



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

Διπλωματική Εργασία

ΚΑΝΟΝΕΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Του ΝΙΚΟΛΑΟΥ ΜΑΥΡΟΜΜΑΤΗ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

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

2018

Ευχαριστίες

Ολοκληρώνοντας τις προσπάθειες για τη συγγραφή της διπλωματικής εργασίας, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους όσοι συνέβαλαν σε αυτήν επιστημονικά αλλά και ηθικά. Ιδιαίτερα θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές ευχαριστίες μου στον επιβλέποντα Καθηγητή κ. Ταχυνάκη Παναγιώτη που ήταν πάντα διαθέσιμος να προσφέρει την επιστημονική υποστήριξή του, καθοδηγώντας με σε όλα τα στάδια εκπόνησης της παρούσας εργασίας.

Θα ήθελα επίσης να ευχαριστήσω τους δικούς μου ανθρώπους που μου στάθηκαν σε κάθε βήμα της μέχρι τώρα πορείας μου.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Ευχαριστίες	ii
Πίνακας Περιεχομένων	iii
Περίληψη	v
Κεφάλαιο 1 - Εισαγωγή	1
1.1 Θεωρητικό Πλαίσιο.....	1
1.2 Σκοπός της Εργασίας.....	3
1.3 Δομή της Εργασίας.....	3
Κεφάλαιο 2 – Αρθρογραφική Επισκόπηση.....	4
2.1 Εισαγωγή	4
2.2 Άρθρα Σχετικά με την Διενέργεια των Ενδοομικών Συναλλαγών.....	4
2.3 Συμπεράσματα Αρθρογραφικής Επισκόπησης.....	12
Κεφάλαιο 3 – Θεσμικό Πλαίσιο Περί των Ενδοομικών Συναλλαγών.....	13
3.1 Εισαγωγή	13
3.2 ΟΟΣΑ – Η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων	13
3.3 Μέθοδοι Τεκμηρίωσης Ενδοομικών Συναλλαγών.....	16
3.4 Επιλογή και Εφαρμογή της Καταλληλότερης Μεθόδου Τεκμηρίωσης Ενδοομικών Συναλλαγών	24
3.5 Συμφωνίες Προκαθορισμένης Τιμολόγησης (ΑΡΑ)	26
3.6 Ελληνική Νομοθεσία περί των Ενδοομικών Συναλλαγών	28
3.7 Περιεχόμενο Φακέλου Τεκμηρίωσης.....	33
3.8 Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομικής Τιμολόγησης, Ν.4174/2013.....	37
Κεφάλαιο 4 – Πρακτικά Παραδείγματα Τεκμηρίωσης Ενδοομικών Συναλλαγών	40
4.1 Εισαγωγή	40
4.2 Παραδείγματα Εφαρμογής της Μεθόδου της Συγκρίσιμης μη Ελεγχόμενης Τιμής.....	40
4.3 Παραδείγματα Εφαρμογής της Μεθόδου της Τιμής Μεταπώλησης.....	45

4.4 Παραδείγματα Εφαρμογής της Μεθόδου του Κόστους συν Κέρδους	48
4.5 Παραδείγματα Εφαρμογής της Μεθόδου του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής	53
4.6 Παραδείγματα Εφαρμογής της Μεθόδου Επιμερισμού των Κερδών	57
4.7 Συμπεράσματα Κεφαλαίου	63
Κεφάλαιο 5 – Συμπεράσματα, Περιορισμοί της Εργασίας και Προτάσεις για Περαιτέρω Έρευνα	64
5.1 Συμπεράσματα	64
5.2 Περιορισμοί της Εργασίας.....	66
5.3 Προτάσεις για Περαιτέρω Έρευνα.....	66
Βιβλιογραφία.....	67

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Αντικείμενο της παρούσας διπλωματικής εργασίας αποτελεί η επισκόπηση των όσων προβλέπονται περί της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Μέσα από την παράθεση των προτεινόμενων από τον ΟΟΣΑ μεθόδων – δηλαδή των παραδοσιακών και των συναλλακτικών – αποσκοπούμε στην εις βάθος κατανόηση των διαδικασιών που προβλέπονται αναφορικά με την επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου αναλόγως των περιστάσεων. Η παράθεση λεπτομερών θεωρητικών και αριθμητικών παραδειγμάτων σε επιμέρους κεφάλαιο της εργασίας εξυπηρετεί περαιτέρω τον σκοπό αυτό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Θεωρητικό Πλαίσιο

Η παγκοσμιοποίηση η ταχεία ανάπτυξη της τεχνολογίας του Διαδικτύου οδήγησε σε μια εκθετική αύξηση των ενδοομιλικών συναλλαγών σε παγκόσμιο επίπεδο από τις πολυεθνικές εταιρείες. Σύμφωνα με τα όσα αναφέρει ο Eden (1998)¹, μία πολυεθνική εταιρεία ορίζεται ως δύο ή περισσότερες επιχειρήσεις, οι οποίες βρίσκονται σε διαφορετικές χώρες αλλά υπό κοινό έλεγχο, με μια κοινή βάση πόρων και κοινών στόχων.

Πρωταρχική κινητήριος δύναμη των πολυεθνικών εταιριών, όπως και κάθε άλλης επιχείρησης άλλωστε, είναι το κέρδος. Ως εκ τούτου, είναι συνήθης πρακτικά το να επιλέγουν να ιδρύσουν θυγατρικές και να κατασκευάσουν προϊόντα σε χώρες όπου οι πρώτες ύλες και ιδιαίτερα το κόστος εργασίας είναι χαμηλά και στη συνέχεια να τα εξάγουν σε θυγατρικές τους σε αγορές όπου μπορούν να πωληθούν ακριβότερα, έτσι ώστε να αποκομίσουν τα υψηλότερα δυνατά κέρδη.

Ένας εκ των πρώτων επιστημόνων που ασχολήθηκαν με το ζήτημα των ενδοομιλικών συναλλαγών ήταν ο Hirshleifer (1956)², ο οποίος τις όρισε ως την τιμολόγηση των αγαθών και των υπηρεσιών ανταλλάσσονται μεταξύ αυτόνομων κερδοσκοπικών μονάδων, εντός μιας επιχείρησης. Μέσα από την λεπτομερή και εκτενή του εργασία καταλήγει στο συμπέρασμα ότι τόσο το μέγεθος των συναλλαγών αυτών, όσο και ορισμένοι επιπρόσθετοι παράγοντες που συνδέονται άμεσα με την διενέργειά τους (όπως π.χ. η έδρα των θυγατρικών επιχειρήσεων) επηρεάζουν σημαντικά τα δημοσιοποιημένα οικονομικά αποτελέσματα των ομίλων.

¹ Eden, L. (1998). *Taxing multinationals: Transfer pricing and corporate income taxation in North America*. Toronto: University of Toronto Press

² Hirshleifer, J. (1956). *On the Economics of Transfer Pricing*. *The Journal of Business*, 29 (3), p. 172–184

Οι McGhee et al. (2007)³, εξηγούν ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές χρησιμοποιούνται από τις πολυεθνικές εταιρείες προκειμένου να ποσοτικοποιήσουν τα αγαθά και τις υπηρεσίες που μεταφέρονται από μία θυγατρική σε μια συγκεκριμένη χώρα σε μια άλλη θυγατρική που εδρεύει σε κάποια άλλη χώρα. Καθώς οι πολυεθνικές εταιρείες επεκτείνονται και μεταφέρουν προϊόντα και υπηρεσίες στο εξωτερικό, το ζήτημα των ενδοομιλικών σε διεθνή βάση έχει γίνει ένα κρίσιμο εργαλείο για την επίτευξη ορισμένων στόχων. Οι στόχοι αυτοί μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ως εσωτερικοί και εξωτερικοί. Οι εσωτερικοί στόχοι περιλαμβάνουν τη διευκόλυνση της αξιολόγησης των επιδόσεων μεταξύ των διοικητικών στελεχών σε θυγατρικές του εξωτερικού. Οι εξωτερικοί στόχοι περιλαμβάνουν τη μείωση των συνολικών φόρων εισοδήματος, την ελαχιστοποίηση του συναλλαγματικού κινδύνου, την αποφυγή συγκρούσεων με τις κυβερνήσεις των χωρών στις οποίες δραστηριοποιούνται οι θυγατρικές επιχειρήσεις, αποτελεσματική διαχείριση των ταμειακών ροών, αλλά και την αύξηση της ανταγωνιστικότητας στις παγκόσμιες αγορές.

Βάσει των όσων αναφέρουν οι Abdallah and Murtuza (2006)⁴, οι περισσότεροι διευθύνοντες σύμβουλοι πολυεθνικών εταιρειών στις μέρες μας θεωρούν ότι οι διεθνείς ενδοομιλικές συναλλαγές δεν είναι μόνο πολύπλοκες αλλά και εξαιρετικά σημαντικές, δεδομένου ότι η υιοθετηθείσα μέθοδος τεκμηρίωσης των συναλλαγών αυτών μπορεί να επηρεάσει τις φορολογικές υποχρεώσεις και τις ταμειακές ροές των εταιρειών. Επιπροσθέτως, αναφέρουν ότι οι κυβερνήσεις των κρατών ανησυχούν ότι οι πολυεθνικές εταιρείες χειραγωγούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές που διενεργούν, έτσι ώστε να αποφύγουν την πληρωμή υψηλότερων φόρων εισοδήματος. Οι φορολογικές αρχές, ως απάντηση στο φαινόμενο της έξαρσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, έχουν αναπτύξει ένα πολύπλοκο σύνολο κανόνων και διαδικασιών σε εθνικό και διεθνές επίπεδο που έχουν σχεδιαστεί για τη ρύθμιση των ενδοομιλικών συναλλαγών στις οποίες προβαίνουν ολοένα και με πιο αυξανόμενους ρυθμούς οι πολυεθνικές επιχειρήσεις.

³ McGhee, M., Anandarajan, A., A. and Curatola, A., P. (2007). *A Guide to International Transfer Pricing*. Wiley Periodicals Inc.

⁴ Abdallah, W. and Murtuza, A. (2006). *Transfer pricing strategies of intangible assets, e-commerce and international taxation of multinationals*. International Tax Journal, pp. 5–18

1.2 Σκοπός της Εργασίας

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η βιβλιογραφική επισκόπηση του κανονιστικού πλαισίου που διέπει την διενέργεια και την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Ο στόχος αυτός επιτυγχάνεται μέσα από την επισκόπηση της διεθνούς αρθρογραφίας, αλλά και του θεσμικού πλαισίου που άπτεται του ζητήματος των ενδοομιλικών συναλλαγών. Η εργασία επιλέχθηκε διότι το ζήτημα της ορθής τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών – και ειδικά αυτών που πραγματεύονται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία – έχει απασχολήσει και συνεχίζει να απασχολεί την διεθνή επιστημονική κοινότητα (με κορυφαίο, ίσως, παράδειγμα αυτό του BEPS Action Plan).

Η χρησιμότητα της εργασίας προκύπτει, τόσο από την ολιστική εξέταση των διεθνώς αποδεκτών κανόνων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, όσο και από την παρουσίαση λεπτομερών και αναλυτικών θεωρητικών και αριθμητικών παραδειγμάτων, μέσα από τα οποία ο αναγνώστης μπορεί να κατανοήσει εις βάθος τα βήματα και τις διαδικασίες που εφαρμόζονται προκειμένου να τεκμηριωθούν ορθά οι διεθνείς ενδοομιλικές συναλλαγές.

1.3 Δομή της Εργασίας

Στο πρώτο κεφάλαιο πραγματοποιείται η εισαγωγή στο θέμα της εργασίας, ενώ παράλληλα περιγράφεται ο σκοπός και η δομή της.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται η αρθρογραφική επισκόπηση μέσα από την παρουσίαση των επιστημονικών πηγών που εξετάζουν το θέμα των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το θεσμικό πλαίσιο που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές, την παρουσίαση και την τεκμηρίωσή τους.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρατίθενται θεωρητικά και αριθμητικά παραδείγματα για την καλύτερη κατανόηση της εφαρμογής των διαφόρων μεθόδων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα της εργασίας, οι περιορισμοί και οι προτάσεις μας για περαιτέρω έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγή

Το δεύτερο κεφάλαιο της εργασίας αφορά την επισκόπηση της διεθνούς αρθρογραφίας αναφορικά με το θέμα της διενέργειας των ενδοομιλικών συναλλαγών. Οι λόγοι που οδηγούν στην πραγμάτωσή τους και η στάση των φορολογικών αρχών είναι δύο από τα σημαντικότερα θέματα που εξετάζονται στην πλειοψηφία των άρθρων.

2.2 Άρθρα Σχετικά με την Διενέργεια των Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Μια ενδιαφέρουσα εργασία αναφορικά με την εύρεση της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης που θα δώσει τα πιο αξιόπιστα αποτελέσματα σχετικά με την τιμολόγηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων – και ειδικότερα της πνευματικής ιδιοκτησίας που προστατεύεται από πολυδιάστατα νομικά σχήματα - παρουσιάστηκε από τον Steyn (2004)⁵. Ο αρθρογράφος επεξηγεί τη θέση του στηριζόμενος στο ότι η εφαρμογή των διεθνών αποδεκτών κανόνων ενδοομιλικών συναλλαγών, η οποία βασίζεται στην εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων, απαιτεί την εύρεση κατάλληλων συγκρίσιμων στοιχείων μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Ωστόσο, οι μέθοδοι προσδιορισμού της αξίας, σε καταστάσεις πλήρους ανταγωνισμού, αμφισβητούνται ως προς τον προσδιορισμό της άυλης ιδιοκτησίας - η οποία είναι συχνά μοναδική και για την οποία δεν υπάρχουν κατάλληλα συγκριτικά στοιχεία – και μεταβιβάζεται όλο και με πιο αυξανόμενους ρυθμούς μεταξύ των φορολογικών δικαιοδοσιών. Κατά συνέπεια, οι υπάρχουσες και αποδεκτές μέθοδοι τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών ενδέχεται να μην είναι πάντοτε κατάλληλες για τον προσδιορισμό της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

⁵ Steyn, M. (2004). *Transfer pricing methods in the context of intangible property*. South African Journal of Accounting Research, 18 (1), pp. 43-64

Μετά την λεπτομερή επισκόπηση των βασικότερων κανόνων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, ο συγγραφέας διαπίστωσε ότι η μέθοδος συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) παραμένει εξαιρετικά σημαντική ως μέθοδος προσδιορισμού της τιμής μεταβίβασης για τις ενδοομιλικές μεταφορές της πνευματικής ιδιοκτησίας. Δεδομένου ότι η δυνατότητα εύρεσης κατάλληλων συγκρίσιμων στοιχείων για την εφαρμογή αυτής της μεθόδου είναι πολύ περιορισμένη, εξαιτίας των ιδιοτήτων της πνευματικής ιδιοκτησίας, οι συναλλακτικές μέθοδοι, όπως η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), είναι λιγότερο προτιμητέες. Ο Steyn συνεχίζει αναφέροντας ότι, ο βασικός κίνδυνος για τις φορολογικές αρχές έγκειται στο ότι οι φορολογούμενοι μπορούν να χρησιμοποιήσουν αυτές τις λιγότερο αξιόπιστες μεθόδους, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, για λόγους ευκολίας εφαρμογής. Για τον λόγο αυτό προτείνει ότι οι φορολογούμενοι θα πρέπει να προσκομίζουν αποδεικτικά στοιχεία που να αιτιολογούν ότι η αναζήτηση κατάλληλων συγκρίσιμων στοιχείων για την εφαρμογή μιας κατάλληλης παραδοσιακής μεθόδου όπως η CUP ήταν ανεπιτυχής, προκειμένου να δικαιολογήσουν την προσφυγή σε λιγότερο ακριβείς μεθόδους τεκμηρίωσης.

Οι Abdallah and Murtuza (2006)⁶, αναφέρουν στην εργασία τους ότι κατά το σχεδιασμό ενός αποτελεσματικού συστήματος ενδοομιλικών συναλλαγών, οι πολυεθνικές εταιρείες θα πρέπει να εξετάσουν τα εξής ζητήματα: α) τις φορολογικές και μη φορολογικές στρατηγικές για τη διαχείριση των παγκόσμιων κερδών, β) τους στρατηγικούς τους στόχους, γ) τις περιβαλλοντικές συνθήκες, δ) τις πιθανές συνέπειες του φόρου εισοδήματος, στ) την επιλογή της καλύτερης μεθόδου ενδοομιλικής συναλλαγής και ζ) τις πρακτικές λύσεις για την αποφυγή των φορολογικών ελέγχων.

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρουν οι Garrison et al. (2007)⁷, έχει παρατηρηθεί ότι η γεωμετρική αύξηση των παγκόσμιων συναλλαγών μέσω των νέων και πιο άμεσων τρόπων που εισήγαγαν οι σύγχρονες τεχνολογίες, οδήγησε τις φορολογικές αρχές των κρατών στο να σκύψουν πάνω από το θέμα των ενδοομιλικών συναλλαγών με ιδιαίτερη επιμέλεια. Συνεχίζουν αναφέροντας ότι οι φορολογικές αρχές βρίσκονται σε συνεχή επαγρύπνηση λόγω της ανάγκης να

⁶ Abdallah, W. and Murtuza, A. (2006). *Transfer pricing strategies of intangible assets, e-commerce and international taxation of multinationals*. International Tax Journal, pp. 5–18

⁷ Garrison, R., H., Noreen, E., W. and Brewer, R., C. (2007). *Managerial accounting (12th ed.)*. New York: McGraw Hill Irwin

παρακολουθούν τις εξελίξεις και να συμβαδίζουν με τον τρόπο με τον οποίο οι πολυεθνικές εταιρείες διενεργούν τις ενδοομιλικές τους συναλλαγές προκειμένου να επιτύχουν ορισμένους στόχους. Η παραπάνω άποψη αποτυπώνεται και από τον Emmanuel (1999)⁸, ο οποίος θεωρεί ότι ο σημαντικότερος στόχος και η κορυφαία προτεραιότητα των πολυεθνικών εταιρειών είναι η διάθεση κερδών μεταξύ διαφορετικών θυγατρικών σε διαφορετικές χώρες με διαφορετικές οικονομικές και φορολογικές δομές ώστε να ελαχιστοποιηθούν οι συνολικές φορολογικές υποχρεώσεις των εταιρικών ομίλων.

Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ (2010)⁹, αναφορικά με τους κανόνες τεκμηρίωσης της ενδοομιλικών συναλλαγών βασίζονται στην αρχή των ίσων αποστάσεων (arm's length principal – ALP), σύμφωνα με την οποία οι πολυεθνικές επιχειρήσεις στις ενδοομιλικές τους συναλλαγές θα πρέπει να ενεργούν σαν τα αντισυμβαλλόμενα μέρη να είναι ανεξάρτητες εταιρείες που λειτουργούν με όρους της ελεύθερης αγοράς. Οι κατευθυντήριες αυτές γραμμές παρέχουν στις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές αρχές ένα επιχειρησιακό εγχειρίδιο για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων, απαιτώντας από τις πολυεθνικές επιχειρήσεις να τιμολογούν τις ενδοομιλικές τους συναλλαγές κατά τρόπο τέτοιο που να είναι σύμφωνος με τις αντίστοιχες τιμές που θα εφαρμόζονταν από ανεξάρτητα μέρη σε συγκρίσιμες περιστάσεις.

Οι Feinschreiber and Kent (2012)¹⁰, αναφέρουν σχετικά με τους ελέγχους τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, ότι μπορούν να γίνουν ιδιαίτερα δαπανηροί, τόσο για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις όσο και για τις φορολογικές διοικήσεις. Επισκοπώντας εκτενώς τις σχετικές οδηγίες του ΟΟΣΑ περί των ενδοομιλικών συναλλαγών καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι – εφόσον εφαρμοστούν κατά γράμμα – μπορούν να μετριάσουν μεγάλο μέρος αυτής της πολυπλοκότητας του ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών. Επισημαίνουν ότι οι οδηγίες του ΟΟΣΑ μπορούν να διευκολύνουν ουσιαστικά τις φορολογικές αρχές στο να καταλήξουν σε συμφωνίες μεταξύ τους για την επίλυση ενδεχομένως σημαντικών διαφορών σχετικά με την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών και ειδικά για σημαντικές περιπτώσεις τέτοιων

⁸ Emmanuel, C., R. (1999). *Income shifting and international transfer pricing: A three country example*. Abacus, 35 (3), pp. 252–267

⁹ <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing>. [ημερομηνία πρόσβασης 13 Νοεμβρίου 2018]

¹⁰ Feinschreiber, R. and Kent, M. (2012). *Transfer Pricing Handbook: Guidance on the OECD Regulations*. Published by John Wiley & Sons, Ltd

συναλλαγών. Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις από την άλλη πλευρά, επωφελούνται από την διπλή φορολόγηση (double taxation) αλλά υπογραμμίζουν το γεγονός ότι σε πολλές περιπτώσεις τα φορολογικά κίνητρα που απορρέουν από την επιλογή των φορολογικών παραδείσων ως κέντρα διενέργειας των ενδοομιλικών συναλλαγών συνήθως υπερτερούν των όποιων κινδύνων που σχετίζονται με την φορολογία.

Οι Shunko et al. (2013)¹¹, επισημαίνουν στην εργασία τους ότι η αξιοποίηση των χαμηλών φορολογικών συντελεστών με τη χρήση των ενδοομιλικών συναλλαγών και η εκμετάλλευση του χαμηλού κόστους παραγωγής με τη χρήση των υπεράκτιων εταιριών είναι δύο καίριες στρατηγικές που χρησιμοποιούν οι πολυεθνικές επιχειρήσεις για την αύξηση των κερδών τους. Μέσα από την ερευνητική επισκόπηση που διενήργησαν εξέτασαν το δίλημμα που αντιμετωπίζουν οι πολυεθνικές επιχειρήσεις κατά τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών τους συναλλαγών, το οποίο έγκειται στην σύγκρουση μεταξύ των κινήτρων για αξιοποίηση των φθηνότερων παραγωγικών πόρων και των φορολογικών συνεπειών που συνεπάγονται οι ενδοομιλικές τους συναλλαγές.

Ο Yao (2013)¹², εξέτασε στην εργασία του τις επιπτώσεις της αρχής των ίσων αποστάσεων στα φορολογικά έσοδα των επιχειρήσεων και τη συσχέτιση που υπάρχει με την επιλογή της έδρας των θυγατρικών επιχειρήσεων. Όπως εξηγεί, η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών διαδραματίζει στρατηγικό ρόλο όταν μια πολυεθνική επιχείρηση προτίθεται να μεγιστοποιήσει τα παγκόσμια κέρδη της, βοηθώντας τη θυγατρική της να αποκτήσει μεγαλύτερο μερίδιο αγοράς. Αυτό υποδηλώνει ότι η επιλογή της τοποθεσίας λειτουργίας μιας θυγατρικής επιχείρησης και η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών της μητρικής επιχείρησης με την θυγατρική της μπορεί να εξαρτάται όχι μόνο από τις φορολογικές πολιτικές της εκάστοτε χώρας αλλά και από το περιβάλλον του ανταγωνισμού, όπως αυτό διαμορφώνεται και από τις λοιπές πολυεθνικές επιχειρήσεις. Τα αποτελέσματα της έρευνας που διενήργησε επιβεβαίωσαν τις ερευνητικές του υποθέσεις. Τέλος, μέσω των ευρημάτων της εργασίας του προτείνει στις φορολογικές αρχές να εστιάσουν όχι μόνο στους φορολογικούς συντελεστές και στα κίνητρα της άμεσης κερδοφορίας,

¹¹ Shunko, M., Debo, L. and Gavirneni, S. (2013). *Transfer Pricing and Sourcing Strategies for Multinational Firms*. Production and Operations Management, 23 (12), pp. 2043-2057

¹² Yao, J., T. (2013). *The arm's length principle, transfer pricing and location choices*. Journal of Economics and Business, Vol. 65, pp. 1-13

αλλά και σε ένα πλήθος λοιπών παραγόντων, όσον αφορά τον έλεγχο της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών των πολυεθνικών επιχειρήσεων.

Σε μια προσπάθεια επεξήγησης της θεωρίας περί των ενδοομιλικών συναλλαγών, με απλά λόγια, οι Holtzman and Nagel (2014)¹³, υπογραμμίζουν ότι οι διακρατικές φορολογικές προκλήσεις συγκαταλέγονται μέσα στα πιο πολύπλοκα και δυνητικά ακριβά ζητήματα που αντιμετωπίζουν οι πολυεθνικές επιχειρήσεις. Ταυτόχρονα, όμως επισημαίνουν ότι αυτή η πολυπλοκότητα παρέχει και άφθονες ευκαιρίες για μεγιστοποίηση των κερδών, αύξηση των ταμειακών ροών και περιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων. Μεταξύ των συμπερασμάτων του άρθρου τους συγκαταλέγεται και η προτροπή τους προς τους διοικούντες των πολυεθνικών επιχειρήσεων, ότι θα πρέπει να εξετάζουν τα ανακύπτοντα φορολογικά ζητήματα των ενδοομιλικών συναλλαγών, αλλά και να σχεδιάζουν τις αντίστοιχες τους στρατηγικές, με τη βοήθεια των επαγγελματιών του φορολογικού κλάδου οι οποίοι διαθέτουν την απαιτούμενη εξειδικευμένη γνώση επί του θέματος.

Οι Chan et al. (2015)¹⁴, διερεύνησαν τις αλλαγές στην επικέντρωση του φορολογικού ελέγχου επί των ενδοομιλικών συναλλαγών. Σύμφωνα με τα όσα αναφέρουν, οι ενδοομιλικές συναλλαγές είναι ένας σημαντικός μηχανισμός δημοσιονομικής διαχείρισης που επιτρέπει στις πολυεθνικές εταιρείες να διακινούν τα κεφάλαιά τους διεθνώς. Η χειραγώγηση των δηλωθέντων κερδών προκαλεί συχνά εκτεταμένες έρευνες από πλευράς των φορολογικών αρχών (είτε εξαιτίας βάσιμων υποψιών ή στοιχείων, είτε λόγω αυξημένων περιοδικών ελέγχων). Η παγκοσμιοποίηση και οι αυξανόμενες αλλαγές στο επιχειρηματικό περιβάλλον, έχουν οδηγήσει τις φορολογικές αρχές, σύμφωνα με τους συγγραφείς, σε πολλές χώρες στο να βελτιώσουν τις διαδικασίες ελέγχου της ορθής εφαρμογής των διεθνών κανονισμών τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Χρησιμοποιώντας δεδομένα που αφορούν το επιχειρηματικό και φορολογικό περιβάλλον της Κίνας, προχώρησαν στην εξέταση του εάν οι φορολογικές αρχές άλλαξαν την εστίασή τους, ως προς τον έλεγχο των πολυεθνικών εταιρειών τις τελευταίες δύο δεκαετίες. Τα αποτελέσματά της έρευνάς τους φανέρωσαν ότι οι κινεζικές φορολογικές αρχές μείωσαν

¹³ Holtzman, Y. and Nagel, P. (2014). *An Introduction to Transfer Pricing*. Journal of Management Development, 33 (1), pp. 57-61

¹⁴ Chan, K., H., Lo, A., W., Y. and Mo, P., L., L. (2015). *An empirical analysis of the changes in tax audit focus on international transfer pricing*. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 24, pp. 94-104

σημαντικά την εστίασή τους στον έλεγχο των επιχειρήσεων που είναι εξ ολοκλήρου ξένες και έδωσαν μεγαλύτερη προσοχή στις δυτικές πολυεθνικές και στις μεγαλύτερες εταιρείες στα τέλη της δεκαετίας του 2000 σε σύγκριση με τους φορολογικούς ελέγχους στις αρχές της δεκαετίας του 1990. Οι φορολογικοί έλεγχοι στα τέλη της δεκαετίας του 2000 επικεντρώθηκαν στις εξαγωγικές επιχειρήσεις και στις επιχειρήσεις που εμφάνισαν σημαντικές ζημιές. Ολοκληρώνοντας, σχολιάζουν ότι οι αλλαγές στο επιχειρηματικό περιβάλλον, στους νομοθετικούς κανονισμούς και στην ελεγκτική εμπειρία των φορολογικών υπαλλήλων μπορούν να οδηγήσουν στην μετατόπιση της εστίασης του φορολογικού ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Με την διερεύνηση του κατά πόσο η αυστηρότητα των κανόνων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών αποθαρρύνει τη μετατόπιση του κέρδους στις πολυεθνικές εταιρείες, ασχολήθηκαν στην εργασίας τους οι Marques and Pihno (2016)¹⁵, χρησιμοποιώντας εμπειρικά στοιχεία από την Ευρώπη. Για τον λόγο αυτό, δημιούργησαν μια λίστα καταγραφής της αυστηρότητας του πλαισίου εφαρμογής των κανόνων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, ανά χώρα και έτος εφαρμογής. Στη συνέχεια, οι αποκλίσεις των φορολογικών συντελεστών μεταξύ των κρατών χρησιμοποιούνται για τον εντοπισμό κινήτρων μετατόπισης των κερδών, σε αναλογική συσχέτιση με την ανωτέρω λίστα, για να εκτιμηθεί κατά πόσον το πλαίσιο εφαρμογής των κανόνων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών της κάθε χώρας επηρεάζει τη συμπεριφορά που οδηγεί τις πολυεθνικές επιχειρήσεις στο να μετατοπίσουν τα κέρδη τους.

Βάσει των ευρημάτων τους, η αυστηρότητα εφαρμογής των κανόνων που διέπουν την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, φαίνεται ότι αυξάνεται σημαντικά κατά την περίοδο αναφοράς που πραγματεύεται η έρευνά τους, γεγονός που δείχνει ότι ο έλεγχος των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών από τις ευρωπαϊκές κυβερνήσεις αυξήθηκε για την περίοδο 2001-2009. Εν συνεχεία, διερευνώντας ένα δείγμα θυγατρικών ευρωπαϊκών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται εκτός της Ευρώπης, διαπίστωσαν ότι όσο πιο αυστηρό είναι το πλαίσιο των κανόνων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, τόσο χαμηλότερη είναι η ευαισθησία των αναφερόμενων κερδών ως προς τον φορολογικό συντελεστή της εκάστοτε χώρας. Όπως δηλώνουν οι συγγραφείς, αυτό δείχνει ότι η σύσφιξη του πλαισίου των κανόνων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι ικανή να αποτρέψει τις πολυεθνικές εταιρείες από τη μετατόπιση

¹⁵ Marques, M. and Pinho, C. (2016). *Is transfer pricing strictness deterring profit shifting within multinationals? Empirical evidence from Europe*. Accounting and Business Research, 46 (7), pp. 703-730

κερδών από χώρες υψηλότερης φορολογίας προς τις χώρες με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές.

Η De Simone (2016)¹⁶, παρουσιάζει στην εργασία της μια λεπτομερή ανάλυση των θεσμικών λεπτομερειών που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων που υποστηρίζει ο ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των πιθανών μεθόδων και της ευελιξίας που παρέχουν στις επιχειρήσεις. Εφιστά δεν την προσοχή στο ότι η δυσκολία προσδιορισμού μιας βάσιμα συγκρίσιμης τιμής βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων σε πολλά περιβάλλοντα έχει οδηγήσει τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ στο να καθορίσουν μια ιεραρχία αποδεκτών μεθόδων για την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Υποστηρίζει μάλιστα ότι η ευρεία υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς αύξησε την ευελιξία των επιχειρήσεων ως προς τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Τέλος, αποδεικνύει ότι η υιοθέτηση των ΔΠΧΑ σε επίπεδο θυγατρικών αυξάνει την πρόθεση των μητρικών εταιρειών για τη μετατόπιση του εισοδήματος για φορολογικούς λόγους.

Οι Rossing et al. (2017)¹⁷, εξετάζουν τον ρόλο της εφαρμογής των κανόνων επιμέτρησης των ενδοομιλικών συναλλαγών ως ένα μέτρο αξιολόγησης της αποτελεσματικής λειτουργίας των λειτουργιών των πολυεθνικών επιχειρήσεων που είναι επιφορτισμένες με την διασταύρωση και τον έλεγχο της ορθότητας της απεικόνισης των συναλλαγών αυτών. Σύμφωνα με τα όσα αναφέρουν, οι πολυεθνικές επιχειρήσεις δέχονται όλο και περισσότερες πιέσεις για συμμόρφωση με τις ισχύουσες φορολογικές ρυθμίσεις που σχετίζονται με την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών τους συναλλαγών. Ως εκ τούτου, οι εκτιμήσεις σχετικά με τη διαχείριση του κινδύνου που σχετίζεται με την φορολογία διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στις αποφάσεις τιμολόγησης και τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών των επιχειρήσεων αυτών. Μέσα από την παρουσίαση μιας λεπτομερούς μελέτης περίπτωσης παράσχουν εκτεταμένα παραδείγματα ενδοομιλικών συναλλαγών και σχολιάζουν τη σημασία της υπεύθυνης λογιστικής απεικόνισης των συναλλαγών αυτών.

¹⁶ De Simone, L. (2016). *Does a common set of accounting standards affect tax-motivated income shifting for multinational firms?*. Journal of Accounting and Economics, 61 (1), pp. 145–65

¹⁷ Rossing, C., P., Cools, M. and Rohde, C. (2017). *International Transfer Pricing in Multinational Enterprises*. Journal of Accounting Education, Vol. 39, pp. 55-67

Διενεργώντας μια έρευνα σε συνεργασία με τα στελέχη των πολυεθνικών επιχειρήσεων που ασχολούνται αμιγώς με το ζήτημα της φορολογίας, οι Klassen et al. (2017)¹⁸, τεκμηριώνουν στην εργασία τους ότι ορισμένες εταιρείες καθορίζουν τη στρατηγική τους αναφορικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές που διενεργούν προκειμένου να ελαχιστοποιήσουν τις πληρωμές φόρων, αλλά οι περισσότερες επιχειρήσεις επικεντρώνονται στη συμμόρφωση με τις φορολογικές απαιτήσεις. Μεταξύ των ευρημάτων τους περιλαμβάνεται και το ότι η φορολογική εξοικονόμηση που σχετίζεται με την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι μεγαλύτερη όταν τα υψηλότερα εισοδήματα από το εξωτερικό, η χρήση των φορολογικών παραδείσων και οι δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης συνδυάζονται με μια στρατηγική ελαχιστοποίησης φόρου. Συνοψίζοντας, οι συγγραφείς επισημαίνουν ότι η ερευνητική τους προσέγγιση παρέχει άμεσες αποδείξεις ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις έχουν διαφορετικές εσωτερικές προτεραιότητες όσον αφορά την διενέργεια των ενδοομιλικών συναλλαγών τους και ότι αυτές οι διαφορές σχετίζονται στενά με το ποσό των φόρων που γνωστοποιούν.

Οι Wu and Lu (2018)¹⁹, εξέτασαν την επίδραση των στρατηγικών ενδοομιλικών τιμολογήσεων στις βέλτιστες πολιτικές ελέγχου για μια φορολογικά αποδοτική αλυσίδα εφοδιασμού. Πιο συγκεκριμένα, εστίασαν στην εξέταση και την επιλογή μεταξύ των μεθόδων του κόστους συν κέρδους και της τιμής μεταπώλησης. Για τον λόγο αυτό, θεώρησαν μια αλυσίδα εφοδιασμού αποτελούμενη από ένα υπερπόντιο κέντρο προμηθειών και ένα ή περισσότερα τμήματα που παραγγέλνουν στοιχεία (π.χ. εξαρτήματα κ.λπ) από αυτό το κέντρο προμηθειών. Το δίλημμα της διοίκησης έγκειται στο ποια από τις δύο υπό εξέταση μεθόδους ενδοομιλικής τιμολόγησης μπορεί να της αποφέρει τα βέλτιστα φορολογικά αποτελέσματα, έτσι ώστε να αποκομίσει τα μέγιστα κέρδη. Μέσα από λεπτομερείς και αναλυτικές μαθηματικές επεξηγήσεις, οι αρθρογράφοι καταλήγουν στο ότι τα αποτελέσματα δεν καθορίζουν οριστικά ποια μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι η καλύτερη. Η εργασία τους ολοκληρώνεται με την επεξήγηση των πλεονεκτημάτων της κάθε μεθόδου, ενώ οι ίδιοι σχολιάζουν πως η τελική απόφαση επιλογής

¹⁸ Klassen, K., J., Lisowsky, P. and Mescall, D. (2017). *Transfer Pricing: Strategies, Practices and Tax Minimization*. Contemporary Accounting Research, 34 (1), pp. 455-493

¹⁹ Wu, Z. and Lu, X. (2018). *The effect of transfer pricing strategies on optimal control policies for a tax-efficient supply chain*. Omega, Vol. 80, pp. 209-219

της βέλτιστης μεθόδου καθορισμού μιας ενδοομιλικής τιμολόγησης καθορίζεται και από ένα πλήθος άλλων παραγόντων που δεν σχετίζονται άμεσα με τα φορολογικά οφέλη.

2.3 Συμπεράσματα Αρθρογραφικής Επισκόπησης

Σύμφωνα με την ανωτέρω αρθρογραφική επισκόπηση μπορεί να γίνει εύκολα αντιληπτό το ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις έχουν ουσιαστικά φορολογικά κίνητρα προκειμένου να εμπλακούν στην εκτεταμένη διενέργεια ενδοομιλικών συναλλαγών. Ωστόσο, οι λόγοι δεν περιορίζονται μόνο στην αναζήτηση των φορολογικών παραδείσων. Η αύξηση της ανταγωνιστικότητας των θυγατρικών τους επιχειρήσεων, η αναζήτηση φθηνότερων πόρων (πρώτες ύλες και κόστος εργασίας) και τα εικόνιζα αποτελέσματα των επιχειρήσεων (φόρος εισοδήματος, συνολικά έσοδα κ.λπ), είναι εξίσου σημαντικοί παράγοντες που επηρεάζουν την πρόθεση των πολυεθνικών επιχειρήσεων στο να διενεργούν ενδοομιλικές συναλλαγές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΠΕΡΙ ΤΩΝ

ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

3.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο προχωράμε στην εξέταση του θεσμικού πλαισίου που διέπει την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Πιο συγκεκριμένα, επισκοπούμε τα όσα αναφέρει ο ΟΟΣΑ σχετικά με την αρχή των ίσων αποστάσεων, καθώς και τις προβλεπόμενες μεθόδους τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών που προτείνονται μέσα από το ρυθμιστικό πλαίσιο που έχει εκδώσει το 2010. Τέλος, το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την παράθεση του ελληνικού νομοθετικού πλαισίου που άπτεται του θέματος των ενδοομιλικών συναλλαγών.

3.2 ΟΟΣΑ – Η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων

Η αρχή των ίσων αποστάσεων (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 σύνδεσης²⁰.

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

²⁰ www.taxheaven.gr. [ημερομηνία πρόσβασης 13 Νοεμβρίου 2018]

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 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 καθεστώτα.

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. 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, μετακύληση 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 κ.λπ.

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.

Υπάρχουν αρκετοί αντικειμενικοί λόγοι για τους οποίους τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ έχουν υιοθετήσει την αρχή των ίσων αποστάσεων. Ένας βασικός λόγος είναι ότι η αρχή των ίσων αποστάσεων παρέχει ισότητα φορολογικής μεταχείρισης για τα συνδεδεμένα μέλη πολυεθνικών εταιρειών και για ανεξάρτητες εταιρείες. Επειδή η αρχή των ίσων αποστάσεων θέτει τις συνδεδεμένες και τις ανεξάρτητες εταιρείες σε μία περισσότερο ισότιμη βάση για φορολογικούς σκοπούς, αποφεύγει τη δημιουργία φορολογικών πλεονεκτημάτων ή μειονεκτημάτων που διαφορετικά θα αλλοίωναν τις σχετικές ανταγωνιστικές θέσεις για κάθε είδους οντότητα. Επίσης, η αρχή των ίσων αποστάσεων είναι γεγονός ότι λειτουργεί αποτελεσματικά στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων. Για παράδειγμα, υπάρχουν πολλές περιπτώσεις που αφορούν την αγορά/λήψη και την πώληση/παροχή εμπορευμάτων/υπηρεσιών και το δανεισμό χρημάτων, όπου μια τιμή που τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων μπορεί εύκολα να βρεθεί σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή που πραγματοποιείται από συγκρίσιμες ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό όμοιες συνθήκες. Υπάρχουν επίσης πολλές περιπτώσεις όπου μια σχετική σύγκριση συναλλαγών μπορεί να πραγματοποιηθεί στο επίπεδο των χρηματοοικονομικών δεικτών, όπως η προσαύξηση του κόστους (mark-up), του μικτού περιθωρίου κέρδους ή των δεικτών του καθαρού κέρδους.

Παρ' όλα αυτά, υπάρχουν μερικές σημαντικές περιπτώσεις στις οποίες η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι δύσκολη και περίπλοκη, όπως για παράδειγμα στις ΠΕ που ασχολούνται με την ολοκληρωμένη παραγωγή προϊόντων υψηλής εξειδίκευσης, με μοναδικά άυλα αγαθά ή / και με την παροχή εξειδικευμένων υπηρεσιών. Υπάρχουν φυσικά λύσεις/προσεγγίσεις και για την αντιμετώπιση τέτοιων δύσκολων περιπτώσεων, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης μιας

ιδιαίτερης μεθόδου επιμερισμού των κερδών (Profit Split) όπου είναι η καταλληλότερη μέθοδος τεκμηρίωσης για τέτοιες ιδιάζουσες συνθήκες.

Ενδεχομένως, μια ακόμα πρακτική δυσκολία στην εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι ότι οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις μπορούν να πραγματοποιούν συναλλαγές τις οποίες δεν θα αναλάμβαναν οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Οι εν λόγω συναλλαγές δεν έχουν κατ' ανάγκη προκληθεί για φοροαποφυγή, αλλά μπορούν να συμβούν διότι σε συναλλαγές μεταξύ τους, τα μέλη μιας ΠΕ αντιμετωπίζουν διαφορετικές εμπορικές συνθήκες από ό,τι οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Όταν οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις πραγματοποιούν σπάνια συναλλαγές του είδους που συνάπτουν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις, η αρχή των ίσων αποστάσεων είναι δύσκολο να εφαρμοστεί, επειδή υπάρχουν ελάχιστες ή καθόλου άμεσες αποδείξεις για το ποιες προϋποθέσεις θα είχαν θεσπιστεί από ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Το γεγονός όμως, ότι μια συναλλαγή μπορεί να μην υφίσταται μεταξύ ανεξάρτητων μερών, δεν σημαίνει από μόνο του ότι δεν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων.

3.3 Μέθοδοι Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Οι Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την Ενδοομιλική Τιμολόγηση των Επιχειρήσεων (2010)²¹ παρουσιάζουν τις μεθόδους που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να διαπιστωθεί κατά πόσο οι όροι που επιβάλλονται στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Οι μέθοδοι αυτοί διακρίνονται σε παραδοσιακές και συναλλακτικές.

Οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι:

1. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price, CUP)
2. Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (Resale Price Method, RPM)
3. Μέθοδος του κόστους συν κέρδους (Cost Plus Method, CPM)

²¹ <http://www.oecd.org>. [ημερομηνία πρόσβασης 13 Νοεμβρίου 2018]

Οι συναλλακτικές μέθοδοι είναι:

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

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.

Παρακάτω παρουσιάζονται οι μέθοδοι τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και περιγράφονται τα κυριότερα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματά τους.

Μέθοδος της Συγκρίσιμης μη Ελεγχόμενης Τιμής (Comparable Uncontrolled Price, CUP)²²

Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής 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

²² <http://www.transferpricing.gr>. [ημερομηνία πρόσβασης 13 Νοεμβρίου 2018]

οικονομικές συναλλαγές της συνδεδεμένης επιχείρησης δεν συνάδουν με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής απαιτεί υψηλό βαθμό συγκρισιμότητας των προϊόντων και των λειτουργιών. Η συγκρισιμότητα μπορεί να επιτευχθεί με ένα λογικό αριθμό προσαρμογών, οι οποίες δεν επηρεάζουν ουσιωδώς την συγκρίσιμη τιμή²³.

Το κύριο πλεονέκτημα της μεθόδου 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, εφόσον οι συναλλαγές είναι όμοιες ή αν υπάρχουν ελάχιστες μόνο, εύκολα προσδιορίσιμες και ποσοτικοποιήσιμες διαφορές. Μάλιστα, είναι προτιμότερη από όλες τις άλλες μεθόδους στην περίπτωση που μπορεί να εφαρμοστεί με την ίδια αξιοπιστία με τις υπόλοιπες.

Ωστόσο, 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.

Μέθοδος της Τιμής Μεταπώλησης (Resale Price Method, RPM)²⁴

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

²³ <http://www.oecd.org>. [ημερομηνία πρόσβασης 13 Νοεμβρίου 2018]

²⁴ Feinschreiber, R. and Kent, M. (2012). *Transfer Pricing Handbook: Guidance on the OECD Regulations*. Published by John Wiley & Sons, Ltd

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 βασικό 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 εξαιλεθθούν 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 κέρδους²⁵.

Μέθοδος του Κόστους συν Κέρδους (Cost Plus Method, CPM)²⁶

Η μέθοδος του κόστους συν 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 συν 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 συν 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 συν 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

²⁵ <http://www.transferpricing.gr>. [ημερομηνία πρόσβασης 13 Νοεμβρίου 2018]

²⁶ <http://www.oecd.org>. [ημερομηνία πρόσβασης 13 Νοεμβρίου 2018]

μέθοδος κόστους συν κέρδους θα μπορούσε να δώσει μια πιο αξιόπιστη μέτρηση των συνθηκών που επικρατούν στην ελεύθερη αγορά από τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής.

Τα μειονεκτήματα της μεθόδου κόστους συν 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 τους²⁷.

Μέθοδος του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής (Transactional Net Margin Method, TNMM)²⁸

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

²⁷ <http://www.transferpricing.gr>. [ημερομηνία πρόσβασης 13 Νοεμβρίου 2018]

²⁸ Feinschreiber, R. and Kent, M. (2012). *Transfer Pricing Handbook: Guidance on the OECD Regulations*. Published by John Wiley & Sons, Ltd

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 αξιόλογη 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 δυσχερές. 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 επιχείρησης²⁹.

Μέθοδος Επιμερισμού των Κερδών (Transactional Profit Split Method, PSM)³⁰

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

²⁹ <http://www.transferpricing.gr>. [ημερομηνία πρόσβασης 13 Νοεμβρίου 2018]

³⁰ Feinschreiber, R. and Kent, M. (2012). *Transfer Pricing Handbook: Guidance on the OECD Regulations*. Published by John Wiley & Sons, Ltd

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.

Η μέθοδος επιμερισμού των κερδών 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.

3.4 Επιλογή και Εφαρμογή της Κατάλληλότερης Μεθόδου Τεκμηρίωσης

Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Η επιλογή της κατάλληλότερης μεθόδου σκοπεύει στην αναζήτηση της κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, εξετάζοντας τα δεδομένα κάθε συγκεκριμένης συναλλαγής και του είδους των επιτελούμενων λειτουργιών των συμβαλλόμενων μερών. Καμία μέθοδος δεν είναι κατάλληλη για κάθε περίπτωση και δεν είναι αναγκαίο να αποδειχθεί ότι κάποια μέθοδος δεν είναι κατάλληλη για τις εκάστοτε συνθήκες.

Η διαδικασία επιλογής της κατάλληλης μεθόδου λαμβάνει υπόψη, συνήθως, τα ακόλουθα τέσσερα κριτήρια³¹:

- ✓ 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 ως άνω μεθόδων, χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε: α) εσωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της κρινόμενης επιχείρησης με μια ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την κρινόμενη επιχείρηση με μια ανεξάρτητη επιχείρηση και β) εξωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων προς την κρινόμενη επιχείρηση.

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

³¹ Feinschreiber, R. and Kent, M. (2012). *Transfer Pricing Handbook: Guidance on the OECD Regulations*. Published by John Wiley & Sons, Ltd

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

- 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.).
- 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 τεταρτημορίων.

Ο προσδιορισμός των τεταρτημορίων γίνεται ως εξής:

Q1 = πρώτο τεταρτημόριο = 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2 = διάμεσος = 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = 75ο εκατοστιαίο σημείο

Ως συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων, θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημρίου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής³².

3.5 Συμφωνίες Προκαθορισμένης Τιμολόγησης (APA)³³

Όπως ορίζεται διεθνώς, η APA είναι μια συμφωνία μεταξύ ενός ή περισσότερων φορολογουμένων και μίας ή περισσότερων φορολογικών διοικήσεων. Θεσπίζει - πριν από την πραγματοποίηση των ελεγχόμενων συναλλαγών που διενεργούνται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε διαφορετικές χώρες - μια μέθοδο καθορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησής τους σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, για δεδομένη χρονική περίοδο. Επιπλέον, μπορεί να συμφωνηθούν περαιτέρω κριτήρια για τον καθορισμό των ενδοομιλικών τιμών, π.χ. συγκριτικά στοιχεία που θα χρησιμοποιούνται και τρόποι επικαιροποίησής τους καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτεται από την APA, κρίσιμες παραδοχές για μελλοντικές συνθήκες, κλπ.

Σε περίπτωση μονομερούς APA τα μέρη που συμμετέχουν στη διαδικασία, είναι η αιτούσα επιχείρηση και η αρμόδια φορολογική αρχή. Σε περίπτωση διμερούς ή πολυμερούς APA τα μέρη που συμμετέχουν στη διαπραγμάτευση είναι οι αρμόδιες αρχές των εμπλεκόμενων κρατών και όχι ο αιτών ή η συνδεδεμένη επιχείρηση του, οι οποίοι δύνανται να αποδεχτούν ή όχι την APA. Η μονομερής APA δεν εξαλείφει την πιθανότητα διπλής φορολόγησης γι' αυτό και δεν προτείνεται. Σε περιπτώσεις όμως που δεν υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας με μια χώρα, η φορολογική αρχή μπορεί να εκδώσει στον φορολογούμενο, κατόπιν αιτήματος, απόφαση μονομερούς προέγκρισης της ενδοομιλικής του τιμολόγησης εφόσον κρίνεται σκόπιμο και εφόσον υπάρχει έννομο συμφέρον.

Η φορολογική διοίκηση προτείνει την υποβολή αίτησης προκαταρκτικής διαβούλευσης πριν από την επίσημη αίτηση APA. Στο στάδιο αυτό δίνεται η ευκαιρία να συζητηθούν τα οφέλη που ενδεχομένως θα προκύψουν από τη σύναψη μιας APA, οι πληροφορίες που απαιτούνται για

³² <http://www.transferpricing.gr>. [ημερομηνία πρόσβασης 13 Νοεμβρίου 2018]

³³ www.taxheaven.gr. [ημερομηνία πρόσβασης 13 Νοεμβρίου 2018]

την ανάλυση της πολιτικής ενδοομιλικής τιμολόγησης των επιχειρήσεων, να γίνει ένα χρονοδιάγραμμα των εργασιών και να συζητηθούν γενικότερα όλα τα ζητήματα που αφορούν τη διαδικασία εξέτασης της αίτησης.

Ο φορολογούμενος πρέπει να προτείνει μια μέθοδο καθορισμού των ενδοομιλικών τιμών και να παρέχει όλες τις εμπορικές, βιομηχανικές, οικονομικές και νομικές πληροφορίες που απαιτούνται για να στηρίξει τον ισχυρισμό του ότι η μέθοδος που προτείνει οδηγεί σε τιμολόγηση σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υπόκειται σε φορολογικό έλεγχο δεν πρέπει να αποτελεί εμπόδιο για την υποβολή αίτησης APA που καλύπτει μελλοντικές συναλλαγές. Αντίστοιχα η υποβολή της αίτησης APA δεν προκαλεί σε καμία περίπτωση αναστολή του φορολογικού ελέγχου ή της διαδικασίας βεβαίωσης για προηγούμενα φορολογικά έτη. Ταυτόχρονα υποβάλλεται αίτηση στο άλλο ενδιαφερόμενο κράτος και αντίγραφο της αίτησης αυτής κατατίθεται, το αργότερο εντός μηνός από την υποβολή της, στο αρμόδιο τμήμα. Ο φορολογούμενος πρέπει να παρέχει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για την υποστήριξη της αίτησής του.

Η διαδικασία για την προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης απαιτεί συνεργασία μεταξύ της επιχείρησης και της φορολογικής διοίκησης. Οι δύο πλευρές πρέπει να συζητήσουν τη μέθοδο καθορισμού των ενδοομιλικών τιμών και τις υπό εξέταση συναλλαγές. Πραγματοποιούνται συναντήσεις σε τεχνικό επίπεδο ώστε ο φορολογούμενος να παρουσιάσει τα απαιτούμενα για την ανάλυση των σχετικών συναλλαγών έγγραφα και να δικαιολογήσει την μέθοδο που σκοπεύει να χρησιμοποιήσει. Κατά τη διάρκεια της εξέτασης της αίτησης, η φορολογική διοίκηση πρέπει να αναλύσει την προτεινόμενη από τον φορολογούμενο μέθοδο από κοινού με την αρμόδια αρχή του άλλου εμπλεκόμενου κράτους, στο πλαίσιο των παράλληλων διαπραγματεύσεων που διεξάγονται μεταξύ τους.

Η φορολογική διοίκηση πρέπει να έχει πρόσβαση σε όλα τα σχετικά έγγραφα ώστε να μπορέσει να ερμηνεύσει την ενδοομιλική τιμολογιακή πολιτική της επιχείρησης. Εκτός από την παροχή των εγγράφων που απαιτούνται για την ανάλυση της μεθόδου, ο φορολογούμενος μπορεί να χρειαστεί να προσκομίσει οποιοδήποτε λογιστικό ή μη στοιχείο που μπορεί να βοηθήσει τους υπαλλήλους που εξετάζουν την αίτηση, όπως: α) Στοιχεία σχετικά με τιμές, δείκτες συγκρίσιμων μη ελεγχόμενων συναλλαγών, β) Εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία για παρόμοιες ανέλεγκτες συναλλαγές προτείνοντας τις αναγκαίες προσαρμογές ώστε να καταστούν συγκρίσιμες. Εάν δεν

υπάρχουν καθόλου διαθέσιμα συγκρίσιμα στοιχεία, η επιχείρηση πρέπει να αποδείξει ότι με τη μέθοδο που ακολουθεί οι τιμές που προσδιορίζονται είναι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Η προτεινόμενη μέθοδος καθορισμού των ενδοομιλικών τιμών αφορά μελλοντικές συναλλαγές οι οποίες μπορεί να επηρεαστούν από τις αλλαγές στην επιχείρηση ή στο γενικότερο οικονομικό περιβάλλον. Αυτές οι αλλαγές μπορεί να έχουν αντίκτυπο στις παραμέτρους της συμφωνίας τη στιγμή που θα διενεργηθούν οι μελλοντικές συναλλαγές. Για το λόγο αυτό, πρέπει να προτείνονται κρίσιμες παραδοχές, δηλαδή κατώτατα όρια ή παραμέτρους που θεωρείται ότι μπορεί να θέσουν σε κίνδυνο την εγκυρότητα της ΑΡΑ, καθιστώντας απαραίτητη την αναθεώρησή της ή την ακύρωση της για την εναπομένουσα διάρκεια. Οι κρίσιμες παραδοχές θα πρέπει να αναλύονται λεπτομερώς κατά τη διάρκεια της διαπραγμάτευσης.

Η ΑΡΑ τίθεται σε ισχύ από την ημερομηνία που έχει συμφωνηθεί από τις ενδιαφερόμενες πλευρές. Η διάρκειά της δεν μπορεί να υπερβαίνει τα τέσσερα έτη. Η χρονική ισχύς της απόφασης προέγκρισης δεν μπορεί να ανατρέχει σε φορολογικό έτος που έχει παρέλθει κατά τη στιγμή της υποβολής της αίτησης προέγκρισης. Οι υποχρεώσεις της επιχείρησης ορίζονται στην απόφαση προέγκρισης. Η επιχείρηση έχει την υποχρέωση να καταρτίζει και να υποβάλλει μια ετήσια έκθεση συμμόρφωσης. Σκοπός της έκθεσης αυτής είναι να αποδείξει ότι τηρήθηκαν τα προβλεπόμενα στην ΑΡΑ. Σε περίπτωση μη υποβολής της έκθεσης συμμόρφωσης η απόφαση προέγκρισης ακυρώνεται από το φορολογικό έτος το οποίο αφορά και μετά.

3.6 Ελληνική Νομοθεσία περί Ενδοομιλικών Συναλλαγών³⁴

Οι υπόχρεοι τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών από την 01/01/2014 και έπειτα εφαρμόζουν τις διατάξεις των Νόμων 4172/2013 και 4174/2013, καθώς και των σχετικών διευκρινιστικών ΠΟΛ. Οι υπόχρεοι τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών έως και την 31/12/2013 εφαρμόζουν τις διατάξεις των Νόμων 2238/1994 και 3728/2008.

³⁴ www.taxheaven.gr

N.4172/2013³⁵

Στο άρθρο 2 του Ν.4172/2013, παράγραφο ζ, συναντάμε τον ορισμό των «συνδεδεμένων προσώπων», βάσει του οποίου προσδιορίζεται ότι: Πρόκειται για κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

- Κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,
- Δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,
- Κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης η ελέγχου η ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

Βάσει του άρθρου 50 του ίδιου Νόμου ορίζεται ότι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου). Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

³⁵ www.taxheaven.gr

Τέλος, στο άρθρο 51 του Ν.4172/2013 επεξηγείται ότι κάθε επιχειρηματική αναδιάρθρωση, η οποία μπορεί να θεωρηθεί ως εγχώρια ή διασυνοριακή αναδιοργάνωση λειτουργιών, περιουσιακών στοιχείων, κινδύνων ή και επιχειρηματικών ευκαιριών, την οποία πραγματοποιούν ή στην οποία εμπλέκονται συνδεδεμένα πρόσωπα με συνδεδεμένα κέρδη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου:

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

β) Σε περίπτωση κατά την οποία λόγω επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης διενεργείται μία συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, οι οποίες συνιστούν μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης υπεραξίας ή άυλων περιουσιακών στοιχείων, η μεταβίβαση αυτή ή η χορήγηση άδειας χρήσης πρέπει να γίνεται έναντι αντίτιμου σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, λαμβάνοντας υπόψη τη συνολική αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και τις σχετικές λειτουργίες και τους κινδύνους («πακέτο μεταβίβασης»). Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται ιδίως μεταβιβάσεις ή χορηγήσεις αδειών χρήσης μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων σε συνδυασμό με λειτουργίες και κινδύνους που πρέπει να θεωρηθούν στενά συνδεδεμένες.

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

δ) Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν μπορεί να παράσχει τα αποδεικτικά στοιχεία που ορίζονται στην περίπτωση γ', και δεν υπάρχει άλλη συγκρίσιμη συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, καθορίζεται ένα αντίτιμο σύμφωνα με την αρχή 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.

N.4174/2013 – Φάκελος Τεκμηρίωσης³⁶

Στο άρθρο 21 του Ν.4174/2013, παράγραφος 1, αναφέρεται σχετικά με τον Φάκελο Τεκμηρίωσης ότι για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης. Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

Περισσότερες διευκρινήσεις αναφορικά με τα όσα προβλέπει ο Νόμος σχετικά με τον φάκελο τεκμηρίωσης, δίδονται από την ΠΟΛ. 1142/2015, παράγραφος 3, όπου αναφέρεται ότι υποχρέωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων», κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών έχουν μόνο τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, όπως αυτά ορίζονται στις περιπτώσεις γ' και δ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, για τις συναλλαγές τους με συνδεδεμένα πρόσωπα της περίπτωσης ζ' του ίδιου άρθρου, είτε αυτά είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, είτε φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Επομένως και η κάθε είδους κοινοπραξία της περ. δ' του άρθρου 2 εμπίπτει στις ως άνω διατάξεις για τις συναλλαγές της με συνδεδεμένα πρόσωπα. Αντίθετα, η ως άνω υποχρέωση δεν καταλαμβάνει σε καμία περίπτωση φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά

³⁶ www.taxheaven.gr. [ημερομηνία πρόσβασης 13 Νοεμβρίου 2018]

ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση) ή όχι, για τις συναλλαγές τους με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα. Επισημαίνεται ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, τα οποία απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, βάσει των διατάξεων του ν.4172/2013 ή ειδικών διατάξεων νόμων, δεν έχουν υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα.

Όσον αφορά τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, διευκρινίζεται ότι υποχρέωση τεκμηρίωσης με βάση τις διατάξεις των άρθρων 50 και 51 του ν.4172/2013 και του άρθρου 21 του ν.4174/2013 έχουν σε κάθε περίπτωση οι μόνιμες εγκαταστάσεις των προσώπων αυτών στην Ελλάδα, κατά την έννοια είτε των διατάξεων του άρθρου 6 του ν.4172/2013 ή της οικείας Σύμβασης περί Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας, για τις συναλλαγές τους με συνδεδεμένα με αυτές πρόσωπα, καθώς και για τις συναλλαγές που αναφέρονται ρητά στις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Η ανωτέρω υποχρέωση καταλαμβάνει και αλλοδαπό δικαιούχο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, κάτοικο χώρας με την οποία έχει υπογραφεί σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, που αποκτά εισόδημα από εκμετάλλευση ακίνητου στην Ελλάδα δίχως να εξετάζεται εάν υπάρχει ή όχι μόνιμη εγκατάσταση του στην Ελλάδα, καθόσον ο αλλοδαπός δικαιούχος για το εισόδημά του αυτό φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 47 και 58 του ν.4172/2013 και για το σκοπό αυτό υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τις διατάξεις του άρθρου 68 του ίδιου νόμου (σχετ. η ΠΟΛ.1069/23.3.2015 ερμηνευτική εγκύκλιος).

Σε συνέχεια του Ν.4174/2013, άρθρο 21, παράγραφος 2, διευκρινίζεται ότι οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον:

- A. 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
- B. 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.

Στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου αναφέρεται ότι ο Φάκελος Τεκμηρίωσης που αποτελείται κατά περίπτωση από το 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 της παραγράφου 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρετικές περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο. Ο φάκελος τεκμηρίωσης της παραγράφου 3 περιλαμβάνει ειδικό κεφάλαιο όπου περιγράφονται γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχονται στους Φακέλους και που οφείλονται σε οποιαδήποτε μεταβολή των συνθηκών της αγοράς. Ο υποκείμενος στο φόρο οφείλει να ενημερώνει το Φάκελο έως το τέλος του φορολογικού έτους εντός του οποίου η παραπάνω μεταβολή λαμβάνει χώρα. Με την επιφύλαξη των ανωτέρω οι Φάκελοι Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών της παραγράφου 3 μπορούν να χρησιμοποιηθούν για το επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον επικαιροποιηθούν ενσωματώνοντας όλες τις αναγκαίες αλλαγές. Η επικαιροποίηση του Φακέλου γίνεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων είναι δυνατός ο καθορισμός των επικαιροποιήσεων που κρίνονται απαραίτητες όσον αφορά το περιεχόμενο των Φακέλων Τεκμηρίωσης είτε σε ετήσια είτε μόνιμη βάση.

3.7 Περιεχόμενο Φακέλου Τεκμηρίωσης³⁷

Οι ΠΟΛ.1179/2013, ΠΟΛ.1097/2014 και ΠΟΛ.1144/2014 περιγράφουν εκτενώς το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης. Ο φάκελος τεκμηρίωσης αποτελείται από δύο μέρη, τον «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης» και τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος συμπληρώνει τον «βασικό φάκελο» και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις προς τεκμηρίωση συναλλαγές.

³⁷ www.taxheaven.gr. [ημερομηνία πρόσβασης 13 Νοεμβρίου 2018]

Βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης

Ο «βασικός φάκελος», ο οποίος σε περίπτωση ομίλου είναι κοινός για όλες τις επιχειρήσεις του ομίλου, περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για τον υπόχρεο, τις μόνιμες εγκαταστάσεις του και τα συνδεδεμένα με αυτόν πρόσωπα. Πιο αναλυτικά περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

- 1) Μια γενική περιγραφή των δραστηριοτήτων και της στρατηγικής του υπόχρεου, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος.
- 2) Μια γενική περιγραφή, σε περίπτωση ομίλου, της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του, που περιλαμβάνει το οργανόγραμμα, τον κατάλογο των μελών του, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων, περιγραφή της σχέσης σύνδεσης αυτών, καθώς και τις αλλαγές σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος στην ιδιοκτησία των άυλων περιουσιακών στοιχείων, των χρηματοοικονομικών συναλλαγών και των φορολογικών αποτελεσμάτων του ομίλου (εφαρμογή από 2014 και μετά).
- 3) Μια γενική περιγραφή των συνδεδεμένων προσώπων ή και των μόνιμων εγκαταστάσεών τους που συμμετέχουν στις προς τεκμηρίωση συναλλαγές.
- 4) Μια γενική περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών στις οποίες συμμετέχουν τα συνδεδεμένα πρόσωπα, ήτοι μια γενική περιγραφή:
 - (i) της φύσης των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία, κ.λπ.),
 - (ii) της ροής των τιμολογίων και
 - (iii) του ύψους των συναλλαγών
- 5) Μια γενική περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών, των κινδύνων που αντιμετωπίζονται, καθώς και των αλλαγών που μπορεί να επέρχονται στις λειτουργίες και στους κινδύνους σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος.
- 6) Την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, εμπορικές ονομασίες, τεχνογνωσία, κ.λπ.) και την πληρωμή ή είσπραξη δικαιωμάτων.
- 7) Μια περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής του που να επεξηγεί την τήρηση της αρχής της ανοιχτής αγοράς (Arm's Length Principle) στις ενδοομιλικές συναλλαγές.

- 8) Κατάλογο συμφωνιών κατανομής κόστους, αποφάσεων προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τα μέλη του ομίλου, σχετικά με τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους.
- 9) Περιγραφή των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους, με πρόσωπα που ο υπόχρεος κατέστη συνδεδεμένος ή διακόπηκε η σχέση σύνδεσης εντός του ιδίου φορολογικού έτους, πριν την σύνδεση ή μετά τη διακοπή προκειμένου να παρέχεται η δυνατότητα, εάν πληρούν τα κριτήρια συγκρισιμότητας, να χρησιμοποιηθούν ως συγκριτικά στοιχεία. (εφαρμογή από 2014 και μετά).

Ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης

Ο «Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης» περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

- Λεπτομερή περιγραφή του υπόχρεου και της στρατηγικής του, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος.
- Λεπτομερή περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών η οποία περιλαμβάνει:
 - i) Τη φύση των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία, κλπ.).
 - ii) Τη ροή των τιμολογίων
 - iii) Το ύψος των συναλλαγών
 - iv) Περιγραφή των έκτακτων συναλλαγών ή γεγονότων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προκύπτουν από τη μεταφορά λειτουργιών όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) (εφαρμογή από 2014 και μετά).
 - v) Ειδικότερα σε περίπτωση πώλησης/αγοράς ή μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων σε ή από συνδεδεμένο πρόσωπο, πρόσθετες πληροφορίες (σχετικά με τις συναλλαγές αυτές) για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, δηλαδή την τιμή στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να πουλήσει ή μεταβιβάσει και την αξία στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να αποκτήσει το εν λόγω άυλο περιουσιακό στοιχείο υπό συγκρίσιμες συνθήκες, λαμβάνοντας υπόψη τα αναμενόμενα οφέλη και τη χρησιμότητα για την επιχείρησή του (εφαρμογή από 2014 και μετά).

- Συγκριτική ανάλυση, ήτοι:
 - i) χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων και των υπηρεσιών, καθώς και συναφείς πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά και/ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον διατίθενται. Ειδικοί παράγοντες πρέπει να ληφθούν υπόψη προκειμένου να δικαιολογηθεί η συγκρισιμότητα των άυλων περιουσιακών στοιχείων και η σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή όπως: τα αναμενόμενα οφέλη, γεωγραφικοί περιορισμοί, μεταβίβαση δικαιωμάτων αποκλειστικότητας ή όχι, συμμετοχή του αποκτώντος στις μελλοντικές εξελίξεις (εφαρμογή από 2014 και μετά)
 - ii) Λειτουργική ανάλυση (επιτελούμενες λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, επιχειρηματικοί κίνδυνοι),
 - iii) Συμβατικοί όροι,
 - iv) Οικονομικές συνθήκες και
 - v) Ειδικές στρατηγικές της επιχείρησης
- Επεξήγηση για την επιλογή και τον τρόπο εφαρμογής της/των μεθόδου/ων καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.
- Περιγραφή της εφαρμογής της πολιτικής του υπόχρεου σχετικά με το καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, (εφαρμογή από 2014 και μετά).
- 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, (εφαρμογή από 2014 και μετά).
- Δικαιολόγηση του τρόπου υπολογισμού της αναπροσαρμογής, όταν ο υπόχρεος αναπροσαρμόζει τα φορολογητέα κέρδη του προκειμένου να συμμορφωθεί με την αρχή των ίσων αποστάσεων, (εφαρμογή από 2014 και μετά).
- Περιγραφή και λεπτομερή αιτιολόγηση τυχόν προσαρμογών που έχουν γίνει για την επίτευξη συγκρισιμότητας, (εφαρμογή από 2014 και μετά).
- 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, (εφαρμογή από 2014 και μετά).

- Διάγραμμα ροής των συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων και των έκτακτων, (εφαρμογή από 2014 και μετά).
- Αντίγραφα των συμβάσεων που διέπουν τις υπό τεκμηρίωση συναλλαγές.». (εφαρμογή από 2014 και μετά).

3.8 Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης, Ν.4174/2013

Στην παράγραφο 21 του Ν.4174/2013 επισημαίνεται ότι 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 τις 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.

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.

Ο Γενικός Γραμματέας εξετάζει την αίτηση και την αποδέχεται ή την απορρίπτει. Η σχετική απόφαση εκδίδεται εντός δεκαοκτώ (18) μηνών 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 παρέλθει κατά τη στιγμή της υποβολής της αίτησης προέγκρισης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορεί να ορίζεται μεγαλύτερος χρόνος για την έκδοση της απόφασης του πρώτου εδαφίου και μέχρι τριάντα έξι (36) μήνες από την υποβολή της αίτησης.

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.

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: α) εφόσον οι κρίσιμες παραδοχές στις οποίες βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης αποδειχθούν εσφαλμένες, β) εφόσον επήλθε ουσιώδης μεταβολή των κρίσιμων παραδοχών ή συνθηκών που καθιστά αδύνατη την τήρηση των οριζόμενων στην απόφαση προέγκρισης, γ) 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 φορολογούμενου. 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.

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.

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 αναθεώρησή 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.

Τέλος, 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 ακύρωσή 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.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

4.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό παραθέτουμε πρακτικά παραδείγματα, τόσο θεωρητικά όσο και αριθμητικά, προκειμένου να κατανοήσουμε περισσότερο την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών.

4.2 Παραδείγματα Εφαρμογής της Μεθόδου της Συγκρίσιμης μη Ελεγχόμενης Τιμής (CUP)

Παράδειγμα 1³⁸

Στο παράδειγμα αυτό θα εξετάσουμε συγκρίσιμες πωλήσεις του ίδιου προϊόντος. Η εταιρία MCO, κατασκευάζει και πουλάει το ίδιο προϊόν σε ελεγχόμενους και μη διανομείς (δηλαδή σε ελεγχόμενες και μη από αυτήν εταιρίες). Οι συνθήκες που περιβάλλουν τις ελεγχόμενες και μη συναλλαγές είναι ουσιαστικά οι ίδιες, εκτός από το ότι η τιμή πώλησης που δίδεται στις ελεγχόμενες εταιρίες της MCO είναι απαλλαγμένη από τα κόστη μεταφοράς και παράδοσης των προϊόντων, ενώ η τιμή πώλησης που δίδεται στις μη ελεγχόμενες εταιρίες περιλαμβάνει τον όρο ότι ο αγοραστής αναλαμβάνει το κόστος παράδοσης των αγαθών για το υπόλοιπο της διαμετακόμισής τους.

³⁸ Feinschreiber, R. and Kent, M. (2012). *Transfer Pricing Handbook: Guidance on the OECD Regulations*. Published by John Wiley & Sons, Ltd

Οι διαφορές των συμβατικών όρων μεταφοράς και ασφάλισης έχουν γενικά σαφή και εύλογα επιβεβαιωτική επίδραση στην τιμή και γίνονται προσαρμογές στα αποτελέσματα των αντίστοιχων συναλλαγών προς τις μη ελεγχόμενες από την MCO εταιρίες, για την αντιμετώπιση τέτοιων διαφορών. Εν κατακλείδι, δεν υπάρχει άλλη σημαντική διαφορά μεταξύ των ελεγχόμενων και μη συναλλαγών της MCO.

Δεδομένου ότι η MCO ασχολείται με συναλλαγές τόσο προς τις ελεγχόμενες της εταιρίες όσο και προς με τρίτα ανεξάρτητα μέρη, είναι πιθανό να έχουν εντοπιστεί όλες οι σημαντικές διαφορές μεταξύ των δύο περιπτώσεων συναλλαγών. Κατά συνέπεια, η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) μπορεί να εφαρμοστεί δίχως πρόβλημα, στο παράδειγμα αυτό, δεδομένου ότι οι συναλλαγές τις MCO με τις μη ελεγχόμενες από αυτήν εταιρίες περιλαμβάνουν την πώληση του ίδιου ουσιαστικά προϊόντος, με τις μόνες διαφορές μεταξύ των συναλλαγών με της MCO με τις ελεγχόμενες της εταιρίες να παρατηρούνται στα κόστη μεταφοράς. Αν υποθέσουμε ότι οι όποιες μικρές διαφορές έχουν σαφή και λογικά επαληθεύσιμη επίδραση στην τιμή, τότε τα αποτελέσματα της εφαρμογής της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), θα παρέχουν συνεπώς το αμεσότερο και πιο αξιόπιστο μέτρο τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών της MCO, τηρουμένων των όσων απαιτεί η αρχή των ίσων αποστάσεων.

Παράδειγμα 2

Έστω η εταιρεία ΚΚΚ ΑΕ πουλάει ανταλλακτικά αυτοκινήτων στη συνδεδεμένη της εταιρεία ΝΝΝ ΟΕ και σε τρίτες ανεξάρτητες εταιρείες. Σχηματικά, αυτό απεικονίζεται ως εξής:



Πηγή: Ντρούκας, Κ. Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Έστω ότι για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την αρχή των ίσων αποστάσεων, χρησιμοποιούνται εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Τα συγκριτικά στοιχεία αφορούν εμπορεύματα που πωλήθηκαν από την εταιρεία ΚΚΚ ΑΕ προς τρίτες (ανεξάρτητες) εταιρείες. Η κατηγοριοποίηση των συναλλαγών που αφορούν εμπορεύματα πραγματοποιείται σε επίπεδο κωδικού εμπορεύματος. Συγκεκριμένα, χρησιμοποιείται ο μοναδικός κωδικός εμπορεύματος, που χαρακτηρίζει το είδος και το μοντέλο του ανταλλακτικού. Με αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται ότι δεν υπάρχουν διαφορές στα χαρακτηριστικά των συγκρίσιμων εμπορευμάτων.

Εύρος αποδεκτών τιμών

Στις περιπτώσεις όπου από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση των συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων. Στην περίπτωση αυτή, δηλαδή, γίνεται προσδιορισμός των τεταρτημόριων του συνόλου των τιμών ή του κέρδους του δείγματος που χρησιμοποιήθηκε, ως εξής:

Q1 = πρώτο τεταρτημόριο = 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2 = διάμεσος = 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = 75ο εκατοστιαίο σημείο

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

Πίνακας συναλλαγών (Πωλήσεις Ανταλλακτικών από την εταιρεία ΚΚΚ ΑΕ προς την εταιρεία ΝΝΝ ΟΕ και αποδεκτό εύρος)

ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΔΟΥΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΔΟΥΣ	Ποσότητα Πωληθέντων	Πωλήσεις ανα είδος	Συνολικές πωλήσεις	Αποδεκτά Q1 Lowest (ανά είδος)	Αποδεκτά Q1 Lowest(Σύνολο Πωλήσεων)	Αποδεκτά Q3 Highest (ανά είδος)	Αποδεκτά Q3 Highest (Σύνολο Πωλήσεων)
CODE 1010	ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ	159	46,94 €	7.463,46 €	42,56 €	6.767,04 €	48,10 €	7.647,90 €
CODE 1011	ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ	189	29,81 €	5.634,09 €	29,40 €	5.556,60 €	30,09 €	5.687,01 €
CODE 1012	ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ	135	2,52 €	340,20 €	2,40 €	324,00 €	2,59 €	349,65 €
CODE 1013	ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ	78	2,67 €	208,26 €	2,55 €	198,90 €	2,74 €	213,72 €
CODE 1014	ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ	50	34,13 €	1.706,50 €	31,60 €	1.580,00 €	34,14 €	1.707,00 €
CODE 1015	ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ	60	31,61 €	1.896,60 €	30,84 €	1.850,40 €	32,22 €	1.933,20 €
CODE 1016	ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ	48	60,70 €	2.913,60 €	54,46 €	2.614,08 €	61,18 €	2.936,64 €
CODE 1017	ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ	140	18,30 €	2.562,00 €	17,63 €	2.468,20 €	18,50 €	2.590,00 €
CODE 1018	ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ	75	15,67 €	1.175,25 €	13,83 €	1.037,25 €	15,96 €	1.197,00 €
CODE 1019	ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ	47	45,26 €	2.127,22 €	44,15 €	2.075,05 €	45,91 €	2.157,77 €
		1190		26.027,18 €		24.471,52 €		26.419,89 €
						1.555,66 €		-392,71 €

Πηγή: Ντρούκας, Κ. Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Αρχή των Ίσων Αποστάσεων

Σε αυτή την περίπτωση, θεωρείται ως συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων οποιαδήποτε τιμή μεταξύ των δύο ακραίων τιμών του πίνακα (Αποδεκτά Q1 Lowest - Σύνολο Πωλήσεων, Αποδεκτά Q3 Highest - Σύνολο Πωλήσεων). Παρατηρούμε από τον πίνακα ότι το εύρος των συνολικών πωλήσεων σε τρίτους κυμαίνεται μεταξύ € 24.471,52 και €26.419,89 και οι πωλήσεις στην “ ΝΝΝ ΟΕ ”είναι € 26.027,18. Αποδεικνύεται λοιπόν, ότι βάσει του υπό εξέταση δείγματος τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων στην ενδοομιλική τιμολόγηση μεταξύ “ΚΚΚ ΑΕ” και “ΝΝΝ ΟΕ”.

Παράδειγμα 3

Έστω τώρα ότι θα πρέπει να χρησιμοποιηθούν εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Για την κατανόηση της περίπτωσης αυτής παραθέτουμε το κάτωθι παράδειγμα.

Έστω η εταιρεία ΚΚΚ ΑΕ εκμισθώνει ιδιόκτητο ακίνητο στη συνδεδεμένη της εταιρεία ΝΝΝ ΑΕ. Σχηματικά, αυτό απεικονίζεται ως εξής:



Πηγή: Ντρούκας, Κ. Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Συγκριτική ανάλυση συναλλαγής

Για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την αρχή των ίσων αποστάσεων, χρησιμοποιούνται, όπως είπαμε και ανωτέρω, εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Τα συγκριτικά στοιχεία αφορούν τις τιμές ενοικίασης επαγγελματικών χώρων. Κατά τον καθορισμό του βαθμού συγκρισιμότητας μεταξύ των μισθωμάτων θα πρέπει να εξεταστούν οι εξής προσδιοριστικοί παράγοντες, οι οποίοι διαμορφώνουν την τιμή του μισθώματος: α) Έκταση – Επιφάνεια, β) Τοποθεσία και γ) Παλαιότητα.

Βάση Δεδομένων

Στην ακολουθούμενη μεθοδολογία χρησιμοποιούνται, ως βάση δεδομένων, οι αγγελίες για μίσθωση επαγγελματικών χώρων από έναν αντίστοιχα έγκυρο διαδικτυακό χώρο προβολής αγγελιών μίσθωσης.

Εύρος αποδεκτών τιμών

Στις περιπτώσεις όπου από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση των συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων. Στην περίπτωση αυτή, δηλαδή, γίνεται προσδιορισμός των τεταρτημόριων του συνόλου των τιμών ή του κέρδους του δείγματος που χρησιμοποιήθηκε, ως εξής:

Q1 = πρώτο τεταρτημόριο = 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2 = διάμεσος = 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = 75ο εκατοστιαίο σημείο

Σε αυτή την περίπτωση, θεωρείται ως συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημρίου, με την προϋπόθεση ότι η επιλογή αυτή αιτιολογείται επαρκώς. Για να καθορίσουμε εάν ισχύει η αρχή των ίσων αποστάσεων στο μίσθωμα που χρεώνει η “ΚΚΚ ΑΕ” την “ΝΝΝ ΟΕ” θα χρησιμοποιηθεί ως μέσο σύγκρισης ο δείκτης μηνιαίο μίσθωμα / τετραγωνικό μέτρο.

Πίνακας Συναλλαγών

ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ	ΕΜΒΑΔΟΝ ΚΤΙΡΙΟΥ	ΜΗΝΙΑΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ	ΜΗΝΙΑΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ/ΤΜ	ΚΑΤΩΤΑΤΟ ΜΙΣΘΩΜΑ_Q1/ΤΜ	ΑΝΩΤΑΤΟ ΜΙΣΘΩΜΑ_Q3/ΤΜ
ΜΙΣΘΩΜΑ ΚΚΚ ΑΕ	100 τ.μ.	800 €	8,00 €	6,80 €	9,10 €

4.3 Παραδείγματα Εφαρμογής της Μεθόδου της Τιμής Μεταπώλησης (RPM)

Παράδειγμα 1⁴¹

Έστω ότι η ελεγχόμενη εταιρία X πουλάει προϊόντα στην εταιρία Y, η οποία είναι επίσης μέλος του ίδιου ομίλου (δηλαδή και οι δύο εταιρίες είναι ελεγχόμενες μιας άλλης εταιρίας, έστω της Z), και αυτή με την σειρά της (δηλαδή η Y) μεταπωλεί τα προϊόντα αυτά σε άλλες, μη ελεγχόμενες εταιρίες (τρίτα μέρη). Για όλους τους πρακτικούς σκοπούς υποτίθεται ότι δεν υπάρχουν αλλαγές στην αρχή και τέλος των αποθεμάτων για το υπό εξέταση έτος που διενεργούνται οι ανωτέρω συναλλαγές. Οι πληροφορίες, για τους σκοπούς των συγκρίσεων με τις συναλλαγές που έχουν πραγματοποιηθεί με τις μη ελεγχόμενες (ανεξάρτητες) επιχειρήσεις είναι επαρκώς πλήρεις ώστε να καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι είναι πιθανό να εντοπιστούν και να προσαρμοστούν όλες οι σημαντικές διαφορές μεταξύ των συναλλαγών που διενεργήθηκαν μεταξύ

⁴¹ Feinschreiber, R. and Kent, M. (2012). *Transfer Pricing Handbook: Guidance on the OECD Regulations*. Published by John Wiley & Sons, Ltd

των ελεγχόμενων εταιριών αλλά και προς τις μη ελεγχόμενες επιχειρήσεις. Εάν η εφαρμοστέα τιμή μεταπώλησης των προϊόντων που εμπλέκονται στην πώληση μεταξύ των ελεγχόμενων επιχειρήσεων είναι €100 και το κατάλληλο περιθώριο μικτού κέρδους είναι 20%, τότε το συνολικό αποτέλεσμα της πώλησης αυτής είναι €80 και προκύπτει ως εξής: ($€100 - (0,2\% \times €100)$).

Παράδειγμα 2⁴²

Έστω ότι η SCO, μια εταιρεία που εδρεύει στην χώρα Α, είναι ο διανομέας της εταιρίας FOP, η οποία είναι και η (αλλοδαπή) μητρική της εταιρεία. Για όλους τους πρακτικούς σκοπούς υποτίθεται ότι δεν υπάρχουν αλλαγές στην αρχή και τέλος των αποθεμάτων για το υπό εξέταση έτος που διενεργούνται οι ακόλουθες συναλλαγές. Το συνολικό κόστος πωληθέντων προϊόντων της SCO ανέρχεται σε 800 € και αποτελείται από 600 € για προϊόντα που αγοράστηκαν από την FOP και από 200 € για άλλα έξοδα πώλησης αγαθών που πραγματοποιήθηκαν σε συναλλαγές με μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Η ισχύουσα τιμή μεταπώλησης της SCO και τα μεικτά κέρδη έχουν ως εξής:

Ισχύουσα τιμή μεταπώλησης	€ 10000
Κόστος των αγαθών που πουλήθηκαν:	
Κόστος αγορών από την FOP	€ 600
Κόστος συναλλαγών με μη συνδεδεμένα μέρη	€ 200
Αναφερθέν μεικτό κέρδος	€ 200

Η τοπική φορολογική αρχή διαπιστώνει ότι το κατάλληλο περιθώριο μικτού κέρδους είναι 25%. Επομένως, το κατάλληλο μικτό κέρδος της SCO είναι € 250 (δηλαδή το 25% της αντίστοιχης τιμής μεταπώλησης των € 1000). Δεδομένου ότι η SCO επιβαρύνεται με δαπάνες πωλήσεων σε μη

⁴² <http://www.oecd.org>. [ημερομηνία πρόσβασης 13 Νοεμβρίου 2018]

συνδεδεμένα μέρη, η τιμή αγοράς για τα προϊόντα που αγοράζονται από την FOP πρέπει να προσδιορίζεται με διαδικασία δύο σταδίων. Πρώτον, το κατάλληλο μικτό κέρδος (€ 250) αφαιρείται από την τιμή μεταπώλησης (€ 1000). Το προκύπτον ποσό (€ 750) μειώνεται στη συνέχεια από το κόστος των πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν σε μη συνδεδεμένα μέρη (€ 200). Ως εκ τούτου, η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων για την εταιρία SCO, για τις πωλήσεις του προϊόντος της FOP σε αυτή την περίπτωση ισούται με € 550 (δηλαδή € 750 μείον € 200) και όχι με € 600.

Παράδειγμα 3⁴³

Έστω η εταιρεία Β αγοράζει αγαθά από τη συνδεδεμένη εταιρεία Α και λοιπές Ανεξάρτητες Εταιρείες. Επιπλέον, η εταιρεία Β μεταπωλεί τα παραπάνω αγαθά στην ανεξάρτητη Εταιρεία Δ. Σχηματικά, αυτό απεικονίζεται ως εξής:



Πηγή: Ντρούκας, Κ. Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Χάριν του παραδείγματος, υποθέτουμε ότι δεν υπάρχουν αλλαγές στα αποθέματα αρχής και τέλους για το έτος που εξετάζεται. Πληροφορίες σχετικά με μη ελεγχόμενες συναλλαγές είναι επαρκώς πλήρεις για να δεχθούμε ότι είναι πιθανό όλες οι ουσιώδεις διαφορές μεταξύ των ελεγχόμενων και των μη ελεγχόμενων συναλλαγών να έχουν αναγνωρισθεί και να διορθωθεί. Αν η εφαρμοστέα τιμή μεταπώλησης των αγαθών που εμπλέκονται στην ελεγχόμενη πώληση είναι 100 € και το περιθώριο μικτού κέρδους που προκύπτει από τις συναλλαγές με τις ανεξάρτητες εταιρείες κυμαίνεται μεταξύ 20% έως 30%, τότε η τιμή πώλησης της ελεγχόμενης συναλλαγής σύμφωνα με την αρχή τήρησης των ίσων αποστάσεων κυμαίνεται μεταξύ 70 € και 80 €.

⁴³ Ντρούκας, Κ. Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομιλικών Συναλλαγών

4.4 Παραδείγματα Εφαρμογής της Μεθόδου του Κόστους συν Κέρδους (CPM)

Παράδειγμα 1⁴⁴

Η εταιρεία Α είναι ένας εγχώριος κατασκευαστής μηχανισμών χρονομέτρησης για ρολόγια μαζικής παραγωγής. Η εταιρεία Α πωλεί αυτό το προϊόν στην ξένη θυγατρική της Β. Η εταιρεία Α αποκομίζει ένα μεικτό κέρδος της τάξης του 5% σε σχέση με την παραγωγική της λειτουργία. Οι εταιρείες Χ, Υ και Ζ είναι ανεξάρτητοι εγχώριοι κατασκευαστές μηχανισμών χρονομέτρησης για αντίστοιχα ρολόγια μαζικής παραγωγής. Οι εταιρείες Χ, Υ και Ζ πωλούν σε ανεξάρτητους αλλοδαπούς αγοραστές. Οι εταιρείες Χ, Υ και Ζ αποκομίζουν μικτά κέρδη σε σχέση με τις κατασκευαστικές τους δραστηριότητες που κυμαίνονται από 3% έως 5%. Η εταιρεία Α καταγράφει τα εποπτικά, γενικά και διοικητικά έξοδα ως λειτουργικά έξοδα, συνεπώς αυτά τα έξοδα δεν αντικατοπτρίζονται στο κόστος πωληθέντων προϊόντων της. Ωστόσο, τα κέρδη των επιχειρήσεων Χ, Υ και Ζ αντανakλούν τα εποπτικά, γενικά και διοικητικά έξοδα ως μέρος του κόστους των πωληθέντων αγαθών (το οποίο αφαιρείται από τα μικτά αποτελέσματα για να προκύψουν τα κέρδη αυτά). Ως εκ τούτου, τα περιθώρια μικτού κέρδους των εταιρειών Χ, Υ και Ζ πρέπει να αναπροσαρμοστούν ώστε να παρέχουν λογιστική συνέπεια.

Παράδειγμα 2⁴⁵

Η εταιρεία C εδρεύει στη χώρα D και είναι 100% θυγατρική της εταιρείας E, η οποία βρίσκεται στη χώρα F. Σε σύγκριση με τη χώρα F, οι μισθοί είναι πολύ χαμηλοί στη χώρα D. Με την εταιρεία E να αναλαμβάνει όλες τις δαπάνες και τον σχετικό κίνδυνο, η εταιρεία Γ συναρμολογεί τηλεοράσεις. Όλες οι απαραίτητα συστατικά στοιχεία της παραγωγής, παρέχονται από την εταιρεία E. Η αγορά του συναρμολογημένου προϊόντος είναι εγγυημένη από την εταιρεία E σε περίπτωση που οι τηλεοράσεις δεν ικανοποιούν κάποιο πρότυπο ποιότητας. Μετά τον έλεγχο

⁴⁴ Feinschreiber, R. and Kent, M. (2012). *Transfer Pricing Handbook: Guidance on the OECD Regulations*. Published by John Wiley & Sons, Ltd

⁴⁵ Feinschreiber, R. and Kent, M. (2012). *Transfer Pricing Handbook: Guidance on the OECD Regulations*. Published by John Wiley & Sons, Ltd

ποιότητας, οι τηλεοράσεις μεταφέρονται – πάντα με τον σχετικό κίνδυνο και τα όποια έξοδα να βαρύνουν την εταιρία Ε - στα κέντρα διανομής που διαθέτει η εταιρία Ε σε πολλές χώρες. Η λειτουργία της εταιρίας C μπορεί να περιγραφεί ως καθαρά συμβατική κατασκευαστική λειτουργία. Οι κίνδυνοι που μπορεί να φέρει η εταιρία C είναι οι ενδεχόμενες διαφορές στην συμφωνημένη ποιότητα και ποσότητα. Η βάση για την εφαρμογή της μεθόδου του κόστους συν του κέρδους θα διαμορφωθεί από το σύνολο των δαπανών που συνδέονται με τις δραστηριότητες συναρμολόγησης.

Παράδειγμα 3⁴⁶

Έστω η εταιρία ΚΚΚ ΑΕ πουλάει ενδύματα/υποδήματα στη συνδεδεμένη της εταιρία ΝΝΝ ΟΕ. Επιπλέον η εταιρία ΚΚΚ ΑΕ δεν έχει αντίστοιχες συναλλαγές με τρίτες ανεξάρτητες εταιρίες. Στο παράδειγμα αυτό θα χρησιμοποιηθούν εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Σχηματικά, οι συναλλαγές απεικονίζονται ως εξής:



Προσδιορισμός Περιθωρίου Κέρδους επί του Κόστους (Mark up)

Για τον προσδιορισμό του mark up της συναλλαγής λαμβάνονται υπόψιν:

- α) τα άμεσα κόστη παραγωγής (π.χ. κόστος πρώτων υλών)
- β) τα έμμεσα κόστη (π.χ. κόστος επισκευής μηχανημάτων)

⁴⁶ Ντρούκας, Κ. Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομιλικών Συναλλαγών

γ) τα λειτουργικά έξοδα (π.χ. έξοδα πωλήσεων γενικά και διοικητικά) που είναι σχετικά με την παραγωγική διαδικασία

Στον παρακάτω πίνακα συναλλαγών παρουσιάζονται ανά είδος εμπορεύματος το συνολικό κόστος πωληθέντων, οι συνολικές πωλήσεις και το περιθώριο κέρδους επί του κόστους, βάσει των ελεγχόμενων συναλλαγών που έγιναν μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών.

Πίνακας συναλλαγών (Πωλήσεις Ενδυμάτων/Υποδημάτων από την εταιρεία ΚΚΚ ΑΕ προς την εταιρεία ΝΝΝ ΟΕ)

ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΔΟΥΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΔΟΥΣ	Ποσότητα Πωληθέντων	Άμεσο Κόστος	Έμμεσο Κόστος	Λειτουργικό Κόστος	Συνολικό Κόστος / Μονάδα	Πωλήσεις / Μονάδα	Συνολικό κόστος πωληθέντων	Συνολικές πωλήσεις	Κέρδος	Περιθώριο Κέρδους (Mark up)
			Κόστος Πρώτων Υλών / Μονάδα	Επιμερισμός Έμμεσου Κόστους/Μονάδα	Επιμερισμός Λειτουργικού Κόστους/Μονάδα						
CODE 1030	ΥΠΟΔΗΜΑΤΑ ΣΑΓΙΟΝΑΡΑ	145	10,45 €	2,33 €	0,78 €	13,56 €	17,63 €	1.966,20 €	2.556,35 €	590,15 €	30,01%
CODE 1050	ΕΝΔΥΜΑΤΑ ΠΑΝΤΕΛΟΝΙΑ	150	16,66 €	2,33 €	0,78 €	19,77 €	26,69 €	2.965,50 €	4.003,50 €	1.038,00 €	35,00%
CODE 1027	ΥΠΟΔΗΜΑΤΑ SOCCER	132	17,57 €	2,33 €	0,78 €	20,68 €	27,29 €	2.729,76 €	3.602,28 €	872,52 €	31,96%
CODE 1078	ΥΠΟΔΗΜΑΤΑ ΜΟΔΑΣ	189	37,96 €	2,33 €	0,78 €	41,07 €	52,98 €	7.762,23 €	10.013,22 €	2.250,99 €	29,00%
CODE 1015	ΕΝΔΥΜΑΤΑ ΜΠΟΥΦΑΝ	135	18,98 €	2,33 €	0,78 €	22,09 €	29,38 €	2.982,15 €	3.966,30 €	984,15 €	33,00%
CODE 1045	ΥΠΟΔΗΜΑΤΑ ΜΟΔΑΣ DISNEY	78	13,56 €	2,33 €	0,78 €	16,67 €	21,42 €	1.300,26 €	1.670,76 €	370,50 €	28,49%
CODE 1098	ΥΠΟΔΗΜΑΤΑ ΜΟΔΑΣ STAN SMITH	150	28,44 €	2,33 €	0,78 €	31,55 €	41,01 €	4.732,50 €	6.151,50 €	1.419,00 €	29,98%
CODE 1040	ΥΠΟΔΗΜΑΤΑ RUNNING	160	18,64 €	2,33 €	0,78 €	21,75 €	30,01 €	3.480,00 €	4.801,60 €	1.321,60 €	37,98%
CODE 1057	ΕΝΔΥΜΑΤΑ ΜΠΛΟΥΖΕΣ	148	21,63 €	2,33 €	0,78 €	24,74 €	33,40 €	3.661,52 €	4.943,20 €	1.281,68 €	35,00%
		1287						31.580,12 €	41.708,71 €	10.128,59 €	32,07%

Πηγή: Ντρούκας, Κ. Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Λειτουργική Ανάλυση

Στην ενότητα αυτή αναλύονται οι λειτουργίες που επιτελούνται καθώς και οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται από τις υπό εξέταση εταιρείες. Για παράδειγμα:

Λειτουργίες

Εισαγωγή/Παραγωγή: Εξετάζεται εάν η εταιρεία ΚΚΚ ΑΕ έχει μονάδα παραγωγής ενδυμάτων ή πραγματοποιεί εισαγωγή εμπορευμάτων από το εξωτερικό.

Σχεδιασμός: Εξετάζεται εάν η εταιρεία ΚΚΚ ΑΕ χρησιμοποιεί δικά της σχέδια (brand name) τα οποία προωθεί στην αγορά ή εάν έχει συνεργασίες με οίκους του εξωτερικού.

Αποθήκευση – Διανομή: Εξετάζεται ποια εκ των δύο εταιρειών διαθέτει αποθηκευτικούς χώρους και επομένως επωμίζεται τα κόστη αποθήκευσης. Επιπλέον, δίνεται έμφαση στο δίκτυο διανομής, το γεωγραφικό κριτήριο και τα κόστη μεταφοράς.

Ηλεκτρονικό Εμπόριο: Στην περίπτωση που η εταιρεία ΚΚΚ ΑΕ πωλεί τα προϊόντα της μέσω e-shop, τότε έχει μειωμένα κόστη σε σχέση με εταιρείες που διαθέτουν καταστήματα.

Κίνδυνοι που αναλαμβάνονται

Κίνδυνος αποθεμάτων: Ο κίνδυνος αυτός προκύπτει από την κατοχή παλαιών αποθεμάτων από τα καταστήματα και συνίσταται στην αδυναμία διάθεσης των αποθεμάτων αυτών ή στη διάθεση αυτών σε τιμές χαμηλότερες της αξίας αποτίμησης. Πολλές φορές ο κίνδυνος αυτός αναλαμβάνεται από τη μητρική εταιρεία για όλες τις θυγατρικές εταιρείες του Ομίλου.

Κίνδυνος κλοπής/καταστροφής εμπορευμάτων: Οι εταιρείες του κλάδου αυτού εκτίθενται στον συγκεκριμένο κίνδυνο λόγω κυρίως της μεταφοράς, αποθήκευσης και διάθεσης λιανικώς ή χονδρικώς, εμπορευμάτων τα οποία λόγω της αξίας τους είναι δεκτικά κλοπής. Επίσης κατά την μεταφορά των συγκεκριμένων εμπορευμάτων σε αποθήκες ή σε καταστήματα για λιανική διάθεση είναι πιθανό να υποστούν μερική φθορά λόγω της ευαισθησίας τους. Σε αυτή την περίπτωση είναι σημαντικό να αποσαφηνιστεί ποια από τις εξεταζόμενες εταιρείες αναλαμβάνει αυτόν τον κίνδυνο, πως τον καλύπτει (π.χ. ασφαλιστήρια συμβόλαια) και πως αποτυπώνεται το εν λόγω έξοδο λογιστικά (παραγωγικό/λειτουργικό κόστος).

Χρήση Τράπεζας Πληροφοριών

Βάσει της λειτουργικής ανάλυσης που προηγήθηκε θα αναζητηθούν μέσω εξωτερικής βάσης δεδομένων εταιρείες με παρόμοιο αντικείμενο δραστηριότητας και λειτουργίας.

Κριτήρια επιλογής Δείγματος

Κριτήριο 1^ο: Επιλογή εταιρειών βάσει της Στατιστικής Ταξινόμησης των Κλάδων Οικονομικής Δραστηριότητας.

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

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

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

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

Συμπληρωματική Έρευνα: Για την περαιτέρω ενίσχυση της αξιοπιστίας της μελέτης πραγματοποιήθηκε έλεγχος του δείγματος μέσω διαδικτύου, με βάση τον διαδικτυακό τόπο (website) της εταιρείας.

Εύρος αποδεκτών τιμών

Το τελικό δείγμα που προέκυψε περιλαμβάνει 12 συγκρίσιμες εταιρείες. Από τα οικονομικά στοιχεία των συγκρίσιμων εταιρειών (benchmark) προέκυψε ένα εύρος τιμών για το περιθώριο κέρδους επί του κόστους. Από το εύρος των τιμών αυτών απορρίφθηκε το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων. Με τον τρόπο αυτό διαμορφώθηκαν κατώτατες και ανώτατες τιμές για το mark up οι οποίες απεικονίζονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα.

	Q_0	Q_1	Q_2	Q_3	Q_4
Περιθώριο Κέρδους επί του Κόστους	17,75%	29,83%	31,50%	33,30%	37,89%

Σε αυτή την περίπτωση, θεωρείται ως συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων οποιαδήποτε τιμή μεταξύ των δύο ακραίων τιμών του πίνακα (Q_1 Κατώτατο, Q_3 Ανώτατο). Παρατηρούμε από τον πίνακα ότι το εύρος των αποδεκτών περιθωρίων κέρδους επί του κόστους του κλάδου κυμαίνεται μεταξύ 29,83 % και 33,30 % όταν η “ΚΚΚ ΑΕ” πωλεί τα προϊόντα της με περιθώριο 32,07%.

Θεωρούμε λοιπόν, ότι το μοντέλο τιμολόγησης που ακολουθεί η “ΚΚΚ ΑΕ” στις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι σε συμφωνία με τις τιμές της αγοράς, καθότι βάσει του υπό εξέταση δείγματος τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων.

4.5 Παραδείγματα Εφαρμογής της Μεθόδου του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής (TNMM)

Παράδειγμα 1⁴⁷

Η εταιρία MCO κατασκευάζει εξαρτήματα για βιομηχανικό εξοπλισμό και τα πουλάει στην αλλοδαπή μητρική της εταιρεία. Για τους σκοπούς της εφαρμογής της μεθόδου TNMM, εντοπίστηκαν 15 ανεξάρτητοι κατασκευαστές που ομοιάζουν με την MCO, αναφορικά με τις λειτουργικές τους δραστηριότητες. Η MCO έχει σημαντικά χαμηλότερο επίπεδο εισπρακτέων λογαριασμών από τους ανεξάρτητους κατασκευαστές που επιλέχθηκαν για τον σκοπό της σύγκρισης. Δεδομένου ότι ο δείκτης απόδοσης του χρησιμοποιούμενου κεφαλαίου χρησιμοποιείται ως δείκτης του επιπέδου κέρδους, τόσο τα λειτουργικά περιουσιακά στοιχεία όσο και τα λειτουργικά κέρδη πρέπει να προσαρμοσθούν για να ληφθεί υπόψη αυτή η διαφορά.

Τα λειτουργικά περιουσιακά στοιχεία κάθε ανεξάρτητου συγκρίσιμου κατασκευαστή μειώνονται κατά το ποσό (σε σχέση με τις πωλήσεις) με το οποίο υπερβαίνουν τους εισπρακτέους λογαριασμούς της MCO. Τα λειτουργικά κέρδη κάθε ανεξάρτητου συγκρίσιμου κατασκευαστή προσαρμόζονται αφαιρώντας τα τεκμαρτά έσοδα από τόκους στους υπερβάλλοντες εισπρακτέους λογαριασμούς. Αυτά τα τεκμαρτά έσοδα από τόκους υπολογίζονται με τον πολλαπλασιασμό κάθε

⁴⁷ Feinschreiber, R. and Kent, M. (2012). *Transfer Pricing Handbook: Guidance on the OECD Regulations*. Published by John Wiley & Sons, Ltd

εισπρακτέου λογαριασμού, του κάθε ανεξάρτητου συγκρίσιμου κατασκευαστή, με ένα επιτόκιο κατάλληλο για τον προσδιορισμό του βραχυπρόθεσμου χρέους.

Παράδειγμα 2⁴⁸

Έστω η εταιρεία ΚΚΚ ΑΕ στο πλαίσιο διεκπεραίωσης του έργου Α παρέχει υπηρεσίες μάρκετινγκ και διαφήμισης στη συνδεδεμένη της εταιρεία ΝΝΝ ΟΕ.

Επιλογή δείκτη κερδοφορίας

Η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής επιτρέπει τη χρήση διάφορων δεικτών κερδοφορία (PLIs: Profit Level Indicators), οι οποίοι συνήθως βασίζονται στα λειτουργικά κέρδη. Με τη βοήθεια των δεικτών κερδοφορίας, η καθαρή κερδοφορία της ελεγχόμενης συναλλαγής συγκρίνεται με την καθαρή κερδοφορία των μη ελεγχόμενων συναλλαγών.

Επισκόπηση Διαφόρων Δεικτών Κερδοφορίας

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

Η επιλογή του δείκτη κερδοφορίας εξαρτάται από τα γεγονότα και τις περιστάσεις της κάθε συγκεκριμένης περίπτωσης. Το λειτουργικό περιθώριο χρησιμοποιείται συνήθως για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του μάρκετινγκ, των πωλήσεων και της διανομής.

⁴⁸ Ντρούκας, Κ. *Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομιλικών Συναλλαγών*

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

Χρήση Τράπεζας Πληροφοριών

Για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την αρχή των ίσων αποστάσεων, χρησιμοποιήθηκαν εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Αναζητήθηκαν μέσω εξωτερικής βάσης δεδομένων εταιρείες με το ίδιο αντικείμενο δραστηριότητας που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες.

Κριτήρια επιλογής Δείγματος

Κριτήριο 1^ο: Επιλογή εταιρειών βάσει της Στατιστικής Ταξινόμησης των Κλάδων Οικονομικής Δραστηριότητας.

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

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

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

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

Συμπληρωματική Έρευνα: Για την περαιτέρω ενίσχυση της αξιοπιστίας της μελέτης πραγματοποιήθηκε έλεγχος του δείγματος μέσω διαδικτύου, με βάση τον διαδικτυακό τόπο (website) της εταιρείας.

Εύρος αποδεκτών τιμών

Το τελικό δείγμα που προέκυψε περιλαμβάνει 14 συγκρίσιμες εταιρείες. Η σύγκριση πραγματοποιήθηκε βάσει του δείκτη “Περιθώριο Λειτουργικού Κέρδους”. Από τα οικονομικά στοιχεία των συγκρίσιμων εταιρειών (benchmark) προέκυψε ένα εύρος τιμών για το περιθώριο λειτουργικού κέρδους. Από το εύρος των τιμών αυτών απορρίφθηκε το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων. Με τον τρόπο αυτό διαμορφώθηκαν κατώτατες και ανώτατες τιμές για το Περιθώριο Λειτουργικού Κέρδους οι οποίες απεικονίζονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα.

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

Σε αυτή την περίπτωση, θεωρείται ως συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων οποιαδήποτε τιμή μεταξύ των δύο ακραίων τιμών του πίνακα (Q_1 Κατώτατο, Q_3 Ανώτατο). Παρατηρούμε από τον πίνακα ότι το εύρος των αποδεκτών περιθωρίων λειτουργικού κέρδους του κλάδου κυμαίνεται μεταξύ 6,83% και 11,58% όταν η “ΚΚΚ ΑΕ” παρέχει τις υπηρεσίες της με περιθώριο 15,91%. Στην εξεταζόμενη συναλλαγή το λειτουργικό περιθώριο είναι εκτός του εύρους

που ορίζει η αρχή των ίσων αποστάσεων και επομένως πρέπει να γίνει αναπροσαρμογή των αποτελεσμάτων της χρήσης.

4.6 Παραδείγματα Εφαρμογής της Μεθόδου Επιμερισμού των Κερδών (PSM)

Παράδειγμα 1⁴⁹

Η XYZ είναι μια εταιρεία που αναπτύσσει, κατασκευάζει και εμπορεύεται μια σειρά προϊόντων για χρήση από την αστυνομία στη χώρα Α. Η ερευνητική μονάδα της XYZ ανέπτυξε ένα αλεξίσφαιρο υλικό για χρήση σε προστατευτικά ρούχα και καλύμματα κεφαλής (Stelon). Η XYZ αποκτά προστασία ευρεσιτεχνίας για τη χημική φόρμουλα του Stelon. Από την εισαγωγή του, το προϊόν Stelon έχει κατακτήσει ένα σημαντικό μερίδιο αγοράς για τα αλεξίσφαιρα υλικά.

Η XYZ χορήγησε άδεια στην ασιατική θυγατρική της, XYZ-Asia, για την κατασκευή και εμπορία του Stelon στην Ασία. Η XYZ-Asia είναι μια εδραιωμένη εταιρεία που κατασκευάζει και εμπορεύεται τα προϊόντα της XYZ στην Ασία. Η XYZ-Asia έχει μια ερευνητική μονάδα που προσαρμόζει τα προϊόντα XYZ για την αμυντική αγορά, καθώς και ένα καλά ανεπτυγμένο δίκτυο εμπορίας που χρησιμοποιεί εμπορικά σήματα που έχει αναπτύξει.

Η ερευνητική μονάδα της XYZ-Asia μεταβάλλει το προϊόν Stelon για να το προσαρμόσει στις στρατιωτικές προδιαγραφές των χωρών-στόχων και αναπτύσσει μια εκστρατεία μάρκετινγκ υψηλής έντασης που απευθύνεται στην αμυντική βιομηχανία σε αρκετές ασιατικές χώρες. Ξεκινώντας από το φορολογητέο έτος 2009, η XYZ-Asia κατασκευάζει και πωλεί το Stelon στην Ασία μέσω του δικτύου εμπορίας της με ένα από τα εμπορικά της σήματα.

Για το φορολογικό έτος 2009, η XYZ δεν έχει άμεσες δαπάνες που σχετίζονται με την άδεια της Stelon προς την XYZ-Asia γεγονός που δεν συνεπάγεται έξοδα σχετικά με την εμπορία του Stelon στην Ασία. Για το οικονομικό έτος 2009, οι πωλήσεις του προϊόντος Stelon της XYZ-Asia και οι δαπάνες πριν από το τέλος είναι 500 εκατομμύρια δολάρια και 300 εκατομμύρια δολάρια αντίστοιχα, με αποτέλεσμα καθαρά κέρδη προ φόρων ύψους 200 εκατομμυρίων δολαρίων που

⁴⁹ <http://www.oecd.org>. [ημερομηνία πρόσβασης 13 Νοεμβρίου 2018]

σχετίζονται με το προϊόν Stelon. Τα λειτουργικά στοιχεία ενεργητικού που απασχολούνται στην παραγωγική και επιχειρηματική διαδικασία του προϊόντος Stelon της XYZ-Asia ανέρχονται σε 200 εκατομμύρια δολάρια. Λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών και των περιστάσεων, η φορολογική αρχή της χώρας Α εκτιμά ότι η μέθοδος του επιμερισμού των κερδών θα παράσχει το πιο αξιόπιστο μέτρο για τους σκοπούς της εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων. Με βάση την εξέταση ενός δείγματος ασιατικών εταιρειών που εκτελούν λειτουργίες παρόμοιες με εκείνες της XYZ-Asia, ο περιφερειακός διευθυντής διαπιστώνει ότι η μέση απόδοση της XYZ-Asia, όσον αφορά την επιχειρηματική της δραστηριότητα σχετικά με το προϊόν Stelon είναι 10%, με αποτέλεσμα την απόδοση της αγοράς στα 20 εκατομμύρια δολάρια (10% x 200 εκατομμύρια δολάρια) και ένα υπολειπόμενο κέρδος της τάξης των 180 εκατομμυρίων δολαρίων.

Δεδομένου ότι το πρώτο στάδιο του υπολειπόμενου κέρδους κατανέμεται στα εισοδήματα της XYZ-Asia εκτός εκείνων που αποδίδονται σε άκρως πολύτιμα άυλα περιουσιακά στοιχεία, θεωρείται ότι το υπόλοιπο κέρδος των 180 εκατομμυρίων δολαρίων οφείλεται στα πολύτιμα άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με το Stelon, όπως π.χ. το ασιατικό brand name του προϊόντος Stelon και τον ειδικό τύπο του προϊόντος Stelon που προορίζεται για τις ασιατικές αγορές (συμπεριλαμβανομένων των τροποποιήσεων που έχει πραγματοποιήσει η XYZ-Asia). Για να εκτιμηθούν οι σχετικές αξίες αυτών των άυλων περιουσιακών στοιχείων, η φορολογική αρχή συγκρίνει τους δείκτες της κεφαλαιοποιημένης αξίας των δαπανών από το 2009 με την έρευνα και ανάπτυξη και το μάρκετινγκ του προϊόντος Stelon σχετικά με τις πωλήσεις 2009 που σχετίζονται με αυτές τις δαπάνες.

Δεδομένου ότι τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης των προϊόντων της XYZ υποστηρίζουν τις παγκόσμιες πωλήσεις προϊόντων του ομίλου XYZ, είναι απαραίτητο να κατανέμονται τέτοιες δαπάνες στις παγκόσμιες επιχειρηματικές δραστηριότητες στις οποίες αναφέρονται. Η φορολογική αρχή διαπιστώνει ότι είναι λογικό να κατανείμει την αξία αυτών των δαπανών με βάση τις παγκόσμιες πωλήσεις του προϊόντος Stelon. Χρησιμοποιώντας πληροφορίες σχετικά με τη μέση ωφέλιμη διάρκεια ζωής των επενδύσεων της εταιρίας στην έρευνα και ανάπτυξη των προϊόντων της, η φορολογική αρχή κεφαλαιοποιεί και αποσβένει τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης των προϊόντων της XYZ. Αυτή η ανάλυση δείχνει ότι οι κεφαλαιοποιημένες δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης έχουν αξία \$ 0,20 ανά δολάριο των συνολικών πωλήσεων προϊόντων κατά το φορολογικό έτος 2009.

Οι δαπάνες της XYZ-Ασίας για την έρευνα και ανάπτυξη του Stelon και την εμπορία υποστηρίζουν μόνο τις πωλήσεις της στην Ασία. Χρησιμοποιώντας πληροφορίες σχετικά με τη μέση ωφέλιμη διάρκεια ζωής των επενδύσεων της XYZ στην Ασία στο μάρκετινγκ και την έρευνα και ανάπτυξη, η φορολογική αρχή κεφαλαιοποιεί και αποσβένει τις δαπάνες της XYZ-Asia και καθορίζει ότι το 2009 έχουν αξία 0,40 \$ ανά δολάριο πωλήσεων της XYZ-Asia όσον αφορά το προϊόν Stelon.

Έτσι, η XYZ και η XYZ-Asia συνεισέφεραν 0,60 δολάρια σε κεφαλαιοποιημένα άυλα έξοδα ανάπτυξης για κάθε δολάριο των πωλήσεων προϊόντων της XYZ-Asia για το 2009, εκ των οποίων η XYZ συνεισέφερε το ένα τρίτο (ή 0,20 δολάρια ανά δολάριο πωλήσεων). Κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή καθορίζει, βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων, ότι ένα πλήρες όφελος για το προϊόν Stelon για το φορολογητέο έτος 2009 είναι 60 εκατομμύρια δολάρια, δηλ. το ένα τρίτο των κερδών του προϊόντος Stelon, ύψους 180 εκατομμυρίων δολαρίων της XYZ-Asia.

Παράδειγμα 2⁵⁰

Έστω ότι η επιτυχία ενός ηλεκτρονικού προϊόντος συνδέεται με τον καινοτόμο τεχνολογικό σχεδιασμό τόσο των ηλεκτρονικών διεργασιών του όσο και του βασικού του στοιχείου. Το στοιχείο αυτό έχει σχεδιαστεί και κατασκευαστεί από τη συνδεδεμένη εταιρεία Α, μεταφέρεται έπειτα στη συνδεδεμένη εταιρεία Β η οποία σχεδιάζει και κατασκευάζει το υπόλοιπο προϊόν και διανέμεται από τη συνδεδεμένη εταιρεία C. Υπάρχουν πληροφορίες για να επαληθευθεί με τη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης ότι οι λειτουργίες διανομής και οι κίνδυνοι της εταιρείας C ανταμείβονται κατάλληλα από την τιμή μεταφοράς του τελικού προϊόντος από την εταιρεία Β στην εταιρεία C.

Η καταλληλότερη μέθοδος για την τιμολόγηση του στοιχείου που μεταφέρεται από την εταιρεία Α στην Β μπορεί να είναι η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), αν μπορούσε να βρεθεί μια αρκετά παρόμοια συγκρίσιμη συναλλαγή. Εντούτοις, δεδομένου ότι το στοιχείο που μεταφέρεται από την εταιρεία Α στη Β αντανακλά την καινοτόμο τεχνολογική πρόοδο που έχει η εταιρεία Α στην αγορά αυτή, στο παράδειγμα αυτό αποδεικνύεται αδύνατο (μετά την εκπόνηση των κατάλληλων αναλύσεων λειτουργικότητας και συγκρισιμότητας) να εντοπιστεί η

⁵⁰ <http://www.oecd.org>. [ημερομηνία πρόσβασης 13 Νοεμβρίου 2018]

αντίστοιχη τιμή βάσεις της οποίας η εταιρία Α μπορεί να τιμολογήσει το προϊόν στην εταιρία Β (σύμφωνα με την μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής), ικανοποιώντας τις επιταγές της αρχής των ίσων αποστάσεων. Ωστόσο, ο υπολογισμός της απόδοσης του κόστους κατασκευής της εταιρίας Α θα μπορούσε να παράσχει μια εκτίμηση του στοιχείου του κέρδους βάσει του οποίου αναμένεται να ανταμειφθούν οι λειτουργίες παραγωγής της εταιρίας (Α), αγνοώντας το στοιχείο του κέρδους που αποδίδεται στο άυλο υλικό που χρησιμοποιείται στην συναλλαγή.

Ένας παρόμοιος υπολογισμός θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί και στο κόστος κατασκευής της εταιρείας Β, για να δώσει μια εκτίμηση του κέρδους της Β που προέρχεται από τις κατασκευαστικές της λειτουργίες, αγνοώντας το στοιχείο κέρδους που αποδίδεται στο άυλο στοιχείο της συναλλαγής. Δεδομένου ότι η τιμή πώλησης της εταιρίας Β προς την C είναι γνωστή και γίνεται δεκτή ως μια τιμή που ικανοποιεί τις απαιτήσεις της αρχής των ίσων αποστάσεων, μπορεί να προσδιοριστεί το ποσό του υπολειπόμενου κέρδους που συγκεντρώνει η Α και η Β από την εκμετάλλευση της αντίστοιχης άυλης περιουσίας τους. Σε αυτό το στάδιο, το ποσοστό του υπολειμματικού κέρδους που αποδίδεται καταλλήλως σε κάθε επιχείρηση παραμένει απροσδιόριστο.

Το υπολειμματικό κέρδος μπορεί να κατανεμηθεί βάσει ανάλυσης των πραγματικών περιστατικών και των περιστάσεων που θα μπορούσαν να υποδηλώνουν τον τρόπο με τον οποίο θα κατανεμηθεί η συμπληρωματική αμοιβή βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων. Η δραστηριότητα έρευνας και ανάπτυξης (R&D) κάθε εταιρείας κατευθύνεται προς τον τεχνολογικό σχεδιασμό που σχετίζεται με τον ίδιο προϊόν και για τους σκοπούς του παρόντος παραδείγματος καθορίζεται ότι τα σχετικά ποσά των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης μετρούν αξιόπιστα τη σχετική αξία των εισφορών των εταιρειών. Αυτό σημαίνει ότι η συμβολή κάθε επιχείρησης στην τεχνολογική καινοτομία του προϊόντος μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα από τις σχετικές δαπάνες για έρευνα και ανάπτυξη, έτσι ώστε εάν οι δαπάνες R&D της εταιρίας Α είναι ισοδύναμες – για παράδειγμα 15 χρηματικές μονάδες και της εταιρίας Β είναι 10 χρηματικές μονάδες, τότε το υπόλοιπο θα μπορούσε να χωριστεί ανάλογα σε $\frac{3}{5}$ για την Α και σε $\frac{2}{5}$ για την Β.

Κέρδη και Ζημίες των εταιριών Α και Β

	A	B
Πωλήσεις	50	100
(Μείον)		
Αγορές	(10)	(50)
Κόστος Παραγωγής	(15)	(20)
Μικτά Κέρδη	25	30
(Μείον)		
R&D	15	10
Λειτουργικά Κόστη	10	10
	(25)	(20)
Καθαρά Κέρδη	0	10

(Τα ποσά αντιστοιχούν σε υποθετικές χρηματικές μονάδες)

Καθορισμός των κερδών από την παραγωγική διαδικασία των εταιριών Α και Β και υπολογισμός του συνολικού υπολειμματικού κέρδους

Βάσει του ανωτέρω πίνακα, διαπιστώνεται, για αμφότερες τις εταιρίες, ότι οι συγκρίσιμοι κατασκευαστές τρίτων μερών, χωρίς καινοτόμο άυλο περιουσιακό στοιχείο, αποδίδουν 10% (λόγος καθαρού κέρδους προς άμεσο και έμμεσο κόστος κατασκευής) επί των εξόδων παραγωγής (πλην των αγορών). Τα έξοδα κατασκευής της εταιρίας Α είναι 15 και έτσι το περιθώριο κέρδους επί των δαπανών αυτών θα αποδώσει στην Α ένα κέρδος παραγωγής της τάξης του 1,5. Τα έξοδα κατασκευής της Β είναι 20 και έτσι το περιθώριο κέρδους επί των δαπανών αυτών στην Β ένα κέρδος παραγωγής της τάξης του 2. Το υπολειμματικό κέρδος είναι κατά συνέπεια 6.5 και προκύπτει αφαιρώντας από το συνδυασμένο καθαρό κέρδος (10) το συνδυασμένο κέρδος επί του κόστους παραγωγής (3,5).

Κατανομή υπολειμματικού κέρδους

Η αρχική κατανομή του κέρδους (1,5 για την εταιρία A και 2 για την B) επιβραβεύει τις κατασκευαστικές λειτουργίες των A και B, αλλά δεν αναγνωρίζει την αξία της αντίστοιχης έρευνας και ανάπτυξης (R&D) που έχει οδηγήσει σε ένα τεχνολογικά προηγμένο προϊόν. Συνεπώς, το υπολειμματικό κέρδος μπορεί να κατανεμηθεί μεταξύ των εταιριών A και B βάσει του μεριδίου τους στο συνολικό κόστος έρευνας και ανάπτυξης, δεδομένου ότι για τους σκοπούς του παραδείγματος αυτού μπορεί να θεωρηθεί αξιόπιστα ότι οι σχετικές δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης των επιχειρήσεων αντανακλούν με ακρίβεια τις σχετικές συνεισφορές τους αξία της τεχνολογικής καινοτομίας του προϊόντος. Οι δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης της εταιρίας A είναι 15 και αντίστοιχα της B είναι 10, με συνολική δαπάνη 25 χρηματικών μονάδων. Το υπολειμματικό κέρδος είναι 6,5, το οποίο μπορεί να διατεθεί κατά αναλογία 15/25 στην A και 10/25 στην B, με αποτέλεσμα το μερίδιό τους να είναι 3,9 και 2,6 αντίστοιχα, όπως φαίνεται και παρακάτω:

$$\text{Μερίδιο της A: } 6.5 \times 15/25 = 3.9$$

$$\text{Μερίδιο της B: } 6.5 \times 10/25 = 2.6$$

Επανυπολογισμός των Κερδών

Κατά συνέπεια τα καθαρά κέρδη των εταιριών A και B θα μετασχηματιστούν σε:

$$\text{Εταιρία A: } 1.5 + 3.9 = 5.4$$

$$\text{Εταιρία B: } 2.0 + 2.6 = 4.6$$

Ο πίνακας των κερδών/ζημιών των εταιριών έχει ως εξής:

	A	B
Πωλήσεις	55.4	100
(Μείον)		
Αγορές	(10)	(55.4)
Κόστος Παραγωγής	(15)	(20)
Μικτά Κέρδη	30.4	24.6
(Μείον)		
R&D	15	10
Λειτουργικά Κόστη	10	(25)
		10
Καθαρά Κέρδη	5.4	4.6

4.7 Συμπεράσματα Κεφαλαίου

Όπως παρατηρήσαμε στο κεφάλαιο αυτό, η επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι μια ιδιαίτερα περίπλοκη υπόθεση. Εξυπακούεται ότι τα παραδείγματα της πραγματικής οικονομίας μπορούν να εμφανίσουν (και εμφανίζουν) αρκετά σημαντικότερες ιδιομορφίες και δεν ομοιάζουν, συνήθως, με τις πιο απλουστευμένες περιπτώσεις που εξετάσαμε ανωτέρω. Οι εκτιμήσεις που εμπλέκονται στην επιλογή μιας μεθόδου μπορούν να περιλαμβάνουν: τις αντίστοιχες δυνάμεις και αδυναμίες κάθε μεθόδου, τη φύση της ελεγχόμενης συναλλαγής, τη διαθεσιμότητα αξιόπιστων πληροφοριών (ιδίως σχετικά με τα συγκρίσιμα στοιχεία των ανεξάρτητων επιχειρήσεων) που απαιτούνται για την εφαρμογή μιας επιλεγμένης μεθόδου και τον βαθμό συγκρισιμότητας μεταξύ των συναλλαγών των ελεγχόμενων και μη επιχειρήσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΕΡΕΥΝΑ

5.1 Συμπεράσματα

Οι μέθοδοι τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιούνται προκειμένου να εφαρμοστεί η αρχή των ίσων αποστάσεων (arm's length principle) για τον υπολογισμό ή τον έλεγχο της φύσης των τιμών ή των κερδών βάσει των συνθηκών που επικρατούν στον ανταγωνισμό. Επί της ουσίας, οι μέθοδοι τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι οι τρόποι προσδιορισμού και εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων προκειμένου να προσδιοριστούν οι τιμές ή τα κέρδη από συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Η συναλλαγή μεταξύ συγγενών επιχειρήσεων για τις οποίες εφαρμόζεται η αρχή των ίσων αποστάσεων αναφέρεται ως «ελεγχόμενη συναλλαγή».

Η επιλογή της μεθόδου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών αποσκοπεί πάντα στην εξεύρεση της καταλληλότερης μεθόδου για μια συγκεκριμένη περίπτωση. Για το σκοπό αυτό, η διαδικασία επιλογής θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις αντίστοιχες δυνάμεις και αδυναμίες των αναγνωρισμένων μεθόδων του ΟΟΣΑ, όπως: α) τη καταλληλότητα της εξεταζόμενης μεθόδου βάσει της φύσης της ελεγχόμενης συναλλαγής, προσδιορισθείσα ιδίως μέσω μιας λειτουργικής ανάλυσης, β) τη διαθεσιμότητα αξιόπιστων πληροφοριών (ιδίως συγκρίσιμων στοιχείων που προκύπτουν από συναλλαγές με ανεξάρτητες – μη ελεγχόμενες - επιχειρήσεις) που απαιτούνται για την εφαρμογή της επιλεγμένης μεθόδου ή/και άλλων μεθόδων και γ) τον βαθμό συγκρισιμότητας των συναλλαγών που διενεργούνται μεταξύ ελεγχόμενων και μη επιχειρήσεων, συμπεριλαμβανομένης της αξιοπιστίας των προσαρμογών συγκρισιμότητας που ενδέχεται να απαιτούνται για την εξάλειψη των όποιων ουσιαστικών διαφορών μεταξύ τους. Καμία μέθοδος δεν είναι κατάλληλη σε κάθε δυνατή περίπτωση, ούτε είναι απαραίτητο να αποδειχθεί ότι μια συγκεκριμένη μέθοδος δεν είναι κατάλληλη υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες.

Οι παραδοσιακές (traditional) και οι συναλλακτικές (transactional) μέθοδοι τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να διαπιστωθεί εάν οι όροι που επιβάλλονται στις εμπορικές ή χρηματοοικονομικές σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι συνεπείς με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Οι παραδοσιακές μέθοδοι τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών θεωρούνται ως το πιο άμεσο μέσο για τον προσδιορισμό του κατά πόσο οι συνθήκες στις εμπορικές και χρηματοοικονομικές σχέσεις μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων βρίσκονται σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οποιαδήποτε διαφορά στην τιμή μιας ελεγχόμενης συναλλαγής από την τιμή σε μια συγκρίσιμη ανεξέλεγκτη συναλλαγή μπορεί κανονικά να εντοπιστεί απευθείας στις εμπορικές και χρηματοοικονομικές σχέσεις που έχουν πραγματοποιηθεί ή επιβληθεί μεταξύ των επιχειρήσεων και οι όροι ανταγωνισμού μπορούν να καθοριστούν με απευθείας υποκατάσταση της τιμής στην αντίστοιχη ανεξέλεγκτη συναλλαγή για την τιμή της ελεγχόμενης συναλλαγής.

Ως αποτέλεσμα, όταν μια παραδοσιακή και μια συναλλακτική μέθοδος τεκμηρίωσης μπορούν να εφαρμοστούν με εξίσου αξιόπιστο τρόπο, η παραδοσιακή μέθοδος τεκμηρίωσης είναι προτιμότερη από κάποια άλλη συναλλακτική. Σύμφωνα δε με τα όσα αναφέρει ο ΟΟΣΑ, όπου μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) αλλά και κάποια άλλη μέθοδος τεκμηρίωσης, θα πρέπει να προτιμάται η μέθοδος CUP. Ωστόσο, υπάρχουν περιπτώσεις όπου οι συναλλακτικές μέθοδοι τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι πιο κατάλληλες από τις παραδοσιακές μεθόδους. Για παράδειγμα, περιπτώσεις στις οποίες κάθε ένα από τα συνδεδεμένα μέρη έχει προβεί σε μοναδικές και ιδιόμορφες ενέργειες σε σχέση με την ελεγχόμενη συναλλαγή ή όταν τα μέρη ασχολούνται με πολύ εξειδικευμένες δραστηριότητες, μπορούν να καταστήσουν μια συναλλακτική μέθοδο τεκμηρίωσης πιο κατάλληλη για χρήση.

Τέλος, σημαντικό βήμα για την επιλογή μιας μεθόδου είναι η κατανόηση της ελεγχόμενης συναλλαγής, ιδίως με βάση τη λειτουργική ανάλυση που είναι απαραίτητη ανεξάρτητα από την επιλογή της μεθόδου τεκμηρίωσης. Η λειτουργική ανάλυση αποτελεί βασικό στοιχείο της επιλογής της μεθόδου των τιμών μεταβίβασης, καθώς βοηθά:

- ✓ Στον εντοπισμό και την κατανόηση των συναλλαγών εντός του ομίλου.
- ✓ Στον προσδιορισμό των χαρακτηριστικών που θα καθιστούσαν μια συγκεκριμένη συναλλαγή ή λειτουργία κατάλληλη για χρήση ως συγκρίσιμη.
- ✓ Στον καθορισμό των απαραίτητων προσαρμογών των συγκρίσιμων στοιχείων.

- ✓ Στον έλεγχο τη σχετικής αξιοπιστίας της επιλεγμένης μεθόδου τεκμηρίωσης.
- ✓ Στο να διαπιστωθεί εάν η τροποποίηση μιας ήδη εφαρμοστέας μεθόδου είναι κατάλληλη επειδή η συναλλαγή, η λειτουργία, η κατανομή των κινδύνων ή η κατανομή των περιουσιακών στοιχείων έχουν τροποποιηθεί.

5.2 Περιορισμοί της Εργασίας

Στην παρούσα εργασία επισκοπήσαμε τις μεθόδους τεκμηρίωσης των ενδοομικών συναλλαγών, τόσο σε θεωρητικό επίπεδο, όσο και μέσα από πρακτικά παραδείγματα. Δεν αναφερθήκαμε εκτενώς, ωστόσο, στην περιγραφή και παρουσίαση του φακέλου τεκμηρίωσης των ενδοομικών συναλλαγών. Επιπροσθέτως, δεν αναφερθήκαμε στις περαιτέρω ιδιαίτερες και πολύπλοκες περιπτώσεις των ενδοομικών συναλλαγών που συναντώνται στην καθημερινή πρακτική. Για τους σκοπούς της συνοπτικής παρουσίασης των κανόνων τεκμηρίωσης των ενδοομικών συναλλαγών εστίασαμε στην περιγραφή των βασικών εισαγωγικών στοιχείων περί αυτών των μεθόδων.

5.3 Προτάσεις για Περαιτέρω Έρευνα

Όσον αφορά τις προτάσεις μας για περαιτέρω έρευνα, η επισκόπηση του ελληνικού φακέλου τεκμηρίωσης μέσα από κάποια λεπτομερή μελέτη περίπτωσης που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα και τις προβλεπόμενες φόρμες που θα πρέπει να συμπληρωθούν και να υποβληθούν βάσει νόμου, θα μπορούσε να αποτελέσει ένα ενδιαφέρον θέμα για κάποια μελλοντική εργασία.

Οι μελέτες περιπτώσεων πραγματικών παραδειγμάτων στα οποία έχουν αντιμετωπισθεί ιδιαίτερα σημαντικές δυσκολίες κατά την διαδικασία εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων, είτε εξαιτίας των επιμέρους προβλημάτων που ενδεχομένως προέκυψαν κατά την επιλογή της μεθόδου τεκμηρίωσης κάποιας συναλλαγής, είτε εξαιτίας των διαφορών που ενδεχομένως να έχουν προκύψει μεταξύ των όσων υποστηρίζει μια πολυεθνική επιχείρηση και οι κατά τόπους φορολογικές αρχές, θα μπορούσε να αποτελέσει μια ακόμα ενδιαφέρουσα πρόταση για περαιτέρω έρευνα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ξένες Πηγές

- Abdallah, W. and Murtuza, A. (2006). *Transfer pricing strategies of intangible assets, e-commerce and international taxation of multinationals*. International Tax Journal, pp. 5–18
- Chan, K., H., Lo, A., W., Y. and Mo, P., L., L. (2015). *An empirical analysis of the changes in tax audit focus on international transfer pricing*. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 24, pp. 94-104
- De Simone, L. (2016). *Does a common set of accounting standards affect tax-motivated income shifting for multinational firms?*. Journal of Accounting and Economics, 61 (1), pp. 145–65
- Eden, L. (1998). *Taxing multinationals: Transfer pricing and corporate income taxation in North America*. Toronto: University of Toronto Press
- Emmanuel, C., R. (1999). *Income shifting and international transfer pricing: A three country example*. Abacus, 35 (3), pp. 252–267
- Feinschreiber, R. and Kent, M. (2012). *Transfer Pricing Handbook: Guidance on the OECD Regulations*. Published by John Wiley & Sons, Ltd
- Garrison, R., H., Noreen, E., W. and Brewer, R., C. (2007). *Managerial accounting (12th ed.)*. New York: McGraw Hill Irwin
- Hirshleifer, J. (1956). *On the Economics of Transfer Pricing*. The Journal of Business, 29 (3), p. 172–84
- Holtzman, Y. and Nagel, P. (2014). *An Introduction to Transfer Pricing*. Journal of Management Development, 33 (1), pp. 57-61
- Klassen, K., J., Lisowsky, P. and Mescall, D. (2017). *Transfer Pricing: Strategies, Practices and Tax Minimization*. Contemporary Accounting Research, 34 (1), pp. 455-493
- Marques, M. and Pinho, C. (2016). *Is transfer pricing strictness deterring profit shifting within multinationals?*. Empirical evidence from Europe. Accounting and Business Research, 46 (7), pp. 703-730
- McGhee, M., Anandarajan, A., A. and Curatola, A., P. (2007). *A Guide to International Transfer Pricing*. Wiley Periodicals Inc.

- Rossing, C., P., Cools, M. and Rohde, C. (2017). *International Transfer Pricing in Multinational Enterprises*. Journal of Accounting Education, Vol. 39, pp. 55-67
- Shunko, M., Debo, L. and Gavirneni, S. (2013). *Transfer Pricing and Sourcing Strategies for Multinational Firms*. Production and Operations Management, 23 (12), pp. 2043-2057
- Steyn, M. (2004). *Transfer pricing methods in the context of intangible property*. South African Journal of Accounting Research, 18 (1), pp. 43-64
- Wu, Z. and Lu, X. (2018). *The effect of transfer pricing strategies on optimal control policies for a tax-efficient supply chain*. Omega, Vol. 80, pp. 209-219
- Yao, J., T. (2013). *The arm's length principle, transfer pricing and location choices*. Journal of Economics and Business, Vol. 65, pp. 1-13
- Ντρούκας, Κ. *Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομιλικών Συναλλαγών*.

Ηλεκτρονικές Πηγές

- <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing>. [ημερομηνία πρόσβασης 13 Νοεμβρίου 2018]
- www.taxheaven.gr. [ημερομηνία πρόσβασης 13 Νοεμβρίου 2018]
- <http://www.oecd.org>. [ημερομηνία πρόσβασης 13 Νοεμβρίου 2018]
- <http://www.transferpricing.gr/>. [ημερομηνία πρόσβασης 13 Νοεμβρίου 2018]