



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ
ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

του

ΑΛΕΞΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΟΥ

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

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

2019

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εξέλιξη των διεθνών συναλλαγών, η οποία έχει επιτευχθεί στο πλαίσιο της διεθνοποίησης των αγορών, έχει οδηγήσει τα τελευταία χρόνια σε μια τεράστια ανάπτυξη πολυεθνικών εταιρειών και οργανισμών σε παγκόσμιο επίπεδο. Οι εν λόγω εταιρίες διαμέσου της παρουσίας τους στο περιβάλλον των άμεσων ξένων επενδύσεων, του εμπορίου, της τεχνολογίας καθώς επίσης και της χρηματοδότησης έχουν γίνει πρωταγωνιστές στη διεθνή οικονομία και πλέον αποτελούν τον βασικότερο πυλώνα της χρηματοοικονομικής μεγέθυνσης.

Παρόλα αυτά, η επίδρασή τους στη χρηματοοικονομική αλλά και κοινωνική ευημερία των ανεπτυγμένων και αναπτυσσόμενων κρατών είναι τεράστιας σημασίας, λόγω της ικανότητας των εταιρειών να διαμορφώνουν τα οικονομικά τους αποτελέσματα, με κυριότερο στόχο την αισθητή ελάττωση της συνολικής φορολογικής τους επιβάρυνσης.

Αυτό κατά κύριο λόγο πραγματοποιείται με τη μετατόπιση των κερδών ανάμεσα στα κράτη που δρουν και έχουν διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές. Το μέσο το οποίο χρησιμοποιείται με στόχο την επίτευξη του συγκεκριμένου σκοπού τους είναι οι ενδοομιλικές συναλλαγές (ή ενδοομιλικές τιμολογήσεις). Εξαιτίας της πολυπλοκότητας και της σημασίας του συγκεκριμένου θέματος, οι εν λόγω συναλλαγές έχουν αποτελέσει βασικό αντικείμενο νομοθετικής ρύθμισης αρκετών κρατών, μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα, με πιο χρήσιμο μέσο τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις πολυεθνικές εταιρίες και τις φορολογικές διοικήσεις.

Η εργασία αυτή αποτελεί μια θεωρητική προσέγγιση του παραπάνω θέματος, όπου θα διερευνηθεί το ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο, το οποίο διέπει τις λογιστικές και φορολογικές πρακτικές από τη μεριά των φορολογούμενων και των φορολογικών αρχών. Στόχος είναι η διεξοδική μελέτη και η εκτενής έρευνα της φορολογικής αντιμετώπισης αυτών των συναλλαγών βάσει με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο της Ελλάδας.

ABSTRACT

The evolution of international trade, which has been achieved in the context of the internationalization of markets, has led in recent years to a huge development of multinational corporations and organizations worldwide. Through their presence in the environment of foreign direct investment, commerce, technology and finance, these companies have become a staple in the international economy and are now the main pillar of financial growth.

However, their impact on the financial and social well-being of developed and developing countries is likely to be crucial largely due to the willingness and ability of companies to manipulate their financial results, with the main aim being to significantly reduce overall growth. tax burden.

This is mainly achieved by shifting their profits between the operating states that impose differentiated tax rates. The instrument used to achieve their specific purpose is intra-group transactions or otherwise referred to as intra-group invoices. Because of the complexity and importance of this issue, these transactions have been the main subject of legislation in several countries, including our country, with the most useful instrument being the OECD Guidelines on Multinational Corporations and Tax Administrations.

This work we are called upon to do is a theoretical approach to the above issue, where we will explore the Greek legal framework, which governs accounting and tax practices on the part of taxpayers and tax authorities. The aim is to conduct a thorough study and research of the tax treatment of these transactions in accordance with the current legal framework of our country.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	i
ABSTRACT	ii
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ	iii
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΕΙΚΟΝΩΝ	v
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΠΙΝΑΚΩΝ	v
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις	1
1.2 Σκοπός της εργασίας	2
1.3 Δομή της εργασίας	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	4
ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	8
ΒΑΣΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	8
3.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις	8
3.2 Βασικές έννοιες	8
3.2.1 Έννοια της «Συνδεδεμένης» Επιχείρησης στην Ελληνική Νομοθεσία	9
3.3 Λόγοι θέσπισης κανόνων ελέγχου στις ενδοομιλικές συναλλαγές	13
3.4 Ζητήματα ενδοομιλικής τιμολόγησης	15
3.4.1 Η ιδιαιτερότητα των συναλλαγών	15
3.4.2 Λειτουργίες	15
3.5 Κατευθυντήριες οδηγίες ΟΟΣΑ	17
3.5.1 Η αρχή των ίσων αποστάσεων	19
3.5.2 Συμφωνίες προκαθορισμένης τιμολόγησης (ΑΡΑ)	21
3.6 ΙΣΧΥΟΝ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	24
3.6.1 Ελληνικό νομικό πλαίσιο	24
3.6.2 Βασικός φάκελος	27
3.6.3 Κατηγορίες συναλλαγών προς τεκμηρίωση και κίνδυνοι που αναλαμβάνονται	30

3.6.4 Συγκριτικά στοιχεία	32
3.6.5 Σύμβαση διαιτησίας	33
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	35
ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....	35
4.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις	35
4.2 Εισαγωγή.....	35
4.3 Μέθοδος συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής	37
4.3.1 Παράδειγμα εφαρμογής	38
4.4 Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (Resale Price Method – RPM).....	41
4.5 Μέθοδος του κόστους συν το κέρδος.....	42
4.5.1 Παράδειγμα εφαρμογής	42
4.6 Μέθοδος του επιμερισμού κέρδους.....	44
4.7 Μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής	44
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	47
ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ.....	47
5.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις	47
5.2 Η σημασία των ενδοομιλικών συναλλαγών για τις πολυεθνικές και τις φορολογικές αρχές .	47
5.3 Τα προβλήματα της ενδοομιλικής τιμολόγησης	50
5.3.1 Η φορολογική αντιμετώπιση από τους εκάστοτε φορείς.....	50
5.3.2 Διπλή φορολογία	52
5.4 Σχέδιο δράσης κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και τη μη μεταφορά κερδών (BEPS).....	53
5.5 Έλεγχος	56
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.....	59
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ , ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	59
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	61

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΕΙΚΟΝΩΝ

Εικόνα 3.2.1.1 : Ενδοομιλικές συναλλαγές και συνδεδεμένα πρόσωπα	11
Εικόνα 3.5.1.1 : Αρχή των ίσων αποστάσεων	20
Εικόνα 3.6.1.1 ΚΦΔ (4174/2013) μετά την τροποποίηση από το νομοθετικό πλαίσιο 4337/2015	25
Εικόνα 3.6.2.2 Άρθρο 50 ΚΦΕ <u>28</u>	
Εικόνα 3.6.3.1 Συναλλαγές υποκείμενες σε τεκμηρίωση και μη υποκείμενες σε τεκμηρίωση σύμφωνα με τον ελληνικό φάκελο <u>31</u>	
Εικόνα 4.2.1 Μέθοδοι τεκμηρίωσης	36

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 3.6.1.1 Χρονολόγιο μεταβολών νομικού πλαισίου <u>26</u>	
4.2.1 Παράδειγμα εφαρμογής	
Πίνακας 4.3.1.1	37
Πίνακας 4.3.1.2	38
Πίνακας 4.3.1.3	38
Πίνακας 4.3.1.4	39
Πίνακας 4.3.1.5	40
4.4.1 Παράδειγμα εφαρμογής	
Πίνακας 4.5.1.1	42
Πίνακας 4.5.1.2	42
Πίνακας 4.5.1.3	42
Πίνακας 4.5.1.4	43
Πίνακας 4.7.1 Μέθοδοι τεκμηρίωσης	45

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Η ραγδαία εξέλιξη της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας είχε σαν βασικότερη συνέπεια την ανοδική τάση των συναλλαγών ανάμεσα σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Υπό την εν λόγω έννοια, αναπτύχθηκαν πολυεθνικές εταιρείες, με θυγατρικές επιχειρήσεις οι οποίες αναπτύσσουν τις δράσεις τους σε παγκόσμιο επίπεδο. Στη συγκεκριμένη κατεύθυνση υφίστανται αρκετές συναλλαγές μεταξύ των εταιρειών οι οποίες επιτάσσεται να καταγραφούν και να εμφανιστούν με σαφή και καθορισμένο τρόπο, προκειμένου να προκύψει η κατάλληλη οικονομική ενημέρωση επί των συναλλαγών και από την άλλη πλευρά οι συγκεκριμένες συναλλαγές να υπόκεινται σε φορολόγηση κατά το εκάστοτε φορολογικό σύστημα.

Η διεθνοποίηση έχει επιφέρει σημαντικές αλλαγές και αρκετές διαφοροποιημένες δράσεις διαμέσου των οποίων υλοποιούνται οι παραπάνω συναλλαγές μεταξύ των οργανισμών που απαρτίζουν τους ομίλους. Επιπλέον στη σημερινή εποχή είναι πιο εύκολο να για τους ομίλους εταιρειών να αναπτύσσουν θυγατρικές, κοινοπραξίες, εταιρίες ειδικού σκοπού καθώς επίσης και επενδυτικά κεφάλαια σε κράτη τα οποία κατά κύριο λόγο διέπονται από πιο ήπια φορολογικά συστήματα.

Τις τελευταίες δεκαετίες, ο ρόλος της ενδοομιλικής τιμολόγησης παρουσιάζει σημαντική ανοδική τάση με την ύπαρξη και τη διάδοση του θεσμού των υπεράκτιων φορολογικών κέντρων τα οποία αποτελούν φορολογικούς παράδεισους. Πρόκειται δηλαδή για τοποθεσίες με κατάλληλα νομικά πλαίσια που δίνουν τη δυνατότητα να διασφαλιστεί η μυστικότητα των συναλλαγών καθώς επίσης και πιο χαλαρό ελεγκτικό καθεστώς.

Επί της ουσίας, ο όρος των συναλλαγών που μελετάται σε αυτήν την εργασία αποτελεί μια ορολογία, η οποία έχει άμεση σχέση με εκείνη της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Υπό τη συγκεκριμένη έννοια, οι εν λόγω συναλλαγές συμβαίνουν στην περίπτωση στην οποία μια μονάδα μιας εταιρείας περιέχεται σε μια άλλη μονάδα της ίδιας εταιρείας. Μάλιστα, η ορολογία των ενδοομιλικών τιμολογήσεων ως επί το πλείστον έχει να κάνει με τις τιμές, οι οποίες τίθενται και στις οποίες ανταλλάσσονται υλικά, άυλα αγαθά και υπηρεσίες μεταξύ των επιμέρους τμημάτων μιας εταιρείας ή μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών.

Γενικότερα είναι σημαντικό να γνωρίζουμε ότι οι ενδοομιλικές τιμολογήσεις αποτελούν ένα χρήσιμο εργαλείο στη διοικητική δράση μιας σύγχρονης εταιρείας με στόχο τη θεμελίωση των κερδών ενώ η σημασία τους έγκειται στο γεγονός πως παίζουν καθοριστικό ρόλο στη διοχέτευση των κερδών στις συνδεδεμένες εταιρίες.

Έτσι, είναι εφικτή η μετακύλιση κερδών από κράτη με υψηλότερα επίπεδα φορολόγησης σε κράτη με ευνοϊκότερους φορολογικούς συντελεστές και αυτό έχει σαν σημαντικότερη συνέπεια τη φορολογική ελάφρυνση της εταιρείας. Επομένως, γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι οι κυβερνήσεις των χωρών έχουν κάθε λόγο να ελέγχουν στενά τις συγκεκριμένες συναλλαγές καθώς μόνο με αυτόν τον τρόπο θα έχουν την ευχέρεια να εξασφαλίσουν τα φορολογικά τους έσοδα.

Δεν θα πρέπει να ξεχνάμε, άλλωστε, ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση εξυπηρετεί πολύπλευρα τις εταιρίες και τους οργανισμούς καθώς μειώνει αισθητά το φορολογητέο εισόδημα, μειώνει τους εισαγωγικούς δασμούς, παίζει καθοριστικό ρόλο στην αποφυγή οικονομικών ζητημάτων, διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη διευθέτηση των απαραίτητων προσαρμογών σύμφωνα με τις νομισματικές αλλαγές ενώ τέλος ασκεί έλεγχο στα αποτελέσματα των επιχειρήσεων εστιάζοντας στην αποτελεσματικότητά τους.

Κυριότερος σκοπός, σε κάθε περίπτωση, είναι η διαφάνεια επί των συγκεκριμένων συναλλαγών, γεγονός το οποίο ως επί το πλείστον κατορθώνεται μέσα από την αρχή των ίσων αποστάσεων, που απορρέει από τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ. Επί της ουσίας η εν λόγω αρχή επιβάλλει οι συναλλαγές (π.χ. αγορές και πωλήσεις εμπορευμάτων, λήψη και παροχή υπηρεσιών, πληρωμές δικαιωμάτων, δάνεια, κ.λπ.) να πραγματοποιούνται με οικονομικούς και εμπορικούς όρους ανάλογους με εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) υπό ανάλογες συνθήκες.

1.2 Σκοπός της εργασίας

Στόχος της συγκεκριμένης εργασίας αποτελεί η ανάλυση των βασικών εννοιών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Παρουσιάζονται οι λόγοι που οδηγούν στην ενδοομιλική τιμολόγηση από τις επιχειρήσεις και τα μέτρα που λαμβάνουν οι φορολογικές αρχές με σκοπό την αντιμετώπισή τους. Η διεκπεραίωση της εργασίας επετεύχθη μέσα από μελέτη διεθνής, ελληνικής αλλά και διαδικτυακής βιβλιογραφίας.

1.3 Δομή της εργασίας

Αρχικά στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται η επισκόπηση της βιβλιογραφίας όπου παρουσιάζονται συνοπτικά οι έρευνες που έχουν γίνει από διάφορους οικονομολόγους πάνω στην ενδοομιλική τιμολόγηση.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι βασικές έννοιες των ενδοομιλικών συναλλαγών και οι κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ με σκοπό την αντιμετώπιση των διαφορετικών τιμών. Στη συνέχεια γίνεται αναφορά στο νομικό πλαίσιο που ακολουθείτε σε εγχώριο και διεθνές επίπεδο.

Στο επόμενο κεφάλαιο γίνεται παρουσίαση και ανάλυση των βασικών μεθόδων τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών και παρατίθενται παραδείγματα με σκοπό την περαιτέρω κατανόηση.

Στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά η συσχέτιση μεταξύ φορολογίας και ενδοομιλικών συναλλαγών, επισημαίνοντας τα προβλήματα της ενδοομιλικής τιμολόγησης και την αντιμετώπιση τους από τις φορολογικές αρχές.

Στο έκτο κεφάλαιο αναφέρονται τα συμπεράσματα της παρούσας εργασίας .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Το θέμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης των μεγάλων εταιριών και οργανισμών έχει αποτελέσει βασικό αντικείμενο διερεύνησης αρκετών ερευνητών, ως επί το πλείστον σε διεθνές επίπεδο. Η διεθνής αρθρογραφία περιέχει ένα μεγάλο σύνολο επιστημονικών άρθρων αλλά και συγγραμμάτων, όπου αναλύονται οι βασικές αρχές ,οι κυριότεροι κανονισμοί, η στρατηγική καθώς επίσης και οι κυριότερες συνέπειες της τιμολόγησης αυτής της μορφής στις οικονομίες των σύγχρονων κρατών. Στη συγκεκριμένη ενότητα θα παρουσιαστούν μερικές από τις έρευνες που έχουν γίνει και έχουν να κάνουν με την ενδοομιλική τιμολόγηση, που αποτέλεσαν και πηγή άντλησης στοιχείων για τη συγκεκριμένη εργασία.

Οι Hyde και Choe (2005) έχουν μελετήσει το ζήτημα αυτό εστιάζοντας τη μελέτη τους στην οριοθέτηση της βέλτιστης τιμής των μεταβιβαζόμενων προϊόντων και υπηρεσιών, που βελτιστοποιεί σε μεγάλο βαθμό τα συνολικά κέρδη του οργανισμού. Ειδικότερα, επισημαίνουν πως η τιμή των αγαθών είναι σημαντικό να οριοθετείται σύμφωνα με τις συνθήκες της αγοράς στην οποία δρουν. Στο εν λόγω πλαίσιο, στην περίπτωση στην οποία υφίσταται εξωτερική αγορά η οποία δρα σε συνθήκες τέλει ανταγωνισμού, η τιμή των συγκεκριμένων συναλλαγών είναι σημαντικό να οριοθετείται από τις δυνάμεις της αγοράς ενώ όταν δεν υφίσταται εξωτερική αγορά είτε η υπάρχουσα αγορά είναι ατελώς ανταγωνιστική, η κατάλληλη τιμή οριοθετείται σύμφωνα με το οριακό κόστος παραγωγής των αγαθών είτε μεταξύ του οριακού κόστους και της τιμής αγοράς.

Οι Shor και Chen (2009), έχουν ενεργήσει με στόχο να εκτιμήσουν τη φύση καθώς επίσης και το πλαίσιο εφαρμογής καθορισμένων σημαντικών μοντέλων αυτής της μορφής τιμολόγησης που είχαν αναπτυχθεί από διάφορους μελετητές. Κατά τις συγκεκριμένες έρευνες, διερευνήθηκε η ανάπτυξη μοντέλων ενδοομιλικής τιμολόγησης σύμφωνα με την χρηματοοικονομική θεωρία της εταιρίας, τα μαθηματικά μοντέλα προγραμματισμού καθώς επίσης και άλλες εξίσου σημαντικές αναλυτικές προσεγγίσεις .

Καθοριστικός ήταν, ακόμα, και ο ρόλος των Ηνωμένων Εθνών με την ανάπτυξη μιας βιβλιοθήκης 20 τόμων που είχε άμεση σχέση με τις διασυνοριακές εταιρίες, με κυριότερο στόχο να συγκεντρωθούν, να συνοψισθούν αλλά και να σχολιαστούν τα πιο καθοριστικά και με την πιο μεγάλη επίδραση συγγράμματα και επιστημονικά άρθρα τα οποία είχαν δημοσιευθεί τις προηγούμενες δεκαετίες και είχαν να κάνουν με το σημαντικό ρόλο των

διασυνοριακών εταιριών στη διεθνή οικονομία. Ειδικότερα, ο 14^{ος} τόμος εστίαζε στην πρακτική της τιμολόγησης αυτής της μορφής συγκριτικά με τη φορολογία .

Ακόμα, έχουν γίνει ενέργειες από τους Raimondos-Moller και Scharf (2002) με στόχο τη θεωρητική προσέγγιση του συγκεκριμένου θέματος, όπου διερευνάται και αναλύεται η πολιτική της ενδοομιλικής τιμολόγησης, οι βασικές αρχές και οι κυριότεροι κανονισμοί οι οποίοι την διέπουν καθώς επίσης και διάφορες τακτικές οριοθέτησης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών που αποτελούν πεδίο έρευνας αυτής της εργασίας. Στο σημείο αυτό, θα πρέπει να τονιστεί πως ένα μεγάλο κομμάτι της βιβλιογραφίας αναφέρεται στο ζήτημα της στρατηγικής χρήσης των τιμολογήσεων αυτού του είδους, με κυριότερο σκοπό την αισθητή ελάττωση της φορολογικής επιβάρυνσης των οργανισμών.

Στο συγκεκριμένο πλαίσιο αναλύονται 3 αλληλένδετες πτυχές του ζητήματος των σύγχρονων πολυεθνικών εταιριών και οργανισμών που αφορούν την ευχέρεια μεταφοράς κερδών από κράτη με υψηλότερη φορολόγηση σε κράτη με χαμηλότερη, την επιρροή των φόρων και των δασμών των συγκεκριμένων κρατών στην κατανομή του πραγματικού κεφαλαίου των πολυεθνικών εταιριών, τη συνέπεια παρόμοιων τακτικών στους κανονισμούς του διεθνούς εμπορίου .

Οι συγκεκριμένες έρευνες ως επί το πλείστον εστιάζουν σε δεδομένα τα οποία έχουν συλλεχτεί από δείγμα 33 κρατών. Μέσα από τη συγκεκριμένη ανάλυση των εν λόγω δεδομένων από τους Shon και Konrad (2012) έχει προκύψει πως η φορολογία αλλά και οι δασμοί των χωρών έχουν δυνατή επιρροή στις επιχειρηματικές αποφάσεις και τις στρατηγικές οι οποίες εφαρμόζονται από τους μεγάλους οργανισμούς και πως υφίσταται αρνητική συσχέτιση ανάμεσα στα δηλωμένα φορολογητέα κέρδη καθώς επίσης και των φορολογικών συντελεστών ενός κράτους, δηλαδή όσο περισσότερο υφίσταται ανοδική τάση των φόρων τόσο τα συγκεκριμένα κέρδη τείνουν να παρουσιάζουν αισθητή ελάττωση .

Άλλες έρευνες όπως του Eden (2001) έχουν διαπιστώσει πως η εταιρία είναι εκείνη η οποία διαλέγει τη βέλτιστη εφικτή ενδοομιλική τιμή εστιάζοντας κατά κύριο λόγο στη φύση του ανταγωνισμού, στους κυριότερους συντελεστές φορολογίας καθώς επίσης και τους τελωνειακούς δασμούς ενός κράτους. Η φύση του ανταγωνισμού μεταβάλλει ριζικά τον καθοριστικό ρόλο που διαδραματίζει η τιμολόγηση αυτής της μορφής, που μετατρέπεται παράλληλα σε σύστημα ελάφρυνσης της φορολογικής επιβάρυνσης και σε σύστημα λήψης στρατηγικών αποφάσεων .

Ακόμα, οι Baistrocchi και Roxan (2013) ασχολήθηκαν με την τακτική της τιμολόγησης αυτής της μορφής, με κυριότερο στόχο την αισθητή ελάττωση των φορολογικών βαρών καθώς επίσης και την ανοδική τάση των διανεμόμενων κερδών και τη μετατόπιση της πραγματικής δράσης των μεγάλων εταιριών και οργανισμών σε κράτη με πιο ευνοϊκά φορολογικά καθεστάτα. Οι συγκεκριμένες έρευνες επισημαίνουν πως οι τελωνιακοί δασμοί μαζί με τον επιβαλλόμενο φόρο εισοδήματος αποτελούν σημαντικές παραμέτρους για τις σύγχρονες εταιρίες, με βασικότερο στόχο να λάβουν αποφάσεις που έχουν άμεση σχέση με την μεθόδευση των τιμών των συναλλαγών αυτού του είδους.

Μια έρευνα που υλοποιήθηκε από τον Treidler (2016) μελέτησε διεξοδικά την επιρροή της φορολογίας στις συγκεκριμένες τιμολογήσεις. Τα αποτελέσματα αυτής της μελέτης είχαν δείξει πως υφίσταται μια δυνατή και στατιστικά καθοριστική συσχέτιση ανάμεσα στους φορολογικούς συντελεστές των κρατών και των τιμών των συγκεκριμένων συναλλαγών. Το συμπέρασμα αυτό είναι συνεπές με τις θεωρητικές προβλέψεις που έχουν άμεση σχέση με τη μεταφορά εισροών των μεγάλων εταιριών και οργανισμών εξαιτίας φορολογικών κινήτρων.

Σε παρόμοιο πλαίσιο, όμως, έχουν κινηθεί και άλλες μελέτες που αφορούσαν τη μετατόπιση του φορολογητέου εισοδήματος με κυριότερη συνέπεια τους διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές οι οποίοι υφίστανται σε διαφορετικά κράτη μέλη του ΟΟΣΑ. Οι Bakker και Levey (2011) αναφέρουν πως ένα καθοριστικό μερίδιο των επιπλέον εισροών που θα αποκόμιζαν οι χώρες από μια ανοδική τάση του φορολογικού συντελεστή, επί της ουσίας χάνεται εξαιτίας της δράσης της μεταφοράς των εισροών αυτών από τις εταιρίες .

Τεράστιο ενδιαφέρον εμφανίζει και μια άλλη έρευνα του King (2009) που ανέλυσε τους κυριότερους λόγους που τα κράτη είναι πιθανόν να έχουν κίνητρο να επιτρέψουν έως ένα καθορισμένο σημείο τη μετατόπιση των κερδών σε δικαιοδοσίες με πιο ευνοϊκά φορολογικά καθεστάτα. Ο κυριότερος λόγος εξ αυτών εντοπίζεται στο γεγονός πως ένα πιο αυστηρό νομοθετικό πλαίσιο και ο έλεγχος των τιμολογήσεων αυτής της μορφής στα κράτη με υψηλότερη φορολογία είναι εφικτό να οδηγήσει σε επιθετικότερο ανταγωνισμό από τα κράτη με χαμηλότερη φορολογία διαμέσου της αλλαγής των φορολογικών συντελεστών .

Τέλος, είναι σημαντικό να τονιστεί πως το θέμα των ενδοομιλικών συναλλαγών και των τιμολογήσεων αυτής της μορφής δεν εντοπίζεται σε μεγάλο φάσμα ελληνικών ερευνών. Παρά το γεγονός αυτό, όμως, υφίστανται σημαντικές έρευνες οι οποίες έχουν υλοποιηθεί

στην Ελλάδα. Μια εξ αυτών είναι η έρευνα του Τσουρουφλή (2010) , που αφορά την τιμολόγηση αυτών των συναλλαγών και ενεργεί με στόχο να καταφέρει να συστηματοποιήσει τη σχετική ύλη, αναδεικνύοντας σε μεγάλο βαθμό τα ιδιαίτερα γνωρίσματα του δικαίου της Ελλάδας εντός του ευρύτερου πλαισίου το οποίο διαμορφώνεται από τις αντίστοιχες ρυθμίσεις του διεθνούς και ευρωπαϊκού φορολογικού δικαίου. .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΒΑΣΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

3.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Σε αυτό το κεφάλαιο γίνεται μια παρουσίαση των βασικών εννοιών των ενδοομιλικών συναλλαγών και η έννοια της Συνδεδεμένης επιχείρησης σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία. Στη συνέχεια αναφέρονται οι λόγοι που είναι απαραίτητη η θέσπιση κανόνων ελέγχου και τα ζητήματα των συναλλαγών. Έπειτα αναλύονται οι τρόποι αντιμετώπισης των εν λόγω συναλλαγών παρουσιάζοντας τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, την αρχή των ίσων αποστάσεων και τις συμφωνίες προκαθορισμένης τιμολόγησης. Στο τελευταίο μέρος του κεφαλαίου αναλύεται το νομικό πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών που είναι σε ισχύ . Αρχικά παρουσιάζεται το νομικό πλαίσιο που ισχύει στην Ελλάδα. Στη συνέχεια αναφέρονται κανονισμοί και νομικά πλαίσια που είναι σε γενική ισχύ στα περισσότερα ανεπτυγμένα κράτη.

3.2 Βασικές έννοιες

Η οριοθέτηση της αξίας ή του ύψους της τιμής των συναλλαγών, οι οποίες υλοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, αποτελεί την ορολογία της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Βάσει μελετών, η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής ως επί το πλείστον οριοθετείται σαν το ποσό το οποίο θα χρεωθεί από τη μια συνδεδεμένη επιχείρηση για ένα αγαθό ή μια υπηρεσία σε δεύτερη συνδεδεμένη επιχείρηση του ίδιου ομίλου. Επομένως, δεδομένης της σχέσης ανάμεσα στις επιχειρήσεις, οι τιμές μεταξύ των συναλλαγών δεν καθορίζονται από τις συνθήκες της ελεύθερης αγοράς. (Τσουρουφλής, 2010) (Μουστάκης, 2009)

Η διαφορά της συγκεκριμένης τιμολόγησης είναι εφικτό να μην έχει άμεσες συνέπειες σε επιχειρησιακό επίπεδο, αλλά επιφέρει καθοριστικές επιρροές και επιδράσεις στα φορολογητέα αποτελέσματα των υπόλοιπων συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Η επιχείρηση, επομένως, είναι δυνατόν να μεταφέρει τα φορολογητέα κέρδη της από τη μια εταιρία σε μια άλλη, αναλόγως το κράτος όπου εδρεύει . Με αυτό τον τρόπο μπορεί να ευνοηθεί από τους εκάστοτε τοπικούς φορολογικούς συντελεστές . (Τζίφας, 2016)

Οι πολυεθνικές εταιρίες, με λίγα λόγια, στα πλαίσια μιας πραγματικής συναλλαγής υλοποιούν ενδοομιλικές συναλλαγές με θυγατρικές τους, οι οποίες είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη με προνομιακούς φορολογικούς συντελεστές, με κυριότερη συνέπεια να μεταφέρουν ένα ποσοστό των φορολογητέων κερδών τους και να ελαττώνουν αισθητά το κόστος λειτουργίας τους εφαρμόζοντας μια νόμιμη φοροαποφυγή . (Τσουρουφλής, 2010)

3.2.1 Έννοια της «Συνδεδεμένης» Επιχείρησης στην Ελληνική Νομοθεσία

Έννοια «Συνδεδεμένης» Επιχείρησης με βάση το Ν2190/20:

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

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

B. Έννοια «Συνδεδεμένης» Επιχείρησης με βάση το Ν4172/13

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

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

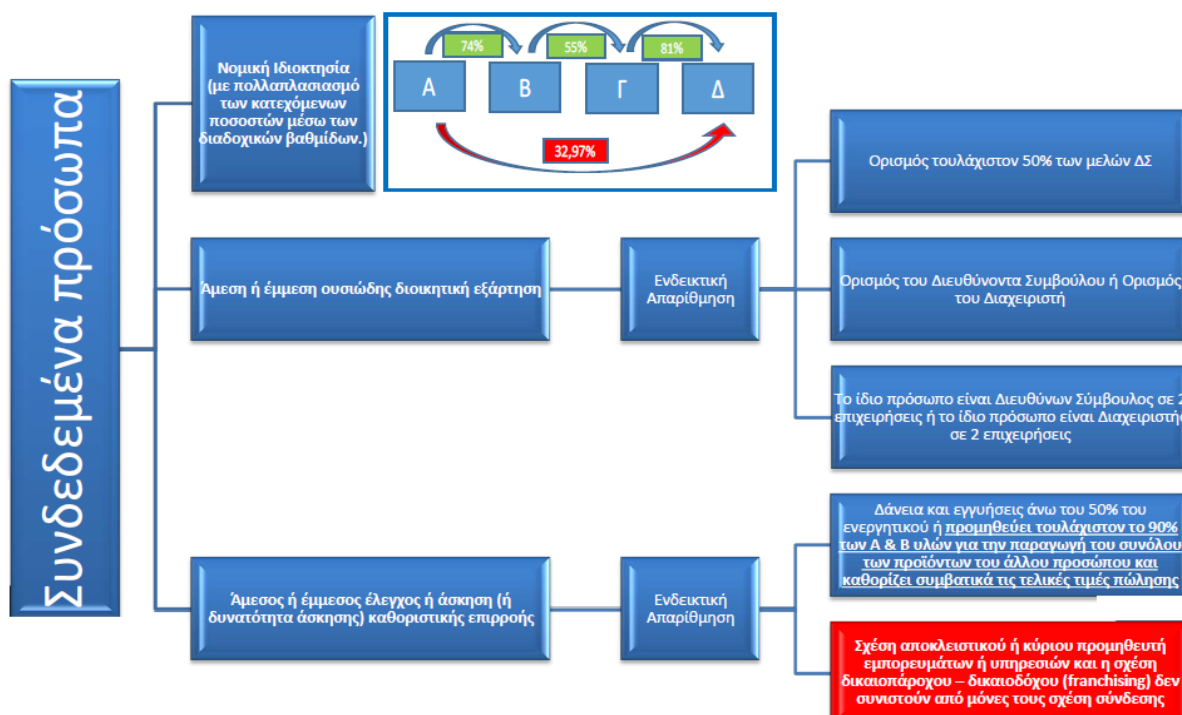
Γ. Έννοια «Συνδεδεμένης» Επιχείρησης - Προσώπου με βάση το Ν4172/13

Η έννοια του «Συνδεδεμένου» προσώπου, φυσικού ή νομικού, επαναδιατυπώθηκε με το άρθρο 2: «Ορισμοί», του Ν4172/13 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», η ισχύς του οποίου ορίστηκε για διαχειριστικές χρήσεις που ξεκινούν από 01/01/2014. Βάσει του άρθρου 2 του εν λόγω νόμου «συνδεδεμένο» πρόσωπο ορίζεται ως το κάθε πρόσωπο (φυσικό ή νομικό), το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό ή με το οποίο συνδέεται. Πιο συγκεκριμένα, εξειδικεύθηκε ως:

- το κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%) βάσει αξίας ή αριθμού,

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

(www.forologikanea.gr/news/endoomilikes-sunallages-kai-sundedemenes-epixeiriseis/)



Εικόνα 3.2.1.1 : Ενδοομιλικές συναλλαγές και συνδεδεμένα πρόσωπα (Παραμυθιάς, 2016)

Ένα σχετικό παράδειγμα αποτελεί η πολυεθνική Starbucks, που κατά την περίοδο του 2011 εμφάνιζε κέρδη που ανέρχονταν στα 40 εκατομμύρια δολάρια, αλλά την ίδια ώρα οι θυγατρικές της, οι οποίες δρούσαν στην ΕΕ και από τις οποίες προέρχεται το 90% των εισροών της παρουσίαζαν ζημιές. Σύμφωνα με έρευνες που έγιναν τα προηγούμενα χρόνια κατόρθωσε να διαφοροποιήσει τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα για τους μετόχους και για τις φορολογικές αρχές με την εξής μέθοδο: Πλήρωνε σε θυγατρική της στην ΕΕ υψηλότερα δικαιώματα για την άδεια λειτουργίας. Η θυγατρική της στη συνέχεια πλήρωνε

ακριβά τέλη ευρεσιτεχνίας στην αμερικάνικη μητρική ενώ αγόραζε από άλλη θυγατρική την πρώτη ύλη στην Ολλανδία, όπου η φορολογία είναι αισθητά πιο μικρή. Με αυτόν τον τρόπο κέρδιζε από τα διαφοροποιημένα φορολογικά καθεστάτα των κρατών, προκειμένου να μεταφέρει ποσοστό των κερδών σε καθορισμένα κράτη. (Μουστάκης, 2009)

Μερικά χαρακτηριστικά παραδείγματα συναλλαγών αυτής της μορφής είναι οι αγοροπωλησίες αγαθών, η παροχή είτε η λήψη υπηρεσιών, η μεταβίβαση κινητών, ακίνητων, άυλων στοιχείων, οι μισθώσεις, η μεταβίβαση στοιχείων έρευνας και ανάπτυξης, οι συμφωνίες παραχώρησης δικαιωμάτων, οι συμφωνίες χρηματοδότησης, η παροχή εγγυήσεων καθώς επίσης και ο διακανονισμός υποχρεώσεων ανάμεσα σε συνδεδεμένα μέρη .

Από τη φορολογική του οπτική, η δράση του ελέγχου αυτών των συναλλαγών κατά κύριο λόγο εστιάζει στην φορολογητέα ύλη, η οποία προκύπτει από τη συναλλαγή και χρίζει ιδιαίτερης προσοχής σε περιστατικά διασυνοριακών επιχειρήσεων αφού υφίσταται θέμα μεταφοράς κερδών, με κυριότερο στόχο τη φορολογική τους ελάφρυνση σε επίπεδο οργανισμού . (Μουστάκης, 2009)

Είναι εύκολο να συμπεράνουμε, επομένως, πως ενώ η τιμή της συναλλαγής αυτής της μορφής μεταξύ των δυο μερών, δεν επιφέρει σημαντικές επιρροές και επιδράσεις στο συνολικό κέρδος της επιχείρησης, στη σύγχρονη εποχή αποτελεί αντικείμενο μελέτης των φορολογικών αρχών, αφού έχει την ευχέρεια να επιφέρει καθοριστικές επιρροές και επιδράσεις στα φορολογητέα κέρδη και το φόρο τον οποίο καλείται να αποδώσει η εκάστοτε επιχείρηση, με επιρροή εν τέλει στα φορολογικά έσοδα μιας χώρας (Collier and Andrus, 2017). Αυτός είναι και ο λόγος, που οι φορολογικές αρχές του εκάστοτε κράτους, έχουν σαν κυριότερο στόχο να εναρμονιστούν σε οδηγίες ώστε να καταφέρουν να περιορίσουν αισθητά το φαινόμενο της φοροδιαφυγής των επιχειρήσεων, θεσπίζοντας νομοθετικά πλαίσια. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα τη δημιουργία ενός καλύτερου φορολογικού πλαισίου που να έχει άμεση σχέση με τις ενδοομιλικές συναλλαγές και την ενδοομιλική τιμολόγηση . (Levey and Wrappe, 2013)

Τέλος, είναι σημαντικό να τονιστεί πως οι κυριότεροι παράγοντες, οι οποίοι είναι σημαντικό να διερευνώνται σε αυτές τις περιπτώσεις είναι η καινοτομία και η εξέλιξη καινούριων αγαθών, η διαφοροποίηση δράσεων, η αποστροφή κινδύνου, η αξιολόγηση των πολιτικών εξελίξεων καθώς επίσης και η επιρροή της εργατικής νομοθεσίας . (Collier and Andrus, 2017)

3.3 Λόγοι θέσπισης κανόνων ελέγχου στις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Ο κυριότερος λόγος θέσπισης ιδιαίτερων κανονισμών είναι πως οι σύγχρονες εταιρίες και οργανισμοί ιδίων συμφερόντων με την εφαρμογή κατάλληλης τιμολογιακής πολιτικής για τις μεταξύ τους συναλλαγές έχουν την ευχέρεια να μεταφέρουν τα κέρδη τους σε εταιρίες, οι οποίες εδρεύουν σε κράτη με χαμηλότερους συντελεστές φορολογίας .

Η προσπάθεια αντιμετώπισης της φοροαποφυγής και τα τεχνάσματα των πολυεθνικών εταιριών προς τη συγκεκριμένη κατεύθυνση κατέστησαν σημαντική την ανάγκη καθιέρωσης ενός ρυθμιστικού πλαισίου που θα εστιάζει κατά κύριο λόγο σε ζητήματα που έχουν άμεση σχέση με τις διεθνείς συναλλαγές. Η Ελλάδα αποτελεί ένα από τα κράτη που τα τελευταία έτη ενσωμάτωσε στη νομοθεσία της διατάξεις που έχουν άμεση σχέση με την ενδοομιλική τιμολόγηση, σε μια προσπάθεια να ανταποκριθεί στις σημερινές απαιτήσεις . (Τζίφας, 2016)

Σε ό,τι έχει να κάνει με τις πολυεθνικές εταιρίες, οι δυνατότητες ελάττωσης των φορολογικών βαρών είναι περισσότερες σε σχέση με τις ικανότητες των φορολογικών αρχών να αντιμετωπίσουν το συγκεκριμένο φαινόμενο. Οι συγκεκριμένες εταιρίες εκτός από τη μεταφορά των φορολογητέων κερδών τους σε κράτη με πιο μικρούς φορολογικούς συντελεστές επιλέγουν και κράτη τα οποία δεν έχουν χαμηλούς ονομαστικούς φορολογικούς συντελεστές, όμως, προσφέρουν δελεαστικά φορολογικά κίνητρα τα οποία εστιάζουν στο μέγεθος των φορολογητέων κερδών με στόχο την υλοποίηση επενδύσεων, κάτι το οποίο πολλές φορές οδηγεί σε χαμηλότερους συντελεστές. Επίσης, προσφέρεται η ευχέρεια τα κέρδη να οδηγηθούν με σύνθετες συναλλαγές και συμβάσεις σε φορολογικούς παράδεισους και σε ορισμένες περιπτώσεις σε offshore επιχειρήσεις. Οι συγκεκριμένες πρακτικές έχουν σαν βασικότερη συνέπεια, η συνολική επιβάρυνση του συνόλου των συνδεδεμένων εταιριών είτε του οργανισμού να είναι πιο μικρή συγκριτικά με τις άλλες εταιρίες και οργανισμούς . (Νιφορόπουλος και Ντρούκας, 2019) (Μουστακης, 2014)

Αυτοί είναι και οι βασικότεροι λόγοι που αρκετά κράτη έχουν συνάψει μεταξύ τους συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας και ενδιαφέρονται από κοινού να αναπτυχθεί μια κοινή συνεργασία στον φορολογικό κλάδο και μια νομοθετική θωράκιση της φορολογητέας βάσης των κρατών τους, με κυριότερο σκοπό την αισθητή μείωση των παραπάνω τακτικών από την πλευρά των πολυεθνικών οργανισμών . (Αθανασάκη, 2015)

Υπάρχει ,όμως, και η μεταφορά κερδών από μια κερδοφόρα εταιρία σε μια ζημιόγONO και έτσι να αποφευχθεί άμεσα η καταβολή φόρου εισοδήματος για ένα ποσοστό των κερδών. Η μεταφορά κερδών υλοποιείται διαμέσου υπέρ-τιμολογήσεων είτε υπό-τιμολογήσεων των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών. Οι τιμές των εν λόγω συναλλαγών επιφέρουν σημαντικές επιρροές και επιδράσεις στην τελική φορολογική επιβάρυνση αυτών των εταιρειών και μονάχα έμμεσα έχουν την ευχέρεια να επιφέρουν καθοριστικές επιρροές και επιδράσεις και να διαμορφώσουν τις τελικές τιμές πελατών. (Beer and Loeprick, 2015)

Γενικότερα, είναι σημαντικό να γνωρίζουμε πως οι κανονισμοί που αφορούσαν την τεκμηρίωση των συγκεκριμένων συναλλαγών, τέθηκαν στο πλαίσιο της συνεχούς προσπάθειας για την άμεση αντιμετώπιση των ενεργειών και των πρακτικών των μεγάλων εταιρειών.

Ταυτόχρονα, καθοριστικό ρόλο έχει παίξει και η ενίσχυση του υγιούς ανταγωνισμού καθώς επίσης και της διαφάνειας των συναλλαγών που έχουν καταστήσει σημαντική την εν λόγω δράση της τεκμηρίωσης τιμών σε αυτές τις συναλλαγές. Η συγκεκριμένη δράση έχει σαν βασικότερο σκοπό την ανίχνευση πιθανόν υπέρ-τιμολογήσεων των συναλλαγών αυτής της μορφής που διογκώνει τεχνητά το κόστος των εταιρειών και παρουσιάζει αισθητή ανοδική τάση των τιμών πώλησης προς τους τελικούς πελάτες . (Νιφορόπουλος και Ντρούκας, 2019)

Επίσης οι κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ διαμορφώνουν ένα ενιαίο πλαίσιο το οποίο διέπει τις εν λόγω συναλλαγές που έχουν άμεση σχέση με τις τιμολογήσεις των συναλλαγών αυτής της μορφής, τη φορολόγηση των μεγάλων εταιρειών αλλά και τη συλλογή στοιχείων που δύνανται να ζητούν οι φορολογικές διοικήσεις από τις εταιρίες, με κυριότερο στόχο την τεκμηρίωση των συγκεκριμένων συναλλαγών, στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου, έτσι ώστε να καταστεί εφικτή η εφαρμογή κοινά αποδεκτών κανονισμών και τακτικών οριοθέτησης κερδών επί των συγκεκριμένων συναλλαγών και κατ' επέκταση να αντιμετωπιστούν ζητήματα διπλής φορολόγησης αλλά και φοροαποφυγής. (Μουστακης, 2014)

3.4 Ζητήματα ενδοομιλικής τιμολόγησης

3.4.1 Η ιδιαιτερότητα των συναλλαγών

Για μια σύγχρονη εταιρία, ακόμα και σε περίπτωση που οι δράσεις της εκτείνονται σε διαφορετικές χώρες, από χρηματοοικονομικής οπτικής παραμένει μια ενιαία μονάδα. Αντίθετα, από νομικής οπτικής το θέμα είναι διαφορετικό, καθώς οι επιμέρους θυγατρικές αποτελούν μη εξαρτώμενα νομικά πρόσωπα, που έχουν αυτοτελή φορολογική υποχρέωση . (Νιφορόπουλος και Ντρούκας, 2019)

Η αυτοτέλεια της συγκεκριμένης υποχρέωσης των μελών της εταιρείας αποκτά ακόμα μεγαλύτερη σημασία στο επίπεδο των διασυνοριακών συναλλαγών, αφού περιέχονται πιο πολλές από μια φορολογικές εξουσίες. Με κυριότερο στόχο την οριοθέτηση αυτής της υποχρέωσης είναι εφικτό θεωρητικά να εφαρμοστούν οι παρακάτω τακτικές οριοθέτησης: α) η τακτική των διαφορετικών αποτελεσμάτων για την εκάστοτε επιχείρηση (καλείται άμεση τακτική) και β) η τακτική της ενιαίας βάσης του οργανισμού η οποία μετέπειτα ο επιμερίζεται μεταξύ των μελών (καλείται έμμεση τακτική). (Αθανασάκη, 2015)

Η πρώτη τακτική εξ αυτών κατά κύριο λόγο χρησιμεύσει σε μη εξαρτώμενες επιχειρήσεις με διαφορετική νομική υπόσταση και είναι κατάλληλη για τη συσχέτιση μεταξύ έδρας και αλλοδαπής μόνιμης εγκατάστασης μιας εταιρείας. Θα πρέπει να τονιστεί πως χρησιμοποιείται από το μεγαλύτερο ποσοστό των χωρών. Η εφαρμογή της άμεσης τακτικής είναι δυνατόν να οδηγήσει στην αρχή των ίσων αποστάσεων, βάσει με την οποία τα μέλη ενός οργανισμού αντιμετωπίζονται από φορολογικής οπτικής σαν μη εξαρτώμενες εταιρίες. Αυτό πολλές φορές είναι εφικτό να οδηγήσει στην οριοθέτηση των τιμών, σύμφωνα με την ενοχική σχέση ανάμεσα στις συναλλασσόμενες εταιρίες. Από την άλλη πλευρά, η έμμεση τακτική αρκετές φορές χρησιμεύει ανά καθορισμένες χώρες, όπως για παράδειγμα οι ΗΠΑ, η Γερμανία και η Αυστρία σύμφωνα με τις ιδιαιτερότητες του συστήματος. Ταυτόχρονα, είναι χρησιμεύσει στη συσχέτιση έδρας και της αλλοδαπής μόνιμης εγκατάστασης της εταιρείας μέσα από το 7^ο άρθρο της 4^{ης} παραγράφου της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ .

3.4.2 Λειτουργίες

Δεδομένης της ιδιαίτερης σχέσης ανάμεσα στις συνδεδεμένες εταιρίες, που αναφέρθηκε παραπάνω, οι τιμές των συγκεκριμένων συναλλαγών είναι σημαντικό να

επισημανθεί πως δεν οριοθετούνται από τις συνθήκες της ελεύθερης αγοράς. Οι οργανισμοί έχοντας την ευχέρεια να οριοθετούν τις εν λόγω τιμές κατά το δοκούν, δεν επιφέρουν σημαντικές επιρροές και επιδράσεις στα συνολικά τους αποτελέσματα, κάτι που μπορεί να επηρεάσει σε μεγάλο βαθμό το ποσοστό κέρδους το οποίο αποκομίζει από τη συναλλαγή η κάθε συμβαλλόμενη επιχείρηση . (Feinschreiber, 2015)

Σε όλα αυτά, όμως, τίθεται, φυσικά, το ερώτημα σε ποιο κράτος και στην κατοχή ποιας από τις εταιρίες του οργανισμού θα φορολογηθεί το κέρδος. Αυτό ως επί το πλείστον δέχεται σημαντικές επιρροές και επιδράσεις από τη γενικότερη κατάσταση της εκάστοτε επιχειρηματικής μονάδας όσο και από τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή. Στην περίπτωση στην οποία κάποια από τις χώρες που περιέχονται σε μια τέτοια συναλλαγή δεν εφαρμόζει παρόμοιους κανονισμούς για την κατανομή του φορολογητέου εισοδήματος, τότε υφίσταται τεράστιος κίνδυνος της διπλής φορολογίας. Η τιμολόγηση αυτής της μορφής είναι δυνατόν να χρησιμεύσει και από διάφορες φορολογικές αρχές, με κυριότερο στόχο οι σύγχρονες εταιρίες να έχουν συγκεκριμένα οφέλη, η εφαρμογή της, όμως, εξαιτίας νομικών περιπλοκών πολλές φορές γίνεται ακόμα πιο δύσκολη . (Νιφορόπουλος και Ντρούκας, 2019)

Εκτός, όμως, από τις φορολογικές παραμέτρους, οι οποίες καθιστούν τη συγκεκριμένη τιμολόγηση σημαντική, η πραγματική σημασία της κρύβεται σε ένα σύνολο διαφοροποιημένων δράσεων που αποτελούν σημαντικά μέσα διαχείρισης ενός ομίλου εταιρειών. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η ανάθεση καθορισμένων εσωτερικών δράσεων μερικών επιχειρήσεων σε άλλες εταιρίες του ίδιου οργανισμού.

Σε αυτό το πλαίσιο σημαντικές είναι και οι επιχειρηματικές αποφάσεις οι οποίες λαμβάνονται για ιδιοκατασκευή είτε ακόμα και αγορά για τις οποίες λαμβάνονται υπόψη καθορισμένα κριτήρια όπως είναι για παράδειγμα το κόστος εργασίας, το κόστος πρώτων υλών αλλά όχι ο φορολογικός σχεδιασμός. Παρόμοιες δράσεις είναι η διοίκηση και ο συντονισμός του οργανισμού, η παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας του οργανισμού, η αισθητή ελάττωση της διαχειριστικής επιβάρυνσης αυτών των συναλλαγών αλλά και του κινδύνου συναλλαγματικών ισοτιμιών και πληθωριστικών επιρροών καθώς επίσης και η αντιμετώπιση ρυθμιστικών περιορισμών στη δράση της μεταφοράς κεφαλαίων και στις εξαγωγικές δράσεις . (Henshall, 2016)

Βάσει με τη θεωρία της μικροοικονομικής, οι 3 κυριότερες τακτικές με τις οποίες οριοθετούνται οι τιμές των συγκεκριμένων συναλλαγών είναι οι τιμές που είναι εστιασμένες

στις συνθήκες αγοράς, οι τιμές σε σχέση με το κόστος καθώς επίσης και οι τιμές οι οποίες προκύπτουν από διαπραγματεύσεις. Βασικό κριτήριο για την 1^η τακτική είναι η συγκρισιμότητα των τιμών της αγοράς. (Collier and Andrus, 2017)

Η πρώτη εξ αυτών είναι εξαιρετικά αξιόπιστη τακτική αφού οι δράσεις της εταιρείας προσαρμόζονται άμεσα με τις συνθήκες οι οποίες κυριαρχούν στην εκάστοτε ελεύθερη αγορά. Από την άλλη πλευρά, η δεύτερη τακτική έχει το όφελος πως τα στοιχεία που είναι χρήσιμα για αυτήν είναι άμεσα διαθέσιμα και έχουν την ευχέρεια να αντληθούν από τη λογιστική του οργανισμού. (Levey and Wrape, 2013)

Επίσης, η διαπραγμάτευση τιμών αποτελεί βασικό κίνητρο με κυριότερο σκοπό τη βέλτιστη εφικτή αποδοτικότητα των επιχειρήσεων ενός οργανισμού. Τα αποτελέσματα της, όμως, εστιάζουν κατά κύριο λόγο στη διαπραγματευτική δύναμη και ικανότητα των επιμέρους επιχειρήσεων, ενώ η εφαρμογή της είναι χρονοβόρα και με κινδύνους προστριβών. (Traidler, 2016)

Φυσικά, η τιμολόγηση αυτής της μορφής δέχεται σημαντικές επιρροές και επιδράσεις ταυτόχρονα και από άλλες εξίσου σημαντικές παραμέτρους, όπως είναι για παράδειγμα η αποτελεσματικότητα των διευθυντικών στελεχών που φέρουν την ευθύνη παρόμοιων αποφάσεων καθώς επίσης και την απαίτηση του οργανισμού να γνωστοποιεί τα οικονομικά του δεδομένα. Επομένως, η τιμολόγηση αυτής της μορφής και η εποπτεία της είναι σημαντικό να εστιάζουν στους χρηματοοικονομικούς, στους επιχειρηματικούς καθώς επίσης και στους εταιρικούς παράγοντες. (Αθανασάκη, 2015)

Τέλος, είναι σημαντικό να τονιστεί πως δεδομένου πως το νομικό περιβάλλον της τιμολόγησης αυτής της μορφής γίνεται ολοένα και πιο πολύπλοκο, οι σύγχρονες εταιρίες είναι σημαντικό να διαμορφώνουν μια τακτική με στόχο τη βέλτιστη εφικτή διαχείριση αυτών των συναλλαγών. Τα θέματα τα οποία είναι σημαντικό να διερευνώνται είναι οι επιπτώσεις αυτών των συναλλαγών από την πλευρά της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης, το κόστος της φορολογικής συμμόρφωσης καθώς επίσης και το κόστος των πιθανών κυρώσεων. (Collier and Andrus, 2017)

3.5 Κατευθυντήριες οδηγίες ΟΟΣΑ

Η παράλληλη ανάπτυξη και μεγέθυνση των μεγάλων εταιριών και οργανισμών στη σύγχρονη εποχή έχει οδηγήσει σε σύνθετα φορολογικά θέματα τα οποία απασχολούν τόσο τις

φορολογικές αρχές, όσο και τις ίδιες τις εταιρίες και τους οργανισμούς. Με το πέρασμα των ετών υφίστανται καθορισμένες πρακτικές δυσκολίες οριοθέτησης των εισροών και των εκροών μιας σύγχρονης επιχείρησης είτε μιας μόνιμης εγκατάστασης, που είναι μέρος ενός ομίλου, ταυτόχρονα η απαίτηση συμμόρφωσης σε νομοθετικά πλαίσια και διοικητικές απαιτήσεις οι οποίες διαφοροποιούνται από κράτος σε κράτος έχει επιφέρει περισσότερα και σημαντικότερα ζητήματα τουλάχιστον σε ό,τι έχει να κάνει με το πλαίσιο των συναλλαγών που μελετάμε σε αυτήν την εργασία . (Νιφορόπουλος και Ντρούκας, 2019)

Για αυτό το λόγο, ο ΟΟΣΑ έχει αναλάβει την πρωτοβουλία να εκπονήσει ένα πλαίσιο καθορισμένων κατευθυντήριων οδηγιών, με κυριότερο σκοπό την εύρυθμη δράση των συγκεκριμένων συναλλαγών. Με τις εν λόγω οδηγίες εξασφαλίζεται από τη μια πλευρά η αναλογούσα εθνική φορολογική βάση και από την άλλη η αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Διαδραματίζοντας έτσι καθοριστικό ρόλο για τις φορολογικές αρχές και τις επιχειρήσεις, υποδεικνύοντας μεθόδους με στόχο να εντοπιστούν αμοιβαία ικανοποιητικές λύσεις σε περιστατικά παρόμοιων συναλλαγών, προκειμένου να μειωθούν αισθητά οι συγκρούσεις ανάμεσα στις φορολογικές αρχές με τους οργανισμούς και να αποφευχθούν ταυτόχρονα δαπανηρές δικαστικές δράσεις .

Οι συγκεκριμένες οδηγίες αναλύουν τις τακτικές αξιολόγησης σε ό,τι έχει να κάνει με το εάν ικανοποιείται η αρχή των ίσων αποστάσεων πάνω στις εσωτερικές συνθήκες των εμπορικών καθώς επίσης και των χρηματοοικονομικών σχέσεων ενός ομίλου εταιρειών. Οι χώρες μέλη του ΟΟΣΑ ενθαρρύνονται να εφαρμόζουν αυτές τις οδηγίες σε ό,τι έχει να κάνει με τις συγκεκριμένες συναλλαγές ενώ τα υποκείμενα φορολογίας, δηλαδή, οι οργανισμοί, ενθαρρύνονται να τις εφαρμόζουν στην εκτίμησή τους σε σχέση με το εάν οι εν λόγω συναλλαγές συμβαδίζουν με την αρχή των ίσων αποστάσεων. (Monsenego, 2015)

Οι οδηγίες αυτές δεν είναι νομικά δεσμευτικές για τα συμβαλλόμενα μέρη, αλλά η έκδοσή τους από έναν οργανισμό όπως είναι για παράδειγμα ο ΟΟΣΑ τις καθιστά υψηλότερου κύρους και λαμβάνονται υπόψη τόσο από το νομοθέτη όσο και από τις φορολογικές διοικήσεις, οδηγώντας πολλά κράτη μέλη του συγκεκριμένου οργανισμού να ενσωματώσουν τις συγκεκριμένες οδηγίες στο εθνικό φορολογικό τους δίκαιο. (Traidler, 2016)

Τέλος, είναι σημαντικό να τονιστεί πως οι συγκεκριμένες οδηγίες του εν λόγω οργανισμού περιέχονται από 8 κεφάλαια που είναι διαρθρωμένα με την παρακάτω σειρά :

αρχή των ίσων αποστάσεων, οι παραδοσιακές τακτικές, άλλες τακτικές, οι διοικητικές τακτικές με κυριότερο στόχο την αποφυγή αλλά και την επίλυση διαφορών από την ενδοομιλική τιμολόγηση, τεκμηρίωση, άυλα αγαθά καθώς επίσης και ενδοομιλικές υπηρεσίες . (Blair, 2018)

3.5.1 Η αρχή των ίσων αποστάσεων

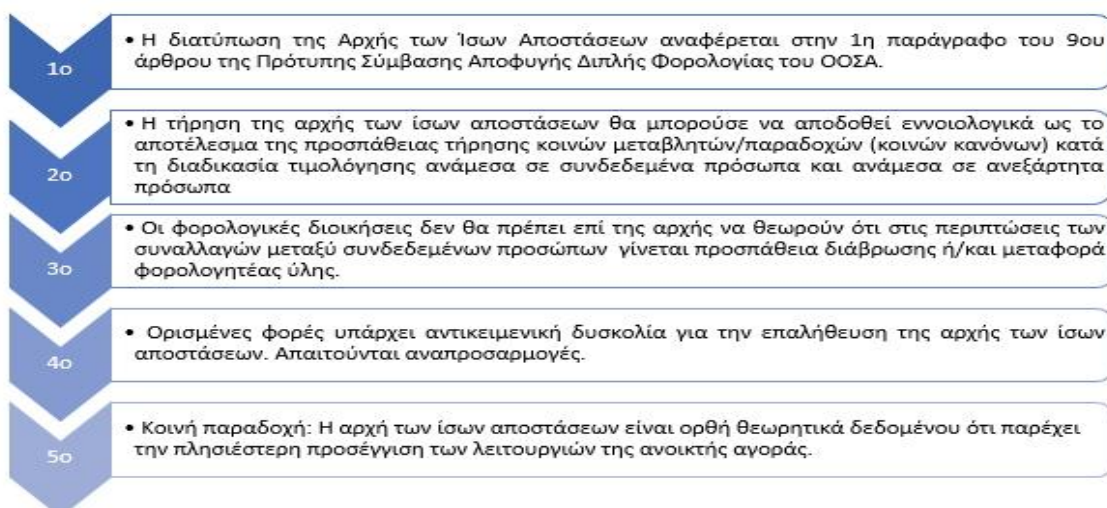
Η αρχή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle), αποτελεί ένα διεθνώς αποδεκτό πρότυπο τιμολόγησης μεταξύ συνδεδεμένων μερών (προσώπων). Η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων θα μπορούσε να αποδοθεί εννοιολογικά ως το αποτέλεσμα της προσπάθειας τήρησης κοινών μεταβλητών/παραδοχών (κοινών κανόνων) 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 σύνδεσης.

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

Είναι γεγονός ότι οι συναλλαγές ανάμεσα σε ανεξάρτητες εταιρείες συνήθως, αν όχι πάντα, διέπονται από οικονομικούς/εμπορικούς όρους που απορρέουν από την ελεύθερη αγορά. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι στις εν λόγω συναλλαγές δεν υφίσταται η έννοια της κυριαρχικής ή/και δεσπόζουσας επιρροής. Οι αντισυμβαλλόμενοι έχουν δικαίωμα να αποδεχτούν ή να απορρίψουν μία τιμή για την πώληση/αγορά ενός αγαθού ή/και μιας υπηρεσίας, έχουν δικαίωμα να διαπραγματευτούν τους επιμέρους οικονομικούς όρους μιας εμπορικής συμφωνίας και σε κάθε περίπτωση δεν θα “υποχρεωθούν” να ακολουθήσουν την οποιαδήποτε τιμολογιακή πολιτική που δεν θα συνάδει με το δικό τους επιχειρηματικό συμφέρον. Αντίθετα, όταν συνδεδεμένες εταιρείες συναλλάσσονται η μία με την άλλη, οι εμπορικοί και οικονομικοί όροι που προκύπτουν πιθανόν να μην επηρεάζονται άμεσα από τις

δυνάμεις της ελεύθερης αγοράς. Όπως έχει ήδη προαναφερθεί, η ύπαρξη κεντρικής διοίκησης, κοινής 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 (Chapter I, par. 1.2 - OECD Transfer Pricing Guidelines 2017). Και αυτό γιατί μπορεί να υπάρχει όντως αντικειμενική δυσκολία προσδιορισμού της ακριβούς τιμής, με βάση την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, όταν μία συναλλαγή λαμβάνει χώρα μέσα σε ένα πραγματικό πλαίσιο μιας ιδιαίτερης εμπορικής στρατηγικής (π.χ. διείσδυση σε νέα αγορά, μετακύλιση κόστους λειτουργιών κεντρικής διοίκησης κ.τ.λ.). Αυτό που πραγματικά παίζει σημαντικό ρόλο σε αυτές τις ειδικές περιπτώσεις είναι να γίνονται οι αναγκαίες προσαρμογές (adjustments), ούτως ώστε να δημιουργούνται όμοιες συνθήκες πάνω στις οποίες θα μπορεί να στηριχθεί η σύγκριση για την επαλήθευση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Τέτοιες προσαρμογές μπορεί να αφορούν σε ειδικούς στρατηγικούς όρους, στον όγκο των πωληθέντων μονάδων, στους επιμέρους όρους αποπληρωμής, στη γεωγραφική περιφέρεια που πραγματοποιείται η συναλλαγή. (www.taxheaven.gr)



Τέλος, το σημαντικότερο όλων!!!

- **Η επαλήθευση** της αρχής των ίσων αποστάσεων και κατ' επέκταση η ορθή ενδοομιλική τιμολόγηση δεν είναι ακριβής επιστήμη, αλλά **απαιτεί** την, εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης και του φορολογούμενου, **άσκηση κρίσης**.

Εικόνα 3.5.1.1 Αρχή των ίσων αποστάσεων. (taxheaven)

3.5.2 Συμφωνίες προκαθορισμένης τιμολόγησης (APA)

Όπως οριοθετείτε σε διεθνές επίπεδο, η APA έχει να κάνει με συμφωνίες μεταξύ ενός είτε πιο πολλών φορολογούμενων και μιας είτε πιο πολλών φορολογικών διοικήσεων. Έχει την ευχέρεια να καθορίζει, πριν από την υλοποίηση των ελεγχόμενων συναλλαγών που πραγματοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών σε διαφοροποιημένα κράτη, μια τακτική οριοθέτησης της τιμολόγησης αυτής της μορφής βάσει με την αρχή των ίσων αποστάσεων, για καθορισμένη χρονική διάρκεια.

Ακόμα, είναι δυνατόν να συμφωνηθούν περισσότερες προϋποθέσεις με κυριότερο στόχο τον καθορισμό των ενδοομιλικών τιμών, τα συγκριτικά στοιχεία τα οποία θα χρησιμεύσουν ,τις τακτικές επικαιροποίησής τους σε όλη τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτεται από την APA, και τις σημαντικές παραδοχές για μελλοντικές συνθήκες. (Μουστακης, 2014)

Όταν υφίσταται μονομερής συμφωνία αυτής της μορφής, τα μέρη τα οποία έχουν ενεργό ρόλο στη συγκεκριμένη δράση, είναι η αιτούσα εταιρία καθώς επίσης και η υπεύθυνη

φορολογική αρχή. Σε περίπτωση διμερούς είτε πολυμερούς συμφωνίας αυτής της μορφής τα μέρη τα οποία έχουν ενεργό ρόλο στη δράση της διαπραγμάτευσης είναι οι υπεύθυνες αρχές των εμπλεκόμενων χωρών και όχι ο εκάστοτε αιτών είτε η συνδεδεμένη εταιρία του, που έχουν τη δυνατότητα να αποδεχτούν ή όχι μια τέτοια συμφωνία . (Blair, 2018)

Γενικότερα, η μονομερής συμφωνία αυτής της μορφής δεν εξαλείφει πλήρως την πιθανότητα διπλής φορολόγησης. Αυτός είναι και ο κυριότερος λόγος που δεν προτείνεται. Σε περιστατικά, όμως, στα οποία δεν υφίσταται σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας σε ένα κράτος, η φορολογική αρχή έχει την ευχέρεια να εκδώσει στον φορολογούμενο, μετά από κάποιο αίτημα, απόφαση μονομερούς προέγκρισης της ενδοομιλικής του τιμολόγησης από τη στιγμή που κρίνεται σημαντικό και από τη στιγμή που υφίσταται έννομο συμφέρον .Η φορολογική διοίκηση προτείνει την υποβολή αίτησης προκαταρκτικής διαβούλευσης πριν από την επίσημη αίτηση μιας τέτοιας συμφωνίας. Στο συγκεκριμένο επίπεδο είναι εφικτό να υπάρξει συζήτηση για τα οφέλη που πιθανόν να υφίστανται από τη σύναψη μιας τέτοιας συμφωνίας και για τα δεδομένα τα οποία χρειάζονται με στόχο την ανάλυση της πολιτικής τιμολόγησης αυτής της μορφής των εταιρειών, ώστε να γίνει ένα χρονοδιάγραμμα των εργασιών και να συζητηθούν γενικότερα όλα τα θέματα τα οποία έχουν να κάνουν με τη δράση εξέτασης μιας τέτοιας αίτησης. (Beer and Loeprick, 2015)

Ο φορολογούμενος είναι σημαντικό να προτείνει μια τακτική οριοθέτησης των τιμών αυτών και να προσφέρει όλα τα εμπορικά, βιομηχανικά, χρηματοοικονομικά καθώς επίσης και νομικά δεδομένα τα οποία χρειάζονται για να στηρίξει τον ισχυρισμό του πως η τακτική την οποία προτείνει είναι εφικτό να οδηγήσει σε τιμολόγηση σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων . (Levey and Wrappe, 2013)

Το γεγονός πως ο φορολογούμενος υπόκειται σε φορολογική παρακολούθηση δεν χρειάζεται να αποτελεί εμπόδιο για την υποβολή αίτησης μιας τέτοιας συμφωνίας που καλύπτει μελλοντικές συναλλαγές. Αντίστοιχα, η υποβολή μιας τέτοιας αίτησης δεν προκαλεί σε καμία περίπτωση αναστολή του φορολογικού ελέγχου είτε της δράσης βεβαίωσης για παλαιότερα φορολογικά. Παράλληλα, όμως, υποβάλλεται αίτηση στην άλλη ενδιαφερόμενη χώρα και αντίγραφο της συγκεκριμένης αίτησης κατατίθεται, το αργότερο σε διάστημα 1 μηνός από την υποβολή της, στο υπεύθυνο τμήμα. Επίσης, ο φορολογούμενος είναι σημαντικό να προσφέρει όλα τα απαραίτητα δεδομένα τα οποία χρειάζονται με στόχο την υποστήριξη της αίτησής του . (Νιφορόπουλος και Ντρούκας, 2019)

Η δράση για την προέγκριση μεθοδολογίας τιμολόγησης αυτής της μορφής απαιτεί συνεργασία ανάμεσα στις εταιρίες και τις φορολογικές διοικήσεις. Οι δυο μεριές είναι σημαντικό να συζητήσουν την τακτική οριοθέτησης των ενδοομιλικών τιμών και τις υπό διερεύνηση συναλλαγές. Υλοποιούνται συναντήσεις σε τεχνικό επίπεδο, προκειμένου ο φορολογούμενος να εμφανίσει τα κατάλληλα για την ανάλυση των σχετικών συναλλαγών έγγραφα και να δικαιολογήσει την τακτική την οποία θα χρησιμοποιήσει. Κατά την περίοδο της διερεύνησης της εν λόγω αίτησης, η φορολογική διοίκηση είναι σημαντικό να αναλύσει διεξοδικά την προτεινόμενη από τον φορολογούμενο τακτική από κοινού με την υπεύθυνη αρχή της άλλης εμπλεκόμενης χώρας, στο πλαίσιο των ταυτόχρονων διαπραγματεύσεων που υλοποιούνται μεταξύ τους. (Νιφορόπουλος και Ντρούκας, 2019)

Η φορολογική διοίκηση είναι σημαντικό να έχει πρόσβαση σε όλα τα σχετικά έγγραφα προκειμένου να καταφέρει να ερμηνεύσει την τιμολογιακή πολιτική αυτής της μορφής. Εκτός από την παροχή των απαιτούμενων εγγράφων με κυριότερο στόχο την ανάλυση της τακτικής, ο εκάστοτε φορολογούμενος είναι δυνατόν να χρειαστεί να προσκομίσει και άλλα λογιστικά ή μη δεδομένα τα οποία είναι εφικτό να παίξουν σημαντικό ρόλο για τους εργαζομένους οι οποίοι διερευνούν την αίτηση. Πρόκειται για δεδομένα με τιμές, δείκτες συγκρίσιμων μη ελεγχόμενων συναλλαγών. Σε περίπτωση στην οποία δεν υφίστανται καθόλου διαθέσιμα συγκρίσιμα δεδομένα, η εταιρία είναι σημαντικό να καταφέρει να αποδείξει πως με την τακτική την οποία εφαρμόζει οι τιμές οι οποίες οροθετούνται είναι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων. (Feinschreiber, 2015) (Νιφορόπουλος και Ντρούκας, 2019)

Η προτεινόμενη τακτική οριοθέτησης των τιμών αυτής της μορφής έχει άμεση σχέση με μελλοντικές συναλλαγές που είναι εφικτό να δεχτούν καθοριστικές επιρροές και επιδράσεις από τις μεταβολές στην εταιρία είτε στο ευρύτερο χρηματοοικονομικό περιβάλλον. Οι συγκεκριμένες μεταβολές είναι δυνατόν να επιφέρουν καθοριστικές συνέπειες στους παράγοντες της συμφωνίας την ώρα που θα υλοποιούνται οι μελλοντικές συναλλαγές. Αυτός είναι και ο βασικότερος λόγος που είναι σημαντικό να λαμβάνονται υπόψη διάφοροι παράγοντες οι οποίοι θα ήταν ικανοί να θέσουν σε τεράστιο κίνδυνο την εγκυρότητα μιας τέτοιας συμφωνίας, καθιστώντας παράλληλα επιτακτική την αναθεώρηση της είτε ακόμα και την ακύρωσή της για την εναπομένουσα διάρκεια. Οι σημαντικότερες παραδοχές είναι σημαντικό να αναλύονται διεξοδικά κατά την περίοδο μιας διαπραγμάτευσης. (Μουστακης, 2014) (T Reidler, 2016)

Η συγκεκριμένη συμφωνία τίθεται σε ισχύ από την ημέρα που έχει συμφωνηθεί από τα ενδιαφερόμενα μέρη. Η διάρκειά της δεν είναι εφικτό να ξεπερνά τα 4 χρόνια. Η χρονική ισχύς της απόφασης προέγκρισης δεν είναι δυνατόν να ανατρέχει σε φορολογικό έτος το οποίο έχει παρέλθει κατά την περίοδο της υποβολής μιας τέτοιας αίτησης. Οι υποχρεώσεις αυτών των εταιρειών οριοθετούνται στην απόφαση προέγκρισης . (Feinschreiber, 2015)

Τέλος, στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να επισημανθεί πως η εταιρία είναι αναγκασμένη να καταρτίζει αλλά και να υποβάλλει μια ετήσια έκθεση συμμόρφωσης. Κυριότερος στόχος μιας τέτοιας έκθεσης είναι να κατορθώσει να αποδείξει πως τηρήθηκαν τα προβλεπόμενα στην παραπάνω συμφωνία. Σε περίπτωση που δεν υπάρξει υποβολή της έκθεσης συμμόρφωσης, η απόφαση προέγκρισης θα πρέπει να ακυρωθεί από το φορολογικό έτος που αφορά και μετέπειτα . (Νιφορόπουλος και Ντρούκας, 2019)

3.6 ΙΣΧΥΟΝ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

3.6.1 Ελληνικό νομικό πλαίσιο

Η πρώτη εισήγηση περί νομοθετικού πλαισίου αυτής της μορφής υλοποιήθηκε την περίοδο του '94 με διατάξεις βάσει της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας (39^ο άρθρο του νομοθετικού πλαισίου 2238 που ισχύει στην Ελλάδα από την περίοδο του '94 και αφορούσε τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), που επέτρεψαν στις φορολογικές αρχές της Ελλάδας να υλοποιήσουν τις απαιτούμενες προσαρμογές στις διαιτητικές συναλλαγές, οι οποίες δεν είχαν υλοποιηθεί σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, κάτι που αποτελεί αντικείμενο μελέτης στη συνέχεια . (Τσουρουφλής, 2010)

Παρά το γεγονός αυτό, το παραπάνω νομοθετικό πλαίσιο είχε εφαρμογή σε ελάχιστες περιπτώσεις και αυτό είχε σαν βασικότερη συνέπεια οι περισσότερες επιχειρήσεις και οργανισμοί οι οποίοι δρούσαν στην Ελλάδα να μην είναι κατάλληλα εξοικειωμένες με τις επίσημες πολιτικές της ενδοομιλικής τιμολόγησης είτε δεν είχαν τα απαιτούμενα έγγραφα για την υποστήριξη της τιμολόγησης αυτής της μορφής . (Μουστάκης, 2009)

Η παραπάνω κατάσταση άλλαξε ριζικά την περίοδο του 2008 με τη θέσπιση του νομοθετικού πλαισίου 3728 που είχε άμεση σχέση με την εποπτεία της αγοράς καθώς επίσης και την παρακολούθησή της, που εκδόθηκε από το Υπουργείο Ανάπτυξης. Παρά το γεγονός πως ο βασικότερος στόχος αυτού του νομοθετικού πλαισίου ήταν να εφαρμοστούν τα μέτρα με σκοπό την εποπτεία των τιμών των καταναλωτών, το νομοθετικό πλαίσιο το οποίο

θεσπίστηκε από τον ΟΟΣΑ (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης) οριοθέτησε τις αρχές αυτών των συναλλαγών σαν ένα από τα πιο χρήσιμα μέσα που θα ολοκλήρωναν την εποπτεία των συγκεκριμένων τιμών . (Τσουρουφλής, 2010)

Κατ' επέκταση, το 26^ο άρθρο του παραπάνω νομοθετικού πλαισίου που ισχύει στην Ελλάδα από την περίοδο του 2008, επιβεβαιώνει την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στις διεταιρικές συναλλαγές και καθιερώνει μια επίσημη απαίτηση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών τιμών για όλους τους φορολογούμενους της χώρας. Αργότερα, εκδόθηκαν λεπτομερείς ρυθμίσεις με κυριότερο σκοπό την υποστήριξη του 26^{ου} άρθρου του συγκεκριμένου νομοθετικού πλαισίου από το Υπουργείο Ανάπτυξης στο πλαίσιο της απόφασης 2709 της ίδιας χρονιάς με περισσότερες διευκρινίσεις από την απόφαση Α2-2233 (www.taxheaven.gr).

Στη συνέχεια υπήρξε το νομοθετικό πλαίσιο 4172, που ισχύει στην Ελλάδα από την περίοδο του 2013 και αφορά διατάξεις που εφαρμόστηκαν από τις αρχές του 2014, όπου, όμως, δεν υπήρξαν καθοριστικές μεταβολές σε ό,τι είχε να κάνει με την αντιμετώπιση των συγκεκριμένων συναλλαγών, εκτός των περιστατικών μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων . (Τζίφας, 2016)

Το συγκεκριμένο νομοθετικό πλαίσιο είχε σαν βασικότερο πυλώνα ζητήματα ουσίας και δράσεων που είχαν άμεση σχέση με την τεκμηρίωση αυτών των συναλλαγών. Οι μεταβολές και οι τροποποιήσεις οι οποίες επήλθαν, είχαν να κάνουν κατά κύριο λόγο με τον φάκελο τεκμηρίωσης καθώς επίσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, που θα μελετηθεί σε επόμενο κεφάλαιο . (Νιφορόπουλος και Ντρούκας, 2019)

Στα τέλη της περιόδου του 2015, ψηφίστηκαν μεταβολές στους κανονισμούς τεκμηρίωσης που εφαρμόζονται στην ενδοομιλική τιμολόγηση σύμφωνα με το νομοθετικό πλαίσιο 4337 και την ίδια περίοδο εκδόθηκαν οδηγίες από το Υπουργείο Οικονομικών οι οποίες είχαν άμεση σχέση με τις δράσεις της τεκμηρίωσης και της εποπτείας θεμάτων που αφορούσαν τις τιμές.

Πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής ΣΠΠ	0,1% x Συναλλαγές (€500 – €2.000)
Πρόστιμα ανακρίβειας ΣΠΠ (πρόστιμο μόνο αν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών με υποχρέωση τεκμηρίωσης συναλλαγών)	0,1% x Συναλλαγές (€500 – €2.000)
Υποβολή τροποποιητικού ΣΠΠ (πρόστιμο μόνο αν δηλώνονται διαφορές άνω των €200.000)	0,1% x Συναλλαγές (€500 – €2.000)
Μη υποβολή ΣΠΠ	0,1% x Συναλλαγές (€2.500 – €10.000)
Πρόστιμα ανεπάρκειας Φακέλου Τεκμηρίωσης	0
Πρόστιμα για εκπρόθεσμη προσκόμιση του Φακέλου Τεκμηρίωσης	€5.000 – €20.000
Μη υποβολή Φακέλου Τεκμηρίωσης	€20.000

Εικόνα 3.6.1.1 : ΚΦΔ (4174/2013) μετά την τροποποίηση από το νομοθετικό πλαίσιο 4337/2015 Πηγή : Παραμυθάς, 2016

Οι συγκεκριμένες μεταβολές ως επί το πλείστον είχαν να κάνουν με κυρώσεις για μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις υποβολής (οι οποίες αφορούσαν τον Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών και τον Φάκελο Τεκμηρίωσης), κυρώσεις που είχαν να κάνουν με τις αποδεκτές βάσεις δεδομένων με στόχο την υλοποίηση των ετήσιων ερευνών συγκριτικής αξιολόγησης καθώς επίσης και με λοιπές διευκρινήσεις που είχαν να κάνουν με την ποινή της 7^{ης} παραγράφου του 39^{ου} άρθρου του νομοθετικού πλαισίου 2238 που ίσχυε στην Ελλάδα από την περίοδο του '95 και το ισχύον πλαίσιο εποπτείας για τις χρήσεις για τις οποίες η προθεσμία υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων είχε λήξει για την περίοδο του 2011. (Μουστακης, 2014)

Στη σημερινή εποχή καθοριστικό ρόλο διαδραματίζει και το νομοθετικό πλαίσιο 4484 που ισχύει στην Ελλάδα από την περίοδο του 2017 διαμέσου του οποίου εισήχθησαν καινούριες υποχρεώσεις που έχουν άμεση σχέση με την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Το συγκεκριμένο νομοθετικό πλαίσιο εναρμονίζει τη νομοθεσία της Ελλάδας με τις διατάξεις της οδηγίας 2016/881 του Συμβουλίου της ΕΕ που έχει να κάνει με την αναγκαστική αυτόματη ανταλλαγή δεδομένων στον φορολογικό κλάδο.

Διαμέσου του νομοθετικού πλαισίου 4490 που ισχύει στην Ελλάδα από την περίοδο του 2017 κυρώθηκε η δήλωση της υπεύθυνης αρχής που υπογράφηκε στη Γαλλία, στις αρχές της περιόδου του 2016 με στόχο την προσχώρηση στην πολυμερή συμφωνία αρμόδιων αρχών (ΠΣΑΑ) με σκοπό την ανταλλαγή εκθέσεων για κάθε κράτος. Στην ΠΣΑΑ οριοθετείται πως ο ΟΟΣΑ τηρεί και δημοσιεύει στην ιστοσελίδα του τον κατάλογο των υπεύθυνων αρχών των

συμβαλλόμενων δικαιοδοσιών που έχουν υπογράψει την ΠΣΑΑ. Έως τη σημερινή εποχή 65 κράτη έχουν υπογράψει την παραπάνω συμφωνία μεταξύ των οποίων και Ελλάδα(PWC, 2017).

	NOMOI	ΑΡΘΡΑ	ΠΟΛ	ΕΓΚΥΚΛΙΟ I		
2008 - 2011	3728/2008	26/3728	A2 8092	ΔΕΛ Δ 1168423 ΕΞ 2014- 19.12.2014		
			A2 2233			
			A2 1225			
2012 - 2013	2238/1994	39, 39 ^α /2238		1179/201 3		
				1220/201 3		
		11/411 0	18/422 3	91/418 2	64/417 0	
2014 - 2015	4172,4174/201 3 4337/2015	2, 50, 72/4172		1097- 1144/201 4		
		21(4410/2016 Αρ. 3 παρ. 6), 22, 56 (Αρ 3 παρ.6 4337/2015) και 58/4174		1142/201 5		

Πίνακας 3.6.1.1 Χρονολόγιο μεταβολών νομικού πλαισίου

3.6.2 Βασικός φάκελος

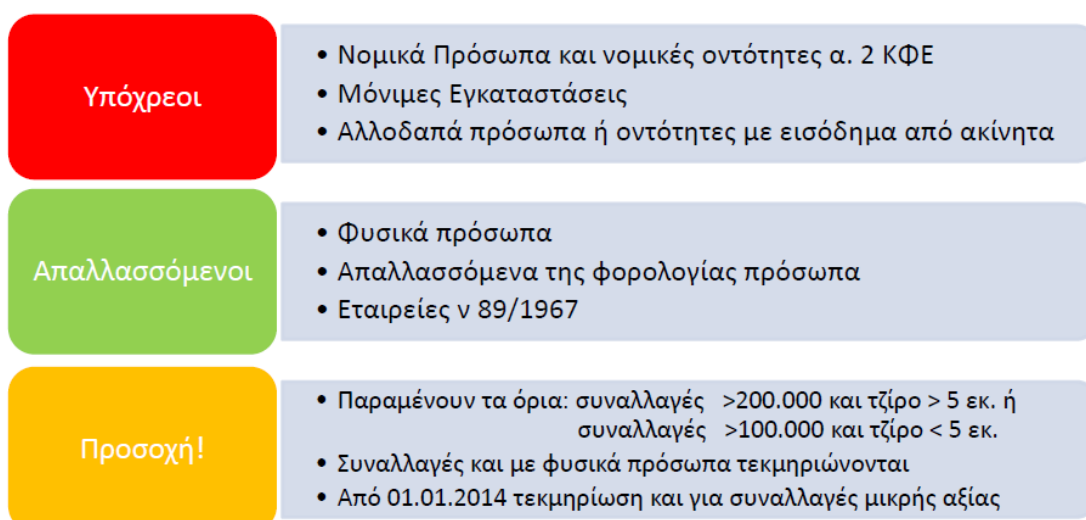
Το βασικό περιεχόμενο των κανονισμών που αφορούν την ενδοομιλική τιμολόγηση έχει άμεση σχέση με την επιλογή της καταλληλότερης τακτικής τεκμηρίωσης καθώς επίσης και την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Αυτό έχει σαν βασικότερη συνέπεια να είναι καθοριστικός ο ρόλος της τεκμηρίωσης των συγκεκριμένων συναλλαγών σε ό,τι έχει να κάνει με την ευχερέστερη απόδειξη των παραπάνω .

Βάσει με όσα προαναφέρθηκαν, βασικότερο κριτήριο για την επιλογή της καταλληλότερης τακτικής τεκμηρίωσης τιμών, είναι η προηγούμενη λειτουργική ανάλυση

των εξεταζόμενων συναλλαγών. Ενόψει, επομένως, και της ιδιαιτερότητας της κάθε συναλλαγής αυτής της μορφής, η δράση της τεκμηρίωσης διαφέρει σημαντικά σύμφωνα με τα ιδιαίτερα γνωρίσματα του εκάστοτε συναλλασσόμενου, που είναι καθοριστικό να αναλυθούν και να περιγραφούν κατάλληλα, έτσι ώστε να καταστούν ομοειδή και συγκρίσιμα. (Μουστακίς, 2014)

Σε νομοθετικό επίπεδο και σε συμμόρφωση προς τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, την ανάγκη τεκμηρίωσης στο δίκαιο της Ελλάδας οριοθετεί το 21^ο άρθρο του ΚΦΔ, βάσει με το οποίο προκύπτει υποχρέωση για τα νομικά πρόσωπα είτε ακόμα και τις νομικές οντότητες, στην περίπτωση στην οποία υλοποιούν διεθνείς είτε και εγχώριες συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα, να συντάσσουν φάκελο τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, υποβάλλοντος περαιτέρω συνοπτικό πίνακα πληροφοριών. (Αθανασάκη, 2015)

Το μικρότερο αναγκαστικό περιεχόμενο του συγκεκριμένου φακέλου και του παραπάνω πίνακα ειδικεύθηκε διαμέσου εγκυκλίων οδηγιών της φορολογικής διοίκησης με πιο καθοριστική στη σύγχρονη εποχή την ΠΟΛ 1097/2014 (όπως ισχύει ύστερα από την τροποποίηση της ΠΟΛ 1144/2014). Σε ό,τι έχει να κάνει, επομένως, με την οριοθέτηση και των καθορισμό των υποχρεωσεων σε τεκμηρίωση των συναλλαγών τους, υιοθετήθηκε μια ποσοτική-αριθμητική προϋπόθεση



Εικόνα 3.6.2.2 : Ενδοομιλικές συναλλαγές – άρθρο 50 ΚΦΕ Πηγή : Παραμυθάς, 2016

Ειδικότερα, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα, οι νομικές οντότητες, οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών εταιριών στη χώρα μας αλλά και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες με μόνιμες εγκαταστάσεις στην αλλοδαπή, αναγκάζονται αρχικά σε τεκμηρίωση των συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα, εκτός από τις περιπτώσεις όπου:

- Οι συναλλαγές είτε η μεταφορά των δράσεων τους υπολείπονται του ποσού αξίας 100 χιλιάδων ευρώ σε ετήσια βάση και συνολικά ο κύκλος εργασιών τους να μην ξεπερνά τα 5 εκατομμύρια ευρώ για το εκάστοτε φορολογικό έτος
- Οι συναλλαγές είτε η μεταφορά των δράσεών τους να φτάνει έως το ποσό αξίας 200 χιλιάδων ευρώ σε ετήσια βάση και ο κύκλος εργασιών τους είναι σημαντικό να μην ξεπερνά τα 5 εκατομμύρια ευρώ για το εκάστοτε φορολογικό έτος. (Νιφορόπουλος και Ντρούκας, 2019)

Επιπλέον, σε ό,τι έχει να κάνει πιο συγκεκριμένα με τη διάρθρωση του συγκεκριμένου φακέλου, είναι καθοριστικό να επισημανθεί πως αυτό περιέχεται αρχικά από 2 μέρη, που είναι το βασικό και τον ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης. Ο πρώτος εξ αυτών, που σε περίπτωση ομίλου είναι κοινός για όλες τις εταιρίες του, περιλαμβάνει μεταξύ άλλων μια γενικευμένη περιγραφή των δράσεων και της πολιτικής του υπόχρεου καθώς επίσης και της οργανωτικής του δομής, περιέχοντας σημαντικές μεταβολές οι οποίες έχουν γίνει σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος, μια γενικευμένη περιγραφή των συνδεδεμένων προσώπων αλλά και των προς τεκμηρίωση συναλλαγών τους .

Ακόμα, ο συγκεκριμένος φάκελος αναφέρει την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων, τις αντίστοιχες με αυτά συναλλαγές, πιθανές ισχύουσες συμφωνίες κατανομής κόστους, διάφορες αποφάσεις προέγκρισης μεθοδολογίας και δικαστικές αποφάσεις οι οποίες έχουν άμεση σχέση με τα μέλη του οργανισμού, σχετικά με την οριοθέτηση των τιμών των εν λόγω συναλλαγών τους, περιέχουν μια περιγραφή της συνολικής τιμολογιακής πολιτικής η οποία επεξηγεί και αναλύει την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων κλπ. (Νιφορόπουλος και Ντρούκας, 2019).

Από την άλλη πλευρά, σε ό,τι έχει να κάνει με τον ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης, θα πρέπει να τονιστεί πως εκείνος περιλαμβάνει τα δεδομένα τα οποία υφίστανται και στον προηγούμενο φάκελο, όμως, πλέον η αντίστοιχη περιγραφή είναι λεπτομερής, ειδικεύεται σε

επίπεδο ενός εκάστου υπόχρεου προσώπου, τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στο συγκεκριμένο φάκελο σε επίπεδο οργανισμού κλπ .

Για παράδειγμα, σε περίπτωση όπου η συναλλαγή έχει να κάνει με άυλα περιουσιακά στοιχεία, ο εν λόγω φάκελος περιέχει επιπλέον δεδομένα (που ως επί το πλείστον έχουν να κάνουν με τις συγκεκριμένες συναλλαγές) με κυριότερο σκοπό την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, δηλαδή την τιμή στην οποία ένα μη εξαρτώμενο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να πουλήσει είτε να μεταβιβάσει και την αξία στην οποία ένα μη εξαρτώμενο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να αποκτήσει το συγκεκριμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο υπό συγκρίσιμες συνθήκες, εστιάζοντας κατά κύριο λόγο στα αναμενόμενα οφέλη και τη χρησιμότητα για την εταιρία του. (Μουστάκης, 2014)

Ακόμα, στο συγκεκριμένο φάκελο περιγράφονται και αιτιολογούνται διεξοδικά, πιθανές προσαρμογές οι οποίες έχουν γίνει με βασικότερο στόχο την επίτευξη του στόχου της συγκρισιμότητας. Γενικότερα, ο φάκελος τεκμηρίωσης καταρτίζεται μέσα σε διάστημα 4 μηνών από το πέρας του εκάστοτε φορολογικού έτους, τηρείται στην έδρα του εκάστοτε υπόχρεου ενώ παράλληλα διαφυλάσσεται σε όλο αυτό το διάστημα για το οποίο υφίσταται αντίστοιχη υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων του εκάστοτε φορολογικού έτους. (Νιφορόπουλος και Ντρούκας, 2019)

Ο φάκελος αυτής της μορφής προσφέρεται και είναι στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης οποτεδήποτε χρειαστεί, μέσα σε διάστημα 30 ημερών από την παραλαβή του αντίστοιχου αιτήματος από τον εκάστοτε υπόχρεο. Οι υπόχρεοι είναι αρμόδιοι να υποβάλλουν ηλεκτρονικά στη φορολογική διοίκηση μέσα σε διάστημα 4 μηνών από το πέρας του εκάστοτε φορολογικού έτους, συνοπτικό πίνακα σημαντικών στοιχείων, που συνοδεύεται με τον φάκελο τεκμηρίωσης και υποβάλλεται με κυριότερο στόχο να αξιοποιηθούν φορολογικά τα προσφερόμενα δεδομένα .

3.6.3 Κατηγορίες συναλλαγών προς τεκμηρίωση και κίνδυνοι που αναλαμβάνονται

Στο πλαίσιο της κατάρτισης ενός φακέλου αυτής της μορφής, χρειάζεται να έχει υπάρξει από πριν μια λειτουργική ανάλυση των υπό διερεύνηση εταιριών, που είναι σημαντικό για την οριοθέτηση και τον καθορισμό της ελεγχόμενης συναλλαγής καθώς επίσης και για τον καθορισμό της συγκρισιμότητας μεταξύ ελεγχόμενων και μη συναλλαγών είτε ακόμα και οντοτήτων. (Raimondos-Moller and Scharf, 2002)

Η συγκεκριμένη ανάλυση έχει σαν βασικότερο στόχο να αναγνωρίσει τις καθοριστικές δράσεις αλλά και τις ευθύνες οι οποίες αναλαμβάνονται σε αυτές τις περιπτώσεις, τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν χρησιμοποιηθεί καθώς επίσης και τους κινδύνους που αναλαμβάνουν τα εκάστοτε μέρη. Τα κυριότερα είδη των συναλλαγών αυτής της μορφής τα οποία υπόκεινται σε τεκμηρίωση είναι οι πρώτες ύλες, τα αγαθά, τα εμπορεύματα, τα δικαιώματα, τα σήματα, τα υπόλοιπα άυλα αγαθά, οι αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και προώθησης, η διοικητική υποστήριξη, οι οικονομικές συναλλαγές (όπως είναι για παράδειγμα οι τόκοι, οι χρηματοδοτικές μισθώσεις, τα χρεόγραφα, οι ασφάλειες κλπ), η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, η τεχνική υποστήριξη, η εκμίσθωση, η αποθήκευση, η έρευνα και ανάπτυξη, οι λοιπές υπηρεσίες, η κατανομή δαπανών κλπ .

Συναλλαγές υποκείμενες σε τεκμηρίωση	Συναλλαγές μη υποκείμενες σε τεκμηρίωση
Πρώτες ύλες Προϊόντα Εμπορεύματα Δικαιώματα Σήματα Λοιπά άυλα Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης Διοικητική Υποστήριξη Χρηματοοικονομικές Συναλλαγές Μεταβίβαση Περιουσιακών Στοιχείων Τεχνική υποστήριξη Εκμίσθωση Αποθήκευση Έρευνα και ανάπτυξη Λοιπές υπηρεσίες Επιδότηση - διαγραφή χρεών Κατανομή δαπανών Λοιπά	Ενδοομιλικά μερίσματα Αμοιβές διοικητικού συμβουλίου Σε περίπτωση παραχής/λήψης δανειοδότησης υποκείμενο σε τεκμηρίωση είναι το χρηματοοικονομικό έσοδο/κόστος Σε περίπτωση παραχής/λήψης εγγυοδότησης υποκείμενο σε τεκμηρίωση είναι το σχετικό κόστος/έσοδο

Εικόνα 3.6.3.1 : Συναλλαγές υποκείμενες σε τεκμηρίωση και μη υποκείμενες σε τεκμηρίωση σύμφωνα με τον ελληνικό φάκελο Πηγή : Τζίφας, 2016

Από την άλλη πλευρά, σε ό,τι έχει να κάνει με τους βασικότερους κινδύνους, είναι σημαντικό να τονιστεί πως είναι γεγονός ότι το επίπεδο καθώς επίσης και η ανάληψη των κινδύνων αυτής της μορφής που αναλαμβάνει το εκάστοτε συνδεδεμένο μέρος είναι δεδομένα εξαιρετικά καθοριστικά για τον καθορισμό και την οριοθέτηση του αποτελέσματος μιας ανάλυσης ενδοομιλικής τιμολόγησης . (Lang et al., 2018)

Το παραπάνω γεγονός ως επί το πλείστον οφείλεται στην πραγματική ανάληψη κινδύνων που έχει την ευχέρεια να επιφέρει καθοριστικές επιρροές και επιδράσεις στις τιμές και στους υπόλοιπους όρους συναλλαγών ανάμεσα σε διάφορες συνδεδεμένες εταιρίες και οργανισμούς. Μια ελλιπής ανάλυση θα είχε σαν βασικότερη επίπτωση να υφίστανται λανθασμένα αποτελέσματα και συμπεράσματα, με κυριότερη συνέπεια την πιθανή απόρριψη του αντίστοιχου δείγματος συσχέτισης και την επιβάρυνση της επιχείρησης, με πιθανή φορολογική αναμόρφωση σαν συνέπεια της διαφοράς από το αποδεκτό εύρος τιμών . (Raimondos-Moller and Scharf, 2002)

Επομένως, είναι σημαντικό να αναλυθούν οι κίνδυνοι οι οποίοι έχουν αναληφθεί, οι κυριότερες δράσεις οι οποίες εκτελούνται και έχουν άρρηκτη σχέση είτε επιφέρουν καθοριστικές επιρροές και επιδράσεις σε ό,τι έχει να κάνει με την ανάληψη είτε την επίδραση των συγκεκριμένων κινδύνων, αλλά και ποιο συμβαλλόμενο μέρος αναλαμβάνει τους εν λόγω κινδύνους. Οι κυριότεροι κίνδυνοι οι οποίοι είναι δυνατόν να υπάρξουν από μια επιχείρηση είναι ο επιχειρηματικός-εμπορικός, της έρευνας και ανάπτυξης, ο πιστωτικός, ο επισφάλειας, των εγγυήσεων, ο συναλλαγματικός, της διατήρησης αποθεμάτων κλπ. (Νιφορόπουλος και Ντρούκας, 2019).

3.6.4 Συγκριτικά στοιχεία

Πρώτα από όλα είναι σημαντικό να αναφερθεί πως με τον όρο συγκρίσιμες καλούμε τις συναλλαγές εκείνες οι οποίες ταυτίζονται ως προς το αντικείμενο (υποκείμενο αγαθό) και τα κυριότερα γνωρίσματα που εμφανίζουν (όπως είναι για παράδειγμα η ποσότητα, το μέσο μεταφοράς είτε η μέθοδος παροχής των υπηρεσιών) είτε εμφανίζουν καθοριστικές διαφοροποιήσεις που δεν επιφέρουν σημαντικές επιρροές και επιδράσεις στο τελικό τίμημα είτε το τελικό τίμημα είναι δυνατόν να προσαρμοστεί με τεράστια ακρίβεια εξαλείφοντας με αυτόν τον τρόπο καθοριστικές διαφοροποιήσεις . (Traidler, 2016)

Εσωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία υφίστανται από τις συναλλαγές τις οποίες υλοποιεί η υπό διερεύνηση επιχείρηση, με ένα μη συνδεδεμένο μέρος. Από την άλλη πλευρά, με τον όρο εξωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία καλούμε τα στοιχεία τα οποία υφίστανται από συγκρίσιμες συναλλαγές ανάμεσα σε μη εξαρτώμενα μέρη συγκριτικά με την υπό διερεύνηση εταιρία. (Monsenego, 2015)

Γενικότερα, το να εντοπιστούν συγκριτικά στοιχεία αποτελεί μια εξαιρετικά δύσκολη δράση και σε αρκετές περιπτώσεις μια προβληματική δράση σε περίπτωση που

σκεφτεί κάποιος πως είναι σημαντικό να ανταποκρίνονται στις αρχές του ΟΟΣΑ. Τις περισσότερες φορές γίνεται χρήση διεθνών βάσεων δεδομένων με κυριότερο στόχο τον εντοπισμό αυτών των στοιχείων. (Blair, 2018)

Στην Ελλάδα, όμως, η σύγκριση αυτών των στοιχείων σε σχέση με άλλα κράτη της ΕΕ λογίζεται ως μια εξαιρετικά δύσκολη δράση προκειμένου να είναι αποδοτική και αξιόπιστη, λόγω της οικονομικής κατάστασης που υφίσταται την τελευταία δεκαετία, τα διαφοροποιημένα επίπεδα συστημικού κινδύνου καθώς επίσης και των διαφοροποιημένων λογιστικών προτύπων. (Νιφορόπουλος και Ντρούκας, 2019)

Αυτός είναι και ο βασικότερος λόγος που οι περισσότεροι κρατικοί φορείς στη χώρα μας (όπως είναι για παράδειγμα ο ΕΒΕΑ, η Υπηρεσία ΓΕΜΗ, το Εθνικό Τυπογραφείο, τα επιμελητήρια κλπ) σε συνεργασία με τις μη εξαρτώμενες αρχές όπως είναι για παράδειγμα η ΕΛΣΤΑΤ και η ΤτΕ ενεργούν με βασικότερο στόχο να δημιουργήσουν βάσεις δεδομένων οι οποίες θα περιέχουν παρόμοιας μορφής συγκριτικά στοιχεία (θα περιέχουν δηλαδή τιμές προϊόντων χονδρικής, λιανικής και πιθανών μικτά περιθώρια κέρδους), με κυριότερο σκοπό τη διευκόλυνση των ενδιαφερόμενων εταιριών και οργανισμών.

3.6.5 Σύμβαση διαιτησίας

Η πολυπλοκότητα των κανονισμών οριοθέτησης των τιμών των συγκεκριμένων συναλλαγών καθώς επίσης και των διαφοροποιημένων τακτικών με κυριότερο στόχο την οριοθέτηση της αρχής των ίσων αποστάσεων των τιμών προκαλεί διαφοροποιημένες ερμηνείες και ανοδική τάση της αβεβαιότητας για τις μεγάλες εταιρίες και οργανισμούς σε εθνικό αλλά και σε διεθνές επίπεδο, που πολλές φορές καλούνται να αντιμετωπίσουν διαφοροποιημένους κανονισμούς με στόχο την οριοθέτηση μιας ορθής ενδοομιλικής τιμής. Όλα αυτά έχουν σαν συνέπεια, οι σύγχρονες εταιρίες και οργανισμοί πολλές φορές να καλούνται να αντιμετωπίσουν προσαρμογές των κερδών τους από την ενδοομιλική τιμολόγηση, εξαιτίας της παραπάνω πολυπλοκότητας καθώς επίσης και των διαφορετικών νομοθετικών πλαισίων που υπάρχουν. Οι συγκεκριμένες προσαρμογές των τιμών πιθανόν να επιφέρουν διπλή φορολογία. Επομένως, είναι σημαντικό υφίστανται νομικά συστήματα με κυριότερο σκοπό την επίλυση του φαινομένου της διπλής φορολογίας. (Shor and Chen, 2009) (Baistrocchi and Roxan, 2013)

Η σύμβαση με βασικότερο στόχο την εξάλειψη αυτού του φαινομένου σε περίπτωση διόρθωσης των κερδών συνδεδεμένων εταιριών (σύμβαση διαιτησίας), ήταν η πρόταση της Επιτροπής κατά την περίοδο του '76 για οδηγία με στόχο να προσφέρει μια σημαντική λύση για τις μεγάλες εταιρίες και οργανισμούς οι οποίοι καλούνται να αντιμετωπίσουν αυτό το φαινόμενο εξαιτίας προσαρμογών των κερδών τους. Μετά από μακρές διαπραγματεύσεις, η πρόταση της επιτροπής είχε μετατραπεί από οδηγία σε μια διακυβερνητική σύμβαση και υπεγράφη στα μέσα του '90. Η επιλεγείσα νομική μορφή έχει οδηγήσει σε διαφοροποιημένες προσεγγίσεις σε ό,τι έχει να κάνει με το ποια ιδιότητα έχει η σύμβαση αυτή με τις διμερείς φορολογικές συμβάσεις και εάν προηγείται αυτών. (King, 2009)

Ο κίνδυνος της σύμβασης να ερμηνευτεί με διαφορετικές μεθόδους παρουσιάζει ανοδική τάση εξαιτίας διαφοροποιημένων μη προσδιορισμένων όρων καθώς επίσης και της έλλειψης ακριβών διατάξεων στη σύμβαση. Επομένως, η σύμβαση αυτής της μορφής έχει υποβληθεί σε ασυνεπή εφαρμογή αλλά και ερμηνεία από την περίοδο του '95. Η συγκεκριμένη σύμβαση είχε μια διάρκεια ζωής 5 χρόνων, μετά την οποία επρόκειτο να ανανεώνεται από τη στιγμή που με αυτόν τον τρόπο κάλυπτε τις ανάγκες όλων των συμβαλλόμενων χωρών. Παρά το γεγονός αυτό, όμως, δεδομένου πως αυτό δεν ήταν αποδοτικό, το Συμβούλιο ενέκρινε ένα πρωτόκολλο της σύμβασης αυτής το οποίο προέβλεπε την αυτόματη παράταση της σύμβασης από πενταετείς περιόδους, εκτός από την περίπτωση στην οποία μια συμβαλλόμενη χώρα αντιτίθεται. Εν τέλει, κατά την περίοδο του 2004 το εν λόγω πρωτόκολλο επικυρώθηκε και ξεκίνησε να ισχύει από τα τέλη εκείνης της χρονιάς. Στη σημερινή εποχή, η εν λόγω σύμβαση ισχύει σε όλες τις χώρες μέλη της ΕΕ. (Raimondos-Moller and Scharf, 2002) (Overesch, 2006)

Η συγκεκριμένη σύμβαση έχει σχεδιαστεί με κυριότερο στόχο να εφαρμόζεται σε όλες τις περιπτώσεις όπου τα κέρδη τα οποία υπόκεινται σε φόρο μιας χώρας μέλους είναι επίσης υποκείμενα σε φόρο σε άλλη χώρα μέλος, με κυριότερη συνέπεια την προσαρμογή με στόχο τη διόρθωση των ρυθμίσεων τιμολόγησης που δεν υπόκεινται στην αρχή των ίσων αποστάσεων, που αναλύθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο. (Hyde and Choe, 2005)

Παρόλα αυτά, η εν λόγω σύμβαση δεν εφαρμόζεται σε περιστατικά όπου οι αρχές πιστεύουν πως το φαινόμενο της διπλής φορολόγησης προκύπτει μέσα από στοχευμένη χειραγώγηση των τιμών των συγκεκριμένων συναλλαγών. Ο κυριότερος στόχος της σύμβασης αυτής της μορφής είναι πως όλες οι εταιρίες οποιασδήποτε περιγραφής που

εδρεύουν εντός της ΕΕ λαμβάνουν την απαιτούμενη προστασία αυτής της σύμβασης, δίχως να υφίσταται εξάρτηση από τη νομική μορφή την οποία έχουν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

4.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται αναλυτικά οι πιο διαδεδομένες μέθοδοι τεκμηρίωσης τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Στις μεθόδους της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής και του κόστους συν το κέρδος παρατίθενται παραδείγματα για περαιτέρω κατανόηση του τρόπου με τον οποίο γίνεται η οριοθέτηση της τιμής.

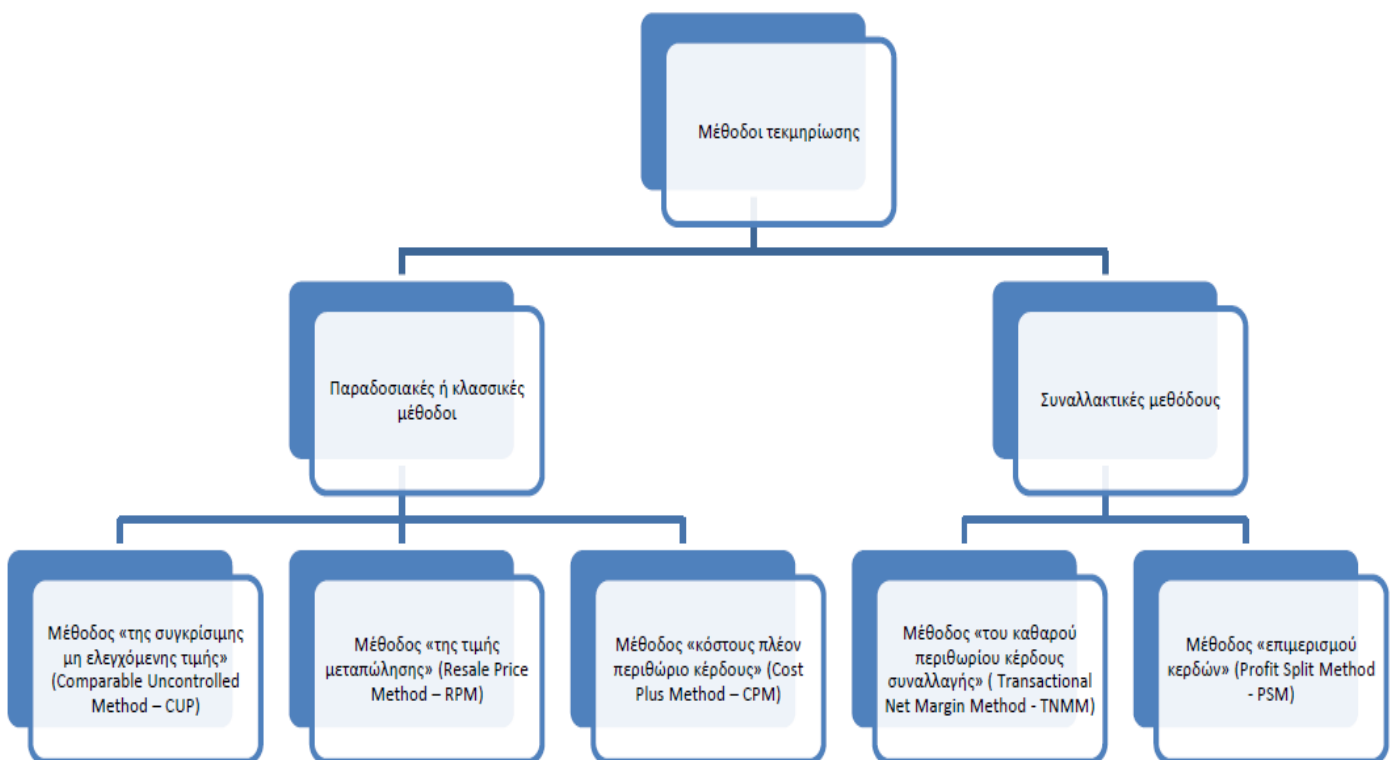
4.2 Εισαγωγή

Βάσει οδηγιών του ΟΟΣΑ που εκδόθηκαν στα μέσα της περιόδου του 2010, οι μέθοδοι τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χωρίζονται, σύμφωνα με τη δράση την οποία καλούνται να επιτελέσουν, σε παραδοσιακές και σε λοιπές ή μη παραδοσιακές τακτικές. (Feinschreiber, 2015)

Στην πρώτη κατηγορία περιέχονται τακτικές όπως είναι για παράδειγμα η τακτική της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, η τακτική της τιμής μεταπώλησης καθώς επίσης και η τακτική του κόστους συν το κέρδος. Αντίθετα, στις λοιπές ή μη παραδοσιακές τακτικές αυτής

της μορφής περιέχεται η τακτική του επιμερισμού του κέρδους καθώς επίσης και η τακτική του καθαρού κέρδους συναλλαγής. (Levey and Wrappé, 2013)

Ένας εξίσου σημαντικός διαχωρισμός αυτών των τακτικών είναι οι μονόπλευρες και οι αμφίπλευρες τακτικές. Οι πρώτες εξ αυτών διερευνούν τις συναλλαγές ανάμεσα στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις μονάχα από τη μεριά του ενός συναλλασσόμενου μέρους, τις περισσότερες φορές εκείνου με την πιο απλή δομή και τις πιο απλές δράσεις, ενώ οι δεύτερες εξ αυτών διερευνούν τις συναλλαγές ανάμεσα σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις εστιάζοντας κυρίως στα αποτελέσματα τα οποία έχουν από τη μεριά του αγοραστή και του πωλητή αντίστοιχα. Οι τρεις παραδοσιακές τακτικές και η πρώτη από τις συναλλακτικές τακτικές εντάσσονται στις μονόπλευρες τακτικές ενώ η τακτική του επιμερισμού των κερδών περιέχεται στην κατηγορία των αμφίπλευρων τακτικών (EFM, 2018).



Εικόνα 4.2.1 : Μέθοδοι τεκμηρίωσης (Παραμυθάς, 2016)

4.3 Μέθοδος συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής

Εν συντομία στη διεθνή βιβλιογραφία καλείται CUP. Η συγκεκριμένη τακτική έχει σαν βασικότερο κριτήριο πως σε μια ιδανική περίπτωση, τα ίδια προϊόντα είτε οι ίδιες υπηρεσίες, οι οποίες προσφέρονται σε μια ενδοομιλική συναλλαγή (μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών) θα συναλλάσσονται σε παρόμοια τιμή με εκείνη των αντίστοιχων προϊόντων είτε υπηρεσιών σε μια μη ενδοομιλική συναλλαγή στις ίδιες ή σε συγκρίσιμες συνθήκες. (Henshall, 2016)

Η τακτική αυτής της μορφής είναι γενικότερα μια εξαιρετική και ιδιαίτερα αξιόπιστη τακτική που αφορά τον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της αρχής των ίσων αποστάσεων, από τη στιγμή που οι συγκεκριμένες συναλλαγές είναι ίδιες είτε υφίστανται μικρές διαφοροποιήσεις και εύκολα προσδιορίσιμες. Η τακτική αυτή χρειάζεται υψηλό επίπεδο συγκρισιμότητας των αγαθών αλλά και των κυριότερων δράσεων. (Monsenego, 2015)

Σύμφωνα με τις Οδηγίες του ΟΟΣΑ (παράγραφοι 1.38- 1.63), για την εφαρμογή της μεθόδου της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής πρέπει να ικανοποιούνται σε όσο τον δυνατόν μεγαλύτερο βαθμό οι παρακάτω παράγοντες:

- Χαρακτηριστικά των αγαθών / υπηρεσιών: Ο συγκεκριμένος παράγοντας επιδρά τόσο στην τιμολόγηση όσο και στην συγκρισιμότητα. Τα ειδικά χαρακτηριστικά του πωληθέντων αγαθών ή των παρεχόμενων υπηρεσιών εξετάζονται αναλυτικά ώστε να διασφαλιστεί ότι υπάρχει ομοιομορφία.
- Λειτουργική ανάλυση: Στα πλαίσια του συγκεκριμένου παράγοντα εξετάζονται οι ειδικές συνθήκες στα πλαίσια της υπό εξέταση συναλλαγής, και συγκεκριμένα οι επιτελούμενες λειτουργίες και οι αναλαμβανόμενοι κίνδυνοι. Για να μπορεί να γίνει χρήση της υπό εξέταση μεθόδου είναι απαραίτητο να διαπιστωθεί ότι υπάρχει ομοιομορφία στις συνθήκες μεταξύ πωλητή - αγοραστή αγαθών ή παρόχου – λήπτη υπηρεσιών.
- Συμβατικοί όροι: Αντίστοιχα, η επισκόπηση των συμβατικών όρων τόσο μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών όσο και μεταξύ ανεξάρτητων είναι απαραίτητη για τη διασφάλιση της ομοιομορφίας. Τυχόν διαφορετικοί συμβατικοί όροι οδηγούν στην απόρριψη της παρούσας μεθόδου.

- **Συνθήκες αγοράς:** Οι συνθήκες της αγοράς είναι επίσης ένας σημαντικός παράγοντας ο οποίος πρέπει να εξετάζεται καθώς μπορεί να επηρεάζει σημαντικά την τιμολογιακή πολιτική. Πιο συγκεκριμένα, τυχόν πωλήσεις στο εξωτερικό συνήθως παρουσιάζουν σημαντική διαφοροποίηση τιμής σε σχέση με πωλήσεις εντός Ελλάδος.
- **Ειδικές επιχειρηματικές στρατηγικές:** Η εφαρμογή ειδικών επιχειρηματικών στρατηγικών ανάλογα με τον κλάδο, την κατάσταση ή τον σκοπό των εταιρειών είναι επίσης ένας παράγοντας που μπορεί να διαφοροποιήσει σημαντικά την τιμολογιακή πολιτική και συνεπώς να οδηγήσει σε ενδεχόμενη απόρριψη της μεθόδου.

4.3.1 Παράδειγμα εφαρμογής

Έστω η εξής ενδοομιλική συναλλαγή:

Αντικείμενο συναλλαγής	Αντισυμβαλλόμενος	Πωλήσεις
Προϊόντα	Συνδεδεμένη εταιρεία Α	100.000€

Πίνακας 4.3.1.1

Αναλύουμε τη συναλλαγή στα είδη που εκείνη αφορά και υπολογίζουμε την μέση τιμή ανά μονάδα για κάθε είδος:

Αντικείμενο συναλλαγής	Αντισυμβαλλόμενος	Πωλήσεις	Τεμάχια	Μέση τιμή
Προϊόν Α	Συνδεδεμένη εταιρεία Α	60.000€	1000	60,00€
Προϊόν Β	Συνδεδεμένη εταιρεία Α	40.000€	5000	8,00€

Πίνακας 4.3.1.2

Αντίστοιχα, εντοπίζουμε τις πωλήσεις των παραπάνω προϊόντων (προϊόν Α & προϊόν Β) σε ανεξάρτητους πελάτες:

Προϊόν Α

Πελάτης	Αξία πωλήσεων	Τεμάχια	Μέση τιμή
Πελάτης 1	1.000.000,00 €	50.000	20,00€
Πελάτης 2	240.000,00 €	4.000	60,00€
Πελάτης 3	503.750,00 €	6.500	77,50€
Πελάτης 4	75.000,00 €	3.000	25,00€
Πελάτης 5	1.500.000,00 €	100.000	15,00€
Πελάτης 6	7.000,00 €	100	70,00€
Πελάτης 7	9.900,00 €	150	66,00€
Πελάτης 8	400.000,00 €	25.000	16,00€
Πελάτης 9	40.000,00 €	2.000	20,00€
Πελάτης 10	7.000,00 €	500	14,00€

Πίνακας 4.3.1.3

Πελάτης	Αξία πωλήσεων	Τεμάχια	Μέση τιμή
Πελάτης 1	200.000€	5.000	40,00€
Πελάτης 2	2.021.000€	47.000	43,00€
Πελάτης 3	55.000€	5.000	11,00€
Πελάτης 4	72.000€	3.000	24,00€
Πελάτης 5	30.000€	10.000	3,00€

Πελάτης 6	1.000€	100	10,00€
Πελάτης 7	10.500€	300	35,00€
Πελάτης 8	550.000€	25.000	22,00€
Πελάτης 9	40.000€	2.000	20,00€
Πελάτης 10	7.000€	500	14,00€

Πίνακας 4.3.1.4

Από τα συγκρίσιμων στοιχεία (benchmark) προέκυψε ένα εύρος τιμών για το “Mark-Up”, χρησιμοποιώντας τη συνάρτηση quartile.exc. Από το εύρος των τιμών αυτών απορρίφθηκε το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 75% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων. Με τον τρόπο αυτό διαμορφώθηκαν κατώτατες και ανώτατες τιμές για το “Mark-Up

Αποδεκτά όρια τιμών

	25%	50%	75%
Προϊόν Α	15,75€	22,50€	67,00€
Προϊόν Β	10,75€	21,00€	36,25€

Πίνακας 4.3.1.5

Όσον αφορά το προϊόν Α, παρατηρούμε ότι εφόσον η μέση τιμή πώλησης (60,00€) βρίσκεται εντός των αποδεκτών τεταρτημορίων (15,75€ έως 67,00€), η συναλλαγή είναι σύμφωνη με την «Αρχή των ίσων αποστάσεων».

Όσον αφορά το προϊόν B, παρατηρούμε ότι η μέση τιμή πώλησης (8,00€) βρίσκεται εκτός των αποδεκτών τεταρτημορίων (10,75€ έως 36,25€), με τη συναλλαγή να μην είναι σύμφωνη με την «Αρχή των ίσων αποστάσεων». Η συγκεκριμένη περίπτωση λοιπόν, εγείρει θέμα υποτιμολόγησης για την εταιρεία με τη διαφορά να ανέρχεται σε :

Αποδεκτή τιμή (10,75€) x τεμάχια (5.000)

- πωλήσεις προϊόντος B (40.000€)

=53.750€

4.4 Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (Resale Price Method – RPM)

Εν συντομία στη διεθνή βιβλιογραφία καλείται RPM. Η τακτική αυτής της μορφής διερευνά την τιμή των αγαθών, που αγοράζεται από ένα συνδεδεμένο πρόσωπο και στη συνέχεια πωλείται σε ένα μη εξαρτώμενο καταναλωτή. Μετέπειτα, η τιμή μεταπώλησης ελαττώνεται σε μεγάλο βαθμό με το αποδεκτό μικτό περιθώριο μεταπώλησης, που καλύπτει τα έξοδα πωλήσεων καθώς επίσης και τις λοιπές λειτουργικές εκροές του μεταπωλητή (συνδεδεμένο πρόσωπο) και παράλληλα παρέχει ένα αποδεκτό κέρδος. (Blair, 2018)

Έρευνες αναφέρουν πως πρόκειται για την πιο κατάλληλη τακτική με βασικότερο στόχο την τεκμηρίωση συναλλαγών επιχειρήσεων οι οποίες έχουν εμπορικές δραστηριότητες, όπως είναι για παράδειγμα στις διανομές αγαθών κλπ. Η συγκεκριμένη τακτική αρχίζει με την τιμή που ένα προϊόν έχει αγοραστεί από μια συνδεδεμένη επιχείρηση και στη συνέχεια μεταπωλείται σε μια μη εξαρτώμενη επιχείρηση. Μετέπειτα, η εν λόγω τιμή (η οποία καλείται τιμή μεταπώλησης) ελαττώνεται αισθητά κατά το κατάλληλο περιθώριο κέρδους (περιθώριο κέρδους μεταπώλησης), που αφορά το ποσό με το οποίο ο εκάστοτε μεταπωλητής προσδοκεί να καλύψει τις εκροές πώλησης είτε άλλα εξίσου σημαντικά λειτουργικά έξοδα, προκειμένου να προκύψει ένα κατάλληλο κέρδος. (Levey and Wrappé, 2013) (Νιφορόπουλος και Ντρούκας, 2019)

Το υπόλοιπο το οποίο υπάρχει ύστερα από την αφαίρεση του περιθωρίου κέρδους και από την αναμόρφωση άλλων εξίσου σημαντικών εκροών που έχουν άμεση σχέση με την αγορά προϊόντων (όπως για παράδειγμα δασμοί), είναι εφικτό να λογιστεί σαν τη συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή, για την εν λόγω πώληση προϊόντων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. (Collier and Andrus, 2017)

Τέλος, είναι σημαντικό να σημειωθεί πως το περιθώριο κέρδους του εκάστοτε μεταπωλητή από μια τέτοια συναλλαγή είναι εφικτό να συγκρίνεται με το περιθώριο κέρδους, που αποκτά ο μεταπωλητής από τα προϊόντα που αγοράστηκαν και πωλήθηκαν στα πλαίσια μιας συγκρίσιμης μη εξαρτώμενης συναλλαγής. Η συγκεκριμένη τακτική εφαρμόζεται καλύτερα σε πωλήσεις προϊόντων και όχι τόσο σε υπηρεσίες. Η αποδεκτή τιμή για αγορές από συνδεδεμένο μέρος οριοθετείται με την αφαίρεση του περιθωρίου κέρδους από την τιμή πώλησης σε μη συνδεδεμένο μέρος από συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη συναλλαγή αυτής της μορφής. (Blair, 2018)

4.5 Μέθοδος του κόστους συν το κέρδος

Με τη συγκεκριμένη τακτική, το κόστος για την παροχή προϊόντων είτε υπηρεσιών προσαυξάνεται προκειμένου να εμφανίζει το απαιτούμενο κέρδος συγκριτικά με τις δράσεις τις οποίες εκτελούνται, τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία χρησιμεύουν καθώς επίσης και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται από την εταιρία. Τα κόστη τα οποία αποτελούν τη βάση της συγκεκριμένης μεθόδου είναι σημαντικό να αναλυθούν διεξοδικά τόσο για τις ενδοομιλικές συναλλαγές όσο και για εκείνες που δεν είναι εξαρτημένες ώστε να αξιολογηθεί η οριοθέτηση της τιμής των συναλλαγών ανάμεσα σε συγγενή συμβαλλόμενα μέρη. (Beer and Loeprick, 2015)

Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται ειδικότερα στις περιπτώσεις όπου:

- Υπάρχουν πωλήσεις ημιτελών προϊόντων μεταξύ συνδεδεμένων μερών,
- Οι συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων μερών αφορούν συμφωνίες κοινής εγκατάστασης ή μακροχρόνιες συμφωνίες αγοράς και πώλησης,
- Οι ελεγχόμενες συναλλαγές αφορούν υπηρεσίες.

4.5.1 Παράδειγμα εφαρμογής

Αντικείμενο συναλλαγής	Αντισυμβαλλόμενος	Πωλήσεις
Εμπορεύματα	Συνδεδεμένη εταιρεία Α	100.000€

Πίνακας 4.5.1.1

Για την εφαρμογή της μεθόδου θα πρέπει να υπολογίσουμε το μικτό περιθώριο κέρδους με βάση τα κοστολογικά δεδομένα της εταιρείας :

	Αξία
Πωλήσεις	100.000
Κόστος πωληθέντων	70.000
Μικτό κέρδος	30.000
Μικτό περιθώριο κέρδους	30%

Πίνακας 4.5.1.2

Για την τεκμηρίωση της συναλλαγής ανευρέθησαν εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία προς τρίτους ανεξάρτητους πελάτες και υπολογίστηκε το όριο ανά πελάτη :

Πελάτης	Αξία πωλήσεων	Κόστος πωληθέντων	Μικτό Κέρδος	Περιθώριο μικτού κέρδους
Πελάτης 1	1.000.000€	680.000€	320.000€	32%
Πελάτης 2	240.000€	190.000€	50.000€	21%
Πελάτης 3	503.750€	375.000€	128.750€	26%
Πελάτης 4	75.000€	62.500€	12.500€	17%
Πελάτης 5	1.500.000€	1.150.000€	350.000€	23%
Πελάτης 6	7.000€	4.300€	2.700€	39%
Πελάτης 7	9.900€	7.000€	2.900€	29%
Πελάτης 8	400.000€	340.000€	60.000€	15%
Πελάτης 9	40.000€	16.000€	24.000€	60%
Πελάτης	7.000€	4.900€	2.100€	30%

10				
----	--	--	--	--

Πίνακας 4.5.1.3

Χρησιμοποιώντας την ίδια μεθοδολογία με το παράδειγμα 4.1.1 από τα παραπάνω δεδομένα προέκυψαν τα εξής αποδεκτά τεταρτημόρια :

	25%	50%	75%
Περιθώριο μικτού κέρδους	20%	27%	34%

4.5.1.4

Με βάση τα παραπάνω, παρατηρούμε ότι το ποσοστό μικτού κέρδους της συναλλαγής βρίσκεται εντός των αποδεκτών τεταρτημορίων (20,00% έως 34,00%), επομένως η συναλλαγή είναι σύμφωνη με την «Αρχή των ίσων αποστάσεων».

4.6 Μέθοδος του επιμερισμού κέρδους

Η συγκεκριμένη τακτική απαιτεί το συνολικό κέρδος (όπως για παράδειγμα το κέρδος από την παραγωγή, τη διανομή, την πώληση κλπ) που υφίσταται από συναλλαγές ανάμεσα σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, να οριοθετηθεί και μετέπειτα να επιμεριστεί μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών πάνω σε μια χρηματοοικονομικά έγκυρη βάση.

Όπου έγκυρη βάση επιμερισμού είναι εκείνη, η οποία οδηγεί σε παρόμοια αποτελέσματα σε ό,τι έχει να κάνει με τη διανομή του κέρδους ανάμεσα σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις και οργανισμούς, όπως υφίσταται σε περίπτωση σύμβασης η οποία έχει καταρτιστεί σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Η τακτική αυτής της μορφής λογίζεται ως την καταλληλότερη σε περιστατικά όπου στο τελικό αγαθό προστίθεται τεράστια αξία από τη χρησιμοποίηση άυλων περιουσιακών στοιχείων τεράστιας αξίας. (Collier and Andrus, 2017)

4.7 Μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής

Η εν λόγω τακτική ως επί το πλείστον εστιάζει στο κέρδος και διερευνά την αρχή των ίσων αποστάσεων ανάμεσα σε συνδεδεμένες συναλλαγές, συσχετίζοντας τα συνολικά χρηματοοικονομικά αποτελέσματα αυτών των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών

με τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα άλλων επιχειρήσεων, οι οποίες ασχολούνται με ίδιες δράσεις και αναλαμβάνουν ίδιους επιχειρηματικούς κινδύνους . (Monsenego, 2015)

Ακόμα, σε αντίθεση με άλλες τακτικές αυτής της μορφής, δεν χρειάζεται εξαιρετικά διεξοδική ενημέρωση για την τιμή είτε το μικτό περιθώριο κέρδους της εκάστοτε συναλλαγής. Παράλληλα, τα πρότυπα της συγκρισιμότητας είναι λιγότερο αυστηρά σύμφωνα με την τακτική του καθαρού κέρδους συναλλαγής και συγκριτικά με οποιαδήποτε άλλη τακτική, η οποία προτείνεται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ.

Ειδικότερα, διερευνά το καθαρό περιθώριο κέρδους σε σύγκριση με μια κατάλληλη βάση (όπως για παράδειγμα τις πωλήσεις, το κόστος καθώς επίσης και τα περιουσιακά στοιχεία) που ένας φορολογούμενος υλοποιείται από μια ελεγχόμενη συναλλαγή (είτε συναλλαγές οι οποίες είναι σημαντικό να ομαδοποιηθούν). Επίσης, θα πρέπει να τονιστεί πως δρα με ίδιο τρόπο με την τακτική του κόστους συν κέρδος και της τιμής μεταπώλησης, αλλά τις περισσότερες φορές εφαρμόζεται σε επίπεδο καθαρού περιθωρίου και όχι σε επίπεδο μικτού περιθωρίου όπως συμβαίνει για παράδειγμα σε άλλες τακτικές . (Feinschreiber, 2015)

Στο νομοθετικό πλαίσιο των ΗΠΑ, η συγκεκριμένη τακτική αντικαθίσταται από την τακτική της σύγκρισης του κέρδους. Η κυριότερη διαφορά η οποία εντοπίζεται είναι στο γεγονός πως η εν λόγω τακτική κατά κύριο λόγο επικεντρώνεται στη συγκρισιμότητα των εταιριών και όχι των συναλλαγών. Πιο αναλυτικά, με την τακτική της σύγκρισης του κέρδους, η τιμή της τιμολόγησης αυτής της μορφής οριοθετείται χρησιμοποιώντας αριθμοδείκτες αποτελεσματικότητας από μη εξαρτώμενες εταιρίες, οι οποίες δρουν σε παρόμοιο τομέα. (Collier and Andrus, 2017)

Απόδοση απασχολούμενων κεφαλαίων (ROCE Margin)	ROCE Margin (%) = Λειτουργικά κέρδη ÷ Απασχολούμενα κεφάλαια
--	---

Απόδοση ενεργητικού (ROA Margin)	ROA Margin (%) = Λειτουργικά κέρδη ÷ Λειτουργικά στοιχεία ενεργητικού
Απόδοση επί συνολικού κόστους	Απόδοση επί συνολικού κόστους (%) = Λειτουργικά κέρδη ÷ Συνολικό κόστος
Απόδοση επί του κόστους πωληθέντων αγαθών	Απόδοση επί κόστους πωληθέντων (%) = Μικτό κέρδος ÷ Κόστος πωληθέντων
Δείκτης Berry	Berry Margin (%) = Μικτό κέρδος ÷ Λειτουργικά έξοδα

Πίνακας 4.7.1

Από τη στιγμή που οι συγκεκριμένοι δείκτες επιφέρουν παρόμοια αποτελέσματα ύστερα από την εφαρμογή τους και στην εταιρία, τότε οι τιμές αυτών των συναλλαγών λογίζονται ως εύλογες. Σε διαφορετική περίπτωση, προσαρμόζονται ξανά έως ότου τα αποτελέσματα της επιχείρησης να ανταποκρίνονται στους αριθμοδείκτες των μη εξαρτώμενων εταιριών και οργανισμών. (Νιφορόπουλος και Ντρούκας, 2019)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

5.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Σε αυτό το κεφάλαιο πραγματοποιείται η συσχέτιση μεταξύ των ενδοομιλικών συναλλαγών και τις φορολογίας. Αναφέρονται τα προβλήματα της ενδοομιλικής τιμολόγησης αλλά και πως αντιμετωπίζονται από τους εκάστοτε φορείς . Στο τέλος αναφέρεται το φαινόμενο της διπλής φορολογίας και πως αυτό μπορεί να αποφευχθεί.

5.2 Η σημασία των ενδοομιλικών συναλλαγών για τις πολυεθνικές και τις φορολογικές αρχές

Βάσει ερευνών, οι συγκεκριμένες συναλλαγές αποτελούν ένα σημαντικό θέμα το οποίο είναι ζωτικής σημασίας τόσο για τις μεγάλες εταιρίες και οργανισμούς όσο και για τις φορολογικές αρχές. Το πιο μεγάλο ποσοστό του διεθνούς εμπορίου στη σύγχρονη εποχή υλοποιείται διαμέσου πολυεθνικών εταιριών και οργανισμών, με κυριότερη συνέπεια να γεννιούνται ζητήματα transfer pricing, τα οποία είναι δυνατόν να επιφέρουν σημαντικές επιρροές και επιδράσεις τόσο στις σύγχρονες εταιρίες αυτής της μορφής όσο και στις φορολογικές διοικήσεις των χωρών στις οποίες δρουν. (Shor and Chen, 2009)

Οι εταιρίες αυτού του είδους κάνουν χρήση του transfer pricing με κυριότερο στόχο να καταφέρουν να μεταφέρουν κέρδη από διάφορες δικαιοδοσίες με υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές σε χώρες με χαμηλότερη φορολογία. Παρόλο που είναι εξαιρετικά δύσκολο να οριοθετηθεί πλήρως το εύρος της συγκεκριμένης μεταφοράς κερδών, οι σύγχρονες φορολογικές αρχές όλων των χωρών είναι σε μια συνεχόμενη αναζήτηση μεθόδων με κυριότερο σκοπό να καταφέρουν να περιορίσουν την εν λόγω μεταφορά, κάτι το οποίο δεν έχει επιτευχθεί πλήρως μέχρι και σήμερα . (Overesch, 2006)

Για αρκετούς ερευνητές στα πλαίσια της διεθνοποίησης της οικονομίας, οι μεγάλες εταιρίες και οι οργανισμοί καθώς επίσης και τα μονοπώλια, κυριαρχούν στη χρηματοοικονομική καθώς επίσης και στην πολιτική αλλά και κοινωνική πραγματικότητα των χωρών. Βασικός στόχος της εκάστοτε χρηματοοικονομικής μονάδας είναι να κατορθώσει να βελτιστοποιήσει τα κέρδη, προς όφελος των μετοχών της. Η εν λόγω βελτιστοποίηση τις περισσότερες φορές κατορθώνεται με νέα αγαθά, καινοτόμες πρακτικές, διαφήμιση, στρατηγικές, μάρκετινγκ, επωφελής συνεργασίες, αισθητή ελάττωση των εξόδων, αναζήτηση νέων αγορών κλπ. Η βελτιστοποίηση του κέρδους προς όφελος των μετόχων μπορεί να επιτευχθεί και με αισθητή ελάττωση του κόστους. Ένας τρόπος μείωσης του κόστους είναι η μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης. (Hyde and Choe, 2005)

Μια σημαντική τακτική ελάττωσης των φόρων, είναι να κατευθύνονται τα κέρδη σε καθορισμένα αγαθά και προορισμούς. Σε προορισμούς οι οποίοι έχουν χαμηλότερη είτε ακόμα και μηδενική φορολογία. Δεν είναι τυχαίο φυσικά και πιθανόν είναι αξιοσημείωτο το γεγονός πως το 50% του διεθνούς εμπορίου περνά μέσα από υπεράκτια χρηματοοικονομικά κέντρα. Στους φορολογικούς παράδεισους που υφίστανται μικρότερα κρατίδια, όπου αντιστοιχεί το 1,2% του διεθνούς πληθυσμού, αντιστοιχεί σχεδόν το 1/4 των περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού καθώς επίσης και το 31% των καθαρών κερδών των πολυεθνικών οργανισμών της Αμερικής. (Blair, 2018)

Σχεδόν 11,5 τρις δολάρια από κεφάλαια διακρίνεται να είναι τοποθετημένα σε φορολογικούς παράδεισους. Σε ετήσια βάση 200 χιλιάδες νέες επιχειρήσεις αναπτύσσονται σε φορολογικούς παράδεισους και συνολικά περισσότερες από 3 εκατομμύρια επιχειρήσεις. Οι Βρετανικοί Παρθένοι νήσοι έχουν περισσότερες από 3,4 χιλιάδες επιχειρήσεις για κάθε 100 πολίτες ενώ τα νησιά Cayman 182 επιχειρήσεις για κάθε 100 πολίτες. (Baistrocchi and Roxan, 2013)

Διαμέσου των συνδεδεμένων αλλά και των θυγατρικών επιχειρήσεών της, ένας οργανισμός έχει την ευχέρεια διαμέσου της κατάλληλης τιμολόγησης να κατευθύνει τα κέρδη σε διαφορετικούς φορολογικούς παράδεισους. Παρόμοια παραδείγματα στη βιβλιογραφία υφίστανται αρκετά, όπου οι εταιρίες κάνουν χρήση διαφοροποιημένων τακτικών, με κυριότερο στόχο να επιτύχουν κερδοφόρο transfer pricing .Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση της ENRON, η οποία δημιούργησε 3,5 χιλιάδες αμερικάνικες και ξένες θυγατρικές και συνδεδεμένες εταιρίες, σε μέρη όπως είναι για παράδειγμα η Τουρκία, το Κάιρο κλπ. σύμφωνα με μια παρόμοια δομή και διαμέσου της τακτικής του transfer pricing, η συγκεκριμένη εταιρία κατόρθωσε να κατευθύνει τα κέρδη από τις υπηρεσίες τις οποίες παρείχε, σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις της σε φορολογικούς παραδείσους .

Μια εξίσου σημαντική πολυεθνική, η WorldCom με τη μητρική επιχείρηση εγκατεστημένη στην Αμερική, εγκατέστησε σε ένα φορολογικό παράδεισο όλο το φάσμα των άυλων προϊόντων της, που αποτελούσαν εμπορικές μάρκες, μυστικά, φίρμες κλπ, ένα σύνολο δηλαδή από αυτά τα οποία επί της ουσίας αφορούσαν μια κάθετη και οριζόντια ενοποίηση, σε ένα ολοκληρωμένο σύνολο υπηρεσιών τηλεπικοινωνίας .Τα συγκεκριμένα άυλα προϊόντα μετά πουλήθηκαν στις θυγατρικές της έναντι αμοιβής για δικαιώματα χρήσης, αποτέλεσαν κόστος για τις θυγατρικές της και σημαντική εισροή για μια από αυτές, που φορολογούνταν με μικρότερο ποσοστό. Συνέπεια όλων αυτών ήταν η εν λόγω εταιρία να κερδίσει εκατομμύρια δολάρια αμερικάνικους φόρους.

Ένα εξίσου χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι εκείνο της канаδικής φαρμακευτικής επιχείρησης SmithKline που αγόραζε το βασικό στοιχείο καθορισμένου φαρμάκου το οποίο ήταν εγκεκριμένη πατέντα που κόστιζε 400 δολάρια ανά κιλό από θυγατρικές της εταιρίες που έδρευαν σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (όπως ήταν για παράδειγμα στις Μπαχάμες και στην Ιρλανδία) .Στη συνέχεια, άλλες γενετικές φόρμες του συγκεκριμένου συστατικού πουλιόταν στην αγορά από 50 μέχρι και 250 δολάρια, όμως, η εν λόγω εταιρία συνέχισε να αγοράζει στα 400 δολάρια από τη θυγατρική της. Συνέπεια όλων αυτών ήταν να εμφανίζει ελαττωμένα φορολογητέα κέρδη. Οι φορολογικές αρχές στον Καναδά, κατέληξαν στο συμπέρασμα πως τα κέρδη στο κράτος παρουσιάζονταν ελαττωμένα εξαιτίας του transfer pricing, που εσκεμμένα αγνοούσε τις τιμές γενετικά παρόμοιων στοιχείων στην ελεύθερη αγορά. Ανέφεραν, επίσης, πως στην περίπτωση στην οποία η επιχείρηση υλοποιούσε αγορά με τις διεθνείς τιμές της αγοράς τα κέρδη της θα παρουσιάζονταν τριπλάσια.

Ακόμη ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η Google, η οποία γλύτωσε από φόρους ύψους 2 δισεκατομμυρίων δολαρίων διεθνώς κατά την περίοδο του 2011 μεταφέροντας εισροές σχεδόν 10 δισεκατομμυρίων δολαρίων σε μια επιχείρηση κέλυφος στις Βερμούδες, όπου δεν φορολογούνται οι εταιρίες. Η συγκεκριμένη τακτική λογίζεται ως νόμιμη και έχει να κάνει με το 80% των προ φόρων κερδών αυτής της εταιρίας για την περίοδο του 2011. Βάσει των δεδομένων δηλώσεων στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς των ΗΠΑ, από την περίοδο του 2006 μέχρι και την περίοδο του 2011, η εν λόγω εταιρία είχε έσοδα που άγγιζαν τα 12 δις στερλίνες από τη βρετανική αγορά. Παρόλα αυτά, πλήρωσε φόρους σχεδόν 10 εκατομμυρίων στερλινών για την ίδια περίοδο. Αυτό οφείλεται στο ότι δήλωνε τις εισροές από τις διαφημίσεις στην ιρλανδική θυγατρική της και από εκεί διαμέσου λογιστικών χειρισμών, που όμως δεν αντιτίθενται στην υπάρχουσα νομοθεσία, κατέληγαν στις Βερμούδες όπου υπήρχε φορολογική ασυλία για αυτές τις εταιρίες. Για την περίοδο του 2012, η εν λόγω εταιρία είχε κέρδη που άγγιζαν σχεδόν τα 6 δις και είχαν να κάνουν με την υπερπόντια φοροδιαφυγή της. Ακόμα, υπάρχουν στοιχεία που αναφέρουν πως η ολλανδική θυγατρική της μετέφερε σχεδόν 9 δις ευρώ από πληρωμές πνευματικών δικαιωμάτων στις Βερμούδες. Τα δεδομένα αυτά αποκάλυπταν πως η συγκεκριμένη εταιρία είχε καταφέρει να υπερδιπλασιάσει τις πληρωμές πνευματικών δικαιωμάτων στις Βερμούδες μέσα σε 3 έτη. (Beer and Loerick, 2015), (Shon and Konrad, 2012), (Henshall, 2016), (Feinschreiber, 2015), (Levey and Wrappe, 2013)

5.3 Τα προβλήματα της ενδοομιλικής τιμολόγησης

5.3.1 Η φορολογική αντιμετώπιση από τους εκάστοτε φορείς

Από τη στιγμή που οι συγκεκριμένες μονάδες ανήκουν σε διαφορετικές χώρες, η φορολογητέα ύλη κατανέμεται μεταξύ των εν λόγω χωρών, επομένως, η δράση της τιμολόγησης οριοθετεί την κατανομή των φορολογικών εισροών μεταξύ των εμπλεκόμενων χωρών. Η χρησιμοποίηση της ενδοομιλικής τιμολόγησης δίχως την τήρηση καθορισμένων κανονισμών είναι εφικτό να επιφέρει μια αδικαιολόγητη μεταφορά κερδών μεταξύ χωρών. (Μουστάκης, 2009)

Στην περίπτωση που για παράδειγμα εξαιτίας τεχνητών υπέρ-τιμολογημένων είτε υποτιμημένων συναλλαγών είναι εφικτό να παρουσιαστούν ανοδική είτε καθοδική τάση των κερδών συνδεδεμένων εταιριών. Παρόμοιες τακτικές τις περισσότερες φορές χαρακτηρίζονται φοροδιαφυγή και διώκονται κατάλληλα. Παρά το γεγονός αυτό, όμως, η

υπέρ-τιμολόγηση είτε η υπό-τιμολόγηση των συγκεκριμένων συναλλαγών είναι σημαντικό να μην έχει σχέση με την πρόθεση για φοροδιαφυγή. (Τσουρουφλής, 2010)

Βασικό θέμα στην τιμολόγηση αυτής της μορφής αποτελεί η κατανομή του φορολογητέου εισοδήματος ανάμεσα στις χώρες όπου δρουν οι συνδεδεμένες εταιρίες. Αρκετές χώρες επιθυμούν να προσελκύσουν μεγάλους οργανισμούς στα εδάφη τους εξασφαλίζοντας με αυτόν τον τρόπο τα δικαιώματα από τη φορολόγηση των δράσεων των συγκεκριμένων εταιριών. Αυτό ως επί το πλείστον δρα σαν ένα σημαντικό κίνητρο αμφισβήτησης της τιμολόγησης αυτής της μορφής καθώς επίσης και των διεθνών συναλλαγών οι οποίες υλοποιούνται διαμέσου αυτής, με κυριότερο στόχο να διεκδικούν πιο μεγάλο ποσοστό φορολογικής ύλης. Από την άλλη πλευρά, σε εθνικό επίπεδο το μοναδικό θέμα για τις φορολογικές αρχές είναι ακόμα το φαινόμενο της φοροδιαφυγής. (Hyde and Choe, 2005) (Νιφορόπουλος και Ντρούκας, 2019)

Εάν θεωρηθεί πως θίγεται το ταμειευτικό συμφέρον της χώρας, οι φορολογικές αρχές προβαίνουν σε διόρθωση των φορολογικών αποτελεσμάτων σύμφωνα με το εκάστοτε νομοθετικό πλαίσιο που ισχύει. Η συγκεκριμένη διόρθωση αναπροσαρμόζει για φορολογικούς λόγους τις τιμές των εν λόγω συναλλαγών προκειμένου οι τελευταίες να συνάδουν με την αρχή των ίσων αποστάσεων που αναλύθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο αυτής της εργασίας. (Shor and Chen, 2009)

Παρόμοιας μορφής διορθώσεις παρουσιάζουν ανοδική τάση των φορολογικών υποχρεώσεων των σύγχρονων εταιριών και οργανισμών. Επίσης, σύμφωνα με το εκάστοτε νομοθετικό πλαίσιο, επιβάλλονται κυρώσεις όπως είναι για παράδειγμα προσαυξήσεις, πρόστιμα είτε ακόμα και ποινικές διώξεις. Η διόρθωση των κερδών σε αυτές τις συναλλαγές έχει σαν βασικότερο στόχο την εμπέδωση της φορολογικής δικαιοσύνης καθώς επίσης και της φορολόγησης που εστιάζει στα πραγματικά φορολογικά στοιχεία. Παρά το γεγονός αυτό, η συγκεκριμένη διόρθωση είναι δυνατόν να έχει άσχημες φορολογικές επιπτώσεις. (Baistrocchi and Roxan, 2013)

Η ιδέα ενός πολυεθνικού οργανισμού ο οποίος ενεργεί με κυριότερο στόχο να καταφέρει να αποκομίσει φορολογικά οφέλη με διαφορετικά τεχνάσματα τιμολόγησης αυτής της μορφής δεν ανταποκρίνεται πλέον στη σημερινή χρηματοοικονομική πραγματικότητα όλων των κρατών. Αυτό ως επί το πλείστον αποδίδεται από τη μια στο γεγονός πως οι φορολογικές αρχές εντείνουν τους ελέγχους και έχουν διευρύνει τις τακτικές τους με

καινούρια μέτρα κατά του φαινομένου της φοροδιαφυγής και από την άλλη οι σύγχρονες εταιρίες έχουν αντιληφθεί πως είναι σημαντικό να εστιάσουν περισσότερο σε επιχειρηματικές μη φορολογικές παραμέτρους κατά την ανάπτυξη τακτικών ενδοομιλικής τιμολόγησης. Επομένως, είναι σημαντικό στις συναλλαγές ανάμεσα σε συνδεδεμένες εταιρίες να υλοποιείται ακριβής και προσεκτική εκτίμηση των περιπτώσεων και των αποτελεσμάτων της τιμολόγησης αυτού του είδους. (Νιφορόπουλος και Ντρούκας, 2019)

5.3.2 Διπλή φορολογία

Στην περίπτωση στην οποία μια σύγχρονη εταιρία υπάγεται φορολογικά σε μια χώρα και η ίδια υλοποιεί διασυνοριακές συναλλαγές αυτής της μορφής και η χώρα προβεί σε διόρθωση των κερδών της εν λόγω εταιρίας τότε ερευνάται το μερίδιο φορολογητέας ύλης το οποίο υπόκειται στη φορολογική εξουσία του. πριν από τη δράση της διόρθωσης, το συγκεκριμένο μερίδιο εντασσόταν στη φορολογική εξουσία της εκάστοτε χώρας όπου υπαγόταν η αντισυμβαλλόμενη συνδεδεμένη εταιρία. Στην περίπτωση στην οποία η χώρα της τελευταίας μεμείνει στην αρχική φορολογία τότε θα υφίσταται το φαινόμενο της διπλής φορολογίας. (Solilova and Nerudova, 2018)

Οι φορολογικές αρχές μιας χώρας θα μπορούσαν να θεωρήσουν πως η τιμολόγηση αυτής της μορφής δεν είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων αλλά υφίστανται αρκετές διαφοροποιήσεις στις ενδεδειγμένες τιμές. Με αυτόν τον τρόπο είναι εφικτό να προχωρήσουν στη διόρθωση του κέρδους της επιχείρησης. δεδομένου, όμως, πως το κέρδος το οποίο είχε φορολογηθεί ήδη σε ένα κράτος προέλευσης υπολογίζεται σύμφωνα με την αρχή τιμολόγησης, τότε το ποσοστό των κερδών το οποίο αναλογεί στη διόρθωση που έγινε προηγουμένων, φορολογείται και στις δυο χώρες. (Shon and Konrad, 2012)

Τέλος, είναι σημαντικό να τονιστεί πως η πιθανότητα ύπαρξης του συγκεκριμένου φαινομένου στις εν λόγω συναλλαγές ανάμεσα σε συνδεδεμένες εταιρίες κάνει σημαντική την ανάπτυξη μιας πρακτικής προϋπόθεσης με βασικότερο στόχο την οριοθέτηση της τιμολόγησης, που και θα εξισορροπεί τα αντικρουόμενα συμφέροντα των εταιριών καθώς επίσης και των φορολογικών αρχών. Υπό τη συγκεκριμένη οπτική γίνεται χρήση περισσότερο της αρχής των ίσων αποστάσεων, που εστιάζει κυρίως στη συμπεριφορά την οποία εμφανίζουν οι μη εξαρτώμενες εταιρίες σε διαφοροποιημένες αγορές, υπό συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού.

5.4 Σχέδιο δράσης κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και τη μη μεταφορά κερδών (BEPS)

Στα μέσα του 2013, ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε το σχέδιο δράσης του που είχε άμεση σχέση με το BEPS, που αποτελεί μια καθοριστική πρωτοβουλία για την αλλαγή υφιστάμενων διεθνών φορολογικών κανονισμών. Το σχέδιο αυτής της μορφής περιέχει 15 δράσεις οι οποίες ως επί το πλείστον αποβλέπουν στην άμεση αντιμετώπιση των τακτικών φοροαποφυγής των μεγάλων εταιριών και οργανισμών διαμέσου της μεταφοράς κερδών σε κράτη με πιο ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς. (Blair, 2018)

#	Αντικείμενο Δράσης	Ημερομηνία
1	Αντιμετώπιση των φορολογικών προκλήσεων της ψηφιακής οικονομίας	16 Σεπτεμβρίου 2014
2	Εξουδετέρωση της επίδρασης που προκαλείται από αναντιστοιχίες σε υβριδικές συμφωνίες	16 Σεπτεμβρίου 2014
3	Ενίσχυση των κανόνων που αφορούν τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες	3 Απριλίου 2015
4	Περιορισμός της διάβρωσης της φορολογικής βάσης μέσω της έκπτωσης τόκων και άλλων χρηματοοικονομικών συναλλαγών	11 Φεβρουαρίου 2015
5	Αποτελεσματικότερη αντιμετώπιση μη ορθών φορολογικών πρακτικών, υπό το πρίσμα των εννοιών της διαφάνειας και της ουσίας	16 Σεπτεμβρίου 2014
6	Αποτροπή κατάχρησης των όρων των διεθνών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας	16 Σεπτεμβρίου 2014
7	Αποτροπή της τεχνητής αποφυγής δημιουργίας Μόνιμης Εγκατάστασης	12 Ιανουαρίου 2015

8	Εξασφαλίζοντας ότι τα συμπεράσματα του transfer pricing ευθυγραμμίζονται με τη δημιουργία αξίας: Άυλα περιουσιακά στοιχεία	Απρίλιος 2015
9	Εξασφαλίζοντας ότι τα συμπεράσματα του transfer pricing ευθυγραμμίζονται με τη δημιουργία αξίας: Κίνδυνοι και κεφάλαιο	Απρίλιος 2015
10	Εξασφαλίζοντας ότι τα συμπεράσματα του transfer pricing ευθυγραμμίζονται με τη δημιουργία αξίας: Λοιπές συναλλαγές υψηλού κινδύνου	Απρίλιος 2015
11	Καθιέρωση μεθόδων για τη συλλογή και την ανάλυση των δεδομένων που σχετίζονται με τα BEPS και τις δράσεις για την αντιμετώπισή τους	7 Οκτωβρίου 2014
12	Υποχρέωση φορολογουμένων να αποκαλύπτουν τυχόν επιθετικές συμφωνίες που αφορούν τον φορολογικό τους σχεδιασμό	31 Μαρτίου 2015
13	Επανεξέταση των κανόνων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών	16 Σεπτεμβρίου 2014
14	Δημιουργία πιο αποτελεσματικών	19 Ιανουαρίου

	μηχανισμών επίλυσης διαφορών	2015
15	Ανάπτυξη πολυμερούς οργανισμού εφαρμογής των BEPS	16 Σεπτεμβρίου 2014

Πίνακας 5.4.1 Οι 15 δράσεις του ΟΟΣΑ

Οι δράσεις οι οποίες έχουν άρρηκτη σχέση με τις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι η δράση 8, η 9, η 10 και η 13. Στην πρώτη εξ αυτών αναπτύσσονται κανονισμοί με κυριότερο στόχο τη μεταφορά των άυλων περιουσιακών στοιχείων μεταξύ επιχειρήσεων του ομίλου που εξασφαλίζουν σε μεγάλο βαθμό πως τα κέρδη από τη συγκεκριμένη μεταφορά συνδέονται με την ανάπτυξη αξίας.

Στην 9^η δράση αναπτύσσονται κανονισμοί με κυριότερο στόχο τη μεταφορά κινδύνων είτε την κατανομή υπερβολικού κεφαλαίου σε επιχειρήσεις του ομίλου καθώς επίσης και την αποφυγή δυσανάλογων εισροών σε επιχειρήσεις μονάχα λόγω του ότι προσφέρουν κεφάλαιο είτε αναλαμβάνουν συμβατικά κινδύνους . (Levey and Wrappe, 2013)

Στην 10^η δράση αναπτύσσονται κανονισμοί για τις συγκεκριμένες συναλλαγές οι οποίες μεταξύ μη εξαρτώμενων επιχειρήσεων θα λάμβαναν χώρα σε ελάχιστες περιπτώσεις είτε ακόμα και σε καμία περίπτωση και κανονισμοί οι οποίοι έχουν την ευχέρεια να προστατέψουν κατά τη διάβρωση των αποτελεσμάτων διαμέσου πληρωμής αμοιβών διαχείρισης και εκροών στα κεντρικά. (Beer and Loerprick, 2015)

Στην 13^η δράση, αναπτύσσονται κανονισμοί με βασικότερο σκοπό την καθιέρωση καθορισμένης τεκμηρίωσης και πρόσβασης σε ενημέρωση, με κυριότερο στόχο όλες οι εμπλεκόμενες φορολογικές αρχές να έχουν παρόμοια ενημέρωση για την αλυσίδα αξίας του ομίλου και τις σχετικές φορολογικές επιπτώσεις. (Bakker and Levey, 2011)

Ταυτόχρονα έχει εκδοθεί η οδηγία 2016/881/ΕΕ που επιφέρει σημαντικές αλλαγές στην 2011/18/ΕΕ (αυτόματα ανταλλαγή) και η οδηγία 2016/1164/ΕΕ που αφορά θέσπιση κανονισμών κατά πρακτικών του φαινομένου της φοροαποφυγής με συνέπειες στην εσωτερική αγορά. Κυριότερος στόχος της υιοθέτησης του εν λόγω θεσμού είναι η βελτίωση της διαφάνειας, διαμέσου των κατάλληλων γνωστοποιήσεων στις υπεύθυνες φορολογικές αρχές. Έτσι, οι μεγάλες εταιρίες και οι οργανισμοί των ομίλων προσδοκείται πως θα

εγκαταλείψουν τακτικές που οδηγούν σε διάβρωση της φορολογικής βάσης και μετατόπιση κερδών σε κράτη με προνομιακά φορολογικά καθεστώτα .

Έτσι, ενεργείται μια τυποποιημένη προσέγγιση στην τεκμηρίωση των συναλλαγών από τις φορολογικές αρχές καθώς επίσης και τους λοιπούς υπόχρεους. Ταυτόχρονα, είναι σημαντικό να υπάρξει η απαιτούμενη εστίαση στα πρότυπα του ΟΟΣΑ κατά την οριοθέτηση των συγκεκριμένων κανονισμών για την έκθεση για το εκάστοτε κράτος. Με το νομοθετικό πλαίσιο 4490 που ισχύει από την περίοδο του 2017 κυρώθηκε η προσχώρηση της Ελλάδας στην πολυμερή συμφωνία αρμόδιων αρχών με κυριότερο σκοπό την ανταλλαγή εκθέσεων για το εκάστοτε κράτος από ομίλους πολυεθνικών εταιριών. (Νιφορόπουλος και Ντρούκας, 2019)

5.5 Έλεγχος

Οι συνδεδεμένες εταιρίες, από τη στιγμή που μια τουλάχιστον από αυτές είναι αναγκασμένη προς κατάρτιση φακέλου τεκμηρίωσης, υπόκεινται σε έλεγχο. Αρμόδια υπηρεσία με στόχο τον έλεγχο αυτής της μορφής είναι το κέντρο ελέγχου μεγάλων επιχειρήσεων. Ειδικότερα, βάσει με το νομοθετικό πλαίσιο 2238 στο 39^ο άρθρο, όπως αυτός τροποποιήθηκε από το νομοθετικό πλαίσιο 4170 που ισχύει στη χώρα μας από την περίοδο του 2013 ισχύουν τα παρακάτω : «Υπεύθυνη υπηρεσία για τον οριστικό φορολογικό έλεγχο των συνδεδεμένων εταιριών κατά την έννοια της 2^{ης} παραγράφου, από τη στιγμή που μια τουλάχιστον εξ αυτών είναι αναγκασμένοι προς κατάρτιση φακέλου τεκμηρίωσης βάσει με τις διατάξεις του 39^{ου} άρθρου, είναι το κέντρο ελέγχου μεγάλων επιχειρήσεων. Στα πλαίσια αυτής της δράσης θα εποπτεύεται και η σωστή τήρηση των διατάξεων της 1^{ης} παραγράφου εστιάζοντας στην κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ που αφορούν τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις για τις πολυεθνικές εταιρίες και τις φορολογικές αρχές, όπως κάθε φορά επικαιροποιούνται» . (Αθανασάκη, 2015)

Η εν λόγω αρμόδια υπηρεσία, η οποία αναφέρθηκε παραπάνω είναι υπεύθυνη και για τον οριστικό φορολογικό έλεγχο των μονίμων εγκαταστάσεων αλλοδαπών εταιριών στη χώρα μας αλλά και των ημεδαπών εταιριών οι οποίες έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή στην περίπτωση όπου εκείνες έχουν υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, οριοθετούνται όλες οι σημαντικές λεπτομέρειες με κυριότερο στόχο την εφαρμογή του συγκεκριμένου άρθρου αλλά και ο ανακαθορισμός της ελεγκτικής ευθύνης .

Οι συγκεκριμένες αρχές κατά τη δράση του ελέγχου τους διερευνούν πρώτα από όλα, εάν η εταιρία έχει υποβάλλει συνοπτικό πίνακα πληροφοριών και εάν έχει καταρτίσει φάκελο τεκμηρίωσης και υλοποιούν έλεγχο σε ό,τι έχει να κάνει με την πληρότητα αλλά και την ορθότητά τους. Επί της ουσίας, υλοποιείται έλεγχος εάν η εταιρία υλοποιεί συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα, με χρηματοοικονομικούς είτε εμπορικούς όρους διαφοροποιημένους από αυτούς οι οποίοι θα ίσχυαν ανάμεσα σε μη συνδεδεμένα πρόσωπα είτε ανάμεσα σε συνδεδεμένα πρόσωπα και τρίτων, έτσι ώστε να βρει διαφοροποιήσεις που θα βοηθήσουν στην ανοδική τάση της φορολογικής υποχρέωσης της εκάστοτε ελεγχόμενης εταιρίας. (Collier and Andrus, 2017)

Τα τελευταία έτη, οι ελεγκτικές αρχές υλοποιούν ελέγχους για τις διαφοροποιήσεις τις οποίες εντοπίζουν (υπέρ-τιμολογήσεις είτε υπό-τιμολογήσεις) κατά τη δράση του ελέγχου των συναλλαγών ανάμεσα σε συνδεδεμένα μέρη και οι κυρώσεις οι οποίες επιβάλλονται στις υπό έλεγχο εταιρίες είναι εξαιρετικά αυστηρές. Ακόμα, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου των εταιριών από ορκωτούς ελεγκτές και της έκδοσης του κατά νόμου φορολογικού πιστοποιητικού, την περίοδο του 2018 εκδόθηκε η ΠΟΛ 1067/2018 που περιείχε σημαντικές αλλαγές της ΠΟΛ 1124 της περιόδου του 2015. (Νιφορόπουλος και Ντρούκας, 2019)

Οι αλλαγές αυτές αφορούσαν την οριοθέτηση της δράσης εφαρμογής των διατάξεων του 65^{ου} άρθρου του κώδικα φορολογικής διαδικασίας σε ό,τι είχε να κάνει με το ετήσιο πιστοποιητικό το οποίο εκδιδόταν από τους νόμιμους ελεγκτές καθώς επίσης και τα ελεγκτικά γραφεία τα οποία ήταν εγγεγραμμένα στο δημόσιο μητρώο βάσει με το νομοθετικό πλαίσιο 3693 που ίσχυε στη χώρα μας από την περίοδο του 2008 και οριοθετούσε τις ελεγκτικές δράσεις τις οποίες έπρεπε να υλοποιήσει ο ορκωτός ελεγκτής κατά τη διερεύνηση του αντικείμενου των συναλλαγών αυτής της μορφής .

Πιο αναλυτικά είναι σημαντικό να υλοποιείται έλεγχος σε καθορισμένα αντικείμενα όπως είναι για παράδειγμα στους λογαριασμούς γενικής λογιστικής για συμμετοχές για την ανίχνευση ενδεχόμενων συμμετοχών, του μετοχολογίου και επισκόπηση των επωνυμιών ανάμεσα στους πελάτες και τους προμηθευτές, του βασικότερου προμηθευτή και εάν οι συναλλαγές με εκείνον αποτελούν τεράστιο ποσοστό επί των αγορών, των ορίων συναλλαγών σε συνδυασμό με τον κύκλο εργασιών καθώς επίσης και της ύπαρξης παραμέτρων που έχουν να κάνουν με την τήρηση του φακέλου τεκμηρίωσης τιμών συναλλαγών αυτής της μορφής και υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών .Γενικότερα, θα πρέπει να επισημανθεί

πως οι συναλλαγές που διερευνούνται είναι οι πωλήσεις προϊόντων και υπηρεσιών, τα μισθώματα, οι τόκοι, οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων, οι πωλήσεις άυλων στοιχείων, τα δικαιώματα και οι διοικητικές αμοιβές, οι αποσχίσεις είτε οι μετατροπές επιχειρήσεων καθώς επίσης και οι χορηγηθείσες εγγυήσεις ενώ είναι σημαντικό να τονιστεί πως εξαίρεση αποτελούν τα μερίσματα. (Solilova and Nerudova, 2018) (Lang et al., 2018)

Ακόμα, εποπτεύεται εάν ο φάκελος τεκμηρίωσης τιμών αυτών των συναλλαγών περιέχει όλα τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις δεδομένα και ταυτόχρονα υλοποιούνται συμφωνίες του συνοπτικού πίνακα τόσο με τη γενική λογιστική όσο και με το πλήρες κείμενο του φακέλου τεκμηρίωσης. Ειδικότερα, τα αντικείμενα τα οποία διερευνούνται είναι τα παρακάτω :

- Εάν έχει επιλεγεί μια από τις κλασσικές τακτικές τεκμηρίωσης τιμών
- Εάν έχει γίνει επαρκής συγκριτική και λειτουργική ανάλυση
- Εάν έχουν επιλεγεί τα κατάλληλα συγκριτικά στοιχεία
- Εάν οι τιμές είτε τα περιθώρια κέρδους συμφωνούν με την αρχή των ίσων αποστάσεων
- Εάν υφίσταται φορολογική συμμόρφωση των αποτελεσμάτων σύμφωνα με πιθανές διαφοροποιήσεις οι οποίες έχουν προκύψει από την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων
- Εάν έχει υλοποιηθεί εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους επιχειρηματική αναδιάρθρωση
- Εάν ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα κλπ (Henshall, 2016)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ , ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Οι τακτικές τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, που αποτέλεσαν πεδίο έρευνας αυτής της εργασίας, χρησιμεύουν με κυριότερο στόχο να εφαρμοστεί η αρχή των ίσων αποστάσεων είτε για τον υπολογισμό ή την εποπτεία των τιμών σύμφωνα με τις συνθήκες οι οποίες υφίστανται στο σύγχρονο ανταγωνιστικό περιβάλλον.

Επί της ουσίας, οι τακτικές αυτής της μορφής αφορούν μεθόδους εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων, με βασικότερο στόχο να οριοθετηθούν οι τιμές από συναλλαγές ανάμεσα σε συνδεδεμένες εταιρίες. Η συναλλαγή ανάμεσα σε συγγενείς εταιρίες για τις οποίες εφαρμόζεται η παραπάνω αρχή ως επί το πλείστον αφορούν την ελεγχόμενη συναλλαγή.

Αυτός είναι και ο βασικότερος λόγος που η δράση επιλογής είναι σημαντικό να εστιάζει στις αντίστοιχες δυνάμεις αλλά και στις αδυναμίες των αναγνωρισμένων τακτικών του ΟΟΣΑ όπως είναι για παράδειγμα η καταλληλότητα της εξεταζόμενης τακτικής σύμφωνα με τη φύση της ελεγχόμενης συναλλαγής, τη διαθεσιμότητα αξιόπιστων δεδομένων τα οποία χρειάζονται με στόχο την εφαρμογή της επιλεγμένης τακτικής καθώς επίσης και το επίπεδο συγκρισιμότητας των συναλλαγών οι οποίες υλοποιούνται ανάμεσα σε ελεγχόμενες και μη εταιρίες.

Στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να τονιστεί πως καμία τακτική δεν θεωρείται ως καταλληλότερη για κάθε περίπτωση, ούτε είναι αναγκαίο να αποδειχθεί πως μια καθορισμένη τακτική δεν αποτελεί κατάλληλη επιλογή υπό καθορισμένες συνθήκες. Οι τακτικές αυτής της μορφής έχουν την ευχέρεια να χρησιμεύσουν με κυριότερο στόχο να εντοπιστεί εάν οι όροι οι οποίοι επιβάλλονται στις εμπορικές είτε οικονομικές σχέσεις ανάμεσα σε συνδεδεμένες εταιρίες είναι συνεπείς με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Παρόλα αυτά, υφίστανται περιστατικά όπου οι συναλλακτικές τακτικές τεκμηρίωσης θεωρούνται καταλληλότερες από τις παραδοσιακές τακτικές. Γενικότερα, καθοριστικό στάδιο για την επιλογή μιας τακτικής αποτελεί η κατανόηση της ελεγχόμενης συναλλαγής, κυρίως σύμφωνα με τη λειτουργική ανάλυση, η οποία είναι εξαιρετικά χρήσιμη για την τακτική των τιμών μεταβίβασης.

Είναι σημαντικό να τονιστεί πως στη σημερινή εποχή το νομικό αλλά και το θεσμικό πλαίσιο που διέπουν τις συγκεκριμένες συναλλαγές βρίσκεται σε ικανοποιητικό επίπεδο καθώς οι οδηγίες του ΟΟΣΑ έχουν υιοθετηθεί από όλα τα αναπτυσσόμενα κράτη με αποτέλεσμα να περιορίσουν σε μεγάλο βαθμό τα διαφυγόντα φορολογικά έσοδα. Βέβαια είναι γεγονός πως υφίστανται μερικές ακόμα εκκρεμότητες που έχουν να κάνουν με τις ενδεχόμενες μεταβολές οι οποίες είναι εφικτό να επέλθουν στο περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης καθώς επίσης και στη διαχείριση των μικρομεσαίων επιχειρήσεων. Επιπρόσθετα παρατηρείται ότι δεν υπάρχει ομοιογένεια στον έλεγχο της τιμής της συναλλαγής από τις φορολογικές αρχές. Επομένως, υπάρχουν πολλά περιθώρια βελτίωσης στην φορολογική αντιμετώπιση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Από την άλλη μεριά οι διοικήσεις των εταιριών θα πρέπει να είναι εξαιρετικά προσεκτικές στα θέματα συμμόρφωσης που θέτει η ενδοομιλική τεκμηρίωση, καθώς επιβάλλονται αυστηρά πρόστιμα

τόσο για τη μη υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών όσο και για τη μη τήρηση εμπειριστατωμένου φακέλου τεκμηρίωσης.

Θα πρέπει σε αυτό το σημείο να αναφέρουμε πως η εργασία ερευνάται μόνο σε θεωρητικό επίπεδο δίχως την χρήση ποσοτικών μεθόδων ή ερευνάς κάποιων συγκεκριμένων επιχειρήσεων. Συνεπώς μια πρόταση για μελλοντική είναι έρευνα να γίνει μια εμπειρική μελέτη σχετικά με την πιθανή βελτίωση στα φορολογικά έσοδα από την εφαρμογή των κατευθυντήριων οδηγιών του ΟΟΣΑ.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

• ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αθανασάκη Β., (2015), *Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στις χρηματοοικονομικές ενδοομιλικές συναλλαγές*, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, Τεύχος 112, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Μουστακης Ν.Γ., (2014), *Ενδοομιλικές τιμολογήσεις (Transfer Pricing)*, Εκδόσεις Ευθυνοι, Αθήνα.
- Μουστάκης Ν.Γ., (2009), *Ενδοομιλικές τιμολογήσεις μεταξύ πολυεθνικών επιχειρήσεων*, Εκδόσεις Ευθυνοι, Αθήνα.

- Νιφορόπουλος Κ.Ι., Ντρούκας Κ.Ν., (2019), *Ενδοομιλικές συναλλαγές: Θεωρία και πράξη*, Εκδόσεις Ριολος, Αθήνα.
- Παραμυθάς Θ., (2016), *Η ενδοομιλική τιμολόγηση (transfer pricing) στην ελληνική φορολογική πραγματικότητα και έννομη τάξη υπό το πρίσμα και των διεθνών εξελίξεων*, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, Σύλλογος Οικονομολόγων Λογιστών Νομού Θεσσαλονίκης, Θεσσαλονίκη.
- Τζίφας Γ., (2016), *Ενδοομιλικές συναλλαγές*, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, Τεύχος 2 , Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Τσουρουφλής Α., (2010), *Η ενδοομιλική τιμολόγηση*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

• ΔΙΕΘΝΗΣ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Baistrocchi E., Roxan I., (2013), *Resolving Transfer Pricing Disputes: A Global Analysis*, Cambridge University Press.
- Bakker A., Levey M.M., (2011), *Transfer Pricing and Dispute Resolution: Aligning Strategy and Execution*, IBFD.
- Beer S., Loerick J., (2015), *Profit shifting: Driver of transfer pricing and the potential of countermeasures*, Int Tax Public Finance, 22(3), pp. 426-251.
- Blair D.B., (2018), *Transfer Pricing Answer Book*, Practising Law Institute.
- Collier R., Andrus J.L., (2017), *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle After BEPS*, Oxford University Press.
- Eden L., (2001), *Taxes, transfer pricing and multinational enterprise, The Oxford Handbook in International Business*, Oxford University Press, Oxford.
- EFM, (2018), *Μέθοδοι τεκμηρίωσης*, Διαθέσιμο στο : https://efm.gr/ypiresies/tekmiriosi_end_synallagon/methodoi_tekmiriwsis/
- Feinschreiber R., (2015), *Transfer Pricing Methods: An application Guide*, John Wiley & Sons Inc.

- Henshall J., (2016), *Global Transfer Pricing: Principles and Practice*, 3rd Edition, Bloomsbury Professional.
- Hyde C.E., Choe C., (2005), *Keeping two sets of books: The relationship between tax and incentive transfer prices*, *Journal of Economics, Management and Strategy*, 14(1), pp. 112-145.
- King E., (2009), *Transfer Pricing and Corporate Taxation: Problems, Practical Implications and Proposed Solutions*, Springer.
- Lang M., Cottani G., Petruzzi R., Storck A., (2018), *Fundamentals of Transfer Pricing: A Practical Guide*, Wolters Kluwer.
- Levey M.M., Wrappe S.C., (2013), *Transfer Pricing: Rules, Compliance and Controversy*, 4th Edition, CCH Inc.
- Monsenego J., (2015), *Introduction to Transfer Pricing*, Wolters Kluwer Law & Business.
- Overesch M., (2006), *Transfer pricing of intrafirm sales as a profit shifting channel-evidence from German firm data*, *Centre for European Economic Research, Discussion*, 6(84), 55- 84.
- PWC, (2017), *Ανταλλαγή Πληροφοριών Κρατών ΕΕ και Ενδοομιλικές Συναλλαγές - Η Έκθεση Ανά Χώρα (BEPS CbC Report)*, Thessaloniki Tax Forum, 15 Νοεμβρίου, Θεσσαλονίκη.
- Raimondos-Moller P., Scharf K., (2002), *Transfer Pricing rules and competing governments*, *Oxford Economic Papers*, 54(2), pp. 230-246.
- Shon W., Konrad A.K., (2012), *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics (MPI Studies in Tax Law and Public Finance)*, Springer.
- Shor M., Chen H., (2009), *Decentralization, transfer pricing and taxis collusion*, *Contemporary Accounting Research*, 26(2), pp. 581-604.
- Solilova V., Nerudova S., (2018), *Transfer Pricing in SMEs: Critical Analysis and Practical Solutions (Contributions to Management Science)*, Springer.
- Treidler O., (2016), *The Arm's Length Principle In the Times of BEPS*, University of Wuerzburg.

- **ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- www.taxheaven.gr

- www.lawpost.gr