



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

Διπλωματική Εργασία

ΘΕΣΜΙΚΟ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

του

ΔΡΟΣΙΝΑΚΗ ΔΡΟΣΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: Γκίνογλου Δημήτριος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2018

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω αρχικά τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Γκίνογλου Δημήτριο για την δυνατότητα που μου έδωσε να ασχοληθώ με ένα πολύ σημαντικό θέμα όπως είναι η ανάλυση των ενδοομιλικών συναλλαγών, καθώς και την καθοδήγηση που είχα ώστε να ολοκληρωθεί η διπλωματική σε μικρό χρονικό διάστημα ώστε να μπορώ να καταταγώ στον ελληνικό στρατό δίχως να έχω εκκρεμότητες.

Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω και την οικογένεια μου για την πίστη και την υποστήριξη που είχα αυτά τα δυο χρόνια, δίχως να στερηθώ τίποτα, ώστε να μπορέσω να πετύχω όλους τους στόχους που έχω θέσει στην ζωή μου.

Περιεχόμενα

1^ο Κεφάλαιο Εισαγωγή

1.1 Σκοπός Εργασίας	1
1.2 Αντικείμενο.....	1

2^ο Κεφάλαιο Επισκόπηση της Βιβλιογραφίας

2.1 Ιστορική και Βιβλιογραφική Επισκόπηση των Ενδοομιλικών Συναλλαγών.....	3
--	---

3^ο Κεφάλαιο Θεσμικό πλαίσιο Ενδοομιλικών Συναλλαγών

3.1 Εισαγωγή	15
3.2 Έννοια Ενδοομιλικών Συναλλαγών και Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις.....	15
3.2.1 Παράδειγμα συνδεδεμένων επιχειρήσεων	17
3.3 Στόχοι Ενδοομιλικών Συναλλαγών	19
3.4 Βασικές Έννοιες.....	20
3.5 ΟΟΣΑ και κατευθυντήριες οδηγίες	21
3.6 Αρχή Ίσων Αποστάσεων	25
3.7 Συμφωνίες Προκαθορισμένης Τιμολόγησης (ΑΡΑ).....	26
3.8 Μέθοδοι ενοποίησης.....	31
3.9 Συμπεράσματα	3

4^ο Κεφάλαιο Μέθοδοι Τεκμηρίωσης των Τιμών των Ενδοομιλικών Συναλλαγών

4.1 Εισαγωγή	38
4.2 Παραδοσιακές Μέθοδοι.....	38
4.2.1 Μέθοδος της Συγκρίσιμης μη Ελεγχόμενης Τιμής.....	39
4.2.2 Μέθοδος Τιμής Μεταπώλησης	40
4.2.3 Μέθοδος συν Κέρδους ή Μέθοδοι Επιπρόσθετου Κόστους.....	42

4.3 Μη Παραδοσιακές Μέθοδοι	43
4.3.1 Μέθοδος του Επιμερισμού Κέρδους.....	44
4.3.2 Μέθοδος Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής	45
4.4 Τρόποι εφαρμογής μεθόδων	46
4.5 Συμπεράσματα	48

5^ο Κεφάλαιο Νομοθετικό Πλαίσιο και Φορολογία

5.1 Επισκόπηση Νομικού Πλαισίου που εφαρμόζεται στην Ελλάδα.....	50
5.2 Άρθρα σχετικά με τον Ν. 4172/13	50
5.3 Έλεγχος Φακέλου Τεκμηρίωσης	52
5.4 Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών.....	57
5.5 Υπόχρεοι Τεκμηρίωσης	58
5.6 Προθεσμίες Υποβολής.....	60
5.7 Πρόστιμα και Κυρώσεις	61

6^ο Κεφάλαιο Συμπεράσματα - περιορισμοί και Προτάσεις για μελλοντική Έρευνα

6.1 Συμπεράσματα	64
------------------------	----

Βιβλιογραφία	66
---------------------------	-----------

1^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα τελευταία χρόνια η αυξανόμενη ανάπτυξη στις διεθνείς συναλλαγές που δημιουργείται λόγω της παγκοσμιοποίησης, οδηγεί στο να δημιουργούνται όλο και περισσότεροι όμιλοι εταιρειών, οι οποίοι τις περισσότερες φορές απαρτίζονται από θυγατρικές εταιρείες και δραστηριοποιούνται σε όλον τον κόσμο. Η ανάπτυξη και η εξέλιξη αυτών των ομίλων οδήγησε στις συναλλαγές μεταξύ των εταιρειών που απαρτίζουν έναν όμιλο ευρέως και είναι γνωστές ως ενδοομιλικές συναλλαγές. Έτσι, οι οικονομικοί όμιλοι έχουν τη δυνατότητα να πραγματοποιήσουν συναλλαγές σε πολλές χώρες μεταφέροντας τα κέρδη τους από μία χώρα που έχει υψηλό συντελεστή φορολογίας, σε κάποια άλλη με χαμηλότερο.

1.1 Σκοπός

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι να κατανοηθεί ο όρος των ενδοομιλικών συναλλαγών και ο τρόπος με τον οποίο διεξάγονται καθώς και το νομοθετικό Πλαίσιο που εφαρμόζεται σε αυτές. Ο όρος ενδοομιλικές συναλλαγές είναι απόλυτα συνδεδεμένος με αυτόν της ενδοομιλικής τιμολόγησης (Transfer pricing). Η ενδοομιλική τιμολόγηση αναφέρεται στις τιμές στις οποίες ανταλλάσσονται υλικά και άυλα αγαθά, υπηρεσίες αλλά και πολλές φορές κεφάλαια μεταξύ των επιμέρους τμημάτων μιας επιχείρησης ή μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Για να επιτευχθούν αυτοί οι σκοποί ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α) έχει εκδώσει κατευθυντήριες οδηγίες οι οποίες μπορεί να μην ισχύουν τυπικά βάσει νόμου αλλά μπορούν να προσδώσουν μία έμμεση ρυθμιστική ισχύ στην εγχώρια φορολογική νομοθεσία.

1.2 Αντικείμενο

Αντικείμενο της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών μέσω των μεθόδων που έχουν υιοθετηθεί στην ελληνική νομοθεσία. Όσο αφορά τα περιεχόμενα της εργασίας η μελέτη ξεκινάει με κάποιες εισαγωγικές πληροφορίες σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές αλλά και με τον σκοπό της προσέγγισης του ζητήματος αυτού. Στο δεύτερο μέρος γίνεται μία παρουσίαση της βιβλιογραφικής επισκόπησης με διάφορες δημοσιευμένες μελέτες αλλά και εκδοτικά έργα που έχουν γίνει τα τελευταία χρόνια επί του θέματος, οι οποίες αποτέλεσαν πηγή άντλησης πληροφοριών της παρούσας εργασίας, ώστε να καλυφτεί όσο το δυνατόν καλύτερα το θέμα της εργασίας. Στο τρίτο μέρος γίνεται μία περιγραφή των κυριότερων σημείων αλλά και των εννοιών του θεσμικού πλαισίου

των ενδοομιλικών συναλλαγών ώστε να γίνει καλύτερη η κατανόηση του πλαισίου αυτού. Ακόμα υπάρχει αναφορά στις συμφωνίες προκαθορισμένης τιμολόγησης (ΑΡΑ) και στην έννοια της αρχής των ίσων αποστάσεων με την οποία επιτυγχάνεται η διαφάνεια επί των ενδοομιλικών συναλλαγών καθώς και στους στόχους και τις στρατηγικές των ενδοομιλικών συναλλαγών. Στο τέταρτο μέρος παρουσιάζονται οι μέθοδοι τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών οι οποίοι χωρίζονται σε παραδοσιακές και μη παραδοσιακές μεθόδους. Επιπλέον, στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται μία αναλυτική επισκόπηση του νομοθετικού πλαισίου που εφαρμόζεται στις ενδοομιλικές συναλλαγές γιατί η εφαρμογή και η τήρηση των νόμων παίζει τον κυριότερο ρόλο ώστε να λειτουργήσει σωστά μία εταιρεία. Τέλος, στο έκτο και τελευταίο κεφάλαιο αναλύονται τα συμπεράσματα της εργασίας καθώς και προτάσεις για μία περαιτέρω έρευνα.

2^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Το ζήτημα των ενδοομιλικών συναλλαγών έχει απασχολήσει και αποτελεί ακόμα και σήμερα αντικείμενο έρευνας και μελέτης πολλών επιστημόνων σε όλο τον κόσμο. Πολλοί οικονομολόγοι αναλύουν θεωρίες σχετικά με το πώς θα επιτευχθεί το καλύτερο σύστημα ενδοομιλικής τιμολόγησης. Οι πρώτες δημοσιεύσεις έγιναν την δεκαετία του 1950-1960. Με το πέρασμα των χρόνων όμως έχουμε όλο και περισσότερες πληροφορίες, μελέτες και άρθρα σχετικά με το ζήτημα. Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζεται η επισκόπηση βιβλιογραφίας ύστερα από μία μελέτη και αναδρομή σε διάφορα άρθρα και έρευνες σχετικά με το Transfer pricing,

2.1 Ιστορική και βιβλιογραφική επισκόπηση των ενδοομιλικών συναλλαγών

Ο James GS Yang και Victor NA Metallo¹ (2018) υποστηρίζουν ότι τα προβλήματα φοροδιαφυγής και φοροδιαφυγής είναι τόσο παλιά όσο και οι ίδιοι οι φόροι. Μόνο μεταξύ 2015 και 2016, πολλές πολυεθνικές εταιρείες των ΗΠΑ συμμετείχαν σε φορολογικές διαφορές με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Από ιστορική άποψη, οι διαφορές αυτές είναι άνευ προηγουμένου, καθώς έχουν οδηγήσει σε τεράστιο ποσό φορολογικών κυρώσεων. Η πιο αξιοσημείωτη περίπτωση ήταν η Apple για € 13 δισ. μη καταβληθέντος φόρου. Κάποιες από αυτές τις εταιρίες είναι : η Apple Inc., η McDonald's, η Starbucks, η Fiat, η Amazon, η Google και η Ikea οι οποίες επεξεργάζονται τις ακόλουθες φορολογικές στρατηγικές: υψηλά δικαιώματα, ενδοεταιρικές μεταβιβάσεις, ενδοεταιρικά δάνεια και πηγή εισοδήματος σε υψηλή τεχνολογία βιομηχανία. Πολλές φορές οι πολυεθνικές επιχειρήσεις καταχρώνται ολοένα και περισσότερο την «τιμολόγηση μεταφοράς» μεταξύ της μητρικής εταιρείας και της ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας της ως μέσο για τη μετατόπιση του κέρδους της από μια χώρα με χαμηλότερο φόρο σε υψηλότερη. Ο μόνος σκοπός είναι να ελαχιστοποιηθεί η συνολική φορολογική υποχρέωση. Οι σημερινές επιχειρήσεις είναι παγκοσμιοποιημένες. Οι σύγχρονες επιχειρησιακές λειτουργίες ψηφιοποιούνται και οι ενδιαφερόμενοι φορείς μιας πολυεθνικής εταιρίας επεκτείνονται. Κατά συνέπεια, το παλαιό σύστημα δεν μπορεί πλέον να προσαρμοστεί στο μέλλον. Αυτό δημιουργεί αναπόφευκτα ασυνέπειες και αντιφάσεις, που οδηγούν στην εκμετάλλευση των κεντρικών τραπεζών από τα κενά. Συνεπώς, οι κυβερνήσεις πρέπει να αναλάβουν δράση για την επικαιροποίηση του ισχύοντος συστήματος. Έπειτα από μελέτη φτάνουν στο συμπέρασμα τα τελευταία 10 χρόνια, πολλές πολυεθνικές

¹ James G. S. Yang 1,* and Victor N. A. Metallo The Emerging International Taxation Problems International Journal of Financial Studies 2018

εταιρείες των ΗΠΑ να μεταφέρουν τις επιχειρήσεις τους στην Ευρώπη με σκοπό να επωφεληθούν από χαμηλότερο φόρο σε σύγκριση με τους Αμερικανούς ομολόγους τους. Ωστόσο, προκειμένου να επιτευχθεί αυτός ο στόχος, απαιτούνται περίπλοκες φορολογικές στρατηγικές. Ως αποτέλεσμα, οι εταιρείες αυτές συμμετείχαν σε φορολογικές διαφορές με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, με αποτέλεσμα μαζικές φορολογικές κυρώσεις.

Καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι όταν οι πολυεθνικές εταιρίες που λειτουργούν στο εξωτερικό πρέπει να τηρούν όχι μόνο το εσωτερικό φορολογικό δίκαιο αλλά και το διεθνές. Καταλαβαίνουμε ότι όλες οι παραπάνω εταιρίες είχαν μια κοινή στρατηγική για να εγκατασταθούν. Οι συγκεκριμένες ρώτησαν τις χώρες που θα τις υποδέχονταν σχετικά με το φορολογικό καθεστώς μιας αλλοδαπής εταιρείας. Χρησιμοποιούν τιμές μεταβίβασης για τη μετατόπιση του κέρδους από χώρα με υψηλό φόρο σε χώρα με χαμηλό φόρο, με σκοπό την ελαχιστοποίηση της φορολογικής υποχρέωσής τους.

Ο Thibaut Roques² (2018) υποστηρίζει ότι στις αγορές ψηφιακών πλατφορμών, η αξία δημιουργείται κυρίως από τους χρήστες είτε από τη δουλειά τους, είτε από την παρουσία τους. Τα λεγόμενα φαινόμενα δικτύου (δηλαδή οι εξωτερικές επιδράσεις που ασκούν οι χρήστες σε άλλους χρήστες στην πλατφόρμα) παράγονται από τη δράση των χρηστών και όχι άμεσα από τη δράση της ίδιας της πλατφόρμας. Το ζήτημα της κατανομής της αξίας που δημιουργείται από τις επιπτώσεις του δικτύου δεν μπορεί συνεπώς να λυθεί με λειτουργικές αναλύσεις (όπως συνήθως εκτελούνται στα σχέδια τιμολόγησης μεταβίβασης): οι λειτουργικές αναλύσεις εστιάζονται αποκλειστικά σε λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία και κινδύνους σε εταιρικό επίπεδο, αλλά στο πλαίσιο ψηφιακή πλατφόρμα, η αξία δημιουργείται από τους χρήστες, εκτός του πεδίου δραστηριότητας της πλατφόρμας.

Κατά συνέπεια, οι κανόνες της ενδοομιλικής τιμολόγησης πρέπει να τροποποιηθούν ώστε να αναγνωριστούν πλήρως οι ιδιαιτερότητες των ψηφιακών πλατφορμών. Σε αντίθεση με τα περισσότερα έγγραφα που διατίθενται για το θέμα αυτό, το συγκεκριμένο άρθρο δεν υποστηρίζει την πλήρη αναδιατύπωση των διεθνών φορολογικών κανόνων και μάλλον προτείνει εφικτές προσαρμογές στο υφιστάμενο πλαίσιο για τις τιμές μεταβίβασης. Λόγω της έλλειψης καλύτερων πρακτικών επιλογών, πιστεύουμε ότι αυτό το ζήτημα απόδοσης πρέπει να επιλυθεί προσαρμόζοντας το διεθνές φορολογικό πλαίσιο και καθορίζοντας έναν σαφή κανόνα για την αντιμετώπιση των επιπτώσεων του δικτύου.

Ο Tim Baldenius, Nahum D. Melumad, Stefan J. Reichelstein³ (2017) εξετάζουν σε ένα άρθρο τους την τιμολόγηση των μεταβιβάσεων σε πολυεθνικές επιχειρήσεις, όταν μεμονωμένα τμήματα αντιμετωπίζουν διαφορετικούς συντελεστές φορολογίας εισοδήματος. Υποθέτοντας ότι μια επιχείρηση αποσυνδέει την εσωτερική της τιμή μεταφοράς από την τιμή του πλήρους ανταγωνισμού που χρησιμοποιείται για

²Thibaut Roques(2018) Transfer Pricing for Digital Platforms Unaffiliated Authors – Independent

³ Tim Baldenius, Nahum D. Melumad, Stefan J. Reichelstein Integrating Managerial and Tax Objectives in Transfer Pricing

φορολογικούς σκοπούς, αναλύουμε την αποτελεσματικότητα των εναλλακτικών κανόνων τιμολόγησης, τόσο βάσει της τιμολόγησης μεταβίβασης βάσει κόστους όσο και βάσει της αγοράς. Σε έναν κόσμο απαλλαγμένο φόρων, ο Hirshleifer (1956) υποστήριξε ότι η τιμή της εσωτερικής μεταβίβασης πρέπει να είναι ίση με το οριακό κόστος του τμήματος που προμηθεύει. Με την επέκταση αυτής της λύσης, υποστηρίζουμε ότι η βέλτιστη τιμή εσωτερικής μεταβίβασης πρέπει να είναι ο σταθμισμένος μέσος όρος του οριακού κόστους προ φόρων και της πλέον ευνοϊκής τιμής αγοράς. Όταν η προμηθεύτρια διαίρεση πωλεί επίσης το εν λόγω ενδιάμεσο προϊόν σε τρίτους, η εξωτερική τιμή γίνεται φυσική υποψήφια για την τιμή του πλήρους ανταγωνισμού. Υποστηρίζουμε ότι για σκοπούς εσωτερικής αξιολόγησης των επιδόσεων, οι επιχειρήσεις δεν πρέπει γενικά να αποτιμούν τις εσωτερικές συναλλαγές στην τρέχουσα τιμή της αγοράς, εάν η τροφοδοτική μονάδα έχει μονοπωλιακή ισχύ στην εξωτερική αγορά. Επιβάλλοντας ενδοεταιρικές εκπτώσεις, οι επιχειρήσεις μπορούν να ανακουφίσουν τα προβλήματα διπλής περιθωριοποίησης και παράλληλα να επιτύχουν εξοικονόμηση φόρου λόγω διαφορών στα ποσοστά φορολογίας εισοδήματος. Η ανάλυσή μας χαρακτηρίζει τις βέλτιστες ενδοεταιρικές εκπτώσεις ως συνάρτηση των παραμέτρων της αγοράς και των φορολογικών συντελεστών.

Σε μια έρευνά τους οι Olaoye, Samuel A and Agugum, Theophilus⁴A (2017) αναλύουν τον όρο της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Η ενδοομιλική τιμολόγηση (transfer pricing) είναι η διαδικασία προσδιορισμού των εσόδων στις διεθνείς δραστηριότητες συναλλαγών. Συνεπώς, η τιμολόγηση μεταφοράς προσπαθεί να περιγράψει τη φορολογική βάση των εθνών που ασχολούνται με διεθνή διασυνοριακές εμπορικές συναλλαγές. Στο εσωτερικό επίπεδο, οι τιμές μεταβίβασης οφείλονται στην ανταλλαγή αξιών που ανατίθεται σε ένα προϊόν ή υπηρεσίες που παρέχονται από το ένα τμήμα σε άλλο της ίδιας οργάνωσης.

Με απλά λόγια θα λέγαμε, η τιμολόγηση μεταφοράς είναι ένας παγκόσμιος όρος που χρησιμοποιείται σε όλο τον κόσμο στις ενδοεταιρικές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών. Η ενδοομιλική τιμολόγηση είναι σημαντική διότι η μέτρηση της διαίρεσης της απόδοσης και της αποτελεσματικότητας είναι συνάρτηση όχι μόνο της τμηματικής αποτελεσματικότητας αλλά επίσης και των τιμών μεταφοράς. Μία λανθασμένη ή ακατάλληλη τιμή θα παρέχει μια συναλλαγματική αξία που θα ζημίωνε την αναφορά ενός τμήματος ενώ βελτιώνει την απόδοση του άλλου τμήματος.

Αξίζει να αναφερθεί ότι σε ένα άλλο κομμάτι του συγγράμματος τους μπορούμε να δούμε ότι ο LiJ(2016) αναφέρει στην έρευνά του ότι, από το ένα τρίτο του παγκόσμιου εμπορίου και πάνω από το 80% των επιχειρηματικές συναλλαγές, αποκαλύπτουν ότι οι δεξιότητες μεταφοράς πραγματοποιούνται περισσότερο μεταξύ των σχετικών εταιρών. Στο ευρύτερο διεθνή όρο σε σχέση με τη μετατόπιση των φόρων και των κερδών, η τιμολόγηση μεταφοράς θα μπορούσε να σημαίνει την τιμή

⁴ Samuel A. and Agugum, Theophilus A,(2017) A Tax Base Erosion and Profit Shifting through Transfer pricing

στην οποία εμπορεύματα και υπηρεσίες μεταφέρονται μεταξύ ελεγχόμενων φορολογούμενων ατόμων εντός της ίδιας επιχείρησης. Σε αυτό έχουμε υπόψη μας, ότι οι κανόνες μεταφοράς τιμολόγησης αφορούν συναλλαγή η οποία επηρεάζει τα έσοδα και τα έξοδα ατόμων που ελέγχονται φορολογικά.

Ο J. Harpaz⁵ (2015) στο πλαίσιο της παγκόσμιας αλυσίδας εφοδιασμού, υποδεικνύει ότι οι τιμές μεταβίβασης, τα τελωνεία και ο έμμεσος φόρος συνδέονται αναμφισβήτητα. Κάθε βήμα της παγκόσμιας αλυσίδας εφοδιασμού είναι αλληλένδετο από τον καθορισμό της τιμής μεταφοράς και της τελωνειακής αποτίμησης των εισαγωγών μέχρι την παραλαβή των εμπορευμάτων και την τιμολόγηση. Ως αποτέλεσμα, οι αλλαγές σε έναν σύνδεσμο επηρεάζουν την επόμενη, η οποία απεικονίζει την τιμή που δημιουργείται όταν οι λειτουργίες αυτές λειτουργούν μαζί. Στις περισσότερες πολυεθνικές εταιρείες, οι τιμές μεταβίβασης, τα τελωνεία και ο έμμεσος φόρος διαχειρίζονται ανεξάρτητα. Συνήθως υπάρχει μικρή επικάλυψη στις καθημερινές διαδικασίες τους, αλλά αυτές οι τρεις λειτουργίες έχουν πολλά κοινά. Κάθε φορολογικός διευθυντής θέλει να κατασκευάσει ένα τμήμα φορολογικής αιχμής που υποστηρίζει την παγκόσμια ανάπτυξη της εταιρείας του, διασφαλίζει τη συμμόρφωση σε κάθε χώρα στην οποία δραστηριοποιείται και μειώνει τα έξοδα. Όμως, με τους συντριπτικούς οικονομικούς, κανονιστικούς και λειτουργικούς παράγοντες που διαδραματίζονται στο παιχνίδι, είναι αυτό δυνατό; Είναι, αν εξετάσουμε ολιστικά τις φορολογικές διαδικασίες, ιδιαίτερα μια ειδική ευκαιρία που βρίσκεται στη διασταύρωση των τιμών μεταβίβασης, των τελωνείων και του έμμεσου φόρου.

Από άποψη συλλογής πληροφοριών, οι τιμές μεταβίβασης, τα τελωνεία και ο έμμεσος φόρος είναι παρόμοιες. Τα δεδομένα που κάθε λειτουργία συγκεντρώνει είναι σχεδόν τα ίδια. Είναι απλώς να χρησιμοποιηθεί διαφορετικά. Αυτή είναι η περίπτωση όπου μια φορολογική επιχείρηση με βαλβίδες είναι πιο επιζήμια. Οι αρνητικές επιπτώσεις της ανεξάρτητης εργασίας είναι τεράστιες - περιλαμβανομένης της περιττής εργασίας, της έλλειψης τυποποίησης, των αμέτρητων υπολογιστικών φύλλων που είναι επιρρεπής σε λάθη και της ανάγκης υποστήριξης πολλαπλών συστημάτων.

Για να οικοδομήσουμε αυτήν την πρωτοποριακή φορολογική λειτουργία που όλοι προσπαθούμε, απαιτείται μια κοινή στρατηγική για τη συλλογή και κατανάλωση δεδομένων ταχύτερα και τη χρήση της για τον εξορθολογισμό των λειτουργιών και τη δημιουργία ανάλυσης και διορατικότητας που θα αναλάβουν φορολογικές λειτουργίες στο επόμενο επίπεδο.

Ο Pellefigue⁶ (2015) αναφέρει ότι οι αλληλεπιδράσεις των ψηφιακών οικονομικών, όπως η αυξημένη χρήση των τεχνολογιών πληροφορικής και του Διαδικτύου, οι αγορές πολλαπλών όψεων και τα εξωτερικά στοιχεία του δικτύου, είναι οι κινητήριες

⁵ Joseph Harpaz. (2015). "An Opportunity at the Intersection of Transfer Pricing, Customs, and Indirect Tax". Tax Executives Institute Inc

⁶ J. Pellefigue, Transfer Pricing Economics for the Digital Economy

μογλοί κέρδους στην ψηφιακή οικονομία. Δεδομένου ότι τα παραδοσιακά πρότυπα τιμολόγησης των μεταβιβάσεων δεν έχουν (ακόμη) σχεδιαστεί για να καταγράψουν αυτές τις οικονομικές συνθήκες, προτείνονται αναλυτικά εργαλεία στη θεωρία των παιχνιδιών για να επιτευχθεί μια κατανομή των κερδών που είναι οικονομικά πιο δικαιολογημένη. Ο Pellefigure⁷ προτείνει ένα μοντέλο όπου οι διαφορετικές θυγατρικές ενός πολυεθνικού ομίλου στην ψηφιακή οικονομία συμμετέχουν στις διαπραγματεύσεις και εξετάζουν τα αποτελέσματα του δικτύου που οι δραστηριότητες του κάθε άλλου θα είχαν στην οικονομική τους κατάσταση.

Οι Liu, GuoweiZhang, JianxiongTang, Wansheng⁸(2015) αναφέρουν ότι ο καθορισμός μιας κατάλληλης τιμής μεταβίβασης είναι σημαντικός για μια επιχείρηση που αποτελείται από κέντρα διανομής, διότι επηρεάζει σημαντικά τη λήψη αποφάσεων σε κάθε κέντρο κερδών και στη συνέχεια, τα κέρδη της επιχείρησης. Σε αυτό το άρθρο εξετάζουμε τις επιπτώσεις της τιμολόγησης μεταβίβασης με διαπραγμάτευση και διαχείριση στα κέρδη κάθε κέντρου και της επιχείρησης με βάση ένα διαφορικό παιχνίδι που περιλαμβάνει ένα τμήμα επιχειρήσεων και ένα τμήμα μάρκετινγκ στο εσωτερικό μιας επιχείρησης. Το τμήμα επιχειρήσεων είναι υπεύθυνο για τη βελτίωση της ποιότητας ενός συγκεκριμένου προϊόντος και πωλεί αυτό το προϊόν στους τελικούς πελάτες μέσω του τμήματος μάρκετινγκ που ελέγχει την τιμή λιανικής και τη διαφημιστική προσπάθεια.

Τα αποτελέσματά μας δείχνουν ότι σε σύγκριση με τη διορθωμένη τιμή μεταφοράς, η διαπραγμάτευση μεταξύ του τμήματος επιχειρήσεων και του τμήματος μάρκετινγκ οδηγεί σε υψηλότερη τιμή μεταφοράς, και στη συνέχεια υψηλότερη τιμή λιανικής, χαμηλότερη διαφημιστική προσπάθεια και προσπάθεια βελτίωσης της ποιότητας. Επιπλέον, τα αποκεντρωμένα τμήματα μπορούν να συντονιστούν με μια δεσμευμένη δυναμική τιμή μεταβίβασης του τμήματος επιχειρήσεων και τα δύο τμήματα και η επιχείρηση μπορούν να επωφεληθούν από αυτόν τον συντονισμό.

Ο Timo Seppälä , Martin Kenney και ο JyrkiAli-Yrkkö⁹ (2014) με το άρθρο τους έχουν σαν σκοπό να ενσωματώσουν το ζήτημα των τιμών μεταβίβασης και του κόστους εφοδιαστικής. Για την καλύτερη κατανόηση των εμπορικών στατιστικών και της λειτουργίας των αλυσίδων εφοδιασμού, χρησιμοποιούν δεδομένα τιμολογίου για ένα ενιαίο προϊόν παγκόσμιας προέλευσης πολυεθνικής επιχείρησης. Η αυξανόμενη κατανομή και διασπορά των αλυσίδων εφοδιασμού επηρεάζει βαθιά τη γεωγραφική κατανομή της προστιθέμενης αξίας, του κόστους των εισροών και των κερδών των πολυεθνικών επιχειρήσεων. Αυτό υποδηλώνει ότι η κατανόηση των αλυσίδων εφοδιασμού και όπου πραγματοποιούνται οι δραστηριότητες και η λογιστική των δραστηριοτήτων αυτών είναι ζωτικής σημασίας για την κατανόηση των αιτιών και

⁷ Marcel Olbert* and Christoph Spengel International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted

⁸ Liu, GuoweiZhang, JianxiongTang, Wansheng (2015) Strategic transfer pricing in a marketing – operations interface with quality level and advertising dependent goodwill

⁹ Timo Seppälä , Martin Kenney , Jyrki Ali-Yrkkö Global supply chains and transfer pricing: Insights from a case study Published by Emerald Group Publishing Limited

των συνεπειών της σύγχρονης παγκοσμιοποίησης. Χρησιμοποιώντας μια μελέτη περίπτωσης για ένα ενιαίο προϊόν και δεδομένα τιμολογίου, κατέστη δυνατό να καταγραφούν τα πραγματικά έξοδα μιας επιχείρησης χρησιμοποιώντας μια σχετικά απλή παγκόσμια αλυσίδα εφοδιασμού. Οι συγγραφείς καταδεικνύουν με ποιο τρόπο οι ενδοεταιρικές μεταβιβάσεις τιμών καθορίζουν ποια επιχειρηματική μονάδα και τοποθεσία καταγράφει τα κέρδη. Μια ενιαία επιχείρηση παρείχε τα βασικά στοιχεία του παρόντος εγγράφου, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών σχετικά με το προϊόν και την εταιρία με τις τιμές των ενδιάμεσων προϊόντων και το κόστος των εισροών για όλες τις εσωτερικές μεταφορές.

Φτάνουμε στο συμπέρασμα ότι η συγκεκριμένη μελέτη περίπτωσης υποδεικνύει ότι η κατανόηση της διαμόρφωσης και της λογιστικής στις αλυσίδες εφοδιασμού είναι ζωτικής σημασίας για την ακριβή μέτρηση των εθνικών οικονομικών στατιστικών. Αυτή η μελέτη παρέχει ορισμένες από τις εκ των κάτω προς τα άνω αποδείξεις ότι οι εθνικοί λογαριασμοί και η διεθνής εμπορική οικονομία που αναλαμβάνονται χωρίς βαθιά κατανόηση της οργάνωσης της εφοδιαστικής αλυσίδας είναι πιθανό να παραπλανήσουν τα αποτελέσματα. Η μεθοδολογία χρησιμοποίησης δεδομένων επιπέδου τιμολογίου μπορεί να παρέχει μια πιο λεπτομερή κατανόηση του τρόπου με τον οποίο οργανώνονται οι αλυσίδες εφοδιασμού και όπου προστίθεται και συλλέγεται η αξία. Για τους επαγγελματίες, τα δεδομένα υποδεικνύουν ότι οι επιχειρήσεις πρέπει να σκεφτούν πολύ προσεκτικά για ποιες από τις δραστηριότητές τους παράγουν τη μεγαλύτερη αξία και τιμούν ανάλογα.

Ο P. Wilmshust¹⁰ (2013) αναφέρει ότι καθώς η παγκόσμια οικονομία έχει επηρεαστεί από τις υφέσεις, υπάρχει μια σημαντική αύξηση της κυβερνητικής εστίασης γύρω από τον κόσμο σχετικά με την αύξηση των φορολογικών εσόδων. Στο Ηνωμένο Βασίλειο, συγκεκριμένα, τα γεγονότα του 2012 έθεσαν τη δημόσια και πολιτική συνείδηση των πολυεθνικών με πρακτικές τιμολόγησης. Πολλά από αυτά προέκυψαν από την ετήσια έκθεση της Επιτροπής Δημοσίων Λογαριασμών (PAC) με την επανεξέταση των λογαριασμών της HMRC, οι οποίες οδήγησαν στη δημόσια αμφισβήτηση των εκπροσώπων των Starbucks, Amazon και Google. Το PAC's με έντονα διατυπωμένη έκθεση, που δημοσιεύθηκε στις αρχές Δεκεμβρίου, περιέγραψε την κατάσταση ως "εξωφρενική". Κάλεσε επίσης μια αλλαγή στη νοοτροπία στην HMRC, η οποία πρέπει να είναι "πιο επιθετική στην αστυνόμευση και τη δίωξη εταιρειών που πληρώνουν πολύ λίγο φόρο και να φαίνονται να αμφισβητούν πρακτικές για την πρόληψη της κατάχρησης των τιμών μεταβίβασης, τις πληρωμές δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας και πληρωμές τόκων. Έτσι την ίδια εβδομάδα, η κυβέρνηση ανακοίνωσε αύξηση της χρηματοδότησης για τιμολόγηση μεταφοράς και Starbucks, σε μια πρωτοφανή κίνηση, ανακοίνωσε ότι θέλησε να καταβάλει εθελοντικά περισσότερους φόρους στο Ηνωμένο Βασίλειο, μη διεκδικώντας κρατήσεις για χρεώσεις εντός του ομίλου. Το 2013, η φοροδιαφυγή των επιχειρήσεων και ο δυνητικός ρόλος της μεταφοράς καθώς και η τιμολόγηση παρέμειναν σταθερά στην πολιτική ατζέντα.

¹⁰ UK Transfer Pricing and the Tax Avoidance Debate by Paul Wilmshust (2013)

Αντιλαμβανόμαστε ότι οι εταιρείες μπορούν να παίξουν το σύστημα με μετακίνηση άυλων αγαθών - πνευματική ιδιοκτησία, εμπορικά σήματα και τεχνογνωσία που αποτελούν μεγάλο μέρος της αξίας τους - σε χώρες χαμηλού φόρου. Οι τρέχοντες κανόνες που αφορούν την αστυνόμευση του συστήματος είναι συχνά δύσκολο να εφαρμοστούν. Ωστόσο, αναγνώρισε επίσης τη γενική ανησυχία για το αν ο φόρος κανόνες κερδίζουν επαρκώς τα κέρδη που παράγουν οι πολυεθνικές εταιρείες στις δικαιοδοσίες όπου βρίσκεται η οικονομική τους δραστηριότητα, επισημαίνοντας αυτή η μεταρρύθμιση πρέπει να επιδιωχθεί σε διεθνές επίπεδο, ιδιαίτερα μέσω του ΟΟΣΑ.

Η Markham¹¹ (2012) εξήγησε ότι, λόγω των αυξανόμενων εθνικών ελλειμμάτων που αντιμετωπίζουν οι μεγαλύτερες οικονομίες του κόσμου, οι κυβερνήσεις αντιμετωπίζουν αυξανόμενες πιέσεις για να επιβάλουν αυστηρά τους κανονισμούς για τις τιμές μεταβίβασης και να μεγιστοποιήσουν τη φορολογική τους βάση εσόδων. Επομένως, οι φορολογικές διοικήσεις υιοθέτησαν μια όλο και πιο επιθετική προσέγγιση, προκειμένου να εξασφαλίσουν το «δίκαιο μερίδιο» τους από τα συνολικά φορολογικά έσοδα που δημιουργούν τα κέρδη των πολυεθνικών ομίλων. Αυτές οι προσπάθειες έχουν επίσης ενισχυθεί από διάφορες πρωτοβουλίες του ΟΟΣΑ για την ενίσχυση της συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών, προκειμένου να διασφαλιστεί η διαφάνεια και η συμμόρφωση με τη φορολογία. Ορισμένες από αυτές τις πρωτοβουλίες περιλαμβάνουν τη δημιουργία του φόρουμ του ΟΟΣΑ για τη φορολογική διοίκηση και του παγκόσμιου φόρουμ για τη διαφάνεια και την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς.

Ωστόσο, παρά τις πρωτοβουλίες αυτές και τις συνεργασίες, εξακολουθεί να υπάρχει μεγάλος βαθμός αποκλίσεων μεταξύ των φορολογικών αρχών στην προσέγγισή τους όσον αφορά την τιμολόγηση μεταβίβασης επιβολής του φόρου. Η Markham¹² εξήγησε ότι αυτές τις διαφορές τις παρουσιάζουν πολυεθνικοί όμιλοι με στόχο να εντοπίσουν συγκρίσιμες ανεξέλεγκτες συναλλαγές που θα προσφέρουν ένα αποδεκτό σημείο αναφοράς για μια τιμή αγοράς σε ελεύθερο χρόνο. Επιπλέον, οι εταιρίες πρέπει να εξετάσουν εάν μια συγκεκριμένη δικαιοδοσία εξετάζει τη μορφή ή την ουσία των κανόνων και των κανονισμών σχετικά με τις τιμές μεταβίβασης. Με αυτήν την αυξανόμενη πρόκληση που αντιμετωπίζουν οι πολυεθνικές εταιρίες στην προσπάθειά τους να συμμορφωθούν με την αρχή του ανταγωνισμού, οι φορολογικές αρχές έχουν ως εκ τούτου την ικανότητα να αξιοποιούν τις τιμές μεταβίβασης ως «μαλακό στόχο», με βασικό κίνητρο τη δυνατότητα να παράγουν πολύ μεγάλες αυξήσεις στα φορολογικά έσοδα (Markham, 2012). Πολλές χώρες, όπως η Αυστραλία, οι Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, η Ιαπωνία, ο Καναδάς και το Ηνωμένο Βασίλειο, έχουν ως εκ τούτου αυξήσει όλες τις επιπτώσεις των τιμών μεταβίβασης επιβολής ποινών.

Φτάνουμε στο συμπέρασμα ότι ο συγγραφέας επικεντρώνεται στις Ηνωμένες Πολιτείες και την Αυστραλία, οι δύο χώρες που πρωτοστατούσαν στην υιοθέτηση

¹¹OluwaseunOlanrewajuAvoseh Submitted in fulfilment of the requirements for the Degree of Doctor of Philosophy in Accounting and Finance

¹² Markham M.(2012) Advance Pricing Agreements Past Present and Future

των APA και των οποίων η πείρα πέρα από δύο δεκαετίες επιβεβαιώνει τα προγράμματα APA ως παγκόσμια παραδείγματα. Επίσης επισημάνει τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα και να ρίξει φως στην ισχυρή αποτελεσματικότητα αυτής της στρατηγικής για την αποφυγή των διαφορών σχετικά με τις τιμές μεταβίβασης. Ακόμα συγκεντρώνει τις απόψεις των αρχών εσόδων για τις τιμές μεταβίβασης και των εταιρικών συμβούλων που ασχολούνται με την πραγματικότητα της εκτίμησης και συμμόρφωσης των τιμών μεταβίβασης σε συνεχή βάση, παρέχοντας έντονη εικόνα του τρόπου με τον οποίο οι APA λειτουργούν με πρακτικό τρόπο. Το βιβλίο αυτό συμβάλλει στη γνώση των ΣΠΤ (Συμφωνίες Προκαθορισμένης Τιμολόγησης) στο πλαίσιο της τιμολόγησης των μεταβιβάσεων, παρέχοντας σε βάθος έλεγχο των σημαντικότερων ζητημάτων γύρω από αυτόν τον κρίσιμο τομέα και εξετάζοντας τις καινοτομίες στις ΣΠΤ στις Ηνωμένες Πολιτείες και στην Αυστραλία.

Οι Lee και Swenson¹³ (2012), ωστόσο, αναφέρονται σε οφέλη από το φόρο αποθέματος, όπως η μέθοδος "last in first out" ή το κέρδος μετατόπιση ευκαιριών με απογραφή (τιμολόγηση μεταφοράς), η οποία μπορεί να έχει αρνητικές επιπτώσεις σχετικά με τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή.

Ο Kenji Matsui¹⁴ (2011) καταδεικνύει ότι η ομοιόμορφη επιβολή του βραχίονα του μήκους της αρχής σχετικά με τις τιμές μεταβίβασης οδηγεί σε αποτυχία συντονισμού μεταξύ των χωρών όσον αφορά την οικονομική ευημερία, στην περίπτωση που οι χώρες εμπορεύονται προϊόντα με τη μορφή ενδοεταιρικών συναλλαγών από πολυεθνικές εταιρείες. Για να υπογραμμιστεί αυτή η επίπτωση, καταδεικνύουμε πρώτα ότι η επιβολή της αρχής του μήκους του ανταγωνισμού σε έναν πολυεθνικό όμιλο (MNF) την ωθεί να μεταφέρει ένα προϊόν μεταξύ των υποδιαιρούμενων υποδιαιρέσεων στο οριακό κόστος, δηλαδή στην ανταγωνιστική τιμή, η οποία είναι σύμφωνη με τον σκοπό της αρχής. Παρόλα αυτά, εάν οι ρυθμιστικές αρχές κάθε χώρας επιβάλουν την αρχή στις MNFs, όλα τα ακόλουθα μέτρα οικονομικής ευημερίας μειώνονται σε σύγκριση με την κατάσταση στην οποία δεν επιβάλλεται η αρχή: (1) ευημερία των καταναλωτών σε κάθε μία από τις εμπορικές χώρες, (2) το κέρδος της κάθε MNF, και συνεπώς (3) συνολική παγκόσμια οικονομική ευημερία. Το αποτέλεσμα αυτό δείχνει ότι είναι πιθανό η επιβολή της αρχής να μην έχει θετική επίδραση σε ολόκληρο τον κόσμο, επειδή η οικονομική ευημερία όλων των οικονομικών παραγόντων επιδεινώνεται όταν επιβληθεί η αρχή.

Μια αριθμητική ανάλυση καταδεικνύει ότι αυτή η δυνατότητα προκύπτει σε ένα ευρύ φάσμα περιστάσεων, ακόμη και στην περίπτωση που μια γιγαντιαία οικονομική παγκόσμια δύναμη και μια μικρή υπανάπτυκτη χώρα εμπορεύονται αμοιβαία προϊόντα. Υπό αυτές τις συνθήκες, μια συμφωνία μεταξύ των χωρών που εμπορεύεται ότι καμία χώρα δεν επιβάλλει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού μπορεί να ενθαρρύνει τη βελτίωση της παγκόσμιας οικονομίας.

¹³ Swenson, D. 2001. Tax reforms and evidence of transfer pricing. *National Tax Journal*

¹⁴ Kenji Matsui (2011) Intrafirm trade, arm's-length transfer pricing rule, and coordination failure *European Journal of Operational Research*

Μία από τις ευρέως χρησιμοποιούμενες μεθόδους για τον καθορισμό των τιμών μεταφοράς βασίζεται στην αξία του προϊόντος σε μια μονάδα παραγωγής, που αντιπροσωπεύεται από το άμεσο κόστος (πρώτες ύλες και εργασία), το έμμεσο κόστος παραγωγής (μεταβλητό και σταθερό) και τα γενικά έξοδα.

Σύμφωνα με τους Goetschalckx και Vidal¹⁵ (2001), οι δύο κύριοι λόγοι για τον καθορισμό των τιμών μεταφοράς με ένα σταθερό συντελεστή σήμανσης είναι η απλότητα στην εφαρμογή και η αντιληπτή ισότητα σε διαφορετικά τμήματα της παγκόσμιας εταιρείας. Ο προσδιορισμός της τιμής του προϊόντος και ο καθορισμός του κοινού συντελεστή σήμανσης είναι χαρακτηριστικά τακτικά καθήκοντα διαχείρισης της αλυσίδας εφοδιασμού. Ωστόσο, οι σημαντικές διαπραγματεύσεις που απαιτούνται μεταξύ των διαφόρων θυγατρικών και ο ενδεχόμενος έλεγχος των φορολογικών αρχών αυξάνουν τη σημαντική αποστροφή της εταιρείας για την αλλαγή συχνά του συντελεστή σήμανσης ή καθόλου.

Καταλαβαίνουμε ότι περιγράφουν ένα μοντέλο και ένα πρωταρχικό ευρετικό στοιχείο για το πρόβλημα της διαμόρφωσης της στρατηγικής εφοδιαστικής αλυσίδας που καθορίζει τη βέλτιστη θέση μιας νέας μονάδας παραγωγής ή την επέκταση της παραγωγικής ικανότητας για ένα δεδομένο ποσοστό σήμανσης των τιμών μεταφοράς, μεγιστοποιώντας το συνολικό καθαρό εισόδημα μετά τη φορολογία. Η ευρετική διαδικασία εναλλάσσεται μεταξύ της επίλυσης του μοντέλου MIP και του υπολογισμού των τιμών μεταφοράς με βάση ένα κοινό επιτόκιο σήμανσης, έως ότου η μεταβολή των διαδοχικών τιμών μεταβίβασης είναι αμελητέα. Επίσης παρουσιάζονται διάφορα αριθμητικά πειράματα και αναλύσεις ευαισθησίας που βασίζονται σε δύο βιομηχανικές περιπτώσιολογικές μελέτες.

Σε ένα βιβλίο του ο Clausing¹⁶, 2001 έχει αποδείξει ότι οι εσωτερικές εμπορικές ροές των ΗΠΑ φαίνεται να επηρεάζονται από τις στρατηγικές ελαχιστοποίησης της φορολογίας των πολυεθνικών εταιρειών. Συγκεκριμένα, τα στοιχεία δείχνουν ότι οι Ηνωμένες Πολιτείες έχουν λιγότερο ευνοϊκά ενδοκοινοτικά εμπορικά ισοζύγια με χώρες χαμηλού φόρου. Αυτό το αποτέλεσμα αναμένεται, εάν οι πολυεθνικές εταιρείες χειραγωγήσουν τις τιμές μεταφοράς, προκειμένου να μεταφέρουν το εισόδημα σε χώρες χαμηλού φόρου. Για παράδειγμα, θα υπήρχε ένα κίνητρο για την υποτίμηση των ενδοεξαγωγικών εξαγωγών των ΗΠΑ σε χώρες χαμηλού φόρου και θα υπερεκτιμούν τις εισαγωγές από τις εν λόγω χώρες από τις ΗΠΑ, ακολουθώντας την αντίθετη στρατηγική όσον αφορά τις συναλλαγές με χώρες με υψηλό φόρο. Το γεγονός αυτό παρέχει πιο άμεσες αποδείξεις ότι η τιμολόγηση των μεταβιβάσεων συμβαίνει δεδομένου ότι θεωρεί την άμεση σχέση μεταξύ των φόρων που αντιμετωπίζουν οι θυγατρικές στο εξωτερικό και των πραγματικών εσωτερικών συναλλαγών τους. Ακόμα, είναι πιο επιθυμητό να έχουμε δεδομένα για τις ίδιες τις εσωτερικές τιμές εμπορίου, καθώς αυτό θα επέτρεπε την πιο άμεση δοκιμή του παραπάνω μοντέλου και τα πιο άμεσα στοιχεία σχετικά με τη χειραγώγηση των τιμών

¹⁵ Marc Goetschalckx, Carlos J. Vidal (2012) measuring the impact of transfer pricing on the configuration and profit of an international supply chain: perspectives from two real cases

¹⁶Clausing Tax-motivated transfer pricing and US intrafirm trade prices

μεταφοράς. Τέλος, ο Clausing¹⁷ (2003) χρησιμοποιεί δείκτες τιμών για τις εξαγωγές και εισαγωγές των ΗΠΑ που περιλαμβάνουν ξεχωριστούς δείκτες για ενδοκοινοτικές και εξωσταθερές τιμές, διαπιστώνοντας ισχυρό και σημαντικό αντίκτυπο των φόρων που συνάδουν με τις τιμές μεταβίβασης της επιχείρησης.

Ο Swenson¹⁸ (2001) εξετάζει τις τελωνειακές αξίες ορισμένων εισαγωγών από τις ΗΠΑ από πέντε χώρες και βρίσκει στοιχεία συμβατά με τα κίνητρα τιμολόγησης μεταβίβασης που δημιουργούνται από τους φόρους εισοδήματος και τους τελωνειακούς δασμούς. Επίσης, υπολογίζει μια μεταβλητή κινήτρων για τις τιμές τιμολόγησης που συνδυάζει τους συντελεστές φόρου εισοδήματος και τους δασμούς για διάφορα προϊόντα που εισάγονται στις Ηνωμένες Πολιτείες. Δεδομένου ότι τα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν στη μελέτη της για το 1981 έως το 1988 περιλαμβάνουν μη ενδοκοινοτικό εμπόριο και εισαγωγές από οντότητες με αλλοδαπούς γονείς και βρίσκονται σε επίπεδο προϊόντος, δεν μπορούν να εξετάσουν τα κίνητρα σε επίπεδο επιχείρησης και συνεπώς δεν διερευνούν το πρόβλημα βελτιστοποίησης των τιμών μεταβίβασης σχετικά με τις επιχειρήσεις που αντιμετωπίζουν κίνητρα προσκρούουν ή το ρόλο του συντονισμού σε αυτό το πρόβλημα βελτιστοποίησης, τα οποία αποτελούν το επίκεντρο της μελέτης μας. Ο Swenson πιστεύει στην πρακτική της ατομικής τιμολόγησης με σκοπό να μειωθούν κάποια φορολογικά βάρη αλλά και να αυξηθούν διανεμόμενα κέρδη καθώς και στη μετατόπιση της δραστηριότητας των πολυεθνικών επιχειρήσεων σε χώρες οι οποίες είναι πιο ευνοϊκές φορολογικά για αυτές.

Για την ακρίβεια ο Swenson υπολογίζει μια μεταβλητή κινήτρων μεταβίβασης των τιμών μεταβίβασης που ενσωματώνει κίνητρα που δημιουργούνται τόσο από τους δασμούς όσο και από τους φόρους εισοδήματος και διαπιστώνει ότι οι αναφερόμενες τιμές αυξάνονται όταν η συνδυασμένη επίδραση των φόρων εισοδήματος και των τιμολογίων παρέχει κίνητρα στις επιχειρήσεις να υπερεκτιμούν τις τιμές

Για τον Vidal και Goetschalckx¹⁹ (1999) ο σχεδιασμός και η διαχείριση των παγκόσμιων αλυσίδων εφοδιασμού είναι ένα από τα πιο ενεργά ερευνητικά θέματα στην παγκόσμια εφοδιαστική. Στην δημοσίευσή τους εντοπίζουν αρκετά ελλείποντα χαρακτηριστικά και ευκαιρίες για την έρευνα στη μεθοδολογία για τον στρατηγικό και τακτικό σχεδιασμό των συστημάτων παγκόσμιας εφοδιαστικής. Μεγάλο μέρος της έρευνας αγνοεί τους σχετικούς διεθνείς παράγοντες όπως η επιλογή τρόπου μεταφοράς, η κατανομή του κόστους μεταφοράς μεταξύ των θυγατρικών, η συμπερίληψη του κόστους απογραφής ως μέρος του προβλήματος της απόφασης, η εκτεταμένη ένταξη των προμηθευτών και οι μη γραμμικές επιπτώσεις της διεθνούς φορολογίας. Επιπλέον, πολλά μοντέλα αλυσίδας προμηθειών σε παγκόσμια κλίμακα υποθέτουν ότι οι τιμές μεταβίβασης είναι σταθερές και δεδομένες.

¹⁷ Ronald B. Davies, Julien Martin, Mathieu Parenti, and Farid Toubal (2014) Knocking on Tax Haven's Door: Multinational Firms and Transfer Pricing

¹⁸ Coordination of Transfer Prices on Intra-Firm Trade

¹⁹ Marc Goetschalckx, Carlos J. Vidal (2001) A global supply chain model with transfer pricing and transportation cost allocation

Σύμφωνα με τον Guttorm Schjelderup και Lars Sørsgard²⁰(1997) μια πολυεθνική επιχείρηση καθορίζει την τιμή που ισχύει για το ενδοεπιχειρησιακό εμπόριο μεταξύ των θυγατρικών της επιχείρησης σε κεντρικό επίπεδο, αλλά εκχωρεί αποφάσεις σχετικά με τις εθνικές τιμές (ή τις ποσότητες) στις εθνικές θυγατρικές. Όταν οι εν λόγω θυγατρικές συναντούν ανταγωνισμό αποδεικνύεται ότι η ανάθεση εξουσίας και η φύση του ανταγωνισμού αλλάζουν το ρόλο της τιμής μεταβίβασης. Τα συγκριτικά στατικά αποτελέσματα διαμορφώνουν τις πολιτικές τιμολόγησης των μεταβιβάσεων για τις συνεργαζόμενες εταιρείες που συναντούν τον ανταγωνισμό Bertrand.

Ο Kant²¹ (1995) διευρύνει το μοντέλο για να εξετάσει τον αντίκτυπο της αναβολής των μη επαναπατρισμένων κερδών στο εξωτερικό εμπόριο και διαπιστώνει ότι και οι δύο αναβολές και η μερική κυριότητα μπορεί να οδηγήσει σε καταστάσεις στις οποίες βρίσκεται το ενδοκοινοτικό εμπόριο διεστραμμένο, έτσι ώστε οι ενδοεπιχειρησιακές εξαγωγές να προέρχονται από τη χώρα με την υψηλότερο οριακό κόστος. Επίσης, ο Kant αποδεικνύει ότι ο βαθμός κυριότητας έχει κάποια επιρροή στις ενδοομιλικές συναλλαγές διότι οι επιχειρήσεις πολλές φορές απομακρύνουν τα κέρδη που έχουν από θυγατρικές εταιρείες γιατί εκεί υπάρχει μικρός βαθμός κυριότητας. Τέλος, διαπιστώνει ότι η φύση των εσωτερικών συναλλαγών διαφέρει από το εμπόριο μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών.

Οι Eden (1985) και Diewert (1985) κατέδειξαν ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση μπορεί να επηρεάσει το ενδοκοινοτικό εμπόριο. Ο Kant²² (1990, 1995) έχει επεξεργαστεί αυτές τις εκτιμήσεις, λαμβάνοντας υπόψη τον πιθανό αντίκτυπο της τιμολόγησης στην ενδοεπιχείρηση, στο εμπορικό και στο δημόσιο εισόδημα. Το μοντέλο του 1990 ενσωματώνει τη μεταφορά κυρώσεις τιμολόγησης και μερική ιδιοκτησία. Οι κυρώσεις των τιμών μεταβίβασης συνεπάγονται ότι υπάρχει μια ανταλλαγή μεταξύ της βέλτιστης τιμής μεταφοράς και της πιθανότητας μιας ποινής, που οδηγεί σε μια λύση στην οποία η τιμή είναι πιο κοντά στη τιμή του βραχίονα από ό,τι θα ήταν βέλτιστη από τη σκοπιά του κέρδους. Η μερική ιδιοκτησία συνεπάγεται ότι οι επιχειρήσεις μπορεί να ενθαρρύνονται να μεταφέρουν κέρδη επειδή οι επιχειρήσεις μπορούν να κατέχουν μόνο ένα μέρος των θυγατρικών.

Σύμφωνα με τον Horst²³ (1971) στις περιπτώσεις που οι φορολογικοί συντελεστές διαφέρουν, οι πολυεθνικές εταιρείες πρέπει να μεταφέρουν τα εισοδήματά τους σε χώρες με χαμηλό φορολογικό συντελεστή. Ακόμα, αναφέρει ότι ένας όμιλος εταιρειών μπορεί να πουλάει σε δύο χώρες ταυτόχρονα χάρη στο transfer pricing αναπτύσσοντας έτσι μία στρατηγική λειτουργία κέρδους. Τέλος, οι επιχειρήσεις ανάλογα με τους δασμολογικούς συντελεστές, από ποιες χώρες εισάγουν και εξάγουν κάποια προϊόντα αλλά κι από το φορολογικό συντελεστή, επιλέγουν την τιμή μεταβίβασης.

²⁰Guttorm Schjelderup Lars Sørsgard Transfer Pricing as a Strategic Device for Decentralized Multinationals International Tax and Public Finance, 1997

²¹ Kimberly A. Clausing (2001) The Impact of Transfer Pricing on Intrafirm Trade

²² Kant Minority Ownership, Deferral, Perverse Intrafirm Trade and Tariffs

²³ Thomas Horst (1971) The Theory of the Multinational Firm Optimal Behavior under Different Tariff and Tax Rates

Από τους πρώτους που ασχολήθηκαν με το πρόβλημα της ενδοομιλικής τιμολόγησης ήταν οι Hirshleifer²⁴ (1956), Dean (1955) και Cook (1955). Πιο συγκεκριμένα, ο Hirshleifer έδωσε μία ερμηνεία για τον τρόπο λειτουργίας των συνδεδεμένων επιχειρήσεων επικεντρώνοντας την έρευνα του στον προσδιορισμό της άριστης τιμής των μεταβιβαζόμενων αγαθών και υπηρεσιών, η οποία μεγιστοποιεί τα συνολικά κέρδη του ομίλου.

Συμπεραίνουμε ότι ο Hirshleifer στηρίζει την υπόθεση του στο γεγονός ότι η τιμή της αγοράς είναι η σωστή τιμή για τιμολόγηση μόνο όταν το εμπόρευμα που μεταφέρεται παράγεται σε μια ανταγωνιστική αγορά, δηλαδή κανένας παραγωγός δεν είναι ικανός να επηρεάσει την τιμή. Για την ακρίβεια η τιμή του προϊόντος θα πρέπει να καθορίζεται με βάση τις συνθήκες αγοράς. Όταν υπάρχει μία εξωτερική αγορά σε συνθήκες τέλει ανταγωνισμού η επιχείρηση θα πρέπει να αποδεχθεί την τιμή των ενδοομιλικών συναλλαγών διότι καθορίζεται από τις δυνάμεις της αγοράς, από την άλλη όμως στην περίπτωση που δεν υπάρχει εξωτερική αγορά ή όταν είναι ατελώς ανταγωνιστική η τιμή προσδιορίζεται με βάση το οριακό κόστος παραγωγής διότι δεν υπάρχει κάποια θεωρία που να μπορεί να την καθορίσει.

²⁴ Jack Hirshleifer On the Economics of Transfer Pricing. The Journal of Business, 1956, vol. 29

3^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

3.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται μια ανάλυση κάποιων βασικών εννοιών όσον αφορά τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Επιπλέον αναφέρονται και οι στόχοι των ενδοομιλικών συναλλαγών και της συνδεδεμένης επιχείρησης καθώς και οι στόχοι των συναλλαγών αυτών. Επίσης γίνεται μια ανάλυση της βασικότερης αρχής, η οποία προβλέπει την τήρηση των ίσων αποστάσεων. Τέλος αναλύονται οι συμφωνίες και οι υποχρεώσεις μέσω προκαθορισμένης τιμολόγησης.

3.2 Έννοια ενδοομιλικών συναλλαγών και συνδεδεμένης επιχείρησης

Ο όρος ενδοομιλικές συναλλαγές αναφέρεται στον προσδιορισμό της αξίας των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων που είναι έννοια ευρύτερη του Ομίλου. Αναφέρεται στην τιμή που μια επιχείρηση χρεώνει μια συνδεδεμένη με αυτήν επιχείρηση η οποία ενδεχομένως να διαφέρει από την τιμή που θα χρέωνε αν η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση ήταν ανεξάρτητη. Όπως αναφέρθηκε, η έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι έννοια ευρύτερη αυτής του Ομίλου. Η σύνδεση στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις υφίσταται λόγω της ύπαρξης ειδικής σχέσης που διαπιστώνεται με κριτήρια συμμετοχικά, δικαιοπρακτικά ή πραγματικά ανάμεσα σε αυτοτελείς νομικές οντότητες, η οποία επιτρέπει την άσκηση κυριαρχικής επιρροής της μίας στην άλλη. Η έννοια του Ομίλου αναφέρεται στην ένταξη των επιχειρήσεων σε ένα ευρύτερο σύνολο που εμφανίζει οικονομική και διοικητική ενότητα και ασκεί κεντρική εξουσία στα μέλη του. Η χαρακτηριστική διαφορά ανάμεσα στις δύο έννοιες είναι ότι για την ύπαρξη σχέσης σύνδεσης, αρκεί η δυνατότητα άσκησης επιρροής, ενώ για την ύπαρξη του Ομίλου απαιτείται πραγματικός διοικητικός και οικονομικός έλεγχος. Συμπεραίνουμε λοιπόν από τα παραπάνω ότι η σχέσης σύνδεσης αποτελεί προϋπόθεση για την δημιουργία Ομίλου ενώ αντίθετα η ύπαρξη σύνδεσης δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκη και Όμιλο.

Κατά την ελληνική νομοθεσία ο ορισμός της έννοιας της «συνδεδεμένης» επιχείρησης-προσώπου, διατυπώνεται στο άρθρο 42ε, παράγραφος 5, σε συνδυασμό με το άρθρο 96, παράγραφος 1 του Ν2190/20.

Ο Ν2190/20 με βάση το άρθρο 42ε, παράγραφος 5, περίπτωση α, όρισε ως «συνδεδεμένες» επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική. Πιο συγκεκριμένα, σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική υπάρχει όταν μια (μητρική) επιχείρηση:

1. είτε έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης, έστω και αν η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής επιχείρησης (πλειοψηφική συμμετοχή),
2. είτε ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής (συμβατικός έλεγχος),
3. είτε συμμετέχει στο κεφάλαιο της άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης και έχει το δικαίωμα, είτε άμεσα, είτε μέσω τρίτων, να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της θυγατρικής αυτής επιχείρησης (διορισμός μελών),
4. είτε ασκεί δεσπόμενη επιρροή στην άλλη (θυγατρική) επιχείρηση. Δεσπόμενη επιρροή υπάρχει όταν η μητρική επιχείρηση διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα, δηλαδή μέσω τρίτων που ενεργούν λογαριασμό της επιχείρησης αυτής, τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής και, ταυτόχρονα, ασκεί κυριαρχική επιρροή στη διοίκηση ή τη λειτουργία της τελευταίας.

Σύμφωνα με το Ν4172/13, ο οποίος με την παράγραφο 3α του άρθρου 64, όπως ίσχυσε για διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 01/01/2012, συμπλήρωσε την παράγραφο 2, του άρθρου 39 του Ν2238/94: «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», ως «συνδεδεμένες»²⁵ ορίστηκαν οι επιχειρήσεις που:

- Συνδέονται λόγω της συμμετοχής της μίας στην άλλη επιχείρηση, κατέχοντας άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια, ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου.
- Συνδέονται με κάθε άλλη επιχείρηση που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου σε μία από τις «συνδεδεμένες» επιχειρήσεις.
- Συνδέονται με κάθε άλλο πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή το πρόσωπο αυτό ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα καθοριστικής επιρροής στη λήψη των αποφάσεων της επιχείρησης ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα-επιχειρήσεις έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν.4172/2013 «πρόσωπο» είναι: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα. Ταυτόχρονα, και σύμφωνα με το ίδιο άρθρο

²⁵ <http://www.forologikanea.gr/news/endoomilikes-sunallages-kai-sundedemenes-epixeiriseis/>

του προαναφερόμενου νόμου, «συγγενικό πρόσωπο» θεωρείται: ο/η σύζυγος και οι ανιόντες ή κατιόντες σε ευθεία γραμμή. Ο όρος «ευθεία γραμμή» αναφέρεται στα πρόσωπα που το ένα κατάγεται από το άλλο (Κεφ.8, άρθρο 1463, Αστικός Κώδικας – Π.Δ. 456/1984.). Επομένως, τα αδέρφια και οι λοιπές περιπτώσεις συγγένειας, που δεν πληρούν την παραπάνω προϋπόθεση, δεν αποτελούν κριτήριο σύνδεσης στην εφαρμογή των διατάξεων περί συνδεδεμένων προσώπων στο πλαίσιο ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Για πρώτη φορά στη χώρα μας θεσπίστηκε υποχρέωση στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις για κατάρτιση φακέλου τεκμηρίωσης τιμών των μεταξύ τους συναλλαγών, με τις διατάξεις του άρθρου 26 ν.3728/2008 που είναι μη φορολογικές διατάξεις. Οι εν λόγω διατάξεις σχετικά με τις υπόχρεες επιχειρήσεις προέβλεπαν: «1. Εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο και μορφή στην Ελλάδα υποχρεούνται να εφαρμόζουν στις συναλλαγές τους με τις εταιρείες που είναι συνδεδεμένες με αυτές κατά την έννοια του άρθρου 42ε του κ.ν. 2190/1920 (ενδοομιλικές συναλλαγές), όρους οι οποίοι να είναι ταυτόσημοι ή όμοιοι, σε κάθε δε περίπτωση να μην αποκλίνουν ανατιολόγητα από τους όρους, οι οποίοι θα εφαρμόζονταν για τις ίδιες ή παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (αρχή των ίσων αποστάσεων).

3.2.1 Παράδειγμα συνδεδεμένων επιχειρήσεων

Για να κατανοηθούν καλύτερα όλα τα παραπάνω ακολουθούν κάποια παραδείγματα συνδεδεμένων επιχειρήσεων σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν.4172/2013:

- Η ανώνυμη εταιρεία «ΑΛΦΑ Α.Ε.» συμμετέχει κατά ποσοστό 80% στο μετοχικό κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρείας «ΒΗΤΑ Α.Ε.».

Συνεπώς οι ανώνυμες εταιρείες «ΑΛΦΑ Α.Ε.» και «ΒΗΤΑ Α.Ε.» θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα.

- Η ανώνυμη εταιρεία «ΔΕΛΤΑ Α.Ε.» συμμετέχει κατά 60% στο Διοικητικό Συμβούλιο της ανώνυμης εταιρείας «ΖΗΤΑ Α.Ε.».

Συνεπώς οι ανώνυμες εταιρείες «ΔΕΛΤΑ Α.Ε.» και «ΖΗΤΑ Α.Ε.» θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα.

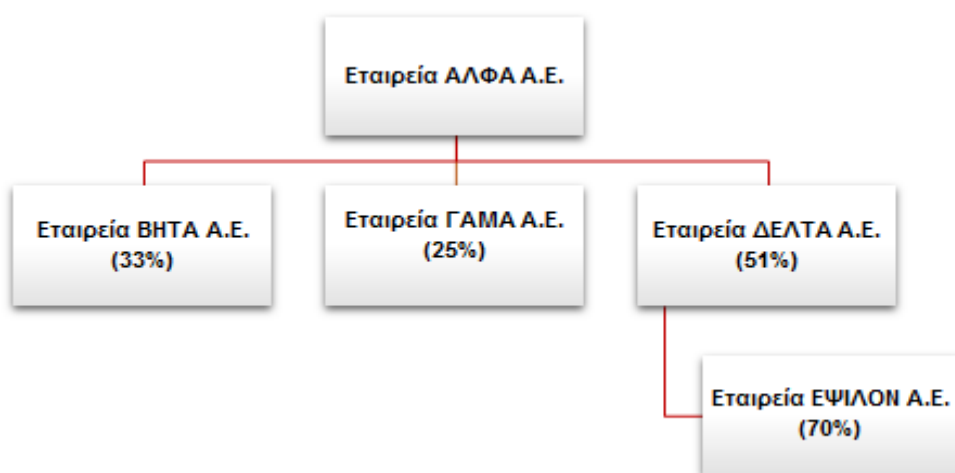
- Η ανώνυμη εταιρεία «ΡΑΜΑ Α.Ε.» συμμετέχει κατά ποσοστό 38% στα κέρδη της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης «ΑΓΓΕΙΟ Ε.Π.Ε.».

Συνεπώς οι εταιρείες «ΡΑΜΑ Α.Ε.» και «ΑΓΓΕΙΟ Ε.Π.Ε.» θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα.

Η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης «ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε.» είναι ομόρρυθμος εταίρος της ομόρρυθμης εταιρείας «ΑΦΟΙ ΒΗΤΑ ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» με ποσοστό συμμετοχής στις εταιρικές μερίδες κατά 45%.

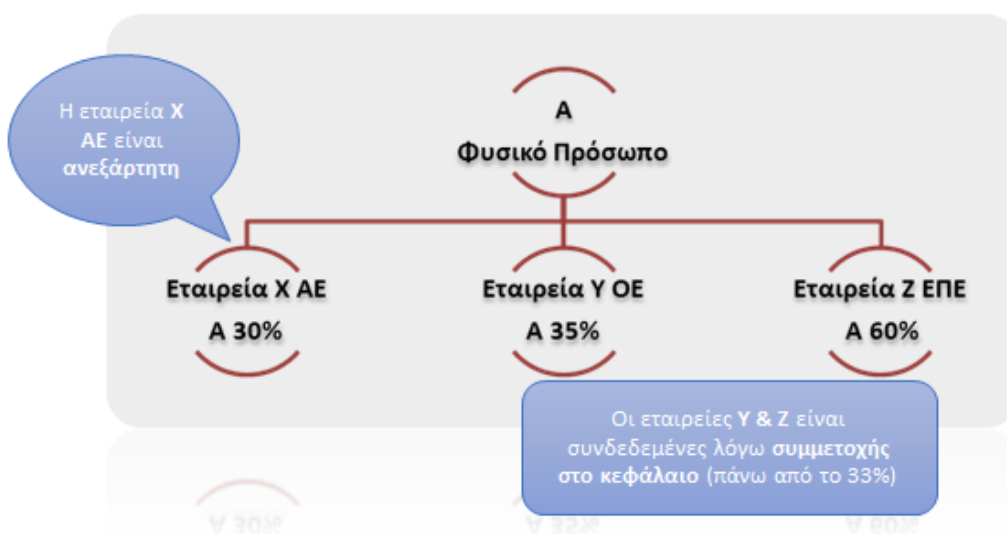
Συνεπώς οι εταιρείες «ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε.» και «ΑΦΟΙ ΒΗΤΑ ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα.

Επίσης



Πηγή: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/27424>

Οι εταιρείες ΑΛΦΑ Α.Ε., ΒΗΤΑ Α.Ε., ΔΕΛΤΑ Α.Ε. και ΕΨΙΛΟΝ Α.Ε. είναι συνδεδεμένες. Η εταιρεία ΓΑΜΑ Α.Ε. είναι ανεξάρτητη.



Πηγή: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/27424>

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.



Πηγή: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/27424>

Οι εταιρείες Α και Β θεωρούνται συνδεδεμένες επειδή έχουν κοινό Γενικό Διευθυντή ο οποίος ασκεί καθοριστική επιρροή.

3.3 Στόχοι ενδοομιλικών συναλλαγών

Σύμφωνα με κάποιους συγγραφείς (Abdallah 1989, AlEryani 1990, Arpan 1972, Borkowski 1990, Tang 1992) Οι στρατηγικοί στόχοι των διεθνών τιμών μεταβίβασης εμπίπτουν σε τρεις τομείς:

- a) στόχοι που σχετίζονται με τη φορολογία (Taxation-related Objectives)
- b) εσωτερικοί στόχοι με γνώμονα τη διοίκηση της επιχείρησης (Internal or Management-oriented Objectives)
- c) διεθνείς ή επιχειρησιακοί στόχοι (International or Operational Objectives)

Οι στόχοι²⁶ της ενδοομιλικής τιμολόγησης συνοψίζονται στα παρακάτω:

1. Διαχείριση της φορολογητέας ύλης
2. Προσαρμογή στα εθνικά φορολογικά πλαίσια

²⁶ Examining the Role of Transfer, Pricing as a Strategy for Multinational Firms Karen S. Cravens

3. Ανταγωνιστικότητα
4. Διαχείριση των δασμών του εμπορίου
5. Αποτίμηση απόδοσης
6. Προώθηση της επίτευξης των στόχων
7. Αντιμετώπιση των περιορισμών στη διαχείριση ρευστότητας
8. Ελαχιστοποίηση ρίσκου πληθωρισμού
9. Διαχείριση συναλλαγματικών ισοτιμιών
10. Ορθή απεικόνιση πραγματικού κόστους και εισοδήματος

3.4 Βασικές έννοιες

Ενδοομιλικές συναλλαγές: είναι οι συναλλαγές οι οποίες πραγματοποιούνται ανάμεσα στις επιχειρήσεις, οι οποίες συγκροτούν ένα όμιλο.

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις: είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας οικονομικής οντότητας. Έλεγχος είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας οντότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Μέθοδος κόστους: είναι μέθοδος λογιστικής κατά την οποία η επένδυση αναγνωρίζεται στο κόστος. Ο επενδυτής αναγνωρίζει τα έσοδα από την επένδυση μόνο στην έκταση που εισπράττει μερίσματα από σωρευμένα κέρδη της εκδότριας, τα οποία προκύπτουν μεταγενέστερα της ημερομηνίας απόκτησης. Μερίσματα που λαμβάνονται επί πλέον τέτοιων κερδών, θεωρούνται ανάκτηση της επένδυσης και αναγνωρίζονται αφαιρετικά του κόστους της επένδυσης. Όμιλος είναι μια μητρική εταιρία και όλες οι θυγατρικές της.

Έλεγχος: είναι η δυνατότητα άσκησης δεσπόζουσας επιρροής στη διοίκηση των χρηματοοικονομικών και επιχειρηματικών πολιτικών μίας οικονομικής μονάδας με σκοπό την απόκτηση ωφελειών από τις δραστηριότητες της

Μητρική εταιρεία: είναι μια εταιρεία που κατέχει αρκετές μετοχές με δικαίωμα ψήφου σε άλλη επιχείρηση για τον έλεγχο της διαχείρισης και λειτουργίας στην πράξη και της επιρροής ή εκλογής του Δ.Σ. της. Η δεύτερη εταιρεία θεωρείται θυγατρική της μητρικής εταιρείας.

Θυγατρική εταιρεία: είναι μια εταιρεία που ανήκει ή ελέγχεται από άλλη εταιρεία, η οποία ονομάζεται η μητρική εταιρεία ή εταιρεία χαρτοφυλακίου. Η θυγατρική μπορεί να είναι ιδιωτική ή κρατική επιχείρηση.

Δικαιώματα μειοψηφίας: είναι το μέρος του κέρδους ή της ζημίας και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μίας θυγατρικής που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική εταιρεία.

Ουσιώδης επιρροή: είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της εκδότριας χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές. Ουσιαστικά θεωρείται ότι υπάρχει ουσιώδης επιρροή, όταν ο επενδυτής κατέχει ένα ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου (άμεσα ή έμμεσα) από 20% και πάνω, χωρίς βεβαίως να έχει έλεγχο ή από κοινού έλεγχο στην εκδότρια (ήτοι κάτω του 50%).

Κάθετος όμιλος: αποτελείται από τη μητρική επιχείρηση με τις θυγατρικές τις επιχειρήσεις, καθώς και από τις θυγατρικές των θυγατρικών επιχειρήσεων.

Οριζόντιος όμιλος: αποτελείται από επιχειρήσεις, που έχουν τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση ή τα διοικητικά τους συμβούλια απαρτίζονται κατά πλειοψηφία από αυτά τα πρόσωπα. Δεν υπάρχει συμμετοχική σχέση μεταξύ των επιχειρήσεων αυτών.

Επιχείρηση: θεωρείται κάθε μονάδα, ανεξάρτητα από τη νομική της μορφή, που ασκεί οικονομική δραστηριότητα, ως τέτοιες νοούνται ιδίως οι μονάδες που ασκούν βιοτεχνική ή άλλη δραστηριότητα, ατομικά ή οικογενειακά, προσωπικές εταιρείες ή ενώσεις προσώπων που ασκούν τακτικά μια οικονομική δραστηριότητα.

Συγγενής επιχείρηση: είναι η επιχείρηση στην οποία η επενδύουσα ασκεί σημαντική επιρροή και η οποία δεν είναι εξαρτημένη της επενδύουσας ούτε κοινοπρακτεί με αυτήν.

Συνδεδεμένο πρόσωπο: είναι κάθε πρόσωπο το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στην διοίκηση του ελέγχου ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο είναι συνδεδεμένο.

Κοινοπραξία: είναι ένας συμβατικός διακανονισμός, με τον οποίο δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο.

Κοινοπρακτών: είναι ένα μέλος σε μία κοινοπραξία το οποίο έχει από κοινού έλεγχο σε αυτήν την οντότητα με άλλο ή άλλα μέλη

3.5 ΟΟΣΑ και κατευθυντήριες οδηγίες

Ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ)²⁷ είναι ένας διακυβερνητικός οικονομική οργάνωση με 37 χώρες-μέλη, που ιδρύθηκε το 1961 για να τονώσει την οικονομική πρόοδο και το παγκόσμιο εμπόριο. Πρόκειται για ένα

²⁷ https://el.wikipedia.org/wiki/Οργανισμός_Οικονομικής_Συνεργασίας_και_Ανάπτυξης

φόρουμ χωρών που χαρακτηρίζουν τους εαυτούς τους ως δεσμευμένους για τη δημοκρατία και την οικονομία της αγοράς, παρέχοντας μια πλατφόρμα για να συγκρίνουν τις εμπειρίες πολιτικής, αναζητώντας απαντήσεις σε κοινά προβλήματα, εντοπίζοντας καλές πρακτικές και συντονίζοντας τις εσωτερικές και διεθνείς πολιτικές των μελών της. Ο Οργανισμός για την Ευρωπαϊκή Οικονομική Συνεργασία (ΟΕΕΕ) ιδρύθηκε το 1948 για τη διαχείριση της αμερικανικής και канаδικής βοήθειας στο πλαίσιο του σχεδίου Marshall για την ανασυγκρότηση της Ευρώπης μετά τον Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο. Άρχισε τις δραστηριότητές του στις 16 Απριλίου 1948 και προέκυψε από την εργασία που πραγματοποίησε η Επιτροπή Οικονομικής Συνεργασίας το 1947 στο πλαίσιο της προετοιμασίας για το σχέδιο Marshall . Από το 1949, είχε την έδρα του στο Château de la Muette στο Παρίσι της Γαλλίας. Μετά την ολοκλήρωση του σχεδίου Marshall, ο ΟΟΣΑ επικεντρώθηκε σε οικονομικά ζητήματα. Κατά τη διάρκεια της προηγούμενης δεκαετίας, ο Ο.Ο.Σ.Α. είχε αντιμετωπίσει μια σειρά οικονομικών, κοινωνικών και περιβαλλοντικών ζητημάτων εμβαθύνοντας περαιτέρω τη σχέση και δέσμευσή του με τις επιχειρήσεις, τα συνδικάτα και άλλους αντιπροσώπους της κοινωνίας. Οι διαπραγματεύσεις του Ο.Ο.Σ.Α. αφορούν την φορολογία μεταφοράς καθώς και την τιμολόγηση προϊόντων. Με άλλα λόγια ο Ο.Ο.Σ.Α., έχει προετοιμάσει το έδαφος για τις διμερείς φορολογικές συνθήκες σε όλο τον κόσμο.

Η Ελλάδα, ως μέλος του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας & Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) έχει προσχωρήσει στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις (Οδηγίες) οι οποίες αποτελούν συστάσεις που απευθύνονται από τις κυβερνήσεις που τις υιοθετούν στις πολυεθνικές επιχειρήσεις που λειτουργούν στις χώρες τους ή που εδρεύουν στις χώρες τους και δραστηριοποιούνται στο εξωτερικό.

Οι Οδηγίες έχουν σκοπό να εξασφαλίσουν ότι η λειτουργία των εν λόγω επιχειρήσεων εναρμονίζεται με κυβερνητικές πολιτικές, να ενδυναμώσουν την αμοιβαία εμπιστοσύνη μεταξύ των επιχειρήσεων και των κοινωνιών στις οποίες δραστηριοποιούνται, να βοηθήσουν στη βελτίωση του κλίματος για τις ξένες επενδύσεις και να προωθήσουν τη συμβολή των πολυεθνικών επιχειρήσεων στην αειφόρο ανάπτυξη. Μολονότι απευθύνονται κατ' αρχήν σε πολυεθνικές επιχειρήσεις, τόσο στις μεγάλες όσο και στις μικρομεσαίες, η τήρησή τους συνιστάται και στις εθνικές επιχειρήσεις.

Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την εφαρμογή της "αρχής του πλήρους ανταγωνισμού", η οποία αντιπροσωπεύει τη διεθνή συναίνεση σχετικά με την εκτίμηση (για τους σκοπούς του φόρου εισοδήματος) των διασυνοριακών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Δεν δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο της προέγκρισης το ονομαστικό ποσό των τιμών συναλλαγών με συνδεδεμένες επιχειρήσεις και το ονομαστικό ποσοστό του περιθωρίου μικτού ή καθαρού κέρδους από συναλλαγές με συνδεδεμένες

επιχειρήσεις. Η διάρκεια ισχύος της Απόφασης Προέγκρισης δεν δύναται να υπερβαίνει τα τέσσερα (4) έτη.

Στη σημερινή οικονομία, όπου οι πολυεθνικές επιχειρήσεις διαδραματίζουν ολοένα και σημαντικότερο ρόλο, οι ενδοομιλικές συναλλαγές εξακολουθούν να απασχολούν εντατικά και σε καθημερινή βάση τις φορολογικές διοικήσεις αλλά και τις επιχειρήσεις.

Οι κυβερνήσεις πρέπει να μεριμνήσουν ώστε τα φορολογητέα κέρδη των πολυεθνικών να μην μετατοπίζονται τεχνητά από τη δικαιοδοσία τους και ότι η φορολογική βάση που αναφέρουν οι πολυεθνικές στη χώρα τους αντικατοπτρίζει την πραγματική οικονομική δραστηριότητα που ασκείται εκεί.

Οι φορολογούμενοι χρειάζονται μια σαφή καθοδήγηση σχετικά με την ορθή εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού.

Προβλέπουν μη δεσμευτικές αρχές σύμφωνα πάντα με την ισχύουσα νομοθεσία και τα διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα υπεύθυνης επιχειρηματικής συμπεριφοράς, με σκοπό:

- να εξασφαλίσουν ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις ασκούν τις δραστηριότητές τους σε αρμονία με τις κυβερνητικές πολιτικές των χωρών που τις φιλοξενούν υπακούοντας στους εθνικούς νόμους,
- να ενδυναμώσουν, την αμοιβαία εμπιστοσύνη ανάμεσα στις επιχειρήσεις και τις κοινωνίες στις οποίες δραστηριοποιούνται,
- να βοηθήσουν στη βελτίωση του κλίματος για τις ξένες επενδύσεις,
- να ενισχύσουν τη συμβολή των πολυεθνικών επιχειρήσεων στην αειφόρο ανάπτυξη.

Οι Οδηγίες:

i) συνιστούν τον μοναδικό, περιεκτικό και πολυμερή κώδικα καλής συμπεριφοράς για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις, με τον οποίο οι κυβερνήσεις ανέλαβαν την υποχρέωση να προωθήσουν με ειδικούς μηχανισμούς,

ii) συμβάλουν στην προώθηση της θετικής συμβολής των επιχειρήσεων στην οικονομική, περιβαλλοντική και κοινωνική πρόοδο παγκοσμίως,

iii) καθιερώνουν αρχές σε ευρεία σειρά θεμάτων επιχειρηματικής δεοντολογίας, όπως οι εργασιακές σχέσεις, το περιβάλλον, η διαφάνεια, ο ανταγωνισμός, η διαφθορά και η φορολογία,

iv) στοχεύουν στη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ επιχειρήσεων, εργαζομένων, κυβερνήσεων και της κοινωνίας γενικότερα, και

ν) υποστηρίζονται τόσο από την επιχειρηματική κοινότητα όσο και από τις συνδικαλιστικές ενώσεις των εργαζομένων.

Αν και απευθύνονται κατ' αρχήν στις πολυεθνικές επιχειρήσεις ανεξαρτήτως μεγέθους, η τήρησή τους συνιστάται και στις εθνικές επιχειρήσεις.

Οι Οδηγίες περιληπτικά, περιλαμβάνουν τα εξής κεφάλαια:

✓ **ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ**

Γενικές αρχές ορθής επιχειρηματικής συμπεριφοράς στις χώρες όπου δραστηριοποιούνται οι πολυεθνικές επιχειρήσεις.

✓ **ΔΙΑΦΑΝΕΙΑ**

Δημοσιοποίηση βασικών πληροφοριών σχετικών με τις δραστηριότητες των επιχειρήσεων

✓ **ΑΝΘΡΩΠΙΝΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ**

Σεβασμός των διεθνώς αναγνωρισμένων ανθρωπίνων δικαιωμάτων όσων επηρεάζονται από τις δραστηριότητες των πολυεθνικών.

✓ **ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗ ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΑΚΕΣ ΣΧΕΣΕΙΣ**

Συστάσεις σε μια σειρά τομέων, όπως τα δικαιώματα και η μεταχείριση των εργαζομένων και η κατάργηση της παιδικής και της καταναγκαστικής εργασίας

✓ **ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ**

Συστάσεις σε τομείς, όπως τα συστήματα περιβαλλοντικής διαχείρισης και η αντιμετώπιση των περιβαλλοντικών επιπτώσεων των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων

✓ **ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΔΩΡΟΔΟΚΙΑΣ, ΤΗΣ ΕΞΩΘΗΣΗΣ ΣΕ ΔΩΡΟΔΟΚΙΑ ΚΑΙ ΤΗΣ ΕΚΒΙΑΣΗΣ**

Συστάσεις για την αποφυγή της δωροδοκίας, και άλλων μορφών διαφθοράς

✓ **ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΤΩΝ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΩΝ**

Εξασφάλιση του σεβασμού όλων των συμφερόντων των καταναλωτών από τις επιχειρήσεις

✓ **ΕΠΙΣΤΗΜΗ ΚΑΙ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ**

Ενθάρρυνση των επιχειρήσεων να συμβάλλουν στην ανάπτυξη της εγχώριας δυναμικότητας με τη μεταφορά τεχνογνωσίας στις χώρες όπου αυτές δραστηριοποιούνται

✓ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ

Οι επιχειρήσεις θα πρέπει να ασκούν τις δραστηριότητές τους κατά τρόπο σύμφωνο με την εφαρμοστέα νομοθεσία περί ανταγωνισμού

✓ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων και συνεργασία με τις τοπικές φορολογικές αρχές.

3.6 Αρχή ίσων αποστάσεων

Η αρχή των ίσων αποστάσεων²⁸ (Arm's Length Principle), αποτελεί ένα διεθνώς αποδεκτό πρότυπο τιμολόγησης μεταξύ συνδεδεμένων μερών (προσώπων). Η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων θα μπορούσε να αποδοθεί εννοιολογικά ως το αποτέλεσμα της προσπάθειας τήρησης κοινών μεταβλητών/παραδοχών (κοινών κανόνων) κατά τη διαδικασία τιμολόγησης ανάμεσα σε συνδεδεμένα πρόσωπα και ανάμεσα σε ανεξάρτητα πρόσωπα. Είναι δηλαδή η διαδικασία εξάλειψης όλων των “ευνοϊκών” όρων που δυνητικά θα μπορούσε να περιλαμβάνει μία ενδοομιλική τιμολόγηση εξαιτίας της εκάστοτε ειδικής συνθήκης σύνδεσης.

Η επίσημη διατύπωση της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων αναφέρεται στην 1η παράγραφο του 9ου άρθρου της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ. Επί της ουσίας η εν λόγω παράγραφος αναφέρει ότι: όταν στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων, δημιουργούνται ή επιβάλλονται συνθήκες ή/και όροι που διαφέρουν από εκείνους που θα συμφωνούνταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα οποιαδήποτε κέρδη που θα έπρεπε να έχουν πιστωθεί σε μία από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν έχουν πιστωθεί, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογηθούν ανάλογα.

Είναι γεγονός ότι οι συναλλαγές ανάμεσα σε ανεξάρτητες εταιρείες συνήθως, αν όχι πάντα, διέπονται από οικονομικούς/εμπορικούς όρους που απορρέουν από την ελεύθερη αγορά. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι στις εν λόγω συναλλαγές δεν υφίσταται η έννοια της κυριαρχικής ή/και δεσπόζουσας επιρροής. Οι αντισυμβαλλόμενοι 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 την οποιαδήποτε τιμολογιακή πολιτική που δεν θα συνάδει με το δικό τους επιχειρηματικό συμφέρον. Αντίθετα, όταν συνδεδεμένες εταιρείες συναλλάσσονται η μία με την άλλη, οι εμπορικοί και οικονομικοί όροι που προκύπτουν πιθανόν να μην επηρεάζονται άμεσα από τις δυνάμεις της ελεύθερης αγοράς. Όπως έχει ήδη προαναφερθεί, η ύπαρξη κεντρικής διοίκησης, κοινής

²⁸ <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/27563>

στρατηγικής και δεσπόζουσας/κυριαρχικής επιρροής, μεταξύ συνδεδεμένων μερών, μπορεί να αποτελέσουν, εσφαλμένα, βάση για την αποφυγή ορθής τιμολόγησης με σκοπό την μεταφορά φορολογητέας ύλης σε ευνοϊκότερα φορολογικά καθεστάτα.

Παρόλα αυτά, στις οδηγίες του ΟΟΣΑ αναφέρεται ότι οι φορολογικές διοικήσεις δεν θα πρέπει επί της αρχής να θεωρούν ότι στις περιπτώσεις των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων γίνεται προσπάθεια διάβρωσης ή και μεταφορά φορολογητέας ύλης (Chapter I, par. 1.2 – OECD Transfer Pricing Guidelines 2017). Και αυτό γιατί μπορεί να υπάρχει όντως αντικειμενική δυσκολία προσδιορισμού της ακριβούς τιμής, με βάση την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, όταν μία συναλλαγή λαμβάνει χώρα μέσα σε ένα πραγματικό πλαίσιο μιας ιδιαίτερης εμπορικής στρατηγικής (π.χ. διείσδυση σε νέα αγορά, μετακύλιση κόστους λειτουργιών κεντρικής διοίκησης κ.τ.λ.). Αυτό που πραγματικά παίζει σημαντικό ρόλο σε αυτές τις ειδικές περιπτώσεις είναι να γίνονται οι αναγκαίες προσαρμογές (adjustments), 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.

Είναι δηλαδή όλες οι επιμέρους παράμετροι που επηρεάζουν το πραγματικό μοντέλο κοστολόγησης και, κατ' επέκταση, τιμολόγησης που χρησιμοποιεί η εκάστοτε επιχείρηση τόσο για τις συναλλαγές της με τους τρίτους ανεξάρτητους πελάτες της, όσο και με τις συνδεδεμένες της επιχειρήσεις. Προφανώς, μέσα στο παραπάνω πλαίσιο, είναι σημαντικό να ληφθεί υπόψη και η ανάγκη που προκύπτει να γίνουν προσαρμογές για την προσέγγιση των συνθηκών των ίσων αποστάσεων ανεξάρτητα από οποιαδήποτε συμβατική υποχρέωση των μερών να καταβάλλουν μία συγκεκριμένη τιμή, ή οποιαδήποτε πρόθεση των μερών να ελαχιστοποιήσουν το φόρο. Με λίγα λόγια δηλαδή καθίσταται σαφές ότι, ιεραρχικά, πρώτα πρέπει να διασφαλίζονται οι συνθήκες της ελεύθερης αγοράς, με τις όποιες ορθές αναπροσαρμογές, και στη συνέχεια να εξυπηρετούνται οι συμβατικοί όροι μιας συναλλαγής που μπορεί να προκύπτουν από μια εμπορική συμφωνία μεταξύ συνδεδεμένων μερών.

3.7 Συμφωνίες Προκαθορισμένης Τιμολόγησης (APA)

Οι Συμφωνίες Προκαθορισμένων Τιμολογήσεων (Σ.Π.Τ.) ή όπως διεθνώς ονομάζονται Advanced Pricing Agreement είναι συμφωνίες μεταξύ ενός ή περισσοτέρων προσώπων (επιχειρήσεων) και μίας ή περισσοτέρων Φορολογικών Διοικήσεων. Με αυτές καθορίζεται η μέθοδος και σειρά κριτηρίων για τον προσδιορισμό της αξίας, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων.

Στη χώρα μας για να είναι σύννομες με το εσωτερικό δίκαιο έχουν λάβει τη μορφή αποφάσεων προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Τα παραπάνω ισχύουν και για συναλλαγές μεταξύ εγχώριας επιχείρησης και μόνιμης εγκατάστασής της στην αλλοδαπή καθώς και για συναλλαγές μεταξύ μόνιμων εγκαταστάσεων αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα και των κεντρικών τους ή συνδεδεμένων με αυτά προσώπων.

Οι συμφωνίες αυτές παρέχουν ασφάλεια τόσο στις επιχειρήσεις όσο και στις φορολογικές διοικήσεις και αποφεύγονται μακροχρόνιες και κοστοβόρες δικαστικές διαμάχες.

Μπορεί να αφορούν το σύνολο των διασυνοριακών συναλλαγών επιχείρησης ή μέρος αυτών, συνήθως επιδιώκονται για σύνθετες συναλλαγές και όχι για απλές, επίσης ισχύουν για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.

ΕΙΔΗ ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΕΩΝ:

1. Μονομερής

Αφορά μία ημεδαπή επιχείρηση ή μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα και τις Ελληνικές Φορολογικές αρχές.

Παρέχει ασφάλεια μόνο για την ελληνική επιχείρηση, δεν εξασφαλίζει το αντισυμβαλλόμενο συνδεδεμένο πρόσωπο και δεν εγγυάται την αποφυγή της διπλής φορολογίας διότι δεν δεσμεύει τις φορολογικές αρχές χωρών στις οποίες είναι εγκατεστημένες οι αντισυμβαλλόμενοι. Συνιστάται μόνο σε περίπτωση που ο αντισυμβαλλόμενος της ελληνικής επιχείρησης είναι εγκατεστημένος σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας.

2. Διμερής ή πολυμερής

Αφορά μία ημεδαπή επιχείρηση ή μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, ένα ή περισσότερα συνδεδεμένα με αυτή πρόσωπα στην αλλοδαπή τις Ελληνικές Φορολογικές Αρχές και τις Φορολογικές Αρχές των χωρών στις οποίες είναι εγκατεστημένα τα συνδεδεμένα πρόσωπα.

Απαραίτητη προϋπόθεση η ύπαρξη με τις χώρες αυτές συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας. Οι διαπραγματεύσεις μεταξύ των φορολογικών αρχών διεξάγονται βάσει του άρθρου 25 του Πρότυπου Συμβάσεων του ΟΟΣΑ όπως αυτό έχει ενσωματωθεί σε κάθε σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας.

Η διμερής ή πολυμερής στο εσωτερικό της χώρας θα έχει τον τύπο της απόφασης προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης για την Ελληνική επιχείρηση, με τις Φορολογικές Αρχές των άλλων χωρών θα έχει τη μορφή συμφωνίας ή ανταλλαγής εγγράφων και για τα συνδεδεμένα πρόσωπα που αφορά στην αλλοδαπή θα έχει όποια μορφή έχει προβλεφθεί στη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης αυτού.

Οι διμερείς ή πολυμερείς συμφωνίες προκαθορισμένων τιμολογήσεων παρέχουν πλήρη ασφάλεια για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Νομικό πλαίσιο που ισχύει στη χώρα μας:

Η προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης προβλέπεται στη χώρα μας από τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4174/2013 και η διαδικασία και οι λεπτομέρειες εφαρμογής καθορίζονται με την ΠΟΛ 1184/2013 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης

- i. Συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, για τις συναλλαγές τους με το κεντρικό, καθώς και με τα συνδεδεμένα πρόσωπα, του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρεί στην αλλοδαπή ελληνική επιχείρηση δύνανται να υποβάλουν στον Γενικό Γραμματέα αίτηση προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα.
- ii. Αντικείμενο της προέγκρισης της προηγούμενης παραγράφου αποτελεί το ενδεδειγμένο σύνολο κριτηρίων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Τα κριτήρια αυτά περιλαμβάνουν κυρίως τη χρησιμοποιούμενη μέθοδο τεκμηρίωσης, τα στοιχεία σύγκρισης ή αναφοράς και τις σχετικές προσαρμογές, καθώς και τις κρίσιμες παραδοχές για τις μελλοντικές συνθήκες.

Αντικείμενο της προέγκρισης μπορεί επίσης να αποτελέσει και κάθε άλλο εξειδικευμένο ζήτημα που αφορά την τιμολόγηση των συναλλαγών με συνδεδεμένα πρόσωπα.

- iii. Ο Γενικός Γραμματέας εξετάζει την αίτηση και την αποδέχεται ή την απορρίπτει. Η σχετική απόφαση εκδίδεται εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της αίτησης προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και κοινοποιείται στους αιτούντες. Η διάρκεια ισχύος της απόφασης προέγκρισης δεν δύναται να υπερβαίνει τα τέσσερα (4) έτη και η

χρονική ισχύς της δεν δύναται να ανατρέχει σε φορολογικό έτος που έχει παρόλθι κατά τη στιγμή της υποβολής της αίτησης προέγκρισης.

- iv. Οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών της επιχείρησης, τις οποίες αφορά η απόφαση προέγκρισης, θεωρούνται ότι δεν διαφέρουν από αυτές που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων προσώπων, εφόσον τηρούνται τα οριζόμενα στην απόφαση αυτή. Ο φορολογικός έλεγχος των συναλλαγών, οι οποίες αποτελούν αντικείμενο της προέγκρισης, περιορίζεται στην επαλήθευση, ότι τηρήθηκαν τα οριζόμενα στην απόφαση προέγκρισης και ότι εξακολουθούν να ισχύουν οι παραδοχές, οι περιστάσεις και οι όροι στις οποίες αυτή βασίστηκε.

Πέραν των υποχρεώσεων τήρησης και διαφύλαξης στοιχείων που επιβάλλονται από άλλες διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας, η επιχείρηση υποχρεούται να διαφυλάσσει τα στοιχεία τεκμηρίωσης που αφορούν την απόφαση προέγκρισης για το χρονικό διάστημα για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων κάθε φορολογικού έτους το οποίο αφορά η απόφαση προέγκρισης.

- v. Η απόφαση προέγκρισης αναθεωρείται οποτεδήποτε κατά τη διάρκεια ισχύος της, είτε κατόπιν αίτησης από το ενδιαφερόμενο πρόσωπο, είτε αυτεπάγγελτα από τον Γενικό Γραμματέα, στις εξής περιπτώσεις:
- εφόσον οι κρίσιμες παραδοχές στις οποίες βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης αποδειχθούν εσφαλμένες,
 - εφόσον επήλθε ουσιώδης μεταβολή των κρίσιμων παραδοχών ή συνθηκών που καθιστά αδύνατη την τήρηση των οριζόμενων στην απόφαση προέγκρισης,
 - σε περίπτωση εφαρμογής της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού της εκάστοτε εφαρμοστέας διμερούς σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας ή της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων για τις ίδιες συναλλαγές του ίδιου φορολογουμένου.

Ο Γενικός Γραμματέας εκδίδει απόφαση για την αναθεώρηση της αρχικής απόφασης προέγκρισης, η οποία κοινοποιείται στους αιτούντες και έχει τα αποτελέσματα που ορίζονται στην παράγραφο 4, αρχής γενομένης από την έκδοσή της.

- vi. Η απόφαση προέγκρισης δύναται να ανακληθεί από τη Φορολογική Διοίκηση κατά τη διάρκεια ισχύος της στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) εφόσον διαπιστωθεί, ότι τα στοιχεία ή κρίσιμες παραδοχές στα οποία βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης ήταν ανακριβείς, λόγω εσφαλμένης ερμηνείας ή πλημμελειών που αποδίδονται στον φορολογούμενο,

β) εφόσον διαπιστωθεί, ότι οι αιτούντες δεν τήρησαν ουσιώδη όρο ή υποχρέωση που ορίζονται στην απόφαση προέγκρισης.

Σε περίπτωση ανάκλησης, η απόφαση προέγκρισης θεωρείται ως μηδέποτε εκδοθείσα.

vii. Η απόφαση προέγκρισης δύναται να ακυρωθεί από τη Φορολογική Διοίκηση οποτεδήποτε κατά τη διάρκεια ισχύος της στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) εφόσον διαπιστωθεί ότι επήλθε ουσιώδης μεταβολή των κρίσιμων παραδοχών ή συνθηκών στις οποίες βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης,

β) εφόσον διαπιστωθεί ότι η επιχείρηση δεν τήρησε ουσιώδεις όρους ή υποχρεώσεις που ορίζονται από την απόφαση προέγκρισης,

γ) εφόσον επέλθει ουσιώδης μεταβολή των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων οι οποίες επηρεάζουν ουσιωδώς την απόφαση προέγκρισης.

Δεν επιτρέπεται η ακύρωση της απόφασης προέγκρισης, εφόσον είναι δυνατή η αναθεώρηση της σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 5.

Σε περίπτωση ακύρωσης, η ισχύς της απόφασης προέγκρισης παύει από το χρονικό σημείο που ορίζεται με την απόφαση ακύρωσης.

viii. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται τα ειδικότερα θέματα τα οποία είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων και ειδικότερα η διαδικασία για την προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, την αναθεώρηση, την ανάκληση και την ακύρωση της, το ειδικότερο περιεχόμενο της αίτησης προέγκρισης, τα σχετικά παράβολα, η διαδικασία συνεννόησης με τις αρμόδιες αρχές άλλων εμπλεκόμενων κρατών, ο τύπος και το περιεχόμενο των αποφάσεων της Φορολογικής Διοίκησης, καθώς και κάθε σχετικό θέμα.»

Έλεγχος τιμολόγησης συναλλαγών όταν για αυτές υπάρχει απόφαση προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης έχουμε:

Σε περίπτωση που διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος σε επιχείρηση για την οποία έχει εκδοθεί απόφαση προέγκρισης, για τις συναλλαγές και το χρονικό διάστημα που αφορά η απόφαση ελέγχεται μόνο αν τηρήθηκαν τα προβλεπόμενα στην απόφαση. Εφόσον αυτά έχουν τηρηθεί θεωρείται ότι τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων για τις συναλλαγές που καλύπτονται από την απόφαση.

Ουσιαστικά, αυτό είναι ένα από τα σημαντικά πλεονεκτήματα της επιλογής της εν λόγω μεθόδου. Αυτό γιατί οι επιχειρήσεις που θα επιλέξουν την μέθοδο της

προέγκρισης αποφεύγουν τις αντεγκλήσεις με τους φορολογικούς ελεγκτές δεδομένου ότι ο φορολογικός ελεγκτής δεν έχει δικαίωμα πλέον να διενεργήσει ο ίδιος έλεγχο αλλά περιορίζεται στο να ελέγξει μόνο αν τηρήθηκαν οι διαδικασίες και τίποτα παραπάνω. Σίγουρα αυτό εξυπηρετεί και τους φορολογικούς ελεγκτές καθώς η διαπίστωση του αν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων είναι θέμα με εξαιρετική πολυπλοκότητα και δυσκολία.

3.8 Μέθοδοι ενοποίησης

Η ενοποίηση των λογιστικών καταστάσεων αποτελεί αναπόσπαστο μέρος στις διαδικασίες αποτίμησης ομίλων εταιρειών και εξαγωγής της δίκαιης αξίας τους. Στην κατανόηση των ενοποιημένων λογιστικών καταστάσεων -ισολογισμού, κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης και κατάστασης ταμειακών ροών- είναι ιδιαίτερα σημαντική η γνώση των διαφορετικών τρόπων ενοποίησης των λογαριασμών μεταξύ της μητρικής εταιρείας και των εκάστοτε θυγατρικών της επιχειρήσεων. Η εν λόγω παρουσίαση ασχολείται με τις μεθόδους ενοποίησης των λογιστικών καταστάσεων βάσει των πρακτικών που ακολουθούνται στην Ευρωπαϊκή Ένωση και ιδιαίτερα στη Μ. Βρετανία, αλλά και βάσει των πρακτικών που έχουν υιοθετηθεί και εφαρμόζονται στην ελληνική αγορά.

Μέθοδος Ολικής Ενοποίησης (Full Method of Consolidation)²⁹

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 27, όταν μεταξύ δύο ή περισσότερων εταιρειών υπάρχει η σχέση μητρικής με θυγατρική(ή θυγατρικές), τότε η μητρική παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες περιλαμβάνει όλες τις θυγατρικές της, με εξαίρεση τις θυγατρικές εκείνες στις οποίες ο έλεγχος είναι προσωρινός διότι αποκτήθηκαν με σκοπό τη διάθεσή τους εντός δώδεκα μηνών. Στην περίπτωση αυτή, οι θυγατρικές χαρακτηρίζονται ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο κατεχόμενο για πώληση και δεν ενοποιούνται.

Δεν απαιτείται να συστήσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μία μητρική η οποία:

- Η ίδια είναι θυγατρική μιας άλλης μητρικής με την προϋπόθεση ότι η τελική μητρική κατέχει, είτε το σύνολο των δικαιωμάτων αυτής, είτε δεν κατέχει το σύνολο των δικαιωμάτων και οι άλλοι μέτοχοι (μειοψηφία) δεν αντιτάσσονται στη μη ενοποίηση.
- Συμμετοχικοί ή χρεωστικοί τίτλοι της μητρικής δε διαπραγματεύονται σε χρηματιστήριο.

²⁹Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις Γ. Γαλφυριανάκης, Καθηγητής Εφαρμογών, Τμήμα Λογιστικής

- Η μητρική δεν είναι σε διαδικασία εισαγωγής σε χρηματιστήριο ή σε άλλο θεσμικό οργανισμό για σκοπούς έκδοσης σε μία δημόσια αγορά.
- Η τελική, ή μία οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική, συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Χ.Π.Α

Οι βασικές διαδικασίες ολικής ενοποίησης έχουν ως ακολούθως:

Η Ολική³⁰ ή Πλήρης ενοποίηση αντιμετωπίζει ομοιόμορφα το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων των ενοποιούμενων επιχειρήσεων, ανεξαρτήτως εάν μέρος αυτών των στοιχείων αναλογεί και σε εκτός ομίλου μετόχους ή εταίρους της μειοψηφίας. Επομένως, τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της θυγατρικής εταιρείας ενσωματώνονται στον ενοποιημένο ισολογισμό στο 100% της αξίας τους ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής της μητρικής.

Η λογιστική αξία της επένδυσης (συμμετοχής) της μητρικής απαλείφεται με την αναλογία της μητρικής στα Ίδια Κεφάλαια της θυγατρικής. Η απαλοιφή αυτή γίνεται με τις εύλογες αξίες των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της θυγατρικής που προσδιορίστηκαν κατά την εξαγορά της.

Τα δικαιώματα μειοψηφίας πάνω στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής εμφανίζονται στον Ενοποιημένο Ισολογισμό εντός των Ιδίων Κεφαλαίων. Ο υπολογισμός των δικαιωμάτων μειοψηφίας γίνεται επί των ιδίων κεφαλαίων που προκύπτουν από τις εύλογες αξίες των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που προσδιορίστηκαν κατά την εξαγορά από τη μητρική. Το συνολικό καθαρό αποτέλεσμα της περιόδου κατανέμεται σε αυτό που αναλογεί στους ιδιοκτήτες της μητρικής και στα δικαιώματα μειοψηφίας. Ακόμα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των προς ενοποίηση εταιρειών αθροίζονται γραμμή προς γραμμή.

Τα κονδύλια των ιδίων κεφαλαίων των θυγατρικών που απομένουν μετά το συμψηφισμό με την αξία της συμμετοχής που εμφανίζεται στα βιβλία της μητρικής και την αναλογία των δικαιωμάτων μειοψηφίας, αθροίζονται με τα αντίστοιχα της μητρικής.

Ενδοεταιρικά υπόλοιπα (απαιτήσεις - υποχρεώσεις), ενδοεταιρικές συναλλαγές (έσοδα-έξοδα) και κέρδη/ζημιές από ενδοεταιρικές συναλλαγές, όπως αγοραπωλησίες παγίων και αποθεμάτων μεταξύ των ενοποιούμενων εταιρειών, απαλείφονται πλήρως.

Απαλείφονται τα μερίσματα που διανέμει μία θυγατρική στη μητρική της καθώς αντιπροσωπεύουν ενδοεταιρικές συναλλαγές και δεν αποτελούν για τον όμιλο πραγματικές εκροές διαθεσίμων.

³⁰Γκίνολου Δημήτρης, Ταχυνάκης Παναγιώτης, Λογιστική Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων, Εκδόσεις Rosili, Αθήνα 2004,

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται, με τη χρήση των ιδίων λογιστικών αρχών και πολιτικών από όλες τις ενοποιούμενες εταιρείες.

Επίσης οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής και των θυγατρικών πρέπει να έχουν την ίδια ημερομηνία αναφοράς (π.χ. τέλος χρήσης 31/12 κάθε έτους). Εάν η ημερομηνία αναφοράς μίας θυγατρικής διαφέρει από αυτήν της μητρικής, τότε η πρώτη θα πρέπει να ετοιμάσει οικονομικές καταστάσεις με την ίδια ημερομηνία αναφοράς της μητρικής.

Σε περίπτωση πώλησης μίας θυγατρικής ή μέρους αυτής, λογίζεται καθαρό κέρδος ή ζημία, τα οποία προσδιορίζονται από τη διαφορά μεταξύ του τιμήματος της πώλησης και της λογιστικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που πωλήθηκαν.

Τέλος αξίζει να αναφερθεί ότι τα αποτελέσματα περιόδου της θυγατρικής που πωλείται συμπεριλαμβάνονται στα ενοποιημένα αποτελέσματα μέχρι την ημερομηνία της πώλησής της, η οποία είναι η ημερομηνία που η μητρική παύει ουσιαστικά να ασκεί έλεγχο στη θυγατρική.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΟΛΙΚΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

Ας υποθέσουμε ότι η εταιρεία «Ηγεσία» εξαγόρασε ποσοστό της τάξεως του 70% στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας «Καινοτομία» την 1η Απριλίου 2005, και έκτοτε η πρώτη ασκεί πλήρη ή σημαντικό διοικητικό έλεγχο στις δραστηριότητες της δεύτερης. Σε αυτήν την περίπτωση, η ενοποίηση δύναται να λάβει χώρα ως ακολούθως:

Στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, κάθε λογαριασμός αντιπροσωπεύει το άθροισμα των αντίστοιχων κονδυλίων της μητρικής εταιρείας και της θυγατρικής εταιρείας.

Τα λειτουργικά κέρδη, χρεωστικοί τόκοι, πιστωτικοί τόκοι, κ.λπ. που επιτεύχθηκαν κατά τη χρονική περίοδο μετά την εξαγορά (δηλαδή από την 1η Απριλίου έως την 31η Δεκεμβρίου 2005) από την εταιρεία «Καινοτομία» ενοποιούνται με τα αντίστοιχα κονδύλια της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης της εταιρείας «Ηγεσία». Συνεπώς, στο παραπάνω παράδειγμα, τα ενοποιημένα κέρδη της οικονομικής χρήσης 2005 θα είναι το άθροισμα των κερδών της μητρικής εταιρείας «Ηγεσία» για ολόκληρο το 2005 και των κερδών της εταιρείας «Καινοτομία» για την περίοδο 01/04-31/12/2005. Για τα δε επόμενα χρόνια, 2006, 2007, κ.λπ., θα ενοποιούνται (ή θα αθροίζονται) κάθε χρόνο τα ετήσια κέρδη της μητρικής εταιρείας «Ηγεσία» με τα ετήσια κέρδη της θυγατρικής εταιρείας «Καινοτομία».

Ωστόσο, καθώς μερίδιο της τάξεως του 30% του μετοχικού κεφαλαίου της θυγατρικής εταιρείας «Καινοτομία» δεν ανήκει στη μητρική εταιρεία «Ηγεσία», τότε

αυτό το μερίδιο (30%) των κερδών της θυγατρικής αφαιρείται από τα ενοποιημένα κέρδη ως δικαιώματα μειοψηφίας (τόσο κατά την πρώτη χρονιά, όσο και κατά τις επόμενες χρονιές στο μέλλον).

Στην εν λόγω περίπτωση, ο ενοποιημένος ισολογισμός της μητρικής εταιρείας «Ηγεσία» περιλαμβάνει κονδύλια, τα οποία είναι το άθροισμα των αντίστοιχων κονδυλίων της μητρικής εταιρείας «Ηγεσία» και της θυγατρικής εταιρείας «Καινοτομία» (το σύνολο, και όχι το 70% καθενός στοιχείου του ενεργητικού, όπως θα «υποδείκνυε» η μέθοδος της καθαρής θέσης), συμπεριλαμβανομένης και της φήμης και πελατείας (goodwill) που ενδεχομένως προέκυψε από την παραπάνω εξαγορά (η φήμη και πελατεία δημιουργεί και εδώ αντίστοιχο αποθεματικό στα ίδια κεφάλαια). Στη μέθοδο αυτή όμως γίνεται μία αναπροσαρμογή στα ενοποιημένα ίδια κεφάλαια μέσω των δικαιωμάτων μειοψηφίας, που αντιπροσωπεύουν το μερίδιο των περιουσιακών στοιχείων της θυγατρικής εταιρείας που δεν κατέχει η μητρική εταιρεία (στην προκειμένη περίπτωση 30%), και τα οποία παρουσιάζονται ως ξεχωριστός λογαριασμός στα ενοποιημένα ίδια κεφάλαια.

Μέθοδος της Καθαρής Θέσης (Equity Method of Consolidation)³¹

Όταν η συμμετοχή μιας εταιρείας στο μετοχικό κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης είναι μεταξύ 20% και 50%, και η πρώτη ασκεί σημαντικό έλεγχο στη διοίκηση της δεύτερης, τότε εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης για την ενοποίηση των εν λόγω δύο εταιρειών.

Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, κατά την αρχική αναγνώριση η επένδυση σε μία συγγενή επιχείρηση αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος κτήσης, και η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται για να αναγνωριστεί το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της εκδότριας μετά την ημερομηνία της απόκτησης. Το μερίδιο του επενδυτή επί του κέρδους ή της ζημίας της εκδότριας περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα του επενδυτή. Τα διανεμόμενα μερίσματα που ο επενδυτής λαμβάνει από μια εκδότρια μειώνουν τη λογιστική αξία της επένδυσης. Ενδέχεται επίσης να απαιτούνται προσαρμογές της λογιστικής αξίας για μεταβολές της αναλογικής συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότρια που προκύπτουν από μεταβολές στα λοιπά συνολικά έσοδα της εκδότριας. Στις μεταβολές αυτές περιλαμβάνονται εκείνες που προκύπτουν από αναπροσαρμογές ενσωμάτων πάγιων και από συναλλαγματικές διαφορές λόγω μετατροπής. Το μερίδιο του επενδυτή στις εν λόγω μεταβολές αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα του επενδυτή.

Επίσης η αναγνώριση εσόδων με βάση τα διανεμηθέντα μερίσματα μπορεί να μην είναι κατάλληλο μέτρο του πραγματοποιηθέντος εσόδου του επενδυτή από μία επένδυση σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία επειδή τα εισπραχθέντα μερίσματα μπορεί να έχουν μικρή σχέση με την επίδοση της συγγενούς επιχείρησης ή της

³¹Μέθοδοι ενοποίησης λογιστικών καταστάσεων και εταιρειών Του Νικόλαου Ηρ. - Γεωργιάδη

κοινοπραξίας. Επειδή ο επενδυτής ασκεί από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή στην εκδότηρια επιχείρηση, ο επενδυτής έχει συμμετοχή στην επίδοση της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας και, ως εκ τούτου, στην απόδοση της επένδυσής του. Ο επενδυτής λογιστικοποιεί τη συμμετοχή αυτή επεκτείνοντας το πεδίο των οικονομικών του καταστάσεων ώστε να περιλαμβάνει το μερίδιο του στα κέρδη ή τις ζημίες μιας εκδότηριας. Ως εκ τούτου, η εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης παρέχει περισσότερο κατατοπιστικές αναφορές των καθαρών περιουσιακών στοιχείων και των αποτελεσμάτων του επενδυτή.

Τέλος όταν υφίστανται δυνητικά δικαιώματα ψήφου ή άλλα παράγωγα που εμπρικλείουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου, η συμμετοχή μιας οντότητας σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία προσδιορίζεται αποκλειστικά βάσει των υφιστάμενων ιδιοκτησιακών δικαιωμάτων και δεν αντικατοπτρίζει την πιθανή άσκηση ή μετατροπή δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου και λοιπών παραγώγων μέσων.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

Ας υποθέσουμε ότι η εταιρεία «Ηγεσία» εξαγόρασε ένα ποσοστό της τάξεως του 30% του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας «Καινοτομία» την 1η Απριλίου 2005, και έκτοτε ασκεί σημαντικό διοικητικό έλεγχο στις δραστηριότητες της δεύτερης. Τότε, σε αυτήν την περίπτωση, η ενοποίηση για την οικονομική χρήση του 2005, δύναται να λάβει χώρα ως ακολούθως:

Μερίδιο της τάξεως του 30% των λειτουργικών κερδών, χρεωστικών τόκων, πιστωτικών τόκων, κ.λπ. που επιτεύχθηκαν κατά τη χρονική περίοδο μετά την εξαγορά (δηλαδή από την 1η Απριλίου έως την 31η Δεκεμβρίου 2005) από την εταιρεία «Καινοτομία» ενοποιούνται με τα αντίστοιχα κονδύλια της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρείας «Ηγεσία». Εντούτοις, στην ενοποίηση αυτήν δεν υπολογίζονται τα μερίσματα που λαμβάνει η «Ηγεσία» από την «Καινοτομία», καθώς ήδη αθροίζονται οι κερδοφορίες των δύο εταιρειών και θα αποτελούσε διπλό υπολογισμό η ενδεχόμενη συμπερίληψη αυτών των μερισμάτων. Συνεπώς, στο παραπάνω παράδειγμα, τα ενοποιημένα κέρδη του 2005 θα είναι το άθροισμα των κερδών της (μητρικής) εταιρείας «Ηγεσία» για ολόκληρο το 2005, και του μεριδίου 30% των κερδών της εταιρείας «Καινοτομία» για την περίοδο 01/04-31/12/2005. Για τα δε επόμενα χρόνια, 2006, 2007, κ.λπ., θα ενοποιούνται (ή θα αθροίζονται) κάθε χρόνο τα ετήσια κέρδη της εταιρείας «Ηγεσία» με το 30% των ετήσιων κερδών της εταιρείας «Καινοτομία».

Στην εν λόγω περίπτωση, ο ενοποιημένος ισολογισμός της εταιρείας «Ηγεσία» περιλαμβάνει μερίδιο 30% του καθαρού ενεργητικού της θυγατρικής εταιρείας «Καινοτομία», καθώς και τη φήμη και πελατεία (goodwill) που ενδεχομένως προέκυψε από την παραπάνω εξαγορά. Η φήμη και πελατεία δημιουργεί αντίστοιχο αποθεματικό στα ίδια κεφάλαια.

Μέθοδος Αναλογικής Ενοποίησης (Proportionate Method of Consolidation)

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 31 η αναλογική μέθοδος αποτελεί βασική μέθοδο ενοποίησης των κοινοπραξιών. Αναλογική ενοποίηση έχουμε, όταν τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού ορισμένων επιχειρήσεων, που δεν περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, ενσωματώνονται στον ενοποιημένο ισολογισμό κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις, ανάλογα με το ποσοστό των δικαιωμάτων τα οποία έχει στο κεφάλαιο των επιχειρήσεων αυτών μια άλλη επιχείρηση, που συμμετέχει όμως στην ενοποίηση. Κατά τον ίδιο τρόπο γίνεται και η ενσωμάτωση των εσόδων και εξόδων. Ο στόχος του παρόντος προτύπου είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις και να παραθέσει τις απαιτήσεις για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης κατά τον λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες.

Κατά την αναλογική ενοποίηση :

- Τα επιμέρους στοιχεία του ενεργητικού και οι υποχρεώσεις κάθε εξαρτημένης επιχειρήσεως ενοποιούνται (ενσωματώνονται) με τα αντίστοιχα στοιχεία και υποχρεώσεις της ιθύνουσας (Μητρικής), κατά το μέρος που αναλογεί στο ποσοστό συμμετοχής της ιθύνουσας στις επιχειρήσεις αυτές.
- Τα επιμέρους κονδύλια των εσόδων και εξόδων που συνθέτουν τα αποτελέσματα χρήσης κάθε εξαρτημένης επιχειρήσεως ενοποιούνται (ενσωματώνονται) με τα αντίστοιχα κονδύλια της ιθύνουσας, κατά το μέρος που αναλογεί στο ποσοστό συμμετοχής της ιθύνουσας στις επιχειρήσεις αυτές.

Οι βασικές διαδικασίες αναλογικής ενοποίησης έχουν ως ακολούθως:

Ο κοινοπρακτών περιλαμβάνει στις οικονομικές καταστάσεις του το μερίδιό του επί των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και των εξόδων της κοινοπραξίας για κάθε περίοδο, που προέκυψαν μετά τη σύσταση ή την αγορά της. Η ενσωμάτωση αυτών των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος γίνεται είτε στη βάση «γραμμή προς γραμμή» (line-by-line) με όμοια στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος, είτε με ξεχωριστή εμφάνιση κατά κονδύλι.

Η πιο συνήθης συμμετοχική σχέση σε κοινοπραξίες με δύο εταίρους είναι 50%- 50%.

Όταν υπάρχουν συναλλαγές μεταξύ κοινοπρακτούντος και κοινοπραξίας, οι συναλλαγές αυτές θα πρέπει να απεικονίζονται ως ακολούθως:

Υπόλοιπα (απαιτήσεις-υποχρεώσεις) και συναλλαγές (έσοδα-έξοδα) απαλείφονται κατά 50% ενώ το υπολειπόμενο 50% παραμένει στην ενοποίηση.

Στην περίπτωση πώλησης περιουσιακών στοιχείων από τον κοινοπρακτούντα στην κοινοπραξία, ο κοινοπρακτών καταχωρεί το κέρδος ή τη ζημία, μόνο κατά το μέρος που αναλογεί στους άλλους κοινοπρακτούντες.

Τέλος στην περίπτωση αγοράς περιουσιακών στοιχείων από την Κοινοπραξία, το μερίδιο του κοινοπρακτούντος στα κέρδη της κοινοπραξίας από αυτή την πώληση δεν καταχωρείται μέχρις ότου το περιουσιακό στοιχείο πωληθεί σε τρίτους. Το ίδιο ισχύει και για τις ζημίες, με εξαίρεση την περίπτωση που η ζημία αντιπροσωπεύει πραγματική μείωση της αξίας του μεταβιβασθέντος στοιχείου.

3.9 Συμπεράσματα

Στο τρίτο κεφάλαιο της παρούσας διπλωματικής αναπτύχθηκαν οι βασικότερες ερμηνείες και όροι που μπορεί να συναντήσει κάποιος στην επιστημονική βιβλιογραφία σχετικά με το transfer pricing.

Είναι αντιληπτό από τα παραπάνω ότι χρησιμοποιείται ως ένα εργαλείο σχεδιασμού για την μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης γεγονός που απασχολεί κυρίως τον ΟΟΣΑ καθώς και τις φορολογικές αρχές κάθε κράτους που είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση αλλά και πολλούς μελετητές που ασχολούνται με το συγκεκριμένο θέμα.

Για να αντιμετωπιστούν αυτά τα προβλήματα έχει επικρατήσει διεθνώς η αρχή ίσων αποστάσεων (arm's length principle). Σύμφωνα με την αρχή οι όροι που δημιουργούνται ή επιβάλλονται μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων στα πλαίσια των εμπορικών και χρηματοοικονομικών σχέσεων τους διαφέρουν από όσους πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες επιχειρήσεις, τότε οποιαδήποτε κέρδη δεν εμφανίζονται λόγω αυτών των όρων, θα μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της συγκεκριμένης εταιρείας και να φορολογηθούν αντίστοιχα.

Τέλος χάρη στις Συμφωνίες Προκαθορισμένης τιμολόγησης παρέχεται ασφάλεια τόσο στις επιχειρήσεις όσο και στις φορολογικές διοικήσεις και αποφεύγονται μακροχρόνιες και κοστοβόρες δικαστικές διαμάχες. Η υιοθέτηση τους στην Ελλάδα είναι μια θετική εξέλιξη γιατί έτσι εξασφαλίζεται βεβαιότητα και ασφάλεια ως προς την ενδοομιλική τιμολογιακή πολιτική. Στην χώρα μας είναι σύννομες με το εσωτερικό δίκαιο έχουν λάβει τη μορφή αποφάσεων προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης.

4^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

4.1 Εισαγωγή

Ο ΟΟΣΑ, μέσα από το κεφάλαιο 2 των κατευθυντήριων γραμμών, έχει ορίσει κάποιες μεθόδους υπολογισμού των ενδοομιλικών συναλλαγών ώστε να αντιμετωπίσει και να αποφύγει το πρόβλημα της διπλής φορολογίας. Η διαδικασία επιλογής μεθόδου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, αποσκοπεί στο να προσδιοριστεί η καταλληλότερη μέθοδος που θα επαληθεύσει με μαθηματικό τρόπο την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Στην πραγματικότητα, δεν υπάρχει ένα συγκεκριμένο «μοτίβο» ικανό να δημιουργήσει έναν κανόνα επιλογής για κάθε μέθοδο σε κάθε είδος συναλλαγής. Αντίθετα, η καταλληλότητα εξασφαλίζεται μόνο μέσα από τη διενέργεια της συγκριτικής ανάλυσης αλλά και των λοιπών ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της εκάστοτε συναλλαγής.

4.2 Παραδοσιακές Μέθοδοι

Οι παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη στην επιλογή μεθόδου περιλαμβάνουν τα σχετικά δυνατά και αδύνατα χαρακτηριστικά της κάθε μεθόδου, τη φύση της ελεγχόμενης συναλλαγής και τη διαθεσιμότητα αξιόπιστων πληροφοριών (ιδιαίτερα σχετικά με συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές), οι οποίες χρειάζονται για να εφαρμοστεί η επιλεγμένη μέθοδος, και ο βαθμός συγκρισιμότητας μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών. Πρακτικά, το σημαντικότερο στοιχείο για την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου είναι η κατανόηση, αφενός της φύσης της ελεγχόμενης συναλλαγής και αφετέρου των συνθηκών κάτω από τις οποίες αυτή πραγματοποιείται. Οι μέθοδοι τεκμηρίωσης συνήθως χρησιμοποιούν πληροφορίες γύρω από συγκρίσιμες συναλλαγές και η έλλειψη αυτών μπορεί να καταστήσει μία μέθοδο, ακόμα και αν αρχικά φαίνεται ως η καταλληλότερη, μη εφαρμόσιμη και μια άλλη μέθοδο περισσότερο αξιόπιστη. Συγκεκριμένα υπάρχουν 2 κατηγορίες μεθόδων τεκμηρίωσης, οι παραδοσιακές και οι μη παραδοσιακές ή αλλιώς συναλλακτικές, οι οποίες αναλύονται παρακάτω.

Αξίζει να αναφερθεί ότι μία ακόμη διάκριση των χρησιμοποιούμενων μεθόδων είναι οι μονόπλευρες και οι αμφίπλευρες μέθοδοι. Οι πρώτες εξετάζουν τις συναλλαγές μεταξύ «συνδεδεμένων» μερών μόνο από την πλευρά του ενός συναλλασσόμενου μέρους, συνήθως αυτού με την πιο απλή δομή και τις πιο απλές λειτουργίες, ενώ οι αμφίπλευρες εξετάζουν τις συναλλαγές μεταξύ «συνδεδεμένων» μερών λαμβάνοντας υπόψη τα αποτελέσματα που έχουν από την πλευρά του αγοραστή και του πωλητή αντίστοιχα. Οι τρεις παραδοσιακές μέθοδοι και η πρώτη από τις συναλλακτικές

μεθόδους αποτελούν μονόπλευρες μεθόδους, ενώ η μέθοδος επιμερισμού των κερδών ανήκει στην κατηγορία των αμφίπλευρων μεθόδων.

Οι παραδοσιακές μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι αυτές που στηρίζονται στην συγκριτική ανάλυση των τιμών και χρησιμοποιούνται διεθνώς. Γενικά είναι ο αμεσότερος τρόπος για να εξακριβωθεί κατά πόσον οι επιτηρήσεις ακολουθούν την αρχή των ίσων αποστάσεων. Κρίνεται ότι οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι καλύτερες από τις συναλλακτικές, ωστόσο οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ δεν επιβάλλουν τη χρησιμοποίηση οπωσδήποτε κάποιας ως καλύτερης από τις άλλες. Μάλιστα οι επιχειρήσεις θα μπορούσαν να χρησιμοποιήσουν και «άλλες» μεθόδους οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ.

Οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι:

1. η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price, CUP),
2. η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (Resale Price Method, RPM) και
3. η μέθοδος του κόστους πλέον του περιθωρίου κέρδους (Cost Plus Method, CPM)

4.2.1 Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price, CUP)

Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (ΣΜΕΤ) συγκρίνει την τιμή που χρεώνεται για την πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών μεταξύ «συνδεδεμένων» επιχειρήσεων (ελεγχόμενη συναλλαγή) με την τιμή που χρεώνεται για την πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε μη ελεγχόμενες συναλλαγές (δηλαδή συναλλαγές μεταξύ μιας «συνδεδεμένης» επιχείρησης με μία ανεξάρτητη επιχείρηση ή συναλλαγές μεταξύ τρίτων ανεξάρτητων επιχειρήσεων), πάντα σε συγκρίσιμες συνθήκες, που λαμβάνουν υπόψη τους παράγοντες συγκρισιμότητας που αναφέρθηκαν παραπάνω. Η ύπαρξη διαφορών μεταξύ της τιμής στην ελεγχόμενη συναλλαγή και στη μη ελεγχόμενη συναλλαγή θα μπορούσε να σημαίνει πως οι όροι που έχουν επιβληθεί στις εμπορικές και οικονομικές συναλλαγές της συνδεδεμένης επιχείρησης δεν συνάδουν με την «αρχή των ίσων αποστάσεων».

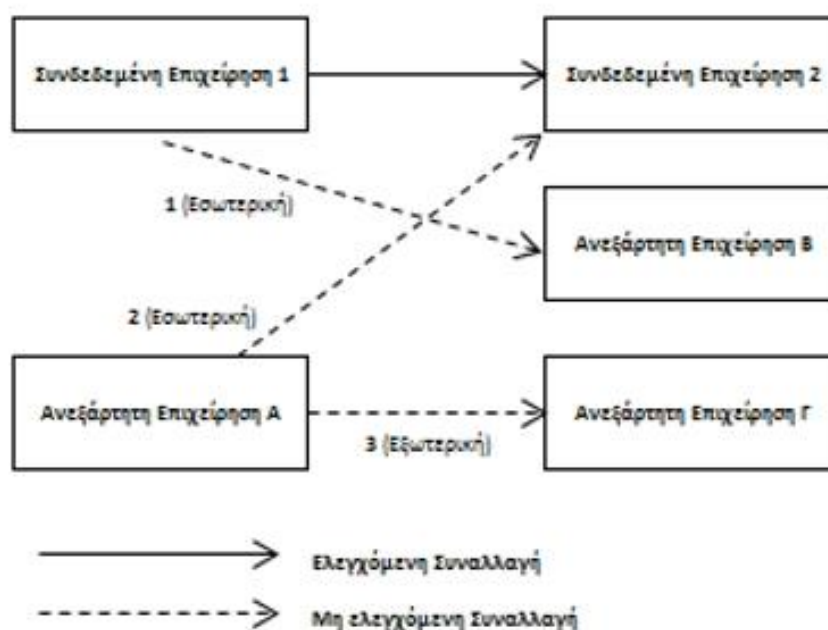
Για την καλύτερη εφαρμογή όμως της παραπάνω μεθόδου θα πρέπει να ικανοποιείται μία εκ των δύο προϋποθέσεων:

- Καμία διαφορά στις συναλλαγές που συγκρίνονται ή στο είδος των συμβαλλόμενων μερών της δεν θα πρέπει να έχει ουσιώδη επίδραση στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας ή
- Σχετικά ακριβείς προσαρμογές μπορούν να γίνουν ώστε να εξαλειφθούν αυτές οι διαφορές.

Η μέθοδος αυτή μπορεί να χρησιμοποιηθεί στη σύγκριση συναλλαγών με βάση εσωτερικά συγκρίσιμες ή εξωτερικά συγκρίσιμες συναλλαγές.

Το βασικό πλεονέκτημα της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής είναι ότι αποτελεί τον πιο άμεσο και αξιόπιστο τρόπο για να εξεταστεί αν οι συναλλαγές μεταξύ «συνδεδεμένων» επιχειρήσεων είναι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Μάλιστα, είναι προτιμότερη από όλες τις άλλες μεθόδους στην περίπτωση που μπορεί να εφαρμοστεί με την ίδια αξιοπιστία με τις υπόλοιπες.

Ωστόσο, το αρνητικό είναι ότι μπορεί να είναι δύσκολο να βρεθεί συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων η οποία να είναι αρκετά παρόμοια με μια ελεγχόμενη συναλλαγή ώστε καμία διαφορά να μην έχει ουσιώδη επίδραση στην τιμή των αγαθών που πωλούνται και των υπηρεσιών που παρέχονται. Τα χαρακτηριστικά του προϊόντος ή της υπηρεσίας που θα πρέπει να είναι όμοια σύμφωνα με τον πρώτο παράγοντα συγκρισιμότητας αποτελούν μια αυστηρή συνθήκη, η οποία δεν συναντάται, καθώς οποιαδήποτε διαφορά στα χαρακτηριστικά του προϊόντος ή της υπηρεσίας μπορεί να έχει ουσιώδη επίδραση στην τιμή. Σε αυτή την περίπτωση δεν είναι πάντα δυνατές κατάλληλες προσαρμογές για την εξάλειψη αυτής της διαφοράς.



Πηγή: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20563>

4.2.2 Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (Resale Price Method, RPM)

Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης ξεκινά υπολογίζοντας την τιμή στην οποία θα μεταπωληθεί ένα προϊόν σε κάποια ανεξάρτητη επιχείρηση, το οποίο έχει αγοραστεί

από μία «συνδεδεμένη» (ελεγχόμενη) επιχείρηση. Αυτή η τιμή (τιμή μεταπώλησης) μειώνεται στη συνέχεια με ένα κατάλληλο μεικτό περιθώριο κέρδους (το περιθώριο μεταπώλησης), δεδομένων των μεικτών περιθωρίων σε συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές, αντιπροσωπεύοντας το ποσό κέρδους που θα ήθελε να εξασφαλίσει ο μεταπωλητής (διανομέας) για να καλύψει το κόστος των πωληθέντων και τα λειτουργικά του έξοδα, σε συνδυασμό με την επίτευξη ενός ποσοστού κέρδους ανάλογα με τον κίνδυνο που αναλαμβάνει και τις λειτουργίες που επιτελεί. Η τιμή που μένει μετά την αφαίρεση του μεικτού περιθωρίου κέρδους θεωρείται ως σύμφωνη με την «αρχή των ίσων αποστάσεων» για τις συναλλαγές μεταξύ των «συνδεδεμένων» μερών. Στη συνέχεια, κατά την εφαρμογή της μεθόδου το μεικτό περιθώριο που εισπράττεται από τον μεταπωλητή (διανομέα) σε μία ελεγχόμενη συναλλαγή συγκρίνεται με το μεικτό περιθώριο που εισπράττεται σε εσωτερικά ή εξωτερικά συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές.

Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης είναι χρήσιμη όταν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις μεταπώλησης προϊόντων ή παροχή υπηρεσιών μάρκετινγκ, όπως αυτές που παρέχονται από εταιρίες διανομής.

Το πλεονέκτημα που παρουσιάζει αυτή η μέθοδος αφορά στο γεγονός ότι συγκρίνει μεικτά περιθώρια κέρδους, αντί για τιμές. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα ότι λιγότερες προσαρμογές θα πρέπει να λάβουν χώρα ώστε να εξαιρεθούν οι διαφορές στα χαρακτηριστικά των προϊόντων που έχουν ουσιώδη επίδραση στην τιμή. Μάλιστα, οι μικρές διαφορές στα χαρακτηριστικά των προϊόντων είναι λιγότερο πιθανό να έχουν σημαντική επίδραση στα μεικτά περιθώρια κέρδους από όσο έχουν στην τιμή. Με αυτό τον τρόπο η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης θα μπορούσε να δώσει μια πιο αξιόπιστη μέτρηση των συνθηκών που επικρατούν στην ελεύθερη αγορά από τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής.

Παρά το γεγονός ότι τα μεικτά περιθώρια κέρδους δεν επηρεάζονται σημαντικά από τις διαφορές στα χαρακτηριστικά των προϊόντων, η αξιοπιστία τους στη χρήση της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης μπορεί να επηρεαστεί αν υπάρχουν διαφορές στον τρόπο με τον οποίο «συνδεδεμένες» και ανεξάρτητες επιχειρήσεις πραγματοποιούν τις δραστηριότητές τους. Αυτές οι διαφορές θα μπορούσαν να επηρεάσουν το επίπεδο του κόστους που έχει ληφθεί υπόψη, λόγω των διαφορών στην αποδοτικότητα των επιχειρήσεων, οι οποίες δεν επηρεάζουν κατ' ανάγκη την τιμή του προϊόντος που πρόκειται να μεταπωληθεί. Επιπλέον θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η συγκρισιμότητα των λειτουργιών που επιτελούνται από τα συμβαλλόμενα μέρη, καθώς μεταπωλητές που συμβάλλουν σημαντικά στην αύξηση της αξίας του προϊόντος που μεταπωλούν, θα απαιτήσουν μεγαλύτερα μεικτά περιθώρια κέρδους, από εκείνους που απλά διανέμουν το προϊόν (πράκτορες).

Σε κάθε περίπτωση αν οι ακολουθούμενες λογιστικές πρακτικές διαφέρουν μεταξύ της ελεγχόμενης και μη ελεγχόμενης συναλλαγής μεταξύ επιχειρήσεων θα πρέπει να διασφαλίζεται ότι έχουν περιληφθεί τα ίδια είδη δαπανών στον υπολογισμό του μεικτού περιθωρίου κέρδους.



Πηγή: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20563>

4.2.3 Μέθοδος του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους (Cost Plus Method, CPM)³²

Η μέθοδος του κόστους πλέον του περιθωρίου κέρδους ξεκινά με τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από τον παραγωγό των αγαθών ή προμηθευτή των υπηρεσιών σε μία ελεγχόμενη συναλλαγή για τη μεταβίβαση αγαθών ή υπηρεσιών σε «συνδεδεμένο» αγοραστή. Ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους προστίθεται στη συνέχεια σε αυτό το κόστος που αρμόζει στις λειτουργίες που πραγματοποιήθηκαν, τους κινδύνους που αναλήφθηκαν και τις συνθήκες της αγοράς. Το άθροισμα του περιθωρίου κέρδους και των δαπανών μπορεί να θεωρηθεί ως η τιμή που συνάδει με την «αρχή των ίσων αποστάσεων» για την ελεγχόμενη συναλλαγή. Αυτό το άθροισμα στη συνέχεια συγκρίνεται με το κέρδος που καρπώνεται ο παραγωγός των αγαθών ή προμηθευτής των υπηρεσιών σε συγκρίσιμες συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις (εσωτερικά συγκρίσιμες) ή σε συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ άλλων ανεξάρτητων επιχειρήσεων (εξωτερικά συγκρίσιμες).

Ως εκ τούτου κατά την εφαρμογή της μεθόδου κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους το μεικτό περιθώριο που εισπράττεται από τον προμηθευτή (παραγωγό) σε μία ελεγχόμενη συναλλαγή συγκρίνεται με το μεικτό περιθώριο που εισπράττεται σε εσωτερικά ή εξωτερικά συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές.

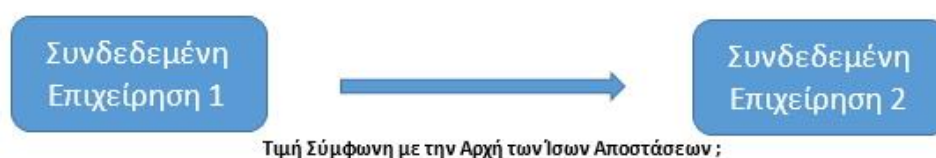
Η μέθοδος κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους είναι χρήσιμη σε περιπτώσεις παραγωγής προϊόντων από παραγωγούς και παροχής υπηρεσιών από προμηθευτές. Μάλιστα, θα πρέπει να εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που ο παραγωγός των αγαθών ή προμηθευτής των υπηρεσιών δεν συνεισφέρει στην παραγωγή τους με μοναδικά άυλα περιουσιακά στοιχεία ή αναλαμβάνει ασυνήθιστα υψηλούς κινδύνους, διότι έτσι δεν επιτυγχάνεται επαρκής συγκρισιμότητα των υπό εξέταση συναλλαγών.

Τα πλεονεκτήματα της μεθόδου κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους είναι παρόμοια με της μεθόδου τιμής μεταπώλησης καθώς διαφορές στα χαρακτηριστικά των προϊόντων είναι λιγότερο πιθανό να έχουν τόσο σημαντική επίδραση στα μεικτά περιθώρια κέρδους από όσο έχουν στην τιμή, επομένως η μέθοδος κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους θα μπορούσε να δώσει μια πιο αξιόπιστη μέτρηση των συνθηκών

³²<https://www.lsa.gr/portal/39-επίκαιρα-θέματα/7258-πλεονεκτήματα-και-μειονεκτήματα-μεθόδων-ενδοομιλικής-τιμολόγησης>

που επικρατούν στην ελεύθερη αγορά από τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής.

Τα μειονεκτήματα της μεθόδου κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους έχουν να κάνουν με το σωστό καθορισμό του κόστους μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών και είναι παρόμοια με τα μειονεκτήματα της μεθόδου τιμής μεταπώλησης καθώς θα πρέπει να υπάρχουν ταυτόσημες λογιστικές πρακτικές στη διαχείριση των ειδών δαπανών, στον υπολογισμό του μεικτού περιθωρίου κέρδους, μεταξύ της ελεγχόμενης και μη ελεγχόμενης συναλλαγής μεταξύ επιχειρήσεων ώστε να διασφαλίζεται συνέπεια κατά τη σύγκρισή τους.



Πηγή: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20563>

4.3 Μη παραδοσιακές Μέθοδοι

Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν διαθέσιμα ή επαρκή στοιχεία για την εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων και συγκεκριμένα, εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμα πλήρως συγκρίσιμα στοιχεία, οι επιχειρήσεις μπορούν αιτιολογημένα να εφαρμόσουν τις συναλλακτικές μεθόδους ή μη παραδοσιακές. Για την εφαρμογή αυτών των 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.

Οι συναλλακτικές μέθοδοι ή μη παραδοσιακές είναι :

1. Μέθοδος επιμερισμού των κερδών (Transactional Profit Split Method, PSM)
2. Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method, TNMM)

4.3.1 Μέθοδος επιμερισμού των κερδών (Transactional Profit Split Method, PSM)

Η μέθοδος επιμερισμού των κερδών είναι μία αμφίπλευρη μέθοδος για την ενδοομιλική τιμολόγηση των επιχειρήσεων. Αρχικά προσδιορίζει τα κέρδη που επιμερίζονται στις «συνδεδεμένες» επιχειρήσεις από τις ελεγχόμενες συναλλαγές μεταξύ τους και στη συνέχεια τα επιμερίζει σε οικονομική βάση που προσεγγίζει τον επιμερισμό των κερδών που θα αναμένονταν από συμβάσεις μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων σε συνθήκες που ισχύει η «αρχή των ίσων αποστάσεων». Στην ουσία τα επιμεριζόμενα κέρδη μεταξύ των επιχειρήσεων σε ελεγχόμενες συναλλαγές αντιστοιχίζονται στην κατά αναλογία εισφορά της κάθε επιχείρησης στη συναλλαγή. Η οικονομική βάση μπορεί να καθοριστεί από στοιχεία της αγοράς, δηλαδή από επιμερισμό των κερδών μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων σε μη ελεγχόμενες συναλλαγές μεταξύ τους (εξωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία). Ωστόσο, ο εν λόγω επιμερισμός μπορεί να γίνει και από εσωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία.

Το κύριο πλεονέκτημα της μεθόδου επιμερισμού των κερδών είναι πως μπορεί να προσφέρει μια ολοκληρωμένη λύση για λειτουργίες των επιχειρήσεων στις περιπτώσεις που μια μονόπλευρη μέθοδος δεν θα ήταν κατάλληλη. Αυτό ισχύει για την περίπτωση που τα δύο συμβαλλόμενα μέρη μιας συναλλαγής συμβάλουν με μοναδικό τρόπο στη συναλλαγή, π.χ. στην παροχή μοναδικών άυλων αγαθών, καθώς σε μία τέτοια περίπτωση τα συμβαλλόμενα μέρη μπορεί να επιθυμούν να μοιραστούν τα κέρδη από τη συναλλαγή σε αναλογία των αντίστοιχων εισφορών τους στη συναλλαγή. Αξιολογούνται και τα δύο συμβαλλόμενα μέρη κατά τη συνεισφορά τους στη συναλλαγή, με αποτέλεσμα να μη λαμβάνονται υπόψη τα κέρδη μόνο της μίας (ελεγχόμενης) επιχείρησης.

Επιπρόσθετα, η μέθοδος επιμερισμού των κερδών προσφέρει ευελιξία στην ανάλυση, καθώς λαμβάνει υπόψη τα ειδικά, μοναδικά χαρακτηριστικά των συναλλαγών μεταξύ «συνδεδεμένων» επιχειρήσεων, τα οποία δεν υπάρχουν κατά τις συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, συμπεριλαμβάνοντας όμως τη συμπεριφορά των ανεξάρτητων επιχειρήσεων σε παρόμοιες συναλλαγές και συνθήκες, υπό το πρίσμα της «αρχής των ίσων αποστάσεων».

Το μειονεκτήματα όμως της μεθόδου επιμερισμού των κερδών είναι ότι δε θα ήταν κατάλληλη αν κάποιο από τα συμβαλλόμενα μέρη επιτελεί απλές λειτουργίες στη συναλλαγή και δε συνεισφέρει μοναδικά, π.χ. μέσω μοναδικών άυλων αγαθών, στη συναλλαγή. Επιπρόσθετα, δεν είναι εύκολο να αντληθούν στοιχεία συμπεριφοράς ανεξάρτητων επιχειρήσεων κατά τον επιμερισμό κερδών από συγκρίσιμες συναλλαγές. Πιθανόν να υπάρχει δυσκολία πρόσβασης σε πληροφορίες σχετικά με τον επιμερισμό των κερδών μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Ακόμη, ίσως να είναι δύσκολο να μετρηθούν συνδυασμένα έσοδα και έξοδα, για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις κατά την ελεγχόμενη συναλλαγή, η οποία θα απαιτεί τη χρήση κοινών λογιστικών πρακτικών μεταξύ «συνδεδεμένων» ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων.

4.3.2 Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method, TNMM)

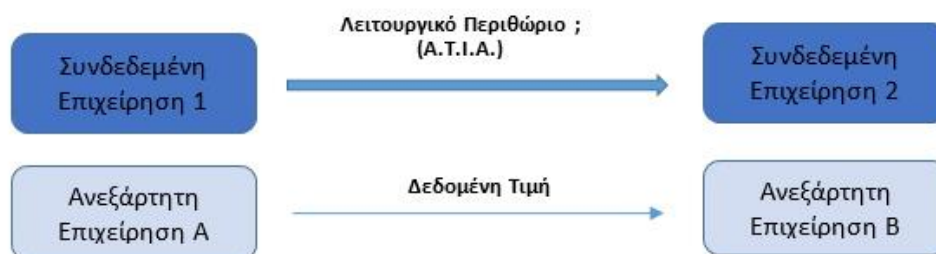
Η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής εξετάζει τα καθαρά κέρδη ενός φορολογούμενου από μια ελεγχόμενη συναλλαγή συγκρίνοντάς τα με τα καθαρά κέρδη που θα είχε ο φορολογούμενος από εσωτερικά ή εξωτερικά συγκρίσιμες συναλλαγές. Υπάρχουν δύο συνήθειες χρησιμοποιούμενες παραλλαγές της μεθόδου ανάλογα με τη στάθμιση των κερδών που πραγματοποιείται κάθε φορά. Όταν τα καθαρά κέρδη σταθμίζονται σε σχέση με τις πωλήσεις, δημιουργώντας το δείκτη καθαρών κερδών προς τις πωλήσεις, τότε η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής προσιδιάζει με τη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης, με τη διαφορά ότι λαμβάνονται υπόψη τα καθαρά κέρδη αντί για τα μεικτά. Όταν τα καθαρά κέρδη σταθμίζονται σε σχέση με τα κόστη, δημιουργώντας το δείκτη καθαρών κερδών προς τα κόστη, τότε η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής προσιδιάζει με τη μέθοδο του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους, με τη διαφορά ότι λαμβάνονται υπόψη τα καθαρά κέρδη αντί για τα μεικτά.

Η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής που σταθμίζει τα καθαρά κέρδη με τις πωλήσεις χρησιμοποιείται συνήθως σε περιπτώσεις μεταπώλησης προϊόντων ή παροχής υπηρεσιών μάρκετινγκ, όπως αυτές που παρέχονται από εταιρίες διανομής, και η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής που σταθμίζει τα καθαρά κέρδη με τα κόστη χρησιμοποιείται συνήθως σε περιπτώσεις παραγωγής προϊόντων από παραγωγούς και παροχής υπηρεσιών από προμηθευτές.

Κατά την επιλογή της καταλληλότερης παραλλαγής της μεθόδου του καθαρού κέρδους συναλλαγής θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι λειτουργικές ομοιότητες των συμβαλλόμενων μερών (λειτουργική ανάλυση) παρά οι ομοιότητες των παραγόμενων ή διανεμόμενων προϊόντων και υπηρεσιών.

Ένα από τα κύρια πλεονεκτήματα της μεθόδου καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγών είναι ότι τα περιθώρια καθαρών κερδών δεν επηρεάζονται από διαφορές στα χαρακτηριστικά των προϊόντων, όπως αυτές επηρεάζουν την τιμή κατά την εφαρμογή της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής. Επιπρόσθετα, δεν επηρεάζονται από λειτουργικές διαφορές που συναντώνται μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών. Οι λειτουργικές διαφορές συνήθως αντικατοπτρίζονται στα διαφορετικά λειτουργικά έξοδα των επιχειρήσεων, τα οποία μεταβάλλουν άμεσα τους δείκτες μεικτού περιθωρίου, αφήνοντας τους δείκτες καθαρού περιθωρίου χωρίς αξιολογή μεταβολή. Επιπρόσθετα, λόγω έλλειψης ακρίβειας στον υπολογισμό του κόστους (κατάτμησης του κόστους) από δημοσιευμένα στοιχεία των επιχειρήσεων ο υπολογισμός συγκρίσιμων δεικτών μεικτού περιθωρίου καθίσταται αρκετά δυσχερής. Έτσι, η χρήση μεθόδων καθαρού περιθωρίου ενδεχομένως να έλυνε το πρόβλημα.

Το κυριότερο μειονέκτημα της μεθόδου καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγών είναι ότι πολλοί παράγοντες, που μπορεί να μην σχετίζονται με τις ενδοομιλικές συναλλαγές, μπορεί να επηρεάζουν τα καθαρά κέρδη μιας ελεγχόμενης επιχείρησης.



Πηγή: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20563>

4.4 Τρόποι εφαρμογής μεθόδων

Κατά τη σύνταξη του φακέλου, η μέθοδος που πρέπει να επιλέγεται καταρχήν, είναι της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής. Αν μία εταιρεία αδυνατεί να εφαρμόσει τη συγκεκριμένη μέθοδο, λόγω παραδείγματος χάρη της έλλειψης συγκριτικών στοιχείων για τιμές χονδρικής εμπορευμάτων, προσφεύγει έπειτα από πλήρη αιτιολόγηση, στην αμέσως επόμενη μέθοδο (Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης). Η ίδια διαδικασία ακολουθείται μέχρι το σημείο που τα αρμόδια οικονομικά στελέχη κρίνουν ότι η επιλεχθείσα μέθοδος συνάδει με τις λειτουργίες, τους κινδύνους και την ακολουθούμενη τιμολογιακή πολιτική.

Η διαδικασία επιλογής της κατάλληλης μεθόδου λαμβάνει υπόψη της τα ακόλουθα τέσσερα (4) κριτήρια:

- Την καταλληλότητα κάθε μεθόδου λαμβάνοντας υπόψη τη λειτουργική ανάλυση της ελεγχόμενης συναλλαγής και επιχείρησης.
- Το βαθμό συγκρισιμότητας μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών, λαμβανομένων υπόψη και των αναγκαίων προσαρμογών που θα πρέπει να λάβουν χώρα κατά την εφαρμογή της επιλεγόμενης μεθόδου.
- Τη διαθεσιμότητα αξιόπιστων πληροφοριών που χρειάζονται για την εφαρμογή της κάθε μεθόδου.
- Τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της κάθε εφαρμοζόμενης μεθόδου.

Για την εφαρμογή των παραπάνω μεθόδων, χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε:

- 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
- εξωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων προς την κρινόμενη επιχείρηση.

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

Παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι³³:

1. τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών, όπως:
 - για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,
 - για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η μορφή της συναλλαγής (πώληση ή παραχώρηση χρήσης), το είδος 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.
2. οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια, εξοπλισμός, άυλα, κλπ) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης (functional analysis) που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης.
3. οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια, κλπ).
4. οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους, (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος εργασίας, κλπ.).

³³<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/18564>

5. ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση (π.χ. προσπάθεια διείσδυσης σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κλπ.).

Για την άντληση συγκριτικών στοιχείων οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν και οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής (ονομασία, πάροχος, έκδοση, πλήθος στοιχείων κ.λπ.).

Σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση 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

Οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημορίου, θεωρείται συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων.

Πρακτικά, έστω ότι η υπό εξέταση επιχείρηση πουλάει πανομοιότυπα προϊόντα τόσο προς μία συνδεδεμένη επιχείρηση όσο και προς ανεξάρτητα μέρη. Συγκεντρώνοντας τις τιμές πώλησης προς τα ανεξάρτητα μέρη και ακολουθώντας την προαναφερθείσα διαδικασία, προσδιορίζει ένα αποδεκτό διάστημα τιμών.

Αν η τιμή που τιμολογεί τη συνδεδεμένη είναι μικρότερη από το κάτω άκρο του διαστήματος (πουλάει φθηνότερα), συνεπάγεται ότι η εξεταζόμενη ζημιώνεται μεταφέροντας κέρδη προς τη συνδεδεμένη. Αντίστοιχα, αν η ελεγχόμενη τιμή είναι υψηλότερη από το άνω άκρο, συμβαίνει η αντίστροφη μεταφορά φορολογητέας ύλης προς την εξεταζόμενη. Συνεπώς, για την ορθή φορολόγηση και των δύο μερών, η ενδοομιλική τιμολόγηση πρέπει να συνάδει με τον ανταγωνισμό.

4.5 Συμπεράσματα

Γίνεται αντιληπτό ότι οι μέθοδοι τεκμηρίωσης, όπως έχουν υιοθετηθεί από τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, ανάλογα με τη λειτουργία που επιτελούν, διακρίνονται στις παραδοσιακές ή κλασσικές μεθόδους (Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης και Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους) και στις συναλλακτικές μεθόδους (Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής και Μέθοδος επιμερισμού κερδών).

Κατά την εφαρμογή των εν λόγω μεθόδων, συνήθως προκύπτει ένα μεγάλο πλήθος συγκρίσιμων τιμών. Για τον προσδιορισμό του εύρους που συμβαδίζει με την αρχή των ίσων αποστάσεων απαιτείται ο αποκλεισμός των ακραίων παρατηρήσεων μέσω του υπολογισμού τεταρτημορίων. Η διαδικασία επιλογής μεθόδου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, αποσκοπεί στο να προσδιοριστεί η καταλληλότερη μέθοδος που θα επαληθεύσει με μαθηματικό τρόπο την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Στην πραγματικότητα, δεν υπάρχει ένα συγκεκριμένο «μοτίβο» ικανό να δημιουργήσει έναν κανόνα επιλογής για κάθε μέθοδο σε κάθε είδος συναλλαγής.

Τέλος αξίζει να αναφερθεί ότι οι παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη στην επιλογή μεθόδου περιλαμβάνουν τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της κάθε μεθόδου, τη φύση της ελεγχόμενης συναλλαγής και τη διαθεσιμότητα αξιόπιστων πληροφοριών (ιδιαίτερα σχετικά με συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές), οι οποίες χρειάζονται για να εφαρμοστεί η επιλεγμένη μέθοδος, και ο βαθμός συγκρισιμότητας μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών

5^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

5.1 Επισκόπηση νομικού πλαισίου που εφαρμόζεται στην Ελλάδα

Η υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών έχει νομοθετηθεί ήδη από το 2008 (άρθρο 26 του ν. 3728/2008), οπότε και ενέπιπτε στις αρμοδιότητες και ελεγκτικές διαδικασίες του Υπουργείου Ανάπτυξης. Παρόλα αυτά, σε σύντομο χρονικό διάστημα, οι εν λόγω αρμοδιότητες μεταφέρθηκαν στο Υπουργείο Οικονομικών, λόγω του φορολογικού ενδιαφέροντος που εμπεριέχει η τήρηση ή μη της αρχής του ελεύθερου ανταγωνισμού, σε επίπεδο «μεταφοράς» κερδών.

Το Transfer Pricing τίθεται συνεχώς υψηλότερα στην ατζέντα των φορολογικών αρχών λόγω της παρατηρούμενης μεταφοράς φορολογητέας ύλης σε χώρες με χαμηλή ή μηδενική φορολογία, από την πλευρά κυρίως των πολυεθνικών ομίλων. Είναι ιδιαίτερα σημαντικό οι εταιρείες που πραγματοποιούν ενδοομιλικές συναλλαγές να λειτουργούν προδραστικά, εντοπίζοντας τις ‘ασφαλείς’ τιμές και τα ‘ασφαλή’ περιθώρια κέρδους στα οποία μπορούν να κινούνται, ώστε να ελαχιστοποιήσουν τον κίνδυνο αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων τους και επιβολής πρόσθετου φόρου εισοδήματος.

Το νομικό και θεσμικό πλαίσιο που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές βρίσκεται πλέον σε αρκετά ικανοποιητικό επίπεδο, αν και υπάρχουν κάποιες εκκρεμότητες αναφορικά με ενδεχόμενες αλλαγές που ενδέχεται να επέλθουν στο περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης και στο χειρισμό των μικρομεσαίων εταιρειών.

Συνεπώς, οι Διοικήσεις των ελληνικών επιχειρήσεων οφείλουν να είναι ιδιαίτερα προσεκτικές στα ζητήματα συμμόρφωσης που θέτει το Transfer Pricing, διότι επιβάλλονται αυστηρά πρόστιμα τόσο για τη μη υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών όσο και για τη μη τήρηση εμπεριστατωμένου φακέλου τεκμηρίωσης.

5.2 Άρθρα σχετικά με τον Ν. 4172/13

Άρθρο 50³⁴

Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα

³⁴Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομιλικών Συναλλαγών Κωστής Ν. Ντρούκας

οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Άρθρο 51

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

- a) «Οι λειτουργίες, τα περιουσιακά στοιχεία, οι κίνδυνοι ή και οι επιχειρηματικές ευκαιρίες που αναδιοργανώνονται, μεταφέρονται ή μεταβιβάζονται» θεωρούνται συνολικά ως «πακέτο μεταβίβασης» για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λαμβάνονται υπόψη τα περιουσιακά στοιχεία, οι χορηγήσεις αδειών χρήσης, καθώς και οι μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων.
- b) Σε περίπτωση κατά την οποία λόγω επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης διενεργείται μία συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, οι οποίες συνιστούν μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης υπεραξίας ή άυλων περιουσιακών στοιχείων, η μεταβίβαση αυτή ή η χορήγηση άδειας χρήσης πρέπει να γίνεται έναντι αντίτιμου σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, λαμβάνοντας υπόψη τη συνολική αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και τις σχετικές λειτουργίες και τους κινδύνους («πακέτο μεταβίβασης»). Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται ιδίως μεταβιβάσεις ή χορηγήσεις αδειών χρήσης μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων σε συνδυασμό με λειτουργίες και κινδύνους που πρέπει να θεωρηθούν στενά συνδεδεμένες.
- c) Οι επιχειρηματικές αναδιρθρώσεις που προβλέπονται στις ανωτέρω περιπτώσεις δεν συνεπιφέρουν καμία αναπροσαρμογή όταν ο φορολογούμενος μπορεί να παράσχει αποδεικτικά στοιχεία που τεκμηριώνουν ότι δεν μεταβιάστηκαν ούτε χορηγήθηκε άδεια χρήσης για ουσιώδη άυλα στοιχεία ή περιουσιακά στοιχεία και ότι καταβλήθηκε αντίτιμο σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, κατά τρόπο ώστε η ανάθεση κινδύνων και λειτουργιών είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, με συνεκτίμηση άλλων συγκρίσιμων περιπτώσεων.

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

5.3 Έλεγχος φακέλου τεκμηρίωσης

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τη λειτουργική ταυτότητα της επιχείρησης, όπως τον όμιλο στον οποίο ανήκει, τις λειτουργίες που επιτελεί και τους κινδύνους που αναλαμβάνει, καθώς και κατάλογο με τις ενδοομιλικές συναλλαγές προς τεκμηρίωση, οι οποίες πραγματοποιούνται εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου και σύντομη περιγραφή της μεθόδου τεκμηρίωσης που εφαρμόζεται. Ο φάκελος τεκμηρίωσης τηρείται στην επιχείρηση και τίθεται στη διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής στα πλαίσια ελέγχου, εντός εύλογου χρόνου ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει τις τριάντα (30) ημέρες.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τη λειτουργική ταυτότητα της επιχείρησης, όπως τον όμιλο στον οποίο ανήκει, τις λειτουργίες που επιτελεί και τους κινδύνους που αναλαμβάνει, καθώς και κατάλογο με τις ενδοομιλικές συναλλαγές προς τεκμηρίωση, οι οποίες πραγματοποιούνται εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου και σύντομη περιγραφή της μεθόδου τεκμηρίωσης που εφαρμόζεται.

Αποτελείται κατά περίπτωση από τον Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους 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. Τα στοιχεία του «βασικού φακέλου τεκμηρίωσης» τηρούνται σε γλώσσα διεθνώς αποδεκτή, κατά προτίμηση την αγγλική, όταν πρόκειται για αλλοδαπό όμιλο, με υποχρέωση μετάφρασής του στην ελληνική γλώσσα εφόσον ζητηθεί από την φορολογική αρχή, εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος και όχι πέραν των τριάντα (30) ημερών από την επίδοση σχετικής πρόσκλησης. Σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις τα στοιχεία του φακέλου τεκμηρίωσης τηρούνται στην ελληνική γλώσσα.

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

Ο «**βασικός φάκελος**»³⁵ είναι κοινός για όλες τις επιχειρήσεις του ομίλου και περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για αυτές και τις μόνιμες εγκαταστάσεις τους. Πιο αναλυτικά περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

α) μια γενική περιγραφή της μητρικής επιχείρησης και της στρατηγικής της, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο οικονομικό έτος,

β) μια γενική περιγραφή της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του ομίλου που περιλαμβάνει το οργανόγραμμα, τον κατάλογο των μελών του ομίλου, συμπεριλαμβανομένων και των μόνιμων εγκαταστάσεων καθώς και περιγραφή της σχέσης σύνδεσης αυτών.

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

δ) μια γενική περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών στις οποίες συμμετέχουν οι συνδεδεμένες εταιρείες, ήτοι μια γενική περιγραφή:

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

(ii) της ροής των τιμολογίων και

(iii) του ύψους των συναλλαγών

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

στ) την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων των μελών του ομίλου (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, εμπορικές ονομασίες, τεχνογνωσία, κλπ.) και την πληρωμή ή είσπραξη δικαιωμάτων,

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

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

Αντίστοιχα, ο ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης εξειδικεύει τις λειτουργίες και τους κινδύνους που αναλαμβάνει η υπό εξέταση επιχείρηση τόσο στα πλαίσια του ομίλου όσο και στην ανάπτυξη των δραστηριοτήτων της εκτός ομίλου.

³⁵<http://dfn.gr/files/pdf/pol.1176.13.pdf>

Η τεκμηρίωση των συναλλαγών γίνεται στον «Ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης»³⁶, ο οποίος περιέχει λεπτομερώς :

1) Λεπτομερή περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών η οποία περιλαμβάνει :

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

-τη ροή των τιμολογίων

-το ύψος των συναλλαγών

2) Περιγραφή των έκτακτων συναλλαγών ή γεγονότων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προκύπτουν από τη μεταφορά λειτουργιών.

3) 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.

4) Συγκριτική ανάλυση, ήτοι:

- 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

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

- συμβατικοί όροι,

- οικονομικές συνθήκες και

- ειδικές στρατηγικές της επιχείρησης

³⁶Ενδοομιλικές συναλλαγές και φάκελος τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών κατά τα οριζόμενα των άρθρων 2 και 50 του Ν. 4172/2013 Αντώνιος Σταυρόπουλος, Αναπλ. Καθηγητής Παν.Μακεδονίας

- 5) Επεξήγηση για την επιλογή και τον τρόπο εφαρμογής της/των μεθόδου/ων καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών,
- 6) Περιγραφή της εφαρμογής της πολιτικής του υπόχρεου σχετικά με το καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών,
- 7) 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,
- 8) Δικαιολόγηση του τρόπου υπολογισμού της αναπροσαρμογής, όταν ο υπόχρεος αναπροσαρμόζει τα φορολογητέα κέρδη του προκειμένου να συμμορφωθεί με την αρχή των ίσων αποστάσεων,
- 9) Περιγραφή και λεπτομερή αιτιολόγηση τυχόν προσαρμογών που έχουν γίνει για την επίτευξη συγκρισιμότητας,
- 10) 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,
- 11) Διάγραμμα ροής των συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων και των έκτακτων,
- 12) Αντίγραφα των συμβάσεων που διέπουν τις υπό τεκμηρίωση συναλλαγές.

Ο φάκελος τεκμηρίωσης θα πρέπει να έχει ουσιαστικά 3 ενότητες:

1^η Ενότητα: Πληροφορίες για το σύνολο των συνδεδεμένων (όμιλος)

2^η Ενότητα: Αναλυτικές πληροφορίες για κάθε μία από τις συνδεδεμένες

3^η Ενότητα: Τεκμηρίωση ανά ζεύγος συναλλαγών

ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Τόκοι Δανείων

Σχετικά με την κατηγορία συναλλαγής Χρηματοοικονομικές συναλλαγές και συγκεκριμένα τους τόκους δανείων ισχύουν τα παρακάτω σύμφωνα με την ΠΟΛ.1220/26.9.2013.

Αντικείμενο τεκμηρίωσης στις περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, αποτελούν οι τόκοι των δανείων.

«Σε περίπτωση που μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων έχει συναφθεί δανειακή σύμβαση και προκειμένου για τον υπολογισμό των ορίων της παρ. 1 του άρθρου 39Α

τουν.2238/1994, πάνω από τα οποία υφίσταται υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, λαμβάνεται υπόψη το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που χρεώνεται /πιστώνεται και όχι το ποσό του κεφαλαίου επί του οποίου υπολογίστηκαν.

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

Επομένως, και στο περιεχόμενο του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, όπως αυτόορίζεται στο παράρτημα της ΠΟΛ.1179/18.7.2013 Α.Υ.Ο, θα καταγράφονται οι τόκοι δανείου που χρεώνονται (δαπάνη) ή που πιστώνονται (έσοδο) από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις και όχι το κεφάλαιο δανεισμού (σχετ. το αριθ. Δ12Β 1117062 ΕΞ2013/22.06.2013 έγγραφο μας)».

Μερίσματα

Σύμφωνα με το άρθρο 48 του Νόμου 4172/2013«1. Τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο ή που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας απαλλάσσονται από το φόρο, εφόσον:

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

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

γ) το νομικό πρόσωπο που προβαίνει σε διανομή κερδών, τα οποία υπόκεινται σε φόρο, δενέχει έδρα σε κράτος που περιλαμβάνεται στα μη συνεργάσιμα κράτη σύμφωνα με το άρθρο65 του Κ.Φ.Ε..

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

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

εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής.»

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

5.4 Συνοπτικός πίνακας πληροφοριών

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4174/2013, οι υπόχρεοι σε τήρηση Φακέλου Τεκμηρίωσης υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών (Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e-εφαρμογές)), εντός τεσσάρων μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους.

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών υποβάλλεται ηλεκτρονικά στην Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών πριν την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. και σε κάθε περίπτωση εντός πενήντα (50) ημερών από την ημερομηνία κλεισίματος της διαχειριστικής περιόδου, για χρήσεις που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2012 και μετά.

Ο Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τον όμιλο στον οποίο ανήκουν οι υπόχρεοι, τις λειτουργίες που επιτελούν και τους κινδύνους που αναλαμβάνουν, καθώς και σύντομη περιγραφή της μεθόδου τεκμηρίωσης που εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση. Ο εν λόγω Πίνακας είναι συνοδευτικός του Φακέλου Τεκμηρίωσης και υποβάλλεται προκειμένου να αξιοποιηθούν φορολογικά οι παρεχόμενες πληροφορίες και σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να εκλαμβάνεται ως πλήρης και εκτενής τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, προκειμένου να εξεταστεί η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων. Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών υποβάλλεται με βάση το υπόδειγμα, το οποίο επισυνάπτεται ως παράρτημα της παρούσας

Κατηγορίες Συναλλαγών Προς Τεκμηρίωση³⁷

Οι συναλλαγές για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση τεκμηρίωσης κατατάσσονται στις εξής κατηγορίες: (σύμφωνα με τον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών)

- Πρώτες ύλες

³⁷https://www.taxheaven.gr/pagesdata/Transfer%20Pricing_27_3_2015.pdf

- Προϊόντα
- Εμπορεύματα
- Δικαιώματα
- Σήματα
- Λοιπά άυλα
- Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης
- Διοικητική Υποστήριξη
- Χρηματοοικονομικές συναλλαγές (τόκοι, χρηματοδοτικές μισθώσεις, χρεόγραφα, ασφάλειες, κ.λ.π.)
- Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων
- Τεχνική υποστήριξη
- Εκμίσθωση
- Αποθήκευση
- Έρευνα & Ανάπτυξη
- Λοιπές Υπηρεσίες
- Επιδότηση - Διαγραφή χρεών
- Κατανομή δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους)
- Λοιπά

5.5 Υπόχρεοι τεκμηρίωσης

Υπόχρεοι για τη σύνταξη Φακέλου Τεκμηρίωση είναι οι εταιρίες οποιονδήποτε τύπου και μορφής για τις συναλλαγές με εταιρίες που είναι συνδεδεμένες. Οι διατάξεις εφαρμόζονται ανάλογα και για συναλλαγές μεταξύ μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα με το κεντρικό και με τις συνδεδεμένες εταιρείες του κεντρικού της στην αλλοδαπή, καθώς και για συναλλαγές μεταξύ ημεδαπής επιχείρησης και μόνιμης εγκατάστασής της στην αλλοδαπή.

Κατά τον προσδιορισμό των υπόχρεων εταιρειών ως προς την προετοιμασία φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολή συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, εξετάζεται αρχικά η περίπτωση ζ του άρθρου 2 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013), όπου παρέχεται ο ορισμός των συνδεδεμένων προσώπων.

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

Πιο συγκεκριμένα, η σύνδεση προκύπτει λόγω άμεσης ή έμμεσης συμμετοχής στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο. Ειδικότερα, εξετάζεται αν το ποσοστό συμμετοχής υπερβαίνει το 33% ή αν κάποιο τρίτο πρόσωπο κατέχει το προαναφερθέν ποσοστό σε δύο ή περισσότερα πρόσωπα. Η τρίτη περίπτωση διευρύνει σημαντικά τον ορισμό των συνδεδεμένων εταιρειών θέτοντας ως προϋπόθεση την ύπαρξη σχέσης άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης, ελέγχου και τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής.

Εν συνεχεία, λαμβάνονται υπόψη τα όρια απαλλαγής, όπου εξετάζονται συνδυαστικά ο κύκλος εργασιών και το άθροισμα των ελεγχόμενων (ενδοομιλικών) συναλλαγών. Αναλυτικότερα, υπόχρεοι που πραγματοποιούν ενδοομιλικές συναλλαγές μέχρι 100.000 ευρώ (200.000 ευρώ) αθροιστικά και εμφανίζουν κύκλο εργασιών μέχρι 5.000.000 (άνω των 5.000.000 ευρώ), απαλλάσσονται τόσο της υποβολής συνοπτικού πίνακα. Εν ολίγοις, τα όρια συναλλαγών που καθορίζουν τους υπόχρεους για το 2017 δεν μεταβλήθηκαν σε σχέση με τα προηγούμενα φορολογικά έτη.

Υπόχρεοι κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα είναι όλα τα νομικά πρόσωπα (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και ΑΕ) για συναλλαγές που πραγματοποιούν με άλλα νομικά ή φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα αν τα τελευταία είναι επιτηδευματίες. Για παράδειγμα, συναλλαγές που πραγματοποιεί μία ΑΕ με το βασικό της μέτοχο, με εξαίρεση πιθανές αμοιβές ΔΣ ή μερίσματα, εμπίπτουν στις προς τεκμηρίωση συναλλαγές.

Υποχρέωση της σύνταξης φακέλου τεκμηρίωσης έχουν σύμφωνα με το Ν. 3728/2008 και Εταιρείες που ανήκουν σε Ελληνικό όμιλο και Εταιρείες που ανήκουν σε Πολυεθνικό Όμιλο, ενώ σύμφωνα με το Ν. 2238/1994, την υποχρέωση αυτή έχουν μόνο Εταιρείες που ανήκουν σε Πολυεθνικό Όμιλο.

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα ισχύει ότι:

1. Ο φάκελος τεκμηρίωσης είναι κοινός για όλες τις επιχειρήσεις και όλες οι συναλλαγές εκατέρωθεν τεκμηριώνονται.
2. Ο συνοπτικός πίνακας αφορά στο κάθε ΑΦΜ ξεχωριστά (η κάθε εταιρεία δηλαδή καταρτίζει τον δικό της συνοπτικό πίνακα πληροφοριών)

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

- οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος, ή
- οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος

5.6 Προθεσμίες υποβολής

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), ο φάκελος τεκμηρίωσης, που αποτελείται κατά περίπτωση από το βασικό φάκελο τεκμηρίωσης και τον ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης, θα πρέπει να καταρτίζεται μέχρι την λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Οι φορολογούμενοι πρέπει μέσα στην ίδια προθεσμία να υποβάλουν ηλεκτρονικά στη φορολογική διοίκηση, Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών (ΣΠΠ) ο οποίος περιέχει πληροφορίες για τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους, τον Όμιλο στον οποίο ανήκουν, τις λειτουργίες που επιτελούν και τους κινδύνους που αναλαμβάνουν, καθώς και σύντομη περιγραφή της μεθόδου τεκμηρίωσης που εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση. Για τις εταιρείες των οποίων το φορολογικό έτος έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2017, η προθεσμία υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών είναι η 30η Ιουνίου 2018. Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο TaxisNet (ηλεκτρονική πλατφόρμα της ΓΓΔΕ, πλέον ΑΑΔΕ) από το νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας.

Αναφορικά με την επικαιροποίηση του φακέλου τεκμηρίωσης, πραγματοποιείται εντός 4 μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης. Η επικαιροποίηση αφορά κυρίως μεταβολές στις συνθήκες αγοράς που έχουν σημαντικό αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία του φακέλου. Σημειώνεται ότι τα συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από έρευνα σε βάσεις δεδομένων, δύνανται να χρησιμοποιηθούν για 3 φορολογικά έτη, εφόσον τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επικαιροποιούνται κάθε φορολογικό έτος, ούτως ώστε να αποδεικνύεται η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων

Επιπρόσθετα, ο φάκελος τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου για όσο διάστημα υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων του οικείου φορολογικού έτους. Εφόσον ζητηθεί για έλεγχο από τη φορολογική διοίκηση, πρέπει να παραδοθεί στην αρμόδια αρχή εντός 30 ημερών από την παραλαβή του αιτήματος.

5.7 Πρόστιμα – Κυρώσεις

Διάκριση των προστίμων σε (5) πέντε κατηγορίες:

- Εκπρόθεσμη Υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών (ΣΠΠ)
- Εκπρόθεσμη Υποβολή Τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών (ΣΠΠ)
- Μη υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών (ΣΠΠ)
- Υποβολή ανακριβούς ή ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών (ΣΠΠ)
- Εκπρόθεσμη ή/και μη διάθεση του φακέλου τεκμηρίωσης στην Φορολογική Διοίκηση

1. Εκπρόθεσμη Υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών (ΣΠΠ)³⁸

Αρχικά, θα πρέπει να υπενθυμίσουμε ότι με βάση την παρ. 3 του άρθρου 21 του Ν.4174/2013, ο ΣΠΠ υποβάλλεται ηλεκτρονικά στην ΓΓΠΣ εντός (4) τεσσάρων μηνών από την λήξη του φορολογικού έτους. Πέραν του εν λόγω χρονικού περιθωρίου, σύμφωνα με το άρθρο 56 του 4174/2013 επιβάλλεται πρόστιμο της τάξεως του 1/1000 των δηλουμένων ακαθάριστων εσόδων του υπόχρεου φορολογουμένου. Το ποσό του προστίμου δεν μπορούσε να είναι κάτω από τα (1.000) χίλια ευρώ και πάνω από τα (10.000) δέκα χιλιάδες ευρώ.

Με το νέο σχέδιο νόμου, η εκπρόθεσμη υποβολή του αρχικού συνοπτικού πίνακα επιφέρει πρόστιμο 1/1000 επί των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογουμένου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν δύναται να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ. Επομένως, οι σημαντικότερες μεταβολές στην εν λόγω κατηγορία προστίμου είναι αφενός η μεταβολή στο επιτρεπόμενο άνω και κάτω όριο του (προστίμου) και αφετέρου το γεγονός ότι το 1/1000 υπολογίζεται πλέον πάνω στις συναλλαγές προς τεκμηρίωση και όχι στο σύνολο των ακαθάριστων εσόδων του υπόχρεου.

2. Εκπρόθεσμη Υποβολή Τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών (ΣΠΠ)

Η παραπάνω μεταβολή ισχύει και για τις περιπτώσεις που υπάρχει εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικού συνοπτικού πίνακα πληροφοριών. Δηλαδή αφορά στις περιπτώσεις που έχει υποβληθεί εντός του προβλεπόμενου 4μήνου ο ΣΠΠ και στην συνέχεια, μετά τη λήξη του 4μήνου, υποβληθεί τροποποιητικός ΣΠΠ. Σε αυτές

³⁸<http://www.transferpricing.gr/?p=5110>

λοιπόν τις περιπτώσεις, και με την προϋπόθεση ότι η τροποποίηση επιφέρει μεταβολές στα συνολικά ποσά των συναλλαγών πάνω από 200.000 ευρώ, επιβάλλεται και πάλι πρόστιμο ίσο με το 1/1000 επί των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογουμένου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν δύναται να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ.

3. Μη υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών (ΣΠΠ)

Και πάλι σύμφωνα με το άρθρο 56 του 4174/2013 για τη μη υποβολή ΣΠΠ προβλεπόταν πρόστιμο, ίσο με το 1/100 των δηλουμένων ακαθάριστων εσόδων, περιλαμβανομένης οποιασδήποτε διόρθωσης κερδών, του υπόχρεου φορολογουμένου. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορούσε να είναι μικρότερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ και μεγαλύτερο των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.

Πλέον με τις αλλαγές που επιφέρει το νέο σχέδιο νόμου, το πρόστιμο της μη υποβολής ΣΠΠ μεταβάλλεται στο 1/1000 των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, με κατώτατο επιτρεπόμενο όριο τα δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ και ανώτατο τα δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.

4. Υποβολή ανακριβούς ή ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών (ΣΠΠ)

Το πρόστιμο της περίπτωσης υποβολής ανακριβούς ή ατελούς συνοπτικού πίνακα πληροφοριών ακολουθεί τον υπολογισμό του προστίμου περί της εκπρόθεσμης υποβολής του συνοπτικού με τη διαφορά ότι το 1/1000 υπολογίζεται επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια και επιβάλλεται μόνο όταν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των προς υποχρέωση τεκμηρίωσης συναλλαγών. Προφανώς ισχύουν και τα επιτρεπόμενα όρια του προστίμου όπως ορίζονται παραπάνω (500 ευρώ έως 2.000 ευρώ).

5. Εκπρόθεσμη ή/και μη διάθεση του φακέλου τεκμηρίωσης στην Φορολογική Διοίκηση

Με την εφαρμογή των άρθρων του νέου νομοθετικού πλαισίου γίνεται μια προσπάθεια κατηγοριοποίησης των περιπτώσεων εκπρόθεσμης διάθεσης ή/και μη διάθεσης του φακέλου τεκμηρίωσης στην Φορολογική Διοίκηση με ταυτόχρονη σταδιακή αύξηση του τελικού ποσού του προστίμου. Κριτήριο της εν λόγω κατηγοριοποίησης αποτελεί το χρονικό διάστημα που ξεκινά από την ημέρα κοινοποίησης της σχετικής πρόσκλησης για την διάθεση του φακέλου μέχρι την ημέρα που ο φάκελος τελικά παραδίδεται στην Φ.Δ..

Συνεπώς, διακρίνονται τέσσερις (4) βασικές περιπτώσεις:

- I. Ο φάκελος παραδίδεται έως και την 30η ημέρα από την ημέρα κοινοποίησης της σχετικής πρόσκλησης. Σε αυτή την περίπτωση έχει τηρηθεί το προβλεπόμενο χρονικό περιθώριο. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο.
- II. Ο φάκελος παραδίδεται στο χρονικό διάστημα μεταξύ της 31ης ημέρας και της 60ης ημέρας από την κοινοποίηση της σχετικής πρόσκλησης. Σε αυτή την περίπτωση δεν έχει τηρηθεί το προβλεπόμενο χρονικό περιθώριο και επιβάλλεται πρόστιμο αξίας 5.000 ευρώ.
- III. Ο φάκελος παραδίδεται στο χρονικό διάστημα μεταξύ της 61ης ημέρας και της 90ης ημέρας από την κοινοποίηση της σχετικής πρόσκλησης. Σε αυτή την περίπτωση δεν έχει τηρηθεί το προβλεπόμενο χρονικό περιθώριο και επιβάλλεται πρόστιμο αξίας 10.000 ευρώ.
- IV. Ο φάκελος παραδίδεται πέραν της 90ης ημέρας από την κοινοποίηση της σχετικής πρόσκλησης. Σε αυτή την περίπτωση δεν έχει τηρηθεί το προβλεπόμενο χρονικό περιθώριο και επιβάλλεται πρόστιμο αξίας 20.000 ευρώ. Το ίδιο ισχύει και την περίπτωση που τελικά ο φάκελος τεκμηρίωσης δεν τεθεί τελικά στη διάθεση της ΦΔ.

Επίσης, θα πρέπει να αναφερθεί ότι οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 54 εφαρμόζονται και για τις παραβάσεις του άρθρου αυτού. Συγκεκριμένα σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με τον Κώδικα πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.

6^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΕΡΕΥΝΑ

6.1 Συμπεράσματα

Στο τελευταίο κεφάλαιο, εφόσον έγινε παραπάνω εκτενής ανάλυση των ενδοομιλικών συναλλαγών στον ελληνικό χώρο, παραθέτω τα συμπεράσματα σχετικά με το θέμα. Φτάνουμε στο συμπέρασμα ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές είναι ένα πολύ σημαντικό και περίπλοκο ζήτημα που απασχολεί και θα συνεχίσει να απασχολεί τις επιχειρήσεις καθώς και την κυβέρνηση. Αυτό γίνεται γιατί από την μια οι επιχειρήσεις ψάχνουν τρόπους να αυξήσουν τα κέρδη τους και από την άλλη οι κυβερνήσεις προσπαθούν να εξαλείψουν την φοροδιαφυγή, εξασφαλίζοντας σταθερότητα στην οικονομία της εκάστοτε χώρας αλλά και να αυξήσουν την φορολογική τους βάση.

Ο όρος ενδοομιλική τιμολόγηση ή «transfer pricing» όπως έχει επικρατήσει διεθνώς είναι ο προσδιορισμός της αξίας των συνδεδεμένων προσώπων. Οι πολυεθνικοί όμιλοι έχοντας μείωση της φορολογίας και την αύξηση των κερδών, εκμεταλλεύονται κάποιες αδυναμίες της νομοθεσίας και έτσι μεταφέρουν τις έδρες τους σε φορολογικούς παραδείσους με χαμηλή φορολόγηση.

Η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελεί ένα από τα πιο απαιτητικά κομμάτια της διεθνούς φορολογικής συμμόρφωσης. Ως τεκμηρίωση, νοείται ο έλεγχος της τήρησης της αρχής του ελεύθερου ανταγωνισμού (arm's length principle), κατά την πραγματοποίηση οποιασδήποτε φύσης συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Καθοριστική συμβολή έχουν οι κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ με την αρχή των ίσων αποστάσεων για τους πολυεθνικούς ομίλους. Με τη διενέργεια του συγκεκριμένου ελέγχου, μπορεί να εξακριβωθεί από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές, αν έχει λάβει χώρα μεταφορά φορολογητέας ύλης (κερδών), πράγμα το οποίο συμβαίνει συνήθως προς εταιρείες που εδρεύουν σε κράτη ή περιοχές δικαιοδοσίας με ιδιαίτερα χαμηλή ή μηδενική φορολογία. Σε περίπτωση που διαπιστωθεί η εν λόγω αλλοίωση (συνήθως μείωση) των εταιρικών αποτελεσμάτων, η φορολογική διοίκηση δύναται να προβεί σε αναλογικό επαναπροσδιορισμό των κερδών και, κατ' επέκταση, του καταλογιζόμενου φόρου. Παρά το γεγονός ότι οι Κατευθυντήριες Οδηγίες έχουν υιοθετηθεί από πολλές χώρες παγκοσμίως, η αποτελεσματικότητά τους έχει τεθεί υπό αμφισβήτηση και ασκείται έντονη κριτική. Η βασική ένσταση έγκειται στο γεγονός ότι δεν είναι δυνατό να διαχωριστεί η πραγματική συμμετοχή της θυγατρικής εταιρείας στα συνολικά έσοδα του ομίλου, καθώς είναι πολύ δύσκολο να εφαρμοστούν στην πράξη οι μέθοδοι προσδιορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Σχετικά με την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, τα συνδεδεμένα πρόσωπα υποχρεώνονται να τηρούν έναν φάκελο τεκμηρίωσης. Φάκελο Τεκμηρίωσης, ο οποίος αποτελείται από τον «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης» και τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

Το νομικό και θεσμικό πλαίσιο που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές βρίσκεται πλέον σε αρκετά ικανοποιητικό επίπεδο, αν και υπάρχουν κάποιες εκκρεμότητες αναφορικά με ενδεχόμενες αλλαγές που ενδέχεται να επέλθουν στο περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης και στο χειρισμό των μικρομεσαίων εταιρειών. Συνεπώς, οι Διοικήσεις των ελληνικών επιχειρήσεων οφείλουν να είναι ιδιαίτερα προσεκτικές στα ζητήματα συμμόρφωσης που θέτει το Transfer Pricing, διότι επιβάλλονται αυστηρά πρόστιμα τόσο για τη μη υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών όσο και για τη μη τήρηση εμπειστατωμένου φακέλου τεκμηρίωσης.

Θα πρέπει σε αυτό το σημείο να αναφέρουμε πως η εργασία υπόκεινται σε κάποιους περιορισμούς, διότι πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο βιβλιογραφικής έρευνας. Οι περιορισμοί της διπλωματικής είναι ότι ερευνάται μόνο σε θεωρητικό επίπεδο δίχως την χρήση ποσοτικών μεθόδων ή ερευνάς κάποιων συγκεκριμένων επιχειρήσεων. Γίνεται μια προσπάθεια να παρουσιάσουμε και να αναλύσουμε την αντιμετώπιση του φορολογικού έλεγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών και της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Μια πρόταση για μελλοντική έρευνα είναι να γίνει μια εμπειρική μελέτη σχετικά με τις επιπτώσεις που μπορεί να έχει μια επιχείρηση σχετικά με τις συναλλαγές που πραγματοποιεί. Είναι εμφανής η ανάγκη για μια ενιαία αντιμετώπιση του θέματος των ενδοομιλικών συναλλαγών από τα δύο Υπουργεία (Ανάπτυξης και Οικονομικών), τόσο σε θέματα σύνταξης και υποβολής των στοιχείων, όσο και στον σαφή καθορισμό των περιπτώσεων που είναι υπόχρεοι. Τέλος , κατά την άποψη μου, θα πρέπει να εξεταστεί το θέμα της συσσώρευσης ποινών για την ίδια παράβαση.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

Βασίλειος, Ι. Λουμιώτης. (2015) Θέματα εφαρμοσμένης λογιστικής και ελεγκτικής των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ και τα ΕΛΠ Ν.4308/2014)

Ταχυνάκης Παναγιώτης – Γκίνογλου Δημήτρης (2004) Λογιστική ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

Νεγκάκης, Χ., Ταχυνάκης, Π. (2013) Σύγχρονα θέματα ελεγκτικής & εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα ελέγχου

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

Ντζανάτος Δ. (2008) «Τα διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά»

Jack Hirshleifer On the Economics of Transfer Pricing. The Journal of Business, 1956, vol. 29

Thomas Horst (1971) The Theory of the Multinational Firm Optimal Behavior under Different. Tariff and Tax Rates

Kant Minority Ownership, Deferral, Perverse Intra firm Trade and. Tariffs

Kimberly A. Clausing (2001) the Impact of Transfer Pricing on Intra firm Trade

Guttorm Schjelderup Lars Sørsgard Transfer Pricing as a Strategic Device for Decentralized Multinationals International Tax and Public Finance, 1997

Marc Goetschalckx, Carlos J. Vidal (2001) A global supply chain model with transfer pricing and transportation cost allocation

Marc Goetschalckx, Carlos J. Vidal (2012) measuring the impact of transfer pricing on the configuration and profit of an international supply chain: perspectives from two real cases

Clausing Tax-motivated transfer pricing and US intra firm trade prices

Ronald B. Davies, Julien Martin, Mathieu Parenti, and Farid Toubal (2014) knocking on Tax Haven's Door: Multinational Firms and Transfer Pricing

Coordination of Transfer Prices on Intra-Firm Trade

Swenson, D. 2001. Tax reforms and evidence of transfer pricing. National Tax Journal

Kenji Matsui (2011) Intra firm trade, arm's-length transfer pricing rule, and coordination failure European Journal of Operational Research

Oluwaseun Olanrewaju Avoseh Submitted in fulfillment of the requirements for the Degree of Doctor of Philosophy in Accounting and Finance

Markham M. (2012) Advance Pricing Agreements Past Present and Future

Timo Seppälä , Martin Kenney , Jyrki Ali-Yrkkö Global supply chains and transfer pricing: Insights from a case study Published by Emerald Group Publishing Limited

Joseph Harpaz. (2015). “An Opportunity at the Intersection of Transfer Pricing, Customs, and Indirect Tax”. Tax Executives Institute Inc

J. Pellefigue, Transfer Pricing Economics for the Digital Economy

Marcel Olbert* and Christoph Spengel International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted

Liu, Guowei Zhang, Jianxiong Tang, Wansheng (2015) Strategic transfer pricing in a marketing operations interface with quality level and advertising dependent goodwill

Samuel A. and Agugom, Theophilus A. (2017) A Tax Base Erosion and Profit Shifting through Transfer pricing

Tim Baldenius, Nahum D. Melumad, Stefan J. Reichelstein Integrating Managerial and Tax Objectives in Transfer Pricing

Thibaut Roques (2018) Transfer Pricing for Digital Platforms Unaffiliated Authors – Independent

James G. S. Yang 1,* and Victor N. A. Metallo The Emerging International Taxation Problems International Journal of Financial Studies 2018

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

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

<http://taxexperts.capitalblogs.gr/listArticles.asp>

https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%95%CE%BD%CE%B4%CE%BF%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BB%CE%B9%CE%BA%CE%AD%CF%82_%CF%83%CF%85%CE%BD%CE%B1%CE%BB%CE%BB%CE%B1%CE%B3%CE%AD%CF%82

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

<https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=194672>

<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20463>

<https://www.newsbeast.gr/financial/arthro/797695/to-mellon-tou-forologikou-eleghou-stis-endoomilikes-sunallages>

<http://dfn.gr/files/pdf/pol.1176.13.pdf>

<https://www.taxexperts.gr>

<http://newpost.gr/oikonomia/531937/ti-isxyei-gia-tis-endoomilikes-synallages>

<https://www.taxsolution.gr/blog/resolutions-and-circulars/2017-08/23469.html>

https://efm.gr/ypiresies/tekmiriosi_end_synallagon/prothesmies_katartisis_fakelou/

<http://www.kathimerini.gr/225084/article/oikonomia/epixeirhseis/me8odoi-enopoihshs-logistikwn-katastasewn-kai-etaireiwn>

<https://www.elke.teicrete.gr/LinkClick.aspx?fileticket=tRm1VmRCaxs%3D&tabid=1034>

<http://newpost.gr/oikonomia/531937/ti-isxyei-gia-tis-endoomilikes-synallages>

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

<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/27563>

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

<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20563>