



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΤΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ – ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

της

ΠΑΝΤΑΖΗ ΙΩΑΝΝΑΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΝΕΓΚΑΚΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και τη Χρηματοοικονομική Διοίκηση

Οκτώβριος 2018

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα διπλωματική εργασία με τίτλο «ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ – ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ» εκπονήθηκε στο πλαίσιο του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών στη «Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση» του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας.

Μέσα από τις επόμενες γραμμές, θα ήθελα να εκφράσω τις ειλικρινείς μου ευχαριστίες στον επιβλέποντα καθηγητή κ. Νεγκάκη Χρήστο, ο οποίος συνέβαλλε με την πολύτιμη βοήθεια του στην ολοκλήρωση της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου, για την ενθάρρυνση και την υποστήριξη της καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα τελευταία χρόνια η παγκόσμια οικονομία χαρακτηρίζεται από σειρά συναλλαγών που πραγματοποιούνται σε διεθνές επίπεδο. Σε συνδυασμό και με τον αυξημένο όγκο των συναλλαγών μεταξύ πολυεθνικών ομίλων, γίνεται σαφές ότι η ανάγκη ρύθμισης τους κατέστη επιτακτική. Για το λόγο αυτό πολλές χώρες, αντιλαμβανόμενες τον κίνδυνο που μπορεί να προέρχεται από πρακτικές των επιχειρήσεων που σκοπό έχουν την φοροαποφυγή μέσω της μεταφοράς κερδών των πολυεθνικών ομίλων σε χώρες με ευνοϊκό φορολογικό συντελεστή, υιοθέτησαν νόμους και διατάξεις που κύριο σκοπό έχουν την εγκαθίδρυση ενός δίκαιου φορολογικού περιβάλλοντος.

Η Ελλάδα εισήγαγε για πρώτη φορά την έννοια των κανόνων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών με το Ν. 3728/2008 και μέχρι σήμερα έχει εναρμονιστεί με τις σχετικές ευρωπαϊκές και διεθνείς οδηγίες. Το εθνικό νομικό πλαίσιο που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι σαφώς καθορισμένο και οι υπόχρεες οντότητες ενθαρρύνονται ώστε να συμμορφώνονται με αυτό και να υιοθετούν πολιτικές ενδοομιλικής τιμολόγησης και κατ' επέκταση μια ευρύτερη φορολογική συνείδηση.

Στην παρούσα εργασία παρουσιάζεται το θεσμικό πλαίσιο που περιβάλλει τις ενδοομιλικές συναλλαγές, καθώς και οι βασικές υποχρεώσεις των οντοτήτων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και έχουν υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών αυτών.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις	1
1.2 Σκοπός της Παρούσας Εργασίας.....	2
1.3 Ερευνητικά Ερωτήματα	3
1.4 Δομή της Παρούσας Εργασίας.....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	5
ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	9
ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	9
3.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις	9
3.2 Ελληνικό Νομικό Πλαίσιο	9
3.3 Αναγκαιότητα Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών.....	12
3.4 Ορισμός Ενδοομιλικής Τιμολόγησης.....	12
3.5 Συνδεδεμένα Πρόσωπα	13
3.6 Υπόχρεοι Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών	15
3.7 Κατευθυντήριες Γραμμές Ο.Ο.Σ.Α.	17
3.8 Προέγκριση Μεθοδολογία Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων (APAs)	19
3.9 Σχέδιο Δράσης Κατά Της Διάβρωσης Της Φορολογικής Βάσης Και Τη Μεταφορά Κερδών (BEPS).....	20
3.10 Έκθεση Ανά Χώρα	21
3.11 Αρχή Των Ίσων αποστάσεων.....	23
3.12 Μέθοδοι Τεκμηρίωσης.....	25
3.13 Έλεγχος Ενδοομιλικών Συναλλαγών	29
3.14 Συμπεράσματα.....	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	33

ΦΑΚΕΛΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....	33
4.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις	33
4.2 Φάκελος Τεκμηρίωσης.....	33
4.3 Περιεχόμενο Φακέλου Τεκμηρίωσης Και Συνοπτικού Πίνακα.....	34
4.4 Κατηγορίες Συναλλαγών Προς Τεκμηρίωση	37
4.5 Κίνδυνοι Που Αναλαμβάνονται	38
4.6 Άντληση Συγκριτικών Στοιχείων	39
4.7 Πρόστιμα Και Κυρώσεις.....	40
4.8 Συμπεράσματα.....	41
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	42
ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	56
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	56
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	58

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Η έννοια των ενδοομιλικών συναλλαγών εισήχθη στην παγκόσμια πραγματικότητα παράλληλα με την έννοια της ενοποίησης των αγορών και της αλληλεξάρτησης των εθνικών οικονομιών. Αυτή η νέα παγκόσμια τάξη συνδέεται και με την εμφάνιση ισχυρών πολυεθνικών ομίλων επιχειρήσεων, οι οποίοι συναλλάσσονται σε χώρες ανά τον κόσμο με διαφορετικά φορολογικά συστήματα και φορολογικούς συντελεστές με σκοπό τη μετατόπιση των φορολογητέων κερδών τους σε χώρες όπου μπορεί να επιτευχθεί η χαμηλότερη δυνατή επιβάρυνση. Η πρακτική αυτή αποτελεί και τον ορισμό των ενδοομιλικών συναλλαγών ή του «transfer pricing» όπως έχει επικρατήσει διεθνώς.

Σε πολλές περιπτώσεις, παρατηρείται ότι οι όμιλοι των επιχειρήσεων, έχοντας ως απώτερο σκοπό τη μεγιστοποίηση των κερδών τους, διαθέτουν τα ίδια προϊόντα σε διαφορετικές τιμές ανάλογα με τη χώρα και την εκάστοτε τιμολογιακή πολιτική. Με τον τρόπο αυτό κατανέμουν τα κέρδη τους στις λοιπές εταιρείες του ομίλου, αυξάνοντας τη φορολογητέα βάση τους σε ένα κράτος και μειώνοντας την σε ένα άλλο, καταφεύγοντας στη μέθοδο της υπερτιμολόγησης και υποτιμολόγησης αγαθών και υπηρεσιών. Από την άλλη πλευρά, οι ελεγκτικοί μηχανισμοί είναι δύσκολο να εντοπίσουν τέτοιου είδους πρακτικές, ειδικά όταν πρόκειται για πολυεθνικούς ομίλους. Συνυπολογίζοντας και το γεγονός ότι το 60% περίπου του παγκόσμιου εμπορίου πραγματοποιείται μεταξύ πολυεθνικών επιχειρήσεων, εύκολα μπορεί να συμπεράνει κανείς ότι κατέστη επιτακτική η ανάγκη ρύθμισης των ενδοομιλικών συναλλαγών (E&Y, 2013).

Στην Ελλάδα, μέχρι πριν από λίγα χρόνια, υπήρχαν διατάξεις μόνο για τις υπερτιμολογήσεις - υποτιμολογήσεις, οι οποίες έτυχαν περιορισμένης εφαρμογής τόσο από τους φορολογούμενους, όσο και από τις φορολογικές αρχές. Ωστόσο, η παγκοσμιοποίηση των αγορών σε συνδυασμό με τη θέσπιση οδηγιών από διεθνείς οργανισμούς, όπως ο Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (Ο.Ο.Σ.Α.) και η Ευρωπαϊκή Ένωση, κατέστησαν επιτακτική την ανάγκη διαμόρφωσης και υιοθέτησης ενός νομικού πλαισίου που να περιβάλλει τον έλεγχο της ενδοομιλικής τιμολόγησης (Τσουρουφλής, 2010).

Παρά το γεγονός ότι οι οδηγίες περί ενδοομιλικών συναλλαγών που έχουν εκδοθεί από τον Ο.Ο.Σ.Α. αφορούν αποκλειστικά πολυεθνικούς ομίλους, στην παράγραφο 16 του Προλόγου αναφέρεται ότι «τα κράτη – μέλη του Ο.Ο.Σ.Α. ενθαρρύνονται να ακολουθούν αυτές τις οδηγίες στις τοπικές τους πρακτικές που αφορούν ενδοομιλικές τιμολογήσεις». Προκειμένου περί επιχειρήσεων που ανήκουν σε ελληνικό όμιλο, που δεν είναι πολυεθνικός, ο κίνδυνος φοροαποφυγής είναι υπαρκτός υπό την έννοια ότι εάν σε έναν όμιλο ανήκει μία εταιρεία η οποία είναι κερδοφόρα και μία άλλη ζημιογόνος, μπορεί να γίνει μεταφορά κερδών από την πρώτη στη δεύτερη με σκοπό να μειωθεί το τελικό φορολογικό βάρος του ομίλου (Μουστάκης, 2014).

1.2 Σκοπός της Παρούσας Εργασίας

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιαστεί συνοπτικά το ελληνικό νομικό πλαίσιο που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές σε συνδυασμό με τις διατάξεις του διεθνούς δικαίου, να αναδειχθεί η αναγκαιότητα τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών και να απαριθμηθούν οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων, οι οποίες δραστηριοποιούνται κυρίως σε εγχώριο επίπεδο.

Παράλληλα, γίνεται προσπάθεια κατανόησης του θεσμικού πλαισίου που περιβάλλει τις ενδοομιλικές συναλλαγές και ακολούθως παρουσιάζονται οι βασικές έννοιες, οι παραδεκτές μέθοδοι τεκμηρίωσης των συναλλαγών αυτών, καθώς και το περιεχόμενο ενός φακέλου τεκμηρίωσης και του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών.

Επιπλέον, γίνεται αναφορά στις τελευταίες εξελίξεις που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές, μετά και την υιοθέτηση του Σχεδίου Δράσης κατά της Διάβρωσης της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών, γεγονός που καταδεικνύει ότι το ζήτημα των ενδοομιλικών συναλλαγών διαχρονικά απασχολεί πολλές χώρες παγκοσμίως, ανάμεσα τους και η Ελλάδα. Στο πλαίσιο αυτό, ολοένα και γίνονται προσπάθειες ενίσχυσης του θεσμικού πλαισίου, ώστε να συμβαδίζει με τη σύγχρονη πραγματικότητα και παράλληλα να διευκολυνθούν και οι επιχειρήσεις, δεδομένου ότι ο θεσμός αυτός είναι σχετικά πρόσφατος.

Προκειμένου να παρουσιαστεί το αντικείμενο των ενδοομιλικών συναλλαγών διενεργήθηκε βιβλιογραφική επισκόπηση σε σχετικές έρευνες και άρθρα.

1.3 Ερευνητικά Ερωτήματα

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η παρούσα εργασία πραγματεύεται τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Βασικά ερευνητικά ερωτήματα, τα οποία προσεγγίστηκαν με τη βοήθεια σχετικής βιβλιογραφίας, αποτελούν τα εξής:

- Το ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο είναι κατάλληλο και παράλληλα συμβαδίζει με τις σχετικές διεθνείς διατάξεις, ώστε να ρυθμίζει το ζήτημα των ενδοομιλικών συναλλαγών;
- Τα μέσα που διατίθενται τόσο στους φορολογούμενους, όσο και στις φορολογικές αρχές είναι κατάλληλα και προσβάσιμα ώστε να διευκολύνεται το έργο τους; Υπάρχουν αξιόπιστες βάσεις δεδομένων και συγκρίσιμα στοιχεία για το σκοπό αυτό;
- Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί είναι επαρκείς και αποτελεσματικοί ώστε να διασφαλίζεται, στο μέτρο του εφικτού, η πάταξη της φοροαποφυγής;
- Οι ελληνικές επιχειρηματικές οντότητες συμμορφώνονται με το ισχύον κανονιστικό πλαίσιο;
- Το κανονιστικό πλαίσιο έχει παράξει έως τώρα τα αναμενόμενα αποτελέσματα;

Τα ζητήματα αυτά είναι διαχρονικά επίκαιρα, καθώς η πρόθεση και ο απώτερος σκοπός πολλών χωρών, ανάμεσα τους και η Ελλάδα, είναι να εξαλειφθεί το πρόβλημα που δημιουργείται μέσω μη ενδεδειγμένων πρακτικών ενδοομιλικής τιμολόγησης εις βάρος των δημοσίων εσόδων.

1.4 Δομή της Παρούσας Εργασίας

Η παρούσα διπλωματική εργασία αποτελείται από έξι βασικά κεφάλαια.

Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται εν συντομία μια εννοιολογική προσέγγιση της ενδοομιλικής τιμολόγησης και μία πρώτη αναφορά στην αναγκαιότητα ύπαρξης ενός κοινού πλαισίου σε διεθνές επίπεδο, ικανού να ρυθμίζει τέτοιου είδους πρακτικές. Στη συνέχεια, παρουσιάζεται συνοπτικά ο σκοπός, τα κύρια ερευνητικά ερωτήματα που τίθενται και τέλος η διάρθρωση αυτής.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρατίθεται βιβλιογραφική επισκόπηση ερευνών που σχετίζονται με ζητήματα ενδοομιλικών συναλλαγών, καθώς και άρθρων που εξετάζουν το εν λόγω θέμα.

Στο τρίτο κεφάλαιο επιχειρείται μια συνοπτική προσέγγιση του θεσμικού πλαισίου των ενδοομιλικών συναλλαγών, με αναφορά στην ιστορική εξέλιξη και στις βασικότερες έννοιες και ορισμούς που σχετίζονται με αυτές. Παρουσιάζεται το ελληνικό νομικό πλαίσιο, καθώς και οι κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α. και εν συνεχεία αναδεικνύεται η αναγκαιότητα τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, καθώς και τα αναμενόμενα οφέλη που απορρέουν από ένα αποτελεσματικό σύστημα ελέγχου.

Στο τέταρτο κεφάλαιο καταγράφεται το πλαίσιο και το περιεχόμενο ενός φακέλου τεκμηρίωσης και παράλληλα παρατίθενται οι βασικοί ορισμοί, καθώς και η σχετική νομοθεσία που τον διέπουν. Στη συνέχεια, αναλύονται ο σκοπός και η χρησιμότητα του και σε τελικό στάδιο, γίνεται μια αναφορά στα πρόστιμα και τις κυρώσεις που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τήρησης του.

Το πέμπτο κεφάλαιο περιλαμβάνει τη μελέτη περίπτωσης μιας υποθετικής εταιρείας. Συγκεκριμένα, παρουσιάζονται πρακτικά τα κυριότερα σημεία ενός φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών.

Το έκτο και τελευταίο κεφάλαιο περιλαμβάνει τα τελικά συμπεράσματα, τους περιορισμούς που ανέκυψαν κατά την εκπόνηση της παρούσας εργασίας, καθώς και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Στην παρούσα ενότητα επιχειρείται μια επισκόπηση ερευνών και άρθρων, σχετικών με ζητήματα ενδοομιλικών συναλλαγών.

Από τις πρώτες μελέτες που έλαβαν χώρα το έτος 1956 και σχετίζονται με τις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι αυτή του Hirshleifer (1956), ο οποίος διαπίστωσε ότι πολλές εταιρείες έχουν λάβει τη μορφή του ομίλου, προκειμένου να αποκομίσουν τα οφέλη από την κατανομή των κερδών σε ξεχωριστές εταιρείες. Πιο συγκεκριμένα, η παρούσα μελέτη ασχολείται με το πρόβλημα της τιμολόγησης των αγαθών και υπηρεσιών που λαμβάνουν χώρα μεταξύ αυτών των εταιρειών και τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να καθοριστούν οι τιμές ώστε να αποκομιστεί το μεγαλύτερο δυνατό όφελος σε επίπεδο ομίλου. Όπως αποδεικνύεται το πρόβλημα είναι σημαντικό επειδή οι τιμές που καθορίζονται από τις εκάστοτε μονάδες επηρεάζουν το επίπεδο δραστηριότητας της κάθε μιας, το ποσοστό απόδοσης της επένδυσης και το συνολικό κέρδος που επιτυγχάνεται από την επιχείρηση ως σύνολο. Δύο ακόμα σημαντικές μελέτες που έλαβε υπόψη, έδωσαν ιδιαίτερη έμφαση στις πολιτικές ενδοομιλικών συναλλαγών και κατέληξαν στο γεγονός ότι η τιμή ενός προϊόντος θα πρέπει να καθορίζεται με βάση τους όρους της αγοράς, όταν αυτή λειτουργεί υπό συνθήκες τέλει ανταγωνισμού. Σε περίπτωση που η αγορά είναι ατελώς ανταγωνιστική, η τιμή των ενδοομιλικών συναλλαγών θα πρέπει να προσδιορίζεται με βάση το οριακό κόστος ή σε κάποια τιμή μεταξύ του οριακού κόστους και της τιμής αγοράς.

Λίγα χρόνια αργότερα, το έτος 1991, οι Grubert και Mutti (1991) εκπόνησαν μία εξίσου σημαντική έρευνα, η οποία αναλύει τρεις πτυχές της πολυεθνικής δραστηριότητας των εταιρειών των Η.Π.Α.: τη δυνατότητα μεταφοράς κερδών από χώρες με υψηλή φορολογία σε χώρες με χαμηλή φορολογία, τον αντίκτυπο των φόρων στην κατανομή του πραγματικού κεφαλαίου και την επίδραση αυτών των πολιτικών στις πρακτικές του διεθνούς εμπορίου των Ηνωμένων Πολιτειών. Μετά από εμπειρική ανάλυση αποδείχτηκε ότι οι Ηνωμένες Πολιτείες εμφανίζονταν να εισάγουν και παράλληλα να εξάγουν περισσότερο και γενικότερα να συναλλάσσονται με χώρες με χαμηλό φορολογικό συντελεστή, αλλά αυτή η προσέγγιση θα πρέπει να ενισχυθεί για να εξεταστούν τα αποτελέσματα της, σε περίπτωση που προκύπτουν οικονομικά οφέλη.

Οι Chan και Chow (1997), σε έρευνα τους μελέτησαν τον τρόπο με τον οποίο οι κινεζικές φορολογικές αρχές εφαρμόζουν τη διεθνή νομοθεσία, όσον αφορά τις τιμές μεταβίβασης. Από την ανάλυση προέκυψε ότι οι φορολογικοί έλεγχοι περιορίζονται κυρίως σε μεσαίου και μικρού μεγέθους ξένες εταιρείες, χαμηλής κυρίως τεχνολογίας και τείνουν να επικεντρώνονται σε ορισμένες εθνικότητες και είδη ξένων επενδύσεων. Οι συνεχιζόμενες απώλειες, η χαμηλή κερδοφορία και η έλλειψη τοπικών συνεργατών αποδείχτηκε ότι οδηγούν συχνότερα σε φορολογικούς ελέγχους. Παρατηρήθηκε ακόμα ότι οι φορολογικές αρχές επικεντρώνονται περισσότερο στα κερδοφόρα αποτελέσματα παρά στις τιμές μεταβίβασης και συχνά χρησιμοποιούν παραδεκτές μεθόδους ώστε να προσαρμόσουν το εισόδημα. Αποδείχθηκε επίσης ότι οι φορολογικές διαφορές δεν φαίνεται να αποτελούν το σημαντικότερο κίνητρο για χειραγώγηση των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών.

Το 2001, η Swenson (2001) σε έρευνα της διαπίστωσε ότι η χειραγώγηση των ενδοομιλικών τιμών μεταβάλλει το φορολογικό βάρος που αντιμετωπίζουν οι πολυεθνικές επιχειρήσεις στις διάφορες χώρες που δραστηριοποιούνται. Για το λόγο αυτό, όταν οι φορολογικοί συντελεστές αλλάζουν, όπως συνέβη σε πολλές χώρες κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του '80, ισχυροποιείται και το κίνητρο για χειραγώγηση των ενδοομιλικών τιμών.

Μια ακόμα ενδιαφέρουσα έρευνα, η οποία διεξήχθη το 2003 από τον Clausing (2003) αναλύει τα μηνιαία στοιχεία για τις τιμές του διεθνούς εμπορίου στις ΗΠΑ μεταξύ του 1997 και του 1999, προκειμένου να διερευνήσει τη φορολογική επίδραση στις ενδοομιλικές τιμές. Τα αποτελέσματα υποδεικνύουν ότι υπάρχουν σημαντικές ενδείξεις ενδοομιλικής τιμολόγησης με φορολογικά κίνητρα. Παρατηρήθηκε μια στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ των φορολογικών συντελεστών των χωρών και των τιμών των συναλλαγών μεταξύ των εταιρειών ενός ομίλου. Ελέγχοντας και άλλες μεταβλητές που επηρεάζουν τις τιμές, παρατηρείται ότι καθώς οι φορολογικοί συντελεστές μιας χώρας είναι χαμηλότεροι, οι τιμές εξαγωγής στις ΗΠΑ είναι χαμηλότερες και οι τιμές εισαγωγής υψηλότερες. Αυτό το εύρημα είναι συνεπές με τις θεωρητικές προβλέψεις σχετικά με τη συμπεριφορά μεταφοράς του εισοδήματος με κίνητρα αποφυγής φορολογίας.

Το ίδιο έτος, οι Bartelsman και Beetsma (2003) παρουσίασαν σε μελέτη τους που διεξήχθη σε χώρες – μέλη του Ο.Ο.Σ.Α. ότι παρατηρείται μεταφορά του εισοδήματος σε διαφορετικές χώρες, ανάλογα με τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή. Επίσης, εκτίμησαν ότι σημαντικό μερίδιο των εσόδων που θα προερχόταν από την αύξηση του φορολογικού συντελεστή, τελικά χάνεται λόγω της μείωσης του δηλωθέντος εισοδήματος.

Το 2016 οι Klassen et al. (2016) σε μελέτη τους πραγματοποιήθηκαν μια έρευνα στελεχών από πολυεθνικές εταιρείες και τεκμηρίωσαν ότι ορισμένες επιχειρήσεις καθορίζουν τη στρατηγική τιμολόγησης τους με σκοπό να ελαχιστοποιούν τις πληρωμές φόρων, αλλά περισσότερες είναι οι επιχειρήσεις που επικεντρώνονται στη φορολογική συμμόρφωση. Εκτίμησαν ότι μια επιχείρηση που εστιάζει στην ελαχιστοποίηση των φόρων έχει ένα πραγματικό φορολογικό συντελεστή που είναι κατά 6,6 ποσοστιαίες μονάδες χαμηλότερος και παράγει κατά περίπου 43 εκατομμύρια δολάρια περισσότερα σε φορολογικές αποταμιεύσεις, κατά μέσο όρο, από μια επιχείρηση που επικεντρώνεται στη φορολογική συμμόρφωση. Τα διαθέσιμα δεδομένα σε δείγματα επιχειρήσεων επιβεβαιώνουν τα συμπεράσματά που βασίζονται στην έρευνα αυτή. Διαπιστώθηκε επίσης ότι η φορολογική εξοικονόμηση που σχετίζεται με τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών είναι μεγαλύτερη όταν τα υψηλότερα εισοδήματα από το εξωτερικό, οι φορολογικοί παράδεισοι και οι δραστηριότητες Έρευνας και Ανάπτυξης συνδυάζονται με μια στρατηγική ελαχιστοποίησης του φόρου. Συνολικά, η μελέτη αυτή παρέχει άμεσες αποδείξεις ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις έχουν διαφορετικούς εσωτερικούς χειρισμούς όσον αφορά τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών και ότι αυτοί σχετίζονται στενά με τους φόρους που δηλώνουν αυτές οι επιχειρήσεις.

Οι Davies et al. (2018), κατά το έτος 2018, διεξήγαγαν μια μελέτη σχετική με τις ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ πολυεθνικών επιχειρήσεων. Οι τιμές μεταξύ των πολυεθνικών ενδέχεται να αποκλίνουν συστηματικά από αυτές που θα καθορίζονταν σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, με απώτερο κίνητρο την φοροαποφυγή. Χρησιμοποιώντας στοιχεία γαλλικής επιχείρησης σχετικά με την αρχή των ίσων αποστάσεων και των τιμών μεταξύ ενός ομίλου, διαπιστώθηκε ότι δεν εμφανίζονται αποδείξεις φοροαποφυγής, αν παραβλέψουμε τους φορολογικούς παραδείσους. Γεγονός είναι ότι η φοροαποφυγή μέσω των ενδοομιλικών συναλλαγών αποδεικνύεται οικονομικά αξιόλογη. Το μεγαλύτερο μέρος αυτής της απώλειας φόρων εντοπίζεται σε εξαγωγές 450 επιχειρήσεων σε δέκα φορολογικούς παραδείσους.

Η Karpenko (2018) σε πρόσφατη έρευνα που διεξήχθη το 2018 εξέτασε ότι στις επιχειρήσεις που συναλλάσσονται με συνδεδεμένα μέρη, προκύπτουν προβλήματα στη λογιστική των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, αν λάβουμε υπόψη και την απουσία θεωρητικής μελέτης της διαδικασίας σύγκρισης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών. Σκοπός του άρθρου είναι να προσδιορίσει την ουσία και τα κύρια στάδια της ανάλυσης συγκρισιμότητας στις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών. Η συντάκτης χρησιμοποιεί διάφορες

μεθόδους εξέτασης, καθώς και γραφικές απεικονίσεις με σκοπό την εξαγωγή συμπερασμάτων. Εξετάστηκε η έννοια των ελεγχόμενων και των μη ελεγχόμενων συναλλαγών κατά την εφαρμογή των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, καθώς και οι συνθήκες υπό τις οποίες μπορούν να συγκριθούν οι δύο αυτές πρακτικές. Καθορίστηκαν επίσης οι κύριοι παράγοντες που επηρεάζουν την τιμή μιας εμπορικής συναλλαγής και παράλληλα εξετάστηκε η επίδραση της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης, οι κίνδυνοι που ανακύπτουν και έγινε η απαραίτητη ανάλυση συγκρισιμότητας, καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι για μια εμπεριστατωμένη ανάλυση συγκρισιμότητας απαιτείται η χρήση διεθνών βάσεων δεδομένων.

Γίνεται λοιπόν σαφές, βάσει των ανωτέρω ερευνών και μελετών ότι θα πρέπει να ενισχυθεί σημαντικά το νομικό πλαίσιο που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές και να διευρυνθεί ο ρόλος των ελεγκτικών μηχανισμών, αν λάβει κανείς υπόψη ότι οι επιχειρήσεις έχοντας ως στόχο τη μεγιστοποίηση των κερδών τους, καταφεύγουν σε λύσεις οι οποίες υποκρύπτουν φοροαποφυγή. Η τακτική αυτή των επιχειρήσεων άρχισε να εμφανίζεται στο εξωτερικό πριν από αρκετές δεκαετίες και θα συνεχίσει να υφίσταται όσο οι επιχειρήσεις βρίσκουν πρόσφορο έδαφος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

3.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζεται το νομικό πλαίσιο που περιβάλλει τις ενδοομιλικές συναλλαγές, σε συνδυασμό με τους βασικούς ορισμούς που είναι απαραίτητοι για την κατανόηση του. Η παρουσίαση αυτή εστιάζεται στην ελληνική νομοθεσία, η οποία είναι εναρμονισμένη με τις βασικές διατάξεις και οδηγίες που απορρέουν από τη διεθνή και ευρωπαϊκή νομοθεσία. Παράλληλα, παρουσιάζεται η αναγκαιότητα της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, καθώς αυτή αποτελεί ένα σημαντικό φορολογικό αντικείμενο, το οποίο απαιτεί γνώση τόσο από τους φορολογούμενους, όσο και από τις φορολογικές αρχές και διέπεται από αρχές και οδηγίες. Η αρχή των ίσων αποστάσεων αποτελεί τη βασική αρχή που θα πρέπει να υιοθετείται από τις υπόχρεες οντότητες με σκοπό την αποτροπή της πρακτικής στρέβλωσης των φορολογητέων κερδών τους, λόγω των δυσανάλογων τιμών που χρησιμοποιούν στις ενδοομιλικές συναλλαγές τους.

3.2 Ελληνικό Νομικό Πλαίσιο

Η προσπάθεια αντιμετώπισης της φοροαποφυγής και τα τεχνάσματα των πολυεθνικών επιχειρήσεων προς την κατεύθυνση αυτή κατέστησαν επιτακτική την ανάγκη καθιέρωσης ενός ρυθμιστικού πλαισίου, προσανατολισμένου σε θέματα που αφορούν κυρίως τις διεθνείς συναλλαγές. Η Ελλάδα είναι μία από τις χώρες που τα τελευταία χρόνια ενσωμάτωσε στην εθνική της νομοθεσία διατάξεις σχετικές με την ενδοομιλική τιμολόγηση, σε μία προσπάθεια να ανταποκριθεί στις σύγχρονες απαιτήσεις.

Μια πρώτη προσέγγιση έγινε το έτος 2008 από το Υπουργείο Ανάπτυξης με την καθιέρωση του Νόμου 3728/2008, ο οποίος εισήγαγε για πρώτη φορά στην Ελλάδα τους κανόνες τεκμηρίωσης τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Έκτοτε, σημαντικές αλλαγές έχουν συντελεστεί, με σκοπό την εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με τις οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. και της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Το ελληνικό νομικό πλαίσιο το οποίο περιβάλλει τις ενδοομιλικές συναλλαγές παρουσιάζεται σχηματικά κατωτέρω:

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	
2008-2011	
Νόμοι	Αρ. 26 Ν. 3728/2008 «Υπηρεσία Εποπτείας Αγοράς και άλλες διατάξεις - Κανόνες Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών»
2012-2013	
	Αρ. 39, 39 ^α , 39β, 39γ Ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος»
Νόμοι	Αρ. 2 Ν. 3775/2009 «Κανόνες Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, Κανόνες Υποκεφαλαιοδότησης Επιχειρήσεων, Διαδικασία Ταχείας Αδειοδότησης και άλλες διατάξεις»
	Αρ. 11 Ν.4110/2013 «Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις»
2014 - Σήμερα	
	Αρ. 2, 50, 72 Ν.4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος»
	Αρ. 21, 22, 56 Ν.4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις»
Νόμοι	Αρ. 3 §6 Ν. 4337/2015 «Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων» (τροποποίηση του αρ. 56 Ν. 4174/2013)
	Ν. 4484/2017 «Προσαρμογή της Ελληνικής Νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2016/881 και άλλες διατάξεις»

Λοιπά βασικά νομοθετήματα που έχουν εκδοθεί και διέπουν τις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι τα ακόλουθα:

- ΠΟΛ 1284/2013 «Διαδικασία για την προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, την αναθεώρηση, ανάκληση και ακύρωσή της. Ειδικότερο περιεχόμενο της αίτησης προέγκρισης, σχετικά παράβολα, διαδικασία συνεννόησης με τις αρμόδιες αρχές άλλων εμπλεκόμενων κρατών, τύπος και περιεχόμενο των αποφάσεων της Φορολογικής Διοίκησης, καθώς και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του Ν.4174/2013».

- ΠΟΛ 1097/2014 και τροποποίηση της με την ΠΟΛ 1144/2014 «Καθορισμός του ακριβούς περιεχομένου και των στοιχείων που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, στο Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, των περιπτώσεων κατά τις οποίες οι παραπάνω Φάκελοι Τεκμηρίωσης θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, των αποδεκτών μεθόδων καθορισμού τιμών των συναλλαγών και των μεθόδων καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του Ν.4174/2013».
- ΠΟΛ 1142/2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των Ν.4172/2013 και Ν.4174/2013».
- ΠΟΛ 1227/2015 «Χρήση βάσεων δεδομένων».
- ΠΟΛ 1093/2015 «Διευκρινίσεις ως προς την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών των εμποροβιομηχανικών εταιρειών που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του α.ν. 89/1967».
- ΠΟΛ 1129/2017 «Ρύθμιση ζητημάτων σχετικά με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, σύμφωνα με τη «Σύμβαση μεταξύ των Κρατών – Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (90/436/ΕΟΚ)» (Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας), που κυρώθηκε με το Ν. 2216/1994 (Α΄ 83)».
- ΠΟΛ 1049/2017 «Ρύθμιση ζητημάτων σχετικά με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού σύμφωνα με τις διμερείς Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος».
- Υπ' αρ. 10025/23.4.2015 έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ «Περί του χαρακτηρισμού των επιχειρήσεων ως συνδεδεμένων, λόγω ύπαρξης σχέσεων ουσιώδους οικονομικής εξάρτησης».
- Υπ' αρ. 302/9.1.2015 του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ «Περί της υπαγωγής επιχειρήσεων στην υποχρέωση του άρθρου 21 του ν. 4174/2013 - Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας».
- Υπ' αρ. 8907/6.4.2015 του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ «Περί της υποχρέωσης τήρησης των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), καθώς και των άρθρων 21 και 22 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)»
- ΔΕΑΦΒ 1054893 ΕΞ 2016 «Διευκρινίσεις ως προς την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 του ν.4172/2013 και του άρθρου 21 του ν.4174/2013».

- ΔΕΑΦΒ 1086197 ΕΞ 2016 «Υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 21 του ν.4174/2013 για επιχειρήσεις που συγχωνεύονται με απορρόφηση με βάση τις διατάξεις του ν. 2166/1993».

3.3 Αναγκαιότητα Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Οι κανόνες για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, τέθηκαν στο πλαίσιο της συνεχούς προσπάθειας για την καταπολέμηση των ενεργειών των πολυεθνικών ομίλων που σκοπό είχαν τη μεταφορά των κερδών τους σε χώρες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Παράλληλα, η ενίσχυση του υγιούς ανταγωνισμού και της διαφάνειας των συναλλαγών κατέστησαν αναγκαία τη διαδικασία τεκμηρίωσης τιμών στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Η διαδικασία αυτή έχει ως στόχο τον εντοπισμό τυχόν υπερτιμολογήσεων των ενδοομιλικών συναλλαγών που διογκώνει τεχνητά το κόστος των πωλούμενων προϊόντων και υπηρεσιών με συνέπεια την μείωση του μικτού κέρδους των επιχειρήσεων στην Ελλάδα, που εμφανίζει αύξηση των τιμών πώλησης προς τους τελικούς καταναλωτές. Λόγω της πρακτικής αυτής, η τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α. και με βάση τη διαδικασία που απορρέει από το Ψήφισμα του Συμβουλίου και των Αντιπροσώπων των Κυβερνήσεων των Κρατών Μελών για έναν κώδικα δεοντολογίας με θέμα την τεκμηρίωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση (2006/C 176/01) κρίθηκε επιτακτική.

Το ενιαίο αυτό πλαίσιο που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές παρέχει γενικές κατευθύνσεις σχετικά με τις τιμολογήσεις των ενδοομιλικών συναλλαγών των πολυεθνικών επιχειρήσεων, τη φορολόγηση αυτών, καθώς και τις διαδικασίες συλλογής στοιχείων που δύνανται να ζητούν οι φορολογικές διοικήσεις από τις επιχειρήσεις για την τεκμηρίωση αυτών των συναλλαγών, στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου, προκειμένου να καταστεί δυνατή η εφαρμογή κοινά αποδεκτών κανόνων και μεθόδων προσδιορισμού κερδών επί των ενδοομιλικών συναλλαγών και κατά συνέπεια να αντιμετωπισθούν προβλήματα διπλής φορολόγησης και φοροαποφυγής (Ντρούκας, 2014).

3.4 Ορισμός Ενδοομιλικής Τιμολόγησης

Η τιμολόγηση των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ή, άλλως, ενδοομιλική τιμολόγηση (transfer pricing) είναι οικονομικός όρος, ο οποίος αναφέρεται στον προσδιορισμό της αξίας των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Από λειτουργικής απόψεως, ο όρος transfer pricing χαρακτηρίζει τον τομέα του φορολογικού δικαίου και της οικονομικής επιστήμης που ασχολείται με τον έλεγχο του αν οι τιμές που χρεώνονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων για τη μεταβίβαση αγαθών, υπηρεσιών και άυλων περιουσιακών στοιχείων διαφέρουν από εκείνες που θα είχαν χρεωθεί, εάν οι ίδιες επιχειρήσεις ήταν ανεξάρτητες μεταξύ τους.

Αντίστοιχα, ως τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής ορίζεται το αντίτιμο ή οποιοδήποτε άλλο αντάλλαγμα για μια συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων (Τσουρουφλής, 2010).

3.5 Συνδεδεμένα Πρόσωπα

Στο σημείο αυτό, χρήσιμο θα ήταν να παρουσιαστεί η έννοια των συνδεδεμένων προσώπων, όπως αυτή ρητά ορίζεται στο άρθρο 2 του Ν. 4172/2013 και στην ΠΟΛ 1142/2015. Συγκεκριμένα, «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:

- α) 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,
- β) 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,
- γγ1) 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.

Επίσης, 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 (και όχι περιοριστικά), προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις παρακάτω περιπτώσεις/καταστάσεις:

- περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή ένας ή περισσότεροι διευθύνοντες σύμβουλοι ή διαχειριστές του διορίζονται από το άλλο πρόσωπο,
- 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,
- 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.

γγ2) Όσον αφορά στη 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 δυο προσώπων από τρίτο πρόσωπο, αυτή υπάρχει, ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά), όταν προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις κάτωθι καταστάσεις:

- το πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις του άλλου προσώπου και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού του δανειολήπτη,
- τρίτο πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις και στα δύο πρόσωπα και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού των δανειοληπτών,
- 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».

Τέλος, να σημειωθεί ότι αναφορά ως προς τον ορισμό των συνδεδεμένων μερών γίνεται και στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 24 «Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών».

3.6 Υπόχρεοι Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Υπόχρεα προς τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών και τήρηση φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών συνοδευόμενο από το συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, όπως ορίζεται στο άρθρο 21 του Ν.4174/2013, είναι τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες για τις συναλλαγές καθώς και τη μεταφορά λειτουργιών που πραγματοποιούν με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα και οι οποίες εμπίπτουν στο άρθρο 50 και 51 του Κ.Φ.Ε.

Το σύνολο των συνδεδεμένων προσώπων που πληρούν τις ανωτέρω προϋποθέσεις έχουν τις εξής δύο ετήσιες υποχρεώσεις:

- Κατάρτιση φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών,
- Συμπλήρωση και αποστολή συνοπτικού πίνακα πληροφοριών σε μορφή αρχείο xml προς την Α.Α.Δ.Ε.

Σύμφωνα με τη διευκρινιστική ΠΟΛ 1142/2015, «την ίδια υποχρέωση τήρησης φακέλου τεκμηρίωσης έχουν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα για τις συναλλαγές τους και τις μεταφορές λειτουργιών με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις συναλλαγές τους και μεταφορές λειτουργιών με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή. Σε περίπτωση που στη διάρκεια του φορολογικού έτους για το οποίο καταρτίζεται ο φάκελος τεκμηρίωσης, ανεξάρτητα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες καταστούν συνδεδεμένες, η υποχρέωση τεκμηρίωσης υφίσταται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία σύνδεσής τους και μετά.

Σε περίπτωση διακοπής της σχέσης σύνδεσης στη διάρκεια του φορολογικού έτους, υποχρέωση τεκμηρίωσης υφίσταται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μέχρι την ημερομηνία διακοπής της σχέσης, καθώς και για μεταγενέστερες συναλλαγές, για τις οποίες είχαν υπογραφεί σχετικές συμβάσεις κατά το χρονικό διάστημα που υφίστατο η σχέση σύνδεσης.

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

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

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

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

ι) των ακαθαρίστων εσόδων του υπόχρεου όπως αυτά προκύπτουν σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και

ιι) του ποσού κατά το οποίο συμβάλλει ο υπόχρεος στα ακαθάριστα έσοδα του ενοποιημένου ισολογισμού του ομίλου σύμφωνα με τις αρχές και κανόνες των Δ.Π.Χ.Α. και Δ.Λ.Π., εφόσον υπάρχει υποχρέωση τήρησης αυτών.

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

Επιπλέον, με βάση την ΠΟΛ 11220/2013 διευκρινίζεται ότι «για τις ανάγκες σύνταξης του φακέλου τεκμηρίωσης και κατάρτισης του περιεχομένου του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, αντικείμενο τεκμηρίωσης προκειμένου για τη διαπίστωση της τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων», αποτελούν οι δεδουλευμένοι τόκοι του δανείου που χρεώνονται (δαπάνη) ή που πιστώνονται (έσοδο) και που προκύπτουν από την δανειακή σύμβαση, καθόσον οι τόκοι αυτοί επηρεάζουν τα αποτελέσματα».

Τέλος, η ΠΟΛ 1142/2015 αναφέρει ρητά ότι «τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μετόχους καθώς και οι αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη των Διοικητικών Συμβουλίων δεν αποτελούν ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και επομένως δεν εμπίπτουν ως αντικείμενο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών του φακέλου τεκμηρίωσης και κατ' επέκταση δεν αναφέρονται στο συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, όπως επίσης αναφέρεται ότι κατά την παροχή εγγυήσεων λαμβάνεται υπόψη μόνο το ύψος των προμηθειών ή αμοιβών εγγύησης».

Να σημειωθεί ότι υποχρέωση σύνταξης φακέλου τεκμηρίωσης και κατ' επέκταση του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών δεν καταλαμβάνει σε καμία περίπτωση φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση) ή όχι, για τις συναλλαγές τους με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα, όπως και τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, τα οποία απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος (φορείς γενικής κυβέρνησης κλπ) βάσει των διατάξεων του Ν. 4172/2013 ή ειδικών διατάξεων νόμων.

3.7 Κατευθυντήριες Γραμμές Ο.Ο.Σ.Α.

Ο Ο.Ο.Σ.Α. (Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη), μέσω ενός οργανωμένου πλαισίου δράσεων έχει επιχειρήσει να ενσωματώσει στη σύγχρονη πραγματικότητα πρακτικές και εμπειρίες των κρατών μελών του που πραγματεύονται την ενδοομιλική τιμολόγηση, μιας και η παγκόσμια οικονομία μεταβάλλεται με ταχείς ρυθμούς και οι φορολογικές διοικήσεις καλούνται να επιλύσουν θέματα ως προς το σωστό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Οι αναφορές που συντάσσονται ως κύριο σκοπό έχουν την εξεύρεση ικανοποιητικών λύσεων σε περιπτώσεις τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών, ώστε να ελαχιστοποιούνται οι συγκρούσεις μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων και μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων και των πολυεθνικών εταιρειών. Επιπρόσθετα, οι σχετικές οδηγίες πραγματεύονται τις μεθόδους, βάσει των οποίων μπορεί να συναχθεί το κατά πόσο οι συνθήκες των εμπορικών και χρηματοοικονομικών σχέσεων εντός μιας πολυεθνικής εταιρείας ικανοποιούν την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού και παράλληλα παρουσιάζουν την πρακτική εφαρμογή αυτών των μεθόδων. Με άλλα λόγια, αποτελούν το κυριότερο εργαλείο της προσπάθειας φορολογικής εναρμόνισης σε επίπεδο θεσμικού πλαισίου για όλα τα κράτη - μέλη του Ο.Ο.Σ.Α. (Ντρούκας, 2017).

Η πρώτη έκθεση του Ο.Ο.Σ.Α. σχετικά με τις κατευθυντήριες γραμμές (OECD Transfer Pricing Guidelines) για τις τιμές μεταβίβασης των ενδοομιλικών συναλλαγών και τις πολυεθνικές εταιρείες συντάχθηκε το 1979 από την Επιτροπή Δημοσιονομικών Υποθέσεων. Ακολούθησαν άλλες τρεις εκθέσεις, ώσπου στις 13 Ιουλίου του έτους 1995 εκδόθηκαν οι κατευθυντήριες οδηγίες, με τη μορφή που ισχύουν ως σήμερα και τίτλο «Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations». Έκτοτε οι κατευθυντήριες οδηγίες υπόκεινται σε συνεχή επεξεργασία και επικαιροποίηση και είναι ευρέως αποδεκτές ως προς την εγκυρότητά τους σε θέματα τιμών μεταβίβασης ενδοομιλικών συναλλαγών, τόσο από τους φορολογούμενους, όσο και από τις φορολογικές αρχές σε όλα τα κράτη - μέλη του Ο.Ο.Σ.Α.. Στην Ελλάδα υιοθετήθηκαν με το άρθρο 39 του Ν. 2238/1994 το οποίο αντικαταστάθηκε από τα άρθρα 50 και 51 του Ν. 4172/2013.

Οι κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. σύμφωνα με την επικαιροποιημένη έκδοση του 2017, αποτελούνται από τον πρόλογο, όπου περιλαμβάνει μια συνοπτική ιστορική αναδρομή, το γλωσσάριο, ένα παράρτημα και 8 κεφάλαια τα οποία παρατίθενται κατωτέρω:

- Κεφάλαιο 1: Η αρχή των ίσων αποστάσεων
- Κεφάλαιο 2: Μέθοδοι ενδοομιλικών συναλλαγών

- Κεφάλαιο 3: Ανάλυση συγκρισιμότητας
- Κεφάλαιο 4: Διοικητικές μέθοδοι για την αποφυγή και επίλυση διαφορών από την ενδοομιλική τιμολόγηση
- Κεφάλαιο 5: Τεκμηρίωση
- Κεφάλαιο 6: Άυλα αγαθά
- Κεφάλαιο 7: Ενδοομιλικές υπηρεσίες
- Κεφάλαιο 8: Ρυθμίσεις για τη συνεισφορά δαπανών (κόστους)
- Κεφάλαιο 9: Πτυχές ενδοομιλικής τιμολόγησης επί επιχειρηματικών αναδιαρθρώσεων.

Οι κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α. επηρεάστηκαν από τις αλλαγές των κανόνων περί τιμών μεταβίβασης των Η.Π.Α. Το γεγονός αυτό έδωσε μεγαλύτερη έμφαση απ' ό,τι στο παρελθόν στις μη παραδοσιακές μεθόδους τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, σε σχέση με τις παραδοσιακές μεθόδους, όπως παραδείγματος χάρη η μέθοδος «τιμής μεταπώλησης μείον». Οι κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α. προορίζονταν ώστε να γεφυρώσουν το χάσμα μεταξύ των νέων κανόνων περί τιμών μεταβίβασης των Η.Π.Α. και των πιο παραδοσιακών μεθόδων τεκμηρίωσης, οι οποίες υιοθετούντο συχνά στην Ευρώπη και να παρέχουν ένα γενικό πλαίσιο για την ανάπτυξη των φορολογικών κανόνων μεταξύ των διαφόρων χωρών.

Στην πραγματικότητα, τα μέλη του Ο.Ο.Σ.Α. ενθαρρύνονται ώστε να συμμορφώνονται με τις κατευθυντήριες γραμμές του, όσον αφορά τις ακολουθούμενες πρακτικές περί των τιμών μεταβίβασης. Αντίστοιχα, οι φορολογούμενοι ενθαρρύνονται να χρησιμοποιούν τις κατευθυντήριες γραμμές προκειμένου να αξιολογήσουν κατά πόσο οι τιμές μεταβίβασης που ακολουθούν συμμορφώνονται με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Παρ' όλα αυτά, πέραν του γεγονότος ότι η τεκμηρίωση των τιμών μεταβίβασης προϋποθέτει κριτική ικανότητα και κατάρτιση από την πλευρά τόσο των φορολογουμένων όσο και της φορολογικής διοίκησης, θα πρέπει να δοθούν οδηγίες προς την κατεύθυνση αυτή (Ντρούκας, 2014).

Πέρα από τις οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. προς τις πολυεθνικές επιχειρήσεις, έχουν καταρτιστεί και συμβάσεις μεταξύ διαφόρων χωρών περί αποφυγής διπλής φορολογίας, οι οποίες υπερσχύουν έναντι των εσωτερικών κανόνων δικαίου και επιτρέπουν την απ' ευθείας επικοινωνία μεταξύ των φορολογικών αρχών, χωρίς τη μεσολάβηση διπλωματικών υπηρεσιών.

Τέλος, το τρίτο ρυθμιστικό κείμενο περί ενδοομιλικών συναλλαγών είναι το ψήφισμα του Συμβουλίου και των Αντιπροσώπων των Κυβερνήσεων των Κρατών Μελών της

Ευρωπαϊκής Ένωσης, που αφορά στον Κώδικα Δεοντολογίας σε σχέση με την τεκμηρίωση και τον τρόπο καθορισμού των ενδοομιλικών τιμών, δηλαδή μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες σε κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Βασικό στόχο του Κώδικα Δεοντολογίας αποτελεί η εξασφάλιση ότι οι συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων των κρατών – μελών δεν θα επιβαρύνονται με διοικητικά κόστη που θα κάνουν τους όρους του εμπορίου «λιγότερο ευνοϊκούς από αυτούς που ισχύουν για τις ίδιες συναλλαγές όταν διεξάγονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων του ίδιου κράτους – μέλους» (Μουστάκης, 2014).

3.8 Προέγκριση Μεθοδολογία Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων (APAs)

Το παρόν κεφάλαιο αφορά στη διαδικασία προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (“APA”). Σκοπός του θεσμού αυτού είναι να διευκολυνθούν οι επιχειρήσεις και ταυτόχρονα να αποσαφηνιστούν τα δικαιώματα, οι υποχρεώσεις και τα καθήκοντά τους κατά τη διάρκεια της διαδικασίας που έχει σαν στόχο την επίτευξη της προέγκρισης. Με άλλα λόγια, σκοπός είναι να επιλύονται εκ των προτέρων οι διαφορές σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση που προκύπτουν μεταξύ επιχειρήσεων και φορολογικών αρχών των διαφόρων κρατών και να αποφευχθεί η διπλή φορολογία. Με τον τρόπο αυτό παρέχεται μεγαλύτερη ασφάλεια στις επιχειρήσεις και μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα στους ελέγχους των φορολογικών αρχών (Α.Α.Δ.Ε., 2018).

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4174/2013, η διαδικασία της Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων, ισχύει για διασυνοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές. Μέσω αυτής, παρέχεται στις νομικές οντότητες η δυνατότητα:

- Να σχεδιάσουν τα κριτήρια για τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών με ορίζοντα 4 ετών. Τέτοια κριτήρια είναι: Στοιχεία σύγκρισης ή αναφοράς και κρίσιμες παραδοχές για τις μελλοντικές συνθήκες
- Να επαναπροσδιορίσουν τα παραπάνω κριτήρια, σε περίπτωση που το οικονομικό περιβάλλον μεταβληθεί σημαντικά (Γιαννόπουλος, 2016).

3.9 Σχέδιο Δράσης Κατά Της Διάβρωσης Της Φορολογικής Βάσης Και Τη Μεταφορά Κερδών (BEPS)

Στις 19 Ιουλίου 2013 ο Ο.Ο.Σ.Α. δημοσίευσε το Σχέδιο Δράσης του σχετικά με τη Διάβρωση της Φορολογικής Βάσης και τη Μεταφορά Κερδών (Σχέδιο Δράσης BEPS), το οποίο αποτελεί σημαντική πρωτοβουλία για την τροποποίηση υφιστάμενων διεθνών φορολογικών κανόνων. Το Σχέδιο περιλαμβάνει 15 Δράσεις που αποβλέπουν κυρίως στην καταπολέμηση των στρατηγικών φοροαποφυγής των Πολυεθνικών Επιχειρήσεων μέσω της μεταφοράς κερδών σε χώρες με ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς (Α.Α.Δ.Ε., 2017).

Οι δράσεις που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι οι εξής:

- Δράση 8: Δημιουργούνται κανόνες για την μεταφορά άυλων περιουσιακών στοιχείων μεταξύ εταιρειών του Ομίλου που διασφαλίζουν ότι τα κέρδη από αυτή την μεταφορά συνδέονται με την δημιουργία αξίας.
- Δράση 9: Δημιουργούνται κανόνες για την μεταφορά κινδύνων ή την κατανομή υπερβολικού κεφαλαίου σε εταιρείες του Ομίλου και την αποφυγή δυσανάλογων εσόδων σε εταιρείες μόνο επειδή παρέχουν κεφάλαιο ή αναλαμβάνουν συμβατικά κινδύνους.
- Δράση 10: Δημιουργούνται κανόνες για τις ενδοομιλικές συναλλαγές που μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών θα λάμβαναν χώρα σπάνια ή καθόλου και κανόνες που προστατεύουν κατά της διάβρωσης των αποτελεσμάτων μέσω πληρωμής αμοιβών διαχείρισης και εξόδων στα κεντρικά.
- Δράση 13: Δημιουργούνται κανόνες για την καθιέρωση συγκεκριμένης τεκμηρίωσης και πρόσβασης σε πληροφόρηση έτσι ώστε όλες οι εμπλεκόμενες φορολογικές αρχές να έχουν την ίδια πληροφόρηση για την αλυσίδα αξίας του Ομίλου και τις σχετικές φορολογικές συνέπειες.

Παράλληλα, έχει εκδοθεί η οδηγία 2016/881/ΕΕ (Country by Country report), η οποία επιφέρει τροποποιήσεις στην 2011/18/ΕΕ (αυτόματη ανταλλαγή) και η οδηγία 2016/1164/ΕΕ - Θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής με επιπτώσεις στην εσωτερική αγορά.

Σκοπό της υιοθέτησης του θεσμού αυτού αποτελεί η επαύξηση της διαφάνειας, μέσω των απαιτούμενων γνωστοποιήσεων σε αρμόδιες φορολογικές αρχές. Με αυτόν τον τρόπο οι Πολυεθνικές Επιχειρήσεις των ομίλων προσδοκείται ότι θα εγκαταλείψουν πρακτικές οι οποίες οδηγούν σε διάβρωση της φορολογικής βάσης και μετατόπιση κερδών σε χώρες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (Γιαννόπουλος, 2016).

Η οδηγία 13 αναφέρεται στην τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών και στην Έκθεση αναφοράς ανά χώρα και παρέχει ένα πρότυπο δημοσίευσης πληροφοριών για κάθε χώρα στην οποία δραστηριοποιούνται, σε ετήσια βάση.

Οι εργασίες για τη Δράση 13 του Σχεδίου Πολυεθνικών Επιχειρήσεων συμπεριλαμβάνουν το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και την Έκθεση ανά Χώρα. Με αυτό τον τρόπο επιχειρείται μια τυποποιημένη προσέγγιση στην τεκμηρίωση των συναλλαγών από τις φορολογικές αρχές και τους υπόχρεους.

Παράλληλα, είναι σκόπιμο να ληφθούν υπόψη τα πρότυπα του Ο.Ο.Σ.Α. κατά τη θέσπιση των κανόνων για την Έκθεση ανά Χώρα. Με το Νόμο 4490/2017 κυρώθηκε η προσχώρηση της Ελλάδας στην Πολυμερή Συμφωνία Αρμοδίων Αρχών (Π.Σ.Α.Α.) για την Ανταλλαγή Εκθέσεων ανά Χώρα από Ομίλους Πολυεθνικών Επιχειρήσεων (Α.Α.Δ.Ε., 2017).

3.10 Έκθεση Ανά Χώρα

Την 1^η Αυγούστου 2017 δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ο Ν. 4484/2017 - Προσαρμογή της Ελληνικής Νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2016/881, ο οποίος εισήγαγε τροποποιήσεις στις διατάξεις των Ν. 4170/2013, Ν. 4378/2016 και Ν. 4474/2017, σχετικά με την Έκθεση Ανά Χώρα. Οι τροποποιήσεις αυτές υιοθετούν την Ευρωπαϊκή Οδηγία 2015/2376 της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας. Με το νέο Ν.4484/2017 εναρμονίζεται το ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο με τις διατάξεις της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2016/881.

Σύμφωνα με τη Δράση 13 για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών BEPS (Base Erosion Profit Shifting) του Ο.Ο.Σ.Α., η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών βασίζεται σε τρεις βασικούς άξονες, την Έκθεση Ανά Χώρα, τον Βασικό Φάκελο και τον Ελληνικό Φάκελο. Με το Ν. 4484/2017 συμπεριλήφθη στην ελληνική νομοθεσία η υποχρέωση προετοιμασίας και υποβολής της Έκθεσης Ανά Χώρα.

Οι νομικές οντότητες φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας οι οποίοι ανήκουν σε όμιλο Πολυεθνικών Επιχειρήσεων τα ενοποιημένα έσοδα του οποίου ανέρχονται σε € 750.000.000,00 και άνω, έχουν την υποχρέωση σύνταξης Έκθεσης Ανά Χώρα, κατά το φορολογικό έτος που προηγείται του φορολογικού έτους στο οποίο αναφέρεται η Έκθεση Ανά Χώρα.

Αν η Τελική Μητρική Οντότητα (ΤΜΟ) του Ομίλου ΠΕ είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και παράλληλα υπόκειται στις υποχρεώσεις της Έκθεσης Ανά Χώρα, η εν λόγω οντότητα είναι υπόχρεη στην υποβολή της Έκθεσης στις φορολογικές αρχές εντός 12 μηνών από την τελευταία ημέρα του φορολογικού έτους στο οποίο αναφέρεται. Η υποβληθείσα Έκθεση Ανά Χώρα θα ανταλλάσσεται αυτομάτως μεταξύ των φορολογικών αρχών στις οποίες η οντότητα του Ομίλου ΠΕ δραστηριοποιείται και με τις οποίες η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση ανταλλαγής πληροφοριών εντός 15 μηνών από την τελευταία ημέρα του φορολογικού έτους στο οποίο αναφέρεται. Να σημειωθεί ότι για το πρώτο φορολογικό έτος που αρχίζει την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2016, δόθηκε παράταση, με αποτέλεσμα οι Εκθέσεις Ανά Χώρα να μπορούν να ανταλλαχθούν εντός 18 μηνών από την τελευταία ημέρα του φορολογικού έτους.

Μια οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και δεν αποτελεί την ΤΜΟ του Ομίλου Πολυεθνικών Επιχειρήσεων, θα έχει την υποχρέωση να προβεί στην υποβολή Έκθεσης Ανά Χώρα στην Ελλάδα εφόσον συντρέχει μία από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Η χώρα στην οποία είναι φορολογικός κάτοικος η ΤΜΟ δεν έχει υιοθετήσει την υποχρέωση για την υποβολή Έκθεσης Ανά Χώρα.
- Η χώρα της οποίας είναι φορολογικός κάτοικος η ΤΜΟ δεν έχει προβεί στη σύναψη της ισχύουσας Ειδικής Συμφωνίας Αρμοδίων Αρχών, με την οποία απαιτείται η αυτόματη ανταλλαγή των Εκθέσεων Ανά Χώρα, με την Ελλάδα.
- Η χώρα της οποίας είναι φορολογικός κάτοικος η ΤΜΟ έχει επιδείξει συστημική αδυναμία συμμόρφωσης με την υποβολή της Έκθεσης Ανά Χώρα.

Στην περίπτωση που ο Όμιλος ΠΕ έχει πολλές οντότητες φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας και συντρέχουν μία ή περισσότερες από τις ανωτέρω περιπτώσεις, ο Όμιλος ΠΕ δύναται να αναθέσει σε μία από τις εν λόγω οντότητες την υποβολή της Έκθεσης Ανά Χώρα.

Τα στοιχεία τα οποία πρέπει να περιλαμβάνονται στην Έκθεση Ανά Χώρα για κάθε φορολογική αρχή που δραστηριοποιείται ο Όμιλος ΠΕ είναι τα εξής:

- Έσοδα (για συνδεδεμένα και μη συνδεδεμένα μέρη).
- Κέρδη (ζημίες) προ φόρου εισοδήματος.
- Καταβληθείς φόρος εισοδήματος (σε ταμειακή βάση).
- Οφειλόμενος φόρος εισοδήματος για το τρέχον έτος.
- Μετοχικό Κεφάλαιο.
- Συσσωρευμένα κέρδη.
- Αριθμός Εργαζομένων.

- Ενσώματα περιουσιακά στοιχεία εκτός από ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα.
- Περιγραφή της κάθε οντότητας του Ομίλου ΠΕ, προσδιορίζοντας την αρχή της οποίας είναι φορολογικός κάτοικος η οντότητα του Ομίλου, και σε περίπτωση διαφοροποίησης, τη δικαιοδοσία υπό του νόμους της οποίας η οντότητα του Ομίλου έχει συσταθεί, καθώς και τη φύση της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας ή επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της οντότητας του Ομίλου.

Κύριο σκοπό της Έκθεσης Ανά Χώρα αποτελεί η αξιολόγηση των κινδύνων που ενέχουν οι ενδοομιλικές συναλλαγές και αυτών που σχετίζονται με τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών. Επίσης, ο θεσμός αυτός εξυπηρετεί ως προς την αξιολόγηση του κινδύνου της μη συμμόρφωσης των μελών του Ομίλου Πολυεθνικών Επιχειρήσεων με τους ισχύοντες κανόνες για τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών, καθώς και για σκοπούς οικονομικής και στατιστικής ανάλυσης (Ernst & Young, 2017).

3.11 Αρχή Των Ίσων αποστάσεων

Η «αρχή των ίσων αποστάσεων ή της ανοικτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς» (Arm's Length Principle) είναι το διεθνές πρότυπο τιμολογιακής πολιτικής, το οποίο συναποφάσισαν τα κράτη μέλη του Ο.Ο.Σ.Α. ότι θα πρέπει να υιοθετείται για την τεκμηρίωση των τιμών μεταβίβασης των ενδοομιλικών συναλλαγών και αποτελεί ένα διεθνώς αποδεκτό πρότυπο τιμολόγησης μεταξύ συνδεδεμένων μερών.

Η «αρχή των ίσων αποστάσεων» όπως ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του Ο.Ο.Σ.Α. αναφέρει ότι «Εάν επικρατούν ή επιβάλλονται στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις των δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη, τα οποία αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί, θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μια από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα». Με άλλα λόγια, οι όροι, οι συνθήκες και η τιμολόγηση κάθε συναλλαγής η οποία λαμβάνει χώρα μεταξύ συνδεδεμένων μερών είναι σύμφωνες με την «αρχή των ίσων αποστάσεων», εάν τα κέρδη που προκύπτουν από αυτή

είναι παρόμοια με τα κέρδη που θα αποκόμιζαν ανεξάρτητες επιχειρήσεις εάν πραγματοποιούσαν παρόμοιες συναλλαγές υπό τις ίδιες συνθήκες.

Για τη διαπίστωση της εφαρμογής της παραπάνω αρχής, λαμβάνονται υπόψη, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε., οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Αρχές, όπως αυτές κάθε φορά επικαιροποιούνται. Συγκεκριμένα, στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε. που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές, ορίζεται ότι «Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα, με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δε μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α. για τις ενδοομιλικές συναλλαγές».

Με άλλα λόγια, η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι η διαδικασία εξάλειψης όλων των ευνοϊκών όρων που δυνητικά θα μπορούσε να περιλαμβάνει μία ενδοομιλική τιμολόγηση εξαιτίας της εκάστοτε ειδικής συνθήκης σύνδεσης. Για παράδειγμα μία συναλλαγή η οποία λαμβάνει χώρα μεταξύ ανεξάρτητων μερών, διέπεται από οικονομικούς όρους που απορρέουν από την ελεύθερη αγορά και κατ' επέκταση τα ενδιαφερόμενα μέρη έχουν δικαίωμα να αποδεχτούν ή να απορρίψουν μία τιμή για την πώληση/αγορά ενός αγαθού ή/και μιας υπηρεσίας, έχουν δικαίωμα να διαπραγματευτούν τους επιμέρους οικονομικούς όρους μιας εμπορικής συμφωνίας και σε κάθε περίπτωση δεν θα υποχρεωθούν να ακολουθήσουν οποιαδήποτε τιμολογιακή πολιτική που δεν θα συνάδει με το δικό τους επιχειρηματικό συμφέρον. Σε αντίθετη περίπτωση, όταν συνδεδεμένες εταιρείες συναλλάσσονται μεταξύ τους, οι εμπορικοί και οικονομικοί όροι είναι πιθανό να επηρεάζονται από την ύπαρξη κεντρικής διοίκησης και να αποτελέσουν βάση για την αποφυγή ορθής τιμολόγησης με σκοπό την μεταφορά φορολογητέας ύλης σε ευνοϊκότερα φορολογικά καθεστάτα. Σε καμία περίπτωση όμως οι φορολογικές αρχές δεν θα πρέπει να θεωρούν εκ προοιμίου ότι στις περιπτώσεις των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων γίνεται προσπάθεια διάβρωσης της φορολογητέας ύλης και αυτό γιατί σε

ορισμένες περιπτώσεις είναι πιθανό να υπάρχει πραγματικά αντικειμενική δυσκολία ως προς την επαλήθευση της αρχής των ίσων αποστάσεων και να είναι απαραίτητο να γίνουν κάποιες αναπροσαρμογές, ούτως ώστε να δημιουργούνται όμοιες συνθήκες πάνω στις οποίες θα μπορεί να στηριχθεί η σύγκριση για την επαλήθευση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Τέτοιες προσαρμογές μπορεί να αφορούν σε ειδικούς στρατηγικούς όρους, στον όγκο των πωληθέντων μονάδων, στους επιμέρους όρους αποπληρωμής, στη γεωγραφική περιφέρεια που πραγματοποιείται η συναλλαγή κ.α.

Αξίζει να αναφερθεί ότι τα κράτη – μέλη του Ο.Ο.Σ.Α. έχουν υιοθετήσει την αρχή των ίσων αποστάσεων για το λόγο ότι παρέχει ισότητα φορολογικής μεταχείρισης για τα συνδεδεμένα μέρη και για ανεξάρτητες εταιρείες, από τη στιγμή που τις θέτει σε μία πιο ισότιμη βάση για φορολογικούς σκοπούς και αποφεύγει τη δημιουργία φορολογικών πλεονεκτημάτων ή μειονεκτημάτων που διαφορετικά θα αλλοίωναν τις ανταγωνιστικές θέσεις για κάθε είδους οντότητα. Με άλλα λόγια, παρέχει την πλησιέστερη προσέγγιση των λειτουργιών της ανοιχτής αγοράς.

Από την άλλη πλευρά, η αρχή των ίσων αποστάσεων μπορεί σε πολλές περιπτώσεις να αποδειχθεί δύσκολη ως προς την εφαρμογή της. Τέτοιες περιπτώσεις μπορεί να αφορούν οντότητες που έχουν ως αντικείμενο την παραγωγή προϊόντων υψηλής εξειδίκευσης και την παροχή εξειδικευμένων υπηρεσιών, γεγονός που καθιστά δυσχερή την εύρεση συγκριτικών στοιχείων (Ντρούκας, 2017).

3.12 Μέθοδοι Τεκμηρίωσης

Η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων μπορεί να καθοριστεί με την υιοθέτηση μίας ή περισσότερων μεθόδων τεκμηρίωσης των τιμών μεταβίβασης, όπως επιτάσσουν οι κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α.. Οι μέθοδοι αυτές μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ανάλογα με τη λειτουργία που επιτελούν, ως κατωτέρω:

1. Παραδοσιακές μέθοδοι τεκμηρίωσης

- Μέθοδος της «συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής»

Με βάση τη μέθοδο της «συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής», η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής συγκρίνεται με την τιμή μιας παρόμοιας συναλλαγής που θα λάμβανε χώρα μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Ο προσδιορισμός της τιμής της παρόμοιας συναλλαγής βασίζεται τόσο σε εσωτερικές όσο και σε εξωτερικές συγκρίσιμες τιμές. Η μέθοδος αυτή

θεωρείται αξιόπιστη και προϋποθέτει ότι τα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες πωλούνται κάτω από τις ίδιες εμπορικές συνθήκες σε ένα ανεξάρτητο μέρος. Ωστόσο, κάτι τέτοιο δε μπορεί να ισχύει στην πραγματικότητα και αυτός είναι και ο λόγος για τον οποίο η μέθοδος αυτή δεν εφαρμόζεται συχνά. Σε περίπτωση που η εφαρμογή της εν λόγω μεθόδου κριθεί αδύνατη και η αδυναμία αυτή αιτιολογηθεί επαρκώς κατά τη σύνταξη του φακέλου τεκμηρίωσης, μπορεί να χρησιμοποιηθεί μία άλλη παραδεκτή μέθοδος τεκμηρίωσης.

- Μέθοδος της «τιμής μεταπώλησης μείον»

Με βάση τη μέθοδο «τιμής μεταπώλησης μείον», η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι ίση με την τιμή μεταπώλησης προϊόντος ή υπηρεσίας που έχει αγοραστεί από συνδεδεμένη επιχείρηση σε ανεξάρτητη επιχείρηση μείον το μικτό περιθώριο κέρδους που θα πραγματοποιείτο σε παρόμοια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων. Η μέθοδος αυτή, δηλαδή, αξιολογεί εάν μια συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων μερών είναι συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων συγκρίνοντας το περιθώριο μικτού κέρδους που πραγματοποιείται κατά τη μεταγενέστερη μεταπώληση σε μια ανεξάρτητη επιχείρηση με το περιθώριο μικτού κέρδους που πραγματοποιείται σε συγκρίσιμες ανεξάρτητες συναλλαγές, δηλαδή σε εκείνες που η αγορά γίνεται από μία ανεξάρτητη επιχείρηση. Πιο αναλυτικά, η μέθοδος προϋποθέτει ότι αρχικά εξευρίσκεται η τιμή με την οποία ένα προϊόν ή μια υπηρεσία που αγοράστηκε από μια συνδεδεμένη επιχείρηση μεταπωλείται σε μια ανεξάρτητη επιχείρηση. Εν συνεχεία, προσδιορίζεται το περιθώριο μικτού κέρδους το οποίο επαρκεί ώστε ο μεταπωλητής 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 μικτού κέρδους από την τιμή μεταπώλησης μπορεί να θεωρηθεί σαν μια τιμή συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται καλύτερα σε πωλήσεις αγαθών παρά σε υπηρεσίες.

- Μέθοδος του «κόστους συν κέρδους»

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής καθορίζεται εφαρμόζοντας επί του κόστους ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους, όπως αυτό θα ίσχυε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Η μέθοδος αυτή βασίζεται στη σύγκριση περιθωρίων κέρδους και για την εφαρμογή της λαμβάνονται υπόψη τα άμεσα και έμμεσα κόστη που βαρύνουν τη συναλλαγή. Επομένως, σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους πλέον περιθώριο κέρδους, προσδιορίζεται αρχικά το κόστος κτήσης για την επιχείρηση που πωλεί το προϊόν ή την υπηρεσία και μετέπειτα προστίθεται ένα εύλογο περιθώριο κέρδους. Αυτό το περιθώριο κέρδους είναι το ποσοστό κέρδους που αποκτάται από μία επιχείρηση που πωλεί

συγκρίσιμα προϊόντα ή υπηρεσίες σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό παρόμοιες συνθήκες. Τυχόν διαφορές στον υπολογισμό του κόστους θα πρέπει να εντοπίζονται και να αναμορφώνονται ώστε να μπορούν να συγκριθούν. Όπως και στη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης μείον έτσι και σε αυτήν τη μέθοδο, ισχύει ότι η λειτουργική συγκρισιμότητα μεταξύ των ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών έχει μεγαλύτερη σημασία από την ομοιότητα των προϊόντων.

2. Λοιπές μη παραδοσιακές μέθοδοι τεκμηρίωσης (Μέθοδοι του συναλλακτικού κέρδους)

- Μέθοδος του «επιμερισμού του κέρδους»

Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από μία ενδοομιλική συναλλαγή κατανέμεται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ανάλογα με τη συνεισφορά τους στη συναλλαγή, όπως αυτό θα προέκυπτε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων. Για την εφαρμογή αυτής της μεθόδου απαιτείται να προσδιοριστεί καταρχήν η συνεισφορά των συμβαλλόμενων μερών σε σχέση με τις λειτουργίες που επιτελούνται, τους κινδύνους που αναλαμβάνονται, καθώς και τα πάγια που χρησιμοποιούνται από τα εμπλεκόμενα μέρη στο πλαίσιο της συγκεκριμένης συναλλαγής. Συμπληρωματικά, μπορούν να ληφθούν υπόψη εξωτερικά στοιχεία της αγοράς σχετικά με την αντίστοιχη αξία παρόμοιων λειτουργιών ανεξάρτητων επιχειρήσεων που ασκούν δραστηριότητα υπό παρόμοιες συνθήκες. Το αποτέλεσμα που θα προσδιοριστεί ανάλογα με τη συνεισφορά έκαστου μέρους, αντιστοιχεί στην κατανομή του λειτουργικού κέρδους μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων στο πλαίσιο μιας κοινής επιχειρηματικής δραστηριότητας. Το επιμερισμένο κέρδος θα πρέπει να προσεγγίζει αυτό που θα αναμενόταν από μια συμφωνία σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

- Μέθοδος του «καθαρού κέρδους συναλλαγής»

Με βάση τη μέθοδο αυτή, θεωρείται ότι η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, όταν το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε σχέση με το ίδιο μέγεθος και υπό παρόμοιες συνθήκες. Αυτό το περιθώριο κέρδους εκφράζεται και εξετάζεται σε σχέση με ένα κατάλληλο μέγεθος το οποίο λειτουργεί ως βάση αναφοράς (π.χ. κύκλος εργασιών, κόστος, πάγια). Με εφαρμογή αυτού του περιθωρίου καθαρού κέρδους επί της βάση αναφοράς, υπολογίζεται το καθαρό κέρδος το οποίο θα επιτύχανε η συνδεδεμένη επιχείρηση για τη συγκεκριμένη συναλλαγή υπό συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού. Τέλος, με βάση αυτό το καθαρό κέρδος υπολογίζεται η

τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής, λαμβανομένου υπόψη και του λειτουργικού κόστους που βαρύνει τη συναλλαγή (Τσουρουφλής, 2010).

Ως προς την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου, να αναφερθεί ότι οι παραδοσιακές μέθοδοι αποβλέπουν σε μεμονωμένες συναλλαγές, ενώ οι μη παραδοσιακές βασίζονται στα κέρδη. Παρά το γεγονός ότι οι κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α. προτείνουν την εφαρμογή μίας εκ των παραδοσιακών μεθόδων, η επιλογή δεν είναι δεσμευτική και αποτελεί μια σημαντική και κρίσιμη διαδικασία. Αξιοσημείωτο είναι επίσης ότι στην πράξη χρησιμοποιούνται πιο συχνά οι μη παραδοσιακές μέθοδοι τεκμηρίωσης κι αυτό γιατί η πολυπλοκότητα που παρουσιάζουν οι πραγματικές συναλλαγές των επιχειρήσεων επιφέρει πρακτικές δυσκολίες στην υιοθέτηση των παραδοσιακών μεθόδων τεκμηρίωσης. Σε κάθε περίπτωση οι επιχειρήσεις πρέπει να είναι σε θέση να δικαιολογήσουν τις τιμές μεταβίβασης που χρησιμοποιούν.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/2015, ισχύει ότι «για την εφαρμογή των ως άνω μεθόδων, χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε:

- α) εσωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της κρινόμενης επιχείρησης με μια ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την κρινόμενη επιχείρηση με μια ανεξάρτητη επιχείρηση και
- β) εξωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων προς την κρινόμενη επιχείρηση.

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

Ορισμένοι παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι:

α. 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 του άυλου περιουσιακού στοιχείου, η διάρκεια και η έκταση της νομικής προστασίας, τα προσδοκώμενα οφέλη από τη χρήση αυτών,

- για τις υπηρεσίες, η φύση και η έκταση παρεχόμενων υπηρεσιών.

β. οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια, εξοπλισμός, άυλα, κ.λπ.) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης.

γ. οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια, κ.λπ.).

δ. οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους, (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος εργασίας, κ.λπ.).

ε. ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση (π.χ. προσπάθεια διείσδυσης σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κ.λπ.). Σε περίπτωση που διενεργούνται συναλλαγές που δεν μπορούν να διαχωριστούν από οικονομικής απόψεως, αυτές εξετάζονται ενιαία, τόσο ως προς τη συγκριτική ανάλυση όσο και ως προς την εφαρμογή της μεθόδου καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, αφού τοποθετηθούν οι τιμές σε αύξουσα σειρά, με τη χρήση τεταρτημόριων.

Ο προσδιορισμός των τεταρτημορίων γίνεται ως εξής:

Q1= πρώτο τεταρτημόριο= 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2= διάμεσος= 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3= τρίτο τεταρτημόριο= 75ο εκατοστιαίο σημείο

Ως συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημόριου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής».

3.13 Έλεγχος Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις, εφόσον μια τουλάχιστον εξ' αυτών έχει υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης, υπόκεινται σε έλεγχο και αρμόδια υπηρεσία για τον έλεγχο αυτό είναι το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ). Πιο

συγκεκριμένα και σύμφωνα με το Ν. 2238, άρθρο 39 (παρ.5), όπως αυτός τροποποιήθηκε από το Ν.4170/2013 ισχύουν τα εξής: «Αρμόδια υπηρεσία για τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο των συνδεδεμένων επιχειρήσεων κατά την έννοια της παραγράφου 2, εφόσον μία τουλάχιστον από αυτές έχει υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39Α, είναι το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων. Στα πλαίσια του ελέγχου αυτού θα ελέγχεται και η ορθή τήρηση των διατάξεων της παραγράφου 1 λαμβάνοντας υπόψη τις «κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. περί ενδοομιλικών τιμολογήσεων για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές αρχές», όπως κάθε φορά επικαιροποιούνται. 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. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθώς και ο ανακαθορισμός της ελεγκτικής αρμοδιότητας».

Οι φορολογικές αρχές κατά τον έλεγχο τους εξετάζουν αρχικά, αν η επιχείρηση έχει υποβάλλει Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών και αν έχει καταρτίσει Φάκελο Τεκμηρίωσης και διενεργούν έλεγχο ως προς την πληρότητα και την ορθότητα τους. Στην ουσία, γίνεται έλεγχος αν η επιχείρηση διεξήγαγε συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα, με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, προκειμένου να εντοπίσει διαφορές οι οποίες θα αυξήσουν την φορολογική υποχρέωση της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Τα τελευταία χρόνια, οι ελεγκτικές αρχές διεξάγουν ελέγχους για τις διαφορές που διαπιστώνουν (υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις) κατά τον έλεγχο των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών και οι κυρώσεις που επιβάλλονται στις υπό έλεγχο επιχειρήσεις είναι ιδιαιτέρως αυστηρές (Μανιώτης, Ρήγας, 2018).

Επιπλέον, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου των επιχειρήσεων από Ορκωτούς Ελεγκτές και της έκδοσης του κατά νόμου φορολογικού πιστοποιητικού, το έτος 2018 εκδόθηκε η ΠΟΛ1067/2018 «Τροποποίηση της ΠΟΛ 1124/2015 απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. περί του καθορισμού της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170 Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008» η οποία καθορίζει τις ελεγκτικές διαδικασίες τις

οποίες οφείλει να διενεργήσει ο Ορκωτός Ελεγκτής κατά την εξέταση του αντικειμένου των ενδοομιλικών συναλλαγών. Αναλυτικότερα, θα πρέπει να γίνεται έλεγχος στα εξής αντικείμενα:

- Εξέταση του λογαριασμού Γενικής Λογιστικής 18 «Συμμετοχές» για τον εντοπισμό ενδεχόμενων συμμετοχών
- Εξέταση του μετοχολογίου και επισκόπηση των επωνυμιών μεταξύ των πελατών και των προμηθευτών
- Εξέταση του κυριότερου προμηθευτή και αν οι συναλλαγές με αυτόν αποτελούν μεγάλο ποσοστό επί των αγορών
- Εξέταση των ορίων συναλλαγών σε συνδυασμό με τον κύκλο εργασιών
- Εξέταση της ύπαρξης κριτηρίων ως προς την τήρηση φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών.

Οι συναλλαγές οι οποίες εξετάζονται είναι οι εξής:

- Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών
- Μισθώματα
- Τόκοι
- Πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων
- Πωλήσεις άυλων στοιχείων
- Δικαιώματα και διοικητικές αμοιβές
- Αποσχίσεις ή μετατροπές εταιρειών
- Εξαιρούνται τα μερίσματα
- Χορηγηθείσες εγγυήσεις.

Επίσης ελέγχεται αν ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών περιλαμβάνει όλα τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις στοιχεία και παράλληλα διενεργούνται συμφωνίες του συνοπτικού πίνακα τόσο με τη Γενική Λογιστική όσο και με το πλήρες κείμενο του φακέλου τεκμηρίωσης. Αναλυτικά, τα αντικείμενα που εξετάζονται είναι τα εξής:

- Έχει επιλεγεί μία εκ των παραδοσιακών μεθόδων τεκμηρίωσης τιμών;
- Σε περίπτωση επιλογής μιας μη παραδοσιακής μεθόδου έχει αιτιολογηθεί επαρκώς η απόρριψη των παραδοσιακών μεθόδων;
- Έχει γίνει επαρκής συγκριτική και λειτουργική ανάλυση;
- Έχουν επιλεγεί τα κατάλληλα συγκριτικά στοιχεία;

- Σε περίπτωση χρήσης εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων αναφέρεται η πηγή από την οποία αντλήθηκαν;
- Οι τιμές ή τα περιθώρια κέρδους είναι σύμφωνα με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων;
- Έχει γίνει φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με βάση τυχόν διαφορές που προέκυψαν από την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων;
- Έχει πραγματοποιηθεί εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους επιχειρηματική αναδιάρθρωση;
- Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα;
- Υφίστανται συμβάσεις σε ότι αφορά τις συναλλαγές με τα συνδεδεμένα πρόσωπα;
- Υπάρχουν αποφάσεις προέγκρισης της μεθοδολογίας τιμολόγησης για συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα ή μόνιμες εγκαταστάσεις;

3.14 Συμπεράσματα

Ολοκληρώνοντας το παρόν κεφάλαιο, παρατηρείται ότι πριν την εφαρμογή των Ν. 4172/2013, Ν. 4174/2013 και των λοιπών σχετικών διατάξεων, το νομοθετικό πλαίσιο που ίσχυε και ρύθμιζε τις ενδοομιλικές συναλλαγές δεν ήταν επαρκές και ικανοποιητικό ώστε να καλύπτει όλες τις πιθανές περιπτώσεις που συναντώνται στην πράξη. Στο πρόσφατο παρελθόν, ενσωματώθηκαν στην εθνική νομοθεσία, σε μια πιο ουσιαστική βάση, νομοθετήματα εναρμονισμένα με τις σύγχρονες απαιτήσεις, καθώς και με τις σχετικές ευρωπαϊκές οδηγίες και τις οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α.

Είναι έκδηλη πλέον η προσπάθεια που γίνεται ως προς την αποφυγή πρακτικών φοροαποφυγής και μετατόπισης κερδών σε περιοχές με ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς, καθώς πολλές είναι οι χώρες που έχουν ήδη υιοθετήσει σχετικά νομοθετήματα. Για το σκοπό αυτό, τόσο οι φορολογούμενοι, όσο και οι φορολογικές αρχές θα πρέπει να εκπαιδευτούν κατάλληλα και να προσαρμοστούν στα νέα δεδομένα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΦΑΚΕΛΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

4.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Όπως έχει ήδη αναφερθεί σε προηγούμενο κεφάλαιο, οι επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση να διασφαλίζουν ότι σε περίπτωση που διενεργούν ενδοομιλικές συναλλαγές, αυτές θα πρέπει να είναι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Στο πλαίσιο αυτό, θα πρέπει να καταρτίζουν και να υποβάλλουν τον απαιτούμενο φάκελο τεκμηρίωσης και το συνοδευτικό συνοπτικό πίνακα πληροφοριών. Σε αυτό το κεφάλαιο παρουσιάζεται το περιεχόμενο και τα βασικά σημεία ενός φακέλου τεκμηρίωσης, καθώς και τα πρόστιμα και οι κυρώσεις σε περίπτωση μη τήρησης του.

4.2 Φάκελος Τεκμηρίωσης

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών ως κύριο στόχο έχει να αξιολογήσει και να αιτιολογήσει ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές οι οποίες έλαβαν χώρα τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων. Για το σκοπό αυτό, είναι αναγκαίο να προηγηθεί μια παρουσίαση και ανάλυση ως προς το γενικότερο περιβάλλον που δραστηριοποιείται η επιχείρηση όσο και στην επιμέρους διάρθρωση και δομή της.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης καταρτίζεται σε ετήσια βάση έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους και τέλος τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτήν, το αργότερο εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο. Επίσης, κατά τη διαδικασία της τεκμηρίωσης, η αναζήτηση στοιχείων από βάσεις δεδομένων θα πρέπει να διενεργείται σε εκδόσεις των βάσεων δεδομένων που είναι διαθέσιμες κατά διάστημα δύο

μηνών πριν τη λήξη του φορολογικού έτους και έως την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. (Μανιώτης, Ρήγας, 2018).

Η ΠΟΛ 1144/2015 αναφέρει τα βασικά σημεία ενός φακέλου τεκμηρίωσης. Συγκεκριμένα «Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης, που αποτελείται κατά περίπτωση από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία. Τα υπόχρεα πρόσωπα υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρετικές περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 2 της ΠΟΛ.1165/17.11.2016.

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

Τόσο ο βασικός όσο και ο ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης θα πρέπει να επανεξετάζονται και να επικαιροποιούνται προκειμένου να χρησιμοποιηθούν σε επόμενο φορολογικό έτος. Εάν ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι οι συνθήκες λειτουργίας του παρέμειναν αμετάβλητες, τα συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από έρευνα σε βάσεις δεδομένων δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τρία (3) φορολογικά έτη εφόσον τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επικαιροποιούνται κάθε φορολογικό έτος, προκειμένου να αποδεικνύεται η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων.

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

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

4.3 Περιεχόμενο Φακέλου Τεκμηρίωσης Και Συνοπτικού Πίνακα

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2014, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1144/2015 και τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την ΠΟΛ 1142/2015, «ο φάκελος τεκμηρίωσης αποτελείται από δύο μέρη, τον βασικό φάκελο τεκμηρίωσης και τον ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης, ο

οποίος συμπληρώνει τον βασικό φάκελο και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις προς τεκμηρίωση συναλλαγές.

α. Βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης.

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

Πιο αναλυτικά περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

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

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

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

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

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

(ii) της ροής των τιμολογίων και

(iii) του ύψους των συναλλαγών

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

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

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

ηη) κατάλογο συμφωνιών κατανομής κόστους, αποφάσεων προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τα μέλη του ομίλου, σχετικά με τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους,
θθ) περιγραφή των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους, με πρόσωπα που ο υπόχρεος κατέστη συνδεδεμένος ή διακόπηκε η σχέση σύνδεσης εντός του ίδιου φορολογικού έτους, πριν την σύνδεση ή μετά τη διακοπή προκειμένου να παρέχεται η δυνατότητα, εάν πληρούν τα κριτήρια συγκρισιμότητας, να χρησιμοποιηθούν ως συγκριτικά στοιχεία.

β. Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης

Ο Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

- αα) λεπτομερή περιγραφή του υπόχρεου και της στρατηγικής του, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,
- ββ) λεπτομερή περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών η οποία περιλαμβάνει:
 - i) τη φύση των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία, κλπ.),
 - ii) τη ροή των τιμολογίων
 - iii) το ύψος των συναλλαγών
 - iv) περιγραφή των έκτακτων συναλλαγών ή γεγονότων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προκύπτουν από τη μεταφορά λειτουργιών όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)
 - v) ειδικότερα σε περίπτωση πώλησης/αγοράς ή μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων σε ή από συνδεδεμένο πρόσωπο, πρόσθετες πληροφορίες (σχετικά με τις συναλλαγές αυτές) για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, δηλαδή την τιμή στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να πουλήσει ή μεταβιβάσει και την αξία στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να αποκτήσει το εν λόγω άυλο περιουσιακό στοιχείο υπό συγκρίσιμες συνθήκες, λαμβάνοντας υπόψη τα αναμενόμενα οφέλη και τη χρησιμότητα για την επιχείρησή του
- γγ) συγκριτική ανάλυση, ήτοι:
 - i) χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων και των υπηρεσιών, καθώς και συναφείς πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά και/ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον διατίθενται. Ειδικοί παράγοντες πρέπει να ληφθούν υπόψη προκειμένου να δικαιολογηθεί η συγκρισιμότητα των άυλων περιουσιακών στοιχείων και η σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή όπως: τα αναμενόμενα οφέλη, γεωγραφικοί περιορισμοί, μεταβίβαση

δικαιωμάτων αποκλειστικότητας ή όχι, συμμετοχή του αποκτώντος στις μελλοντικές εξελίξεις

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

iii) συμβατικοί όροι,

iv) οικονομικές συνθήκες και

v) ειδικές στρατηγικές της επιχείρησης

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

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

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

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

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

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

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

κκ) αντίγραφα των συμβάσεων που διέπουν τις υπό τεκμηρίωση συναλλαγές».

4.4 Κατηγορίες Συναλλαγών Προς Τεκμηρίωση

Στο πλαίσιο της κατάρτισης ενός φακέλου τεκμηρίωσης, απαιτείται να έχει προηγηθεί λειτουργική ανάλυση των υπό εξέταση επιχειρήσεων, η οποία είναι απαραίτητη για τον προσδιορισμό της ελεγχόμενης συναλλαγής και για τον προσδιορισμό της συγκρισιμότητας

μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών ή οντοτήτων. Η λειτουργική ανάλυση αυτή σκοπό έχει να αναγνωρίσει τις σημαντικές δραστηριότητες, καθώς και τις ευθύνες που αναλαμβάνονται, τα χρησιμοποιηθέντα περιουσιακά στοιχεία και τους κινδύνους που αναλαμβάνουν τα εκάστοτε μέρη (Ντρούκας, 2018).

Τα είδη των συναλλαγών που υπόκεινται σε τεκμηρίωση είναι τα εξής:

- Πρώτες ύλες
- Προϊόντα
- Εμπορεύματα
- Δικαιώματα
- Σήματα
- Λοιπά άυλα
- Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης
- Διοικητική υποστήριξη
- Χρηματοοικονομικές συναλλαγές (τόκοι, χρηματοδοτικές μισθώσεις, χρεόγραφα, ασφάλειες κ.α.)
- Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων
- Τεχνική υποστήριξη
- Εκμίσθωση
- Αποθήκευση
- Έρευνα και ανάπτυξη
- Λοιπές υπηρεσίες
- Κατανομή δαπανών
- Λοιπά.

4.5 Κίνδυνοι Που Αναλαμβάνονται

Είναι γεγονός ότι το επίπεδο και η ανάληψη των κινδύνων που αναλαμβάνει κάθε συνδεδεμένο μέρος είναι στοιχεία ιδιαίτερος σημαντικά για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος μιας ανάλυσης ενδοομιλικής τιμολόγησης. Και αυτό γιατί η πραγματική ανάληψη κινδύνων επηρεάζει τις τιμές και τους λοιπούς όρους συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Μια ελλιπής ανάλυση θα είχε ως αποτέλεσμα να προκύψουν εσφαλμένα συμπεράσματα, με αποτέλεσμα την πιθανή απόρριψη του σχετικού δείγματος

σύγκρισης και την επιβάρυνση της εταιρείας με ενδεχόμενη φορολογική αναμόρφωση, ως απόρροια της απόκλισης από το αποδεκτό εύρος τιμών. Ως εκ τούτου, είναι απαραίτητο να αναλυθούν οι κίνδυνοι που έχουν αναληφθεί, οι λειτουργίες που εκτελούνται και αφορούν ή επηρεάζουν την ανάληψη ή την επιρροή αυτών των κινδύνων, καθώς και ποιο συμβαλλόμενο μέρος αναλαμβάνει αυτούς τους κινδύνους (Ντρούκας, 2018).

Επιγραμματικά, οι κίνδυνοι που μπορεί να αναληφθούν από μια εταιρεία είναι οι εξής:

- Επιχειρηματικός / Εμπορικός
- Έρευνας και ανάπτυξης
- Πιστωτικός
- Επισφάλειας
- Εγγυήσεων
- Συναλλαγματικός
- Διατήρησης Αποθεμάτων
- Άλλος.

4.6 Αντληση Συγκριτικών Στοιχείων

Η εξεύρεση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων πολλές φορές είναι δύσκολη και προβληματική και μπορεί να οδηγήσει σε λανθασμένα πορίσματα, δεδομένου ότι δεν υπάρχει μια ενιαία βάση δεδομένων που να παρέχει πληροφορίες στο ευρύ κοινό και να υποστηρίζεται από αρμόδιο εγχώριο φορέα. Μέχρι σήμερα, εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμες πληροφορίες για μία συγκεκριμένη γεωγραφική αγορά, η άντληση στοιχείων γίνεται από βάσεις δεδομένων παγκόσμιας εμβέλειας (π.χ. Amadeus, Bloomberg, Thompson Reuters), όπου σε πολλές περιπτώσεις δεν εξυπηρετούν πλήθος μικρομεσαίων επιχειρήσεων λόγω του υψηλού κόστους πρόσβασης σε αυτές. Επιπρόσθετα, αξίζει να σημειωθεί ότι δεδομένης της δυσμενούς οικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η χώρας μας, η σύγκριση με εταιρείες που εδρεύουν σε άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή και τρίτες χώρες, εξαιτίας του διαφορετικού επιπέδου συστημικού κινδύνου και των διαφορετικών λογιστικών προτύπων, θα επηρέαζαν σημαντικά τη συγκρισιμότητα μεταξύ των. Προκειμένου να διευκολυνθούν οι επιχειρήσεις, ως προς την ορθή και αξιόπιστη άντληση πληροφοριών, θα πρέπει να μεριμνήσουν οι κρατικοί φορείς ώστε να δημιουργηθεί μια τράπεζα πληροφοριών η

οποία θα περιλαμβάνει τιμές αγαθών χονδρικής, λιανικής, μικτά περιθώρια κέρδους, κλαδικές μελέτες και οποιαδήποτε άλλη χρήσιμη πληροφορία (Μουστάκης, 2014).

Στο σημείο αυτό να σημειωθεί ότι σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/2015 «Για την άντληση συγκριτικών στοιχείων οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής (ονομασία, πάροχος, έκδοση, πλήθος στοιχείων κ.λπ.)».

4.7 Πρόστιμα Και Κυρώσεις

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 «τα πρόστιμα και οι κυρώσεις που αφορούν το φάκελο τεκμηρίωσης, καθώς και το συνοπτικό πίνακα που τον συνοδεύει είναι τα ακόλουθα:

- Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογούμενου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ.
- Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού συνοπτικού πίνακα, το παραπάνω πρόστιμο (δηλ. 1/1000) επιβάλλεται μόνο αν μεταβάλλονται τα ποσά των συναλλαγών και οι συνολικές σωρευτικές διαφορές είναι, κατά απόλυτη τιμή, άνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ.
- Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών το παραπάνω πρόστιμο (δηλ. 1/1000) υπολογίζεται επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια, η οποία διαπιστώνεται στο πλαίσιο ελέγχου και επιβάλλεται μόνο αν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης.
- Σε περίπτωση μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

Στην περίπτωση εκπρόθεσμης διάθεσης Φακέλου Τεκμηρίωσης από την τριακοστή πρώτη (31η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την εξηκοστή (60η) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, από την εξηκοστή πρώτη (61η)

ημέρα έως την ενενηκοστή (90η) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ενώ στην περίπτωση που δεν διατεθεί καθόλου ή διατεθεί μετά την ενενηκοστή (90η) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ».

4.8 Συμπεράσματα

Ολοκληρώνοντας το παρόν κεφάλαιο, είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις θα πρέπει να είναι ιδιαίτερος προσεκτικές όσον αφορά στις υποχρεώσεις συμμόρφωσης που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Η κατάρτιση του φακέλου τεκμηρίωσης και η σύνταξη και υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών θα πρέπει να γίνεται με επιμέλεια, καθώς σε αντίθετη περίπτωση τα πρόστιμα που επιβάλλονται είναι πολύ αυστηρά. Πέραν όμως από αυτό, η τήρηση ενός εμπεριστατωμένου φακέλου τεκμηρίωσης παρέχει σημαντική ενημέρωση ως προς τη διάρθρωση της επιχείρησης και δίνει τη δυνατότητα κατανόησης της λειτουργίας και του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιείται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

Στο παρόν κεφάλαιο παρατίθεται η μελέτη περίπτωσης μιας μικρομεσαίας οντότητας «ΑΑΑ» η οποία εμπορεύεται χαρτοκιβώτια και σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, έχει υποχρέωση σύνταξης φακέλου τεκμηρίωσης ως προς τις συναλλαγές της με μία συνδεδεμένη με αυτήν εταιρεία, την «ΒΒΒ». Να σημειωθεί ότι η εταιρεία είναι υποθετική και τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν για τους σκοπούς αυτής της μελέτης είναι επίσης υποθετικά.

Προκειμένου να διεξαχθεί η μελέτη αυτή κρίθηκε απαραίτητο να γίνει ανάλυση συγκριτικών δεδομένων. Η ανάλυση έγινε βάσει των οδηγιών περί ενδοομιλικών συναλλαγών του Ο.Ο.Σ.Α. Με σκοπό να διαπιστωθεί η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές της εν λόγω εταιρίας, προηγήθηκε λειτουργική ανάλυση, ανάλυση κινδύνων και οικονομικών συνθηκών καθώς και συγκριτική ανάλυση τιμών ελεύθερης αγοράς. Η υπό εξέταση εταιρία επιδιώκει να εφαρμόζει ενιαία τιμολογιακή πολιτική και να συμβαδίζει με τους όρους της ελεύθερης αγοράς και του ανταγωνισμού.

Ο τρόπος με τον οποίο επιτελούνται οι λειτουργίες της υπό μελέτη εταιρείας, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται, καθώς και τα χρησιμοποιηθέντα πάγια αυτής παρουσιάζονται στον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών που παρατίθεται κατωτέρω.

AAA (2018)

Επιλέξτε επιχείρηση | Εκτύπωση παράρτημα | Αποθήκευση | Προβολή XML αρχείου | Δημιουργία αρχείου XML

Συνοπτικός πίνακας - Στοιχεία υποβάλλουσας επιχείρησης | Λειτουργική ταυτότητα - Ενδοομιλικές συναλλαγές προς τεκμηρίωση

Συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις - Μετακίνηση με το enter

Στην Ελλάδα : Αριθμητικός 1 | Διεθνής Κωδ. Χώρας ή Χωρών GR

Στην Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. : 0

Σε χώρες εκτός της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. με τις οποίες υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ. : 0

Σε χώρες εκτός της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. με τις οποίες δεν υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ. : 0

Λοιπά στοιχεία πίνακας 1ος

Διαχειριστική περίοδος (από : έως :) 01-01-2017 έως : 31-12-2017

Υπάρχει αλλαγή στο ιδιοκτησιακό καθεστώς της επιχείρησης στην εν λόγω διαχειριστική περίοδο :

Συγκώνευση Διάσπαση Μετατροπή Απόσχιση Είσοδος νέων μετόχων Καμία αλλαγή

Εφόσον είναι διαθέσιμη, αναγράψτε τον υπεράνδεσμο (hyperlink) της μητρικής (σε περίπτωση ομίλων) :

Λοιπά στοιχεία πίνακας 1ος

Υπάρχουν συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις, αναφορικά με υπηρεσίες, μεταβίβαση ενσώματων ή ασώματων παγίων ή κάποια άλλη μεταβίβαση χωρίς τη καταβολή χρηματικού ανταλλάγματος (π.χ. με τη χρήση σύνθετων χρηματοοικονομικών παραγώγων, εκπτώσεις κ.λπ.)

Υπάρχει παροχή υπηρεσιών προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις ή μεταβίβαση ενσώματων ή ασώματων παγίων, ή κάποια άλλη μεταβίβαση, για τις οποίες δεν προβλέπεται καταβολή τιμήματος :

Στην ημεδαπή επιλογή = ΝΑΙ

Στην αλλοδαπή επιλογή = ΝΑΙ

Στην ημεδαπή επιλογή = ΝΑΙ

Στην αλλοδαπή επιλογή = ΝΑΙ

Λειτουργίες που επιτελούνται - Κίνδυνοι που αναλαμβάνονται - Χρησιμοποιηθέντα Πάγια

Λειτουργίες υποβάλλουσας επιχείρησης

Έρευνα και Ανάπτυξη Προώθηση πωλήσεων Λοιπές υπηρεσίες

Παραγωγή Μεταφορές Άλλες

Διανομή Αποθήκευση

Αντιπροσώπηση Χρηματοδότηση

Τεχνική υποστήριξη Πιστωτικός έλεγχος

Εξυπηρέτηση πελατών Διοικητικές υπηρεσίες

Υπάρχει αλλαγή στις λειτουργίες που αναλαμβάνει η επιχείρηση :

Κίνδυνοι που αναλαμβάνονται

Επιχειρ./κός/Εμπορικός Διατηρ. Αποθεμάτων

Έρευνας και Ανάπτυξης Άλλος

Πιστωτικός

Επισφάλειας

Εγγυήσεων

Συναλλαγματικός

Υπάρχει αλλαγή στους κινδύνους που αναλαμβάνει η επιχείρηση :

Χρησ/ντα Πάγια

Ενσώματα Πάγια

Άυλα Πάγια

Λειτουργίες που επιτελούνται

- Διανομή

Η εταιρεία προωθεί τα προϊόντα της μέσω χονδρικών πωλήσεων. Το δίκτυο διανομής της είναι ευρύ και εκτείνεται σε πανελλαδικό επίπεδο.

- Εξυπηρέτηση πελατών

Η εταιρεία έχει ως γνώμονα την όσο το δυνατόν καλύτερη εξυπηρέτηση των πελατών της και για το λόγο αυτό παρέχεται η δυνατότητα επικοινωνίας με εκπροσώπους της εταιρείας σε καθημερινή βάση.

- Προώθηση πωλήσεων

Η προώθηση των πωλήσεων γίνεται μέσω του τμήματος marketing που διαθέτει η εταιρεία, με σκοπό την επέκταση του πελατολογίου της.

- Μεταφορές

Η εταιρεία διαθέτει ιδιόκτητα μεταφορικά μέσα προκειμένου τα προϊόντα της να παραδίδονται εγκαίρως στον προορισμό τους.

- Αποθήκευση

Τα κόστη αποθήκευσης είναι μειωμένα, καθώς η εταιρεία διαθέτει ιδιόκτητο αποθηκευτικό χώρο όπου στεγάζεται στην έδρα της.

- Ποιοτικός έλεγχος

Στην εταιρεία λειτουργεί τμήμα διασφάλισης ποιότητας, επανδρωμένο με καταρτισμένο και έμπειρο προσωπικό. Επίσης, η εταιρεία διαθέτει όλες τις πιστοποιήσεις οι οποίες είναι απαραίτητες στον τομέα της.

- Διοικητικές υπηρεσίες

Η εταιρεία καλύπτει τα διοικητικά της θέματα με προσωπικό που διαθέτει για το σκοπό αυτό.

Κίνδυνοι που αναλαμβάνονται

Η εταιρεία, στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της, εκτίθεται στους κατωτέρω κινδύνους:

- Επιχειρηματικός κίνδυνος

Ο επιχειρηματικός κίνδυνος μπορεί να συνδέεται είτε με εσωγενείς, είτε με εξωγενείς παράγοντες, όπως για παράδειγμα μεταβολές στο διοικητικό σχήμα της επιχείρησης ή μεταβολές στον κλάδο όπου μια εταιρεία δραστηριοποιείται, ή στο οικονομικό περιβάλλον γενικότερα. Με το δεδομένο αυτό, ο επιχειρηματικός κίνδυνος μπορεί να περιοριστεί

σημαντικά εφόσον η εταιρεία λειτουργεί υπό την εποπτεία ενός διοικητικού σχήματος, αποτελούμενου από πρόσωπα ικανά που τα συνδέουν με την εταιρεία μακρόχρονοι δεσμοί.

- Πιστωτικός κίνδυνος

Ο πιστωτικός κίνδυνος περιλαμβάνεται σε όλες τις συναλλαγές που εμπεριέχουν μελλοντικές πληρωμές και αφορά το ενδεχόμενο αθέτησης μιας προσυμφωνημένης συμφωνίας. Η αθέτηση μιας συμφωνίας και κατ' επέκταση η αδυναμία πληρωμής επηρεάζει δυσμενώς τις ταμειακές ροές μιας επιχείρησης. Προς αποφυγή του εν λόγω κινδύνου, η εταιρεία έχει επιλέξει να συνεργάζεται με πελάτες με τους οποίους διατηρεί μακρόχρονες και σταθερές συνεργασίες, οι οποίες διέπονται από την καλή πίστη. Παράλληλα, συνάπτονται συμφωνητικά με κάθε πελάτη, στα οποία εξατομικεύονται οι όροι πληρωμής και λοιπά θέματα.

Χρησιμοποιηθέντα πάγια

- Ενσώματα πάγια

Η εταιρεία διαθέτει ιδιόκτητες εγκαταστάσεις και αποθηκευτικό χώρο, καθώς και ίδια μεταφορικά μέσα.

Η εταιρεία, όπως προαναφέρθηκε, διατηρεί μακροχρόνιες σχέσεις με τους συνεργάτες της. Μεταξύ των πελατών της συγκαταλέγεται και η συνδεδεμένη με αυτήν εταιρεία «BBB». Οι υπό τεκμηρίωση συναλλαγές που έχουν πραγματοποιηθεί μεταξύ της εταιρείας «AAA» με τη συνδεδεμένη με αυτήν εταιρεία «BBB» είναι η πώληση εμπορευμάτων.

Προκειμένου να τεκμηριωθεί αν οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων, θα πρέπει να εξεταστούν οι τιμές που συναλλάσσεται η εξεταζόμενη εταιρεία σε σύγκριση με τρίτες ανεξάρτητες εταιρείες.

Έστω ότι τα είδη των χαρτοκιβωτίων που εμπορεύεται η εταιρεία «AAA» είναι τα εξής:

Χαρτοκιβώτια	
Κωδικός	Περιγραφή είδους
1000	Άσπρο
2000	Μαύρο
3000	Κόκκινο
4000	Πράσινο
5000	Κίτρινο

Συγκεκριμένα η εταιρεία «ΑΑΑ» κατά το έτος 2017 πούλησε προς την εταιρεία «ΒΒΒ» χαρτοκιβώτια διαφόρων χρωμάτων. Οι ειδικότεροι όροι της κάθε συναλλαγής καθώς και τα συγκεκριμένα προϊόντα που αφορούσε (ποσότητα, τιμή) αποτυπώνονται στα αντίστοιχα τιμολόγια πώλησης.

Αναλυτικότερα, κατά τη διάρκεια του έτους 2017 οι δύο εταιρείες πραγματοποίησαν συναλλαγές, το συνολικό ύψος των οποίων αποτυπώθηκε στην καρτέλα προμηθευτή που διατηρεί η εταιρεία «ΒΒΒ» για την εταιρεία «ΑΑΑ» ως ακολούθως:

Καρτέλα Προμηθευτή «ΑΑΑ»				
Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία κίνησης	Ποσότητα	Αξία (σε €) χωρίς ΦΠΑ
1/1/2017	ΤΔΑ 1	Τιμολόγιο Αγοράς	106.080	5.622,24
1/2/2017	ΤΔΑ 2	Τιμολόγιο Αγοράς	140.026	13.302,43
1/3/2017	ΤΔΑ 3	Τιμολόγιο Αγοράς	12.566	717,73
1/4/2017	ΤΔΑ 4	Τιμολόγιο Αγοράς	140.026	13.302,43
		Σύνολο	398.698	32.944,84

Κατά συνέπεια, το τελικό ύψος της πώλησης των χαρτοκιβωτίων μεταξύ των δύο συνδεδεμένων εταιρειών για την χρήση 2017 ανέρχεται στο ποσό των € 32.944,84.

Για τη διαπίστωση του τρόπου τιμολόγησης κάθε συναλλαγής πώλησης, λαμβάνονται υπόψη όλα τα τιμολόγια πώλησης από τα οποία, με βάση τον κωδικό είδους και το κάθε τιμολόγιο, προκύπτουν οι κατωτέρω τιμές.

Τιμολόγια Πώλησης					
Κωδικός	Περιγραφή είδους	Ποσότητα (Τεμάχια)	Αριθμός Τιμολογίου	Τιμή μετά την έκπτωση	Αξία
1000	Άσπρο	5.171	ΤΔΑ3	0,063	325,80
2000	Μαύρο	32.640	ΤΔΑ1	0,053	1.729,92
3000	Κόκκινο	73.440	ΤΔΑ1	0,053	3.892,32
3000	Κόκκινο	7.395	ΤΔΑ3	0,053	391,94
4000	Πράσινο	53.856	ΤΔΑ2	0,095	5.116,32
4000	Πράσινο	53.856	ΤΔΑ4	0,095	5.116,32
5000	Κίτρινο	86.170	ΤΔΑ2	0,095	8.186,11
5000	Κίτρινο	86.170	ΤΔΑ4	0,095	8.186,11
	Σύνολο	398.698			32.944,84

Λαμβάνοντας υπ' όψιν όλα τα τιμολόγια της χρήσης 2017 προκύπτει το παρακάτω εύρος τιμών καθώς και ο μέσος όρος για κάθε πωλούμενο είδος.

Εύρος τιμών					
Κωδικός	Περιγραφή είδους	Ελάχιστη τιμή σε €	Μέγιστη τιμή σε €	Μ.Ο. τιμής σε €	Ποσότητα
1000	Άσπρο	0,063	0,063	0,063	5.171
2000	Μαύρο	0,053	0,053	0,053	32.640
3000	Κόκκινο	0,053	0,053	0,053	80.835
4000	Πράσινο	0,095	0,095	0,095	107.712
5000	Κίτρινο	0,095	0,095	0,095	172.339
	Σύνολο				398.698

Παρατηρείται ότι υπάρχει σταθερή τιμή για κάθε πωλούμενο είδος κατά τη διάρκεια του έτους.

Επιλογή μεθόδου τεκμηρίωσης

Σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α. μια μη ελεγχόμενη συναλλαγή είναι συγκρίσιμη με μια ελεγχόμενη συναλλαγή για τη χρησιμοποίηση της μεθόδου της «συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής» εάν πληρείται μια από τις κάτωθι προϋποθέσεις:

1. καμιά από τις διαφορές (εάν υφίστανται) μεταξύ των συναλλαγών που συγκρίνονται ή μεταξύ των επιχειρήσεων που πραγματοποιούν αυτές τις συναλλαγές δεν μπορούν να επηρεάσουν ουσιωδώς τις τιμές στην ελεύθερη αγορά ή
2. λογικά ακριβείς αναμορφώσεις μπορούν να γίνουν ώστε να περιορίσουν τις ουσιώδεις επιρροές από τέτοιες διαφορές.

Στις περιπτώσεις όπου μπορούν να εντοπιστούν συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές, η μέθοδος της «συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής» είναι προτιμητέα έναντι των υπολοίπων μεθόδων τεκμηρίωσης».

Στην προκειμένη περίπτωση, η εταιρεία «BBB» πραγματοποιεί συγκρίσιμες συναλλαγές και με τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις, με αποτέλεσμα να καθίσταται δυνατή η συγκέντρωση των απαιτούμενων εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων ώστε να τεκμηριωθεί η παραπάνω συναλλαγή εφαρμόζοντας τη μέθοδο της «συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής».

Ειδικότερα, κατά το έτος 2017, η εταιρεία «ΓΓΓ» και η εταιρεία «ΔΔΔ» πούλησαν προς την εταιρεία «BBB» διάφορων ειδών χαρτοκιβώτια.

Αναλυτικότερα, κατά το έτος 2017, οι δύο εταιρείες πραγματοποίησαν συναλλαγές, το συνολικό ύψος των οποίων αποτυπώθηκε στην καρτέλα προμηθευτή που διατηρεί η εταιρεία «BBB» για την εταιρεία «ΓΓΓ» και για την εταιρεία «ΔΔΔ» ως ακολούθως:

Καρτέλα Προμηθευτή «ΓΓΓ»				
Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία κίνησης	Ποσότητα	Αξία (χωρίς ΦΠΑ)
1/1/2017	ΤΔΑ 1	Τιμολόγιο Αγοράς	17.607	977,20
2/1/2017	ΤΔΑ 2	Τιμολόγιο Αγοράς	17.479	970,06
3/1/2017	ΤΔΑ 3	Τιμολόγιο Αγοράς	6.297	349,51
4/1/2017	ΤΔΑ 4	Τιμολόγιο Αγοράς	17.864	991,47
5/1/2017	ΤΔΑ 5	Τιμολόγιο Αγοράς	18.892	1.083,95
6/1/2017	ΤΔΑ 6	Τιμολόγιο Αγοράς	32.387	1.858,21
7/1/2017	ΤΔΑ 7	Τιμολόγιο Αγοράς	17.350	995,47
8/1/2017	ΤΔΑ 8	Τιμολόγιο Αγοράς	3.856	213,99
9/1/2017	ΤΔΑ 9	Τιμολόγιο Αγοράς	10.796	599,16
10/1/2017	ΤΔΑ 10	Τιμολόγιο Αγοράς	10.153	563,50
11/1/2017	ΤΔΑ 11	Τιμολόγιο Αγοράς	10.796	599,16
12/1/2017	ΤΔΑ 12	Τιμολόγιο Αγοράς	11.567	641,96
13/1/2017	ΤΔΑ 13	Τιμολόγιο Αγοράς	32.387	1.797,48
14/1/2017	ΤΔΑ 9	Τιμολόγιο Αγοράς	8.568	475,52
15/1/2017	ΤΔΑ 14	Τιμολόγιο Αγοράς	8.568	475,52
16/1/2017	ΤΔΑ 15	Τιμολόγιο Αγοράς	4.998	277,39
17/1/2017	ΤΔΑ 16	Τιμολόγιο Αγοράς	12.546	719,82
18/1/2017	ΤΔΑ 17	Τιμολόγιο Αγοράς	2.313	128,39
19/1/2017	ΤΔΑ 18	Τιμολόγιο Αγοράς	6.120	339,66
20/1/2017	ΤΔΑ 19	Τιμολόγιο Αγοράς	6.120	339,66
21/1/2017	ΤΔΑ 20	Τιμολόγιο Αγοράς	8.397	377,85
22/1/2017	ΤΔΑ 21	Τιμολόγιο Αγοράς	9.596	431,83
23/1/2017	ΤΔΑ 22	Τιμολόγιο Αγοράς	17.593	791,68
24/1/2017	ΤΔΑ 23	Τιμολόγιο Αγοράς	1.285	64,26
25/1/2017	ΤΔΑ 24	Τιμολόγιο Αγοράς	4.284	214,20
26/1/2017	ΤΔΑ 22	Τιμολόγιο Αγοράς	2.142	107,10

27/1/2017	ΤΔΑ 25	Τιμολόγιο Αγοράς	4.284	220,65
28/1/2017	ΤΔΑ 26	Τιμολόγιο Αγοράς	5.141	257,04
29/1/2017	ΤΔΑ 2	Τιμολόγιο Αγοράς	2.142	96,39
30/1/2017	ΤΔΑ 7	Τιμολόγιο Αγοράς	857	42,84
31/1/2017	ΤΔΑ 27	Τιμολόγιο Αγοράς	2.142	100,67
1/2/2017	ΤΔΑ 28	Τιμολόγιο Αγοράς	4.794	347,57
2/2/2017	ΤΔΑ 29	Τιμολόγιο Αγοράς	2.570	128,52
3/2/2017	ΤΔΑ 25	Τιμολόγιο Αγοράς	43.183	4.879,79
4/2/2017	ΤΔΑ 30	Τιμολόγιο Αγοράς	43.183	4.183,96
5/2/2017	ΤΔΑ 31	Τιμολόγιο Αγοράς	129.254	8.847,07
6/2/2017	ΤΔΑ 32	Τιμολόγιο Αγοράς	-1.958	-264,38
7/2/2017	ΤΔΑ 33	Τιμολόγιο Αγοράς	63.189	5.869,03
8/2/2017	ΤΔΑ 34	Τιμολόγιο Αγοράς	63.189	5.870,26
9/2/2017	ΤΔΑ 35	Τιμολόγιο Αγοράς	54.764	5.120,62
10/2/2017	ΤΔΑ 36	Τιμολόγιο Αγοράς	2.528	232,54
11/2/2017	ΤΔΑ 37	Τιμολόγιο Αγοράς	22.748	2.154,02
12/2/2017	ΤΔΑ 38	Τιμολόγιο Αγοράς	50.551	4.711,89
13/2/2017	ΤΔΑ 39	Τιμολόγιο Αγοράς	50.551	5.891,93
14/2/2017	ΤΔΑ 25	Τιμολόγιο Αγοράς	12.795	1.170,78
15/2/2017	ΤΔΑ 6	Τιμολόγιο Αγοράς	25.590	2.303,08
16/2/2017	ΤΔΑ 33	Τιμολόγιο Αγοράς	75.827	7.042,82
17/2/2017	ΤΔΑ 34	Τιμολόγιο Αγοράς	71.614	6.654,03
18/2/2017	ΤΔΑ 35	Τιμολόγιο Αγοράς	67.402	6.302,19
19/2/2017	ΤΔΑ 40	Τιμολόγιο Αγοράς	4.284	334,15
20/2/2017	ΤΔΑ 36	Τιμολόγιο Αγοράς	27.803	2.557,89
21/2/2017	ΤΔΑ 37	Τιμολόγιο Αγοράς	22.748	2.154,02
22/2/2017	ΤΔΑ 38	Τιμολόγιο Αγοράς	63.189	5.889,48
23/2/2017	ΤΔΑ 39	Τιμολόγιο Αγοράς	63.189	4.714,97
24/2/2017	ΤΔΑ 25	Τιμολόγιο Αγοράς	40.441	2.386,16
25/2/2017	ΤΔΑ 25	Τιμολόγιο Αγοράς	63.974	5.853,88
26/2/2017	ΤΔΑ 41	Τιμολόγιο Αγοράς	38.385	3.454,62
27/2/2017	ΤΔΑ 38	Τιμολόγιο Αγοράς	38.385	3.500,95

28/2/2017	ΤΔΑ 42	Τιμολόγιο Αγοράς	38.385	3.454,62
1/3/2017	ΤΔΑ 13	Τιμολόγιο Αγοράς	40.441	2.062,49
2/3/2017	ΤΔΑ 23	Τιμολόγιο Αγοράς	1.071	85,68
3/3/2017	ΤΔΑ 22	Τιμολόγιο Αγοράς	643	51,41
4/3/2017	ΤΔΑ 43	Τιμολόγιο Αγοράς	857	70,26
5/3/2017	ΤΔΑ 25	Τιμολόγιο Αγοράς	25.276	2.363,36
6/3/2017	ΤΔΑ 44	Τιμολόγιο Αγοράς	20.808	3.336,62
7/3/2017	ΤΔΑ 45	Τιμολόγιο Αγοράς	1.958	299,64
8/3/2017	ΤΔΑ 46	Τιμολόγιο Αγοράς	64.627	10.071,56
9/3/2017	ΤΔΑ 9	Τιμολόγιο Αγοράς	6	0,00
		Σύνολο	1.652.769	141.189,06

Και για την εταιρεία «ΔΔΔ» ως ακολούθως:

Καρτέλα Προμηθευτή «ΔΔΔ»				
Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία κίνησης	Ποσότητα	Αξία (χωρίς ΦΠΑ)
1/1/2017	ΤΔΑ 1	Τιμολόγιο Αγοράς	41.310	2.127,47
2/1/2017	ΤΔΑ 2	Τιμολόγιο Αγοράς	58.752	3.025,73
3/1/2017	ΤΔΑ 1	Τιμολόγιο Αγοράς	87.210	4.491,32
4/1/2017	ΤΔΑ 3	Τιμολόγιο Αγοράς	4.080	210,12
5/1/2017	ΤΔΑ 4	Τιμολόγιο Αγοράς	50.266	2.627,81
6/1/2017	ΤΔΑ 2	Τιμολόγιο Αγοράς	57.120	2.941,68
7/1/2017	ΤΔΑ 5	Τιμολόγιο Αγοράς	70.013	6.196,13
8/1/2017	ΤΔΑ 3	Τιμολόγιο Αγοράς	5.549	491,07
9/1/2017	ΤΔΑ 6	Τιμολόγιο Αγοράς	8.925	767,55
10/1/2017	ΤΔΑ 7	Τιμολόγιο Αγοράς	48.470	4.289,63
11/1/2017	ΤΔΑ 8	Τιμολόγιο Αγοράς	59.242	5.242,88
12/1/2017	ΤΔΑ 5	Τιμολόγιο Αγοράς	70.013	6.196,13
13/1/2017	ΤΔΑ 3	Τιμολόγιο Αγοράς	3.958	350,25
14/1/2017	ΤΔΑ 3	Τιμολόγιο Αγοράς	3.060	243,27
15/1/2017	ΤΔΑ 6	Τιμολόγιο Αγοράς	7.344	631,58
16/1/2017	ΤΔΑ 4	Τιμολόγιο Αγοράς	80.784	7.212,26

17/1/2017	ΤΔΑ 8	Τιμολόγιο Αγοράς	80.784	7.149,38
		Σύνολο	736.879	54.194,25

Σύμφωνα με τους παραπάνω πίνακες, το συνολικό ύψος των συναλλαγών το οποίο αποτυπώθηκε στην καρτέλα προμηθευτή που διατηρεί η εταιρεία «BBB» για την εταιρεία «ΓΓΓ» ανέρχεται στο ποσό των € 141.189,06 για 1.652.769 τεμάχια και για την εταιρεία «ΔΔΔ» ανέρχεται στο ποσό των € 54.194,25 για 736.879 τεμάχια.

Για τη διαπίστωση του τρόπου τιμολόγησης κάθε συναλλαγής πώλησης, λαμβάνονται υπόψη όλα τα τιμολόγια πώλησης από τα οποία, με βάση τον κωδικό είδους και το κάθε τιμολόγιο, προκύπτουν οι κατωτέρω τιμές για την εταιρεία «ΓΓΓ».

Τιμολόγια Πώλησης					
Κωδικός	Περιγραφή	Ποσότητα	Παραστατικό	Τιμή	Αξία (χωρίς ΦΠΑ)
100	Μπλε	17.607	ΤΔΑ 1	0,056	977,20
100	Μπλε	17.479	ΤΔΑ 2	0,056	970,06
100	Μπλε	6.297	ΤΔΑ 3	0,057	349,51
100	Μπλε	17.864	ΤΔΑ 4	0,057	991,47
100	Μπλε	18.892	ΤΔΑ 5	0,058	1.083,95
100	Μπλε	32.387	ΤΔΑ 6	0,058	1.858,21
100	Μπλε	17.350	ΤΔΑ 7	0,058	995,47
100	Μπλε	3.856	ΤΔΑ 8	0,057	213,99
100	Μπλε	10.796	ΤΔΑ 9	0,056	599,16
100	Μπλε	10.153	ΤΔΑ 10	0,057	563,50
100	Μπλε	10.796	ΤΔΑ 11	0,056	599,16
100	Μπλε	11.567	ΤΔΑ 12	0,057	641,96
100	Μπλε	32.387	ΤΔΑ 13	0,057	1.797,48
200	Γκρι	8.568	ΤΔΑ 9	0,057	475,52
200	Γκρι	8.568	ΤΔΑ 14	0,057	475,52
200	Γκρι	4.998	ΤΔΑ 15	0,057	277,39
200	Γκρι	12.546	ΤΔΑ 16	0,058	719,82
300	Πορτοκαλί	2.313	ΤΔΑ 17	0,056	128,39
300	Πορτοκαλί	6.120	ΤΔΑ 18	0,057	339,66
300	Πορτοκαλί	6.120	ΤΔΑ 19	0,057	339,66
400	Καφέ	8.397	ΤΔΑ 20	0,046	377,85
400	Καφέ	9.596	ΤΔΑ 21	0,046	431,83
500	Μπεζ	17.593	ΤΔΑ 22	0,046	791,68
600	Άσπρο-μαύρο	1.285	ΤΔΑ 23	0,051	64,26
600	Άσπρο-μαύρο	4.284	ΤΔΑ 24	0,051	214,20
600	Άσπρο-μαύρο	2.142	ΤΔΑ 22	0,051	107,10
600	Άσπρο-μαύρο	4.284	ΤΔΑ 25	0,053	220,65

600	Άσπρο-μαύρο	5.141	ΤΔΑ 26	0,051	257,04
600	Άσπρο-μαύρο	2.142	ΤΔΑ 2	0,046	96,39
600	Άσπρο-μαύρο	857	ΤΔΑ 7	0,051	42,84
600	Άσπρο-μαύρο	2.142	ΤΔΑ 27	0,048	100,67
600	Άσπρο-μαύρο	4.794	ΤΔΑ 28	0,074	347,57
600	Άσπρο-μαύρο	2.570	ΤΔΑ 29	0,051	128,52
700	Άσπρο-κίτρινο	43.183	ΤΔΑ 25	0,115	4.879,79
700	Άσπρο-κίτρινο	43.183	ΤΔΑ 30	0,099	4.183,96
800	Άσπρο-κόκκινο	129.254	ΤΔΑ 31	0,069	8.847,07
800	Άσπρο-κόκκινο	-1.958	ΤΔΑ 32	0,138	-264,38
4000	Πράσινο	63.189	ΤΔΑ 33	0,095	5.869,03
4000	Πράσινο	63.189	ΤΔΑ 34	0,095	5.870,26
4000	Πράσινο	54.764	ΤΔΑ 35	0,096	5.120,62
4000	Πράσινο	2.528	ΤΔΑ 36	0,094	232,54
4000	Πράσινο	22.748	ΤΔΑ 37	0,097	2.154,02
4000	Πράσινο	50.551	ΤΔΑ 38	0,095	4.711,89
4000	Πράσινο	50.551	ΤΔΑ 39	0,119	5.891,93
900	Άσπρο-πράσινο	12.795	ΤΔΑ 25	0,094	1.170,78
900	Άσπρο-πράσινο	25.590	ΤΔΑ 6	0,092	2.303,08
5000	Κίτρινο	75.827	ΤΔΑ 33	0,095	7.042,82
5000	Κίτρινο	71.614	ΤΔΑ 34	0,095	6.654,03
5000	Κίτρινο	67.402	ΤΔΑ 35	0,096	6.302,19
5000	Κίτρινο	4.284	ΤΔΑ 40	0,080	334,15
5000	Κίτρινο	27.803	ΤΔΑ 36	0,094	2.557,89
5000	Κίτρινο	22.748	ΤΔΑ 37	0,097	2.154,02
5000	Κίτρινο	63.189	ΤΔΑ 38	0,095	5.889,48
5000	Κίτρινο	63.189	ΤΔΑ 39	0,077	4.714,97
6000	Μαύρο-κόκκινο	40.441	ΤΔΑ 25	0,060	2.386,16
7000	Μαύρο-πράσινο	63.974	ΤΔΑ 25	0,094	5.853,88
7000	Μαύρο-πράσινο	38.385	ΤΔΑ 41	0,092	3.454,62
7000	Μαύρο-πράσινο	38.385	ΤΔΑ 38	0,093	3.500,95
7000	Μαύρο-πράσινο	38.385	ΤΔΑ 42	0,092	3.454,62
8000	Μαύρο-κίτρινο	40.441	ΤΔΑ 13	0,052	2.062,49
9000	Κόκκινο-πράσινο	1.071	ΤΔΑ 23	0,082	85,68
9000	Κόκκινο-πράσινο	643	ΤΔΑ 22	0,082	51,41
9000	Κόκκινο-πράσινο	857	ΤΔΑ 43	0,084	70,26
9000	Κόκκινο-πράσινο	25.276	ΤΔΑ 25	0,096	2.363,36
11000	Κόκκινο-κίτρινο	20.808	ΤΔΑ 44	0,163	3.336,62
11000	Κόκκινο-κίτρινο	1.958	ΤΔΑ 45	0,156	299,64
12000	Πράσινο-κίτρινο	64.627	ΤΔΑ 46	0,159	10.071,56
12000	Πράσινο-κίτρινο	6	ΤΔΑ 9	0,000	0,00
	Σύνολο	1.652.769			141.189,06

Και για την εταιρεία «ΔΔΔ» ως ακολούθως:

Τιμολόγια Πώλησης					
Κωδικός	Περιγραφή	Ποσότητα	Παραστατικό	Τιμή	Αξία (χωρίς ΦΠΑ)
2000	Μαύρο	41.310	ΤΔΑ 1	0,053	2.127,47
2000	Μαύρο	58.752	ΤΔΑ 2	0,053	3.025,73
3000	Κόκκινο	87.210	ΤΔΑ 1	0,053	4.491,32
3000	Κόκκινο	4.080	ΤΔΑ 3	0,053	210,12
3000	Κόκκινο	50.266	ΤΔΑ 4	0,053	2.627,81
3000	Κόκκινο	57.120	ΤΔΑ 2	0,053	2.941,68
4000	Πράσινο	70.013	ΤΔΑ 5	0,091	6.196,13
4000	Πράσινο	5.549	ΤΔΑ 3	0,091	491,07
4000	Πράσινο	8.925	ΤΔΑ 6	0,088	767,55
4000	Πράσινο	48.470	ΤΔΑ 7	0,091	4.289,63
4000	Πράσινο	59.242	ΤΔΑ 8	0,091	5.242,88
5000	Κίτρινο	70.013	ΤΔΑ 5	0,091	6.196,13
5000	Κίτρινο	3.958	ΤΔΑ 3	0,091	350,25
5000	Κίτρινο	3.060	ΤΔΑ 3	0,082	243,27
5000	Κίτρινο	7.344	ΤΔΑ 6	0,088	631,58
5000	Κίτρινο	80.784	ΤΔΑ 4	0,091	7.212,26
5000	Κίτρινο	80.784	ΤΔΑ 8	0,091	7.149,38
	Σύνολο	736.879			54.194,25

Λαμβάνοντας υπ' όψιν όλα τα τιμολόγια της χρήσης 2017 προκύπτει το παρακάτω εύρος τιμών καθώς και ο μέσος όρος για κάθε πωλούμενο είδος για την εταιρεία «ΓΓΓ».

Εύρος τιμών					
Κωδικός	Περιγραφή είδους	Ελάχιστη τιμή σε €	Μέγιστη τιμή σε €	Μ.Ο. τιμής σε €	Ποσότητα
100	Μπλε	0,056	0,058	0,057	207.431
200	Γκρι	0,057	0,058	0,057	34.680
300	Πορτοκαλί	0,056	0,057	0,057	14.553
400	Καφέ	0,046	0,046	0,046	17.993
500	Μπεζ	0,046	0,046	0,046	17.593
600	Άσπρο-μαύρο	0,046	0,074	0,053	29.641
700	Άσπρο-κίτρινο	0,099	0,115	0,107	86.365
800	Άσπρο-κόκκινο	0,069	0,138	0,104	127.296
4000	Πράσινο	0,094	0,119	0,099	307.520
900	Άσπρο-πράσινο	0,092	0,094	0,093	38.385
5000	Κίτρινο	0,077	0,097	0,091	396.056
6000	Μαύρο-κόκκινο	0,060	0,060	0,060	40.441
7000	Μαύρο-πράσινο	0,092	0,094	0,093	179.128
8000	Μαύρο-κίτρινο	0,052	0,052	0,052	40.441
9000	Κόκκινο-πράσινο	0,082	0,096	0,086	27.846
11000	Κόκκινο-κίτρινο	0,156	0,163	0,159	87.394

12000	Πράσινο-κίτρινο	0,000	0,000	0,000	6
	Σύνολο				1.652.769

Και για την εταιρεία «ΔΔΔ» ως ακολούθως:

Εύρος τιμών					
Κωδικός	Περιγραφή είδους	Ελάχιστη τιμή σε €	Μέγιστη τιμή σε €	Μ.Ο. τιμής σε €	Ποσότητα
2000	Μαύρο	0,053	0,053	0,053	100.062
3000	Κόκκινο	0,053	0,053	0,053	198.676
4000	Πράσινο	0,088	0,091	0,090	192.199
5000	Κίτρινο	0,082	0,091	0,089	245.942
	Σύνολο				736.879

Το εύρος τιμών για την εταιρεία «ΑΑΑ όπως ανωτέρω έχει υπολογισθεί, εμφανίζεται κατωτέρω:

Εύρος τιμών					
Κωδικός	Περιγραφή είδους	Ελάχιστη τιμή σε €	Μέγιστη τιμή σε €	Μ.Ο. τιμής σε €	Ποσότητα
1000	Άσπρο	0,063	0,063	0,063	5.171
2000	Μαύρο	0,053	0,053	0,053	32.640
3000	Κόκκινο	0,053	0,053	0,053	80.835
4000	Πράσινο	0,095	0,095	0,095	107.712
5000	Κίτρινο	0,095	0,095	0,095	172.339
	Σύνολο				398.698

Παρατηρείται ότι υπάρχει σταθερή τιμή για κάθε πωλούμενο είδος κατά τη διάρκεια του έτους. Λαμβάνοντας υπόψη τα επιμέρους τιμολόγια κάθε πώλησης, προκύπτει ότι:

α) για το είδος «1000-Άπρο χαρτοκιβώτιο» δεν υπάρχει συγκρίσιμη τιμή και η εταιρεία «ΑΑΑ» είναι ο μοναδικός προμηθευτής για το συγκεκριμένο είδος. Για το λόγο αυτό θα πρέπει να αναζητηθούν εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία.

β) για το είδος «2000-Μαύρο χαρτοκιβώτιο» υπάρχει σταθερή τιμή αγοράς από την προμηθεύτρια εταιρεία «ΔΔΔ» σε τιμή € 0,053.

γ) για το είδος «3000-Κόκκινο χαρτοκιβώτιο» υπάρχει σταθερή τιμή αγοράς από την προμηθεύτρια εταιρεία «ΔΔΔ» σε τιμή € 0,053.

δ) για το είδος «4000-Πράσινο χαρτοκιβώτιο» από τους τρίτους προμηθευτές κυμαίνεται από € 0,088 έως € 0,119.

ε) για το είδος «5000-Κίτρινο χαρτοκιβώτιο» από τους τρίτους προμηθευτές κυμαίνεται από € 0,077 έως € 0,097.

Συνολικά για τις αγορές από τους τρίτους ανεξάρτητους προμηθευτές της εταιρείας «BBB» εφαρμόζοντας την συνάρτηση QUARTILE του excel και κατηγοριοποιώντας τις τιμές αγοράς σε τεταρτημόρια, προκύπτει ο κατωτέρω πίνακας:

Κωδικός είδους	Περιγραφή είδους	ΤΕΤΑΡΤΗΜΟΡΙΑ				
		Q0	Q1	Q2	Q3	Q4
2000	Μαύρο	0,053	0,053	0,053	0,053	0,053
3000	Κόκκινο	0,053	0,053	0,053	0,053	0,053
4000	Πράσινο	0,088	0,091	0,094	0,095	0,119
5000	Κίτρινο	0,077	0,088	0,091	0,095	0,097

- Όπου Q0 = κατώτερη τιμή
- Όπου Q1 = τιμή πρώτου τεταρτημόριο
- Όπου Q2 = διάμεσος
- Όπου Q3 = τιμή τρίτου τεταρτημόριο
- Όπου Q4 = ανώτερη τιμή

Συγκρίνοντας τις ελάχιστες και μέγιστες τιμές αγοράς της εταιρείας «BBB» με την εταιρεία «AAA» προκύπτει ο κατωτέρω πίνακας:

Κωδικός	Περιγραφή είδους	Q1		Ελάχιστη τιμή σε €	Μέγιστη τιμή σε €		Q3	Μ.Ο. τιμής σε €
1000	Άσπρο	#	#	0,063	0,063	#	#	0,063
2000	Μαύρο	0,053	=	0,053	0,053	=	0,053	0,053
3000	Κόκκινο	0,053	=	0,053	0,053	=	0,053	0,053
4000	Πράσινο	0,091	<	0,095	0,095	=	0,095	0,095
5000	Κίτρινο	0,088	<	0,095	0,095	=	0,095	0,095

Οι ελάχιστες τιμές με τις οποίες αγοράζει η εταιρεία «BBB» από την εταιρεία «AAA» είναι μεγαλύτερες των τιμών του πρώτου τεταρτημορίου και οι μέγιστες τιμές με τις οποίες αγοράζει η εταιρεία «BBB» από την εταιρεία «AAA» προσεγγίζουν τις τιμές του τρίτου τεταρτημορίου και επομένως κρίνονται ως συμβατές με την αρχή της ελεύθερης αγοράς, εφόσον βρίσκονται μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημόριου.

Συνεπώς, η εταιρεία «AAA» προέβη στην τιμολόγηση των πωληθέντων από αυτήν προϊόντων προς την εταιρεία «BBB» σε τιμές, οι οποίες κατά μέσο όρο αλλά και στο σύνολο τους θεωρούνται ως εύλογες και δίκαιες, ανταποκρινόμενες πλήρως στο πλαίσιο εντός του οποίου κινούνται οι αντίστοιχες συναλλαγές στην ελεύθερη αγορά, καθώς προσομοιάζουν με τις τιμές πώλησης αντίστοιχων προϊόντων από τρίτους ανεξάρτητους προμηθευτές. Η αμοιβή επομένως της εταιρείας «AAA» για τα παρεχόμενα προς την εταιρεία «BBB» προϊόντα θεωρείται συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων, ως μια αμοιβή που θα συμφωνούσαν και τρίτα ανεξάρτητα μέρη μεταξύ τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι ένα σημαντικό και επίκαιρο φορολογικό αντικείμενο, στο θεσμικό πλαίσιο του οποίου η ελληνική φορολογική διοίκηση έχει δώσει ιδιαίτερη βαρύτητα τα τελευταία χρόνια. Με σκοπό την εγκαθίδρυση ενός δίκαιου φορολογικού περιβάλλοντος φαίνεται πως η Ελλάδα ανταποκρίνεται στις σύγχρονες απαιτήσεις και προσαρμόζει εγκαίρως την εθνική της νομοθεσία που εν πολλοίς απορρέει από τις σχετικές οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α.

Προς αυτήν την κατεύθυνση θα πρέπει να κινούνται και οι επιχειρηματικές οντότητες, ώστε να συμμορφώνονται με την κείμενη νομοθεσία, τεκμηριώνοντας τις ενδοομιλικές τους συναλλαγές, είτε αυτές λαμβάνουν χώρα στο εσωτερικό, είτε στο εξωτερικό. Με αυτόν τον τρόπο θα γίνεται σωστός καταμερισμός των κερδών και για κάθε επιχείρηση θα προκύπτει το ανάλογο ποσοστό κέρδους. Παράλληλα, οι διοικήσεις των επιχειρήσεων οφείλουν να υιοθετήσουν τις ενδεδειγμένες πρακτικές ενδοομιλικής τιμολόγησης και να μην τις εκλαμβάνουν ως μία γραφειοκρατική διαδικασία. Θα πρέπει δηλαδή να αποκτήσουν ευρύτερη φορολογική συνείδηση και να συμμορφώνονται με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και το όφελος που θα αποκομίσουν θα είναι πολλαπλό.

Από την άλλη πλευρά, οι φορολογικές και ελεγκτικές αρχές φαίνεται να δίνουν ιδιαίτερη βαρύτητα στις ενδοομιλικές συναλλαγές και ενδεικτικό είναι το γεγονός ότι μεταξύ των προσδοκώμενων εσόδων του επόμενου έτους περιλαμβάνονται και αυτά από τη διενέργεια ελέγχων των ενδοομιλικών συναλλαγών. Παρόλα αυτά, μιας και το αντικείμενο των ενδοομιλικών συναλλαγών εισήχθη στην ελληνική πραγματικότητα σχετικά πρόσφατα, δεν υπάρχουν δημοσιευμένα στοιχεία αναφορικά με το όφελος που αποκομίστηκε στα δημόσια έσοδα μέσω του θεσμού αυτό. Τα διαθέσιμα στοιχεία περιορίζονται στα πρόστιμα που έχουν επιβληθεί σε επιχειρήσεις από τις φορολογικές αρχές λόγω μη συμμόρφωσης, τα οποία ήταν ιδιαίτερος αυστηρά.

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, ιδιαίτερη έμφαση θα πρέπει να δοθεί στην ουσία της τεκμηρίωσης των συναλλαγών, εάν δηλαδή η επιχείρηση διεξήγαγε συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα, με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και

τρίτων, προκειμένου να μειώσει την φορολογική της υποχρέωση. Προκειμένου όμως να γίνει μια σωστή τεκμηρίωση, απαιτούνται τα κατάλληλα μέσα. Για το σκοπό αυτό, υπάρχουν εξειδικευμένες διεθνείς βάσεις δεδομένων, όπου το κόστος πρόσβασης σε αυτές είναι υψηλό και επιπλέον τα συγκριτικά στοιχεία που αντλούνται προέρχονται από επιχειρήσεις εκτός ελληνικής επικράτειας και καθιστούν τα αποτελέσματα της έρευνας συγκρισιμότητας επισφαλή. Σκόπιμο θα ήταν να δημιουργηθεί από την ελληνική φορολογική διοίκηση μια βάση δεδομένων με συγκριτικά στοιχεία και κλαδικές μελέτες, η οποία θα παρέχει την απαιτούμενη πληροφόρηση και σε μικρομεσαίες επιχειρήσεις.

Εν κατακλείδι, να επισημανθεί ότι αποτελεί περιορισμό της παρούσας εργασίας το γεγονός ότι δε χρησιμοποιήθηκαν στατιστικές μέθοδοι, ώστε να εξεταστούν αριθμητικά δεδομένα αντλούμενα από διάφορες χώρες διεθνώς. Υπό το πρίσμα αυτό, θα μπορούσε να αποτελέσει αντικείμενο μελλοντικής έρευνας η συσχέτιση και σύγκριση τους, βάσει στοιχείων εξαχθέντων από ομίλους πολυεθνικών επιχειρήσεων, των οποίων οι τακτικές δεν είναι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων και να τεκμηριωθεί ποια θα ήταν η επίδραση στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων. (2017). Δημοσίευμα για Country-by-Country reporting(CBC)/DAC4. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://www.aade.gr/epicheireseis/themata-diethnoys-dioiketikes-synergasias/country-country-reportingcbcdac4>

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων. (2018). Δημοσίευμα για τη διαδικασία προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης. [Online]. Διαθέσιμο στο: https://www.aade.gr/sites/default/files/2018-05/odigies_endoomilikon_0.pdf

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων. (2017). Δημοσίευμα για Country-by-Country FAQ. [Online]. Διαθέσιμο στο: https://www.aade.gr/sites/default/files/2017-12/FAQs_cbc_1.pdf

Γιαννόπουλος Γ. (2016). «Το πλαίσιο ενδοομιλικών συναλλαγών ενισχυμένο με πρόσθετες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., μοχλός χάραξης στρατηγικής επενδύσεων και αποφυγής διπλής φορολογίας». [Online]. Διαθέσιμο στο: https://static.livemedia.gr/livemedia/documents/al19233_us63_20161107170528_06_giannopoulos.pdf

Μανιώτης Θ. και Ρήγας Δ. (2018), «Το Φορολογικό πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών και προτεινόμενες ενέργειες προς τις επιχειρήσεις που έχουν εκκρεμότητες σε αυτό το θέμα». [Online] Διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/29400>

Μουστάκης Ν. (2014), «Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις (Transfer Pricing)», Proforma Ψηφιακές εκτυπώσεις, Αθήνα.

Νανόπουλος Κ. (2015), «Οι ενδοομιλικές συναλλαγές με το νέο Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) και Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013)». [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20463>

Ντρούκας Κ. (2017), «Ενδοομιλικές συναλλαγές – Transfer pricing». [Online] Διαθέσιμο στο: https://www.taxheaven.gr/pagesdata/Transfer%20Pricing_27_3_2015.pdf

Ντρούκας Κ. (2017), «Φάκελος Ενδοομιλικών Συναλλαγών – Αρχή των Ίσων Αποστάσεων». [Online] Διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/27563>

Τσουρουφλής Α. (2010), «Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση (Transfer Pricing)», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Ernst & Young. (2017). «Η Ελλάδα θέσπισε την υποχρέωση για Έκθεση ανά Χώρα Country by country reporting». [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://www.ey.com/gr/en/services/tax/country-tax-advisory/ey-transfer-pricing-alert-i-ellada-thespise-tin-ipoxrewsi-gia-ekthesi-ana-xwra-country-by-country-reporting>

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

Bartelsman E. and Beetsma R. (2003), “Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries”, *Journal of Public Economics*, Volume 87, Issues 9–10, pp. 2225-2252.

Chan H. and Chow L. (1997), “An empirical study of tax audits in China on international transfer pricing”, *Journal of Accounting and Economics*, Volume 23, Pages 83-112.

Clausing K. (2003), “Tax-motivated transfer pricing and US intrafirm trade prices”, *Journal of Public Economics*, Volume 87, pp. 2207-2223.

Davies R., Martin J., Parenti M. and Toubal F. (2018), “Knocking on Tax Haven’s Door: Multinational Firms and Transfer Pricing”, *The Review of Economics and Statistics*, Volume 100, pp. 120-134.

Ernst & Young. (2013). “Navigating the choppy waters of international tax – Global transfer pricing survey”. [Online]. Διαθέσιμο στο: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013_Global_Transfer_Pricing_Survey/\\$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013_Global_Transfer_Pricing_Survey/$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf).

Grubert H. and Mutti J. (1991), “Taxes, Tariffs and Transfer Pricing in Multinational Corporate Decision Making”, The MIT Press, Vol. 73, pp. 285-293.

Hirshleifer J. (1956). “On the Economics of Transfer Pricing”, The Journal of Business, Vol. 29, pp. 172-184.

Karpenko I. (2018), “Comparability Analysis in Transfer Pricing”, Institute of Accounting and Finance, Issue 1, pp. 87-92.

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

Swenson D. (2001), “Tax Reforms and Evidence of Transfer Pricing”, National Tax Journal, Vol. 54, pp. 7-25.

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

<https://www.aade.gr>

<https://www.ey.com>

<https://www.taxexperts.gr>

<http://www.taxheaven.gr>

<http://www.tovima.gr>

<https://www.transferpricing.gr>