



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

Διπλωματική Εργασία

**ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΤΙΚΗ  
ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ**

της

**ΓΕΩΡΓΙΑΔΟΥ ΖΩΗ**

Επιβλέπων Καθηγητής: Ταχυνάκης Παναγιώτης

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

Νοέμβριος 2016

Αφιερώνεται στην οικογένεια μου



## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παγκοσμιοποίηση των αγορών και η μεγάλη εξέλιξη στον επιχειρηματικό κόσμο είναι η αιτία που προκάλεσε την επιθυμία μικρών και μεγάλων επιχειρήσεων να δραστηριοποιηθούν διεθνώς. Στο κυνήγι του μεγάλου κέρδους πολλές εταιρίες που δραστηριοποιούνταν εγχώρια αποφάσισαν να δημιουργήσουν ομίλους εταιριών σε παγκόσμιο επίπεδο . Η ανάπτυξη και η εξέλιξη των ομίλων οδήγησε στις συναλλαγές μεταξύ των εταιριών που απαρτίζουν έναν όμιλο, ευρέως γνωστές ως Ενδοομιλικές Συναλλαγές. Πολλές φορές συναντάμε τον όρο στην αγγλική γλώσσα Transfer pricing που είναι ευρέως διαδεδομένος αντί Ενδοομιλικές Συναλλαγές.

Το κλειδί στην επιτυχία και την αύξηση των κερδών κατακόρυφα των ομίλων εταιριών είναι η σωστή επιλογή μίας ευνοϊκά φορολογικής χώρα εγκατάστασης των πολυεθνικών εταιριών. Οι γνωστοί φορολογικοί παράδεισοι αποτελούν πόλο έλξης από πολλές εταιρίες οι οποίες επιθυμούν να ιδρύσουν μία ακόμα εταιρία σε τέτοιες χώρες με απώτερο σκοπό την χαμηλή φορολογία ή ακόμα και την μηδενική, ώστε να πετύχουν τον στόχο τους που δεν είναι άλλος από το κέρδος.

Παρατηρούνται διαφορές από χώρα σε χώρα ως προς την φορολογική νομοθεσία με την οποία λειτουργούν και έτσι όσες εταιρίες πραγματοποιούν ενδοομιλικές συναλλαγές πρέπει να αξιολογήσουν όλους τους παράγοντες πριν αποφασίσουν να εγκατασταθούν σε μία χώρα δημιουργώντας άλλη μία εταιρία. Την λύση σε αυτές τις διαφορές έχει προσπαθήσει να δώσει ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης μέσω της δημοσίευσης κατευθυντήριων γραμμών που αποτελούν μεθόδους διεθνούς κύρους για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Σύμφωνα με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ και το νομοθετικό πλαίσιο κάθε χώρας, οι όμιλοι εταιριών πρέπει να τηρούν και να εφαρμόζουν τις οδηγίες για την ομόρρυθμη λειτουργία τους αλλά και από την πλευρά του κάθε κράτος που προσπαθεί να ελέγξει και να μειώσει μέσω αυτών την πάταξη της φοροδιαφυγής των εταιριών.

Στην παρούσα διπλωματική εργασία ορίζεται και αναλύεται ο όρος ενδοομιλικές συναλλαγές , τι ισχύει στην ελληνική νομοθεσία για αυτό το φαινόμενο αλλά και τι ορίζει ο ΟΟΣΑ μέσω των κατευθυντήριων γραμμών. Επιπλέον, θα αναλυθούν οι μέθοδοι τεκμηρίωσης της ενδοομιλικής τιμολόγησης που ισχύουν σήμερα. Ακόμα τεκμηριώνεται η ανάλυση με την εξέταση για το πώς συντάσσεται ο φάκελος τεκμηρίωσης και τι πρέπει να

τηρούν οι εταιρίες . Τέλος θα πραγματοποιηθεί εκτενείς ανάλυση για τη νομοθεσία που ισχύει τόσο στην Ελλάδα περί Ενδοομιλικών Συναλλαγών όσο και στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup> : ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b>	<b>1</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup> : ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ</b>	<b>4</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup> : Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ</b>	<b>8</b>
<b>3.1 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί</b>	<b>8</b>
<b>3.1.1 Συνδεδεμένη επιχείρηση</b>	<b>8</b>
<b>3.1.2 Ενδοομιλική τιμολόγηση</b>	<b>10</b>
<b>3.2 ΟΟΣΑ και η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων</b>	<b>10</b>
<b>3.2.1 Ιστορικό πλαίσιο Αρχής των Ίσων Αποστάσεων</b>	<b>11</b>
<b>3.3 Μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης</b>	<b>12</b>
<b>3.3.1 Μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης Βασισμένοι στην Συναλλαγή</b>	<b>13</b>
<b>3.3.2 Μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης Βασισμένοι στο Κέρδος</b>	<b>15</b>
<b>3.3.3 Είδη ενδοομιλικών συναλλαγών προς τεκμηρίωση</b>	<b>18</b>
<b>3.4 Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης</b>	<b>19</b>
<b>3.5 Διάβρωση Βάσης και Μεταφορά Κερδών (BEPS)</b>	<b>21</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup> : ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ</b>	<b>24</b>
<b>4.1 Εξέλιξη της νομοθεσίας των ενδοομιλικών συναλλαγών</b>	<b>24</b>
<b>4.1.1 Η τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών , Άρθρο 39</b>	<b>27</b>
<b>4.1.2 Η εξέλιξη της νομοθεσίας για τις ενδοομιλικές συναλλαγές από 01.01.2014</b>	<b>31</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup> : ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ</b>	<b>43</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b>	<b>45</b>
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ</b>	<b>47</b>



# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>Ο</sup>

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο σύγχρονος επιχειρηματικός κόσμος περιστρέφεται γύρω από την αναζήτηση καινοτόμων ιδεών και τρόπων ώστε να οδηγηθεί εύκολα και γρήγορα στην αύξηση των επιχειρηματικών κερδών χωρίς μεγάλες απώλειες. Αυτό που αναζητούν μικρές και μεγάλες επιχειρήσεις είναι η κερδοφορία και το πώς θα εξαλείψουν σημαντικά εμπόδια ή τουλάχιστον πώς θα ελαττώσουν την ύπαρξη αυτών των εμποδίων στην αναζήτηση του κέρδους. Σημαντικό ρόλο σε όλα τα παραπάνω διαδραματίζει η φορολογία ή ακόμα και ένα ασταθές οικονομικό και κοινωνικό περιβάλλον.

Σε ορισμένα κράτη η φορολογία δεν βοηθά στην ίδρυση νέων επιχειρήσεων ή την συνέχιση της λειτουργίας των υπαρχουσών καθώς αντί να διευκολύνει την οικονομική ζωή των επιχειρήσεων, την επιβαρύνει επιβάλλοντας διαρκώς νέους φόρους και αυξάνοντας τους φορολογικούς συντελεστές, όπως συμβαίνει στην Ελλάδα τα τελευταία χρόνια. Ένας ακόμα σημαντικός παράγοντας είναι η διπλή φορολόγηση των κερδών. Αυτό σημαίνει ότι τα κέρδη ενός υποκαταστήματος που έχει έδρα σε διαφορετική χώρα από ότι η μητρική, φορολογούνται με έναν φορολογικό συντελεστή στην ξένη χώρα και έπειτα τα μετά από φόρους κέρδη όταν επαναπατρίζονται στην μητρική επιχείρηση υπό μορφή μερίσματος, φορολογούνται πάλι ως εισόδημα της μητρικής. Αυτό έχει ως συνέπεια να εγκαταλειφθεί η ιδέα της ίδρυσης υποκαταστήματος ή να πάψει να λειτουργεί εφόσον ήδη υπάρχει στην περίπτωση που δεν έχει συναφθεί σύμβαση περί Διπλής Φορολόγησης μεταξύ των χωρών που πραγματοποιούνται οι συναλλαγές.

Οι φορολογικές εξελίξεις, η απελευθέρωση του εμπορίου με την άρση πολλών περιορισμών και κατά συνέπεια η διεθνοποίηση των συναλλαγών οδήγησαν τα τελευταία χρόνια στη δημιουργία και την αύξηση των υπεράκτιων εταιριών. Δεν είναι δυνατό να οριστεί ακριβώς το τι αποτελεί ένα Υπεράκτιο Χρηματοοικονομικό Κέντρο. Πολλά Υπεράκτια Κέντρα μπορεί να περιγράφονται ως φορολογικοί παράδεισοι εξαιτίας της χαμηλής φορολογίας που επιβάλλεται στο εισόδημα. Τέτοιου είδους φορολογικοί παράδεισοι συνήθως αποτελούν πολύ μικρά κράτη τα οποία λόγω της μικρής και αδύναμης οικονομίας τους, έχουν δημιουργήσει εσκεμμένα ένα οικονομικό περιβάλλον με ελάχιστη ή και καμία φορολογική επιβάρυνση έτσι ώστε να προσελκύουν επιχειρηματίες και πελάτες για τις



οικονομικές τους συναλλαγές. Παρόλα αυτά πολλά υπεράκτια κέντρα έχουν δημιουργηθεί και μεγάλα αστικά εμπορικά κέντρα που εφαρμόζουν μεν υψηλή φορολογία αλλά διαθέτουν σύγχρονα φορολογικά συστήματα που ευνοούν τους φορολογούμενους.

Ακόμα υπάρχουν υπεράκτια κέντρα που ενώ επιβάλλουν φόρους στα εισοδήματα , έχουν δημιουργήσει κάποιου είδους προγράμματα που ευνοούν συγκεκριμένες ομάδες ανθρώπων ημεδαπών ή μη. Γενικότερα οποιαδήποτε χώρα λειτουργεί ως υπεράκτιο κέντρο χρησιμοποιεί και εφαρμόζει τα πλεονεκτήματα σε θέματα της παγκόσμιας φορολογίας, θέματα συναλλαγών αλλά και φύλαξης κεφαλαίων μπορεί κατά κάποιο τρόπο να χαρακτηριστεί και ονομαστεί ως Υπεράκτιο Χρηματοοικονομικό Κέντρο.

Γίνεται κατανοητό πως το διεθνές εμπόριο έχει οδηγήσει στην αύξηση της δημιουργίας πολυεθνικών εταιριών σε όλο τον κόσμο. Ως Πολυεθνική επιχείρηση μπορεί να οριστεί ένας οργανισμός οποίος ασκεί εμπορικές δραστηριότητες σε παραπάνω από μία χώρες , δηλαδή διαθέτει τουλάχιστον μία θυγατρική εταιρία σε ξένη χώρα , με την οποία έχει συνάψει δεσμούς τόσο σε επίπεδο εμπορικών συναλλαγών όσο και σε επίπεδο παροχής υπηρεσιών όπως είναι τεχνολογία και διοικητική υποστήριξη. Αυτές οι εταιρίες χρησιμοποιούν τις συναλλαγές που πραγματοποιούν με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις τους ως εργαλείο ελαχιστοποίησης παγκοσμίως του φορολογητέου εισοδήματός τους και όλα αυτά επιτυγχάνονται μέσω της φορολογικής διαχείρισης των Ενδοομιλικών Συναλλαγών, ευρέως γνωστές με τον αγγλικό όρο transfer pricing.

Ο στόχος της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η εξέταση των βασικών πτυχών των ενδοομιλικών συναλλαγών και των προτεινόμενων πολιτικών και πρακτικών για την προώθηση της ορθής φορολογικής διακυβέρνησης. Η ανάλυση της εκτεταμένης βιβλιογραφικής ανασκόπησης και η εξέταση του νομικού πλαισίου έδειξε ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές χρησιμοποιούνται από τις πολυεθνικές εταιρίες για να επιφέρουν κερδοφορία και φορολογική ελάφρυνση.

Γίνεται κατανοητό πως οι ενδοομιλικές συναλλαγές σε συνδυασμό με τις υπεράκτιες εταιρίες και τους φορολογικούς παραδείσους αυξάνουν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής και απειλούν τη χρηματοπιστωτική σταθερότητα. Ως απόρροια των παραπάνω πολλές χώρες και διεθνείς οργανισμοί οδηγήθηκαν στην θέσπιση κανόνων και νόμων για την ρύθμιση και πρόληψη του φαινομένου. Η ελληνική νομοθεσία έχει θεσπίσει τους δικούς της νόμους για τη ρύθμιση των ενδοομιλικών συναλλαγών οι οποίοι βασίζονται στις κατευθυντήριες γραμμές του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης για την ενδοομιλική τιμολόγηση. Παρόλα αυτά, η θέσπιση νόμων και κανόνων θα πρέπει ιδανικά να εφαρμόζεται διεθνώς ώστε να βοηθήσει τις επιχειρήσεις να αντεπεξέλθουν και να λειτουργήσουν αποτελεσματικά

σε ένα διεθνές επίπεδο. Δυστυχώς όμως τις περισσότερες φορές δεν συμβαίνει αυτό και έτσι το ζήτημα της φοροδιαφυγής γιγαντώνεται και περιλαμβάνει διαρκώς νέους παίκτες.

Στο δεύτερο κεφάλαιο , το κεφάλαιο της Βιβλιογραφικής Επισκόπησης, διερευνάτε πως ορίζουν διάφοροι οικονομολόγοι τις ενδοομιλικές συναλλαγές και γιατί αυτές αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι των διεθνών ενδοομιλικών συναλλαγών.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται και τεκμηριώνεται η λειτουργία των ενδοομιλικών συναλλαγών μέσα από τις τακτικές που εφαρμόζονται από τις εταιρίες. Εξετάζονται οι μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης όπως επίσης και ο τρόπος με τον οποίο οι εταιρίες τις αξιοποιούν και τις εφαρμόζουν τηρώντας την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων (Arm's length principle).

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύονται οι νόμοι που εφαρμόζονται σε εθνικό επίπεδο για τις ενδοομιλικές συναλλαγές που πραγματοποιούν ημεδαπές ή και αλλοδαπές επιχειρήσεις . Είναι ένας από τους βασικότερους τομείς η εφαρμογή και η τήρηση των νόμων καθώς μέσω αυτών καθορίζεται η λειτουργία μίας εταιρίας .

Κλείνοντας στο πέμπτο κεφάλαιο καταλήγουμε στα συμπεράσματα της παρούσας εργασίας.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>

### ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Ο όρος ενδοομιλική τιμολόγηση, διεθνώς γνωστή η μέθοδος με τον αγγλικό όρο *transfer pricing*, αναφέρεται στην τιμολόγηση αγαθών και υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είτε αυτές έχουν έδρα στο ίδιο κράτος είτε αυτές βρίσκονται σε διαφορετικά κράτη. Η ενδοομιλική συναλλαγή ονομάζεται η συναλλαγή ανάμεσα σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις που λειτουργούν, φορολογούνται και δραστηριοποιούνται ανεξάρτητα η μία από την άλλη. Συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρική (Λουμιώτης, 2015).

Οι πολυεθνικές εταιρίες κατά την ενδοομιλική τιμολόγηση είναι υποχρεωμένες να ακολουθούν συγκεκριμένες μεθόδους τιμολόγησης προκειμένου να εξασφαλίζουν ότι κάθε αγοροπωλησία έχει πραγματοποιηθεί με βάση τα όσα ορίζονται από την εκάστοτε νομοθεσία κάθε κράτους ή με βάση της κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση. Εάν οι πολυεθνικές εταιρίες αδυνατούν να τεκμηριώσουν κάθε συναλλαγή που πραγματοποιείται σε εμπορική βάση με γνώμονα τους κανόνες που ισχύουν, αν γίνει κάτι τέτοιο αντιληπτό οι φορολογικές αρχές των χωρών που πραγματοποιείται η συναλλαγή προβαίνουν σε έλεγχο προκειμένου να επανεξετάσουν τις τιμές που εφαρμόστηκαν και την διαδικασία που ακολουθήθηκε. Όλο αυτό πραγματοποιείται με απώτερο σκοπό την εύρυθμη λειτουργία της εταιρίας σε πρώτο επίπεδο και έπειτα της παγκόσμιας οικονομίας. Εάν καθοριστούν ορθά οι τιμές της ενδοομιλικής τιμολόγησης βελτιώνεται η αξία της εταιρίας διεθνώς. Ενδοομιλική τιμολόγηση είναι η τιμολόγηση των αγαθών και των υπηρεσιών που μεταφέρονται (αγοράζονται και πωλούνται) μεταξύ των μελών μιας εταιρικής οικογένειας, συμπεριλαμβανομένων των: μητρική στη θυγατρική, η θυγατρική στη μητρική, και μεταξύ των θυγατρικών. Εσωτερικές μεταφορές μπορεί να περιλαμβάνουν: πρώτες ύλες, ημικατεργασμένα και έτοιμα προϊόντα, την κατανομή των πάγιων εξόδων, τα δάνεια, τα τέλη, δικαιώματα για τη χρήση των εμπορικών σημάτων, πνευματικών δικαιωμάτων και άλλα αντικείμενα (Dean et al., 2008).

Η διεθνής ενδοομιλική τιμολόγηση αφορά τις τιμές που πραγματοποιούν συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων πέραν των εθνικών συνόρων. Συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή διαφορετικά τα συνδεδεμένα μέρη, είναι οι επιχειρήσεις που ελέγχουν ο ένας τον άλλο είτε

άμεσα είτε έμμεσα μέσω της συμμετοχής στο κεφάλαιο. Οι αποφάσεις για την ενδοομιλική τιμολόγηση πρέπει να παρθούν όταν για παράδειγμα μία μητρική εταιρία παραδίδει αγαθά, υπηρεσίες ή άυλα αγαθά σε θυγατρικές της εταιρίες οι οποίες βρίσκονται σε διαφορετικό κράτος από αυτήν. Η ενδοομιλική τιμολόγηση μπορεί να χρησιμεύσει ως μέσο για την μετατόπιση των κερδών από χώρες με υψηλή φορολογία σε χώρες με χαμηλή φορολογία διότι οι φορολογικοί συντελεστές επί των κερδών μπορεί να διαφέρουν από χώρα σε χώρα. Όταν υπάρχουν σημαντικές διαφορές φορολογικού συντελεστή δίνεται το κίνητρο στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις να καθορίσουν την πολιτική μεταφοράς κεφαλαίου που θα ακολουθήσουν και έτσι μετατοπίζουν τα κέρδη από χώρες με υψηλή φορολογία σε χώρες με χαμηλή φορολογία, προκειμένου να μειωθεί η συνολική φορολογική επιβάρυνση για ολόκληρη την πολυεθνική εταιρία. Συνεπώς, είναι απαραίτητο να καθοριστούν κατευθυντήριες γραμμές προκειμένου να αποφευχθεί η αυθαίρετη τιμολόγηση. Οι χώρες μέλη του ΟΟΣΑ έχουν συμφωνήσει ότι οι διεθνείς τιμές των συναλλαγών πρέπει να καθορίζονται σύμφωνα με την Αρχή Ίσων Αποστάσεων. Η Αρχή Ίσων Αποστάσεων είναι ένα σημαντικό στοιχείο των φορολογικών δικαιοδοσιών στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Προκειμένου να μειωθούν οι γραφειοκρατικές επιβαρύνσεις που επιβάλλονται στις πολυεθνικές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ευρωπαϊκή Αγορά, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει προτείνει μια πανευρωπαϊκή κοινή προσέγγιση για την ενδοομιλική τιμολόγηση.(Buter, 2011).

Οι Elliot και Clive (2000) υποστηρίζουν ότι μία άλλη χρήση της ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι η χάραξη της επιχειρηματικής στρατηγικής. Η στρατηγική μιας πολυεθνικής επιχείρησης είναι αυτή που καθορίζει την πολιτική της διεθνούς ενδοομιλικής τιμολόγησης. Παρόλα αυτά κάθε επιχείρηση επηρεάζεται από διάφορους παράγοντες από το εξωτερικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται η θυγατρική της εταιρία και τα δεδομένα που δέχεται τα ενσωματώνει στην στρατηγική της. Η στρατηγική που θα ακολουθηθεί στις ενδοομιλικές τιμολογήσεις επαναπροσδιορίζεται από τα κίνητρα της αγοράς και την φορολογική νομοθεσία.

Το ζήτημα των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι ένα θέμα που επηρεάζει τη διεθνή επιχειρηματική κοινότητα εδώ και χρόνια και συνεχίζει να διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στις εμπορικές σχέσεις. Εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος υπάρχουν πολλοί που εναντιώνονται και τάσσονται κατά της πρακτικής των ενδοομιλικών συναλλαγών και της ενδοομιλικής τιμολόγησης αλλά από την άλλη πλευρά υπάρχουν και αρκετοί υποστηρικτές του θέματος.

Ο λόγος που τάσσονται κυβερνήσεις και μη κατά της πολιτικής των ενδοομιλικών συναλλαγών και της ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι ότι οι όμιλοι εταιριών χρησιμοποιώντας αυτή τη μέθοδο για την πώληση των προϊόντων μεταξύ των εταιριών που συγκροτούν έναν όμιλο, την εκμεταλλεύονται στο έπακρο για την αποφυγή καταβολής υψηλής φορολογίας στην εκάστοτε χώρα εγκατάστασης στην οποία εδρεύουν με συνέπεια τα κράτη κάθε χρόνο να έχουν σημαντικές απώλειες εσόδων από την μη καταβολή των προϋπολογιζόμενων φόρων. Από την άλλη πλευρά, οι κυριότεροι λόγοι που οδηγούν τις εταιρίες στην εφαρμογή της μεθόδου της ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι: 1) η φορολογία, 2) ο έλεγχος και η διαχείριση μιας εταιρίας, 3) η συνέχιση και η λειτουργία των εταιριών και 4) οι διεθνείς παράγοντες (Dr. Chugan, 2007).

Οι Grubet και Mutti (1991) εξέτασαν την ικανότητα των πολυεθνικών εταιριών να μετατοπίζουν τα κέρδη τους από τις υψηλά φορολογούμενες χώρες σε αυτές με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές. Οι εμπειρική μελέτη τους έδειξε πως οι φόροι μπορεί να έχουν μία ισχυρή επίδραση στην εξήγηση της διανομής του πολυεθνικού κεφαλαίου στον τομέα της μεταποίησης. Επιπλέον, ο ρόλος της ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι διττός καθώς φαίνεται να προσελκύει επενδύσεις που προορίζονται να εφοδιάσουν μία τοπική αγορά αλλά ταυτόχρονα αποτρέπονται οι πωλήσεις σε κάποια άλλη αγορά με υψηλή φορολογία. Εμπειρικά υπάρχει μία σχέση μεταξύ της επιρροής που ασκεί η φορολογία στην μεταβολή του εισοδήματος, οι ξένες επενδύσεις σε διαφορετικές χώρες και οι εμπορικές συναλλαγές και τελικά το ένα συμπληρώνει το άλλο.

Στην μελέτη του Hirshleifer (1956) ασχολήθηκε με το πρόβλημα της τιμολόγησης των αγαθών και υπηρεσιών που παράγονται και ανταλλάσσονται μεταξύ των εταιριών που αποτελούν μία πολυεθνική εταιρία και με το πώς πρέπει να οριστούν οι τιμές προκειμένου να παρακινηθεί η εταιρία και να ενεργήσει έτσι ώστε να μεγιστοποιήσει το κέρδος της στο σύνολό της. Οι τιμές που έχουν οριστεί για τις μεταφορές της παραγωγής και των προϊόντων επηρεάζουν το επίπεδο δραστηριότητας και το συνολικό κέρδος που επιτυγχάνει η εταιρία. Η υπόθεση πάνω στην οποία στηρίζεται η μελέτη του είναι ότι η τιμή της αγοράς είναι η σωστή τιμή για τιμολόγηση μόνο όταν το εμπόρευμα που μεταφέρεται παράγεται σε μία ανταγωνιστική αγορά, δηλαδή ότι κανένας παραγωγός δεν θεωρεί τον εαυτό του αρκετά ικανό για να επηρεάσει την τιμή κατά την δική του απόφαση. Εάν η αγορά δεν είναι ανταγωνιστική η ορθή τιμολόγηση είναι να πραγματοποιείται στο οριακό κόστος ή σε κάποια τιμή μεταξύ του οριακού κόστους και των τιμών της αγοράς που επικρατούν γενικότερα.

Τέλος, στην ερευνητική του εργασία ο Jen- Te Yao (2012) υποστηρίζει ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση διαδραματίζει στρατηγικό ρόλο όταν μία πολυεθνική επιχείρηση

προτίθεται να μεγιστοποιήσει διεθνώς τα κέρδη της κάτω από την πίεση της επιλογής της τοποθέτησης της εταιρίας της. Μία πολυεθνική εταιρία μπορεί να χειραγωγήσει τις τιμές μεταβίβασης προκειμένου να βοηθήσει μεταγενέστερα τις θυγατρικές της εταιρίες να αποκτήσουν μεγαλύτερο μερίδιο στην αγορά. Αυτό υποδεικνύει ότι η επιλογή της τοποθεσίας και η ενδοομιλική τιμολόγηση εξαρτάται όχι μόνο από τις φορολογικές πολιτικές των υποψήφιων χωρών προς εγκατάσταση αλλά και από τις ανταγωνιστικές επιρροές άλλων πολυεθνικών. Η διεθνής ενδοομιλική τιμολόγηση μπορεί να χρησιμεύσει ως μέσο για την μετατόπιση των κερδών από χώρες με υψηλή φορολογία σε χώρες με χαμηλή φορολογία. Σημαντική θέση στα παραπάνω λαμβάνει η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων για την ορθή τιμολόγηση και τις επιπτώσεις της φορολογίας σε έναν όμιλο εταιριών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>

### Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

#### 3.1 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

Για να γίνει κατανοητή η έννοια της ενδοομιλικής τιμολόγησης πρέπει πρώτα να αποσαφηνίσουμε και να ορίσουμε κάποιες βασικές έννοιες όπως αυτή της συνδεδεμένης επιχείρησης και της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

##### 3.1.1 Συνδεδεμένη Επιχείρηση

Ο ορισμός των συνδεδεμένων επιχειρήσεων δόθηκε από την παράγραφο 5 του άρθρου 42ε του Ν. 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιριών» σε συνδυασμό με το άρθρο 96 παρ. 1 του ίδιου νόμου. Συγκεκριμένα στο άρθρο 42 ε παρ. 5 ορίζεται η σχέση μητρικής προς θυγατρική ως η κύρια σχέση σύνδεσης επιχειρήσεων ενώ στο άρθρο 96 παρ. 1 προβλέπονται δύο επιπλέον τρόποι σύνδεσης οι οποίοι αν και δεν δημιουργούν σχέση μητρικής προς θυγατρική, είναι κρίσιμοι για την ύπαρξη υποχρέωσης ενοποίησης. (Α2-2233/07.05.2009- Υπουργείο Ανάπτυξης).

Η έννοια της συνδεδεμένης επιχείρησης διευκρινίστηκε από το Υπουργείο Οικονομικών με την παράγραφο 2 του άρθρου 39 του νόμου 2238(όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 11 του ν.4110). Συνδεδεμένες είναι οι επιχειρήσεις όπου:

« Ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ελέγχου, ιδίως λόγω συμμετοχής της μίας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων, καθώς και οι επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν σε μία από τις συνδεδεμένες τα ανωτέρω δικαιώματα ή δυνατότητες επιρροής » .

Με βάση την τροποποίηση του Ν.2238/1994 από την παράγραφο 3 του άρθρου 64 του Ν.4170/2013, σχετικά με την χρήση 2013, δύο οι περισσότερες εταιρίες θεωρούνται συνδεδεμένες όταν ισχύει μία τουλάχιστον από τις συνθήκες:

Α) Συνδέονται λόγω της συμμετοχής της μίας στην άλλη επιχείρηση, κατέχοντας 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.

Β) Συνδέονται με κάθε άλλη επιχείρηση που 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 σε μία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

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

Για τα φορολογικά έτη 2014 και μετά ο ορισμός των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ορίζονται από το νόμο 4172 (Φορολογία Εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν.4046/2012, του Ν.4093/2012 και του Ν.4127/2013 και άλλες διατάξεις) άρθρο 2, παράγραφος ζ.

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

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

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

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης 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.



### 3.1.2 Ενδοομιλική Τιμολόγηση

Ο όρος ενδοομιλική τιμολόγηση που τις περισσότερες φορές αναφέρεται ως transfer pricing, αναφέρεται στις τιμές που εφαρμόζονται για την τιμολόγηση αγαθών και υπηρεσιών που μεταφέρονται, αγοράζονται και πωλούνται, μεταξύ των εταιριών ενός ομίλου συμπεριλαμβανομένων μελών, μητρική προς θυγατρική, θυγατρική προς μητρική και μεταξύ των θυγατρικών εταιριών.

Ενδοομιλική τιμολόγηση ονομάζεται η τιμολόγηση των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Αυτή η πρακτική είναι χρήσιμη και επιτακτική για τις πολυεθνικές εταιρίες ως επίτευξη του στόχου της μεγιστοποίησης των κερδών (Yao, 2012).

Γενικότερα, η ενδοομιλική τιμολόγηση είναι η στρατηγική που εφαρμόζεται και αφορά τις τιμές που ορίζονται για τις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων όπως για παράδειγμα όταν η μητρική εταιρία παραδίδει αγαθά, υπηρεσίες ή άυλα αγαθά σε θυγατρικές της εγκατεστημένες σε διαφορετικά κράτη από ότι η μητρική ή μη και αντίστοιχα όταν η μητρική εταιρία παραλαμβάνει αγαθά και υπηρεσίες από τις θυγατρικές της εταιρίες.

Σύμφωνα με τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης η μέθοδος της ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι εξίσου σημαντική και για τις επιχειρήσεις και για τις φορολογικές αρχές, αφού με βάση την τιμή που θα εφαρμοστεί είναι σε θέση να καθορίσουν το εισόδημα και τις δαπάνες καθώς και τα φορολογητέα κέρδη των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Το πρόβλημα στο θέμα των ενδοομιλικών συναλλαγών έγκειται στις περιπτώσεις όπου οι τιμές τιμολόγησης αποκλίνουν από αυτές που θα ίσχυαν στην ελεύθερη αγορά, στην περίπτωση κατά την οποία οι συναλλαγές πραγματοποιούνται μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, με στόχο την συρρίκνωση της φορολογικής επιβάρυνσης του ομίλου διεθνώς<sup>1</sup>.

### 3.2 ΟΟΣΑ και η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων (Arm's Length Principle)

Εδώ και χρόνια οι επιχειρήσεις βρίσκουν πρόσφορο έδαφος για την μεταφορά των κερδών τους αλλά και για την συναλλαγή αγαθών και υπηρεσιών σε χώρες με ευνοϊκή φορολογική νομοθεσία. Έτσι καταφέρνουν να μεταφέρουν τα κεφάλαια από χώρες με υψηλή φορολογική κλίμακα σε χώρες με χαμηλή και επιτυγχάνουν την φορολογική ελάφρυνση ολόκληρου του ομίλου στον οποίο ανήκουν.

---

<sup>1</sup> Τσουρουφλής Α., Η ενδοομιλική τιμολόγηση, 2010

Στην προσπάθεια της αντιμετώπισης του θέματος της ενδοομιλικής τιμολόγησης και κατά συνέπεια της μεγιστοποίησης του κέρδους και της αποφυγής καταβολής της απαιτούμενης φορολογίας των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ο ΟΟΣΑ θέσπισε συγκεκριμένες πρακτικές γνωστές ως, κατευθυντήριες γραμμές για τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Σύμφωνα με αυτές τις πρακτικές, στην ουσία εφαρμόζονται κανόνες ως προς τον τρόπο τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών των ομίλων εταιριών. Προκειμένου να αντιμετωπιστεί στη διεθνή κοινότητα το πρόβλημα των ενδοομιλικών τιμολογήσεων και να αποφευχθεί η αυθαίρετη τιμολόγηση, οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ έχουν ενσωματωθεί στο νομοθετικό πλαίσιο αρκετών χωρών.

Τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ έχουν συνυπογράψει και συμφωνήσει ότι ο καθορισμός των τιμών για τις ενδοομιλικές συναλλαγές θα πραγματοποιείται σύμφωνα με την Αρχή Ίσων Αποστάσεων. Η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων είναι ένα σημαντικό στοιχείο για τις φορολογικές δικαιοδοσίες στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

### **3.2.1 Ιστορικό πλαίσιο Αρχής των Ίσων Αποστάσεων**

Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ εγκρίθηκαν και υπογράφηκαν πρώτη φορά από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ το 1995 και η τελευταία αναθεώρηση έγινε το 2010. Η αναθεωρημένη έκδοση των κατευθυντήριων γραμμών για τον καθορισμό της ενδοομιλικής τιμολόγησης του 2010 είναι πιο λεπτομερής και περιέχει οδηγίες και προτάσεις για τους όρους συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και των συναλλαγών μεταξύ τρίτων.

Άμεσος σκοπός των οδηγιών είναι η συμμόρφωση των κρατών και των επιχειρήσεων για την δίκαιη κατανομή των φόρων εισοδήματος μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών στα οποία είναι εγκατεστημένες οι επιχειρήσεις.

Η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων αποτελεί ένα διεθνές πρότυπο τιμολογιακής πολιτικής το οποίο θα πρέπει να εφαρμόζουν και να ακολουθούν τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ για την τεκμηρίωση των τιμών χρέωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Βασικός άξονας των οδηγιών που ορίζονται από την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων αποτυπώνεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ. Σύμφωνα με τα ανωτέρω *«όταν επικρατούν ή επιβάλλονται στις εμπορικές και οικονομικές σχέσεις των δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη τα οποία, αν δεν υπήρχαν*

*αυτοί οι όροι, θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μία από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα» (OECD Model Tax Convention on Income and Capital, 2010). Άρα μία συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι σύμφωνη με την Αρχή Ίσων Αποστάσεων εάν τα κέρδη που προκύπτουν από αυτή είναι παρόμοια με τα κέρδη που θα αποκόμιζαν ανεξάρτητες επιχειρήσεις, εάν πραγματοποιούσαν παρεμφερή συναλλαγές υπό τις ίδιες συνθήκες.*

### **3.3 Μέθοδοι Ενδοομιλικής Τιμολόγησης**

Η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων στα πλαίσια μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων προτείνει την υιοθέτηση μίας ή περισσότερων μεθόδων τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ περιλαμβάνουν πέντε βασικές μεθόδους τεκμηρίωσης οι οποίες μπορούν να χωριστούν σε δύο κατηγορίες. Συγκεκριμένα, υπάρχουν οι παραδοσιακές μέθοδοι τεκμηρίωσης από τις μη παραδοσιακές μεθόδους ή διαφορετικά μεθόδους του συναλλακτικού κέρδους. Στις παραδοσιακές μεθόδους τεκμηρίωσης εντάσσονται οι εξής μέθοδοι :

- α) της Συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής,
- β) της τιμής μεταπώλησης μείον και
- γ) του κόστους συν κέρδος.

Η δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνει:

- α) τη μέθοδο επιμερισμού κέρδους και
- β) τη μέθοδο του καθαρού κέρδους συναλλαγής.

Οι μέθοδοι τεκμηρίωσης του ΟΟΣΑ εφαρμόζονται και στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο βάση της πρόσφατης ΠΟΛ 1144/2014, η οποία τροποποίησε τη προγενέστερη ΠΟΛ 1097/2014.

### **3.3.1 Μέθοδοι Ενδοομιλικής Τιμολόγησης Βασισμένοι στην Συναλλαγή (Transaction Based Method)<sup>2</sup>**

#### *1. Μέθοδος της Συγκρίσιμης μη Ελεγχόμενης Τιμής (Comparable Uncontrolled Price-CUP)*

Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής προϋποθέτει ότι, σε ιδανική περίπτωση, τα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες παρέχονται σε μία ενδοομιλική συναλλαγή, μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, σε τιμή ίδια με αυτή των αντίστοιχων αγαθών ή υπηρεσιών σε μία μη ενδοομιλική συναλλαγή, μεταξύ μη συνδεδεμένων επιχειρήσεων, στις ίδιες ή συγκρίσιμες συνθήκες. Η μέθοδος της μη συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής είναι γενικά μια πολύ αξιόπιστη μέτρηση των αποτελεσμάτων της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων, εφόσον ισχύει ότι οι συναλλαγές είναι όμοιες ή αν υπάρχουν ελάχιστες μόνο εύκολα προσδιορίσιμες και ποσοτικοποιημένες διαφορές. Η παραπάνω μέθοδος απαιτεί υψηλό βαθμό συγκρισιμότητας των προϊόντων και των λειτουργιών.

Σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στις οδηγίες του ΟΟΣΑ προκειμένου να προσδιορίσουμε αν οι ενδοομιλικές συναλλαγές είναι συγκρίσιμες ή όχι θα πρέπει να λάβουμε υπόψη την συγκρισιμότητα του αντικειμένου της συναλλαγής, αγαθό ή υπηρεσία, αλλά και τις ευρύτερες δυνατότητες και λειτουργίες. Παραδείγματος χάρη, όταν υπάρχουν διαφορές ως προς τη χώρα προέλευσης για ένα προϊόν, στο μέγεθος και στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και στις δυνατότητες των επιχειρήσεων που συμβάλλουν στην συναλλαγή είναι δύσκολο να πραγματοποιηθούν προσαρμογές.

Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής είναι δύσκολο να εφαρμοστεί σε άυλα αγαθά, όπως είναι τα πνευματικά δικαιώματα, διότι είναι εκ των πραγμάτων αδύνατο να βρεθούν ομοειδή συγκρίσιμα δεδομένα.

#### *2. Μέθοδος της Τιμής Μεταπώλησης Μείον (Resale Price Minus- RPM)*

Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης μείον, αξιολογεί εάν μία συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι συμβατή με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων συγκρίνοντας το μικτό περιθώριο κέρδους που προκύπτει από παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ μη συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Γενικότερα θεωρείται καταλληλότερη για την τεκμηρίωση

---

<sup>2</sup>[www.transferpricing.gr](http://www.transferpricing.gr)

συναλλαγών εταιριών που δραστηριοποιούνται σε εμπορικές δραστηριότητες, όπως για παράδειγμα στους διανομείς προϊόντων. Η μέθοδος αυτή ξεκινά με την τιμή στην οποία ένα αγαθό το οποίο έχει αγοραστεί από μία συνδεδεμένη επιχείρηση μεταπωλείται σε μία ανεξάρτητη επιχείρηση. Στη συνέχεια, η τιμή της μεταπώλησης μειώνεται κατά το κατάλληλο περιθώριο κέρδους, περιθώριο κέρδους μεταπώλησης, το οποίο αντιπροσωπεύει το ποσό με το οποίο ο μεταπωλητής προσδοκεί να καλύψει τα έξοδα πώλησης ή άλλα λειτουργικά έξοδα, ώστε από τη δραστηριότητα αυτή να προκύψει το κατάλληλο κέρδος. Το υπόλοιπο που προκύπτει μετά την αφαίρεση του περιθωρίου κέρδους και την αναμόρφωση άλλων εξόδων που σχετίζονται με την αγορά του αγαθού, παραδείγματος χάρη δασμοί, μπορεί να θεωρηθεί ως η συμβατή με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων τιμή, για την πώληση των συγκεκριμένων αγαθών μεταξύ των συνδεδεμένων μερών. Το περιθώριο κέρδους του μεταπωλητή από μία ενδοομιλική συναλλαγή μπορεί να προκύψει σε σχέση με το περιθώριο κέρδους το οποίο αποκτά ο μεταπωλητής από τα αγαθά τα οποία αγοράστηκαν και πωλήθηκαν στα πλαίσια μίας συγκρίσιμης ανεξάρτητης συναλλαγής.

Η παραπάνω μέθοδος εφαρμόζεται καλύτερα σε πωλήσεις αγαθών παρά σε πωλήσεις υπηρεσιών. Η αποδεκτή τιμή για αγορές από συνδεδεμένο μέρος καθορίζονται από την αφαίρεση του περιθωρίου κέρδους από την τιμή πώλησης σε μη συνδεδεμένο μέρος από συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη συναλλαγή. Ουσιαστικά η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται για να προσδιορίσει το κέρδος του διανομέα-μεταπωλητή.

Ο μαθηματικός τύπος της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης μείον είναι:

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

### 3. Μέθοδος του Κόστους συν Κέρδος (Cost plus Method- C +)

Σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους συν κέρδος, το κόστος για την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών προσαυξάνεται ώστε να αντικατοπτρίζει το κατάλληλο κέρδος σε σχέση με τις λειτουργίες που επιτελούνται, τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται από την επιχείρηση. Τα κόστη προσδιορίζουν τη βάση αυτής της μεθόδου και η μέθοδος σύμφωνα με την οποία υπολογίζονται τα κόστη αυτά, πρέπει να αναλυθούν προσεκτικά τόσο για τις ενδοομιλικές όσο και για τις ανεξάρτητες συναλλαγές. Όπως ισχύει και στη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης μείον, έτσι και σε αυτή τη μέθοδο, η ανάλυση και η σύγκριση λειτουργιών μεταξύ των ενδοομιλικών και ανεξάρτητων

συναλλαγών, έχει ενδεχομένως μεγαλύτερη σημασία από την ομοιότητα των προϊόντων ή των υπηρεσιών που διατίθενται. Ο δείκτης του συνολικού κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους υπολογίζεται είτε με βάση συγκρίσιμες ανεξάρτητες συναλλαγές της ίδιας της εταιρίας είτε με βάση συγκρίσιμες μη ενδοομιλικές συναλλαγές μη συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

### **3.3.2 Μέθοδοι Ενδοομιλικής Τιμολόγησης Βασιζόμενοι στο Κέρδος (Profit Based Method)<sup>3</sup>**

#### *1. Μέθοδος Επιμερισμού του Κέρδους (Split Profit Method)*

Η μέθοδος του επιμερισμού κέρδους απαιτεί το συνολικό κέρδος παραδείγματος χάρη, από παραγωγή, διανομή και πώληση, που προκύπτει από συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών να προσδιοριστεί και στη συνέχεια να επιμεριστεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων πάνω σε μία οικονομικά έγκυρη βάση. Έγκυρη βάση επιμερισμού είναι αυτή που οδηγεί στο ίδιο αποτέλεσμα ως προς τη διανομή του κέρδους μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών όπως προκύπτει από μία σύμβαση που έχει καταρτιστεί με βάση την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων, λόγω χάρη μεταξύ εταιριών που συμμετέχουν σε κοινοπραξίες.

Η παραπάνω μέθοδος αφορά κυρίως στην αποτίμηση άυλων αγαθών και τα στοιχεία που τα προσδιορίζουν είναι συνήθως μοναδικά. Η χρήση της μεθόδου ενδείκνυται όταν τα τμήματα μίας επιχείρησης είναι άρρηκτα συνδεδεμένα μεταξύ τους.

#### *2. Μέθοδος Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής (The transaction net margin method)*

Η μέθοδος καθαρού κέρδους συναλλαγής είναι μία μέθοδος η οποία βασίζεται στο κέρδος και η οποία εξετάζει την Αρχή Ίσων Αποστάσεων μεταξύ συνδεδεμένων συναλλαγών συγκρίνοντας τα συνολικά οικονομικά αποτελέσματα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών με τα οικονομικά αποτελέσματα τρίτων εταιριών που ασχολούνται με παρόμοιες λειτουργίες και αναλαμβάνοντας παρόμοιους επιχειρηματικούς κινδύνους.

Εν αντιθέσει με τις υπόλοιπες μεθόδους τιμολόγησης που προτείνει ο ΟΟΣΑ, η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής δεν απαιτεί εξαιρετικά λεπτομερή πληροφόρηση για την τιμή ή το μικτό περιθώριο κέρδους της συναλλαγής. Επιπροσθέτως, τα πρότυπα

---

<sup>3</sup> [www.transferpricing.gr](http://www.transferpricing.gr)

συγκρισιμότητας είναι λιγότερο αυστηρά βάσει της παρούσας μεθόδου σε σχέση με οποιαδήποτε άλλη μέθοδο που προτείνεται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ.

Η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής εξετάζει τα καθαρά περιθώριο κέρδους σε σχέση με μία κατάλληλη βάση, για παράδειγμα το κόστος, τις πωλήσεις, τα περιουσιακά στοιχεία, που ένας φορολογούμενος πραγματοποιεί από μία ελεγχόμενη συναλλαγή ή συναλλαγές που είναι σκόπιμο να ομαδοποιηθούν σύμφωνα με τις αρχές του κεφαλαίου Ι του 1995 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ. Λειτουργεί με παρόμοιο τρόπο με την μέθοδο του κόστους συν κέρδος και της τιμής μεταπώλησης, αλλά εφαρμόζεται σε επίπεδο καθαρού περιθωρίου και όχι σε επίπεδο μικτού περιθωρίου.

Οι δύο εναλλακτικές μέθοδοι συνήθως προτιμώνται όταν δεν υπάρχουν ή δεν είναι δυνατόν να βρεθούν επαρκή δεδομένα για σύγκριση και ανάλυση και έτσι δεν μπορεί να γίνει χρήση των παραδοσιακών μεθόδων τιμολόγησης. Οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι ο αμεσότερος τρόπος για να αποδειχθεί κατά πόσο οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ακολουθούν την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων

Έχοντας ολοκληρώσει την ανάλυση των προτεινόμενων μεθόδων ενδοομιλικής τιμολόγησης από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης δημιουργείται το εύλογο ερώτημα το οποίο είναι με ποιον τρόπο η κάθε επιχείρηση επιλέγει την κατάλληλη μέθοδο ενδοομιλικής τιμολόγησης. Η απάντηση στο παραπάνω ερώτημα δίνεται μέσω της διαδικασίας της συγκριτικής ανάλυσης, με γνώμονα την τήρηση της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων.

Τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται διακρίνονται σε εσωτερικά και εξωτερικά. Εσωτερικά λέγονται αυτά που προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της εκάστοτε επιχείρησης με μία ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης επιχείρησης με μία ανεξάρτητη επιχείρηση. Εξωτερικά λέγονται τα στοιχεία που προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων προς την κρινόμενη επιχείρηση.

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

Οι παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι οι εξής:

1. Τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών, όπως:
  - Για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος , η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,
  - Για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία , η μορφή της συναλλαγής, πώληση ή παραχώρηση χρήσης, το είδος το άυλου περιουσιακού στοιχείου, η διάρκεια και η έκταση της νομικής προστασίας , τα προσδοκώμενα οφέλη από τη χρήση αυτών,
  - Για τις υπηρεσίες, η φύση και η έκταση παρεχόμενων υπηρεσιών.
2. Οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια, εξοπλισμός, άυλα) που χρησιμοποιούνται , τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης.
3. Οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός των ευθυνών, κινδύνων και οφειλών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια και άλλα).
4. Οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος εργασίας και άλλα).
5. Ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση, για παράδειγμα προσπάθεια διεξόδου σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων και άλλα.

Για την άντληση συγκριτικών στοιχείων οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής.

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

Q1= πρώτο τεταρτημόριο = 25<sup>ο</sup> εκατοστιαίο σημείο

Q2= διάμεσος= 50<sup>ο</sup> εκατοστιαίο σημείο

Q3= τρίτο τεταρτημόριο = 75<sup>ο</sup> εκατοστιαίο σημείο



Ως συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arms's Length Principle), θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημορίου με αιτιολόγηση της επιλογής.

### **3.3.3 Είδη Ενδοομιλικών Συναλλαγών προς τεκμηρίωση<sup>4</sup>**

Τα είδη συναλλαγών που χρήζουν τεκμηρίωση είναι τα εξής:

- Πρώτες Ύλες
- Προϊόντα
- Εμπορεύματα
- Δικαιώματα
- Σήματα
- Λοιπά Άυλα
- Αμοιβές διανομής , μάρκετινγκ και διαφήμισης
- Διοικητική Υποστήριξη
- Χρηματοοικονομικές Συναλλαγές (τόκοι, χρεόγραφα , ασφάλειες και άλλα)
- Μεταβίβαση Περιουσιακών Στοιχείων
- Τεχνική Υποστήριξη
- Εκμίσθωση
- Αποθήκευση
- Έρευνα και Ανάπτυξη

### **3.4 Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων (Advance Pricing Arrangement - APA)**

Η διαδικασία προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικών τιμολογήσεων τέθηκε σε ισχύ την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου . Έως σήμερα ελάχιστες περιπτώσεις επιχειρήσεων έχουν εφαρμόσει την συγκεκριμένη τακτική. Τα πλεονεκτήματα που προσφέρει αυτή η τεχνική θα αποτελέσουν

---

<sup>4</sup>[www.transferpricing.gr](http://www.transferpricing.gr)

σημαντικό δεδομένο για την μείωση των φορολογικών επιβαρύνσεων που προκύπτουν από την παραβίαση της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στις οδηγίες του ΟΟΣΑ (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010 ) η Προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικών τιμολογήσεων αποτελεί μία συμφωνία που προσδιορίζει, σε προγενέστερο, της πραγματοποίησης των ελεγχόμενων συναλλαγών, χρόνο, ένα κατάλληλο σύνολο κριτηρίων , όπως για παράδειγμα την μέθοδο τεκμηρίωσης, συγκριτικά στοιχεία και κατάλληλες ως προς τη συγκρισιμότητα προσαρμογές, για τον καθορισμό της κατάλληλης τιμής πώλησης (transfer pricing) για δεδομένο χρονικό διάστημα τηρώντας την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων.

Από την ελληνική πλευρά το Υπουργείο Οικονομικών έχει ορίσει την Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων ως εξής : « Είναι μία συμφωνία μεταξύ ενός ή περισσότερων φορολογούμενων και μίας ή περισσότερων φορολογικών διοικήσεων. Θεσπίζει πριν από την πραγματοποίηση των ελεγχόμενων συναλλαγών που διενεργούνται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε διαφορετικές χώρες, μία μέθοδο καθορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησής τους σύμφωνα με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων για δεδομένη χρονική περίοδο. Επιπλέον, μπορεί να συμφωνηθούν περαιτέρω κριτήρια για τον καθορισμό των ενδοομιλικών τιμών, όπως για παράδειγμα συγκριτικά στοιχεία που θα χρησιμοποιούνται και τρόποι επικαιροποίησής τους καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτεται από την ΑΡΑ, κρίσιμες παραδοχές για μελλοντικές συνθήκες και άλλα»<sup>5</sup>.

Η προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικών τιμολογήσεων διακρίνεται σε τρεις κατηγορίες:

α) την Μονομερή που στην περίπτωση της τα μέρη που συμμετέχουν στη διαδικασία είναι η αιτούσα επιχείρηση και η Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών ως αρμόδια αρχή,

β) τη Διμερή που στην περίπτωση της τα μέρη που συμμετέχουν στην διαπραγμάτευση είναι οι αρμόδιες αρχές των εμπλεκόμενων κρατών και όχι ο αιτών ή η συνδεδεμένη επιχείρησή του, οι οποίοι δύναται να αποδεχθούν ή όχι την προτεινόμενη μεθοδολογία ενδοομιλικών τιμολογήσεων και

γ) την Πολυμερή που ισχύει , ότι εφαρμόζεται και στην Διμερή κατηγορία.

Σε γενικές γραμμές το αντικείμενο της προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης αποτελεί το ενδεδειγμένο σύνολο κριτηρίων που χρησιμοποιούνται για τον

---

<sup>5</sup>[http://www.publicrevenue.gr/kpi/public/blog/attach/files/rss/APA\\_guidelines.pdf](http://www.publicrevenue.gr/kpi/public/blog/attach/files/rss/APA_guidelines.pdf)

καθορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κατά την διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Αυτά τα κριτήρια συμπεριλαμβάνουν κυρίως τη χρησιμοποιούμενη μέθοδο τεκμηρίωσης, τα στοιχεία σύγκρισης ή αναφοράς και τις σχετικές προσαρμογές, καθώς και τις κρίσιμες παραδοχές για τις μελλοντικές συνθήκες. Αντικείμενο της προέγκρισης μπορεί επίσης να αποτελέσει και κάθε άλλο εξειδικευμένο ζήτημα που αφορά την τιμολόγηση των συναλλαγών με συνδεδεμένα πρόσωπα.

Τα βήματα για την διαδικασία προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης μπορούν να συνοψιστούν ως εξής:

1. Υποβολή της αίτησης προκαταρκτικής διαβούλευσης με καταβολή παραβόλου ύψους χιλίων ευρώ (1.000)<sup>6</sup>.
2. Υποβολή αίτησης προέγκρισης με καταβολή παραβόλου ύψους πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000) σε περίπτωση μονομερούς μεθοδολογίας<sup>7</sup>.
3. Υποβολή αίτησης προέγκρισης με καταβολή παραβόλου ύψους δέκα χιλιάδων ευρώ (10.000) σε περίπτωση διμερούς μεθοδολογίας σε συνεννόηση με αλλοδαπές φορολογικές αρχές.

Έπειτα από την κατάθεση των αιτήσεων ορίζεται συνάντηση με το αιτούν πρόσωπο. Εάν κατά τη διάρκεια της συνάντησης τα μέλη έρθουν σε συμφωνία, τότε συντάσσεται και υπογράφεται από τα μέρη Πρακτικό Αποδοχής Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης.

Γενικότερα βασικός σκοπός της Προέγκρισης Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (ΑΡΑ) είναι ότι παρέχει την δυνατότητα πρόβλεψης στις φορολογούμενες επιχειρήσεις για τον φόρο που θα πληρώσουν στις διασυνοριακές τους συναλλαγές. Επιπλέον, δίνει την βεβαιότητα στην επιχείρηση ότι δεν θα εμπλακεί στη διαδικασία ενός χρονοβόρου ελέγχου με ένα απρόβλεπτο αποτέλεσμα για συγκεκριμένες συναλλαγές και για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Ένα ακόμα σημαντικό κίνητρο που παρέχει η Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης στις επιχειρήσεις που έχουν αιτηθεί Διμερή ή Πολυμερή συμφωνίες είναι ότι ενισχύει την βεβαιότητα ότι δεν θα υπάρξει διπλή φορολόγηση.

---

<sup>6</sup> Υπόδειγμα στο Παράρτημα.

<sup>7</sup> Υπόδειγμα στο Παράρτημα.

### 3.5 Διάβρωση Βάσης και Μεταφορά Κερδών (Base Erosion & Profit Shifting/ BEPS)<sup>8</sup>

Η Διάβρωση Βάσης και Μεταφορά Κερδών αποτελεί ένα παγκόσμιο πρόβλημα και απαιτεί διεθνείς επαγρύπνηση για να βρεθούν λύσεις επί του θέματος. Η διάβρωση βάσης και μεταφορά κερδών αναφέρεται σε φορολογικές στρατηγικές σχεδιασμού που εκμεταλλεύονται τα κενά και τις αναντιστοιχίες στη φορολογική νομοθεσία για να μετατοπίσουν τεχνητά τα κέρδη σε περιοχές με χαμηλή ή ανύπαρκτη φορολογία όπου υπάρχει μικρή ή καμία οικονομική δραστηριότητα με αποτέλεσμα να καταβάλλονται λιγότεροι εταιρικοί φόροι. Αυτό υπονομεύει την αμεροληψία και την ακεραιότητα των φορολογικών συστημάτων επειδή οι επιχειρήσεις που λειτουργούν διασυνοριακά χρησιμοποιούν την μεθοδολογία της μεταφοράς των κερδών και έτσι αποκτούν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των επιχειρήσεων που λειτουργούν σε εθνικό επίπεδο.

Η BEPS αποτελεί θέμα μείζονος σημασίας για τις αναπτυσσόμενες χώρες λόγω της εξάρτησής τους από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, κυρίως από πολυεθνικές επιχειρήσεις.

Στο σύγχρονο επιχειρηματικό κόσμο που πραγματοποιούνται πλέον εύκολα, γρήγορα και ανέξοδα διεθνείς συναλλαγές ακόμα και ηλεκτρονικά, η φορολογική νομοθεσία που ισχύει σε κάθε χώρα δεν συμβαδίζει πάντα με τις πολυεθνικές εταιρίες που ως απώτερο στόχο έχουν την μεγιστοποίηση των κερδών τους και έτσι εφεύρουν διαρκώς νέους τρόπους μεταφοράς κεφαλαίων, μέσω των αδυναμιών των φορολογικών συστημάτων. Με αυτό τον τρόπο υπονομεύεται η εντιμότητα και η ακεραιότητα των φορολογικών συστημάτων<sup>9</sup>.

Ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης ανέπτυξε ένα σχέδιο που περιλαμβάνει δεκαπέντε ενέργειες. Αυτές οι ενέργειες προσφέρουν στις κυβερνήσεις κίνητρα για να αντιμετωπίσουν το φαινόμενο της Διάβρωσης και Μεταφοράς Κερδών. Το Σεπτέμβριο του 2014 έγινε η πρώτη δημοσίευση των μέτρων. Απώτερος σκοπός αυτών των δράσεων είναι να εξασφαλίσουν στις κυβερνήσεις τα "εργαλεία" που χρειάζονται για να εξακριβώσουν ότι τα κέρδη των επιχειρήσεων θα φορολογούνται εκεί όπου λαμβάνουν χώρα οι οικονομικές δραστηριότητες που τα δημιουργούν. Από την άλλη πλευρά οι επιχειρήσεις διαθέτουν ένα σημαντικό εργαλείο ώστε να εφαρμόσουν με βεβαιότητα τα όσα ορίζουν οι

<sup>8</sup>[www.oecd.org/tax/beps-about.htm](http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm)

<sup>9</sup> Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π., Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου, 2013

διεθνείς φορολογικοί κανόνες και να συμμορφωθούν ως προς τις απαιτήσεις τους, βελτιώνοντας έτσι την εικόνα τους ως προς την αποφυγή προστίμων και κυρώσεων λόγω αυθαιρεσιών.

Ο μεγαλύτερος όγκος εργασιών της επιτροπής φορολογικών υποθέσεων του ΟΟΣΑ επικεντρώνεται σε ορισμένους βασικούς τομείς οι οποίοι είναι οι εξής<sup>10</sup>:

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

Οι δεκαπέντε δράσεις που αποτελούν το σχέδιο για την Διάβρωση και Μεταφορά Κερδών του ΟΟΣΑ, είναι οι εξής<sup>11</sup>:

1. Αντιμετώπιση των φορολογικών προκλήσεων της ψηφιακής οικονομίας.
2. Εξουδετέρωση της επίδρασης που προκαλείται από αναντιστοιχίες σε υβριδικές συμφωνίες.
3. Ενίσχυση των κανόνων που αφορούν τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρίες.
4. Περιορισμός της διάβρωσης της φορολογικής βάσης μέσω της έκπτωσης τόκων και άλλων χρηματοοικονομικών συναλλαγών.
5. Αποτελεσματική αντιμετώπιση μη ορθών φορολογικών πρακτικών, υπό το πρίσμα των εννοιών της διαφάνειας και της ουσίας.
6. Αποτροπή κατάχρησης των όρων των διεθνών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας.
7. Αποτροπή της τεχνητής αποφυγής δημιουργίας μόνιμης εγκατάστασης.
8. Εξασφαλίζοντας ότι τα συμπεράσματα του transfer pricing ευθυγραμμίζονται με τη δημιουργία αξίας: Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία.
9. Εξασφαλίζοντας ότι τα συμπεράσματα του transfer pricing ευθυγραμμίζονται με τη δημιουργία αξίας: Κίνδυνοι και Κεφάλαιο.
10. Εξασφαλίζοντας ότι τα συμπεράσματα του transfer pricing ευθυγραμμίζονται με τη δημιουργία αξίας: Λοιπές συναλλαγές υψηλού κινδύνου.

---

<sup>10</sup>[www.oecd.org/tax/beps-about.htm](http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm)

<sup>11</sup><http://www.pwc.com/gr/en.html>

11. Καθιέρωση μεθόδων για τη συλλογή και την ανάλυση των δεδομένων που σχετίζονται με τα BEPS και τις δράσεις για την αντιμετώπισή τους.
12. Υποχρέωση φορολογούμενων να αποκαλύπτουν τυχόν επιθετικές συμφωνίες που αφορούν τον φορολογικό τους σχεδιασμό.
13. Επανεξέταση των κανόνων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών.
14. Δημιουργία πιο αποτελεσματικών μηχανισμών επίλυσης διαφορών.
15. Ανάπτυξη πολυμερούς οργανισμού εφαρμογής των BEPS.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>

### ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

Σε αυτό το κεφάλαιο θα μελετήσουμε την εξέλιξη του νομοθετικού πλαισίου που ισχύει στην χώρα μας για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

#### 4.1 Εξέλιξη τις νομοθεσίας των ενδοομιλικών συναλλαγών

Στην Ελλάδα οι διατάξεις που αφορούσαν τις ενδοομιλικές συναλλαγές ενσωματώθηκαν για πρώτη φορά στο Ν.2238/1994 , άρθρο 39, με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος. Ειδικότερα, το άρθρο 39 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος προέβλεπε για πρώτη φορά τη δυνατότητα διόρθωσης των κερδών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και την επιβολή κυρώσεων σε περίπτωση παραβίασης της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων (Ν. 2238/1994).

Συγκεκριμένα το άρθρο 39 του Νόμου 2238/1994 ορίζει ότι :

1. *« Ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, ιδίως λόγω συμμετοχής της μίας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση των επιχειρήσεων , καθώς και οι επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν σε μία από τις συνδεδεμένες τα ανωτέρω δικαιώματα ή δυνατότητες επιρροής » .*
2. *Ειδικότερα , ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις οι οποίες:*
  - α) *Συνδέονται λόγω της συμμετοχής της μίας στην άλλη επιχείρηση κατέχοντας 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.*
  - β) *Συνδέονται με κάθε άλλη επιχείρηση που 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 σε μία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

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

Επιπλέον στην παράγραφο 5 του άρθρου 39 διευκρινίζεται ποια είναι η αρμόδια αρχή για τον φορολογικό έλεγχο των συνδεδεμένων επιχειρήσεων . Διευκρινίζεται ότι : *« Αρμόδια υπηρεσία για τον τακτικό φορολογικό έλεγχο των συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων εφόσον τουλάχιστον μία από αυτές έχει υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης. Το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων είναι αρμόδιο και για τον τακτικό (οριστικό ) φορολογικό έλεγχο των μονίμων εγκαταστάσεων αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, καθώς και των ημεδαπών επιχειρήσεων που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή όταν αυτές έχουν υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης ».*

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν.2238/1994 οι οποίες ισχύουν για τις διαχειριστικές χρήσεις έως και τις 31/12/2010, δεν είχε θεσπιστεί καμία υποχρέωση για τις επιχειρήσεις να τηρούν κάποιο φάκελο τεκμηρίωσης των τιμών που εφαρμόζονται στις ενδοομιλικές τους συναλλαγές. Αν παρόλα αυτά πραγματοποιηθεί φορολογικός έλεγχος στις επιχειρήσεις και διαπιστωθεί ότι για κάποια οικονομικά έτη οι εταιρίες δεν εφαρμόζαν κάποιου είδους τεκμηρίωση για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών τους σύμφωνα με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων , η φορολογική αρχή που εκτελεί τον έλεγχο έχει την δυνατότητα να προσδιορίσει τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών που θα έπρεπε να είχαν εφαρμοστεί σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις.

Στην χώρα μας η υποχρέωση για τεκμηρίωση των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων θεσπίστηκε για πρώτη φορά με τον νόμο του Υπουργείου Ανάπτυξης Ν. 3728/2008 και συγκεκριμένα το άρθρο 26. Συγκεκριμένα το άρθρο 26 *Κανόνες Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών* ορίζει : *« Εταιρίες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο και μορφή στην Ελλάδα υποχρεούνται να εφαρμόζουν στις συναλλαγές τους με τις εταιρίες που είναι συνδεδεμένες με αυτές κατά την έννοια του άρθρου 42ε του κ.ν. 2190/1920 (ενδοομιλικές*



συναλλαγές), όρους οι οποίοι να είναι ταυτόσημοι ή όμοιοι, σε κάθε δε περίπτωση να μην αποκλίνουν ανατιολόγητα από τους όρους, οι οποίοι θα εφαρμόζονταν για τις ίδιες ή παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (αρχή των ίσων αποστάσεων)».

Στο άρθρο 2 του παρόντος άρθρου γίνεται αναφορά για τον φάκελο τεκμηρίωσης που θα αναλύσουμε παρακάτω και ορίζονται τα εξής : « Για τον έλεγχο της συμμόρφωσης με την υποχρέωση της παραγράφου 1, οι υπόχρεες εταιρίες τεκμηριώνουν τις τιμές σε όλες τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους με την κατάρτιση πλήρους και τυποποιημένης μελέτης τεκμηρίωσης τιμών η οποία αποτελείται από :

α) όσον αφορά τους ομίλους, όπου η μητρική εταιρία είναι Ελληνική από το "Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης", οποίος περιέχει γενικές πληροφορίες για τον όμιλο, όπως ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για τις συνδεδεμένες εταιρίες και τα υποκαταστήματα του ομίλου, την τιμολογιακή πολιτική του ομίλου και τη μέθοδο τεκμηρίωσης του ΟΟΣΑ που ακολουθεί ο όμιλος στις ενδοομιλικές συναλλαγές του για την εφαρμογή της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων και

β) όσον αφορά τις ημεδαπές θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων και τις αλλοδαπές εταιρίες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα, από τον "Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης", ο οποίος περιέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την τεκμηρίωση των τιμών των συναλλαγών της ελληνικής θυγατρικής ή του υποκαταστήματος με τις αλλοδαπές εταιρίες του ομίλου, όπως ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για την τεκμηρίωση των τιμών των συναλλαγών της ελληνικής θυγατρικής ή του υποκαταστήματος με τις αλλοδαπές εταιρίες του ομίλου, όπως ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για την τιμολογιακή πολιτική του ομίλου και τη μέθοδο τεκμηρίωσης του ΟΟΣΑ που ακολουθεί ο όμιλος στις ενδοομιλικές συναλλαγές του για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων. Οι ανωτέρω φάκελοι τεκμηρίωσης ενημερώνονται υποχρεωτικά, όταν μεταβληθούν τα διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία της αγοράς ή τα στοιχεία των συναλλαγών τα οποία επηρεάζουν την αξιολόγηση της ακολουθούμενης ενδοομιλικής τιμολογιακής πολιτικής» .

Γίνεται κατανοητό, πως με τις παραπάνω διατάξεις θεσπίζεται για πρώτη φορά η υποχρέωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων να καταρτίζουν Φάκελο Τεκμηρίωσης για τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους, ο οποίος θα είναι διαθέσιμος για το Υπουργείο Ανάπτυξης όποτε ζητηθεί. Επιπλέον, οι εταιρίες είναι υποχρεωμένες να υποβάλλουν μετά την λήξη της διαχειριστικής τους περιόδου και μέσα σε ορισμένο χρονικό διάστημα, τα στοιχεία των ενδοομιλικών συναλλαγών τους, στοιχεία όπως την αξία αυτών, προς το Υπουργείο Ανάπτυξης. Αν δεν υποβληθούν τα ανωτέρω προβλέπεται επιβολή προστίμου στους παραβάτες.

Στο άρθρο 39 του Ν. 2238/1994 επήλθαν αλλαγές , συγκεκριμένα οι διατάξεις του αντικαταστήθηκαν από το άρθρο 1 του Ν. 3775/2009. Με τον ίδιο νόμο και με το άρθρο 2 θεσπίστηκε το άρθρο 39 Α. Σύμφωνα με τα παραπάνω άρθρα ορίστηκε η υποχρέωση για τις επιχειρήσεις για κατάρτιση φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, συγκεκριμένα μόνο για διασυνοριακές συναλλαγές. Συγκεκριμένα το άρθρο 39 Α *Τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών* ορίζει ότι : *«Ημεδαπές επιχειρήσεις που συνδέονται με άλλη επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 3, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους».*

Σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις και όσα ορίζονται στο άρθρο 39Α η ημεδαπή επιχείρηση η οποία είναι μέλος ομίλου έχει την υποχρέωση να καταρτίσει « Βασικό φάκελο τεκμηρίωσης συναλλαγών» ο οποίος είναι ίδιος για όλες τις εταιρίες που απαρτίζουν τον όμιλο. Συνεπώς περιέχει πληροφορίες όπως είναι η γενική περιγραφή της εταιρίας, των συνδεδεμένων μελών του ομίλου , των περιουσιακών στοιχείων και άλλα σημαντικά στοιχεία τα οποία είναι όλα τυποποιημένα στοιχεία και τυποποιημένες πληροφορίες διότι είναι κοινά, και τα οποία πρέπει να περιέχονται στον βασικό φάκελο.

Επιπροσθέτως, υπάρχει υποχρέωση της ημεδαπής επιχείρησης για κατάρτιση “ ελληνικού φακέλου τεκμηρίωσης ”, ο ρόλος του οποίου είναι να συμπληρώνει τον “ βασικό φάκελο ” δίνοντας πρόσθετες πληροφορίες όσον αφορά τις ελληνικές επιχειρήσεις που ανήκουν στον όμιλο όπως είναι, η περιγραφή της επιχείρησης, πληροφορίες για την μέθοδο που εφαρμόζει η επιχείρηση για τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών της, συγκριτικά στοιχεία συναλλαγών της επιχείρησης όπως επίσης και περιγραφή της γενικότερης τιμολογιακής πολιτικής του ομίλου.

#### **4.1.1 Η Τεκμηρίωση των τιμών των Ενδοομιλικών Συναλλαγών**

##### **Άρθρο 39**

Στην εξέλιξη της νομοθεσίας μας θεσπίστηκε ο νόμος Ν.4110/2013 που βοήθησε στην ενοποίηση των διατάξεων δύο νόμων για τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Ο νόμος 4110/2013 στο άρθρο 11 ενοποιεί το άρθρο 39 του νόμου 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος ) και το άρθρο 26 του νόμου 3728/2008. Επιπροσθέτως, γίνεται αντικατάσταση των άρθρων 39 και 39Α που αφορούν την διόρθωση των κερδών των τιμολογήσεων μεταξύ

συνδεδεμένων επιχειρήσεων και την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 39 ορίζονται οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις ως : « Ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητική ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, ιδίως λόγω συμμετοχής της μίας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων, καθώς και οι επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν σε μία από τις συνδεδεμένες τα ανωτέρω δικαιώματα ή δυνατότητες επιρροής ».

Εν συνεχεία στο άρθρο 39 στην παράγραφο 3 ορίζονται τα όσα ισχύουν για την σύναψη δανείου μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Ειδικότερα ορίζονται τα εξής: « Ειδικά για τις συμβάσεις δανείου που συνάπτονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων κατά την έννοια της παραγράφου 2 δεν εκπίπτουν οι δεδουλευμένοι τόκοι που καταβάλλονται ή πιστώνονται, κατά το μέρος που το συνολικό ύψος δανείων της δανειοδοτούμενης από τις δανειοδότες υπερβαίνει κατά μέσο όρο και κατά διαχειριστική περίοδο το τριπλάσιο των ιδίων κεφαλαίων της δανειοδοτούμενης. Στην έννοια των τόκων της παραγράφου αυτής εμπίπτουν και οι τόκοι ομολογιακών δανείων που καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Στο συνολικό ύψος δανείων από συνδεδεμένες επιχειρήσεις προστίθενται και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδονται προς αυτές , καθώς και τα δάνεια που έχουν ληφθεί από τρίτες επιχειρήσεις για τα οποία έχει χορηγηθεί οποιασδήποτε μορφής εγγύηση από τις πιο πάνω συνδεδεμένες επιχειρήσεις » .

Επίσης, στην παράγραφο 5 του άρθρου 39 ορίζεται τι είναι το Κέντρο Μεγάλων Επιχειρήσεων που ήταν το αρμόδιο όργανο για τον φορολογικό έλεγχο των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Κατά την διενέργεια του ελέγχου λαμβάνονται υπόψη οι «κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ περί ενδοομιλικών τιμολογήσεων για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές αρχές» .

Η αρμόδια φορολογική αρχή που διενεργεί τον έλεγχο πραγματοποιεί τον έλεγχο λαμβάνοντας υπόψη τον φάκελο τεκμηρίωσης που ορίστηκε παραπάνω σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του νόμου 3728/2008, για όσες επιχειρήσεις είχαν την υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης. Επίσης με το άρθρο 26 θεσπίστηκε η υποχρέωση τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών. Αξίζει να σημειωθεί ότι καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 39 όπου στην περίπτωση την οποία οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών δεν ήταν σύμφωνες με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων , τότε η αρμόδια φορολογική αρχή που διενεργούσε τον έλεγχο προσδιόριζε και τις ορθές τιμές.

Το άρθρο 39Α “Τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών” ορίζει ότι οι ημεδαπές επιχειρήσεις που συνδέονται με άλλη επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 39 , έχουν την υποχρέωση να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών των

ενδοομιλικών συναλλαγών τους. Αυτοί που εξαιρούνται από τον νόμο είναι : οι εμποροβιομηχανικές εταιρίες που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα με τις διατάξεις του νόμου 89/1967 (Α' 132) απαλλάσσονται από την υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών τους. Επίσης εξαιρούνται συναλλαγές με μία ή περισσότερες συνδεδεμένες επιχειρήσεις η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ αθροιστικά, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια ευρώ ή η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες ευρώ (200.000) εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων επιχειρήσεων υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια ευρώ (5.000.000).

Ο φάκελος τεκμηρίωσης αποτελείται από το «Βασικό φάκελο τεκμηρίωσης» και τον « Ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης ». Ο βασικός φάκελος είναι κοινός για όλες τις εταιρίες του ομίλου και περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για όλες τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις και τα υποκαταστήματα του ομίλου. Ο ελληνικός φάκελος συμπληρώνει το Βασικό φάκελο και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις ελληνικές επιχειρήσεις του ομίλου, τις μόνιμες εγκαταστάσεις της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα ή τις μόνιμες εγκαταστάσεις της ελληνικής επιχείρησης στην αλλοδαπή. Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 39 Α ο φάκελος τεκμηρίωσης καταρτίζεται πριν την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού της παραγράφου 5 του άρθρου 82 και εντός πενήντα ημερών από την ημερομηνία κλεισίματος διαχειριστικής περιόδου. Επιπλέον, ο φάκελος περιέχει συνοπτικό πίνακα πληροφοριών , ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών μέσα στην ίδια προθεσμία, για ισολογισμούς που κλείνουν 30.12.2012 και περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τη λειτουργική ταυτότητα της επιχείρησης , όπως τον όμιλο στον οποίο ανήκει , τις λειτουργίες που επιτελεί και τους κινδύνους που αναλαμβάνει , καθώς και τον κατάλογο με τις ενδοομιλικές συναλλαγές προς τεκμηρίωση, οι οποίες πραγματοποιούνται εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου και σύντομη περιγραφή της μεθόδου τεκμηρίωσης που εφαρμόζεται. Ο φάκελος τεκμηρίωσης τηρείται στην επιχείρηση και τίθεται στην διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής στα πλαίσια ελέγχου, εντός εύλογου χρόνου ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει τις τριάντα (30) ημέρες. Ο φάκελος τεκμηρίωσης διατηρείται όσο διαρκεί ο εκάστοτε οριζόμενος από τις φορολογικές διατάξεις χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για την επιβολή φόρου. Επίσης, διατηρείται για όσο χρόνο εκκρεμεί η σχετική υπόθεση ενώπιον Δικαστηρίου. Σε περίπτωση που επέλθουν αλλαγές στις συνθήκες της αγοράς που επιφέρουν αλλαγές στα στοιχεία του φακέλου τεκμηρίωσης , η επιχείρηση

υποχρεούται να προβεί σε επικαιροποίησή του μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας μεταβάλλονται οι συνθήκες που επήλθαν. Αν συμβεί το παραπάνω η επιχείρηση πρέπει πάλι να υποβάλει συνοπτικό πίνακα ηλεκτρονικά στην Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών εντός πενήντα ημερών από την ημερομηνία κλεισίματος της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε η επικαιροποίηση.

Επίσης , σύμφωνα με όσα ορίστηκαν για τον φάκελο τεκμηρίωσης πρέπει να τηρείται και να διαφυλάσσεται το απόρρητο αυτού. Ακόμα, έχει εκδοθεί υπουργική απόφαση από το Υπουργείο Οικονομικών που καθορίζει το υποχρεωτικό περιεχόμενο του Φακέλου Τεκμηρίωσης, το περιεχόμενο του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, την γλώσσα στην οποία τηρούνται οι παραπάνω πληροφορίες , οι μέθοδοι, οι τρόποι και οι διαδικασίες προσδιορισμού των τιμών των συναλλαγών αυτών και η διαδικασία επικαιροποίησης των φακέλων τεκμηρίωσης.

Έπειτα από το άρθρο 39 Α έχουν προστεθεί και τα άρθρα 39B και 39 Γ. Το άρθρο 39B “ Προσδιορισμός μη τεκμηριωμένων τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών” ορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών κρίνονται μη τεκμηριωμένες και είναι οι εξής:

- Μη τήρηση ή μη διάθεση του φακέλου τεκμηρίωσης στην αρμόδια ελεγκτική αρχή ,
- Τήρηση ανεπαρκούς ή ανακριβούς φακέλου τεκμηρίωσης εφόσον προκύπτει αδυναμία ελεγκτικής επαλήθευσης της ορθότητας υπολογισμού ή τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, η οποία δεν θεραπεύεται από τις πρόσθετες πληροφορίες που παρέχονται στον έλεγχο,
- Μη παροχή ή παροχή ανεπαρκών ή ανακριβών πρόσθετων πληροφοριών, εφόσον προκύπτει αδυναμία ελεγκτικής επαλήθευσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών που κρίνονται μη τεκμηριωμένες προσδιορίζονται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία από κάθε πηγή.

Επιπλέον στο ίδιο άρθρο ορίζεται ότι σε περίπτωση που από την εφαρμογή των παραπάνω προκύπτουν παραβάσεις τότε εφαρμόζονται οι διατάξεις του νόμου 2523/1997.

Στο άρθρο 39 Γ ορίζεται η Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης και ορίζεται ποιες επιχειρήσεις υπάγονται σε αυτή την διάταξη , ποιο είναι το αντικείμενο της προέγκρισης , ποια είναι η αρμόδια φορολογική αρχή που εξετάζει τις περιπτώσεις αλλά και τις μεθόδους και τις τιμές που εφαρμόζονται. Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 39Γ, οι ημεδαπές επιχειρήσεις μπορούν να υποβάλλουν αίτηση προέγκρισης της μεθοδολογίας για

την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών συναλλαγών τους με συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Η αίτηση αυτή υποβάλλεται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

Αντικείμενο της Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης αποτελεί το ενδεδειγμένο σύνολο κριτηρίων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Τα κριτήρια αυτά περιλαμβάνουν τη χρησιμοποιούμενη μέθοδο τεκμηρίωσης, τα στοιχεία σύγκρισης ή αναφοράς και τις σχετικές προσαρμογές, καθώς και τις κρίσιμες παραδοχές για τις μελλοντικές συνθήκες. Ακόμα, αντικείμενο προέγκρισης μπορεί να αποτελέσει κάθε άλλο εξειδικευμένο ζήτημα που αφορά την τιμολόγηση των συναλλαγών με συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Δεν δύναται να αποτελέσουν αντικείμενο της προέγκρισης η ορισμένη τιμή συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων και το ορισμένο ποσοστό του περιθωρίου μικτού ή καθαρού κέρδους από συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Η Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων εκδίδει απόφαση έγκρισης η οποία δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη των δύο ετών και δεν μπορεί να αναφέρεται σε προγενέστερη διαχειριστική περίοδο της αίτησης. Οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών της επιχείρησης τις οποίες αφορά η απόφαση προέγκρισης, θεωρείται ότι είναι σύμφωνες με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων. Δηλαδή, οι τιμές δεν διαφέρουν από αυτές που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

#### **4.1.2 Η εξέλιξη της νομοθεσίας για τις Ενδοομιλικές Συναλλαγές από 01.01.2014**

Για τα φορολογικά έτη από 01.01.2014 και ύστερα, τα θέματα που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές ρυθμίζονται από τα άρθρα 50 και 51 του νόμου 4172/2013 και από τα άρθρα 21 και 22 του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών που κυρώθηκε με το νόμο 4174/2014.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του νόμου 4172/2013 οι οποίες ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01.01.2014 και μετά ως « συνδεδεμένο πρόσωπο » νοείται κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

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

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

γγ) 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.

Η έννοια του συνδεδεμένου προσώπου είναι ζήτημα « καθοριστικής επιρροής » τόσο για το νόμο 2238/1994 όσο και για το νόμο 4172/2013. Σύμφωνα με την περίπτωση στ' του άρθρου 2 του νόμου 4172/2013, ' ' συγγενικό πρόσωπο' ' θεωρείται ο/η σύζυγος και οι ανιόντες και κατιόντες σε ευθεία γραμμή. Επίσης, με την ΠΟΛ. 1142/2-7-2015 δόθηκαν κάποιες διευκρινήσεις σχετικά με την υποπερίπτωση γγ' της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του νόμου 4172/2013. Σύμφωνα με αυτές σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ενός προσώπου από άλλο πρόσωπο ή άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης δύο προσώπων από τρίτο πρόσωπο υπάρχει όταν ενδεικτικά προκύπτουν ή

Διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις παρακάτω περιπτώσεις:

- Όταν περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή ένας ή περισσότεροι διευθύνοντες σύμβουλοι ή διαχειριστές του ορίζονται από το άλλο πρόσωπο,
- Όταν το ίδιο πρόσωπο ή πρόσωπα που συμμετέχουν στη διοίκηση του ενός προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή του διαχειριστή , συμμετέχουν και στη διοίκηση του άλλου προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή διαχειριστή,
- Όταν 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.

Περαιτέρω , η σχέση άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή άσκησης καθοριστικής επιρροής ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο ή άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής δύο προσώπων από τρίτο

πρόσωπο, αυτή υπάρχει όταν ενδεικτικά προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις κάτωθι καταστάσεις:

- Το πρόσωπο (εξαιρούμενων 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 (εξαιρούμενων 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,
- Το 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 δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του νόμου 4172/2013 ,
- Η σχέση του αποκλειστικού ή κύριου προμηθευτή εμπορευμάτων ή παροχής υπηρεσιών ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο, δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του νόμου 4172/2013.

Με το άρθρο 50 του νόμου 4172/2013 ενσωματώνεται στην Ελληνική νομοθεσία η «Αρχή των Ίσων Αποστάσεων ». Συγκεκριμένα αναφέρεται ότι : « Τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 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 Ίσων Αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου, (παράγραφος 1). Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές, (παράγραφος 2) ».



Σύμφωνα με όσα ορίστηκαν στις παραπάνω διατάξεις , υποχρέωση τήρησης της ‘‘Αρχής Ίσων Αποστάσεων ‘‘ , κατάρτιση φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών έχουν μόνο τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, όπως αυτά ορίζονται στις περιπτώσεις γ΄ και δ΄ του άρθρου 2 του νόμου 4172/2013, για τις συναλλαγές τους με συνδεδεμένα πρόσωπα της περίπτωσης ζ΄ του ίδιου άρθρου, είτε αυτά είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, είτε φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, και μόνο εφόσον δεν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος βάσει των διατάξεων του νόμου 4172/2013. Τα ανωτέρω ισχύουν και για αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που έχουν μόνιμες εγκαταστάσεις στην Ελλάδα για τις συναλλαγές τους με συνδεδεμένα πρόσωπα.

Με το άρθρο 51 του ίδιου νόμου γίνεται για πρώτη φορά στην Ελληνική νομοθεσία επεκτάθηκε η έννοια της « Αρχής Ίσων Αποστάσεων » για κάθε επιχειρηματική αναδιάρθρωση η οποία μπορεί να θεωρηθεί ως εγχώρια ή διασυνοριακή αναδιοργάνωση λειτουργιών , περιουσιακών στοιχείων , κινδύνων ή και επιχειρηματικών ευκαιριών, την οποί 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 δανείων χρήσης, καθώς και οι μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων.

β) Σε περίπτωση κατά την οποία λόγω επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης διενεργείται μία συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών , οι οποίες συνιστούν μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης υπεραξίας ή άυλων περιουσιακών στοιχείων, η μεταβίβαση αυτή ή η χορήγηση άδειας χρήσης πρέπει να γίνεται έναντι αντιτίμου σύμφωνα με την Αρχή 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 αναδιρθρώσεις που προβλέπονται στις ανωτέρω περιπτώσεις δεν συνεπιφέρουν καμία αναπροσαρμογή όταν ο φορολογούμενος μπορεί να παράσχει αποδεικτικά στοιχεία που τεκμηριώνουν ότι δεν μεταβιβάστηκαν ούτε χορηγήθηκε άδεια χρήσης για ουσιώδη άυλα στοιχεία ή περιουσιακά στοιχεία και ότι καταβλήθηκε αντίτιμο

σύμφωνα με την Αρχή Ίσων Αποστάσεων , με συνεκτίμηση άλλων συγκρίσιμων περιπτώσεων.

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 Ίσων Αποστάσεων με βάση τη συνολική αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων , λειτουργιών και κινδύνων ( «πακέτο 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 χρησιμοποιήσει 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.

Σύμφωνα με το άρθρο 21 του νόμου 4174/2013 υπόχρεοι σε τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι : « Ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες των περιπτώσεων γ' και δ' του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για τις συναλλαγές καθώς και τη μεταφορά λειτουργιών που πραγματοποιούνται με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του ίδιου άρθρου και οι οποίες εμπίπτουν στο άρθρο 50 και 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 21 του ΚΦΔ. Την ίδια υποχρέωση τήρησης έχουν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα για τις συναλλαγές τους και τις μεταφορές λειτουργιών με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις συναλλαγές τους και μεταφορές λειτουργιών με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή ». Οι επιχειρήσεις απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης εφόσον : « Οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες ( 100.000 ) ευρώ ετησίως και αθροιστικώς όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια ευρώ ( 5.000.000 ) ανά φορολογικό έτος ή όταν οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσες χιλιάδες ευρώ ( 200.000 ) ετησίως και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια ευρώ ( 5.000.000 ) ανά φορολογικό έτος » .

Για το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης υπάρχουν δύο τροπολογίες , η πρώτη είναι η ΠΟΛ.1097/9-4-2014 και τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1144/15-5-2014. Ο φάκελος τεκμηρίωσης αποτελείται από δύο βασικά μέρη, τον " βασικό φάκελο τεκμηρίωσης " και τον

“ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης” , ο οποίος συμπληρώνει τον βασικό φάκελο και περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τις συναλλαγές προς τεκμηρίωση. Τα δύο μέρη του φακέλου τεκμηρίωσης υπάρχουν εφόσον συντρέχει περίπτωση ημεδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας το οποίο ή η οποία είναι μέλος ομίλου σε πολυεθνικό επίπεδο. Όταν ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πραγματοποιεί συναλλαγές με άλλα συνδεδεμένα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, ημεδαπές ή αλλοδαπές ή με μόνιμες εγκαταστάσεις τους στην αλλοδαπή όπως επίσης και όταν μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα πραγματοποιούν συναλλαγές με το κεντρικό ή με συνδεδεμένο πρόσωπο του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, τότε ο φάκελος τεκμηρίωσης αποτελείται μόνο από τον “ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης” .

Οι κατηγορίες συναλλαγών για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση τεκμηρίωσης είναι οι συναλλαγές που αφορούν, πρώτες ύλες, εμπορεύματα, προϊόντα, δικαιώματα, λοιπά άυλα προϊόντα και υπηρεσίες, μάρκετινγκ και διαφήμιση, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων , εκμίσθωση, έρευνα και ανάπτυξη , χρέη, κατανομή δαπανών.

Ο “ βασικός φάκελος τεκμηρίωσης ” είναι κοινός για όλες τις επιχειρήσεις του ομίλου και περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για αυτές και τις μόνιμες εγκαταστάσεις τους. Αναλυτικά τα στοιχεία που περιλαμβάνει ο βασικός φάκελος είναι τα εξής :

- i. μια γενική περιγραφή της μητρικής επιχείρησης και της στρατηγικής της, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,
- ii. μία γενική περιγραφή , σε περίπτωση ομίλου, της οργανωτικής , νομικής και λειτουργικής δομής του που περιλαμβάνει το οργανόγραμμα, τον κατάλογο των μελών του, συμπεριλαμβανομένων και των μόνιμων εγκαταστάσεων καθώς και περιγραφή της σχέσης σύνδεσης αυτών, καθώς και τις αλλαγές σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος στην ιδιοκτησία των άυλων περιουσιακών στοιχείων, των χρηματοοικονομικών συναλλαγών και των φορολογικών αποτελεσμάτων του ομίλου,
- iii. μια γενική περιγραφή των συνδεδεμένων προσώπων ή και των μόνιμων εγκαταστάσεών τους που συμμετέχουν προς τεκμηρίωση συναλλαγές,
- iv. μια γενική περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών στις οποίες συμμετέχουν τα συνδεδεμένα πρόσωπα συγκεκριμένα, της φύσης των συναλλαγών ( πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία και άλλα) , τη ροή των τιμολογίων και του ύψους των συναλλαγών,

- v. μια γενική περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών , των κινδύνων που αντιμετωπίζονται καθώς και των αλλαγών που μπορεί να επέρχονται στις λειτουργίες και στου κινδύνους σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,
- vi. την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων των μελών του ομίλου ( διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, εμπορικές ονομασίες, τεχνογνωσία ) και την πληρωμή ή είσπραξη δικαιωμάτων,
- vii. μία περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής του ομίλου που να εξηγεί την τήρηση της αρχής της ανοιχτής αγοράς ( Arm's Length Principle ) στις ενδοομιλικές συναλλαγές,
- viii. τον κατάλογο συμφωνιών κατανομής κόστους , αποφάσεων προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τα μέλη του ομίλου, σχετικά με τον καθορισμό των τιμών των συναλλαγών τους,
- ix. τη 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 χρησιμοποιούν συγκριτικά στοιχεία.

Ο « Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης » περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία :

- i. Λεπτομερή περιγραφή της επιχείρησης και της στρατηγικής της, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,
- ii. Λεπτομερή περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών η οποία περιλαμβάνει , τη φύση των συναλλαγών ( πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία), τη ροή των τιμολογίων, το ύψος των συναλλαγών, την περιγραφή των έκτακτων συναλλαγών ή γεγονότων συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προκύπτουν από τη μεταφορά λειτουργιών όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 51 του νόμου 4172/2013 ( Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος ) και σε περίπτωση πώλησης ή αγοράς ή μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων σε ή από συνδεδεμένο πρόσωπο, πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με αυτές τις συναλλαγές 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,
- iii. Συγκριτική ανάλυση δηλαδή: χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων και των υπηρεσιών , καθώς και συναφείς πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά ή και εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία εφόσον διατίθενται. Ειδικοί παράγοντες πρέπει να ληφθούν υπόψη προκειμένου να δικαιολογηθεί η συγκρισιμότητα των άυλων περιουσιακών στοιχείων και η σύμφωνη με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων τιμή όπως τα αναμενόμενα οφέλη, γεωγραφικοί περιορισμοί, μεταβίβαση δικαιωμάτων αποκλειστικότητας ή όχι , συμμετοχή του αποκτώντος τις μελλοντικές εξελίξεις. Ακόμα, λειτουργική ανάλυση σε επιτελούμενες λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται και επιχειρηματικούς κινδύνους, συμβατικούς όρους , οικονομικές συνθήκες και ειδικές στρατηγικές της επιχείρησης,
  - iv. Επεξήγηση για την επιλογή και τον τρόπο εφαρμογής της μεθόδου προσδιορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών,
  - v. Περιγραφή της εφαρμογής της πολιτικής του υπόχρεου σχετικά με τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών,
  - vi. Δέσμευση του υπόχρεου να παρέχει κάθε συμπληρωματική πληροφορία σχετική με τις ενδοομιλικές συναλλαγές του, κατόπιν αιτήματος της φορολογικής διοίκησης και εντός της εύλογης προθεσμίας ιδιαιτέρως στην περίπτωση φορολογικού ελέγχου,
  - vii. Δικαιολόγηση του τρόπου υπολογισμού της αναπροσαρμογής όταν ο υπόχρεος αναπροσαρμόζει τα φορολογητέα κέρδη του προκειμένου να συμμορφωθεί με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων,
  - viii. Περιγραφή και λεπτομερή αιτιολόγηση τυχόν προσαρμογών που έχουν γίνει για την επίτευξη συγκρισιμότητας,
  - ix. 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,
  - x. Διάγραμμα ροής των συναλλαγών συμπεριλαμβανομένων και των έκτακτων ,
  - xi. Αντίγραφα των συμβάσεων που διέπουν τις υπό τεκμηρίωση συναλλαγές .

Τα στοιχεία του « βασικού φακέλου τεκμηρίωσης » όταν πρόκειται για αλλοδαπό όμιλο εταιριών τηρούνται σε γλώσσα διεθνώς αποδεκτή που συνήθως είναι τα αγγλικά και

έχουν την υποχρέωση μετάφρασής του στην ελληνική εφόσον το ζητήσει η φορολογική αρχή, μέσα σε χρονικό διάστημα όχι μεγαλύτερο των τριάντα ημερών (30) από την στιγμή που θα υποβληθεί το αίτημα. Σε κάθε άλλη περίπτωση τα στοιχεία του φακέλου διατηρούνται στην ελληνική γλώσσα. Επιπλέον ο φάκελος τηρείται είτε σε έντυπη είτε σε ηλεκτρονική μορφή.

Στον φάκελο τεκμηρίωσης περιλαμβάνεται ειδικό κεφάλαιο όπου περιγράφονται κάποια γεγονότα που οφείλονται σε οποιαδήποτε μεταβολή των συνθηκών της αγοράς σε σχέση με προηγούμενο φορολογικό έτος και έτσι έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες που περιλαμβάνονται σε αυτόν. Τόσο ο βασικός όσο και ο Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης θα πρέπει να επανεξετάζονται και να επικαιροποιούνται εφόσον υπάρχει κάποια αλλαγή στις συνθήκες της αγοράς και επηρεάζουν τις πληροφορίες και τα στοιχεία που περιέχει ο φάκελος, προκειμένου να χρησιμοποιηθούν στο επόμενο φορολογικό έτος. Η επικαιροποίηση του φακέλου τεκμηρίωσης γίνεται εντός τεσσάρων μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά την διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης.

Η θέση του φακέλου τεκμηρίωσης είναι στην έδρα του υπόχρεου και διατηρείται και διαφυλάσσεται για όλο το χρονικό διάστημα που υπάρχει η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων. Όταν η Φορολογική Διοίκηση ζητήσει τον φάκελο από την εκάστοτε επιχείρηση, τότε ο υπόχρεος είναι υποχρεωμένος να τον θέσει στην διάθεσή της εντός τριάντα ημερών από το σχετικό αίτημα της παραπάνω.

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών είναι συνοδευτικός του φακέλου τεκμηρίωσης και υποβάλλεται προκειμένου να αξιοποιηθούν φορολογικά οι παρεχόμενες πληροφορίες. Περιλαμβάνει τέσσερις ενότητες οι οποίες είναι : α) Τα στοιχεία της επιχείρησης, β) την λειτουργική ταυτότητα, γ) τον κατάλογο των ενδοομιλικών συναλλαγών προς τεκμηρίωση και δ) τις γνωστοποιήσεις. Η λειτουργική ταυτότητα περιλαμβάνει πληροφορίες για τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν με συνδεδεμένες επιχειρήσεις για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο καθώς και πληροφορίες για τους κινδύνους της επιχείρησης. Ο κατάλογος των ενδοομιλικών συναλλαγών περιέχει πληροφορίες όπως με ποια συνδεδεμένη επιχείρηση πραγματοποιήθηκε κάποια συναλλαγή, τα στοιχεία της συναλλαγής όπως το ποσό και την μέθοδο τεκμηρίωσης που εφάρμοσε η εταιρία. Στις γνωστοποιήσεις αν έχει καταρτιστεί φάκελος τεκμηρίωσης και αν υπάρχει κάποια διαδικασία προέγκρισης μεθοδολογίας και τι υλικό τεκμηρίωσης σε αυτή την περίπτωση. Τέλος, ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών υποβάλλεται ηλεκτρονικά στην Φορολογική Διοίκηση εντός τεσσάρων μηνών από το τέλος κάθε φορολογικού έτους.

Στο άρθρο 56 του νόμου 4174/2013 προβλέπονται τα πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς / ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης. Με τις διατάξεις του άρθρου 1 του παραπάνω άρθρου ορίζεται ότι, σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Κώδικα επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό ( 1/1000 ) των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων του υπόχρεου φορολογούμενου . Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των χιλίων ( 1000) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων ευρώ ( 10.000 ) . Αυτό το πρόστιμο επιβάλλεται και στην περίπτωση που ο Φάκελος Τεκμηρίωσης δεν τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης μέσα στην οριζόμενη προθεσμία ή υποβάλλεται με μη πλήρες ή ανεπαρκές περιεχόμενο. Σε περίπτωση μη υποβολής ή ανακριβούς ή ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή μη διάθεσης του Φακέλου Τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του κώδικα στη Φορολογική Διοίκηση επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα εκατοστό ( 1/100 ) των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων, περιλαμβανομένης οποιασδήποτε διόρθωσης κερδών του υπόχρεου φορολογούμενου. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δέκα χιλιάδων ευρώ ( 10.000 ) και μεγαλύτερο των εκατό χιλιάδων ευρώ ( 100.000 ) . Σε περίπτωση υποτροπής εντός πέντε ετών το πρόστιμο ανέρχεται στο διπλάσιο του αρχικού προστίμου και σε περίπτωση δεύτερης υποτροπής εντός πέντε ετών, τότε το πρόστιμο ανέρχεται στο τετραπλάσιο του αρχικού .

Στο άρθρο 22 του νόμου 4174/2013 ορίζεται η Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης . Όπως αναλύθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας η προέγκριση αναφέρεται στην σύναψη συμφωνίας Προκαθορισμένης Τιμολόγησης ( APA ) και το πλεονέκτημα που προσφέρει μια τέτοια συμφωνία είναι ότι δημιουργείται ένα σταθερό φορολογικό πλαίσιο για την επιχείρηση και γνωρίζει εκ των προτέρων η διοίκηση τι να περιμένει από έναν φορολογικό έλεγχο.

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 22 του παραπάνω νόμου , οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών που εφαρμόζονται από την επιχείρηση που θα τηρήσει την προέγκριση είναι σύμφωνες με όσα ορίζονται στην Αρχή των Ίσων Αποστάσεων και ο φορολογικός έλεγχος των συναλλαγών της περιορίζεται στην επαλήθευση , ότι τηρήθηκαν τα οριζόμενα στην απόφαση προέγκρισης και ότι εξακολουθούν να ισχύουν οι παραδοχές, οι περιστάσεις και οι όροι στις οποίες αυτή βασίστηκε.

Το αντικείμενο της προέγκρισης αποτελεί το ενδεδειγμένο σύνολο κριτηρίων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κατά τη διάρκεια

μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Τα κριτήρια αυτά περιλαμβάνουν κυρίως τη χρησιμοποιούμενη μέθοδο τεκμηρίωσης, τα στοιχεία σύγκρισης ή αναφοράς και τις σχετικές προσαρμογές καθώς και τις κρίσιμες παραδοχές για τις μελλοντικές συνθήκες. Η Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων είναι το αρμόδιο όργανο παραλαβής και εξέτασης των αιτήσεων προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης. Η σχετική απόφαση εκδίδεται εντός εκατόν είκοσι ημερών από την υποβολή της αίτησης. Η διάρκεια ισχύος της απόφασης προέγκρισης δεν δύναται να υπερβαίνει τα τέσσερα έτη και η χρονική ισχύς της δεν δύναται να ανατρέχει σε φορολογικό έτος που έχει παρέλθει κατά τη στιγμή της υποβολής της αίτησης προέγκρισης.

Τα είδη προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι είτε μονομερή, είτε διμερή ή πολυμερή. Στην περίπτωση της μονομερούς τα συμβαλλόμενα μέρη στην διαδικασία είναι η αιτούσα επιχείρηση και η Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών ως αρμόδια αρχή. Στην περίπτωση της διμερούς ή πολυμερούς, τα συμβαλλόμενα μέρη που συμμετέχουν στην διαπραγμάτευση είναι οι αρμόδιες αρχές των εμπλεκόμενων κρατών και όχι η αιτούσα συνδεδεμένη επιχείρηση.

Συνοπτικά τα βήματα για την διαδικασία προέγκρισης, ορίζεται ότι αρχικά υποβάλλεται αίτηση προκαταρκτικής διαβούλευσης, στην συνέχεια εντός τριάντα ημερών από την προκαταρκτική διαβούλευση υποβάλλεται η αίτηση προέγκρισης. Η αξιολόγηση της αίτησης διαρκεί μέχρι εκατόν είκοσι μέρες και όταν ολοκληρωθεί η σύνταξη του εγγράφου με τις αποφάσεις της αρμόδιας υπηρεσίας ορίζεται η τελική συνάντηση με τον υποψήφιο φορολογούμενο. Εφόσον απαιτείται υποβάλλεται αίτημα συνεννόησης με τις αλλοδαπές αρχές τρίτων εμπλεκόμενων κρατών με τα οποία ισχύει η Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος.

Το νομικό και φορολογικό πλαίσιο που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές στην χώρα μας ολοκληρώνεται με τους παραπάνω νόμους και υπουργικές αποφάσεις που αναλύθηκαν. Μέσω της νομοθεσίας που κινείται με γνώμονα την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων που θεσπίστηκε από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης με απώτερο σκοπό στην μείωση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής των πολυεθνικών εταιριών και γενικότερα των συνδεδεμένων επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην χώρα μας.



Παρακάτω παρατίθενται οι νόμοι και οι υπουργικές αποφάσεις που αναλύθηκαν προς διευκόλυνση των αναγνωστών :

- 1) Νόμος 2238/1994
- 2) Νόμος 3728/2008
- 3) Νόμος 4110/2013
- 4) Νόμος 4172/2013
- 5) Νόμος 4174/2014
- 6) ΠΟΛ 1179/19-07-2013
- 7) ΠΟΛ 1097/09-04-2014
- 8) ΠΟΛ 1144/15-05-2014
- 9) ΠΟΛ 1142/02-07-2015

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Η διεθνοποίηση της αγοράς ευνοεί την δημιουργία πολυεθνικών επιχειρήσεων και την εξάπλωση του όγκου των συναλλαγών τους σε πολλές χώρες. Αυτό το γεγονός καθιστά επιτακτική την ανάγκη των εταιριών να προσαρμόζονται στις διαφορετικές φορολογικές και νομοθετικές αρχές των χωρών που εδρεύουν. Ο κυριότερος λόγος που οι εταιρίες πραγματοποιούν ενδοομιλικές συναλλαγές είναι η μεγιστοποίηση των κερδών τους και η αποφυγή υψηλής φορολογίας. Η προσαρμογή των εταιριών στους εκάστοτε νόμους και κανόνες είναι δύσκολη αλλά πρέπει να ακολουθήσουν τα όσα ορίζουν οι φορολογικές αρχές κάθε κράτους για τις συναλλαγές τους ή να προσαρμοστούν με βάση τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων αποτελούν πλέον το νομοθετικό πλαίσιο για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών διεθνώς. Η ενδοομιλική τιμολόγηση αναφέρεται στην τιμολόγηση αγαθών και υπηρεσιών τα οποία ανταλλάσσονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Η τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελεί των πυρήνα του διεθνούς εμπορίου των πολυεθνικών εταιριών. Αποτελεί θέμα υψίστης σημασίας για τις εταιρίες που πραγματοποιούν εγχώριες αλλά και διεθνείς ενδοομιλικές συναλλαγές και απαιτεί ιδιαίτερα απαιτητικό και αποτελεσματικό φορολογικό σχεδιασμό. Η σχετική νομοθεσία προβλέπει ένα πλαίσιο κανόνων για την συμμόρφωση των εταιριών αλλά και ποινές σε παραβάσεις και περιπτώσεις μη συμμόρφωσης.

Έχουν θεσπιστεί ορισμένες μέθοδοι τεκμηρίωσης της ενδοομιλικής τιμολόγησης και αυτές είναι , η Μέθοδος της Συγκρίσιμης μη Ελεγχόμενης Τιμής, η Μέθοδος της Τιμής Μεταπώλησης Μείον, η Μέθοδος του Κόστους συν Κέρδος, η Μέθοδος το Επιμερισμού του κέρδους και η Μέθοδος του Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής. Η επιλογή της μεθόδου πραγματοποιείται με βάση τα δεδομένα που έχει στην κατοχή της η κάθε επιχείρηση. Παρόλα αυτά ο ΟΟΣΑ δεν προτείνει κάποια συγκεκριμένη μέθοδο ως ορθότερη αλλά η επιχείρηση πρέπει να επιλέξει ποια μέθοδο θεωρεί ότι θα την βοηθήσει περισσότερο προκειμένου να τεκμηριώσει τις ενδοομιλικές της συναλλαγές.

Ακόμα ένα χρήσιμο εργαλείο του φορολογικού σχεδιασμού για την αντιμετώπιση των κενών στη φορολογική νομοθεσία είναι το σχέδιο δράσης για την Διάβρωση Βάσης και Μεταφορά Κερδών που ανέπτυξε ο ΟΟΣΑ. Σύμφωνα με το σχέδιο οι εταιρίες πρέπει να εξετάσουν πιθανές αδυναμίες τους ως προς τις συναλλαγές του και να λάβουν μέτρα βελτίωσης προκειμένου να αποφύγουν οποιοδήποτε κόστος στην λειτουργία τους είτε αυτό είναι η επιβολή κάποιου προστίμου ή ακόμα και η διακοπή λειτουργίας.

Ο περιορισμός της παρούσας διπλωματικής εργασίας αποτελεί το γεγονός ότι η εξέταση του θέματος έγινε σε θεωρητικό επίπεδο χωρίς την χρήση ποσοτικών μεθόδων. Ωστόσο προτείνεται ως μελλοντική έρευνα η εξέταση των επιδράσεων των ενδοομιλικών συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις με τη χρήση εμπειρικής ανάλυσης.

Συμπερασματικά, η προσπάθεια ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι ένα δύσκολο επίτευγμα και απαιτεί αυστηρή συνεργασία μεταξύ των κρατών που πραγματοποιούνται συναλλαγές από πολυεθνικές εταιρίες. Ο έλεγχος θα πραγματοποιηθεί με την συνεργασία των φορολογικών αρχών που εκτελούν ελέγχους στις εταιρίες. Για να αποφεύγονται φαινόμενα φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής πρέπει και οι εταιρίες να τηρούν τους κανόνες για τις συναλλαγές τους και να εφαρμόζουν τις διατάξεις των νόμων που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### *Ελληνική Βιβλιογραφία*

- 1) Δούβης Παναγιώτης, (2008) , Offshore δραστηριότητες, Αθήνα
- 2) Λουμιώτης Βασίλειος, (2015) , Θέματα εφαρμοσμένης λογιστικής και ελεγκτικής των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων , Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ. , Αθήνα
- 3) Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. , (2013), Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου, Αθήνα
- 4) Τσουρουφλής Ανδρέας, (2010) , Η ενδοομιλική τιμολόγηση , Νομική Βιβλιοθήκη

### *Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία*

- 1) Buter C. (2011 ) , “International transfer pricing and the EU code of conduct” , *ISSN 1822-8402 European Integration Studies*
- 2) Dean M., Feucht J. F. and Smith L. M. (2008), “International transfer pricing and strategies for the global firm” , *Working paper*
- 3) Dr. Chugan P. K. (2007), “ International transfer pricing, taxation and need for advance pricing arrangement” , *Pravartak* ,Volume II, Issue 2, pp. 1-7
- 4) Grubert, H. and Mutti, J. (1991), “Taxes tariffs and transfer pricing in multinational corporate decision making” , *The Review of Economics and Statistics*, Vol 73, pp. 285-293
- 5) Hirshleifer J. ( 1956) , “On the Economics of transfer pricing” , *The Journal of Business*, The University of Chicago Press, Volume 29, pp. 172 - 174
- 6) Jamie, E. and Clive, E. (2000), “International transfer pricing: searching for patterns” , *European Management Journal*, Volume 18, Issue 2, pp. 216-222
- 7) Organization of Economic Co-operation and Development (2010), Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations, OECD PUBLISHING
- 8) Yao J.T (2012), “The arm’s length principle, transfer pricing and location choices” , *Journal of Economics and Business 2013* ,pp. 1-13

## *Ηλεκτρονικές πηγές*

- 1) [www.taxexperts.gr](http://www.taxexperts.gr)
- 5) [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
- 6) [www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)
- 7) [www.Transferpricing.gr](http://www.Transferpricing.gr)
- 8) <http://www.pwc.com/gr/en.html>
- 9) [www.oecd.org/tax/beps-about.htm](http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm)
- 10) [http://www.publicrevenue.gr/kpi/public/blog/attach/files/rss/APA\\_guidelines.pdf](http://www.publicrevenue.gr/kpi/public/blog/attach/files/rss/APA_guidelines.pdf)
- 11) [papers.ssrn.com](http://papers.ssrn.com)
- 12) [www.jstor.org](http://www.jstor.org)

## *Ελληνική Νομολογία*

- 1) Νόμος 2238/1994
- 2) Νόμος 3728/2008
- 3) Νόμος 4110/2013
- 4) Νόμος 4172/2013
- 5) Νόμος 4174/2014
- 6) ΠΟΛ 1179/19-07-2013
- 7) ΠΟΛ 1097/09-04-2014
- 8) ΠΟΛ 1144/15-05-2014
- 9) ΠΟΛ 1142/02-07-2015

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

### 1) Αίτηση προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης

#### ΑΙΤΗΣΗ ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

[Η εν λόγω αίτηση υποβάλλεται στα πλαίσια της διαδικασίας προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1284 (ΦΕΚ Β' 3366/31-12-2013) Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του ν.4174/ (ΦΕΚ 170 Α').]

Αθήνα, / /201....

Αρ. Πρωτ.:

#### ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΙΤΟΥΝΤΟΣ<sup>12</sup>:

- |  |                                      |
|--|--------------------------------------|
| 1. Επωνυμία:                                   |                                      |
| 2. Α.Φ.Μ.:                                     | ΠΡΟΣ:                                |
| 3. Δ/νση:                                      | ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ<br>ΕΣΟΔΩΝ |
| 4. Αρμόδια Δ.Ο.Υ.:                             | ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ<br>ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  |
| 5. Νόμιμος Εκπρόσωπος /Υπεύθυνος Επικοινωνίας: | Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ/ΤΜΗΜΑ Γ'               |
| 6. Αριθ. Τηλεφώνου σταθερό/κινητό:             | Δ/νση: Καρ. Σερβίας 10               |
| 7. E-mail:                                     | Τ.Κ. 101 84 – ΑΘΗΝΑ                  |
|  | ΚΟΙΝ:                                |
|  | Δ/ΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ<br>ΣΧΕΣΕΩΝ |
|  | Δ/νση:Καρ.Σερβίας 8                  |
|  | Τ.Κ. 101 83 - ΑΘΗΝΑ                  |

<sup>12</sup> Στη παρ.1 του άρθρου 22 του ν.4174/2013(ΦΕΚ 170 Α') και στο άρθρο 1 της ΠΟΛ 1284 (ΦΕΚ Β' 3366/31-12-2013) ορίζονται τα συνδεδεμένα πρόσωπα που δύναται να υποβάλουν αίτηση.

Με την παρούσα αιτούμεθα την διαπραγμάτευση προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και συγκεκριμένα:

A. Είδος προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης:

1. Μονομερής
2. Διμερής 
  - ✦ Εμπλεκόμενες Χώρες<sup>13</sup>: α. Ελλάδα  β. ....
3. Πολυμερής 
  - ✦ Εμπλεκόμενες Χώρες<sup>2</sup>: α. Ελλάδα  β. ....  
α. Ελλάδα  γ. .... κ.λπ.

B. Χρονικό διάστημα για το οποίο ζητείται η προέγκριση: από / / 201... έως  
/ / 201...

Γ. Επωνυμία των συνδεδεμένων προσώπων τα οποία θα αφορά η προέγκριση ενδοομιλικής τιμολόγησης:

Δ. Εάν υποβάλετε αίτηση για διμερή ή πολυμερή προέγκριση ενδοομιλικής τιμολόγησης, τα εμπλεκόμενα συνδεδεμένα πρόσωπα έχουν υποβάλει τη σχετική αίτηση στις αρμόδιες αρχές της χώρας εγκατάστασής τους;

Δ1. Εάν ναι, επισυνάψτε αντίγραφο της αίτησης. Εάν όχι τότε προτίθενται να υποβάλουν την αίτηση;

Ε. Στοιχεία εξουσιοδοτημένων εκπροσώπων που θα συμμετέχουν στην διαβούλευση της προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης:

---

<sup>13</sup> Με τις οποίες υφίσταται Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.

ΣΤ. Στοιχεία παραβόλου<sup>14</sup> (αριθμός, ημερομηνία, ποσό):

Ζ. Στοιχεία που επισυνάπτονται στην αίτηση:

1. Γενική περιγραφή, σε περίπτωση ομίλου, της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων, με διαγραμματική απεικόνιση της σχέσης σύνδεσης αυτών.
2. Τα στοιχεία όλων των εμπλεκόμενων συνδεδεμένων προσώπων, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων, που θα συμμετάσχουν στις προς εξέταση συναλλαγές.
3. Συνοπτική/διαγραμματική παρουσίαση του χρησιμοποιούμενου επιχειρηματικού μοντέλου του αιτούντος.
4. Περιγραφή των δραστηριοτήτων και συναλλαγών που θα καλύπτει η αίτηση, με αναφορά στη συνεισφορά του κάθε εμπλεκόμενου μέρους και πρόβλεψη της συνολικής αξίας των συναλλαγών. Η ροή των συναλλαγών ενδείκνυται να απεικονιστεί διαγραμματικά.
5. Αναφορά όλων των άλλων ροών συναλλαγών του αιτούντος (όγκος και αξία) που μπορεί να επηρεάζουν την τιμολόγηση των καλυπτόμενων συναλλαγών.
6. Ανάλυση επιχειρηματικού κλάδου και αγοράς
  - A. Ανάλυση του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιείται ο αιτών καθώς και περιγραφή των βιομηχανικών/εμπορικών πρακτικών.
  - B. Ανάλυση των αγορών των εμπλεκόμενων χωρών.
  - Γ. Αναφορά και προφίλ των ανταγωνιστών και του μεριδίου που κατέχουν στην αγορά.
  - Δ. Γενικά κλαδικά στατιστικά στοιχεία, χρηματοοικονομικοί δείκτες και μελέτες (όπου υπάρχουν).
7. Συγκριτική ανάλυση
  - A. Λεπτομερή λειτουργική ανάλυση του αιτούντος και όλων των εμπλεκόμενων αναφορικά με τις συναλλαγές που θα καλύπτει η προέγκριση.
  - B. Περιγραφή και αξιολόγηση των κινδύνων τους οποίους θα αναλαμβάνει κάθε οντότητα στο πλαίσιο των συναλλαγών που θα καλύπτει η προέγκριση.
  - Γ. Περιγραφή των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (ενσώματων και άυλων) που θα χρησιμοποιεί κάθε οντότητα στο πλαίσιο των συναλλαγών που θα καλύπτει η προέγκριση. Σε περίπτωση που επί των ανωτέρω (Α,Β,Γ) έχουν επέλθει αλλαγές σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος, περιγραφή αυτών.
  - Δ. Επιχειρηματικές στρατηγικές των εμπλεκόμενων μερών, τρέχων και μελλοντικός προϋπολογισμός, προβολές και επιχειρηματικά πλάνα για την περίοδο που θα καλύπτει η προέγκριση, γενικές επιχειρηματικές και οικονομικές τάσεις, μελλοντικός επιχειρηματικός σχεδιασμός συμπεριλαμβανομένου ότι αφορά την έρευνα και ανάπτυξη, την παραγωγή και την προώθηση πωλήσεων.
  - E. Αντίγραφα ετήσιων εκθέσεων των ελεγκτών των τελευταίων τριών ετών.

---

<sup>14</sup>Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 16 της ΠΟΛ 1284 (ΦΕΚ Β' 3366/31-12-2013), απαραίτητη προϋπόθεση για την υποβολή της αίτησης αποτελεί η καταβολή παραβόλου ύψους πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ σε περίπτωση μονομερούς και ύψους δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά εμπλεκόμενη χώρα σε περίπτωση διμερούς ή πολυμερούς, το οποίο θα επισυνάπτεται σε αυτήν. Σε περίπτωση μη καταβολής του ως άνω παραβόλου η αίτηση ΔΕΝ θα εξετάζεται από την αρμόδια Διεύθυνση της Φορολογικής Διοίκησης.



ΣΤ. Οικονομικές καταστάσεις των τελευταίων τριών ετών και σε περίπτωση ομίλου και των ενοποιημένων.

Ζ. Αντίγραφα δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των τελευταίων τριών ετών.

Η. Σε περίπτωση που οι εν λόγω συναλλαγές έχουν ελεγχθεί για προηγούμενα φορολογικά έτη και έχει εκδοθεί οριστική πράξη, αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

Θ. Οικονομικά στοιχεία ανά γραμμή προϊόντος, μονάδα και γεωγραφική περιοχή των τελευταίων τριών ετών που αφορούν τις συναλλαγές για τις οποίες ζητείται η προέγκριση.

Ι. Αντίγραφα σχετικών χρηματοοικονομικών μελετών και μελετών έρευνας αγοράς (εφόσον υφίστανται).

Κ. Σε περίπτωση που για τις συναλλαγές για τις οποίες ζητείται η προέγκριση υπάρχουν συμβάσεις, αντίγραφα αυτών.

#### 8. Ενδοομιλική τιμολόγηση

Α. Ανάλυση των μεθόδων ενδοομιλικής τιμολόγησης και λόγος που καθεμία από αυτές προτείνεται ή όχι όσον αφορά τις συναλλαγές για τις οποίες ζητείται η προέγκριση.

Β. Λεπτομερή ανάλυση των λόγων για τους οποίους ο αιτών θεωρεί ότι η προτεινόμενη μεθοδολογία ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι η καταλληλότερη.

Γ. Κριτήρια επιλογής συγκριτικού δείγματος και προτεινόμενες προσαρμογές για την επίτευξη συγκρισιμότητας

Δ. Κρίσιμες παραδοχές στις οποίες θα βασίζεται η προτεινόμενη μεθοδολογία

Ε. Τρόπος εφαρμογής της προτεινόμενης μεθόδου στην περίοδο που καλύπτεται από την απόφαση προέγκρισης.

ΣΤ. Μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης, πολιτική και πρακτικές που χρησιμοποιήθηκαν από τον αιτούντα και τα συνδεδεμένα πρόσωπα για τις συναλλαγές που θα καλύπτει η απόφαση προέγκρισης κατά τα τελευταία τρία χρόνια.

9. Αναφορά σε τυχόν υφιστάμενες μονομερείς/διμερείς ή πολυμερείς ΑΡΑ που έχουν συναφθεί με άλλες φορολογικές διοικήσεις και αφορούν ίδιες συναλλαγές.

10. Οποιοδήποτε άλλο στοιχείο κρίνεται απαραίτητο από τον αιτούντα.

«Βάσει των προβλεπόμενων ποινών περί ψευδούς δήλωσης, δηλώνω ότι έχω εξετάσει αυτή την αίτηση, συμπεριλαμβανομένων των συνοδευτικών εγγράφων, και από όσα είμαι σε θέση να γνωρίζω και να πιστεύω, η αίτηση περιέχει όλα τα σχετικά με αυτή γεγονότα και ότι τα γεγονότα αυτά είναι αληθινά, σωστά και πλήρη.»

Ημερομηνία \_\_\_\_\_

Ο-Η Αιτών/σα \_\_\_\_\_

(Σφραγίδα/Υπογραφή)

Σημ.: Όσα από τα αιτούμενα στοιχεία έχουν ήδη προσκομιστεί στο πλαίσιο της προκαταρκτικής διαβούλευσης δεν χρειάζεται να επισυναφθούν.

## 2) Αίτηση Προκαταρκτικής Διαβούλευσης

### **ΑΙΤΗΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΡΚΤΙΚΗΣ ΔΙΑΒΟΥΛΕΥΣΗΣ**

[Η εν λόγω αίτηση υποβάλλεται στα πλαίσια του προκαταρκτικού σταδίου της διαδικασίας προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 4 της ΠΟΛ 1284 (ΦΕΚ Β' 3366/31-12-2013) Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του ν.4174/ (ΦΕΚ 170 Α').]

Αθήνα, / /201....

Αρ. Πρωτ:

#### **ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΙΤΟΥΝΤΟΣ:**

1. Επωνυμία:
2. Α.Φ.Μ.:
3. Δ/ση:
4. Αρμόδια Δ.Ο.Υ.:
5. Νόμιμος Εκπρόσωπος /Υπεύθυνος Επικοινωνίας:
6. Αριθ. Τηλεφώνου σταθερό/κινητό:
7. E-mail:

#### **ΠΡΟΣ:**

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ  
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ  
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ/ΤΜΗΜΑ Γ'  
Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10  
Τ.Κ. 101 84 – ΑΘΗΝΑ**

**Με την παρούσα αιτούμεθα τη διενέργεια προκαταρκτικής διαβούλευσης για την υποβολή αίτησης προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης συγκεκριμένων μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών με συνδεδεμένα πρόσωπα.**

**A. Είδος προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης:**

**1. Μονομερής**

(στη περίπτωση που οι μελλοντικές διασυνοριακές συναλλαγές θα διενεργηθούν με συνδεδεμένα πρόσωπα εγκατεστημένα σε χώρες με τις οποίες υφίσταται Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας **αιτιολογήστε την επιλογή σας**).

**2. Διμερής**

➤ Εμπλεκόμενες Χώρες<sup>15</sup>: **α.** Ελλάδα  **β.** .....

**3. Πολυμερής**

➤ Εμπλεκόμενες Χώρες<sup>2</sup>: **α.** Ελλάδα  **β.** .....   
**α.** Ελλάδα  **γ.** .....  **κ.λπ.**

**β. Χρονικό διάστημα για το οποίο ζητείται η προέγκριση:** από / /  
201... έως / / 201...

**B. Προτεινόμενη/ες Ημερομηνία/ες Προκαταρκτικής Συνάντησης:** **α.** / /  
201... & **β.** / / 201....

**Γ. Στοιχεία εξουσιοδοτημένων εκπροσώπων που θα συμμετάσχουν στην Προκαταρκτική Συνάντηση:**

**Δ. Στοιχεία παραβόλου(αριθμός, ημερομηνία, ποσό):**

**Ε. Στοιχεία που πρέπει να επισυνάπτονται στην αίτηση εκδήλωσης ενδιαφέροντος (κατά προτίμηση) ή να προσκομίζονται κατά την ορισθείσα προκαταρκτική συνάντηση:**

2. Γενική περιγραφή, σε περίπτωση ομίλου, της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων, με διαγραμματική απεικόνιση της σχέσης σύνδεσης αυτών.

3. Τα στοιχεία όλων των εμπλεκόμενων συνδεδεμένων προσώπων, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων, που θα συμμετάσχουν στις προς εξέταση συναλλαγές.
4. Συνοπτική/διαγραμματική παρουσίαση του χρησιμοποιούμενου επιχειρηματικού μοντέλου του αιτούντος.
5. Συνοπτική περιγραφή των δραστηριοτήτων και συναλλαγών που θα καλύπτει η αίτηση, με αναφορά στη συνεισφορά του κάθε εμπλεκόμενου μέρους και πρόβλεψη της συνολικής αξίας των συναλλαγών. Η ροή των συναλλαγών ενδείκνυται να απεικονιστεί διαγραμματικά.
6. Συνοπτική ανάλυση των λειτουργιών που επιτελεί, των κινδύνων που αναλαμβάνει και των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (ενσώματων και άυλων) που χρησιμοποιεί κάθε εμπλεκόμενο μέρος. Σε περίπτωση που έχουν επέλθει αλλαγές, σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος, επί των ανωτέρω, περιγραφή αυτών των αλλαγών.
7. Σε περίπτωση που για τις καλυπτόμενες συναλλαγές υπάρχουν συμβάσεις, αντίγραφα αυτών.
8. Σε περίπτωση που οι εν λόγω συναλλαγές έχουν ελεγχθεί για προηγούμενα φορολογικά έτη στα πλαίσια ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών και έχει εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.
9. Περιγραφή της προτεινόμενης μεθόδου καθορισμού των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και αιτιολόγηση της επιλογής της.
10. Κρίσιμες παραδοχές στις οποίες θα βασίζεται η ως άνω προτεινόμενη μεθοδολογία.
11. Προτεινόμενα κριτήρια συγκριτικής ανάλυσης.
12. Προτεινόμενες προσαρμογές για επίτευξη συγκρισιμότητας.
13. Τρόπος αναπροσαρμογής φορολογητέων κερδών προκειμένου να επιτευχθεί συμμόρφωση με την «Αρχή των ίσων Αποστάσεων».
14. Αναφορά σε τυχόν υφιστάμενες μονομερείς/διμερείς ή πολυμερείς APA's που έχουν συναφθεί με άλλες φορολογικές διοικήσεις και αφορούν ίδιες συναλλαγές.
15. Οποιοδήποτε άλλο στοιχείο κρίνεται απαραίτητο από τον αιτούντα.

«Βάσει των προβλεπόμενων ποινών περί ψευδούς δήλωσης, δηλώνω ότι έχω εξετάσει αυτή την αίτηση, συμπεριλαμβανομένων των συνοδευτικών εγγράφων, και από όσα είμαι σε θέση να γνωρίζω και να πιστεύω, η αίτηση περιέχει όλα τα σχετικά με αυτή γεγονότα και ότι τα γεγονότα αυτά είναι αληθινά, σωστά και πλήρη.»

**Ημερομηνία** \_\_\_\_\_

**Ο-Η Αιτών/σα**

**(Σφραγίδα/Υπογραφή)**

