Δεοντολογίας αποτελεί μια σύσταση στις εταιρίες για τον τρόπο που θα πρέπει να τεκμηριώνουν τις ενδοομιλικές τους συναλλαγές. Απώτερος σκοπός της εφαρμογής του, είναι ένα ενιαίο πλαίσιο τεκμηρίωσης σε ομίλους που δραστηριοποιούνται σε κράτη μέλη με διαφορετικά φορολογικά καθεστάτα, ώστε να απαλειφτεί όσο το δυνατόν περισσότερο η περίπτωση διπλής φορολογίας. Ο Κώδικας Δεοντολογίας αποτελεί ψήφισμα, συνεπώς η εφαρμογή του δεν έχει κανονιστική ισχύ. Η εφαρμογή του δηλαδή από πολυεθνικές εταιρίες, δεν είναι υποχρεωτική, ωστόσο, σε περίπτωση επιλογής, θα πρέπει να εφαρμόζεται με συνέπεια σε μακροπρόθεσμο ορίζοντα,⁷⁰ για όλες τις εταιρίες του ομίλου. Μετά την απόφαση εφαρμογής του Κώδικα περί τυποποιημένης τεκμηρίωσης, ο όμιλος, οφείλει να ενημερώσει τις φορολογικές αρχές κάθε εταιρίας που τον απαρτίζει για την εφαρμογή αυτή. Στη συνέχεια, ο όμιλος φέρει ευθύνη κατάρτισης δυο φακέλων τεκμηρίωσης, του βασικού και του εθνικού.

Ο βασικός φάκελος τεκμηρίωσης, (masterfile) περιέχει την βασική τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών και είναι μοναδικός για τον όμιλο. Ο εθνικός φάκελος, αναφέρεται στον φάκελο τεκμηρίωσης που θα κατατεθεί από τις επιμέρους συνδεδεμένες εταιρίες, στις φορολογικές τους αρχές. Το μοντέλο αυτό δηλαδή, βασίζεται στην δημιουργία ενός βασικού φακέλου που θα αφορά όλες τις εταιρίες με τα κοινά στοιχεία του ομίλου και θα είναι διαθέσιμος σε όλες τις ελεγκτικές αρχές των κρατών. Ο εθνικός φάκελος, θα περιέχει συγκεκριμένα στοιχεία και θα παραδίδεται μόνο στο κράτος που εδρεύει. Η τεκμηρίωση δηλαδή, θα

⁷⁰Ανδρέας Τσουρουφλής (2010), *Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση*, σελ.164

υποβάλλεται σε κάθε μέλος κράτος ξεχωριστά, αλλά υπό το πρίσμα της κοινής τεκμηρίωσης του βασικού φακέλου.

4.1.3 Οδηγίες για την Συμφωνία Προκαθορισμένης Τιμολόγησης

Η Συμφωνία Προκαθορισμένης Τιμολόγησης, αποτελεί μία προσπάθεια αποφυγής της διπλής φορολογίας από εταιρίες που δραστηριοποιούνται σε δύο ή περισσότερα κράτη μέλη, με την σύναψη μιας συμφωνία αυτών με τις αρμόδιες αρχές περί των πρακτικών της ενδοομιλικής τους τιμολόγησης. Ο όμιλος δηλαδή, σε περίπτωση που αποδείξει ότι οι συναλλαγές του είναι σε τέτοιο βαθμό περίπλοκες, όπου οι αποδεκτοί τρόποι τεκμηρίωσης εφαρμόζονται προβληματικά, μπορεί να αιτηθεί για την σύναψη μια Συμφωνία Προκαθορισμένης Τιμολόγησης. Οι συμφωνίες αυτές χωρίζονται σε τρεις κατηγορίες

- Μονομερείς
- Διμερείς
- Πολυμερείς συμφωνίες

Ο διαχωρισμός τους, γίνεται με βάση τα μέλη κράτη που εμπλέκονται στις συναλλαγές. Η σύναψη μίας από τις παραπάνω συμφωνίες, καθορίζει την τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής σε μελλοντικό χρόνο, χωρίς να είναι εφικτή η μεταβολή της φορολογική τους μεταχείρισης.

Για την πραγματοποίηση της σύναψης , αρχικά γίνονται διαβουλεύσεις μεταξύ της εταιρίας και των φορολογικών αρχών με σκοπό την διερεύνηση πιθανής έγκρισης μίας ενδεχόμενης συμφωνίας. Στη συνέχεια γίνεται η αίτηση η οποία πρέπει να περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία⁷¹:

- Διεύθυνση και επωνυμία όλων των συνδεδεμένων εταιριών
- Διάρθρωση του Ομίλου
- Διάρκεια της Συμφωνίας Προκαθορισμένης Τιμολόγησης με πιθανή αναδρομική ισχύ

⁷¹Ανδρέας Τσουρουφλής (2010), *Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση*, σελ.180, 181

- Ανάλυση της αγοράς του κλάδου που δραστηριοποιείται η επιχείρηση μέσω κλαδικών μελετών, με σκοπό την απόκτηση της επικρατούσας εικόνας της αγοράς και των συνθηκών που επικρατούν καθώς και γεγονότα με πιθανή επιρροή στην πορεία της επιχείρησης. Υπάρχει περίπτωση να ζητηθεί η ανάλυση της στρατηγικής της εταιρίας.
- Λειτουργική Ανάλυση των εταιριών και των συναλλαγών που αφορά η Συμφωνία
- Τους λόγους για τους οποίους η επιχείρηση θέλει να συνάψει μια συμφωνία και να προκαθορίσει τις ενδοομιλικές τις τιμές
- Πιθανές παραδοχές στις οποίες θα βασίζεται η τιμολόγηση
- Προτεινόμενη μεθοδολογία με επαρκή στοιχεία που θα υποστηρίζουν ότι η συγκεκριμένη μέθοδος είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων
- Αναφορά παλαιότερων Συμφωνιών που έχουν συναφθεί από την ίδια ή από συνδεδεμένες επιχείρησης της
- Χρηματοοικονομικά Στοιχεία των τριών τελευταίων ετών
- Αναφορά τυχόν συμφωνιών μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών που θα έχουν επίπτωση στις μεταξύ τους συναλλαγές
- Σε περίπτωση που ζητηθεί η αναδρομική της εφαρμογή, θα πρέπει να συμπεριληφθούν τα φορολογικά στοιχεία για κάθε μια από τις συνδεδεμένες εταιρίες για τα αντίστοιχα έτη. Από τα στοιχεία αυτά θα πρέπει να προκύπτει αν είναι δυνατή η διόρθωση των κερδών σε μεταγενέστερο χρόνο. Πρέπει να αναφέρεται δηλαδή, αν υποβλήθηκε η φορολογική δήλωση, εάν ελέγχθηκε από τις αρμόδιες αρχές, εάν οριστικοποιήθηκε και εκκαθαριστικό το φορολογικό αποτέλεσμα και τέλος η δυνατότητα συμπληρωματικού καταλογισμού.

Η επιχείρηση κατά την διάρκεια έγκρισης της αίτησης, θα πρέπει να είναι σε θέση να παρέχει οποιαδήποτε πληροφορία ζητηθεί , σε σύντομο χρονικό διάστημα για να διευκολύνει την αξιολόγηση της αίτησης της. Με το πέρας της αξιολόγησης, η φορολογικές αρχές των κρατών, αρχίζουν τις διαπραγματεύσεις με την επιχείρηση και τις υπόλοιπες φορολογικές αρχές με σκοπό την τελική συμφωνία για τις λεπτομέρειες της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Η Συμφωνία Προκαθορισμένης Τιμολόγησης, τίθεται σε ισχύ, αφού υπογραφεί από όλα τα ενδιαφερόμενα κράτη. Οι όροι που αναγράφονται στη συμφωνία για την ενδοομιλική τιμολόγηση είναι η εξής⁷²:

- Ημερομηνία έναρξης της ισχύος της καθώς και η διάρκεια της
- Λεπτομέρειες που αφορούν την μεθοδολογία σύμφωνα με την οποία καθορίζεται η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής, καθώς και τυχόν παραδοχές που πρέπει να ισχύουν για την εφαρμογή της
- Συμφωνία ότι έχει δεσμευτικό χαρακτήρα για όλες τις εμπλεκόμενες φορολογικές αρχές
- Συμφωνία για τον τρόπο ελέγχου της εφαρμογής της στην ενδιαφερόμενη επιχείρηση
- Συμφωνία για τα στοιχεία τεκμηρίωσης που θα πρέπει να τηρούνται σε όλη τη διάρκεια της Συμφωνίας, ώστε να καθίσταται δυνατή η παρακολούθηση της εφαρμογής της
- Πιθανές περιπτώσεις αναθεώρησης της Συμφωνίας Προκαθορισμένης τιμολόγησης
- Τυχόν περιστάσεις που οδηγούν σε πρόωρη ή και αναδρομική καταγγελία της συμφωνίας

ΕΓΧΩΡΙΑ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής κοινότητας, όπως αναλύθηκε στο ανωτέρω, έχουν θεσπίσει κανόνες για τον έλεγχο της ενδοομιλικής τιμολόγησης, σύμφωνα με τους Κανονισμούς του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης περί δίκαιης τιμολόγησης στο πλαίσιο μιας ενιαίας και ανταγωνιστικής αγοράς. Σε μια προσπάθεια μείωσης της φοροδιαφυγής καθώς και αποφυγής της διπλής φορολογίας, η Χώρα μας έχει ψηφίσει, υλοποιήσει και εφαρμόσει νόμους και διατάξεις, περί ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών που πραγματοποιούνται εγχώρια.

⁷²Ανδρέας Τσουρουφλής (2010), *Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση*, σελ.183, 184

4.2 Ιστορική Αναδρομή

Μια πρώτη προσέγγιση της έννοιας των ενδοομιλικών συναλλαγών, είχε εφαρμοστεί στη Χώρα μας με τον Νόμο 2238/1994 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Σύμφωνα με το άρθρο 39 του νόμου, η υποτιμολόγηση ή υπερτιμολόγηση που πραγματοποιείται στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων ημεδαπών ή αλλοδαπών με ημεδαπή επιχειρήσεων, με απώτερο σκοπό την μεταφορά φορολογητέων κερδών μεταξύ εταιριών ή την μεταφορά μέρους των κερδών σε αλλοδαπές εταιρίες, επιφέρει κυρώσεις, αφού αποδειχτεί από τις φορολογικές ελεγκτικές αρχές ότι η τιμολόγηση δεν είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων και έχει ως απώτερο σκοπό την φοροαποφυγή. Η νομοθεσία ωστόσο, δεν θεσπίζει την υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών από τις οικονομικές μονάδες. Στη συνέχεια, έχουν γίνει τροποποιήσεις του νόμου, με κύρια αλλαγή την προσθήκη του Άρθρου 39^A Ν. 3775/2009 πριν την ολοκληρωτική αντικατάσταση του με τον Ν. 4172/2013. Με την προσθήκη του άρθρου 39 Α, οι επιχειρήσεις υποχρεούνται στην τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών συνδεδεμένων μερών, και είναι υποχρεωμένες, να καταρτίσουν τον βασικό φάκελο τεκμηρίωσης για τις συναλλαγές τους, καθώς και την σύνταξη του Ελληνικού φακέλου τεκμηρίωσης που θα συμπληρώνει τον βασικό φάκελο του ομίλου.

Η πρώτη φορά που οι εγχώριες συνδεδεμένες οικονομικές μονάδες, υποχρεούνται στην τεκμηρίωση των συναλλαγών τους, εφαρμόζεται με τον Νόμο 3728/2008, από το Υπουργείο Ανάπτυξης. Σύμφωνα με την νομοθεσία αυτή, σε περίπτωση που το Υπουργείο Ανάπτυξης ύστερα από έλεγχο των στοιχείων, οδηγηθεί στο συμπέρασμα ότι η εταιρία παρεκκλίνει από την εφαρμογή της αρχή των ίσων αποστάσεων, μπορεί να ενημερώσει τις φορολογικές αρχές, οι οποίες καθίστανται υπεύθυνες για τον έλεγχο και την επιβολή κυρώσεων. Επιπλέον, οι επιχειρήσεις οφείλουν να δηλώνουν ετησίως, το ύψος και την φύση των συναλλαγών τους μέσα σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα που ορίζεται, με τον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, για την φορολογική χρήση που έχει επέλθει.

Στη συνέχεια, με την θέσπιση του Ν. 4110/2013, σύμφωνα με το άρθρο 11, ο έλεγχος των συναλλαγών υπόκειται πλέον στην δικαιοδοσία του Υπουργείου Οικονομικών. Επιπλέον, γίνεται αναφορά στην προέγκριση μεθοδολογίας τιμολόγησης των συναλλαγών, δίνοντας στην επιχειρήσεις του ομίλου την δυνατότητα να επιλέξουν την μέθοδο τεκμηρίωσης των τιμών, για τις μελλοντικές τους συναλλαγές.

Τέλος, με την θέσπιση του νέου κώδικα φορολογίας εισοδήματος (Ν. 4172/2013) καθώς και τον νέο κώδικα φορολογικών διαδικασιών (4174/2013), δίδεται μια ολοκληρωμένη εικόνα για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις και την υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών τους.

4.3 Ισχύον Νομικό Πλαίσιο περί ενδοομιλικής τιμολόγησης

Μετά τις νομοθετικές μεταρρυθμίσεις και την ανάπτυξη των πλαισίων που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές, η σημερινή τεκμηρίωση τους, γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 50 και 51 του Ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013 όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει με τον Ν. 4223/2013 και τον Ν. 4254/2014), καθώς και του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013 όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει με τον Ν. 4223/2013 και τον Ν. 4254/2014).

4.3.1 Άρθρο 2 Ν.4172/2013

Αρχικά , ο νόμος 4172/2013 ξεκινάει με το Άρθρο 2 παράγραφο ζ, σύμφωνα με τον οποίο ορίζεται η έννοια της σύνδεσης μεταξύ προσώπων. Συνδεδεμένο⁷³ 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,

⁷³ Παναγιώτης Β. Πάτσης, (2015), Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων

- 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,
- 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,
- κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή 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.

Για την καλύτερη κατανόηση και εφαρμογή του άρθρου 2, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινίσεις, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1142/2015⁷⁴ και συγκεκριμένα για την εφαρμογή των πρώτων δυο περιπτώσεων. Η ΠΟΛ ορίζει ότι οι έμμεσες συμμετοχές προκύπτουν με πολλαπλασιασμό των κατεχόμενων ποσοστών μέσω των διαδοχικών βαθμίδων. Έστω λοιπόν ότι,

Εταιρεία Α >>80%>> Εταιρεία Β >>60%>> Εταιρεία Γ >>80%>> Εταιρεία Δ

Η εταιρεία Α συμμετέχει με ποσοστό 80% στην εταιρεία Β, η Β συμμετέχει με ποσοστό 60% στην εταιρεία Γ και η Γ συμμετέχει στην εταιρεία Δ με ποσοστό 80%, τότε, σύμφωνα με την διευκρινιστική ερμηνεία, η Α συμμετέχει στην Γ με ποσοστό (80%*60%) 48% και η Α στην Δ με ποσοστό 38,4% (48%*80%).

Επιπλέον για την άμεση ή έμμεση ουσιώδης διοικητική εξάρτηση που πηγάζει από την τρίτη υποπερίπτωση της διάταξης, παραθέτει τις περιπτώσεις όπου ενδεικτικά, μπορεί να υπάρξει μια τέτοια σχέση. Οι περιπτώσεις είναι η εξής⁷⁵:

⁷⁴<https://www.taxheaven.gr>, (03/07/2015), ΠΟΛ.1142/2.7.2015 Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν.4172/2013 και ν.4174/2013

⁷⁵<https://www.taxheaven.gr>, (03/07/2015), ΠΟΛ.1142/2.7.2015 Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν.4172/2013 και ν.4174/2013

- Όταν διορίζονται το ένα πρόσωπο διορίζει έναν ή περισσότερους διευθύνων σύμβουλους, ή διαχειριστές, ή περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου από την συμβαλλόμενη οικονομική μονάδα
- Όταν το πρόσωπο που συμμετέχει στην Διοίκηση του ενός προσώπου, ως Διευθύνων Σύμβουλος ή Διαχειριστής, συμμετέχει στην διοίκηση του άλλου προσώπου με μία από τις ίδιες ιδιότητες
- τρίτο πρόσωπο διορίζει και στα δύο πρόσωπα, περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου τους ή έναν ή περισσότερους από τους διευθύνοντες συμβούλους τους ή διαχειριστές τους

Τέλος, όσον αφορά σχέση άμεσου ή έμμεσου ελέγχου, ή άσκηση καθοριστικής επιρροής, ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής ενός προσώπου σε άλλο, ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής δύο προσώπων σε ένα τρίτο, σύμφωνα με την τρίτη υποπερίπτωση του άρθρου 2, προκύπτουν οι εξής καταστάσεις⁷⁶:

- το πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις του άλλου προσώπου και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού του δανειολήπτη
- τρίτο πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις και στα δύο πρόσωπα και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού των δανειοληπτών
- ο ένα πρόσωπο προμηθεύει ή ορίζει τον/τους προμηθευτές σε ποσοστό τουλάχιστον ενενήντα τοις εκατό (90%) των πρώτων και βοηθητικών υλών που απαιτούνται για την παραγωγή του συνόλου των προϊόντων του άλλου προσώπου και προκύπτει από σύμβαση (έγγραφη ή προφορική) ότι καθορίζει τις τελικές τιμές πώλησης των προϊόντων. Η σχέση δικαιοπάροχου - δικαιοδόχου σε περιπτώσεις συμβάσεων δικαιόχρησης (franchising) δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Ν.4172/2013.

⁷⁶ <https://www.taxheaven.gr>, (03/07/2015), ΠΟΛ.1142/2.7.2015 Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν.4172/2013 και ν.4174/2013

4.3.2 Άρθρο 50 Ν.4172/2013 και αντικατάσταση του από τη παραγράφου 5 του άρθρου 23 του Ν.4223/2013,

Σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν.4172/2013, τα νομικά πρόσωπα τα οποία πραγματοποιούν συναλλαγές, είτε εγχώριες είτε διασυνοριακές, με συνδεδεμένα πρόσωπα όπως ορίζονται στο άρθρο 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, με όρους διαφορετικούς από ότι θα ίσχυε μεταξύ συναλλαγών δύο ή περισσότερων ανεξάρτητων εταιριών, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου⁷⁷. Οι διατάξεις αυτές ερμηνεύονται και εφαρμόζονται βάσει των γενικών αρχών και κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ, περί ενδοομιλικής τιμολόγησης. Προς αντικατάσταση του παραπάνω νόμου, το άρθρο 23, παράγραφος 5 του Ν. 4223/2013 εκ νέου ορίζει ότι Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.»⁷⁸

4.3.3 Άρθρο 51 του Ν.4172/2013

Με το άρθρο 51 του 4172/2013, γίνεται για πρώτη φορά αναφορά στην μεταφορά λειτουργιών που προκύπτουν από την αναδιάρθρωση εντός του ομίλου,

⁷⁷Ν.4172/2013, Άρθρο 50, Ενδοομιλικές Συναλλαγές

⁷⁸Άρθρο 23, Παράγραφος 5, Υπολογισμός Συμπληρωματικού Φόρου, Ν. 4223/2013, Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις.

υπό το πρίσμα τεκμηρίωσης τους ως ενδοομιλική συναλλαγή που πρέπει να είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Συγκεκριμένα,⁷⁹ 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 αντίτιμου 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 των ίσων αποστάσεων, κατά τρόπο ώστε η ανάθεση κινδύνων και λειτουργιών είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, με συνεκτίμηση άλλων συγκρίσιμων περιπτώσεων.

⁷⁹Κ.Φ.Ε. Ν. 4172/2013 Άρθρο 51

δ) Στην 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 των ίσων αποστάσεων.

Για τα έτη κατά τα οποία πραγματοποιείται η επιχειρηματική αναδιάρθρωση γίνεται η αντίστοιχη αναπροσαρμογή.

4.3.4. N.4174/2013

4.3.4.1 Άρθρο 21

Το άρθρο 21 του Ν. 4174/2013 προσθέτει ότι για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπíπτουν στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης. Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή⁸⁰.

Επίσης ορίζει ότι η υπόχρεοι της προηγούμενης παραγράφου, απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, όταν α) οι συναλλαγές ή η

⁸⁰Παράγραφος 1 και 2, Άρθρο 21, Ν.4174/2013, Φορολογικές Διαδικασίες και άλλες Διατάξεις

μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται έως 100.000€ αθροιστικός και ανά φορολογικό έτος και ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα 5.000.000€ ανά φορολογικό έτος ή β) οι παραπάνω συναλλαγές ή η μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται έως 200.000€ αθροιστικός και ανά φορολογικό έτος και ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα 5.000.000€ ανά φορολογικό έτος.

Στην παράγραφο 3 και 4 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι ο Φάκελος Τεκμηρίωσης αποτελείται από τον Βασικό και τον Ελληνικό, ο οποίος καταρτίζεται έως την λήξη της προθεσμίας της υποβολής της φορολογικής δήλωσης και συνοδεύεται από τον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στην ίδια προθεσμία. Τα υπόχρεα πρόσωπα, εφόσον δεν εμπίπτουν στις περιπτώσεις α' και β' της προηγούμενης παραγράφου, υποβάλλουν συνοπτικό πίνακα πληροφορικών κάθε έτος. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στη έδρα του υπόχρεου, για όλο το χρονικό διάστημα που οφείλει να διατηρεί τα στοιχεία και τα βιβλία του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ζητηθεί από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές, ο φάκελος θα πρέπει να τίθεται στη διάθεση τους, εντός τριάντα (30) ημερών από την γνωστοποίηση και παραλαβή του αιτήματος από τον υπόχρεο.⁸¹

Στην παράγραφο 5⁸², διευκρινίζεται ότι ο φάκελος τεκμηρίωσης της προηγούμενης παραγράφου θα πρέπει να περιλαμβάνει ειδικό κεφάλαιο, στο οποίο θα πρέπει να καταγράφονται τα γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία του φακέλου λόγω μεταβολών στις συνθήκες της αγοράς. Η υποκείμενη σε τεκμηρίωση εταιρία, θα πρέπει σε περίπτωση μεταβολής, πρέπει να ενημερώσει τον Φάκελο έως το τέλος του φορολογικού έτους που λαμβάνει χώρα η αλλαγή. Με την επιφύλαξη των ανωτέρω οι Φάκελοι Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών της παραγράφου 3 μπορούν να χρησιμοποιηθούν για το επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον επικαιροποιηθούν ενσωματώνοντας όλες τις αναγκαίες αλλαγές. Η επικαιροποίηση του Φακέλου γίνεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων είναι δυνατός ο καθορισμός των επικαιροποιήσεων που κρίνονται απαραίτητες όσον αφορά το περιεχόμενο των Φακέλων Τεκμηρίωσης είτε σε ετήσια είτε μόνιμη βάση.

⁸¹ Παράγραφος 3 και 4, Άρθρο 21, Ν.4174/2013, Φορολογικές Διαδικασίες και άλλες Διατάξεις

⁸² Παράγραφος 5, Άρθρο 21, Ν.4174/2013, Φορολογικές Διαδικασίες και άλλες Διατάξεις

Σύμφωνα με την παράγραφο 6⁸³, ύστερα από απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται και εξειδικεύονται το ακριβές περιεχόμενο και τα στοιχεία που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, οι περιπτώσεις κατά τις οποίες οι παραπάνω φάκελοι θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, οι αποδεκτές μέθοδοι καθορισμού των τιμών των συναλλαγών και, οι μέθοδοι καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους. Με όμοια απόφαση μπορεί να προβλέπεται η μέθοδος υπολογισμού του κύκλου εργασιών και των αντίστοιχων λογιστικών προτύπων, όπως επίσης απλουστευμένη διαδικασία για πολύ μικρές και μικρές οντότητες, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 2 του ν. 4308/2014 (Α' 251), καθώς επίσης και απαλλαγές από την υποχρέωση τεκμηρίωσης για πολύ μικρές οντότητες.

Στα πλαίσια εφαρμογής του παραπάνω νόμου, εκδόθηκε στις 09/04/2014 η ΠΟΛ.1097/2014 που με την σειρά της τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1144/2014, κατά την οποία καθορίζεται το ακριβές περιεχόμενο των Φακέλων Τεκμηρίωσης και του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών. Η ανάλυση των περιεχομένων του Φακέλου Τεκμηρίωσης παρατίθενται στο επόμενο κεφάλαιο της εργασίας αυτής.

4.3.4.2. Άρθρο 22

Με το άρθρο 22⁸⁴ του Ν.4174/2013, γίνεται για πρώτη φορά αναφορά στην εφαρμογή μεθόδων Προέγκρισης της Ενδοομιλικής Τιμολόγησης στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο. Τα συνδεδεμένα πρόσωπα, δύναται να υποβάλουν αίτηση προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών. Τέτοιες διατάξεις, όπως είδαμε στο κεφάλαιο που αναλύθηκε το Ευρωπαϊκό Πλαίσιο τιμολόγησης, εφαρμόζοταν σε χώρες της Ευρωπαϊκής κοινότητας, με κύριο πλεονέκτημα την δημιουργία ενός σταθερού φορολογικού πλαισίου καθώς, οι συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων μερών, θεωρούνται σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Αντικείμενο της προέγκρισης, θα πρέπει να είναι κατά κύριο λόγο, α) τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται για

⁸³Παράγραφος 6, Άρθρο 21, Ν.4174/2013, Φορολογικές Διαδικασίες και άλλες Διατάξεις

⁸⁴Άρθρο 22, Ν.4174/2013, Φορολογικές Διαδικασίες και άλλες Διατάξεις

τεκμηρίωση των τιμών, β) η μέθοδος τεκμηρίωσης, γ) τα στοιχεία σύγκρισης με τις προσαρμογές τους, δ) τυχόν ληφθείσες παραδοχές και τέλος οποιαδήποτε άλλο εξειδικευμένο ζήτημα αφορά τις συναλλαγές αυτές.

Η υποδοχή ή η απόρριψη της αίτησης γίνεται εντός δεκαοκτώ (18) μηνών από την ημερομηνία υποβολής της. Η διάρκεια προέγκρισης δεν μπορεί να υπερβαίνει τα τέσσερα (4) χρόνια, και δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε προγενέστερο φορολογικό έτος από την ημερομηνία υποβολής της.

Σύμφωνα με την παράγραφο 4, ύστερα από τη σύναψη της προέγκρισης, οι ενδοομιλικές συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα θεωρείται ότι είναι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων, εφόσον τηρούνται τα δεδομένα της απόφασης. Συνεπώς, ο φορολογικός έλεγχος, στοχεύει στην επαλήθευση των όρων που αναγράφονται στην απόφαση προέγκρισης καθώς και στην εφαρμογή των παραδοχών και των περιστάσεων που βασίστηκε εξ' αρχής.

Η απόφαση προέγκρισης μπορεί να ακυρωθεί από την αιτούσα εταιρία, από τις Φορολογικές αρχές ή από τον Γενικό Γραμματέα οποιαδήποτε στιγμή όταν:

- Οι παραδοχές και τα στοιχεία σύμφωνα με τα οποία έγινε η προέγκριση της μεθοδολογίας αποδειχτούν λανθασμένα
- Δεν τηρηθούν από την πλευρά της εταιρίας οι όροι που συμφωνήθηκαν
- Επέλθει μεταβολή των εξειδικευμένων συνθηκών
- Επέλθει ουσιώδης μεταβολή των φορολογικών διατάξεων που στηρίχτηκε η προέγκριση μεθοδολογίας και την καθιστούν μη εφαρμοστέα.

Περαιτέρω διευκρινήσεις για την διαδικασία προέγκρισης, την αναθεώρηση και την ανάκληση της δόθηκαν από την ΠΟΛ.1284/2013.

Αρχικά, η ΠΟΛ ορίζει⁸⁵ ένα προκαταρκτικό στάδιο διαβούλευσης με ειδική αίτηση στη Διεύθυνση Ελέγχων, προκειμένου να γίνει μια εκτίμηση των πιθανοτήτων έγκρισης της επίσημης αίτησης προέγκρισης. Στις συναντήσεις αυτές, η ενδιαφερόμενη εταιρία, παραθέτει όλα τα στοιχεία που σχετίζονται με την

⁸⁵ ΠΟΛ.1284/2013, διαδικασία για την προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, την αναθεώρηση, ανάκληση και ακύρωσή της.

δραστηριότητα και τις συναλλαγές, τα συνδεδεμένα πρόσωπα, την προτεινόμενη μεθοδολογία καθώς κατά εμπλεκόμενα κράτη. Η επίσημη αίτηση γίνεται εντός τριάντα (30) ημερών από το προκαταρκτικό στάδιο.

Η επίσημη αίτηση προέγκρισης θα πρέπει να περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

- Τα στοιχεία της εταιρίας και των συνδεδεμένων προσώπων που εμπλέκονται στις συναλλαγές
- Την διάρθρωση του ομίλου με αναφορά στα πρόσωπα που εμπλέκονται και δημιουργούν την σύνδεση
- Την περιγραφή των εδνοομικών συναλλαγών προς έγκριση
- Τυχόν παραδοχές που στηρίζεται η τεκμηρίωση των συναλλαγών
- Ανάλυση των λόγων που η τεκμηρίωση είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων στις εν λόγω συναλλαγές
- Το χρονικό διάστημα εφαρμογής της προέγκρισης
- Εφόσον επιθυμείται από τον ενδιαφερόμενο, αίτημα συνεννόησης με τις αρμόδιες φορολογικές αρχές των εμπλεκόμενων κρατών με τα οποία υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολόγησης
- Κρίσιμες παραδοχές στις οποίες βασίζεται η εφαρμογή της ακολουθούσας μεθοδολογίας με την επαλήθευση τους από ανεξάρτητα και αξιόπιστα δεδομένα
- Ανάλυση του κλάδου δραστηριοποίησης καθώς και αναμενόμενες τάσεις και μελέτες τις αγοράς που πιθανόν να επηρεάσουν τις συναλλαγές σε μελλοντικό χρόνο
- Συνοπτική περιγραφή της στρατηγικής του ομίλου που θα εφαρμόσει κατά την περίοδο που αναφέρεται η προέγκριση
- Χρηματοοικονομικά στοιχεία των τελευταίων τριών ετών
- Τυχόν συμβάσεις που έχουν συναφθεί μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών και επηρεάζουν την τιμολόγηση τους
- Τέλος, εάν υπάρχει, τον κατάλογο προεγκρίσεων που έχουν συναφθεί από τις συνδεδεμένες εταιρίες που εμπλέκονται και στην ανωτέρω προέγκριση, είτε στην Ελλάδα είτε στην αλλοδαπή.

Με την ολοκλήρωση της αξιολόγησης της αίτησης, συντάσσεται το έγγραφο Διατύπωσης Θέσεων και κοινοποιείται στην εταιρία, το οποίο αναφέρει συνοπτικά το

πόρισμα και τυχόν μεταβολές των προτάσεων για την Προέγκριση Μεθοδολογίας. Η τελική συνάντηση λαμβάνει χώρα εντός δέκα (10) ημερών από σύνταξη του εγγράφου. Σκοπός της συνάντησης, είναι η αμοιβαία αποδοχή του περιεχομένου της προέγκρισης. Εφόσον συμπίπτουν οι προτάσεις της αρμόδιας υπηρεσίας, και της αιτούσας εταιρίας, συντάσσεται και υπογράφεται το Πρακτικό Αποδοχής Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης. Σε περίπτωση που δεν συμπίπτουν οι προτάσεις ή η ενδιαφερόμενη εταιρία δεν παραστεί στην ορισθείσα συνάντηση, συντάσσεται το αντίστοιχο Πρακτικό Απόρριψης Προέγκρισης.

Η αιτούσα εταιρία υποχρεούται να καταρτίζει και να υποβάλλει ετήσια έκθεση συμμόρφωσης με τους όρους και τις προϋποθέσεις της απόφασης προέγκρισης για το οικείο φορολογικό έτος. Στην έκθεση αυτή, πρέπει να περιλαμβάνονται οι πληροφορίες με τις οποίες αποδεικνύεται ότι οι κρίσιμες παραδοχές έχουν ικανοποιηθεί ή να αναφέρεται πιθανή απόκλιση από αυτές.

Τέλος, σύμφωνα με την ερμηνευτική ΠΟΛ, αναφέρεται η περίπτωση ανάκλησης της προέγκρισης κατόπιν αιτήσεως της εταιρίας ή από την αρμόδια αρχή. Για την περίπτωση ανάκλησης απαιτείται η σύνταξη Ειδικής Έκθεσης Απόψεων η οποία κοινοποιείτε στην αιτούσα εταιρία. Σε περίπτωση ακύρωσης ύστερα από συνάντηση και συνεδρίαση με τις φορολογικές αρχές, εντός τριάντα (30) ημερών, εκδίδεται η σχετική απόφαση περί απόρριψης ή ανάκλησης εφαρμογής της προέγκρισης, με αναφορά στις αιτίες που οδήγησαν στην συγκεκριμένη απόφαση και τον καθορισμό της ημερομηνίας εφαρμογής της απόφασης.

4.3.4.3. Άρθρο 56

Το άρθρο 56 του Ν.4174/2013 αναφέρεται στα πρόστιμα και στις κυρώσεις της εταιρίας από τη μη ορθή σύνταξη του Φακέλου Τεκμηρίωσης καθώς και του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών.

Συγκεκριμένα,⁸⁶ στην περίπτωση εκπρόθεσμης ή ανακριβούς υποβολής, του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ένα τοις χιλίοις

⁸⁶Άρθρο 56, Ν.4174/2013, Φορολογικές Διαδικασίες και άλλες Διατάξεις

(1/1000) της αξίας των συναλλαγών που χρίζουν τεκμηρίωσης, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δυο χιλιάδων (2.000) ευρώ. Σε περίπτωση εκπρόθεσμου τροποποιητικού πίνακα, το πρόστιμο επιβάλλεται μόνο όταν εάν οι συνολικές διαφορές είναι άνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών το παραπάνω πρόστιμο υπολογίζεται επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια και επιβάλλεται μόνο αν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης.

Τέλος , όσον αφορά τον Συνοπτικό Πίνακα, σε περίπτωση μη υποβολής του, το πρόστιμο υπολογίζεται στο ένα χιλιοστό (1/1.000) των συναλλαγών που έχριζαν τεκμηρίωσης, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων πεντακοσίων ευρώ (2.500) και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων ευρώ (10.000).

Το άρθρο 56, ολοκληρώνεται με αναφορά στα πρόστιμα που προκύπτουν από την εκπρόθεσμη διάθεση του Φακέλου Τεκμηρίωσης των Ενδοομιλικών Συναλλαγών στις Φορολογικές Αρχές. Από την 31^η μέρα, έως την 60^η , το πρόστιμο ορίζεται στα πέντε χιλιάδες ευρώ (5.000), από την 61^η μέρα έως την 90^η το πρόστιμο είναι δέκα χιλιάδες ευρώ (10.000) ενώ σε περίπτωση μη διάθεσης η διάθεσης πέραν της 90^{ης} μέρα το πρόστιμο είναι ίσο με είκοσι χιλιάδες ευρώ (20.000).

Με την παρουσίαση του Νομικού Πλαισίου που αναφέρεται στις ενδοομιλικές συναλλαγές, γίνεται σαφές ότι, οι Ελληνικές αρχές, προκειμένου να περιορίσουν και να απαλείψουν την φοροδιαφυγή και την φοροαποφυγή των εταιριών, κυρίως αυτών που δραστηριοποιούνται σε άλλα κράτη μέσω θυγατρικών, εναρμονίζονται στις Ευρωπαϊκές αντίστοιχες διατάξεις και συνεχώς συντάσσουν και εξελίσσουν τα ήδη υπάρχουσα νομοθετικά πλαίσια με σκοπό εύρυθμη λειτουργία της αγοράς. Τέλος, περιορίζεται η μεταφορά φορολογητέων κερδών σε χώρες με μικρότερους συντελεστές φορολόγησης, με αποτέλεσμα την είσπραξη των φόρων από την εγχώρια οικονομία που τυχόν δεν εισπράττονταν ή μεταφέρονταν σε αλλοδαπή Κράτη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Σκοπός των ανωτέρω νόμων και διατάξεων του προηγούμενου κεφαλαίου, είναι ο έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων με σκοπό την εύρυθμη λειτουργία της αγοράς. Για τον έλεγχο αυτό από τις αρμόδιες αρχές, η εταιρία πρέπει να καταρτίσει τον Φάκελο Τεκμηρίωσης των Ενδοομιλικών Συναλλαγών καθώς και να τις δηλώσει με τον Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών. Ο Φάκελος τεκμηρίωσης αποτελείται από δύο επιμέρους Φακέλους.

- Τον Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, ο οποίος αναφέρεται στους ομίλους όπου η Μητρική εταιρία είναι Ελληνική
- Τον Ελληνικό Φάκελος Τεκμηρίωσης, ο οποίος αναφέρεται ημεδαπές εταιρίες ομίλων, που λειτουργούν στην Ελλάδα.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1144/2014, ο Βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης περιλαμβάνει⁸⁷:

- Περιγραφή της Στρατηγικής και των Δραστηριοτήτων του υπόχρεου σε σύγκριση με το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος
- Σε περίπτωση Ομίλου, περιγραφή της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής του δομής, τον κατάλογο των μελών του και την σχέση σύνδεσης με τις υπόλοιπες εταιρίες, οργανόγραμμα, καθώς και την σύγκριση με το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος των άυλων περιουσιακών στοιχείων, συναλλαγών και φορολογικών αποτελεσμάτων του ομίλου
- Περιγραφή των συνδεδεμένων προσώπων που συμπεριλαμβάνονται στις συναλλαγές
- Περιγραφή των συναλλαγών προς τεκμηρίωση με αναφορά στη φύση των συναλλαγών, την ροή των τιμολογίων, το ύψος των συναλλαγών
- Περιγραφή των λειτουργιών και κινδύνων που αναλαμβάνονται σε σύγκριση με το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος
- Την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων (εμπορικά σήματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας κ.λπ) καθώς και την είσπραξη δικαιωμάτων

⁸⁷ΠΟΛ.1144/2014, Τροποποίηση της ΠΟΛ.1097/2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων

- Περιγραφή της μεθόδου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών και τους λόγους που είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων
- Αναφορά τυχών συμφωνιών κατανομής κόστους, αποφάσεων Προέγκρισης Μεθοδολογίας και γενικότερα αποφάσεων που επηρεάζουν την τιμολόγηση μεταξύ των συναλλαγών
- 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.

Με την ίδια απόφαση (ΠΟΛ.1144/2014), παρουσιάζονται τα περιεχόμενα του Ελληνικού Φακέλου τεκμηρίωσης τα οποία είναι:

- Περιγραφή του υπόχρεου και των στρατηγικών του σε σύγκριση με το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος
- Περιγραφή των συναλλαγών προς τεκμηρίωση η οποία περιλαμβάνει όπως και στον Βασικό Φάκελος, την φύση των συναλλαγών, την ροή τιμολογίων και το ύψος τους.
- 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
- 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
- χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων και των υπηρεσιών καθώς και πληροφορίες με τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν.
- Λειτουργική ανάλυση με αναφορά στις λειτουργίες, τα περιουσιακά στοιχεία και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται κατά τις συναλλαγές
- Συμβατικούς όρους και οικονομικές συνθήκες

- Ειδικές Στρατηγικές της επιχείρησης
- Επιλογή και επεξήγηση της μεθόδου τεκμηρίωσης που επιλέχτηκε για τις ενδοομιλικές συναλλαγές
- Η πολιτική του υπόχρεου για τον καθορισμό των τιμών των συναλλαγών
- Σε περίπτωση αιτήματος από τις αρμόδιες αρχές, δέσμευση για την παροχή οποιασδήποτε συμπληρωματικής πληροφορίας που κριθεί απαραίτητη
- Σε περίπτωση που γίνεται αναπροσαρμογή των κερδών, λεπτομερή δικαιολόγηση του τρόπου υπολογισμού της
- Δικαιολόγηση αναπροσαρμογών που έγιναν σε συγκριτικά στοιχεία για την τεκμηρίωση των συναλλαγών
- 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 των συνδεδεμένων προσώπων.

5.1 Περιεχόμενα του Φακέλου Τεκμηρίωσης

5.1.1 Δραστηριότητες του Υπόχρεου

Στο πρώτο μέρος του Φακέλου Τεκμηρίωσης γίνεται λεπτομερή ανάλυση της δομής και της δραστηριότητας του ομίλου καθώς και ανάλυση της αγοράς που δραστηριοποιείται αυτός. Έννοιες όπως η μελέτη των συνθηκών της αγοράς, η δομή και ο ανταγωνισμός, συμβάλλουν στην απόκτηση γνώσης για τις συνθήκες που περιβάλλουν τις συναλλαγές μεταξύ των εταιριών. Η ανάλυση της αγοράς, αποσκοπεί επίσης στην εύρεση τυχόν ανταγωνιστικών πλεονεκτημάτων τα οποία πρέπει να παρουσιάζει μια εταιρία που δραστηριοποιείται στον κλάδο.

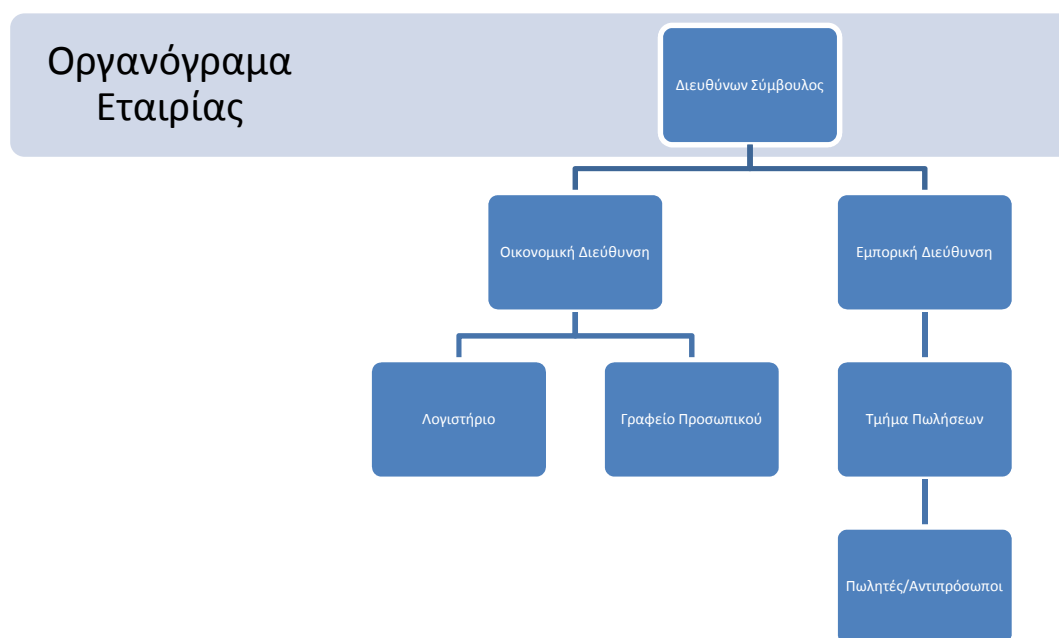
Η ανάλυση ξεκινάει μέσω μιας ιστορικής αναδρομής, στην οποία παρουσιάζεται η πορεία της εταιρίας, προκειμένου ο αναγνώστης να αποκτήσει μια πρώτη επαφή με τις λειτουργίες και τον τομέα δραστηριοποίησης της εταιρίας. Στη

συνέχεια, ακολουθεί η ανάλυση της αγοράς μέσω κλαδικής μελέτης, με αναφορά σε τομείς όπως⁸⁸:

- ✓ Ρυθμιστικό Πλαίσιο της Αγοράς
- ✓ Ανάλυση του ανταγωνισμού
- ✓ Δομή και μέγεθος της καθώς και τυχόν ιδιαιτερότητες
- ✓ Κίνδυνοι και παράγοντες επιτυχίας και ανάπτυξης μέσα σε αυτή

5.1.2 Οργανωτική, Νομική και Λειτουργική Δομή του Ομίλου

Αρχικά στην παράγραφο αυτή, παρουσιάζεται η οργανωτική δομή και οι λειτουργίες του ομίλου, με τη βοήθεια ενός οργανογράμματος της. Η σχηματική απεικόνιση του οργανογράμματος, σε συνδυασμό με την ανάλυση των επιμέρους διευθύνσεων με αναφορά στην δομή και στις λειτουργίες που επιτελούν, συντελούν στην καλύτερη κατανόηση τους, αφού μας παρουσιάζεται εν συντομία, η θέση κάθε μονάδας και η σύνδεση της με τις γενικότερες λειτουργίες του ομίλου. Παρατίθεται ένα παράδειγμα οργάνωσης εταιρίας σε απλοϊκή μορφή προς κατανόηση.



Σχήμα 5.1

⁸⁸ Γεώργιος Τζίφας, ΟΕΛ, (2015), ProSeminars executive Professional Studies, "Τεκμηρίωση τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών"

Στη συνέχεια παρουσιάζεται η Νομική Δομή του Ομίλου με την παράθεση ενός πίνακα που καταγράφει το Ονοματεπώνυμο και τον αριθμό των μετοχών των μελών, που απαρτίζουν το Διοικητικό Συμβούλιο, και των δύο συνδεδεμένων μερών. Η ανάλυση αυτή αποσκοπεί στον⁸⁹:

- Εντοπισμό των νομικών προσώπων που αποτελούν τον όμιλο
- Την σχέση που υπάρχει στις συνδεδεμένες εταιρίες με την παράθεση των ποσοστών συμμετοχής ή το είδος επιρροής
- Να διασαφηνιστεί ή επιχειρηματική λειτουργία του κάθε προσώπου.

Στρατηγική της εταιρίας

Με την παρουσίαση και την ανάλυση της στρατηγικής που ακολουθεί η εταιρία και των περιουσιακών στοιχείων που συντελούν στην διαδικασία παραγωγής, ολοκληρώνεται η παράγραφος του Φακέλου. Η ανάλυση ξεκινάει με την παρουσίαση της στρατηγικής και του οράματος που ακολουθεί η εταιρία, ώστε να παρουσιαστεί η επίτευξη της ύπαρξης και της συνεχής αναπαραγωγής της αμοιβαίας και αειφόρου εμπιστοσύνης με τους πελάτες, τους προμηθευτές και το ανθρώπινο δυναμικό, σε ένα βιώσιμο φυσικό περιβάλλον. Γίνεται περιγραφή και σύγκριση με το αμέσως προηγούμενο έτος, και επιπλέον παρουσιάζονται οι εγκαταστάσεις και οι υποδομές, τα πάγια περιουσιακά και άυλα στοιχεία που χρησιμοποιούνται, καθώς και οι εξειδικευμένες λειτουργίες του ομίλου που τον καθιστούν ανταγωνιστικό στην αγορά. Εκτός από πάγια στοιχεία που συντελούν άμεσα στην παραγωγική διαδικασία, παρατίθενται και τα μέσα τεχνολογικής υποστήριξης της εταιρίας, (ERP, μέθοδοι και εργαλεία οργάνωσης) που προσφέρουν ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα όπως:

- Η ενσωμάτωση και ενιαία παρουσίαση των πληροφοριών όλων των τμημάτων της επιχείρησης σε ένα ενιαίο σύστημα (Πωλήσεις, Αποθήκη, Διανομή, Λογιστήριο).
- Το πιο πλήρες σύνολο από έτοιμες αναφορές διοίκησης (MIS reporting).

⁸⁹ Γεώργιος Τζίφας, ΟΕΛ, (2015), *ProSeminars executive Professional Studies*, "Τεκμηρίωση τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών"

- Η απλότητα της χρήσης του προϊόντος και η αμεσότητα στη λήψη της πληροφορίας.

Η ανάλυση των τριών αυτών δομών της εταιρίας, έχει ως στόχο⁹⁰:

- Να εντοπιστούν τα βασικά περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από τον Όμιλο
- Να περιγράψει τα σχετικά σημεία της ανταγωνιστικής και εταιρικής στρατηγικής του υπόχρεου
- Να εντοπιστούν τα δυνατά σημεία και οι αδυναμίες οι οποίες επηρεάζουν την απόδοση του στην αγορά
- Να περιγράψει την εφοδιαστική αλυσίδα και τη νομική δομή του υπόχρεου καθώς και τη σχέση μεταξύ διαφόρων σταδίων που καταλήγουν σε συνδεδεμένες συναλλαγές μεταξύ των μερών.

5.1.3 Οικονομικά Στοιχεία της εταιρίας

5.1.3.1 Οικονομικά στοιχεία και αριθμοδείκτες

Σημαντικές πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνονται στον Φάκελο Τεκμηρίωσης των Ενδοομιλικών συναλλαγών, είναι τα οικονομικά στοιχεία της εταιρίας. Αρχικά, παρατίθεται η Κατάσταση Αποτελεσμάτων της εταιρίας, όπου παρουσιάζονται πληροφορίες όπως τα έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες που διαμορφώθηκαν στην χρήση σε σύγκριση με την αμέσως προηγούμενη. Παρατίθεται ένα πρότυπο κατάστασης αποτελεσμάτων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

⁹⁰ Γεώργιος Τζίφας, ΟΕΛ, (2015), *ProSeminars executive Professional Studies*, "Τεκμηρίωση τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών"

Πίνακας 5.1

Κατάστασης Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία			
Σημείωση	2015	2014	
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	0,00		0,00
Κόστος πωλήσεων	0,00		0,00
Μικτό αποτέλεσμα	0,00		0,00
Λοιπά συνήθη έσοδα	0,00		0,00
	0,00		0,00
Έξοδα διοίκησης	0,00		0,00
Έξοδα διάθεσης	0,00		0,00
	0,00		0,00
Λοιπά έξοδα και ζημιές	0,00		0,00
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)	0,00		0,00
Κέρδη & ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχ	0,00		0,00
Κέρδη & ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία	0,00		0,00
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων	0,00		0,00
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρ	0,00		0,00
Λοιπά έσοδα και κέρδη	0,00		0,00
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων	0,00		0,00
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	0,00		0,00
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	0,00		0,00
Αποτέλεσμα προ φόρων	0,00		0,00
Φόροι εισοδήματος	0,00		0,00
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	0,00		0,00

Στη συνέχεια, γίνεται αναφορά στους βασικούς αριθμοδείκτες τις εταιρίας, που η χρήση τους αποσκοπεί στην παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης του ομίλου. Σε γενικές γραμμές, μας παρέχονται πληροφορίες σχετικά με τη ρευστότητα, τη δραστηριότητα, την αποδοτικότητα και τη βιωσιμότητα σε σχέση με τη διάρθρωση των κεφαλαίων του. Οι βασικοί αριθμοδείκτες και ο τρόπος απεικόνισης τους είναι:

Πίνακας 5.2

Βασικοί Αριθμοδείκτες			2015	2014
Αριθμοδείκτες Εξέλιξης				
1	Εξέλιξη Κύκλου Εργασιών			
2	Εξέλιξη κερδών προ φόρων			
3	Εξέλιξη Κερδών μετά από φόρους & αμοιβές ΔΣ			
4	Εξέλιξη Παγίων			
5	Κάλυψη τόκων			
6	Εξέλιξη απασχολούμενων κεφαλαίων			
7	Εξέλιξη ιδίων κεφαλαίων			
Αριθμοδείκτες Ρευστότητας (Liquidity Ratios)				
1	Γενική (Κυκλοφοριακή) Ρευστότητα			
2	Πραγματική Ρευστότητα (ACID TEST RADIO)			
3	Άμεση Ρευστότητα ή Ταμειακή Ρευστότητα			
Αριθμοδείκτες Κυκλοφοριακής Ταχύτητας				
1	Ταχύτητα Κυκλοφορίας Απαιτήσεων			

2	Κυκλοφοριακή Ταχύτητα Προμηθευτών		
3	Ταχύτητα Κυκλοφορίας Αποθεμάτων		
Αριθμοδείκτες Δανειακής Επιβάρυνσης			
1	Βαθμός Δανειακής Επιβάρυνσης		
2	Βαθμός Δανειακής Κάλυψης		
3	Δείκτης Οικονομικής Αυτοτέλειας		
Αριθμοδείκτες Αποδοτικότητας (ProfitableRatios)			
1	Περιθώριο Μικτού Κέρδους (GrossProfitmargin)		
2	Περιθώριο Καθαρού Κέρδους (NetProfitMargin)		
3	Περιθώριο Καθαρών Κερδών προ τόκων & Αποσβέσεων		
4	Αποδοτικότητα Ιδίων Κεφαλαίων (ReturnontheWorth)		

Τέλος, γίνεται αναφορά στην Γεωγραφική Παρουσία της εταιρίας καθώς και στο δίκτυο διανομής των προϊόντων της, προκειμένου να παρουσιαστεί το καταναλωτικό κοινό (εγχώριο ή στο εξωτερικό).

5.1.4 Ανάλυση Συνδεδεμένης εταιρίας

Στο κεφάλαιο αυτό , παρουσιάζεται όπως και προηγουμένως, η συνδεδεμένη εταιρία με αναφορά και ανάλυση στα ίδια στοιχεία που αναλύθηκαν και για την Μητρική Εταιρία. Σκοπός είναι η κατανόηση της φύσης της εταιρίας, καθώς και των λειτουργιών της στον ενδιαφερόμενο αναγνώστη. Συνοπτικά, τα στοιχεία που παρουσιάζονται είναι τα εξής :

- Ιστορική Αναδρομή της Εταιρίας
- Ανάλυση των δραστηριοτήτων και των επιμέρους λειτουργιών
- Ακολουθούμενη Στρατηγική και το Όραμα
- Περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στις λειτουργίες της
- Παρεχόμενα προϊόντα ή υπηρεσίες
- Οικονομικά στοιχεία της εταιρίας

Με την παρουσίαση των δύο οικονομικών μονάδων, ο αναγνώστης έχει αποκτήσει μια πλήρη εικόνα σχετικά με την λειτουργική δομή των συνδεδεμένων εταιριών. Από την στιγμή που ο ενδιαφερόμενος, γνωρίζει την σχέση μεταξύ των εταιριών, γίνεται αναφορά στις επιτελούμενες λειτουργίες καθώς και τους κινδύνους που απορρέουν από αυτές, προκειμένου να αξιολογηθεί η εφαρμογή

των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές του υπόχρεου. Ως λειτουργίες ορίζονται οι διαδικασίες τις οποίες κάθε εταιρία που συμμετέχει σε μία συγκεκριμένη ενδοομιλική συναλλαγή, εκτελεί στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητας της.⁹¹ Οι συνήθεις κίνδυνοι που αναλαμβάνονται από τα συνδεδεμένα μέρη είναι:

- **Ο Πιστωτικό Κίνδυνος**, ο οποίος προκύπτει όταν η αδυναμία των συμβαλλομένων μερών να εξοφλήσουν τις υποχρεώσεις τους θα μπορούσε να μειώσει το ποσό των μελλοντικών ταμιακών εισροών από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- **Κίνδυνος Αγοράς**, ο οποίος συνίσταται στην περίπτωση αδυναμίας πώλησης των υπηρεσιών που παρέχουν οι συνδεδεμένες εταιρίες ή πώλησής τους σε τιμές που αδυνατούν να καλύψουν τα κόστη του. Πιο συγκεκριμένα, ο κίνδυνος αγοράς συνδέεται με διακυμάνσεις στον όγκο πωλήσεων ή διακυμάνσεις στην τιμή πώλησης των αγαθών ή υπηρεσιών
- **Κίνδυνος Ρευστότητας**, ο οποίος προκύπτει όταν η ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και η λήξη των υποχρεώσεων δε συμπίπτουν. Όταν οι λήξεις δε συμπίπτουν, η αποδοτικότητα μπορεί να αυξηθεί αλλά ταυτόχρονα μπορεί να αυξηθεί ο κίνδυνος ζημιών. Η εταιρία καλό θα ήταν να εφαρμόζει διαδικασίες με σκοπό την ελαχιστοποίηση τέτοιων ζημιών όπως η διατήρηση ικανοποιητικών ποσών μετρητών και άλλων περιουσιακών στοιχείων άμεσης ρευστοποίησης.
- **Κίνδυνος Μεταβολής των Επιτοκίων**, ο οποίος κίνδυνος προέρχεται κυρίως από μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις. Για παράδειγμα εάν η δανειακή διάρθρωση της Εταιρείας είναι βασισμένη σε δάνεια κυμαινόμενου επιτοκίου συναρτώμενα με το EURIBOR σε ενδεχόμενη μεταβολή του EURIBOR, επηρεάζεται αντίστοιχα στοιχεία όπως τα

⁹¹Γεώργιος Τζίφας, ΟΕΛ, (2015), *ProSeminars executive Professional Studies*, "Τεκμηρίωση τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών"

χρηματοοικονομικά έξοδα και κατ' επέκταση τα αποτελέσματα της Εταιρείας.

- **Συναλλαγματικός Κίνδυνος**, ο οποίος κίνδυνος προέρχεται από τυχόν συναλλαγές της εταιρίας σε ξένο νόμισμα. Γεγονότα όπως η ισοτιμία των νομισμάτων ή μια υποτίμηση του νομίσματος οδηγούν σε τυχόν έκτατες ζημιές για την οικονομική μονάδα.

Περιγραφή των Συναλλαγών προς Τεκμηρίωση

Τέλος, αφότου έχει επέλθει περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών που συντελούν στην πραγματοποίηση των ενδοομιλικών συναλλαγών, ακολουθεί αναφορά και περιγραφή των συναλλαγών κατ' είδος, με την παράθεση πίνακα, που διενεργούν τα συνδεδεμένα μέρη μεταξύ τους. Στόχος της ενότητας είναι να γίνουν κατανοητά⁹²:

- Η Φύση και το ύψος της ενδοομιλικής συναλλαγής
- Οι συναλλασσόμενοι
- Οι έκδοτες ή λήπτες των τιμολογίων ή άλλων στοιχείων
- Η διακίνηση των αγαθών
- Η συχνότητα της τιμολόγησης
- Λοιπές πληροφορίες που κρίνονται απαραίτητες

5.1.5. Οικονομική Ανάλυση

5.1.5.1 Επιλογή της κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης

Η επιλογή της μεθόδου στοχεύει στην εύρεση της κατάλληλης τεκμηρίωσης, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, των ενδοομιλικών συναλλαγών των επιμέρους εταιριών. Για τη σωστή επιλογή, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της κάθε μεθόδου, καθώς και τη φύση της συναλλαγής σε συνδυασμό με την διαθεσιμότητα των αξιόπιστων πληροφοριών που απαιτούνται στην υποστήριξη της τελικής επιλογής και τον βαθμό συγκρισιμότητας

⁹² Γεώργιος Τζίφας, ΟΕΛ, (2015), *ProSeminars executive Professional Studies*, "Τεκμηρίωση τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών"

μεταξύ των ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών. Ο νομοθέτης δεν ορίζει καμία συγκεκριμένη μέθοδο που να εφαρμόζεται σε κάθε δυνατή κατάσταση, είθισται ωστόσο, να δίδεται προτεραιότητα στην μέθοδο της Συγκρίσιμης μη Ελεγχόμενης Τιμής (Comparable Uncontrolled Price). Σε περίπτωση που η εταιρία δεν εφαρμόζει την προαναφερθείσα μέθοδο, θα πρέπει να τεκμηριώνει επαρκώς τους λόγους μη επιλογής της.

Η κατάλληλη επιλογή της μεθόδου δηλαδή, δεν αποσκοπεί στην εύρεση της μεθόδου που θα τεκμηριώνει «καλύτερα» τις συναλλαγές του ομίλου με σκοπό να χειραγωγηθούν τα αποτελέσματα των συναλλαγών, αλλά οι συναλλαγές να είναι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων ανεξαρτήτως επιλογής του μέσου τεκμηρίωσης.

Οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι ο αμεσότερος τρόπος για να εξακριβωθεί κατά πόσον, οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ακολουθούν την αρχή των ίσων αποστάσεων και της ελεύθερης αγοράς. Συνεπώς, προτιμώνται των υπολοίπων μεθόδων. Σε περίπτωση όμως που δεν υπάρχουν διαθέσιμα ή επαρκεί στοιχεία και συγκεκριμένα, εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμα πλήρως συγκρίσιμα στοιχεία, δύναται οι επιχειρήσεις να εφαρμόζουν τις υπόλοιπες μεθόδους.

5.1.6 Συγκριτικά Στοιχεία

Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων μεταξύ των συναλλαγών, στηρίζεται στην εύρεση συγκρίσιμων στοιχείων. Τέτοια στοιχεία είναι παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών, οι οποίες αποτελούν τη βάση σύγκρισης με τις συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών. Ανάλογα με το είδος της συναλλαγής, τα στοιχεία χωρίζονται σε δύο κατηγορίες, τα εσωτερικά στοιχεία και τα εξωτερικά. Τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, δεν αναφέρονται μόνο σε τιμές των συναλλαγών, αλλά μπορεί να είναι και οικονομικά στοιχεία όπως το μικτό περιθώριο κέρδους ή το ποσοστό κέρδους επί το κόστος της συναλλαγής.

5.1.6.1 Εσωτερικά Στοιχεία

Τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία προκύπτουν από τις συναλλαγές της υπό εξέταση εταιρίας με μία ανεξάρτητη ή τις συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την υπό εξέταση εταιρίας, με μία ανεξάρτητη. Τα εσωτερικά στοιχεία αποτελούν το πιο κατάλληλο μέσο σύγκρισης των συναλλαγών, καθώς προέρχονται από τον ίδιο τον όμιλο (δεν απαιτείται εύρεση εταιρίας με παρόμοια λειτουργική δομή) και είναι άμεσα συγκρίσιμα. Για παράδειγμα, έχοντας στην διάθεση μας την καρτέλα πωλήσεων ενός συγκεκριμένου προϊόντος, μπορούμε άμεσα να υπολογίσουμε τον μέσο όρο τιμής πώλησης στην συνδεδεμένη εταιρία, και να τον συγκρίνουμε με τον μέσο όρο πώλησης σε ανεξάρτητες.

Τα πλεονεκτήματα που παρουσιάζουν τα εσωτερικά στοιχεία είναι η αμεσότητα της διαθεσιμότητας τους και ότι η χρήση τους και η επεξεργασία τους καθίσταται πιο εύκολη και αξιόπιστη. Σε περίπτωση όμως που δεν ικανοποιούν βασικούς παράγοντες συγκρισιμότητας, δεν ενδείκνυται η χρήση τους. Για παράδειγμα, όταν για μια πρώτη ύλη, ο κύριος όγκος πώλησης της γίνεται στην συνδεδεμένη εταιρία ενώ σε ανεξάρτητες πωλούνται αμελητέες ποσότητες.

5.1.6.2. Εξωτερικά Στοιχεία

Ως Εξωτερικά στοιχεία νοούνται τα συγκρίσιμα στοιχεία που προέρχονται από συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων εταιριών. Για παράδειγμα, η εύρεση της τιμής πώλησης ενός προϊόντος από μία ανεξάρτητη εταιρία σε μία τρίτη ανεξάρτητη, συγκρίνεται με την τιμή πώλησης της υποκείμενης σε εξέταση εταιρίας στην συνδεδεμένη της, προκειμένου να διασφαλιστεί εάν η τιμή αυτή είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Η εύρεση των εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων πραγματοποιείται συνήθως με τη χρήση οποιασδήποτε Τράπεζας Πληροφοριών, αρκεί να γίνει λεπτομερής αναφορά των στοιχείων της, όπως:

- Η ονομασία της Τράπεζας Πληροφοριών

- Ο πάροχος
- Η έκδοση
- Τελευταία ενημέρωση των παρεχόμενων στοιχείων
- Το πλήθος των στοιχείων
- Η άδεια χρήσης της

Με την ΠΟΛ.1142/2015, δόθηκαν διευκρινήσεις για την χρήση στοιχείων από τράπεζες πληροφοριών. Η υπόχρεη εταιρία, από την στιγμή που αντλεί στοιχεία με την χρήση τραπεζών, πρέπει να αναγράφει στο φάκελο της προαναφερθείσες λεπτομέρειες. Τα στοιχεία που προκύπτουν, θα πρέπει να προέρχονται από εκδόσεις που είναι διαθέσιμες στην λήξη του φορολογικού έτους μέχρι την λήξη της ημερομηνίας υποβολής των ενδοομικών συναλλαγών μέσω του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών. Δεν θα πρέπει να χρησιμοποιούνται εκδόσεις προγενέστερες αλλά ούτε και μεταγενέστερες, ώστε τα συγκρίσιμα αποτελέσματα που προκύπτουν, να αναφέρονται στην ίδια φορολογική περίοδο. Σε περίπτωση που η ελεγχόμενη εταιρία χρησιμοποιήσει εξωτερικά στοιχεία που δεν αντλήθηκαν από κάποια τράπεζα, δεν θα πρέπει αυτά να απορρίπτονται από τον αρμόδιο ελεγκτικό φορέα, αλλά να γίνεται περεταίρω έλεγχος ως προς την αξιοπιστία των αποτελεσμάτων που προκύπτουν από την χρήση τους.

Η ελεγχόμενη εταιρία ωστόσο, ενδέχεται να χρησιμοποιήσει τα ίδια συγκριτικά στοιχεία που αντλήθηκαν από τράπεζες για τα επόμενα τρία (3) φορολογικά έτη, με την προϋπόθεση ότι, δεν έχουν μεταβληθεί οι συνθήκες της αγοράς και έχει γίνει επικαιροποίηση των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων για κάθε έτος, καθώς και έχει ελεγχθεί εάν οι επιχειρήσεις του δείγματος παραμένουν ανεξάρτητες και συγκρίσιμες. Σε διαφορετική περίπτωση θα πρέπει να απορρίπτονται από την τεκμηρίωση.

Η αναζήτηση των συγκριτικών στοιχείων που προκύπτουν από την χρήση μίας Τράπεζας Πληροφοριών, θα πρέπει αρχικά να επιτελείται, βάση συγκεκριμένων κριτηρίων, ώστε τα αποτελέσματα που απορρέουν να είναι συγκρίσιμα. Βασικά κριτήρια αναζήτησης είναι:

- Το Γεωγραφικό Κριτήριο, με βάση το οποίο καθορίζονται οι περιοχές ή οι χώρες δραστηριοποίησης, προκειμένου να επιλεχθούν εταιρίες που λειτουργούν σε παρόμοιες συνθήκες αγοράς.

- Ο Κλάδος δραστηριότητας ώστε να επιλεγθούν εταιρίες με την ίδια δραστηριότητα. Εταιρίες οι οποίες είναι αδρανείς θα πρέπει να απορρίπτονται.
- Η μορφή των οικονομικών καταστάσεων και η ανεξαρτησία των εταιριών του δείγματος, προκειμένου να απορριφθούν τυχόν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Με τον τρόπο αυτό, εξασφαλίζεται η ανεξαρτησία των εταιριών, καθώς, τα οικονομικά στοιχεί ομίλων ή συνδεδεμένων εταιριών μπορεί να παρέχουν στοιχεία τα οποία δεν είναι σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων και να οδηγήσουν σε λανθασμένα αποτελέσματα από την σύγκριση των συναλλαγών της υποκείμενης σε τεκμηρίωση εταιρίας.
- Τα οικονομικά στοιχεία όπως λειτουργικά έσοδα ή ο κύκλος εργασιών ώστε να περιοριστεί περαιτέρω η συγκρισιμότητα των εταιριών.
- Τέλος, τα αποτελέσματα χρήσης των εταιριών, καθώς εταιρίες που παρουσιάζουν ζημίες στο φορολογικό έτος, θα πρέπει να μην συμπεριλαμβάνονται στην επιλογή.

Με την ολοκλήρωση της διαδικασίας επιλογής των εταιριών θα πρέπει να ακολουθήσει μια ποσοτική ανάλυση των αποτελεσμάτων. Για παράδειγμα , θα πρέπει να υπολογιστεί ο δείκτης κερδοφορίας των εταιριών, προκειμένου να επιλεγθούν εταιρίες οι οποίες, κυμαίνονται στο ίδιο επίπεδο κερδοφορίας με την ελεγχόμενη και να απορριφθούν τυχόν ακραίες τιμές. Η ανάλυση αυτή καθίσταται αξιόπιστη, με τον υπολογισμό του ενδοτεταρτημοριακού εύρους, ώστε να επιλεγθεί το αντιπροσωπευτικό εύρος που αναφέρεται στο περιθώριο κέρδους και να απορριφθούν οι εταιρίες που αποτελούν ακραίες παρατηρήσεις.

5.1.7 Αποδεκτό Εύρος Τιμών

Έχοντας προσδιορίσει το τελικό δείγμα που περιέχει τις συγκρίσιμες εταιρίες του κλάδου, ακολουθεί η διαδικασία επιλογής των κατάλληλων στοιχείων (για παράδειγμα τιμές πώλησης ή ποσοστό κέρδους) και ο προσδιορισμός του κατάλληλου εύρους αυτών των στοιχείων ώστε να συγκριθούν με τις ενδοομιλικές συναλλαγές της υπό εξέταση ελεγχόμενης εταιρίας και ελεγχθεί εάν αυτές είναι

σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Από την στιγμή που προσδιοριστεί το ενδοτεταρτημοριακό εύρος των συγκρίσιμων τιμών θα πρέπει να απορρίπτονται το 25% των χαμηλότερων και το 25% των υψηλότερων τιμών. Τιμές σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων και την αρχή της ελεύθερης αγοράς, είναι οι τιμές μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημορίου που προκύπτουν.

Έστω για παράδειγμα έχουμε μία εταιρία , που πουλάει σε άλλη συνδεδεμένη εταιρία ένα είδος προϊόντος με μέση τιμή πώλησης 0,26 ευρώ ανά κιλό.

Πίνακας 5.3

**ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ "ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΤΙΜΗΣ" ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ
ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ**

ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ
ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ «XXXX»	166.185,50	637.540,00	0,26

ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΑΠΟ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ Α	714.708,10	3087975,00	0,23
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ Β	1.383.748,35	4975650,00	0,28
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ Γ	537.406,20	1950630,00	0,28
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ Δ	13.822,00	69110,00	0,20
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ Ε	212.771,00	757150,00	0,28
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ Ζ	62.090,60	282230,00	0,22

Τεταρτημόριο	Εύρος	Εξίσωση
Q1		0,223
Q2		0,253
Q3		0,271
Q4		0,281
Εύρος τιμών τήρησης ίσων αποστάσεων		0,22-0,27

Με την ανάλυση των στοιχείων των ανεξάρτητων εταιριών προκύπτει ότι η μέση τιμή πώλησης του ίδιου προϊόντος, κυμαίνεται από 0,22 ευρώ έως 0,28 ευρώ ανά κιλό. Συνεπώς, η ενδοομιλική τιμολόγηση βρίσκεται εντός του αποδεκτού εύρους τιμών (Q₁ και Q₃), γεγονός που την καθιστά σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Διευκρινήσεις σχετικά με τον προσδιορισμό του ενδοτεταρτημοριακού εύρους των τιμών δόθηκαν με την ΠΟΛ.1142/2015. Η ΠΟΛ αναφέρει ότι οι τιμές ή τα

ποσοστά θα ταξινομούνται κατά αύξουσα σειρά και στη συνέχεια τα διαστήματα θα υπολογίζονται ως εξής:

- Q_1 , (πρώτο τεταρτημόριο), είναι η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση $(n+1)/4$
- Q_2 , (διάμεσος), είναι η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση $(n+1)/2$
- Q_3 , (τρίτο τεταρτημόριο), είναι η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση $3(n+1)/4$ όπου n το πλήθος των τιμών ή ποσοστών για οποίο θα πρέπει να ισχύει $n \geq 5$

Για τον ευκολότερο προσδιορισμό των τεταρτημορίων που προσδιορίζει η ΠΟΛ, χρησιμοποιείται η συνάρτηση σε υπολογιστικό φύλλο του Excel, QUARTILE.EXC.

5.1.8 Ενημέρωση, Επικαιροποίηση του Φακέλου Τεκμηρίωσης

Στο φάκελο τεκμηρίωσης⁹³ περιλαμβάνεται ειδικό κεφάλαιο όπου περιγράφονται γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχονται σε αυτόν και που οφείλονται σε οιαδήποτε 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 φορολογικό έτος. Εάν ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι οι συνθήκες λειτουργίας του παρέμειναν αμετάβλητες, τα συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από έρευνα σε βάσεις δεδομένων δύνανται 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.

⁹³ ΠΟΛ.1097/2014 Καθορισμός του ακριβούς περιεχομένου και των στοιχείων που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, στο Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, των περιπτώσεων κατά τις οποίες οι παραπάνω Φάκελοι Τεκμηρίωσης θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, των αποδεκτών μεθόδων καθορισμού τιμών των συναλλαγών και των μεθόδων καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν.4174/2013

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.

5.2 Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών

Τα στοιχεία των ενδοομιλικών συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν μέσα στο φορολογικό έτος που εξετάζεται, δηλώνονται με τον Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών. Η κατάσταση αυτή υποβάλλεται κάθε χρόνο και περιέχει τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν για το προηγούμενο έτος. Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1179/2013, ο συνοπτικό πίνακας⁹⁴ υποβάλλεται στην Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, πριν την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού για την υποκείμενη εταιρία.

Ο Πίνακας αποτελεί συνοδευτικό του φακέλου τεκμηρίωσης και περιλαμβάνει μια γενική επιγραμματική περιγραφή των συναλλαγών με αναφορά:

- Στα στοιχεία της επιχείρησης (Επωνυμία, Έδρα, ΑΦΜ)
- Στην Λειτουργική Ταυτότητα
- Στον κατάλογο των ενδοομιλικών συναλλαγών (Είδος συναλλαγής, Ύψος συναλλαγής, μέθοδος τεκμηρίωσης)
- Στις γνωστοποιήσεις (εάν έχει καταρτιστεί φάκελος, εάν υπάρχει διαδικασία προέγκρισης).

Στη συνέχεια παρατίθεται ο Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών που συμπληρώνεται και υποβάλλεται από την εταιρία.

⁹⁴ΠΟΛ.1179/2013

Πίνακας 5.4

ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

ΠΡΟΣ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων-Γ.Γ.Π.Σ

Γενική Διεύθυνση ΚΕΠΥΟ-Δ30

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΑΦΜ	999999999
Επωνυμία	XXXX
Αρμόδια Δ.Ο.Υ.	ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ
Διεύθυνση	
Τηλέφωνο	2310
e-mail	
Υπεύθυνος επικοινωνίας	XXXXXXXX
Κ.Α.Δ. Δραστηριότητας με μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα	

	Αριθμητικώς	Διεθνής Κωδ. Χώρας ¹ ή Χωρών
Συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις	0	
Στην Ελλάδα	1	DE
Στην Ε.Ε./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.		

- 1 ISO 3166 Κωδικός Χώρας
2 Ευρωπαϊκή Ένωση
3 Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος
4 Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

Διαχειριστική περίοδος (από: - έως:)	1/1/2015-31/12/2015	
Υπάρχει αλλαγή στο ιδιοκτησιακό καθεστώς της επιχείρησης στην εν λόγω διαχειριστική περίοδο;	Συγχώνευση <input type="checkbox"/> Διάσπαση <input type="checkbox"/> Μετατροπή <input type="checkbox"/> Απόσχιση <input type="checkbox"/> Είσοδος νέων μετόχων <input type="checkbox"/> Καμία αλλαγή <input type="checkbox"/>	
Εφόσον είναι διαθέσιμη, αναγράψτε τον υπερσύνδεσμο (hyperlink) της μητρικής(σε περίπτωση ομίλων).		
Υπάρχουν συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις, αναφορικά με υπηρεσίες, μεταβίβαση	Στην ημεδαπή	Στην αλλοδαπή
Υπάρχει παροχή υπηρεσιών προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις ή μεταβίβαση ενσώματων ή άυλων	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>
	Στην ημεδαπή	Στην αλλοδαπή
	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>

Πίνακας 5.5

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ

1. Πληροφορίες για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή μόνιμες εγκαταστάσεις με τις οποίες πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο.

Α.Φ.Μ. ή VAT number ή Registration number	Χώρα ⁵	Επωνυμία	Είδος Σχέσης ⁶	Ημερομηνία Έναρξης Σχέσης ⁷	Ημερομηνία Διακοπής Σχέσης ⁷	Κ.Α.Δ. κύριας δραστηριότητας
DE999999999	DE	XXXXXXXXXX	Συμμετοχή στη Διοίκηση <input type="checkbox"/>	1/1/2012		
			<input type="checkbox"/>			
			<input type="checkbox"/>			
			<input type="checkbox"/>			

5 ISO 3166 Κωδικός Χώρας

6 Υπάρχει δυνατότητα πολλαπλής επιλογής.

7 Εφόσον υπάρχει μεταβολή μέσα στη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο.

2. Λειτουργίες και κίνδυνοι υποβάλλουσας επιχείρησης

Λειτουργίες που επιτελούνται	Κίνδυνοι που αναλαμβάνονται	Χρησιμοποιηθέντα Πάγια
Έρευνα και ανάπτυξη	<input type="checkbox"/> Επιχειρηματικός / Εμπορικός	<input type="checkbox"/> Ενόμια (εγκαταστάσεις και εξοπλισμός)
Παραγωγή	<input type="checkbox"/> Έρευνας και ανάπτυξης	<input type="checkbox"/> Άυλα (εμπορικά σήματα, πατέντες, τεχνονγνωσία κ.λπ.)
Διανομή	<input type="checkbox"/> Πιστωτικός	
Αντιπροσωπεία	<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 η επιχείρηση. ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>	Υπάρχει αλλαγή στους κινδύνους που αναλαμβάνει η επιχείρηση. ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>	

8 Υπάρχει δυνατότητα πολλαπλής επιλογής.

Πίνακας 5.6

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΠΡΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

	A.Φ.Μ. ή VAT number ή Registration number	Χώρα 9	Επωνυμία	Αγορά/λήψη σε €	Μέθοδος τεκμηρίωσης ¹⁰	Πώληση/παροχή σε €	Μέθοδος τεκμηρίωσης ¹⁰
Πρώτες ύλες							
Προϊόντα							
Εμπορεύματα	DE999999999	DE	XXXXXXXXXX	9.000,15	3	27.418,67	3
Δικαιώματα	DE999999999	DE	XXXXXXXXXX		3	458.623,47	3
Σήματα							
Λοιπά άυλα							
Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης							
Διοικητική Υποστήριξη	DE999999999	DE				80.754,32	3
Χρηματοοικονομικές συναλλαγές (τόκοι, μερίσματα, χρηματοδοτικές μισθώσεις, χρεόγραφα, ασφάλειες, κ.λπ.)							
Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων							
Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων							
Τεχνική Υποστήριξη							
Εκμίσθωση							
Αποθήκευση							
Έρευνα & Ανάπτυξη							
Λοιπές Υπηρεσίες - μεταφορές							
Επιδότηση - Διαγραφή χρεών							
Κατανομή δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους) ¹¹							
Λοιπά							
				9.000,15		566.796,46	

9 ISO 3166 Κωδικός Χώρας

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

καθαρού περιθωρίου

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Έχει καταρτιστεί φάκελος τεκμηρίωσης σύμφωνα με το άρθρο 50 του ν. 4172/13 για τις συναλλαγές που αναφέρονται ανωτέρω	ΝΑΙ <input type="checkbox"/>	ΟΧΙ <input type="checkbox"/>
Υπάρχει απόφαση προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (APA) 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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ: Φάκελος Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών της Εταιρίας ΒΗΤΑ Α.Ε. χρήσης 2015

6.1 Περίληψη

Στόχος του παρόντος φακέλου τεκμηρίωσης είναι να αναλύσει τις συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη που πραγματοποίησε η εταιρεία «ΒΗΤΑ Α.Ε.» (εφεξής «η Εταιρεία») στη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης που έληξε την 31.12.2015. Ο παρών φάκελος συντάσσεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 50 και 51 του Ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013 όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει με τον Ν. 4223/2013 και τον Ν. 4254/2014), καθώς και του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013 όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει με τον Ν. 4223/2013 και τον Ν. 4254/2014).

Στο φάκελο προσδιορίζεται η μέθοδος τεκμηρίωσης, η οποία κρίνεται ως η πλέον αξιόπιστη για τον έλεγχο της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων αναφορικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές της Εταιρείας. Επιπλέον, παρέχονται οι πληροφορίες και οι αναλύσεις που απαιτούνται προς υποστήριξη του ανωτέρω συμπεράσματος. Τέλος, με βάση την επιλεγθείσα μέθοδο, εξάγεται ένα συμπέρασμα ως προς την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων για τις υπό εξέταση ενδοομιλικές συναλλαγές.

6.2 Περίληψη Συναλλαγών

Η εταιρεία δραστηριοποιείται στον χώρο των μεταφορών και συγκεκριμένα η επιχειρηματική της δραστηριότητα περιλαμβάνει υπηρεσίες μεταφορών. Η εταιρεία δραστηριοποιείται σε εξωχώριες αγορές μέσω της εταιρείας ΓΑΜΑ Α.Ε.

Στο πλαίσιο του Φακέλου Τεκμηρίωσης εξετάζονται η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ της Εταιρείας με την συνδεδεμένη ΓΑΜΑ Α.Ε.

κατά την διάρκεια του 2015. Στο 2015, η Εταιρεία πραγματοποίησε αγορές υπηρεσιών από την εταιρεία ΓΑΜΑ Α.Ε. Στο πλαίσιο της εφαρμογής της Μεθόδου της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής διαπιστώθηκε ότι η μέση τιμή αγοράς και πώλησης που έλαβε η ΓΑΜΑ στη ΒΗΤΑ ήταν αντίστοιχη με εκείνη που έλαβε από ανεξάρτητα μέρη για συγκρίσιμες συναλλαγές.

Επιπλέον προκειμένου να ελεγχθεί περαιτέρω η συμβατότητα της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών που αφορούν την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς με την αρχή των ίσων αποστάσεων διενεργήθηκε συμπληρωματική ανάλυση προκειμένου να προσδιοριστεί η λειτουργική κερδοφορία που πραγματοποίησε η ΓΑΜΑ σε σχέση με την αγορά υπηρεσιών στην Εταιρεία. Στο πλαίσιο της εφαρμογής της Μεθόδου του Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής (ΜΚΚΣ) υπολογίστηκε το Λειτουργικό Περιθώριο Κέρδους επί κόστους (ΛΠΚΚ) που πραγματοποίησε η ΓΑΜΑ από την αγορά προϊόντων στη ΒΗΤΑ κατά την υπό εξέταση χρήση και βρέθηκε ίσο με 7,03%.

Το εν λόγω λειτουργικό περιθώριο κέρδους επί κόστους βρίσκεται εντός του ενδοτεταρτημοριακού εύρους των λειτουργικών περιθωρίων κέρδους επί κόστους που πραγματοποίησαν συγκρίσιμοι ανεξάρτητοι για την περίοδο 2012 - 2015 (2,90% έως 8,08% με διάμεσο 4,40%), όπως προκύπτει από τη σχετική συγκριτική μελέτη. Συμπεραίνεται λοιπόν, ότι η υπό εξέταση συναλλαγή είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Οι ενδοομιλικές συναλλαγές που καλύπτονται στα πλαίσια του παρόντος Φακέλου είναι οι εξής:

Πίνακας 6.1

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ 2015	ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ
Εταιρεία ΓΑΜΑ Α.Ε.	Υπηρεσίες Μεταφοράς	1.159.204,98	Μέθοδος της Συγκρίσιμης μη Ελεγχόμενης Τιμής/Μέθοδος Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής
Εταιρεία ΓΑΜΑ Α.Ε.	Πωλήσεις Προϊόντων	32.416,00	Μέθοδος της Συγκρίσιμης μη Ελεγχόμενης Τιμής
Εταιρεία ΓΑΜΑ Α.Ε.	Αγορές Προϊόντων	15.124,00	Μέθοδος της Συγκρίσιμης μη Ελεγχόμενης Τιμής

Υπηρεσίες Μεταφοράς

Η εταιρεία ΓΑΜΑ Α.Ε. προκειμένου να καλύψει την μεταφορά προϊόντων σε πελάτες της εταιρείας ΒΗΤΑ Α.Ε. όπου βρίσκονται στο εξωτερικό, πουλάει

υπηρεσίες μεταφοράς στην Εταιρεία. Η μέση τιμή αγοράς της συγκεκριμένης υπηρεσίας από την Εταιρία, είναι αντίστοιχη με αυτή που κατέβαλε σε ανεξάρτητα μέρη για συγκρίσιμες συναλλαγές.

Πωλήσεις – Αγορές Προϊόντων

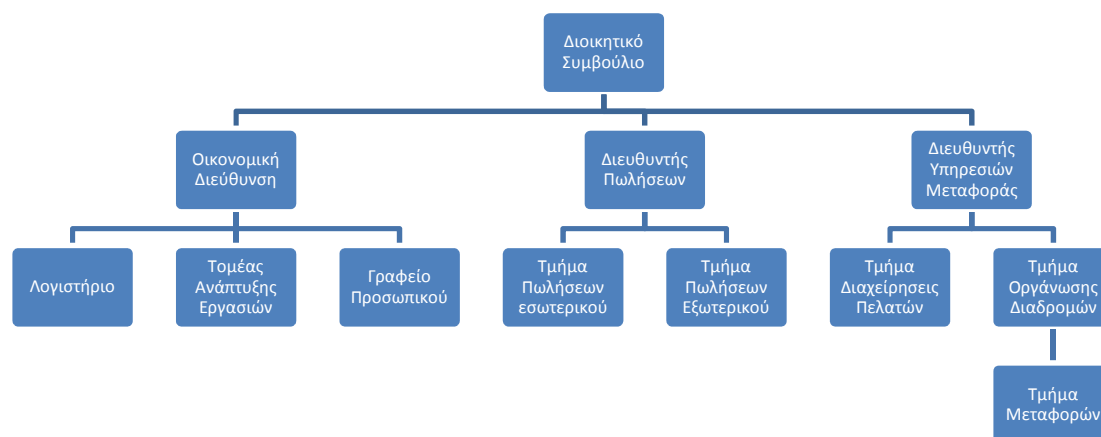
Στα πλαίσια ανάπτυξης και επέκτασης της εταιρίας, εκτός από τις υπηρεσίες μεταφοράς, γίνεται προσπάθεια εισαγωγής στο εμπόριο προϊόντων X και πρώτων υλών Y. Η εταιρεία, για την διείσδυση σε νέες αγορές του εξωτερικού, είχε συναλλαγές με την συνδεδεμένη που αφορούν πώληση και αγορά προϊόντων με στόχο την ανάπτυξη και σε άλλους κλάδους της οικονομικής της δραστηριότητας. Στο πλαίσιο της εφαρμογής της Συγκρίσιμης Μη ελεγχόμενης Τιμής, ύστερα από εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, καθίσταται δυνατή η τεκμηρίωση της ενδοομιλικής τιμολόγησης για τα προϊόντα, η οποία είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Η μέση τιμή των συναλλαγών μεταξύ των εταιριών, ήταν σύμφωνη και αντίστοιχη με συναλλαγές που πραγματοποιηθήκαν με τρίτους ανεξάρτητους από την εταιρεία.

6.3. Εταιρική Ανάλυση

6.3.1. Εισαγωγή

Η εταιρεία BHTA A.E ιδρύθηκε το 1990 και η δραστηριότητα της αφορούσε την μεταφορά προϊόντων και άλλων υλών. Από το 1990 μέχρι και σήμερα, η εταιρία κατόρθωσε να εδραιωθεί και να κερδίσει ένα σημαντικό κομμάτι στην αγορά. Η λειτουργία της είναι συνεχής (300 ημέρες το χρόνο), και η παραγωγική μονάδα λειτουργεί σε 1 βάρδια. Από το 2013 η εταιρία, στα πλαίσια ανάπτυξης των δραστηριοτήτων της, ξεκίνησε το εμπόριο προϊόντων και πρώτων υλών.

6.3.2 Οργανωτική και Λειτουργική Δομή της Εταιρείας



Σχήμα 6.1

6.3.3. Νομική Δομή της Εταιρείας

Η Εταιρεία δεν κατέχει συμμετοχικούς τίτλους θυγατρικής ή συγγενούς εταιρείας. Η Εταιρεία πραγματοποιεί συναλλαγές με την εταιρεία «ΓΑΜΑ Α.Ε.» που εδρεύει στο εξωτερικό και οι μέτοχοι και τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου της ΒΗΤΑ Α.Ε. κατέχουν τίτλους της Εταιρείας.

6.3.4 Στρατηγική της Εταιρείας

Το 2015 ήταν μια δύσκολη χρονιά που χαρακτηρίστηκε από άσχημο οικονομικό κλίμα τόσο στην εσωτερική όσο και στην διεθνή αγορά. Το 2015 Λόγω επιβολής νέων φορολογικών μέτρων επηρέασε την τιμή πώλησης των υπηρεσιών μεταφοράς με αποτέλεσμα να υπάρξει περαιτέρω μείωση σε τυχόν νέες επενδύσεις στον κλάδο. Η οικονομική κρίση που υπάρχει στην χώρα δεν φαίνεται ότι μπορεί να ξεπεραστεί γρήγορα. Οι προτεραιότητες για το 2015, εστιάζονται κυρίως εύρεση νέων αγορών του εξωτερικού, και στην άσκηση πολύ προσεκτικής πιστωτικής πολιτικής. Το νέο βήμα στην ανάπτυξη της εταιρείας θα είναι η επέκταση της πέρα

από τα Ελληνικά σύνορα. Η Εταιρεία πιστεύει ότι όλες οι γειτονικές χώρες αποτελούν το πεδίο της φυσικής της εξέλιξης.

6.3.5. Μεταβολή Στην επιχειρηματική Στρατηγική

Δεν υπήρξαν κατά την χρήση 2015 σε σχέση με την προηγούμενη μεταβολές στην επιχειρηματική στρατηγική.

6.4. Οικονομικά Στοιχεία της Εταιρείας

Πίνακας 6.2

	2015 (σε Ευρώ)	2014 (σε Ευρώ)
Κύκλος εργασιών	35.889.682,84	32.923.894,96
Μικτά αποτελέσματα	3.688.015,20	3.101.124,75
Κέρδη προ τόκων, φόρων, αποσβέσεων και απομείωσης (EBITDA)	3.797.832,25	3.382.242,73
Κέρδη/Ζημίες μετά από φόρους	841.843,97	-3.779.508,11
Σύνολο Ενεργητικού	45.905.445,02	44.970.621,97

6.5. Σημαντικά Υλικά & Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία της Εταιρείας

Πίνακας 6.3

Ενσώματες ακινητοποιήσεις	2014	2015
Γήπεδα - Οικόπεδα	957.653,23	957.653,23
Κτίρια & Τεχν. Έργα	874.536,54	874.536,54
Μηχανήματα - Τεχν. Εγκατ/σεις	800.474,25	925.375,63
Μεταφορικά μέσα	295.803,36	324.863,12
ΣΥΝΟΛΟ	2.928.467,38	3.082.428,52

6.6 Κλαδική Ανάλυση

6.6.1 Εισαγωγή

Για την ανάλυση και την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι απαραίτητη η κατανόηση των χαρακτηριστικών του κλάδου που δραστηριοποιείται μια εταιρεία και εν προκειμένω η ΒΗΤΑ Α.Ε. Αυτές περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τη δομή του κλάδου, τα προϊόντα, τον ανταγωνισμό, τις τάσεις στην αγορά, τους οδηγούς αξίας καθώς και τους κινδύνους της αγοράς που ενδέχεται να επηρεάσουν την κερδοφορία της ΒΗΤΑ Α.Ε και, ακολούθως, την τιμολόγηση των ενδοομιλικών της συναλλαγών. Συνεπώς, η κλαδική ανάλυση θεωρείται απαραίτητη για τον καθορισμό, την εφαρμογή και την τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών οι οποίες τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Οι Οδηγίες του ΟΟΣΑ συνιστούν τη διενέργεια μιας κλαδικής ανάλυσης ως ένα χρήσιμο εργαλείο για τον καθορισμό της ενδοομιλικής τιμολόγησης μεταξύ συνδεδεμένων μερών. Επιπλέον, η διενέργεια μιας κλαδικής ανάλυσης απαιτείται από την πλειονότητα των χωρών που έχουν ενσωματώσει την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών στην εγχώρια φορολογική τους νομοθεσία ή στους εγχώριους κανονισμούς περί ενδοομιλικής τιμολόγησης.

6.6.2 Ελληνική Αγορά⁹⁵

Μετά από τα αποτελέσματα της βαθιάς οικονομικής κρίσης, που αποτιμώνται σε σωρευτική υποχώρηση του ΑΕΠ πάνω από 25%, το 2014 καταγράφεται για πρώτη φορά μετά το 2007, στο σύνολο του έτους θετικός ρυθμός μεγέθυνσης της τάξεως του 0,8%. Οι εξαγωγές αυξήθηκαν κατά 8,4%, σε μεγάλο βαθμό λόγω της βελτίωσης της ανταγωνιστικότητας.

Σύμφωνα με τις έρευνες η ιδιωτική κατανάλωση κατά 1,5%, υποστηριζόμενη από τη σταθεροποίηση του πραγματικού διαθέσιμου εισοδήματος, τη μείωση του γενικού επιπέδου των τιμών, αλλά και τη μείωση της αβεβαιότητας. Η ανάκαμψη της ιδιωτικής κατανάλωσης (1,5% για το εννεάμηνο, έναντι -2,1% για το σύνολο του 2013), ύστερα από έξι έτη συνεχούς υποχώρησης, συνετέλεσε σημαντικά στην

⁹⁵ Πηγή: Έκθεση του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος για το έτος 2014 – Φεβρουάριος 2015

αποκατάσταση του θετικού ρυθμού αύξησης της οικονομικής δραστηριότητας. Η εξέλιξη της ιδιωτικής κατανάλωσης εκτιμάται θετική και το δ' τρίμηνο του 2014, όπως δείχνουν οι διαθέσιμοι βραχυχρόνιοι δείκτες καταναλωτικής ζήτησης (π.χ. δείκτες λιανικών πωλήσεων) και οι δείκτες οικονομικού κλίματος.

Ωστόσο, η μείωση της ιδιωτικής κατανάλωσης σε σχέση με τα προ της κρίσης επίπεδα είναι αξιοσημείωτη και εκφράζει σε μεγάλο βαθμό τη χειροτέρευση του βιοτικού επιπέδου του μέσου καταναλωτή. Το εννέαμηνο του 2014 σε σχέση με την αντίστοιχη περίοδο του 2009 η ιδιωτική κατανάλωση μειώθηκε κατά περίπου 24%. Η υποχώρηση αυτή αποδίδεται στη δημοσιονομική προσαρμογή με μείωση μισθών και συντάξεων στο δημόσιο τομέα και αύξηση της φορολογίας, στη μείωση του αριθμού των απασχολούμενων, στην υποχώρηση των αμοιβών στον ιδιωτικό τομέα και στον περιορισμό του εισοδήματος από άλλες πηγές. Επιπλέον, το ποσοστό των μακροχρόνια ανέργων συνεχίζει να αυξάνεται, με κίνδυνο να απαξιωθεί ένα μεγάλο μέρος των δεξιοτήτων του εργατικού δυναμικού.

Όσον αφορά την ανταγωνιστικότητα της οικονομίας, το κόστος εργασίας ανά μονάδα προϊόντος μειώθηκε περαιτέρω το 2014, λόγω της αύξησης της παραγωγικότητας και της μείωσης των εργοδοτικών ασφαλιστικών εισφορών. Το 2014 χαρακτηρίστηκε από αρνητικό πληθωρισμό, ως συνέπεια της πτώσης του κόστους εργασίας ανά μονάδα προϊόντος, της χαμηλής συνολικής ζήτησης, της μειωτικής επίδρασης των έμμεσων φόρων στις τιμές και —ειδικά τους τελευταίους μήνες του έτους— της πτώσης των διεθνών τιμών του πετρελαίου. Οι συνολικές επενδύσεις παραμένουν ιδιαίτερα χαμηλές, παρά την αύξηση των δημοσίων επενδύσεων, αντανακλώντας τη μείωση των ιδιωτικών επενδύσεων κυρίως λόγω του περιορισμού της τραπεζικής χρηματοδότησης και του υψηλού κόστους δανεισμού. Η πτώση των ιδιωτικών επενδύσεων εντοπίζεται ιδίως στις επενδύσεις σε κατοικίες, ενώ οι παραγωγικές επιχειρηματικές επενδύσεις έχουν αρχίσει να δείχνουν σημάδια ανάκαμψης. Η αναιμική αύξηση των επενδύσεων κατά 1% το γ' τρίμηνο του 2014, που παρατηρήθηκε για πρώτη φορά μετά το 2008, πιθανώς σηματοδοτεί ανάκαμψη των επενδύσεων η οποία ενδέχεται να συνεχιστεί τα επόμενα έτη.

6.6.3 Χαρακτηριστικά του Κλάδου Δραστηριότητας⁹⁶

Σύμφωνα με την ετήσια έκθεση, η υπηρεσίες μεταφορών και logistics, αναφέρονται σε όλα τα στάδια που αναλαμβάνονται και ακολουθούν, από την παραγωγή ενός προϊόντος έως την τελική του κατανάλωση. Τέτοια στάδια μπορεί να είναι η αποθήκευση προϊόντων και πρώτων υλών, η συσκευασία, ο έλεγχος αποθεμάτων καθώς και η διανομή στους πελάτες. Ο στόχος κάθε εταιρίας που δραστηριοποιείται στον χώρο των μεταφορών, είναι να παρέχεται η καλύτερη δυνατή ποιότητα κατά την μεταφορά, με τον χαμηλότερο δυνατό κόστος. Μερικές φορές, χρησιμοποιούνται τρίτοι η οποίοι αναλαμβάνουν να μεταφέρουν για χάρη της Εταιρίες τα προϊόντα της, όρος γνωστός ως Third Party Logistics Provider.

Η απόφαση για την ανάθεση μέρους κάποιων επιτελούμενων διαδικασιών για την τελική παράδοση των εμπορευμάτων βασίζεται σε συγκεκριμένα οφέλη που αποκομίζουν οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν αυτή την πρακτική. Την τελευταία δεκαετία αυξήθηκε σημαντικά η αποδοχή του “outsourcing”, με στόχο τη μείωση του κόστους και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των επιχειρήσεων. Οι εργασίες τρίτων μπορούν να αφορούνε εργασίες παραλαβής, προετοιμασίας και αποστολής προϊόντων στους τελικούς αποδέκτες ή πελάτες.

6.6.5 Στοιχεία του κλάδου δραστηριότητας⁹⁷

Σύμφωνα με έρευνα που δημοσιεύθηκε στην εφημερίδα *naftemporiki*, η παροχή υπηρεσιών μεταφοράς συνεχίζει την πτωτική της πορεία, με μείωση η οποία φτάνει το 30% σε βάθος πενταετίας. Το 2013, σύμφωνα με μελέτη της ICAP Group A.E, η πτώση κυμάνθηκε στο 7,6%, με τζίρο 305 εκατ. Ευρώ με την τάση συγκέντρωσης στον κλάδο να αναμένεται να συνεχιστεί όσο παρατείνεται η οικονομική ύφεση στην Ελλάδα.

⁹⁶ Ετήσια Έκθεση 2012 με θέμα «Η ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΑΙ ΟΙ ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ ΤΩΝ ΜΜΕ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ». ΤΕΤΑΡΤΟ ΠΑΡΑΔΟΤΕΟ: Γ ΕΝΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ: ΚΛΑΔΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΚΤΥΑΚΗ ΔΙΑΣΤΑΣΗ ΤΩΝ ΜΜΕ: ΕΜΠΟΡΙΟ, ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ, ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΕΝΕΡΓΕΙΑ Κλαδική Ανάλυση: *ThirdPartyLogistics, ICAP GROUP A.E, Φεβρουάριος 2012*

⁹⁷ www.naftemporiki.gr

6.7 Λειτουργική Ανάλυση και Αναλαμβανόμενοι Κίνδυνοι

Για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, βασικό προαπαιτούμενο είναι η κατανόηση των λειτουργιών που πραγματοποιούνται, των κινδύνων που αναλαμβάνονται και των άυλων και μη περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται από τις εταιρείες που συμμετέχουν στις συναλλαγές. Με αυτόν τον τρόπο διαχωρίζονται τα καθήκοντα που αναλαμβάνει η κάθε εταιρία και επιπλέον καθίσταται εφικτή η εύρεση συγκρίσιμων μονάδων (μη συνδεδεμένων εταιριών) ώστε να πληρούνται τα κριτήρια συγκρισιμότητας των συναλλαγών για την χρήση εξωτερικών στοιχείων.

Οι επιτελούμενες λειτουργίες από τις δύο εταιρίες παρατίθενται συνοπτικά παρακάτω:

1. Η εταιρία ΓΑΜΑ Α.Ε. μεταφέρει για την εταιρία ΒΗΤΑ, προϊόντα που αφορούνε πελάτες κυρίως εξωτερικού. Συνεπώς, η ΒΗΤΑ είναι υπεύθυνη για τις συμφωνίες με τους πελάτες και την τιμολογιακή πολιτική της με αυτούς.
2. Η κάθε εταιρία είναι υπεύθυνη για την συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού που χρησιμοποιείται (κυρίως φορτηγών μέσων).
3. Οι εταιρίες με την χρήση ανεπτυγμένων λειτουργικών προγραμμάτων έχουν καθιστίσει ευκολότερη και ταχύτερη την ενημέρωση και ανταλλαγή πληροφοριών για τις επιτελούμενες συναλλαγές.

Οι αναλαμβανόμενοι Κίνδυνοι σχετικά με τις συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα μεταξύ των εταιριών είναι:

- **Ο Πιστωτικό Κίνδυνος**, ο οποίος προκύπτει όταν η αδυναμία των συμβαλλομένων μερών να εξοφλήσουν τις υποχρεώσεις τους θα μπορούσε να μειώσει το ποσό των μελλοντικών ταμιακών εισροών από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Στην συγκεκριμένη περίπτωση η Εταιρεία από την στιγμή που αναλαμβάνει την επίτευξη συμφωνιών με τους πελάτες, αναλαμβάνει και εξ' ολοκλήρου τον πιστωτικό κίνδυνο που μπορεί να προκύψει από τυχόν αδυναμία πληρωμής για τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Ο κίνδυνος για την εταιρία ΓΑΜΑ Α.Ε., για τις

συναλλαγές τις με την ΒΗΤΑ Α.Ε, δεν υφίσταται καθώς τιμολογεί και εξοφλείται άμεσα από την ΒΗΤΑ.

- **Κίνδυνος Αγοράς**, ο οποίος συνίσταται στην περίπτωση αδυναμίας πώλησης των υπηρεσιών που παρέχουν οι συνδεδεμένες εταιρίες ή πώλησής τους σε τιμές που αδυνατούν να καλύψουν τα κόστη του. Πιο συγκεκριμένα, ο κίνδυνος αγοράς συνδέεται με διακυμάνσεις στον όγκο πωλήσεων ή διακυμάνσεις στην τιμή πώλησης των αγαθών ή υπηρεσιών. Η Εταιρεία, επειδή διαχειρίζεται το πελατολόγιο, βαρύνεται περισσότερο με τον κίνδυνο της αγοράς και την περίπτωση μη κάλυψης των λειτουργικών της εξόδων σε περίπτωση συρρίκνωσης της.

6.8. Περιουσιακά Στοιχεία

6.8.1. Πάγια Περιουσιακά στοιχεία

Τα κύρια περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιεί η εταιρία ΓΑΜΑ, είναι τα φορτηγά μέσα, με τα οποία μεταφέρει τα προϊόντα της ΒΗΤΑ, στους πελάτες.

6.8.2 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

Στα άυλα περιουσιακά στοιχεία κυρίως συγκαταλέγονται τα λογισμικά προγράμματα που χρησιμοποιούνται για την άμεση και γρήγορη ενημέρωση σχετικά με την παραγγελία, τον τρόπο και τον τόπο παράδοσης, καθώς και την παρακολούθηση της πορείας της συναλλαγής. Τα στοιχεία αυτά , χρησιμοποιούνται και από τις δυο συνδεδεμένες εταιρίες.

6.9. Επιλογή και εφαρμογή μεθόδου Τεκμηρίωσης των Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου για την τεκμηρίωση των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ των συνδεδεμένων

μερών, και εξετάζει, όπως προβλέπεται από της οδηγίες του ΟΟΣΑ, το γεγονός ότι οι συναλλαγές αυτές είναι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

6.9.1. Μέθοδος της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής

Η εφαρμογή της μεθόδου της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής (ΣΜΕΤ) προϋποθέτει τον εντοπισμό συναλλαγών είτε μεταξύ ενός εκ των συνδεδεμένων μερών με ανεξάρτητα μέρη (εσωτερική ΣΜΕΤ) ή μεταξύ ανεξάρτητων μερών (εξωτερική ΣΜΕΤ) οι οποίες να είναι σε πολύ μεγάλο βαθμό παρόμοιες με την υπό εξέταση συναλλαγή. Η εφαρμογή της ΣΜΕΤ στην υπό εξέταση συναλλαγή προϋποθέτει να συντρέχει τουλάχιστον μία από τις ακόλουθες περιστάσεις:

- Η ΒΗΤΑ Α.Ε να λαμβάνει αντίστοιχες υπηρεσίες μεταφοράς υπηρεσιών, πώλησης και αγορά προϊόντων υπό παρόμοιες συνθήκες και περιστάσεις, τόσο από συνδεδεμένες εταιρείες όσο και από μη συνδεδεμένες (εσωτερική ΣΜΕΤ), ή
- Η ΓΑΜΑ Α.Ε. παρέχει αντίστοιχες υπηρεσίες μεταφοράς, πωλήσεις και αγορές των ίδιων προϊόντων υπό παρόμοιες συνθήκες και περιστάσεις, τόσο σε συνδεδεμένες εταιρείες όσο και σε ανεξάρτητα μέρη (εσωτερική ΣΜΕΤ), ή
- Δύο ανεξάρτητα μέρη να πραγματοποιούν συγκρίσιμες συναλλαγές υπό παρόμοιες συνθήκες.

Η Εταιρία ΒΗΤΑ, λαμβάνει αντίστοιχες υπηρεσίες από τρίτου μη συνδεδεμένου, καθώς και έχει πραγματοποιήσει παρόμοιες συναλλαγές που αφορά την πώληση και την αγορά των προϊόντων.

Σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, και για σκοπούς τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, οι παραδοσιακές μέθοδοι προτιμώνται έναντι των μη παραδοσιακών σε περίπτωση που μπορούν να εφαρμοστούν με τον ίδιο αξιόπιστο τρόπο με αυτές. Συνεπώς και βάση των παραπάνω για την τεκμηρίωση των όρων τιμολόγησης της υπό εξέταση συναλλαγής μπορεί να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος της συγκρίσιμης με ελεγχόμενης τιμής με τη χρήση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων.

6.9.2 Τεκμηρίωση των υπηρεσιών μεταφοράς

Για την τεκμηρίωση των υπηρεσιών μεταφοράς που πραγματοποίησε η εταιρεία ΓΑΜΑ προς την Εταιρεία, βρέθηκαν εσωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά αφορούνε την τιμή αγοράς της υπηρεσίας από τρίτους μη συνδεδεμένους και την χιλιομετρική απόσταση που διένυσαν για την παράδοση των προϊόντων. Συνεπώς προκειμένου να ελεγχθεί κατά πόσο οι συναλλαγές αυτές είναι ίσες με την αρχή των ίσων αποστάσεων, βρέθηκε η μέση τιμή ανά χιλιόμετρο των μη συνδεδεμένων και στη συνέχεια έγινε σύγκριση με την μέση τιμή ανά χιλιόμετρο για της συνδεδεμένη εταιρεία.

Από 1 έως 999 χιλιόμετρα.

Για την συγκεκριμένη χιλιομετρική απόσταση παρατηρούμε ότι η μέση τιμή αγοράς της υπηρεσίας από την συνδεδεμένη εταιρία, είναι 0.92€ ανά χιλιόμετρο, τιμή που βρίσκεται εντός του ενδοτεταρτομοριακού εύρους. Η τιμολόγηση αυτή, σύμφωνα με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Πίνακας 6.4

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ "ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΤΙΜΗΣ" (ΕΞΩΤΕΡΙΚΗ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΙΜΩΝ) ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΊΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ 1-999 ΧΙΛΙΟΜΕΤΡΑ ΑΝΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΣΗ

ΑΓΟΡΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΠΟ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

	ΧΙΛΙΟΜΕΤΡΑ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ €	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΑ € ΧΙΛΙΟΜΕΤΡΟ
ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ ΓΑΜΑ Α.Ε.	339.176	310.468,57	0,92

ΑΓΟΡΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΠΟ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

	ΧΙΛΙΟΜΕΤΡΑ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ €	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΑ € ΧΙΛΙΟΜΕΤΡΟ
Ανεξάρτητη Εταιρία 1	2.170	2.140,00	0,99
Ανεξάρτητη Εταιρία 2	11.366	13.630,00	1,20
Ανεξάρτητη Εταιρία 3	33.114	27.380,00	0,83
Ανεξάρτητη Εταιρία 4	4.892	6.880,00	1,41
Ανεξάρτητη Εταιρία 5	1.700	1.480,00	0,87
Ανεξάρτητη Εταιρία 6	7.376	7.015,00	0,95
Ανεξάρτητη Εταιρία 7	20.690	18.505,00	0,89
Ανεξάρτητη Εταιρία 8	49.657	44.575,00	0,90
Ανεξάρτητη Εταιρία 9	4.792	4.240,00	0,88
Ανεξάρτητη Εταιρία 10	24.647	23.895,00	0,97
Ανεξάρτητη Εταιρία 11	8.164	9.225,00	1,13
Ανεξάρτητη Εταιρία 12	43.790	36.155,00	0,83
Ανεξάρτητη Εταιρία 13	15.078	13.825,00	0,92
Ανεξάρτητη Εταιρία 14	66.270	54.395,00	0,82

Τεταρτημόριο	Εύρος	Εξίσωση
Q1		0,87
Q2		0,91
Q3		0,98
Q4		1,41
Εύρος τιμών τήρησης ίσων		0,87-1,41

Από 1000 έως 13999 χιλιόμετρα.

Για την συγκεκριμένη χιλιομετρική απόσταση επίσης παρατηρούμε ότι η μέση τιμή αγοράς της υπηρεσίας από την συνδεδεμένη εταιρία, είναι 0.84€ ανά χιλιόμετρο, τιμή που βρίσκεται εντός του ενδοτεταρτομοριακού εύρους. Η τιμολόγηση αυτή, σύμφωνα με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Πίνακας 6.5

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ "ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΤΙΜΗΣ" (ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΙΜΩΝ) ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΊΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ 1000-1399 ΧΙΛΙΟΜΕΤΡΑ ΑΝΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΣΗ

ΑΓΟΡΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΠΟ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

	ΧΙΛΙΟΜΕΤΡΑ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ €	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΑ ΧΙΛΙΟΜΕΤΡΟ
ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ ΓΑΜΑ Α.Ε.	492.510	412.214,00	0,84

ΑΓΟΡΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΠΟ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

	ΧΙΛΙΟΜΕΤΡΑ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ €	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΑ ΧΙΛΙΟΜΕΤΡΟ
Ανεξάρτητη Εταιρία 1	14.860	11.335,00	0,76
Ανεξάρτητη Εταιρία 2	13.180	10.570,00	0,80
Ανεξάρτητη Εταιρία 3	13.385	11.130,00	0,83
Ανεξάρτητη Εταιρία 4	9.935	7.915,00	0,80
Ανεξάρτητη Εταιρία 5	16.015	13.110,00	0,82
Ανεξάρτητη Εταιρία 6	12.360	11.170,00	0,90
Ανεξάρτητη Εταιρία 7	35.255	29.340,00	0,83
Ανεξάρτητη Εταιρία 8	2.650	2.060,00	0,78
Ανεξάρτητη Εταιρία 9	17.150	14.940,00	0,87
Ανεξάρτητη Εταιρία 10	8.660	7.930,00	0,92
Ανεξάρτητη Εταιρία 11	5.500	5.100,00	0,93
Ανεξάρτητη Εταιρία 12	7.800	6.390,00	0,82
Ανεξάρτητη Εταιρία 13	11.000	9.560,00	0,87

Τεταρτημόριο	Εύρος	Εξίσωση
Q1		0,80
Q2		0,83
Q3		0,87
Q4		0,93
Εύρος τιμών τήρησης ίσων		0,80-0,93

Από 1400 έως 2000 χιλιόμετρα.

Τέλος χιλιομετρική απόσταση από 1400 έως 2000 χλμ, παρατηρούμε ότι η μέση τιμή αγοράς της υπηρεσίας από την συνδεδεμένη εταιρία, είναι 0.78€ ανά χιλιόμετρο, τιμή που βρίσκεται εντός του ενδοτεταρτομοριακού εύρους. Η τιμολόγηση αυτή, σύμφωνα με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Πίνακας 6.6

**ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ "ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΤΙΜΗΣ" (ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΙΜΩΝ) ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ
ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ 1400-2000 ΧΙΛΙΟΜΕΤΡΑ ΑΝΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΣΗ**

ΑΓΟΡΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΠΟ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

	ΧΙΛΙΟΜΕΤΡΑ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ €	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΑ ΧΙΛΙΟΜΕΤΡΟ
ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ ΓΑΜΑ Α.Ε.	246.880	192.134,84	0,78

ΑΓΟΡΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΠΟ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

	ΧΙΛΙΟΜΕΤΡΑ	ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ €	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΝΑ ΧΙΛΙΟΜΕΤΡΟ
Ανεξάρτητη Εταιρία 1	61.420	47.684,99	0,78
Ανεξάρτητη Εταιρία 2	31.590	24.250,00	0,77
Ανεξάρτητη Εταιρία 3	19.940	15.900,00	0,80
Ανεξάρτητη Εταιρία 4	27.520	21.360,00	0,78
Ανεξάρτητη Εταιρία 5	10.200	7.780,00	0,76
Ανεξάρτητη Εταιρία 6	22.340	17.740,00	0,79
Ανεξάρτητη Εταιρία 7	20.290	15.720,00	0,77
Ανεξάρτητη Εταιρία 8	26.445	21.280,00	0,80
Ανεξάρτητη Εταιρία 9	7.910	6.000,00	0,76
Ανεξάρτητη Εταιρία 10	17.990	14.030,00	0,78
Ανεξάρτητη Εταιρία 11	20.040	15.970,00	0,80
Ανεξάρτητη Εταιρία 12	35.710	27.550,00	0,77
Ανεξάρτητη Εταιρία 13	15.951	4.400,00	0,28

Τεταρτημόριο	Εύρος	Εξίσωση
Q1		0,77
Q2		0,78
Q3		0,79
Q4		0,80
Εύρος τιμών τήρησης ίσων		0,77-0,80

6.9.3 Τεκμηρίωση των Πωλήσεων και αγορών των προϊόντων

Όπως περιγράφεται παραπάνω, κατέστη δυνατό να εντοπιστούν εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία προκειμένου να αξιολογηθεί η συμβατότητα της υπό εξέταση τιμολογιακής πολιτικής με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Παρακάτω οι εμπορικές πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση κατηγοριοποιούνται με βάση το είδος του προϊόντος και στη συνέχεια υπολογίζεται η μέση τιμή αγοράς ή πώλησης για κάθε συναλλαγή.

Αγορές Προϊόντων

Η τιμή αγοράς του Προϊόντος μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών βρίσκεται εντός του 1^{ου} (Q1) και 3^{ου} (Q3) τεταρτημρίου, γεγονός που δηλώνει ότι η τιμή είναι συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Πίνακας 6.7

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ "ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΤΙΜΗΣ" (ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΙΜΩΝ) ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ

ΑΓΟΡΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΠΟ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ
ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΓΑΜΑ Α.Ε.	32.416,00	124.569,87	0,26

ΑΓΟΡΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΠΟ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ
Ανεξάρτητη Εταιρία 1	714.708,10	3.087.975,00	0,23
Ανεξάρτητη Εταιρία 2	1.383.748,35	3.975.650,00	0,35
Ανεξάρτητη Εταιρία 3	537.406,20	1.950.630,00	0,28
Ανεξάρτητη Εταιρία 4	13.822,00	69.110,00	0,20
Ανεξάρτητη Εταιρία 5	212.771,00	757.150,00	0,28
Ανεξάρτητη Εταιρία 6	62.090,60	282.230,00	0,22

Τεταρτημόριο	Εύρος	Εξίσωση
Q1		0,22
Q2		0,25
Q3		0,28
Q4		0,35
Εύρος τιμών τήρησης ίσων αποστάσεων		0,22-0,28

Πωλήσεις Προϊόντων

Η τιμή πώλησης του Προϊόντος μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών βρίσκεται εντός του 1^{ου} (Q1) και 3^{ου} (Q3) τεταρτημρίου , γεγονός που δηλώνει ότι η τιμή είναι συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Πίνακας 6.8

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ "ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΤΙΜΗΣ" (ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΙΜΩΝ) ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ

ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΣΕ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ
ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΓΑΜΑ Α.Ε.	15.124,00	63.250,00	0,24

ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΣΕ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ
Ανεξάρτητη Εταιρία 1	4.754,10	20.670,00	0,23
Ανεξάρτητη Εταιρία 2	528,00	2.200,00	0,24
Ανεξάρτητη Εταιρία 3	525,68	1.900,00	0,28
Ανεξάρτητη Εταιρία 4	5.803,55	28.310,00	0,21
Ανεξάρτητη Εταιρία 5	16.254,15	65.170,00	0,25
Ανεξάρτητη Εταιρία 6	131,95	530,00	0,25

Τεταρτημόριο	Εύρος	Εξίσωση
Q1		0,23
Q2		0,24
Q3		0,25
Q4		0,28
Εύρος τιμών τήρησης ίσων αποστάσεων		0,23-0,28

ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΑΝΑΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΒΗΤΑ Α.Ε.

Η ελεύθερη αγορά και η απελευθέρωση του εμπορίου έχει επιφέρει τον έντονο ανταγωνισμό μεταξύ των επιχειρήσεων. Η τιμές των προϊόντων ή των υπηρεσιών, η ποιότητα καθώς και η εξυπηρέτηση είναι έννοιες που προβληματίζουν καθημερινά τις επιχειρήσεις. Για τον λόγω αυτό, προκειμένου οι επιχειρήσεις να ανταπεξέλθουν στους ανταγωνιστικού ρυθμούς, να αυξήσουν την αποδοτικότητα και την αξία τους, προβαίνουν σε επιχειρηματικές αναδιαρθρώσεις.

Η εταιρεία ΒΗΤΑ Α.Ε. το έτος 2015, οδηγήθηκε σε μια εσωτερική αναδιάρθρωση προκειμένου να ανταπεξέλθει στο ανταγωνιστικό αυτό περιβάλλον. Η εταιρεία, μεταβίβασε στην συνδεδεμένη της, πέντε συμβάσεις παροχής υπηρεσιών που είχε συνάψει με πελάτες της. Αποτέλεσμα ήταν οι πέντε αυτοί πελάτες, να εξυπηρετούνται πλέον από την συνδεδεμένη εταιρεία. Ο λόγος μεταφοράς του πελατολογίου είναι η μεταφορά των εν λόγω πελατών στο εξωτερικό.

Σύμφωνα με το άρθρο 51 του Ν.4172/2013, κάθε επιχειρηματική αναδιάρθρωση που πραγματοποιείται μεταξύ συνδεδεμένων μερών και κατά τη διαδικασία αυτή, μεταφέρονται λειτουργίες, επιχειρηματικές ευκαιρίες καθώς και επιχειρηματικοί κίνδυνοι που απορρέουν από τις συναλλαγές, θα πρέπει να γίνεται έναντι αντίτιμου το οποίο θα είναι σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Το αντίτιμο για το «πακέτο μεταβίβασης» δηλαδή θα πρέπει να συγκριθεί με άλλες μεταβιβάσεις σε ανεξάρτητες εταιρείες προκειμένου να αποδειχθεί ότι δεν παραβιάζονται οι οδηγίες του ΟΟΣΑ. Σε περίπτωση όμως, που δεν υπάρχουν άλλες συγκρίσιμες συναλλαγές, για την μεταβίβαση των λειτουργιών, καθορίζεται ένα αντίτιμο, το οποίο θα είναι σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων, με βάση τη συνολική αξία των λειτουργιών και κινδύνων (πακέτο μεταβίβασης) με συνεκτίμηση της αναγόμενης παρούσας αξίας μελλοντικών κερδών που προσδοκούνται από τη μεταβίβαση ως σύνολο. Η εταιρία δύναται να χρησιμοποιήσει οποιαδήποτε άλλη μέθοδο εφόσον αποδεικνύεται ότι η συναλλαγή είναι σύμφωνη με τις οδηγίες.

Στα πλαίσια εφαρμογής του παρόντος άρθρου, η επιχείρηση εφάρμοσε την μέθοδο του Καθαρού Κέρδους συναλλαγής. Για την εφαρμογή της μεθόδου, αρχικά έγινε συμπληρωματική τεκμηρίωση των προαναφερθέντων ενδοομικών

συναλλαγών, σύμφωνα με την μέθοδο του Καθαρού κέρδους συναλλαγής προκειμένου να προσδιοριστεί και να συγκριθεί με ανεξάρτητες εταιρίες ο δείκτης κερδοφορίας της εταιρίας ΒΗΤΑ Α.Ε. Στη συνέχεια, για την σύγκριση και εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων, απαιτείται να προσδιοριστεί το περιθώριο κέρδους από την μεταφορά των λειτουργιών των συγκεκριμένων πελατών και να συγκριθεί με το ανωτέρω περιθώριο.

Ανάλυση διαδικασιών υπολογισμού αντίτιμου για την μεταφορά λειτουργιών

Αρχικά, θα πρέπει να υπολογιστεί το αντίτιμο το οποίο θα πρέπει να καταβάλει η συνδεδεμένη εταιρεία στην ΒΗΤΑ Α.Ε. Για να γίνει εφικτό αυτό, πρέπει να υπολογιστεί η κερδοφορία που έχει η μητρική εταιρία από τους πέντε πελάτες ξεχωριστά. Οι συμβάσεις που είχε συνάψει η εταιρία με τους πελάτες ισχύουν για ακόμη δύο χρόνια, δηλαδή για το έτος 2016 και το έτος 2017. Θα πρέπει αρχικά να υπολογιστεί κέρδος των πέντε πελατών που θα είχε η εταιρία ΒΗΤΑ Α.Ε. ώστε να προσδιοριστεί το συνολικό έσοδο (και κατ' επέκταση αντίτιμο πληρωμής) που αναμένεται να έχει η συνδεδεμένη εταιρία από την εν λόγω μεταφορά.

Στο πρώτο στάδιο προσδιορισμού του κέρδους, πρέπει να υπολογιστεί το περιθώριο κέρδους για τον καθένα πελάτη. Από τις χρηματοοικονομικές αναφορές που χρησιμοποιήθηκαν, προσδιορίστηκε το αρχικό περιθώριο κέρδους με την αφαίρεση των άμεσων εξόδων κάθε συναλλαγής από τα μικτά αποτελέσματα. Στη συνέχεια, για να προσδιοριστεί το τελικό περιθωρίου κέρδους, πρέπει να συμπεριλαμβάνονται και τα ποσοστά των υπολοίπων εξόδων της εταιρίας, (λειτουργικά έξοδα κτλ) κατά αναλογία. Τα λειτουργικά έξοδα της εταιρίας με ποσοστό δηλαδή που συμμετέχουν οι πελάτες αυτοί στα υπόλοιπα έξοδα. Για τον ορθό υπολογισμό, χρησιμοποιήθηκε το P&L (Profit and Loss Statement) στο οποίο καταγράφονται τα έσοδα της εταιρίας ανά λειτουργία καθώς και κόστη που συνδέονται με τις υπηρεσίες μεταφοράς. Στη συνέχεια, αφού υπολογίστηκε το ποσοστό συμμετοχής του κάθε πελάτη στα συνολικά έσοδα, έγινα αναπροσαρμογή του EBIT ώστε να συμπεριλαμβάνει και τα συνολικά έξοδα και να οδηγεί στα τελικά ενδοομιλικά έσοδα ανά πελάτη. Παρατίθεται ο πίνακας με τα αποτελέσματα από την

ανάλυση των αναφορών που χρησιμοποιήθηκαν. Για τον σωστότερο υπολογισμό του κέρδους, χρησιμοποιήθηκε ο μέσος όρος δύο στη σειρά ετών.

Πίνακας 7.1

ΠΕΛΑΤΗΣ	2014				2015			
	ΧΛΜ	ΔΡΟΜ	ΜΙΚΤΟ	ΝΕΟ ΜΙΚΤΟ	ΧΛΜ	ΔΡΟΜ	ΜΙΚΤΟ	ΝΕΟ ΜΙΚΤΟ
Πελάτης 1	4.208.530	3.211	1.374.702 €	1.346.759 €	4.197.663	3.796	1.075.519 €	1.086.378 €
Πελάτης 2	128.792	67	23.484 €	23.007 €	349.323	149	67.286 €	67.965 €
Πελάτης 3	79.140	113	22.701 €	22.240 €	115.655	153	33.099 €	33.433 €
Πελάτης 4	12.722	24	16.041 €	15.715 €	13.015	17	8.443 €	8.528 €
Πελάτης 5	70.892	32	2.705 €	2.650 €	152.000	94	10.066 €	10.168 €
ΥΠΟΛΟΙΠΟΙ ΠΕΛΑΤΕΣ	469.375	754	155.384 €	152.226 €	1.023.634	1.387	255.337 €	257.915 €
ΣΥΝΟΛΟ ΣΤΟΛΟΥ	4.969.451	4.201	1.595.017 €	1.562.596 €	5.851.290 €	5.596 €	1.449.750 €	1.464.387 €

Πίνακας 7.2

	2014	2015
Συνολικό EBIT		624.722 €
Δαπάνες χιλιομετρικές	598.324 €	440.040 €
Δαπάνες ανά χλμ	0,1075 €	0,0752 €
Δαπάνες εκτέλεσης δρομολογίων	430.165 €	399.625 €
Δαπάνες ανά δρομολόγιο	102,40 €	71,41 €
Μικτό Κέρδος	1.562.596 €	1.464.387 €
Πελάτης 1	565.641 €	499.615 €
Πελάτης 2	2.304 €	31.054 €
Πελάτης 3	2.163 €	13.809 €
Πελάτης 4	11.890 €	6.336 €
Πελάτης 5	8.246 €	7.976 €
EBIT Ενδοομιλικής Μεταφοράς	573.752 €	542.838 €

Η στήλη με το μικτό αρχικό μικτό περιθώριο κέρδους, υπολογίστηκε χρησιμοποιώντας τα συνολικά έσοδα ανά πελάτη μείον τα έξοδα που αφορούν τις συγκεκριμένες σε αυτούς μεταφορές. Στη συνέχεια, με την χρήση ενός P&L, προσδιορίστηκε το περιθώριο κέρδους της εταιρίας το οποίο είναι **598.324** και **624.722** ευρώ αντίστοιχα καθώς και οι χιλιομετρικές δαπάνες και οι δαπάνες εκτέλεσης δρομολογίων. Οι δαπάνες ανά χιλιόμετρο και ανά δρομολόγιο, υπολογίστηκαν διαιρώντας τις χιλιομετρικές δαπάνες με τα συνολικά χιλιόμετρα και αντίστοιχα τις δαπάνες εκτέλεσης δρομολογίων με τα συνολικά δρομολόγια. Στη συνέχεια, πρέπει να υπολογιστεί το αναπροσαρμοσμένο μικτό περιθώριο κέρδους για τον κάθε πελάτη που θα περιλαμβάνει και τα συνολικά έξοδα της εταιρίας χρησιμοποιώντας τον τύπο:

Αναπροσαρμοσμένο EBIT = (Συνολικό EBIT+ Δαπάνες χιλιομετρικές + Δαπάνες εκτέλεσης Δρομολογίων) x (Αρχικό Μικτό/Συνολικό Αρχικό Μικτό)

Σε αυτό το στάδιο, έχουν υπολογιστεί τα αναπροσαρμοσμένα μικτά περιθώρια κέρδους. Συνεπώς για την ολοκλήρωση εύρεσης του αντιτίμου, πρέπει να υπολογιστεί το τελικό περιθώριο κέρδους για τον κάθε πελάτη. Η εύρεση του γίνεται με τον τύπο:

Τελικό EBIT = Αναπροσαρμοσμένο – (Δαπάνες ανά χιλιόμετρο X χιλιόμετρα) – (Δαπάνες ανά δρομολόγιο X Δρομολόγια)

Σε αυτό το στάδιο δηλαδή, έχει υπολογιστεί το τελικό EBIT και κατ' επέκταση ποσό κέρδους για του πέντε πελάτες σε ενδοομιλικό επίπεδο. Το μέσο όρο των δύο χρόνων που χρησιμοποιήθηκαν είναι **558.295€**. Αντίστοιχο θα είναι και το ποσό για το έτος 2016 ενώ για το έτος 2017 καθώς οι συμβάσεις αφορούν τους πρώτους 4 μήνες, το ποσό διαμορφώνεται στις **186.098€**. Συνοψίζοντας, έχουμε το εξής κέρδος που θα είχε η εταιρία ΒΗΤΑ Α.Ε. ανά έτος:

2015	558.295 €
2016	558.295 €
2017	186.098 €
Συνολικό	1.302.688 €

Το τελευταία στάδιο απαιτεί τον υπολογισμό της λειτουργικής κερδοφορίας σε ποσοστό, και της συνδεδεμένης εταιρίας και της μητρικής συμπεριλαμβανομένου και του ποσού αποζημίωσης λόγω μεταφοράς του πακέτου μεταβίβασης, σε σχέση με τους πέντε πελάτες που μεταβιβάζονται. Ο λόγος υπολογισμού έγκειται στο γεγονός ότι εφόσον η λειτουργική κερδοφορία της κάθε εταιρίας σε συνάρτηση με τους μεταβιβαζόμενους πελάτες, μετά την αποζημίωση, κυμαίνεται εντός των ορίων της συμπληρωματικής μελέτης που πραγματοποιήθηκε σε σχέση με τρίτους ανεξάρτητους, το αντίτιμο πληρωμής είναι σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Πίνακας 7.3

Είδος Συναλλαγής	Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς από την ΓΑΜΑ Α.Ε στη ΒΗΤΑ Α.Ε. για τους ενδοομιλικούς Πελάτες	Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς από την ΒΗΤΑ Α.Ε στη ΓΑΜΑ.ΑΕ. Για τους ενδοομιλικούς Πελάτες
Λειτουργικά Εσοδα	1.464.080,57	703.705,98
Κόστος πωληθέντων	1.328.368,32	617.356,19
Μικτό κέρδος	135.712,25	86.349,79
Μικτό κέρδος %	9,27%	12,27%
Λειτουργικά Έξοδα	112.821,59	
Λειτουργικό Κέρδος	72.890,66	24.473,32
NCP	5,24%	3,60%

Η λειτουργική κερδοφορία των εν λόγω συναλλαγών θα πρέπει να κυμαίνεται στο τέλος της χρήσης από 2,90% έως 8,08%

Συμπληρωματική τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών

Η σύγκριση για την μεταβίβαση των λειτουργιών της εταιρίας, απαιτεί την συμπληρωματική τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών του προηγούμενου κεφαλαίου, ώστε να συγκριθεί το περιθώριο κέρδους της μεταβιβαζόμενης ενδοομιλικής δραστηριότητας με το περιθώριο κέρδους της εταιρείας ΒΗΤΑ Α.Ε σε ανεξάρτητες.

Συγκεκριμένα, προκειμένου να ελεγχθεί περαιτέρω η συμβατότητα που αφορά την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς με την αρχή των ίσων αποστάσεων διενεργήθηκε συμπληρωματική ανάλυση προκειμένου να προσδιοριστεί η λειτουργική κερδοφορία που πραγματοποίησε η ΓΑΜΑ Α.Ε. σε σχέση με την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς στη ΒΗΤΑ Α.Ε.

Στο πλαίσιο της εφαρμογής της Μεθόδου του Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής (ΜΚΚΣ) υπολογίστηκε το Λειτουργικό Περιθώριο Κέρδους επί κόστους (ΛΠΚΚ) που πραγματοποίησε η ΓΑΜΑ Α.Ε. από την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς στη ΒΗΤΑ Α.Ε. κατά την υπό εξέταση χρήση και βρέθηκε ίσο με 7,03%. Το εν λόγω λειτουργικό περιθώριο κέρδους επί κόστους βρίσκεται εντός του ενδοτεταρτημοριακού εύρους των λειτουργικών περιθωρίων κέρδους επί κόστους που πραγματοποίησαν συγκρίσιμοι ανεξάρτητοι πάροχοι για την περίοδο 2011 - 2014 (2,90% έως 8,08% με διάμεσο 4,40%), όπως προκύπτει από τη σχετική συγκριτική μελέτη που πραγματοποιήθηκε από τράπεζα πληροφοριών για την χρήση των στοιχείων.

Πίνακας 7.4

Ενδοτεταρτημοριακό Έυρος	Σταθμισμένος μέσος όρος Λειτουργικού Περιθωρίου Κέρδους επί κόστους
Ελάχιστο	1,27%
Q1 (Πρώτο Τεταρτημόριο)	2,90%
Q2 (Διάμεσος	4,40%
Q3 (Τρίτο Τεταρτημόριο)	8,08%
Q4 (Μέγιστο)	15,27%

Συμπεραίνουμε δηλαδή ότι η υπό εξέταση συναλλαγή είναι ίση με την αρχή των ίσων αποστάσεων και οι ενδοομιλικές συναλλαγές της εταιρείας ΒΗΤΑ Α.Ε. με την εταιρεία ΓΑΜΑ. Α.Ε τεκμηριώνονται βάσει των οδηγιών του ΟΟΣΑ.

Σύνοψη και Συμπεράσματα τεκμηρίωσης μεταφοράς λειτουργιών

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες μελέτες και την εφαρμογή της μεθόδου του λειτουργικού περιθωρίου κέρδους, έχουμε εξάγει τα εξής συμπεράσματα:

1. Η εταιρεία ΒΗΤΑ Α.Ε στην συμπληρωματική μελέτη που πραγματοποιήθηκε, τεκμηριώνει τις ενδοομιλικές της συναλλαγές, που αφορούν της υπηρεσίες μεταφοράς σε σχέση με τρίτους ανεξάρτητους, με λειτουργικό περιθώριο κέρδους 7,03%. (ποσοστό που βρίσκεται εντός ενδοεταρτομοριακού εύρους)
2. Μετά την αποζημίωση που κατέβαλε η εταιρία ΓΑΜΑ στην εταιρεία ΒΗΤΑ, το περιθώριο κέρδους των δυο εταιριών κυμαίνεται στο ποσοστό περιθωρίου κέρδους που έχει η εταιρεία με τρίτους.

Με τα δύο παραπάνω αποτελέσματα, συμπεραίνουμε ότι το αντίτιμο που κατέβαλε η συνδεδεμένη εταιρία είναι σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων, καθώς δεν επηρέασε το περιθώριο κέρδους των εξεταζόμενων εταιριών μετατοπίζοντας το εκτός ορίων σε σύγκριση με ανεξάρτητες εταιρείες, λόγω υπερτιμολόγησης ή υποτιμολόγησης του πακέτου μεταβίβασης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Οι ενδοομιλικές συναλλαγές αποτελούν ένα επίκαιρο αντικείμενο της παγκόσμιας κοινωνίας το οποίο χρίζει ιδιαίτερης προσοχής τόσο από τις πολυεθνικές εταιρείες όσο και από τα Κράτη που δραστηριοποιούνται αυτές. Η εναρμόνιση των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ, έγκειται στην προσπάθεια καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, οδηγώντας το εκάστοτε κράτος σε οικονομική ανάπτυξη.

Ήδη από την δεκαετία του 60', όπως αναλύεται και στο κεφάλαιο της βιβλιογραφικής επισκόπησης, σύμφωνα με τις έρευνες που έχουν διεξαχθεί, το πρόβλημα της χειραγώγησης των ενδοομιλικών τιμών με σκοπό την μεταφορά των κερδών σε χώρες με ευνοϊκότερους φορολογικούς συντελεστές, είναι μεγάλο. Οι πολυεθνικές εταιρίες, ιδρύουν θυγατρικές σε χώρες με χαμηλότερο συντελεστή φορολόγησης από την έδρα της μητρικής και τιμολογούν τις συναλλαγές τους με ποσά μεγαλύτερα από αυτά της αγοράς, ώστε να μεταφέρουν το μεγαλύτερο μέρος των φορολογητέων τους κερδών εκεί.

Η ραγδαία αυτή ανάπτυξη της παγκόσμιας οικονομίας και η δραστηριοποίηση των πολυεθνικών εταιρειών σε διαφορετικά κράτη, συνέβαλε στην δημιουργία ενός νομοθετικού πλαισίου σύμφωνα με το οποίο θα ελέγχονται οι ενδοομιλικές τους συναλλαγές και θα προστατεύεται η εύρυθμη λειτουργία της αγοράς. Το νομοθετικό αυτό πλαίσιο, αποτελούν κυρίως οι Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ και η αρχή των ίσων αποστάσεων (arm's length principle). Η αρχή αυτή, θέτει ένα πρότυπο ευρέως αποδεκτό σύμφωνα με το οποίο ορίζεται η καταλληλότητα της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών ενός ομίλου. Συγκεκριμένα, η τιμή των ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών είναι εύλογη όταν θα αντιστοιχούσε σε μια ίδια τιμή που θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών, υπό το καθεστώς της ελεύθερης αγοράς. Επίσης, οι οδηγίες του ΟΟΣΑ παρέχουν οδηγίες για την επίλυση διαφορών μεταξύ των συμφωνιών των κρατών-μελών.

Η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών πραγματοποιείται με την σύνταξη του Φακέλου Τεκμηρίωσης. Ο φάκελος τεκμηρίωσης δηλαδή αποτελεί το μέσο κατά το οποίο αποδεικνύεται στις φορολογικές αρχές ότι οι συναλλαγές των συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι εύλογες και δεν είχαν ως σκοπό την μεταφορά φορολογητέων κερδών εκτός του κράτους. Στην Ελλάδα, από το 1994, έχει τεθεί σε ισχύ νομοθετικό πλαίσιο το οποίο ενσωματώνει την αρχή των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Πλέον, οι Ελληνικές επιχειρήσεις υποχρεούνται να καταρτίζουν Φάκελο Τεκμηρίωσης. Μάλιστα, οι εταιρείες που υπόκεινται σε έλεγχο από ελεγκτικές εταιρείες, για την έκδοση και τη λήψη του φορολογικού πιστοποιητικού τους, είναι απαραίτητη η υπόδειξη και η μελέτη του φακέλου.

Η συνεχής ανάπτυξη και γιγάντωση όμως των πολυεθνικών εταιρειών, έχει ως αποτέλεσμα τις όλο και πολυπλοκότερες συναλλαγές μεταξύ τους. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η μεταφορά λειτουργιών εντός των συνδεδεμένων εταιρειών που η ανάλυση του έγινε στο κεφάλαιο 6 της παρούσας διπλωματικής εργασίας. Οι φορολογικές αρχές εναρμονίζονται όλο και περισσότερο με τις πολύπλοκες συναλλαγές και θεσπίζουν συνεχώς νόμους για την αντιμετώπιση τους όπως για παράδειγμα το άρθρο 51 του Ν.4172 κατά το οποίο σε περίπτωση αναδιάρθρωσης ενός ομίλου, το αντίτιμο για την μεταφορά του πακέτου μεταβίβασης θα πρέπει να είναι σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Στο τελευταίο κεφάλαιο, με την εφαρμογή αποδεκτών μεθόδων από τον ΟΟΣΑ, τεκμηριώθηκε ότι το αντίτιμο για την μεταβίβαση των λειτουργιών είναι σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων, δηλαδή ίδιο με το ποσό που θα μεταβιβαζόταν και σε μια τρίτη μη συγγενείς εταιρεία. Το μεγάλο ζήτημα όμως που τίθεται από την τεκμηρίωση, αφορά το γεγονός, ότι σε τέτοιες συναλλαγές, η διοικήσεις χρησιμοποιούν συνήθως τις μη παραδοσιακές μεθόδους, λόγω δυσκολίας εύρεσης συγκριτικών εσωτερικών στοιχείων. Συνεπώς, κρίνεται το κατά πόσο θα γίνει αποδεκτή η τεκμηρίωση από το δεύτερο συμβαλλόμενο κράτος. Η συνδεδεμένη εταιρία που εδρεύει στο εξωτερικό, θα εμφανίσει ένα έξοδο για την αγορά του πακέτου το οποίο θα μειώσει τα φορολογητέα της κέρδη. Το μεγάλο πρόβλημα της τεκμηρίωσης δηλαδή έγκεινται στο γεγονός, ότι η διοίκηση θα πρέπει να τεκμηριώνει με τέτοιο τρόπο την μεταφορά των λειτουργιών, ώστε να μην τεθεί υπό αμφισβήτηση κάποια παραδοχή που λήφθηκε στην σύνταξη του Φακέλου. Σε περίπτωση που το

δεύτερο κράτος, απορρίπτει το έξοδο και εμφανιστεί σαν λογιστική διαφορά, ο όμιλος θα υποστεί διπλή φορολόγηση.

Παρατηρούμε δηλαδή ότι οι συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων μίας πολυεθνικής εταιρείας, γίνονται πολύπλοκες και εξελίσσονται όλο και περισσότερο, ώστε να διατηρείται το ανταγωνιστικό τους πλεονέκτημα. Η πολυπλοκότητα αυτή, καθίστα όμως την εφαρμογή των ίσων αποστάσεων και κατ' επέκταση την τεκμηρίωση τους δυσκολότερη. Σε ορισμένες περιπτώσεις δεν είναι εύκολο, λόγω των φύσεων των συναλλαγών, να υπολογιστούν τα πραγματικά έξοδα ή η συμμετοχή μιας θυγατρικής στα έσοδα του ομίλου με συνέπεια να μην εφαρμόζονται ορθά οι μέθοδοι τεκμηρίωσης. Για του ομίλους, η δυσκολία αυτή που δημιουργείται, αυξάνει σημαντικά το κόστος τεκμηρίωσης των συναλλαγών καθώς θα πρέπει να πραγματοποιηθούν περαιτέρω έρευνες και προσαρμογές των δεδομένων.

Καθίσταται δηλαδή αναγκαία, η θέσπιση και η ανάπτυξη ενός νέου φορολογικού πλαισίου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, το οποίο θα περιλαμβάνει όλες τις μορφές των σύγχρονων συναλλαγών και θα παραθέτει τρόπους και μεθόδους τεκμηρίωσης, που θα είναι εύκολα εφαρμόσιμοι. Η θέσπιση καινούριων νομοθετικών πλαισίων, θα προάγει την αρμονική συνεργασία μεταξύ των επιχειρήσεων και των κρατών, δίνοντας τα κατάλληλα κίνητρα, με σκοπό την εύρεση ενός πλαισίου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, το οποίο θα παρέχει τα εργαλεία ανάπτυξης για τις εγχώριες εταιρείες και παράλληλα θα προστατεύει τα φορολογητέα έσοδα του κράτους και θα αποτρέπει την φοροδιαφυγή και την φοροαποφυγή.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

1. Νικόλαος Γ. Μουστάκης, (2009), Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις (TransferPricing) Μεταξύ Πολυεθνικών Επιχειρήσεων
2. Ανδρέας Τσουρουφλής, (2010), Η ενδοομιλική Τιμολόγηση TransferPricing
3. Βασίλειος Ι. Λουμιώτης, ΟΕΛ, (2015), Θέματα Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων.
4. Άρθρο του Μουσή Λίτση, 2013, Ιστολόγιο «Η οικονομία με άλλο μάτι»
5. Γεώργιος Τζίφας, ΟΕΛ, (2015), ProSeminar dsexecutiveProffessionalStudies, “Τεκμηρίωση τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών.
6. Μ. Τσιρίκου/ Π. Ζαφειρόπουλου, (2004), Ρύθμιση ζητημάτων TransferPricing στο ελληνικό και διεθνές φορολογικό δίκαιο. Νομοθετικές προσεγγίσεις και πρακτικές εφαρμογές
7. Παναγιώτης Β. Πάτσης, (2015), Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων

Ξένα Βιβλιογραφία

1. HirshleiferJ. (1956), On The Economics of Transfer Pricing
2. GouldJ.R. (1964), Internal Pricing in Firms When There are Costs of Using an Outside Market
3. HorstT. (1971), The theory of The Multinational Firm: Optimal Behavior under Different Tariff and Tax Rates
4. Copithorne L. W. (1971), International Corporate Transfer Prices and Government Policy
5. Rashad Abdel-Khalik and Edward J. Lusk. (974), Transfer Pricing – A Synthesis
6. BondE. W. (1980), Optimal Transfer Pricing When Tax Rates Differ

7. Samuelson L. (1982), The multinational Firm with arm's length Transfer Price Limits
8. Diewert W. E. (1985), Transfer pricing and economic efficiency
9. Rugman A. M. and Eden L. (1985), Multinationals and Transfer Pricing
10. Amershi A. H. and Cheng P. (1990), Intrafirm resource allocation: The economics of transfer pricing and cost allocation in accounting
11. Grubert H. and Mutti J. (1991), Taxes, Tariffs and Transfer Pricing in Multinational Corporate Decision Making
12. Cravens K.S. (1997), Examining the role of Transfer Pricing as a strategy for multinational firms
13. Eden L. (2000), Taxes, Transfer Pricing, and the Multinational Enterprise
14. Vidal C. J. (2001), A global Supply chain model with transfer pricing and transportation cost allocation
15. Swenson D.L. (2001), Tax Reforms and Evidence of Transfer Pricing

16. Clausing K. A. (2003), Tax-motivated transfer pricing and US intrafirm trade prices
17. Weichenrieder A.J. (2009), Profit Shifting in the EU: evidence from Germany
18. Becker J. and Fuest C. (2010), Transfer Pricing policy and the intensity of tax rate competition
19. Mckinley J. and Owsley J. (2013), Transfer Pricing and its effect on financial reporting
20. Pellefrique J. (2015), International – Transfer Pricing Economics for the Digital Economy
21. Davies R. B., Martin J., Parenti M. and Toubal F. (2015), Knocking on Tax Heaven's Door: Multinational Firms and Transfer Pricing
22. Hummel K. and Benedikt Bisig D.P. (2016), Can Transfer Pricing System Integration be Successful? Yes it can.
23. Klassen K.J, Lisowsky P. and Mescall D. (2016), Transfer Pricing: Strategies, Practices, and Tax Minimization
24. Hongren, (1996), Introduction to Management Accounting
25. Willmott P.H. (2007) "The Dark Side Of Transfer Pricing: Its role in tax avoidance and wealth retentiveness"

26. Dean M., Feucht F.J. and Smith L M., (2008) Internal Auditing, “International transfer pricing issues and strategies for the global firm,
27. Lawrence P. and Lorsch J. (1967), Organization and Environment
28. Watson D. J. H. and Baumler J. V. “Transfer Pricing: A Behavioral Context”.
29. OECD Guidelines

Ελληνική Νομολογία

1. Άρθρο 2, Ν 4172/2013
2. Ν.4172/2013, Άρθρο 50, Ενδοομιλικές Συναλλαγές
3. Ν.4172/2013, Άρθρο 51, Μεταφορά Λειτουργιών
4. ΠΟΛ.1142/2.7.2015
5. Άρθρο 23, Ν.4223/2013
6. Άρθρο 21, Ν. 4174/2013
7. Άρθρο 2, Ν. 4308/2014
8. ΠΟΛ.1097/2014
9. ΠΟΛ.1144/2014
10. Άρθρο 22 Ν.4174/2013, Φορολογικές Διαδικασίες και άλλες Διατάξεις
11. ΠΟΛ.1284/2013 διαδικασία για την προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, την αναθεώρηση, ανάκληση και ακύρωσή της.
12. Άρθρο 56, Ν.4174/2013, Φορολογικές Διαδικασίες και άλλες Διατάξεις
13. ΠΟΛ.1142/2015
14. ΠΟΛ.1179/2013

Ιστοσελίδες

1. <https://www.taxheaven.gr>, (03/07/2015), ΠΟΛ.1142/2.7.2015 Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν.4172/2013 και ν.4174/2013
2. <https://www.naftemporiki.gr>
3. <http://www.transferpricing.gr/>
4. <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/>
5. <http://www.taxheaven.gr/>

