



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

Διπλωματική Εργασία

Τιμές Μεταβίβασης (Transferpricing): Μελέτη Περίπτωσης

της

Γιωργάκη Νικολίνας

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
στην

Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη, 2020

Γιωργάκη Νικολίνα, 2020 Η παρούσα εργασία αποτελεί αποκλειστική πνευματική εργασία του δημιουργού της, για τη συγγραφή της οποίας δε χρησιμοποιήθηκε ολόκληρο ή μέρος έργου, οι ιδέες και οι αντιλήψεις άλλου δημιουργού, χωρίς να γίνεται αναφορά στην πηγή προέλευσής τους.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η εργασία αυτή εκπονήθηκε στα πλαίσια του μεταπτυχιακού προγράμματος Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας.

Κάθε εργασία, όπως και αυτή, αποτελεί την ατομική προσπάθεια που καταβάλει ο φοιτητής για την απόκτηση του διπλώματος του. Η ένταση της προσπάθειας και της αφοσίωσης στο αποτέλεσμα προσδιορίζουν την ποιότητα της εργασίας που τελικά προκύπτει. Παρόλα αυτά, καμία εργασία δεν θα μπορούσε να υπάρξει χωρίς την εποικοδομητική συνεργασία του φοιτητή και του επιβλέποντος καθηγητή μέσω της οποίας δίνονται κατευθυντήριες γραμμές και συμβουλές, ώστε να ολοκληρωθεί επιτυχώς η προσπάθεια αυτή.

Έτσι, πρωτίστως, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή της εργασίας, για την πολύτιμη υποστήριξή του, τις παραγωγικές του υποδείξεις και συμβουλές του και την άμεση ανταπόκριση του στα ερωτήματα μου, συμβάλλοντας στο μέγιστο στην εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας.

Ακόμη, θα ήθελα να ευχαριστήσω το ακαδημαϊκό προσωπικό του μεταπτυχιακού προγράμματος της Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής, για τις γνώσεις και τις εμπειρίες που μου μετέδωσε σε όλη τη διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος.

Τέλος, θα ήθελα να εκφράσω εγκάρδιες ευχαριστίες προς τους γονείς μου και τους στενούς μου φίλους για την υπομονή τους και την υποστήριξη τους σε αυτό το δύσκολο εγχείρημα.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο επιχειρηματικός κόσμος, λόγω της παγκοσμιοποίησης των αγορών και της ανάπτυξης νέων συνεργασιών, αναπτύχθηκε με ταχύτατους ρυθμούς. Η ανάπτυξη αυτή οδήγησε τις εταιρίες να οργανωθούν στα πλαίσια ενός πολυεθνικού ομίλου, με σκοπό να ανταποκριθούν στις νέες προκλήσεις της αγοράς και να αποκτήσουν ισχυρή διεθνή οικονομική παρουσία. Έτσι, η επέκταση των ομίλων, οδήγησε στη ταυτόχρονη ανάπτυξη του όγκου των εσωτερικών τους συναλλαγών, ήτοι των ενδοομιλικών τους συναλλαγών (“TransferPricing”).

Οι όμιλοι, λόγω του διασυνοριακού χαρακτηριστικού που τους διέπει, πραγματοποιούν συναλλαγές σε διαφορετικά κράτη, με διαφορετικά φορολογικά συστήματα και διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές. Έτσι, η πιθανότητα οι όμιλοι να χρησιμοποιούν αυτό το ιδιαίτερο χαρακτηριστικό τους, με σκοπό να μετατοπίζουν τα κέρδη τους από χώρες με υψηλή φορολογία σε χώρες με χαμηλή, ώσπερ να μειώσουν τη φορολογική τους επιβάρυνση και να αυξήσουν τα κέρδη τους, κατέστησε επιτακτική την ανάγκη παρέμβασης από διεθνείς οργανισμούς, για τη διαμόρφωση ενός ενιαίου νομικού πλαισίου και τον έλεγχο των συναλλαγών αυτών. Έτσι, πλέον, οι ενδοομιλικές συναλλαγές αποτελούν θέμα, για το οποίο υπάρχουν νομικά πλαίσια, μέθοδοι και αρχές, οι οποίες έχουν υιοθετηθεί από την ελληνική νομοθεσία.

Στην παρούσα εργασία, παρουσιάζεται το ζήτημα του transferpricing, σε θεωρητικό, πρακτικό και νομικό επίπεδο, σε μια προσπάθεια κατανόησης όλων των πτυχών που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές, ως προς τη διαμόρφωση τους και την τεκμηρίωση τους.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	iii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	iv
ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΚΟΝΟΓΡΑΦΗΣΕΩΝ.....	vii

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικά.....	1
1.2 Αντικείμενο και σκοπός της παρούσας εργασίας.....	2
1.3 Δομή της παρούσας εργασίας.....	2

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑΣ

2.1 Εισαγωγικά.....	4
2.2 Μελέτες σχετικά με το «transfer pricing».....	4

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΟΥ TRANSFERPRICING

3.1 Εισαγωγικά.....	10
3.2 Εννοιολογικό πλαίσιο της ενδοτιμολογιακής πολιτικής.....	10
3.3 Οι σκοποί και οι στόχοι της ενδοτιμολογιακής πολιτικής.....	11

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

Η ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΤΟΥ TRANSFER PRICING

4.1 Εισαγωγικά.....	14
4.2 Η αρχή των ίσων αποστάσεων (The Arm's Length Principle).....	14
4.3 Μέθοδοι προσδιορισμού των τιμών μεταβίβασης.....	16
4.3 Συγκριτική ανάλυση ενδοομιλικών συναλλαγών.....	24

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

5.1 Εισαγωγικά.....	27
5.2 Διεθνές νομικό πλαίσιο.....	27
5.3 Ευρωπαϊκό νομικό πλαίσιο.....	30
5.4 Αναγκαιότητα τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών.....	31
5.5 Κανόνες τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών.....	31
5.6 Υπόχρεοι σε τεκμηρίωση τιμών μεταφοράς.....	32

5.7 Η έννοια της «Συνδεδεμένης» Επιχείρησης στην Ελληνική νομοθεσία.....	33
5.8 Εκθέσεις ανά Χώρα.....	35
5.9 Φάκελος τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών.....	36
5.10 Συνοπτικός πίνακας πληροφοριών.....	40
5.11 Μη πλήρης ή μη επαρκής φάκελος τεκμηρίωσης και ανακριβής ή ατελής συνοπτικός πίνακας πληροφοριών.....	40
5.12 Πρόστιμα-Κυρώσεις.....	41

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6ο

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

6.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις.....	43
6.2 Προσδιορισμός των ανεξάρτητων μεταβλητών.....	43
6.3 Επιλογή δείγματος και στοιχεία έρευνας.....	45
6.4 Σχεδιασμός δείκτη αυστηρότητας.....	46
6.5 Κατηγοριοποίηση των χωρών.....	47
6.6 Παρουσίαση των αποτελεσμάτων.....	47
6.7 Η περίπτωση της Ελλάδας.....	52

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	57
ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ.....	62

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΚΟΝΟΓΡΑΦΗΣΕΩΝ

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1 16

1ο	• Η διατύπωση της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων αναφέρεται στην 1η παράγραφο του άρθρου της Πρώτης Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ.
2ο	• Η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων θα μπορούσε να αποδοθεί εννοιολογικά ως αποτέλεσμα της προσπάθειας τήρησης κοινών μεταβλητών/παραδοχών (κοινών κανόνων) ή τη διαδικασία τιμολόγησης ανάμεσα σε συνδεδεμένα πρόσωπα και ανάμεσα σε ανεξάρτητα πρόσωπα
3ο	• Οι φορολογικές διοικήσεις δεν θα πρέπει επί της αρχής να θεωρούν ότι στις περιπτώσεις συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων γίνεται προσπάθεια διάβρωσης ή/και μεταφορά φορολογητέας ύλης.
4ο	• Ορισμένες φορές υπάρχει αντικειμενική δυσκολία για την επαλήθευση της αρχής των αποστάσεων. Απαιτούνται αναπροσαρμογές.
5ο	• Κοινή παραδοχή: Η αρχή των ίσων αποστάσεων είναι ορθή θεωρητικά δεδομένου ότι παρέχει την πλησιέστερη προσέγγιση των λειτουργιών της ανοικτής αγοράς.

Πίνακας 2..... 33

Πίνακας 3 38

Συναλλαγές υποκείμενες σε τεκμηρίωση	Συναλλαγές μη υποκείμενες σε τεκμηρίωση
Πρώτες ύλες	Ενδοομιλικά μερίσματα
Προϊόντα	Αμοιβές διοικητικού συμβουλίου
Εμπορεύματα	Σε περίπτωση παροχής/λήψης δανειοδότησης υποκείμενο σε τεκμηρίωση είναι το χρηματοοικονομικό έσοδο/κόστος
Δικαιώματα	Σε περίπτωση παροχής/λήψης εγγυοδότησης υποκείμενο σε τεκμηρίωση είναι το σχετικό κόστος/έσοδο
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	

Πίνακας 4..... 42

Πίνακας 5..... 44

Πίνακας 6..... 45

46

Πίνακας 7.....

Πίνακας 8..... 46

Πίνακας 9..... 47

Πίνακας 10..... 47

47

Πίνακας 11.....

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΧΗΜΑΤΩΝ

	17
Σχήμα 1.....	19
Σχήμα 2.....	20
Σχήμα 3.....	21
Σχήμα 4.....	23
Σχήμα 5.....	25
Σχήμα 6.....	26
Σχήμα 7.....	35
Σχήμα 8.....	53

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 1.....	49
Διάγραμμα 2.....	49
Διάγραμμα 3.....	51
Διάγραμμα 4.....	51
Διάγραμμα 5.....	52

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΧΑΡΤΩΝ

Χάρτης 1.....	49
---------------	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικά

Η ενδοτιμολογιακή πολιτική αποτελεί ένα από τα διαχρονικά φορολογικά ζητήματα παγκοσμίως, καθώς η ενοποίηση των αγορών και η αλληλεξάρτηση των εθνικών οικονομιών δημιούργησε την ανάγκη για τη δημιουργία πολυεθνικών ομίλων εταιρειών. Ο κύριος σκοπός δημιουργίας αυτής της πολιτικής, αν λάβει κανείς υπόψη του ότι οι πολυεθνικές εταιρίες πραγματοποιούν ενδοομιλικές συναλλαγές σε χώρες με διαφορετικά φορολογικά και νομικά συστήματα, αποτέλεσε η μετατόπιση των φορολογητέων κερδών σε χώρες με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές, ώστε να επιτευχθεί η μικρότερη δυνατή φορολογική επιβάρυνση. Η πρακτική αυτή αποτελεί την έννοια της ενδοτιμολογιακής πολιτικής ή του “transferpricing”, όπως έχει επικρατήσει διεθνώς.

Έτσι, το ενδεχόμενο οι οντότητες να χρησιμοποιούν το transferpricing, ώστε να επιτύχουν τη μείωση της συνολικής τους φορολογικής υποχρέωσης, κατέστησε επιτακτική την ανάγκη παρέμβασης διεθνών οργανισμών για την θέσπιση ενός νομικού πλαισίου που θα οριοθετεί και θα ελέγχει τις ενδοομιλικές συναλλαγές, με σκοπό την αποφυγή φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής των πολυεθνικών επιχειρήσεων. Με αυτόν τον τρόπο, η ενδοτιμολογιακή πολιτική αποτελεί ζήτημα για το οποίο υπάρχουν νομοθετικές οδηγίες και κατευθύνσεις, τις οποίες προτρέπει ο Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (Ο.Ο.Σ.Α.) να ακολουθήσουν τα κράτη-μέλη του στις τοπικές τους πρακτικές που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Σ’ αυτές τις χώρες συγκαταλέγεται και η Ελλάδα.

Η Ελλάδα είναι μια από τις χώρες όπου ενσωμάτωσε στην εθνική της νομοθεσία πρόσφατα με τον Νόμο 3728/2008, διατάξεις σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές, με σκοπό να ανταποκριθεί στις σύγχρονες απαιτήσεις. Μέχρι τότε υπήρχαν διατάξεις σχετικά με την υπερτιμολόγηση και την υποτιμολόγηση, οι οποίες είχαν περιορισμένη εφαρμογή τόσο για τους φορολογούμενους, όσο και για τις φορολογικές αρχές.

1.2 Αντικείμενο και σκοπός της παρούσας εργασίας

Το αντικείμενο της παρούσας εργασίας, όπως έχει ήδη αναφερθεί, είναι η μελέτη του ζητήματος του transferpricing.

Σκοπός της εργασίας αυτής είναι ηβέλτιστη προσέγγιση των πτυχών που αφορούν το transferpricing, ώστε ο αναγνώστης να αποκτήσει γνώση και αντικειμενικότητα σχετικά με αυτό το ζήτημα. Συγκεκριμένα, η εργασία αυτή στοχεύει στη κατανόηση της έννοιας και της μεθοδολογίας του transferpricing, που αποτελεί έννοια άρρηκτα συνδεδεμένη με την έννοια των ενδοομιλικών συναλλαγών, με τη βοήθεια βιβλιογραφικής επισκόπησης σε βιβλία, έρευνες και άρθρα.

Παράλληλα, γίνεται μια προσπάθεια παρουσίασης του θεσμικού πλαισίου που αφορά τις ενδοομιλικές συναλλαγές, τόσο σε διεθνές όσο και σε εθνικό επίπεδο, η οποία δείχνει ότι η έννοια της ενδοτιμολογιακής πολιτικής αποτελεί διαχρονικό ζήτημα σε εγχώριο και παγκόσμιο επίπεδο. Επίσης, μέσω της παρουσίασης του θεσμικού πλαισίου, το οποίο προβάλλει την ανάγκη τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών και τις υποχρεώσεις που πρέπει να τηρούν οι όμιλοι, αναδεικνύεται ο τρόπος δράσης των ελεγκτικών μηχανισμών σχετικά με τις συναλλαγές που αφορούν τα συνδεδεμένα μέρη.

1.3 Δομή της παρούσας εργασίας

Η παρούσα εργασία αποτελείται από επτά κεφάλαια.

Στο πρώτο και ουσιαστικά εισαγωγικό κεφάλαιο, παρουσιάζονται κάποιες εισαγωγικές παρατηρήσεις, το αντικείμενο, ο σκοπός, καθώς και η διάρθρωση της εργασίας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, παρατίθεται μια βιβλιογραφική επισκόπηση ερευνών και άρθρων που εξετάζουν το θέμα του transferpricing και των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Στο τρίτο κεφάλαιο, παρουσιάζεται η θεωρητική προσέγγιση του transferpricing. Συγκεκριμένα, αναφέρεται ο εννοιολογικός προσδιορισμός, καθώς και οι σκοποί και οι στόχοι.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, αναλύεται η έννοια της αρχής των ίσων αποστάσεων, η οποία αποτελεί βάση της ενδοτιμολογιακής πολιτικής, οι μέθοδοι στις οποίες

στηρίζεται η ενδοομιλική τιμολόγηση, καθώς και η συγκριτική ανάλυση των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Στο πέμπτο κεφάλαιο, γίνεται μια προσπάθεια συνολικής παρουσίασης του θεσμικού πλαισίου που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές σε διεθνές, ευρωπαϊκό και εγχώριο επίπεδο, καθώς και τους κανόνες τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών με αναφορά σε πρόστιμα και κυρώσεις σε περίπτωση μη τήρησης τους.

Στο έκτο κεφάλαιο, γίνεται μια έρευνα, στην οποία εξετάζεται το επίπεδο αυστηρότητας των κανόνων που διέπουν το transferpricing σε ευρωπαϊκό επίπεδο.

Στο έβδομο και τελευταίο κεφάλαιο, παρατίθενται τα τελικά συμπεράσματα, οι περιορισμοί που προέκυψαν στην εκπόνηση της παρούσας εργασίας, καθώς και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑΣ

2.1 Εισαγωγικά

Το ζήτημα του transfer pricing αποτέλεσε επίμαχο και διαχρονικό θέμα συζήτησης και έρευνας σε θεωρητικό και πρακτικό επίπεδο με πολλές αναλύσεις και αναφορές ως επί το πλείστον στη διεθνή αρθρογραφία. Πολλοί επιστήμονες κατέβαλαν τη δική τους προσπάθεια, ώστε να αναλύσουν τις αρχές, τις μεθόδους, τους κανόνες, την στρατηγική, καθώς και τις επιπτώσεις της ενδοτιμολογιακής πολιτικής. Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζεται μια επισκόπηση άρθρων και ερευνών σχετική με αυτό το ζήτημα.

2.2 Μελέτες σχετικά με το «transfer pricing»

O Brickley, ο Smith, και ο Zimmerman¹ (2020) επισήμαναν ότι η τιμή μεταφοράς διαμορφώνεται σύμφωνα με το κόστος ευκαιρίας, το οποίο μεγιστοποιεί την εταιρική αξία. Επίσης, τόνισαν ότι η διαμόρφωση των τιμών μεταφοράς χαρακτηρίζεται από ασυμμετρία πληροφόρησης, καθώς οι απαραίτητες πληροφορίες δεν κατέχονται από τα ανώτατα διοικητικά στελέχη, αλλά από τους μάνατζερ, οι οποίοι έχουν ισχυρά κίνητρα παραποίησης αυτών, με στόχο να επηρεάσουν τις τιμές μεταφοράς για τη μεγιστοποίηση των κέντρων κόστους τους μεμονωμένα και όχι σε επίπεδο ομίλου. Τέλος, υπογραμμίζεται ότι ανεξάρτητα της μεθόδου τιμολόγησης που ακολουθείται, το σημαντικό είναι να επιτρέπεται η πρόσβαση στην αγορά σε όλα τα κέντρα κόστους.

Η Karpenko² (2018) προσδιόρισε τα κύρια σημεία της συγκριτικής ανάλυσης σχετικά με το transfer pricing, καθώς παρατήρησε ότι υπάρχουν δυσκολίες στην λογιστική αντιμετώπιση των τιμών μεταβίβασης, λόγω της απουσίας του θεωρητικού πλαισίου σχετικά με τις μεθόδους συγκρισιμότητας των ενδοομιλικών συναλλαγών. Το συμπέρασμα που προέκυψε από αυτήν την έρευνα της ήταν ότι η συγκριτική

¹Brickley J., Smith C. and Zimmerman J. (2020), “Transfer Pricing and the Control of Internal Corporate Transactions”, *Journal of applied corporate finance*, Vol. 32 (1), pp. 120-127

²Karpenko I. (2018), “Comparability Analysis in Transfer Pricing”, Vol. 79 (1), pp. 87-92

ανάλυση για να είναι εμπειριστατωμένη απαιτεί διεθνείς και εναλλακτικές βάσεις δεδομένων.

Ο Klassen, ο Lisowsky και ο Mescall³ (2017) χρησιμοποιώντας δείγμα από διακόσιες δέκα εννέα (219) πολυεθνικές εταιρείες, κατάφεραν να τεκμηριώσουν ότι ορισμένες επιχειρήσεις χαράζουν την ενδοομιλική τους πολιτική με σκοπό την ελαχιστοποίηση του φορολογικού βάρους, αλλά και ότι όλο και περισσότερες είναι οι επιχειρήσεις που επικεντρώνονται στην φορολογική τους συμμόρφωση. Ειδικότερα, οι οντότητες που εστιάζουν τη προσοχή τους στη μείωση του φορολογικού βάρους επιτυγχάνουν χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή κατά μέσο όρο 4,1%, ενώ οι επιχειρήσεις που επικεντρώνονται στη φορολογική τους συμμόρφωση πετυχαίνουν υψηλότερο φορολογικό συντελεστή κατά μέσο όρο 3,8% σε σχέση με τις οντότητες που δεν έχουν θέσει κανέναν από τους παραπάνω στόχους. Τέλος, διαπιστώθηκε ότι υπάρχει υψηλή φορολογική εξοικονόμηση σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές, όταν υπάρχει συνδυασμός μεταξύ υψηλών εισοδημάτων από το εξωτερικό, φορολογικών παράδεισων και δραστηριοτήτων Έρευνας και Ανάπτυξης με μια στρατηγική που σκοπεύει στη φορολογική ελάφρυνση.

Ο Mckinley και ο Owsley⁴ (2013) εξέτασαν θεωρητικά τη σχέση μεταξύ της ενδοομιλικής τιμολόγησης και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης, τονίζοντας την σημασία, αλλά κυρίως τη δυσκολία τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Η δυσκολία αυτή πηγάζει από την διαφορετική κρίση και ερμηνεία των γεγονότων που εμφανίζονται στην ανάλυση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Αυτή η διαφορετικότητα σχετίζεται με τα αντικρουόμενα συμφέροντα των φορολογούμενων, οι οποίοι επιδιώκουν τη μείωση των φορολογητέων κερδών και την ελαχιστοποίηση του φορολογικού βάρους και των φορολογικών ελεγκτικών αρχών, οι οποίες στοχεύουν στην αύξηση των φορολογικών εσόδων. Έτσι, συμπεράναν ότι η ενδοτιμολογιακή πολιτική αποτελεί ένα ζήτημα, το οποίο απαιτεί προσοχή ως προς τον σχεδιασμό και την φορολογική της συμμόρφωση, λόγω των αυξημένων ελεγκτικών διαδικασιών από τις φορολογικές αρχές.

³Klassen K., Lisowsky P. και Mescall D. (2017), "Transfer Pricing: Strategies, Practices, and Tax Minimization", Contemporary Accounting Research, Vol. 34 (1), pp. 1-48

⁴Mckinley J. and Owsley J. (2013), "Transfer pricing and its effect on financial reporting", Journal of Accountancy, Vol. 216 (4), pp. 50-54

Ο Becker και οFuest⁵ (2012) υποστήριξαν ότι η μεταφορά του φορολογητέου εισοδήματος σε φορολογικούς παράδεισους μπορεί να είναι σε έναν βαθμό επιτρεπτή. Το επιχείρημα που προέβαλαν έγκειται στο γεγονός ότι το αυστηρό νομοθετικό πλαίσιο, ο συνεχής έλεγχος και η επιτήρηση, θα οδηγήσουν αναπόφευκτα σε επιθετικό ανταγωνισμό με μεταβολές των φορολογικών τους συντελεστών από τις χώρες με τα ευνοϊκά φορολογικά συστήματα.

Μια διαφορετική οπτική παρουσιάστηκε από τον Alfons⁶ (2009) πραγματοποίησε μια έρευνα, αντλώντας στοιχεία από τις άμεσες ξένες επενδύσεις, με σκοπό να διερευνήσει τη περίπτωση μεταφοράς κερδών των πολυεθνικών εταιρειών στις θυγατρικές εταιρείες τους με έδρα την Γερμανία. Πράγματι, η έρευνα έδειξε ότι οι περισσότεροι όμιλοι μετέφεραν τα φορολογητέα τους κέρδη σε γερμανικές θυγατρικές εταιρείες, εφόσον ο φορολογικός συντελεστής της Γερμανίας ήταν χαμηλότερος από αυτόν της έδρας τους.

Ο Bartelsman και ο Beetsma⁷ (2003), οι οποίοι χρησιμοποιώντας ως δείγμα τα κράτη-μέλη του ΟΟΣΑ, έδειξαν ότι λόγω των διαφορετικών φορολογικών συντελεστών, επιτυγχάνεται μετατόπιση των φορολογητέων κερδών. Επίσης, διαπίστωσαν ότι μια σημαντική εκροή φορολογητέων εσόδων από μια αύξηση του φορολογικού συντελεστή θα μπορούσε ουσιαστικά να χαθεί, λόγω της δυνατότητας μετατόπισης του φορολογητέου εισοδήματος.

Μια ανάλογη έρευνα έγινε το ίδιο έτος από τονClausing⁸(2003) χρησιμοποίησε μηνιαία στοιχεία σχετικά με τις τιμές του διεθνούς εμπορίου στις Η.Π.Α. για το χρονικά διάστημα 1997-1999 με σκοπό να ερευνήσει την φορολογική επίδραση στις τιμές μεταβίβασης. Τα ευρήματα της έρευνάς του έδειξαν ότι οι τιμές μεταφοράς επηρεάζονται άμεσα από στρατηγικές ελαχιστοποίησης φορολογικού βάρους των πολυεθνικών εταιρειών, καθώς η σχέση μεταξύ των φορολογικών συντελεστών και των τιμών μεταφοράς ήταν στατιστικά σημαντική. Τα αποτελέσματα αυτά ήταν συνεπή με τις θεωρητικές βιβλιογραφικές προσεγγίσεις σχετικά με τον εκτοπισμό των φορολογητέων κερδών λόγω φορολογητέων κίνητρων.

⁵ Becker J. and Fuest C. (2012), “Transfer Pricing Policy and the Intensity of Tax Rate Competition”, *Economics Letters*, Vol. 117 (1), pp. 146-148

⁶ Alfons W.(2009), “Profit Shifting in the EU: Evidence from Germany”, Vol. 16 (3), pp. 1-24

⁷ Bartelsman E. and Beetsma R. (2003), “Why Pay More? Corporate Tax Avoidance through Transfer Pricing in OECD Countries”, *Journal of Public Economics*, Vol. 87 (10), pp. 2225-2252

⁸ Clausing K.(2003), “Tax-motivated transfer pricing and US intrafirm trade prices”, *Journal of Public Economics*, Vol. 87 (10), pp. 2207–2223

Μια άλλη σημαντική έρευνα διεξήχθη από τον Swenson⁹ (2001), ο οποίος μελέτησε τις τιμές μεταφοράς συγκεκριμένων προϊόντων που εισήχθησαν στις Η.Π.Α. από ξένες χώρες για το διάστημα 1981-1988, με σκοπό να ερευνηθεί την επίδραση των φορολογικών συντελεστών και δασμών στη ενδοοικονομική τιμολόγηση, καθώς και την επίδραση των τιμών μεταφοράς στα φορολογητέα κέρδη. Ο Swenson διαπίστωσε ότι οι φορολογικοί συντελεστές και οι δασμοί αποτελούν καθοριστικούς παράγοντες στη διαμόρφωση της τιμής μεταφοράς, καθώς και ότι η χειραγώγηση των τιμών μεταβίβασης οδηγούν στη μεταβολή των φορολογικών υποχρεώσεων των πολυεθνικών εταιρειών.

Μια δεκαετία νωρίτερα, ο Grubert και τον Mutti¹⁰ (1991) οποίοι ερεύνησαν τη δραστηριότητα των πολυεθνικών εταιρειών των Η.Π.Α. Η έρευνα αυτή περιλάμβανε τη δυνατότητα μεταφοράς κερδών από χώρες με υψηλή φορολογία σε χώρες με χαμηλή, το φορολογικό αντίκτυπο στη κατανομή του πραγματικού κεφαλαίου, καθώς και την επίδραση των φορολογικών αυτών πρακτικών στους κανόνες διεθνούς εμπορίου που προσβέβουν οι Ηνωμένες Πολιτείες. Η παρούσα έρευνα στηρίχθηκε σε δείγμα στοιχείων που προέρχονταν από τριάντα τρεις (33) χώρες και έδειξε ότι οι φόροι έχουν σημαντικό αντίκτυπο στον τρόπο που λειτουργούν οι πολυεθνικές εταιρείες. Συγκεκριμένα παρατηρήθηκαν περισσότερες εξαγωγές σε χώρες χαμηλού φορολογικού συντελεστή από ότι εισαγωγές, με σκοπό τη μετατόπιση του εισοδήματος, καθώς και ότι υπάρχει αρνητική σχέση μεταξύ των φορολογικών συντελεστών και των δηλούμενων φορολογητέων εισοδημάτων. Συνεπώς, όσο αυξάνεται ο φορολογικός συντελεστής τόσο τείνουν να μειώνονται τα φορολογητέα κέρδη. Παρόλα αυτά, επισημαίνεται ότι θα πρέπει να προστεθούν περισσότεροι παράμετροι, ώστε τα αποτελέσματα της έρευνας να είναι πιο ακριβή.

Ενώ, ο Eden¹¹ (1983) δίνοντας αρχικά τον ορισμό της τιμής μεταφοράς, αναφέρει ότι η τιμή μεταφοράς αποτελεί συνάρτηση της φορολογικής διαφοράς των χωρών που συναλλάσσονται. Ο Eden πραγματοποιώντας μια ανάλυση με τη βοήθεια του μοντέλου της μερικής ισορροπίας, θέλησε να δείξει την ουσιαστική επίδραση των δασμών του Καναδά στη τιμή μεταφοράς. Συμπέρανε λοιπόν, ότι οι πολυεθνικές

⁹ Swenson D. (2001), "Tax Reforms and Evidence of Transfer Pricing", National Tax Journal, Vol. 54 (1), pp. 7-26

¹⁰ Grubert H. and Mutti J. (1991), "Taxes, Tariffs and Transfer Pricing in Multinational Corporate Decision Making", The Review of Economics and Statistics, Vol. 73 (2), pp. 285-293

¹¹ Eden L. (1983), "Transfer Pricing Policies under Tariff Barriers", The Canadian Journal of Economics, Vol. 16 (4), pp. 669-685

εταιρίες μπορούν να εξαλείψουν τις δασμολογικές επιπτώσεις, αλλάζοντας τον όγκο των συναλλαγών τους.

Ο Horst¹² (1971) βασιζόμενος στις αρχές της οικονομικής θεωρίας, διερεύνησε μια υποθετική μονοπωλιακή επιχείρηση, η οποία πωλούσε σε δύο αγορές ταυτόχρονα μέσω της πρακτικής του transferpricing, προσαρμοσμένη σε ένα σύνολο φορολογικών συντελεστών, με σκοπό να δείξει τη δυνατότητα των ομίλων να μεγιστοποιούν τα κέρδη μετά φόρων σε επίπεδο ομίλου, μέσω του εκτοπισμού των κερδών σε χώρες με ευνοϊκά φορολογικά καθεστάτα. Από την άλλη, ο Abdel-Khalik και ο Lusk¹³ (1974) προσπάθησαν να εκτιμήσουν τη φύση και το πεδίο εφαρμογής των κυριότερων μοντέλων transferpricing που είχαν αναπτυχθεί εκείνη την εποχή, κατηγοριοποιώντας τα με βάση την οικονομική θεωρία της επιχείρησης, τα μαθηματικά μοντέλα προγραμματισμού και άλλες αναλυτικές προσεγγίσεις.

Ο Hirshleifer¹⁴ (1956) υποστήριξε ασκώντας κριτική στα παραπάνω άρθρα, ότι η τιμή μεταφοράς δεν θα ήταν ορθό να καθοριστεί με βάση τις τιμές αγοράς, καθώς αυτές θα ήταν ορθές, μόνο στη περίπτωση που τα προϊόντα συναλλάσσονται σε συνθήκες τέλει ανταγωνισμού. Με αυτόν τον τρόπο, αναφέρει χαρακτηριστικά ότι σε μια πλήρη ανταγωνιστική αγορά, η κατάλληλη τιμή μεταφοράς είναι η τιμή αγοράς, ενώ σε μια αγορά που δεν εντάσσεται στις συνθήκες του τέλει ανταγωνισμού ή στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει διαθέσιμη αγορά, η τιμή μεταφοράς πρέπει να είναι το οριακό κόστος ή κάποια τιμή μεταξύ οριακού κόστους και της αγοραίας τιμής. Παρόμοια άποψη εκφράζουν ο Gould¹⁵, ο Dopuch και ο Drake¹⁶ (1964).

Ενώ, ο Cook¹⁷ και ο Dean¹⁸ (1955), από τους οποίους έγινε η πρώτη προσπάθεια για την θεωρητική ανάλυση του transferpricing, επισήμαναν τη σημαντικότητα της καθιέρωσης μια κατάλληλης τιμής μεταφοράς, έτσι ώστε τα

¹² Horst T. (1971), "The Theory of the Multinational Firm: Optimal Behavior under Different Tariff and Tax Rates", *Journal of Political Economy*, Vol. 79 (5), pp. 1059-1072

¹³ Abdel-Khalik R. and Lusk E. (1974), "Transfer Pricing-A Synthesis", *The Accounting Review*, Vol. 49 (1), pp. 8-23

¹⁴ Hirshleifer J. (1956), "On the economics of Transfer Pricing", *The Journal of Business*, Vol. 29 (3), pp. 172-184

¹⁵ Gould J. (1964), "Internal pricing in firms when there are costs of using an outside market", *Journal of Business*, Vol. 37 (1), pp. 61-67

¹⁶ Dopuch N. and Drake D. (1964), "Accounting Implications of a mathematical programming approach to the transfer pricing problem", *The Journal of Accounting Research*, Vol. 2 (1), pp. 10-24

¹⁷ Cook P. (1955), "Decentralization and the Transfer Price Problem", *The Journal of Business*, Vol. 28 (2), pp. 87-94

¹⁸ Dean J. (1955), "Decentralization and Intra-company pricing", *The Journal of Business*, Vol. 33 (4), pp. 65-74

κέντρα κόστους, όπως αναφέρονταν τα συνδεδεμένα μέρη, να συμβάλουν στην κερδοφορία σε επίπεδο ομίλου και όχι μεμονωμένα. Έτσι, ο Cook και ο Deapρότειναν ως κατάλληλες τιμές μεταφοράς, τις τιμές που διαμορφώνονται με τις δυνάμεις της αγοράς.

Γίνεται σαφές ότι το ζήτημα του transferpricing με την πάροδο των χρόνων γίνεται όλο και πιο πολύπλοκο. Αρχικά, αυτό που απασχόλησε τους επιστήμονες ήταν ο προσδιορισμός της τιμής μεταφοράς, έπειτα η σχέση της ενδοτιμολογιακής πολιτικής με τα διαφυγόντα φορολογικά έσοδα και σήμερα η απόκτηση επαρκούς πληροφόρησης για τη διαμόρφωση κατάλληλων τιμών μεταφοράς και την επαρκή τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Είναι λοιπόν σημαντικό να ενισχυθεί το νομικό πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών και να διερευνηθεί ο ρόλος των ελεγκτικών αρχών, ώστε να υπάρχει ένα ενιαίο διεθνές νομοθετικό πλαίσιο με διεθνείς και εναλλακτικές βάσεις δεδομένων, καθώς οι επιχειρήσεις όσο βρίσκουν πρόσφορο έδαφος θα συνεχίζουν να καταφεύγουν σε λύσεις που υποκρύπτουν φοροαποφυγή, με στόχο την μεγιστοποίηση της κερδοφορίας τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΟΥ TRANSFERPRICING

3.1 Εισαγωγικά

Στο παρόν κεφάλαιο, γίνεται μια προσπάθεια ανάλυσης των βασικών εννοιών και ερωτημάτων που προκύπτουν σχετικά με το transferpricing. Συγκεκριμένα, δίνεται ο ορισμός της τιμής μεταφοράς και της ενδοομιλικής συναλλαγής και κάποια ενδεικτικά παραδείγματα αυτών. Επίσης, αναλύονται οι σκοποί, καθώς και οι στόχοι του transferpricing.

3.2 Εννοιολογικό πλαίσιο της ενδοτιμολογιακής πολιτικής

Η έννοια της ενδοτιμολογιακής πολιτικής ή όπως έχει επικρατήσει διεθνώς ως η έννοια του “transferpricing”, αφορά τον προσδιορισμό της χρηματικής αξίας για κάθε συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων και σχετίζεται με κάθε είδους εμπορική πράξη.

Συγκεκριμένα, η ύπαρξη της ενδοτιμολογιακής πολιτικής προϋποθέτει την ύπαρξη ενός ομίλου, δηλαδή μια μητρική εταιρία μαζί με όλες τις θυγατρικών της¹⁹, που λειτουργούν ως μια ενιαία οικονομική οντότητα και αναφέρεται στη τιμή που μια οντότητα χρεώνει σε μια συνδεδεμένη της, η οποία θα διέφερε αν η αντισυμβαλλόμενη ήταν ανεξάρτητη.

Η έννοια του συνδεδεμένου μέρους ορίζεται από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 24 «Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών», το οποίο αναφέρει ότι: «ως συνδεδεμένο μέρος νοείται πρόσωπο ή οντότητα που συνδέεται με την αναφέρουσα οντότητα, δηλαδή την οντότητα η οποία καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις».

Επίσης, ορίζεται η έννοια της συναλλαγής συνδεδεμένων μερών ως μια μεταφορά πόρων, υπηρεσιών ή δεσμεύσεων μεταξύ συνδεδεμένων μερών, με επιβάρυνση ή μη ανάλογου τιμήματος²⁰. Ο έλεγχος συναλλαγών αυτών είναι

¹⁹ ΔΠΧΑ 10, Προσάρτημα Α

²⁰ ΔΛΠ 24, παρ. 9

σημαντικός, καθώς αυτές επεκτείνονται σε ποσοστό 60% των συναλλαγών του ομίλου.

Οι συναλλαγές των συνδεδεμένων μερών του ομίλου αφορούν διάφορες εμπορικές πράξεις. Κάποιες από αυτές αφορούν²¹:

- Αγορές ή πωλήσεις αγαθών, ακινήτων και άλλων περιουσιακών στοιχείων
- Παροχή ή λήψη υπηρεσιών
- Μισθώσεις
- Μεταβίβαση έρευνας και ανάπτυξης
- Μεταβιβάσεις βάσει συμβάσεων παραχώρησης δικαιωμάτων
- Μεταβιβάσεις βάσει χρηματοδοτήσεων
- Προβλέψεις για εγγυήσεις ή εξασφαλίσεις
- Ο διακανονισμός των υποχρεώσεων για λογαριασμό της οικονομικής οντότητας ή από την οικονομική οντότητα για λογαριασμό ενός τρίτου μέρους.

Τέλος, η ενδοτιμολογιακή πολιτική αποτελεί ένα σημαντικό ζήτημα για το ευρύτερο επενδυτικό κοινό, καθώς πρόκειται για ένα μέσο, το οποίο συμβάλλει στον εκτοπισμό του εισοδήματος από πολυεθνικές εταιρίες σε χώρες με χαμηλούς ή μηδαμινούς φορολογικούς συντελεστές, με σκοπό την χαμηλότερη δυνατή φορολογική επιβάρυνση του ομίλου. Το ζήτημα παρακολουθείται στενά, από πληθώρα ρυθμιστικών αρχών, αλλά και από τις εκάστοτε κυβερνήσεις, προκειμένου να επιβάλλονται κανόνες, όταν απαιτείται, αλλά και να διενεργούνται έλεγχοι στις οντότητες που καταφεύγουν σε αυτού του είδους συναλλαγές.

3.3 Οι σκοποί και οι στόχοι της ενδοτιμολογιακής πολιτικής

Οι σκοποί της ενδοτιμολογιακής πολιτικής εμπίπτουν σε τρεις κατηγορίες: (α) φορολογικοί, (β) εσωτερικοί, οι οποίοι σχετίζονται με τη διοίκηση της επιχείρησης και (γ) διεθνείς ή λειτουργικοί σκοποί.²²

²¹ ΔΛΠ 24, παρ. 21

²² Οι επιμέρους στόχοι της ενδοτιμολογιακής πολιτικής είναι :

- 1) Διαχείριση δασμών εμπορίου
- 2) Προσαρμογή στα εθνικά φορολογικά πλαίσια
- 3) Διαχείριση φορολογητέας ύλης
- 4) Αποτίμηση απόδοσης
- 5) Κίνητρα
- 6) Προώθηση επίτευξης στόχων
- 7) Ανταγωνιστικό πλεονέκτημα στην αγορά

(Α) Φορολογικοί σκοποί

Το transfer pricing θεωρείται συχνά ως μέσο διαχείρισης της φορολογικής επιβάρυνσης του ομίλου. Συγκεκριμένα, οι πολυεθνικές μεταφέρουν τα κέρδη τους σε χώρες που έχουν χαμηλούς ή μηδενικούς φορολογικούς συντελεστές, με σκοπό τόσο την εξασφάλιση μεγαλύτερου κέρδους, όσο και την χαμηλότερη φορολογική οφειλή. Δεδομένου ότι η τιμή μεταφοράς δεν διαμορφώνεται στις συνθήκες ελεύθερης αγοράς, δηλαδή με βάση τη προσφορά και τη ζήτηση, οι όμιλοι έχουν την δυνατότητα με την κατάλληλη ενδοτιμολογιακή πολιτική να μεταβάλλουν το φορολογητέο τους κέρδος.

(Β) Εσωτερικοί σκοποί

Πολλές φορές, οι προσωπικοί στόχοι των διοικητικών στελεχών επηρεάζουν τη λήψη αποφάσεων σχετικά με την τιμολογιακή πολιτική. Έτσι, οι επιχειρήσεις επιδιώκουν να προωθήσουν ένα δίκαιο σύστημα αξιολόγησης επιδόσεων παράλληλα με τη παροχή κίνητρων στα στελέχη τους, ώστε να υπάρξει συμφωνία μεταξύ των στόχων της διοίκησης και των στόχων του ομίλου.²³

Επίσης, μέσω της ενδοτιμολογιακής πολιτικής, οι επιχειρήσεις δίνουν κίνητρα στα στελέχη των επιχειρήσεων να προμηθεύονται πρώτες ύλες ή εμπορεύματα που χρειάζονται για τη παραγωγική τους διαδικασία από συσχετιζόμενες ή θυγατρικές επιχειρήσεις, ώστε να ικανοποιούνται οι στόχοι σε επίπεδο ομίλου και όχι σε επίπεδο θυγατρικής. Αυτό επιτυγχάνεται με τρόπο τέτοιο ώστε τα στελέχη, που είναι επιφορτισμένα με τις προμήθειες της επιχείρησης, να μην υφίστανται απώλειες σε σχέση με τους προσωπικούς τους στόχους.

(Γ) Διεθνείς ή λειτουργικοί σκοποί

Ο πιο σημαντικός σκοπός του transfer pricing είναι η διατήρηση ή η δημιουργία ανταγωνιστικής πλεονεκτικής θέσης στην αγορά. Συνεπώς, και οαπώτερος

-
- 8) Αντιμετώπιση περιορισμών στη διαχείριση ρευστότητας
 - 9) Ελαχιστοποίηση κινδύνου πληθωρισμού
 - 10) Διαχείριση συναλλαγματικών ισοτιμιών

²³Cravens K. (1997), "Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy of Multinational Firms", *International Business Review*, Vol.6 (2), pp. 127-145

σκοπός των πολυεθνικών ομίλων θα πρέπει να είναι η ανταγωνιστική τους ικανότητα στα πλαίσια της παγκόσμιας αγοράς. Αυτό μπορεί να γίνει με τη στρατηγική της διαφοροποίησης ή αν μια επιχείρηση αποτελέσει προμηθευτή χαμηλού κόστους για μια συνδεδεμένη της. Ειδικότερα, η κατάλληλη τιμή μεταφοράς μπορεί να επιτρέψει σε μια θυγατρική να εισέλθει στην αγορά με μια ανταγωνιστική τιμή ή να επιτρέψει σε έναν ηγέτη της αγοράς να θεσπίσει μειώσεις τιμών, λόγω της μειωμένης ζήτησης ή γενικότερα κακών οικονομικών συνθηκών σε μια συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή.

Σε συνδυασμό με τους εσωτερικούς σκοπούς, η ενδοτιμολογιακή πολιτική μπορεί να βοηθήσει στη διαχείριση συναλλαγματικών ισοτιμιών και των διακυμάνσεων του πληθωρισμού. Αξίζει να σημειωθεί σε αυτό το σημείο ότι η ενδοτιμολογιακή πολιτική δεν αντικαθιστά την αντιστάθμιση και άλλες τεχνικές διαχείρισης, αλλά αντιθέτως είναι ένας τρόπος με τον οποίο ο όμιλος μπορεί να ελέγξει εσωτερικά αυτές τις διακυμάνσεις σε επίπεδο αξιολόγησης, κινήτρων και εξωτερικών τιμών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

Η ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΤΟΥ TRANSFER PRICING

4.1 Εισαγωγικά

Σε αυτήν την ενότητα εξετάζεται η λογιστική αντιμετώπιση του transfer pricing, δηλαδή τον τρόπο με τον οποίο διαμορφώνεται η τιμή μεταφοράς. Ειδικότερα, αναλύεται η αρχή των ίσων αποστάσεων και περιγράφονται αναλυτικά οι μέθοδοι, οι οποίες στηρίζονται στην παραπάνω αρχή και χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό της τιμής μεταβίβασης.

4.2 Η αρχή των ίσων αποστάσεων (The Arm's Length Principle)

Η αρχή των ίσων αποστάσεων²⁴ αποτελεί το διεθνές πρότυπο τιμολόγησης τιμών μεταφοράς που έχει συμφωνηθεί από τις χώρες-μέλη του Ο.Ο.Σ.Α. να χρησιμοποιείται για φορολογικούς σκοπούς από τους ομίλους και τις φορολογικές διοικήσεις.²⁵ Αυτή συγκεκριμένα ορίζεται στο Άρθρο 9 της σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. και αναφέρει:

*«όταν στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων, δημιουργούνται ή επιβάλλονται συνθήκες ή 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».*²⁶

Αναλυτικότερα, οι συνθήκες των συναλλαγών μεταξύ ανεξάρτητων οντοτήτων καθορίζονται από τις δυνάμεις της αγοράς, δηλαδή την προσφορά και τη ζήτηση, ενώ οι συνθήκες των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών δεν καθορίζονται με τον ίδιο τρόπο. Αυτό δεν σημαίνει ότι είναι αυθαίρετες, αλλά

²⁴ Στη βιβλιογραφία αναφέρεται και ως αρχή της ελεύθερης αγοράς και ως η αρχή της ανοικτής αγοράς

²⁵ OECD (2017), "Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administration"

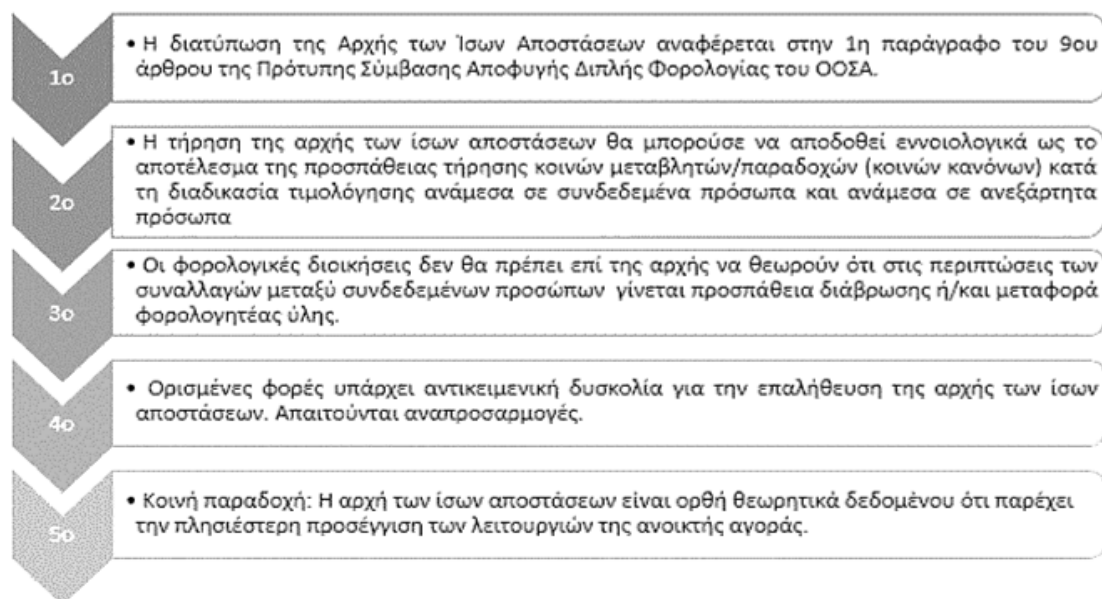
²⁶ OECD (2017), "Model Tax Convention", Art. 9, Par. 1

καθορίζονται με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Έτσι, με την αρχή αυτή απαιτείται η πραγματοποίηση ελεγχόμενων συναλλαγών συνδεδεμένων μερών σε τιμές αγοράς, δηλαδή οι όμιλοι πρέπει να συμφωνήσουν τις ελεγχόμενες ενδοομιλικές τους συναλλαγές με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις που θα είχαν συμφωνηθεί με ανεξάρτητες οντότητες. Συνεπώς, αν η τιμή μεταβίβασης δεν αντικατοπτρίζει την αγοραία τιμή, δεν είναι σύμφωνη με την αρχή.

Παρόλα αυτά, οι φορολογικές διοικήσεις δε θα πρέπει να υποθέτουν εξαρχής ότι οι συνδεδεμένες οντότητες έχουν προσπαθήσει να χειραγωγήσουν τα κέρδη τους, καθώς μπορεί να υπάρχει δυσκολία στον προσδιορισμό της τιμής μεταβίβασης λόγω απουσίας αντιπροσωπευτικής αγοραίας τιμής ή όταν πρόκειται για μια συναλλαγή που λαμβάνει χώρα σε ένα πλαίσιο μιας ιδιαίτερης στρατηγικής πολιτικής. Έτσι, είναι σημαντικό να λαμβάνονται υπόψιν και αυτές οι ιδιάζουσες περιπτώσεις και να γίνονται οι κατάλληλες προσαρμογές, ώστε να δημιουργούνται όμοιες συνθήκες σύγκρισης και επαλήθευσης με αυτές της αρχής.

Υπάρχουν αρκετοί αντικειμενικοί λόγοι, για τους οποίους οι χώρες-μέλη του Ο.Ο.Σ.Α. έχουν υιοθετήσει την αρχή των ίσων αποστάσεων. Ο βασικός λόγος είναι ότι η αρχή των ίσων αποστάσεων παρέχει ισότητα φορολογικής μεταχείρισης μεταξύ των συνδεδεμένων και ανεξάρτητων οντοτήτων, καθώςτις θέτει σε μία ισότιμη βάση για φορολογικούς σκοπούς, αποφεύγοντας τη δημιουργία φορολογικών πλεονεκτημάτων ή μειονεκτημάτων που διαφορετικά θα αλλοίωναν τις σχετικές ανταγωνιστικές θέσεις για κάθε είδους οντότητα.

Πίνακας 1²⁷: Κυριότερα σημεία της αρχής των ίσων αποστάσεων



Πηγή: www.taxheaven.gr

4.3 Μέθοδοι προσδιορισμού των τιμών μεταβίβασης

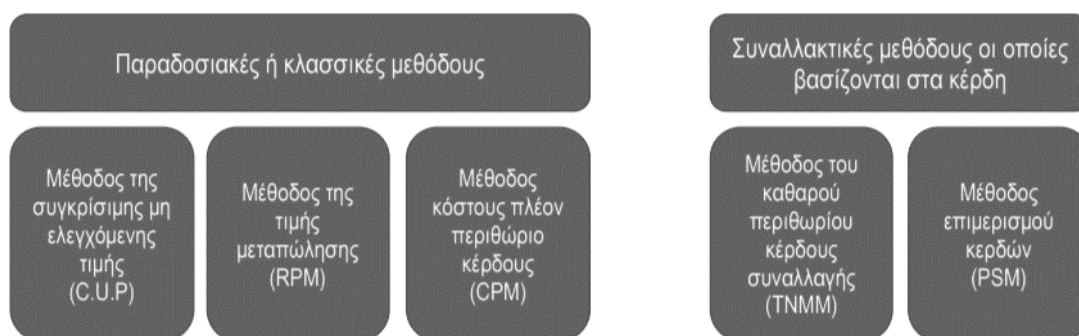
Σ' αυτήν την ενότητα περιγράφονται οι μέθοδοι του transferpricing, οι οποίες διασφαλίζουν ότι οι ελεγχόμενες συναλλαγές, δηλαδή οι συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων μερών, συμμορφώνονται με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Παρόλα αυτά, αξίζει να σημειωθεί ότι οι μέθοδοι προσδιορισμού τιμών μεταβίβασης δεν είναι καθοριστικές από μόνες τους, καθώς εάν για παράδειγμα μια συνδεδεμένη επιχείρηση εκτιμήσει ένα συνολικό ποσό εισοδήματος που εμπίπτει στην αρχή των ίσων αποστάσεων, αλλά χωρίς την ρητή χρήση μιας από τις αναγνωρισμένες μεθόδους μεταβιβαστικής τιμολόγησης, αυτό δεν σημαίνει ότι η τιμολόγηση της θα πρέπει αυτόματα να θεωρείται ότι δε πληρεί τις προϋποθέσεις της αρχής και ενδέχεται να μην υπάρχει λόγος για προσαρμογές.

Υπάρχουν πολλές μέθοδοι που οι πολυεθνικές επιχειρήσεις και οι φορολογικές διοικήσεις μπορούν να χρησιμοποιήσουν για να καθορίσουν την ακριβή τιμολόγηση μεταφοράς για συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Ο Ο.Ο.Σ.Α. περιγράφει πέντε (5) μεθόδους τιμολόγησης μεταφοράς που μπορούν να χρησιμοποιήσουν τόσο οι πολυεθνικές, όσο και οι φορολογικές διοικήσεις.

²⁷Ντρούκας Κ. (2017), «Φάκελος ενδοομιλικών συναλλαγών-Αρχή των Ίσων Αποστάσεων»

Συγκεκριμένα, υπάρχουν δύο (2) βασικές κατηγορίες μεθόδων, οι παραδοσιακές μέθοδοι και οι μέθοδοι συναλλακτικών κερδών. Οι παραδοσιακές μέθοδοι αποτελούνται από τη μέθοδο της συγκρίσιμης τιμής (ComparableUncontrolledPrice), της μεταπώλησης (ResalePriceMethod) και του κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (CostPlusMethod) και οι μέθοδοι συναλλακτικών κερδών, οι οποίες αφορούν τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TransactionalNetMarginMethod) και του επιμερισμού κερδών (ProfitSplitMethod).

Η καταλληλότερη μέθοδος πρέπει να επιλέγεται λαμβάνοντας υπόψη τα γεγονότα και τις περιστάσεις. Οι όμιλοι θα πρέπει να λάβουν υπόψη τους τον τύπο της συναλλαγής, τη λειτουργική ανάλυση, τη διαθεσιμότητα συγκρίσιμων συναλλαγών και τη δυνατότητα προσαρμογής των δεδομένων για τη βελτίωση της συγκρισιμότητας.



Σχήμα 1²⁸: Μέθοδοι προσδιορισμού τιμών μεταφοράς

Πηγή: www.taxheaven.gr

Παραδοσιακές ή κλασσικές μέθοδοι

Οι παραδοσιακές μέθοδοι θεωρούνται ως τα πιο αξιόπιστα μέσα, καθώς μέσω αυτών μπορεί να εξακριβωθεί εάν οι όροι στις εμπορικές και χρηματοοικονομικές σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων στηρίζονται στην αρχή των ίσων αποστάσεων. Αυτό συμβαίνει επειδή οποιαδήποτε διαφορά στην τιμή μιας ελεγχόμενης συναλλαγής από την τιμή σε μια συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη συναλλαγή μπορεί να εντοπιστεί απευθείας στις εμπορικές και χρηματοοικονομικές σχέσεις που πραγματοποιούνται μεταξύ των επιχειρήσεων και έτσι να τεθούν άμεσα σε ισχύ οι

²⁸Γιαννόπουλος Γ. (2017), «Το πλαίσιο ενδοομιλικών συναλλαγών, ενισχυμένο με πρόσθετες οδηγίες του ΟΟΣΑ, μοχλός χάραξης στρατηγικής επενδύσεων και αποφυγής διπλής φορολογίας»

όροι της αρχής των ίσων αποστάσεων αντικαθιστώντας άμεσα τη τιμή της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής στη τιμή της ελεγχόμενης συναλλαγής.

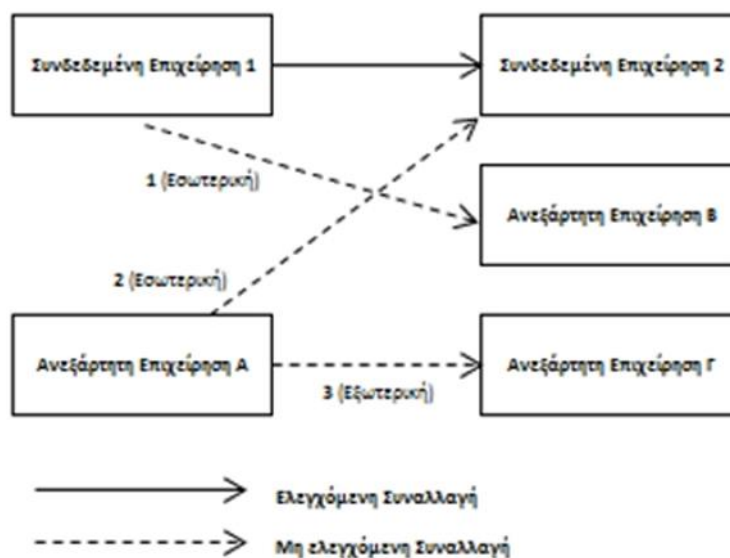
Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price-CUP)

Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) συγκρίνει την τιμή που χρεώνεται για την παράδοση αγαθών ή υπηρεσιών σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή με την τιμή που χρεώνεται για την παράδοση αγαθών ή υπηρεσιών σε μια συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη συναλλαγή που έλαβε χώρα υπό συγκρίσιμες συνθήκες.

Έτσι, αν αυτή η μέθοδος είχε μορφή εξίσωσης, αυτή θα ήταν:

$$\text{Τιμή μεταβίβασης} = \text{Τιμή μη ελεγχόμενης (ανεξάρτητης) συναλλαγής}$$

Το μειονέκτημα αυτής της μεθόδου έγκειται στη δυσκολία εύρεσης συγκρίσιμων μη ελεγχόμενων συναλλαγών, οι οποίες να τηρούν τα πρότυπα συγκρισιμότητας, ιδίως όσον αφορά τη συγκρισιμότητα προϊόντων, πνευματικής ιδιοκτησίας ή υπηρεσιών. Έτσι, σε περιπτώσεις όπου μπορούν να βρεθούν συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές, η μέθοδος CUP είναι συνήθως μια πολύ αξιόπιστη μέθοδος για να προσδιοριστεί εάν οι όροι των εμπορικών και χρηματοοικονομικών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων έχουν νόημα. Ένα τέτοιο παράδειγμα αποτελεί ένα προϊόν, το οποίο πωλείται μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων και στη συνέχεια το ίδιο προϊόν πωλείται από μια ανεξάρτητη επιχείρηση. Οι δύο συναλλαγές μπορούν να θεωρηθούν συγκρίσιμες, εάν οι συνθήκες είναι οι ίδιες, συμβαίνουν ταυτόχρονα και πραγματοποιούνται στο ίδιο στάδιο της αλυσίδας παραγωγής ή διανομής. Εάν υπάρχουν διαφορές στο προϊόν που πωλείται σε καθεμία από τις συναλλαγές τότε οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις θα πρέπει να προσδιορίσουν εάν αυτό επηρέασε την τιμή. Εάν ναι, θα χρειαστεί να προβεί σε προσαρμογές στο κόστος για να διασφαλίσει ότι η τιμή του προϊόντος ικανοποιεί την αρχή των ίσων αποστάσεων.



Σχήμα 2²⁹: Μέθοδος συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CPU)

Πηγή: www.taxheaven.gr

Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (ResalePriceMethod-RPM)

Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (RPM) χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της τιμής που πρέπει να πληρώσει ένας μεταπωλητής για ένα προϊόν που αγοράζεται από μια συνδεδεμένη επιχείρηση και μεταπωλείται σε μια ανεξάρτητη επιχείρηση. Η τιμή αγοράς ορίζεται έτσι ώστε το περιθώριο κέρδους που κερδίζει ο μεταπωλητής να είναι αρκετό για να του επιτρέψει να καλύψει τα κόστη διάθεσης και τα γενικά και διοικητικά του έξοδα και να πραγματοποιήσει το κατάλληλο κέρδος. Το κατάλληλο επίπεδο κέρδους βασίζεται στις λειτουργίες που εκτελεί και στους κινδύνους που συνεπάγεται. Το υπόλοιπο της τιμής του προϊόντος θεωρείται ως το συνολικό ποσό των συναλλαγών μεταξύ της εταιρείας πωλήσεων και μιας συνδεδεμένης εταιρείας.

Συνεπώς, το σημείο εκκίνησης σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο αποτελεί η εταιρία πωλήσεων και η τιμή μεταξύ της εταιρείας πωλήσεων και της συνδεδεμένης εταιρείας πρέπει να οριστεί σύμφωνα με τον παρακάτω τύπο:

$$TP = RSP \times (1 - GPM), \text{ όπου}$$

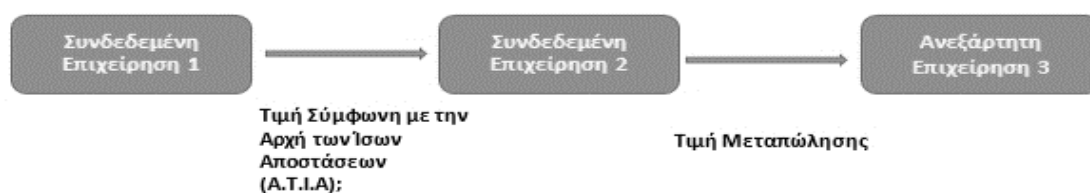
²⁹Ντρούκας Κ. (2015), Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομικών Συναλλαγών «Ενδοομικές Συναλλαγές (TransferPricing)»

TP: τιμή μεταβίβασης του προϊόντος που πωλείται από την εταιρεία πωλήσεων στην συνδεδεμένη,

RSP: τιμή μεταπώλησης του προϊόντος που πωλείται από την εταιρεία πωλήσεων(συνδεδεμένη) σε ανεξάρτητους πελάτες και

GPM: το περιθώριο κέρδους που κερδίζει μια εταιρεία πωλήσεων, το οποίο ορίζεται ως διαφορά των καθαρών πωλήσεων μείον το Κόστος Πωληθέντων του προϊόντος. Πρόκειται δηλαδή για την αναλογία μικτού κέρδους προς τις καθαρές πωλήσεις.

HRPM απαιτεί λιγότερο άμεση συγκρισιμότητα συναλλαγών από τη μέθοδο CUP, καθώς η μέθοδος αυτή βασίζεται στα μικτά κέρδη αντί να καθορίζει άμεσα τις τιμές. Παρόλα αυτά, το μειονέκτημα αυτής της μεθόδου έγκειται στο γεγονός ότι πρόκειται για μια μονόπλευρη ανάλυση, καθώς στηρίζεται και εστιάζεται για τον προσδιορισμό της τιμής μεταβίβασης στην εταιρεία πωλήσεων, με αποτέλεσμα, το πιθανό περιθώριο κέρδους και συνεπώς η τιμή μεταβίβασης, να οδηγήσει σε ακραίο αποτέλεσμα για την συνδεδεμένη εταιρεία. Για παράδειγμα, ο προμηθευτής ενδέχεται να αντιμετωπίσει ζημία, παρόλο που ο διανομέας του είναι επικερδής.



Σχήμα 3³⁰: Μέθοδος τιμής μεταπώλησης (RSM)

Πηγή: www.taxheaven.gr

Μέθοδος κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους (CostPlusMethod-CPM)

Η μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (CPM ή C+) χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της κατάλληλης τιμής που χρεώνεται από έναν προμηθευτή αγαθών ή υπηρεσιών σε συνδεδεμένο μέρος που αποτελεί τον αγοραστή. Η τιμή καθορίζεται προσθέτοντας στο κόστος που βαρύνει τον προμηθευτή ένα κατάλληλο μικτό περιθώριο, έτσι ώστε ο προμηθευτής να αποκομίσει το κατάλληλο κέρδος σύμφωνα με τις συνθήκες της αγοράς και των λειτουργιών που εκτελούνται.

³⁰Ντρούκας Κ. (2015), Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομιλικών Συναλλαγών «Ενδοομιλικές Συναλλαγές (TransferPricing)»

Συνεπώς, στην μέθοδο CPM,στη τιμή μεταφοράς μελετάται το περιθώριο κέρδους επί του κόστους κτήσεως και όχι επί της τιμής πώλησης, όπως στη μέθοδο RPM και έτσι ο τύπος σ' αυτήν την περίπτωση είναι:

$$TP=COGSx (1+GPM),\text{όπου}$$

TP: τιμή μεταβίβασης του προϊόντος που πωλείται από την προμηθεύτρια εταιρεία σε μια συνδεδεμένη,

COGS: το κόστος κτήσεως του προϊόντος της προμηθεύτριας εταιρείας

GPM: το περιθώριο κέρδους, που κερδίζει η προμηθεύτρια εταιρεία,ορίζεται ως διαφορά των καθαρών πωλήσεων μείον το Κόστος Πωληθέντων του προϊόντος. Πρόκειται δηλαδή για την αναλογία μικτού κέρδους προς το Κόστος Πωληθέντων των αγαθών.

Το μειονέκτημα και αυτής της μεθόδου έγκειται στο γεγονός ότι πρόκειται για μια μονόπλευρη ανάλυση, καθώς στηρίζεται και εστιάζεται για τον προσδιορισμό της τιμής μεταβίβασης στη προμηθεύτρια και δεδομένου ότι η μέθοδος αυτή στηρίζεται σε πραγματικά κόστη, υπάρχει πιθανότητα η προμηθεύτρια εταιρεία να μην έχει κίνητρο αξιολόγησης τους, καθώς τον αγοραστή δεν τον ενδιαφέρει το κόστος του πωλητή, αλλά η τιμή που διαμορφώνεται από την αγορά. Συνεπώς, η μέθοδος αυτή εμφανίζει τάσεις απόκλισης από την αρχή των ίσων αποστάσεων.



Σχήμα 4³¹: Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (CPM ή C+)

Πηγή: www.taxheaven.gr

Μέθοδοι συναλλακτικών κερδών

Μια μέθοδος συναλλαγής κέρδους εξετάζει το κέρδος που προκύπτει από συγκεκριμένες ελεγχόμενες συναλλαγές, το οποίο μπορεί να αποτελέσει έναν δείκτη, που μπορεί να μετρήσει εάν η συναλλαγή επηρεάστηκε από συνθήκες, οι οποίες διαφέρουν από εκείνες που θα είχαν πραγματοποιηθεί από ανεξάρτητες επιχειρήσεις

³¹Ντρούκας Κ. (2015), Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομικών Συναλλαγών «Ενδοομικές Συναλλαγές (TransferPricing)»

σε διαφορετικά συγκρίσιμες συνθήκες.³² Συνεπώς, οι παραδοσιακές μέθοδοι βασίζονται στις πραγματικές συναλλαγές, ενώ οι μέθοδοι συναλλακτικών κερδών βασίζονται σε επίπεδα κερδών.

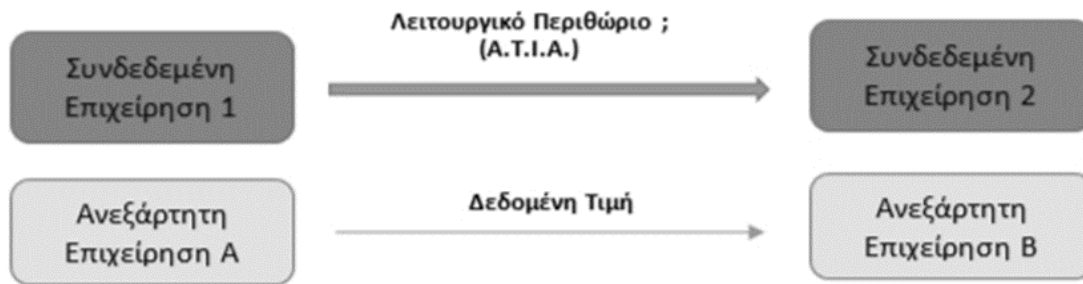
Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TransactionalNetMarginMethod-TNMM)

Η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) εξετάζει τα κέρδη ενός από τα συνδεδεμένα μέρη που συμμετέχουν σε μια συναλλαγή, το οποίο αναφέρεται ως δοκιμασμένο μέρος, με παρόμοιο τρόπο όπως αυτόν της RSM και της CPM, συγκρίνοντας το καθαρό περιθώριο κέρδους, σε σχέση με την κατάλληλη βάση αναφοράς (όπως για παράδειγμα το κόστος, τις πωλήσεις ή τα περιουσιακά στοιχεία), που κερδίζει το ελεγχόμενο μέρος στις ελεγχόμενες συναλλαγές με τα ίδια καθαρά περιθώρια κέρδους που κέρδισε το δοκιμασμένο μέρος σε συγκρίσιμες ανεξάρτητες συναλλαγές.

Η TNMM είναι μια λιγότερο άμεση μέθοδος, καθώς χρησιμοποιεί τα καθαρά περιθώρια κέρδους για τον προσδιορισμό των τιμών μεταφοράς, από τη μέθοδο CPM και τη μέθοδο RSM που χρησιμοποιεί τα μικτά περιθώρια. Είναι επίσης μια ακόμη πιο έμμεση μέθοδος από τη μέθοδο CUP που συγκρίνει άμεσα τις τιμές.

Η μονομερής εξέταση αποτελεί βασικό της μειονέκτημα για την αξιοπιστία και αυτής της μεθόδου, καθώς το πιθανό περιθώριο κέρδους μπορεί να οδηγήσει σε ακραίο αποτέλεσμα για τα συνδεδεμένα μέρη που εμπλέκονται στη συναλλαγή. Αυτό το μειονέκτημα το συναντάμε RPS και στη TNMM. Αυτή η αδυναμία όμως στην TNMM είναι πιο σημαντική, επειδή τα καθαρά περιθώρια επηρεάζονται από παράγοντες που μπορεί να μην έχουν καμία σχέση με την τιμολόγηση μεταφοράς.

³² OECD (2017), “Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administration”



Σχήμα 5³³: Μέθοδος καθαρού περιθώριου κέρδους (TNMM)

Πηγή: www.taxheaven.gr

Μέθοδος του επιμερισμού κερδών (ProfitSplitMethod-PSM)

Η μέθοδος επιμερισμού κέρδους (PSM) εφαρμόζεται σε περιπτώσεις όπου οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις πραγματοποιούν συναλλαγές που είναι στενά αλληλένδετες και συνεπώς, δεν μπορούν να εξεταστούν σε ξεχωριστή βάση. Για αυτούς τους τύπους συναλλαγών, οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις συνήθως συμφωνούν να διαχωρίσουν τα κέρδη. Σ' αυτή τη μέθοδο απαιτείται ο υπολογισμός του συνολικού κέρδους από παραγωγή, διανομή και πώληση, που προκύπτει από συναλλαγές των συνδεδεμένων μερών και ο επιμερισμός αυτού μεταξύ των συνδεδεμένων μερών, σύμφωνα με μια οικονομικά έγκυρη βάση, δηλαδή όπως αναμένεται σε μια σχέση κοινοπραξίας. Έτσι, με αυτή τη μέθοδο, εξετάζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις των ελεγχόμενων συναλλαγών αυτού του είδους, καθορίζοντας την κατανομή των κερδών που θα είχαν πραγματοποιήσει ανεξάρτητες επιχειρήσεις από τη συμμετοχή σε αυτές τις συναλλαγές.

Υπάρχουν δύο τρόποι διαχωρισμού κέρδους, η ανάλυση συνεισφοράς (contributionanalysis) και η ανάλυση υπολειμματικής κερδοφορίας (residualanalysis).

Η ανάλυση συνεισφοράς διαχωρίζει το κέρδος μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σύμφωνα με τις λειτουργίες που εκτελούνται και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται και αναλύονται τα περιουσιακά στοιχεία που συνεισφέρουν κάθε οντότητα με ιδιαίτερα προσοχή στα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Η εφαρμογή της

³³Ντρούκας Κ. (2015), Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομιλικών Συναλλαγών «Ενδοομιλικές Συναλλαγές (TransferPricing)»

απαιτεί προσοχή, καθώς η μέτρηση της κατανομής κόστους, εξόδων, κερδών και κεφαλαίου των συνδεδεμένων επιχειρήσεων που συμμετέχουν στη συναλλαγή.

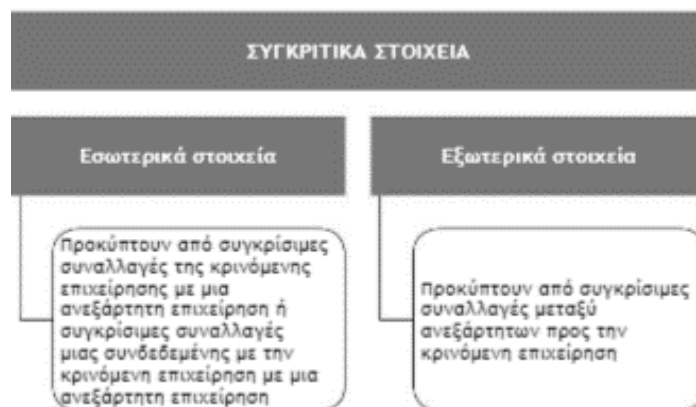
Η ανάλυση υπολειμματικής κερδοφορίας απαιτεί αρχικά τον προσδιορισμό του συνήθους κέρδους για μια οντότητα. Στη συνέχεια, τυχόν εναπομένον κέρδος κατανέμεται με βάση τη συμβολή κάθε μέρους στην απόκτηση του μη συνήθους κέρδους, όπως για παράδειγμα την ιδιοκτησία των άυλων.

Το πλεονέκτημα της PSM είναι ότι μπορεί να δώσει λύση σε λειτουργίες για τις οποίες μια μονόπλευρη μέθοδος δε θα μπορούσε να προσφέρει. Παρόλα αυτά, το μειονέκτημα της έγκειται στο γεγονός δύσκολης επιμέτρησης συνολικών εσόδων και εξόδων κάθε συνδεδεμένης επιχείρησης που συμμετέχει στις ελεγχόμενες συναλλαγές, καθώς απαιτούνται κοινά λογιστικά πρότυπα, προσαρμογές στις λογιστικές πρακτικές και στα νομίσματα.

4.3 Συγκριτική ανάλυση ενδοομιλικών συναλλαγών

Η εφαρμογή των μεθόδων προσδιορισμού των τιμών μεταφοράς προϋποθέτει την ταυτόχρονη εφαρμογή μιας συγκριτικής ανάλυσης (comparability analysis), η οποία αποτελεί βασικό ζήτημα της ενδοτιμολογιακής πολιτικής και μέσο διερεύνησης για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Μέσω της ανάλυσης αυτής, συγκρίνονται οι συνθήκες των ελεγχόμενων συναλλαγών, που εκτελούν τα συνδεδεμένα μέρη με τις συνθήκες των μη ελεγχόμενων συναλλαγών, που εκτελούν οι ανεξάρτητες οντότητες. Στη συνέχεια, αν παρατηρηθούν διαφορές, θα πρέπει να υπάρξει προσαρμογή, ώστε να περιοριστούν. Παρόλα αυτά, αυτή είναι μια διαδικασία που χρήζει προσοχή, καθώς όσο περισσότερες προσαρμογές γίνουν, τόσο μειώνεται η αξιοπιστία της σύγκρισης.

Τα συγκρίσιμα στοιχεία διακρίνονται στα εσωτερικά και στα εξωτερικά.



Σχήμα 6: Διάκριση συγκριτικών στοιχείων³⁴

Τα εσωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία θεωρούνται πιο άμεσα ως προς την εύρεση τους, πιο αξιόπιστα, πλήρη και λιγότερο δαπανηρά ως προς την τεκμηρίωση τους σε σχέση με τα εξωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία. Δεν υπάρχει ιεράρχηση μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού συγκρίσιμου στοιχείου, αλλά όπου το εσωτερικό συγκρίσιμο είναι εύλογα αξιόπιστο, δεν υπάρχει ανάγκη απόκτησης του εξωτερικού στοιχείου. Για την άντληση συγκριτικών στοιχείων, οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν και οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής.

Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξαλειφθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών.³⁵

³⁴ Τζίφας Γ. (2016), «Ενδοομιλικές συναλλαγές: Συμπλήρωση του φακέλου τεκμηρίωσης και του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών», ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, Τεύχος 2 σελ. 111, Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα

³⁵ Παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι :

(i) τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών, όπως:

- για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,
- για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η μορφή της συναλλαγής (πώληση ή παραχώρηση χρήσης), το είδος του άυλου περιουσιακού στοιχείου, η διάρκεια και η έκταση της νομικής προστασίας, τα προσδοκώμενα οφέλη από τη χρήση αυτών,
- για τις υπηρεσίες, η φύση και η έκταση παρεχόμενων υπηρεσιών.

(ii) η λειτουργική ανάλυση, η οποία στηρίζεται σε στοιχεία όπως οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες της οντότητας, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα-πάγια στοιχεία που χρησιμοποιούνται,

(iii) οι συμβατικοί όροι, οι οποίοι καθορίζουν πως κατανομονται οι ευθύνες, οι ωφέλειες και οι κίνδυνοι μεταξύ των συνδεδεμένων μερών,

(iv) οι οικονομικές συνθήκες, όπως η γεωγραφική θέση, το μέγεθος της αγοράς και ο ανταγωνισμός και τέλος,

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

Συνεπώς, ο προσδιορισμός των τεταρτημόριων γίνεται ως εξής:

Q₁: πρώτο τεταρτημόριο: 25^ο εκατοστιαίο σημείο

Q₂: διάμεσος: 50^ο εκατοστιαίο σημείο

Q₃: τρίτο τεταρτημόριο: 75^ο εκατοστιαίο σημείο

Ως συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων, θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημόριου, δηλαδή μεταξύ του 25^{ου} εκατοστιαίου σημείου του 75^{ου} εκατοστιαίου σημείου, με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής.



Σχήμα 7: Προσδιορισμός τιμών με τη χρήση τεταρτημόριων³⁶

Πηγή: www.taxheaven.gr

(v) οι στρατηγικές της επιχείρησης, οι οποίες στοχεύουν στην αύξηση του μεριδίου της αγοράς, στην είσοδο σε νέες αγορές και στην ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων.

³⁶Γιαννόπουλος Γ. (2017), «Το πλαίσιο ενδοομιλικών συναλλαγών, ενισχυμένο με πρόσθετες οδηγίες του ΟΟΣΑ, μοχλός χάραξης στρατηγικής επενδύσεων και αποφυγής διπλής φορολογίας»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

5.1 Εισαγωγικά

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζεται το νομικό πλαίσιο που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Συγκεκριμένα, αναλύεται το διεθνές, το ευρωπαϊκό καθώς και το εθνικό νομικό πλαίσιο μέσα από μια ιστορική αναδρομή. Παράλληλα, παρουσιάζεται η αναγκαιότητα τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, η οποία αποτελεί ένα σημαντικό φορολογικό ζήτημα, που διέπεται από αρχές και οδηγίες. Έτσι, στη συνέχεια, αναλύονται οι κανόνες τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών παραθέτοντας τα βασικά συστατικά τους στοιχεία. Ειδικότερα, αναλύεται το περιεχόμενο και τα κυριότερα στοιχεία του φακέλου τεκμηρίωσης, καθώς και τα πρόστιμα και οι κυρώσεις σε περίπτωση μη τήρησης του.

5.2 Διεθνές νομικό πλαίσιο

Η πρώτη προσπάθεια θέσπισης ενός νομοθετικού πλαισίου έγινε από τις Η.Π.Α. με τον Κανονισμό 41, στα Άρθρα 77 και 78, το 1917. Σ' αυτά τα άρθρα, οριζόταν η υποχρέωση των μητρικών εταιριών να υποβάλλουν πληροφορίες σχετικά με συναλλαγές που πραγματοποιούνται από τις θυγατρικές τους στον Επίτροπο Εσωτερικών Εσόδων, προκειμένου να αποδείξουν ότι το ποσό του φόρου είναι κατάλληλο, βάσει των λογιστικών κανόνων και αρχών. Αποδόθηκε επίσης, η εξουσία στον Επίτροπο Εσωτερικών Εσόδων να απαιτεί από τις συνδεδεμένες εταιρείες να υποβάλλουν ενοποιημένα έσοδα, όποτε είναι απαραίτητο, για τον πιο δίκαιο προσδιορισμό του επενδυμένου κεφαλαίου ή του φορολογητέου εισοδήματος. Λίγα χρόνια αργότερα, συγκεκριμένα το 1921, θεσπίζεται ο Εσωτερικός Κανονισμός Εσόδων των Η.Π.Α. (IRC-Internal Revenue Code), ο οποίος με το Άρθρο 482, έδωσε την ελευθερία ελέγχου στον Επίτροπο Εσωτερικών Εσόδων στη μεταφορά κερδών, τις εκπτώσεις, τις επιστροφές και οποιαδήποτε άλλης συναλλαγής μεταξύ των συνδεδεμένων μερών.

Ωστόσο, μέχρι τα τέλη της δεκαετίας του 1960, η ενδοομιλική τιμολόγηση δεν ήταν θέμα μεγάλης ανησυχίας, καθώς απασχολούσε μέχρι τότε μόνο τις ανεπτυγμένες χώρες, όπως για παράδειγμα τη Γερμανία, οι οποίες ανέπτυξαν με τη σειρά τους το δικό τους θεσμικό πλαίσιο.

Η πολυπλοκότητα των διεθνών αγορών και η ανάπτυξη των πολυεθνικών εταιριών στη παγκόσμια οικονομία είχε ως αποτέλεσμα η ενδοτιμολογιακή πολιτική να αποτελέσει ένα παγκόσμιο ζήτημα και έτσι το 1961 επέφερε την ίδρυση του Ο.Ο.Σ.Α., ο οποίος είχε ως σκοπό να δημιουργήσει ισχυρές οικονομικές σχέσεις μεταξύ των κρατών-μελών του και να συμβάλει στην ανάπτυξη των βιομηχανικών και αναπτυσσόμενων χωρών.

Το 1979, ο Ο.Ο.Σ.Α. δημοσίευσε τη σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης του εισοδήματος και κεφαλαίου μεταξύ των κρατών-μελών του (OECD Model Tax Convention). Με αυτή τη σύμβαση, ο Ο.Ο.Σ.Α. εισήγαγε πολλά άρθρα για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και ανάμεσα σ' αυτά ήταν το άρθρο 7 (concerning the taxation of business profits), το οποίο παρέχει τον κατευθυντήριο κανόνα που θα πρέπει να ακολουθείται για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών³⁷, το άρθρο 9 (concerning the taxation of associated enterprises), το οποίο παραμένει αμετάβλητο έως και τη τρέχουσα πρότυπη σύμβαση και αναφέρεται στην αρχή των ίσων αποστάσεων και στις προϋποθέσεις εφαρμογής της και το άρθρο 25 (concerning the mutual agreement procedure-MAP), με το οποίο οριοθετείται το πλαίσιο συνεργασίας μεταξύ των συμβαλλόμενων κρατών για την επίλυση διεθνών φορολογικών διαφορών.

Παρόλα αυτά, στη σύμβαση αυτή δε δόθηκαν ικανοποιητικές κατευθύνσεις, σχετικά με τη τεκμηρίωση των τιμών μεταφοράς και έτσι ο Ο.Ο.Σ.Α. εξέδωσε το 1995 Οδηγία με κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με το transfer pricing, με σκοπό να βοηθήσει τόσο τους φορολογούμενους, όσο και τις φορολογικές αρχές (OECD Transfer Pricing Guidelines).

Οι κατευθυντήριες γραμμές έχουν ως επίκεντρο την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στη τιμολόγηση των τιμών μεταβίβασης στους ομίλους (Chapter I & II). Κύριος σκοπός αυτών αποτέλεσε η προτροπή υιοθέτησης αυτών των κατευθύνσεων, έτσι ώστε να υπάρξει ομοιόμορφη λογιστική αντιμετώπιση και τεκμηρίωση, όσον αφορά τις τιμές μεταφοράς σε παγκόσμιο επίπεδο. Με αυτόν τον

³⁷Μ. Τσιρίκος και Π. Ζαφειρόπουλος (2004), «Ρύθμιση Ζητημάτων Transfer Pricing στο Ελληνικό και Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 178-192

τρόπο, οι ελεγκτικές αρχές μπορούν να ασκήσουν έλεγχο στους ομίλους χωρίς να περιορίζονται από στεγανά, όπως τα εγχώρια θεσμικά πλαίσια.

Επιπροσθέτως, η Οδηγία αναλύει τους παράγοντες συγκρισιμότητας που πρέπει να εξεταστούν, ώστε να τεκμηριωθεί ότι η ενδοομιλική συναλλαγή είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων (Chapter III).

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι το 2013, ο Ο.Ο.Σ.Α. δημοσίευσε το από κοινού πρόγραμμα με την G20 «Διάβρωση της Φορολογικής Βάσης και τη μεταφορά κερδών» (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS), το οποίο έχει στόχο τη καταπολέμηση της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής μέσω της μεταφοράς των κερδών σε χώρες με προνομιακά φορολογικά καθεστώτα. Η BEPS για την επίτευξη αυτού του σκοπού εστιάζει και επικροτεί την επαύξηση της διαφάνειας, μέσω της γνωστοποίησης στοιχείων και τον περιορισμό ή την εξάλειψη των παραδοσιακών μέσων του φορολογικού σχεδιασμού. Αποτελείται από δεκαπέντε (15) δράσεις, από τις οποίες οι παρακάτω δράσεις επικεντρώνονται στο ζήτημα του transfer pricing. Συγκεκριμένα, το περιεχόμενο των δράσεων αυτών είναι³⁸:

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

³⁸Γ. Γιαννόπουλος (2017), «Το πλαίσιο ενδοομιλικών συναλλαγών, ενισχυμένο με πρόσθετες οδηγίες του ΟΟΣΑ, μοχλός χάραξης στρατηγικής επενδύσεων και αποφυγής διπλής φορολογίας» (Πηγή: www.taxheaven.gr)

5.3 Ευρωπαϊκό νομικό πλαίσιο

Σύμβαση Διαιτησίας

Το ζήτημα του transfer pricing και η εξάπλωση των πολυεθνικών εταιριών μέσω της παγκοσμιοποίησης της αγοράς έχει απασχολήσει σημαντικά και την Ευρωπαϊκή Ένωση, η οποία μόλις από το 1976, η τότε Επιτροπή πρότεινε τη θέσπιση μιας Οδηγίας «Περί κατάργησης της διπλής φορολογίας στη περίπτωση διορθώσεως κερδών μεταξύ συνεργαζόμενων επιχειρήσεων».

Έτσι, υπερβαίνοντας σημαντικά εμπόδια, το 1990, η Οδηγία αυτή υπεγράφη στις Βρυξέλλες και τέθηκε σε ισχύ το 1995, αποκτώντας νομική μορφή και μετατρέποντας την σε σύμβαση, την «Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας» (90/436/ΕΟΚ).

Συγκεκριμένα, η σύμβαση αυτή, εφαρμόζεται σε περιπτώσεις διόρθωσης κερδών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων των συμβαλλομένων κρατών λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων και καθιστά υποχρεωτική την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Επίσης, αποτελείται από τρία (3) στάδια, στα οποία μπορεί να επιτευχθεί η λύση διαφοράς, χωρίς να είναι απαραίτητο να ολοκληρωθούν και τα τρία στάδια.³⁹

Συμπερασματικά, η Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας αποτελεί μια σημαντική καινοτομία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αν αναλογιστεί κανείς ότι και ο Ο.Ο.Σ.Α. υιοθέτησε διατάξεις και άρθρα από την σύμβαση αυτή, συμβάλλοντας έτσι στην ομαλή λειτουργία της ενδοομιλικής τιμολόγησης σε διεθνές επίπεδο, λόγω της ταύτισης απόψεων, ειδικότερα στο θέμα της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Κώδικας Δεοντολογίας

Το 2004, η Ευρωπαϊκή επιτροπή υπέβαλε πρόταση για τη ψήφιση ενός Κώδικα Δεοντολογίας για την καλύτερη εφαρμογή της Σύμβασης Διαιτησίας. Ο Κώδικας αυτός τελικά υιοθετήθηκε το 2016 ως «ψήφισμα του Συμβουλίου και των

³⁹ Τα στάδια αυτά είναι:

- Προδικασία: Γνωστοποίηση και υποβολή ένστασης
- Διαδικασία φιλικού διακανονισμού
- Διαδικασία διαιτησίας

αντιπροσώπων των κυβερνήσεων των κρατών μελών, συνελθόντων στα πλαίσια του Συμβουλίου, όσον αφορά ένα κώδικα δεοντολογίας με θέμα την τεκμηρίωση σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση» (2006/C 176/01).

Αξίζει να σημειωθεί ότι ο Κώδικας αποτελεί ψήφισμα και συνεπώς έχει προαιρετικό χαρακτήρα. Κύριος σκοπός του είναι η εφαρμογή μιας τυποποιημένης πρακτικής των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αναφορικά με την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Η επίτευξη του σκοπού αυτού έχει θετικές επιδράσεις τόσο στους φορολογούμενους μέσω της μείωσης των δαπανών συμμόρφωσης και της μείωσης της έκθεσης σε κυρώσεις που συνδέονται με την τεκμηρίωση, όσο και στις φορολογικές αρχές μέσω της διαφάνειας και συνέπειας που επιτυγχάνονται σε βέλτιστο βαθμό.

5.4 Αναγκαιότητα τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών

Οι κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α. σε συνδυασμό με τον Κώδικα Δεοντολογίας από την Ευρωπαϊκή Ένωση, κατέστησαν την ανάγκη τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών επιτακτική. Έτσι, η ελληνική νομοθεσία ακολούθησε την δομή των τριών πυλώνων πρότυπου τεκμηρίωσης των τιμών μεταφοράς, όπως προβλέπει η Δράση 13 του Ο.Ο.Σ.Α. .

Ο πρώτος πυλώνας αναφέρεται στις Εκθέσεις ανά Χώρα, ενώ ο δεύτερος και ο τρίτος πυλώνας αναφέρονται στην κατάρτιση του βασικού και του ελληνικού φακέλου τεκμηρίωσης αντίστοιχα.

5.5 Κανόνες τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών

Σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν.4172/2013, τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, έχουν την υποχρέωση να συντάσσουν φάκελο τεκμηρίωσης και να υποβάλλουν στην φορολογική διοίκηση συνοπτικό

πίνακα πληροφόρησης. Με αυτόν τον τρόπο, διασφαλίζεται ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές πραγματοποιούνται σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

5.6 Υπόχρεοι σε τεκμηρίωση τιμών μεταφοράς

Υπόχρεοι σε τεκμηρίωση των τιμών μεταφοράς, σύμφωνα με το κεφάλαιο Α της ΠΟΛ 1097/2014, είναι τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις συναλλαγές τους και μεταφορές λειτουργιών με συνδεδεμένες επιχειρήσεις.⁴⁰

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

⁴⁰Οι ανωτέρω υπόχρεοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης φακέλου τεκμηρίωσης, εφόσον:

- 1) οι συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών που πραγματοποιούν με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000 €) ετησίως και αθροιστικώς όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια ευρώ (5.000.000 €) ανά φορολογικό έτος ή
- 2) οι συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών που πραγματοποιούν με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες ευρώ (200.000 €) ετησίως και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια ευρώ (5.000.000 €) ανά φορολογικό έτος.

Για την εφαρμογή αυτών, ως κύκλος εργασιών, σε περίπτωση ομίλου, λαμβάνεται το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων του υπόχρεου και του ποσού κατά το οποίο συμβάλλει ο υπόχρεος στα ακαθάριστα έσοδα του ενοποιημένου ισολογισμού του ομίλου, σύμφωνα με τις αρχές και κανόνες των Δ.Π.Χ.Α. και Δ.Λ.Π., εφόσον υπάρχει υποχρέωση τήρησης αυτών.

Επίσης, δεν έχουν υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών:

- 1) τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, οι οποίες απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος,
- 2) τα φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα αν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα ή όχι και οι Ανώνυμες Εταιρίες Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία. (Εγκύκλιος ΔΕΑΦΒ 1136663/2015)

Πίνακας 2⁴¹: Ενδοομιλικές συναλλαγές Άρθρο 50, ΚΦΕ

Υπόχρεοι	<ul style="list-style-type: none">• Νομικά Πρόσωπα και νομικές οντότητες α. 2 ΚΦΕ• Μόνιμες Εγκαταστάσεις• Αλλοδαπά πρόσωπα ή οντότητες με εισόδημα από ακίνητα
Απαλλασσόμενοι	<ul style="list-style-type: none">• Φυσικά πρόσωπα• Απαλλασσόμενα της φορολογίας πρόσωπα• Εταιρείες ν 89/1967
Προσοχή!	<ul style="list-style-type: none">• Παραμένουν τα όρια: συναλλαγές >200.000 και τζίρο > 5 εκ. ή συναλλαγές >100.000 και τζίρο < 5 εκ.• Συναλλαγές και με φυσικά πρόσωπα τεκμηριώνονται• Από 01.01.2014 τεκμηρίωση και για συναλλαγές μικρής αξίας

Πηγή: www.epixeirisi.gr

5.7Η έννοια της «Συνδεδεμένης» Επιχείρησης στην Ελληνική νομοθεσία

Ο ορισμός του συνδεδεμένου προσώπου αναφέρεται στο άρθρο 2 του Ν. 4172/2013. Συγκεκριμένα, αναφέρει ότι ως συνδεδεμένο πρόσωπο νοείται κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται.⁴²

Η έννοια της καθοριστικής επιρροής και της ύπαρξης διοικητικής εξάρτησης αποτελούν σημαντικοί παράγοντες για να καταστήσουν δύο ή περισσότερες επιχειρήσεις συνδεδεμένες. Παρόλα αυτά, αποτελούν παράγοντες, οι οποίοι δεν μπορούν να εντοπιστούν εύκολα, ούτε να οριστούν με τη βοήθεια κάποιου πλαισίου και απαιτούν εξονυχιστικό έλεγχο.

⁴¹Παραμυθάς Θ.(2016), «Η ενδοομιλική τιμολόγηση (transferpricing) στην ελληνική φορολογική πραγματικότητα και έννομη τάξη υπό το πρίσμα και των διεθνών εξελίξεων»

⁴²Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα :

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

Έτσι, η φορολογική διοίκηση προσπάθησε να αναδείξει κάποιες περιπτώσεις καθοριστικής επιρροής και ύπαρξης διοικητικής εξάρτησης, τονίζοντας όμως ότι αυτές οι περιπτώσεις δεν είναι περιοριστικές⁴³.

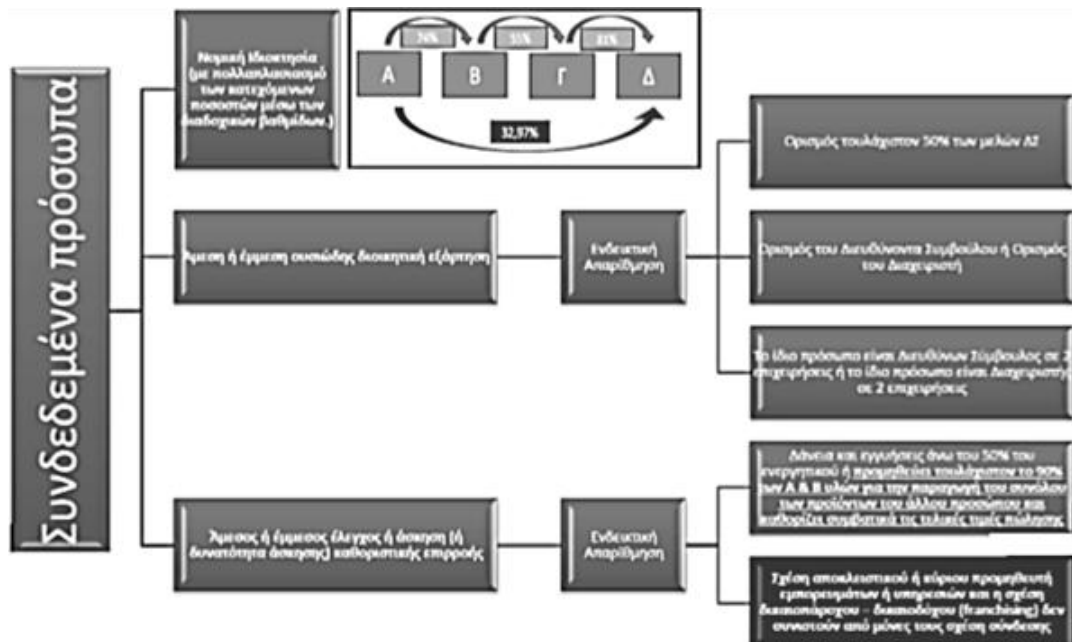
Ενδείξεις καθοριστικής επιρροής υφίστανται όταν:

- περισσότερο από το πενήντα τοις εκατό (50%) των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή ένας ή περισσότεροι διευθύνοντες σύμβουλοι ή διαχειριστές του διορίζονται από το άλλο πρόσωπο,
- το ίδιο πρόσωπο ή πρόσωπα που συμμετέχουν στη διοίκηση του ενός προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή του διαχειριστή, συμμετέχουν και στη διοίκηση του άλλου προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή διαχειριστή ή
- τρίτο πρόσωπο διορίζει και στα δύο πρόσωπα, περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου τους ή έναν ή περισσότερους από τους διευθύνοντες συμβούλους τους ή διαχειριστές τους.

Ενδείξεις ύπαρξης διοικητικής εξάρτησης υφίστανται όταν:

- το πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις του άλλου προσώπου και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το ήμισυ του συνόλου του ενεργητικού του δανειολήπτη,
- τρίτο πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις και στα δύο πρόσωπα και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το ήμισυ του συνόλου του ενεργητικού των δανειοληπτών ή
- το ένα πρόσωπο προμηθεύει ή ορίζει τον/τους προμηθευτές σε ποσοστό τουλάχιστον ενενήντα τοις εκατό (90%) των πρώτων και βοηθητικών υλών που απαιτούνται για την παραγωγή του συνόλου των προϊόντων του άλλου προσώπου και προκύπτει από σύμβαση, έγγραφη ή προφορική, ότι καθορίζει τις τελικές τιμές πώλησης των προϊόντων.

⁴³ΠΟΛ 1142/2015



Σχήμα 8: Συνδεδεμένα πρόσωπα σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία⁴⁴

Πηγή: www.epixeirisi.gr

5.8 Εκθέσεις ανά Χώρα

Το 2017, ψηφίστηκε ο Ν. 4484/2017, σύμφωνα με τον οποίο προσαρμόζεται η Ελληνική Νομοθεσία στις διατάξεις της Ευρωπαϊκής οδηγίας (ΕΕ 2016/881), οι οποίες αφορούν την Έκθεση Ανά Χώρα (CbCReport). Σκοπός του αποτελεί η παροχή της δυνατότητας αξιολόγησης των σημαντικών κινδύνων, σε σχέση με τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις και άλλων κινδύνων που σχετίζονται με τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών.

Συγκεκριμένα, εφαρμόζεται στη τελική μητρική οντότητα ενός πολυεθνικού ομίλου, η οποία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, με συνολικά ενοποιημένα έσοδα άνω των εφτακοσίων πενήντα εκατομμυρίων ευρώ (750.000.000 €) κατά το φορολογικό έτος που προηγείται του φορολογικού έτους στο οποίο αναφέρεται η Έκθεση Ανά Χώρα, με υποχρέωση υποβολής της στις ελληνικές φορολογικές αρχές. Επίσης, σε αυτές, υπάρχει η υποχρέωση ετήσιας γνωστοποίησης των στοιχείων της εταιρίας του πολυεθνικού ομίλου, που είναι υπεύθυνη για την σύνταξη και την υποβολή της Έκθεσης ανά Χώρα.

⁴⁴Παραμυθός Θ.(2016), «Η ενδοομιλική τιμολόγηση (transferpricing) στην ελληνική φορολογική πραγματικότητα και έννομη τάξη υπό το πρίσμα και των διεθνών εξελίξεων»

Αναλυτικότερα, η Έκθεση ανά Χώρα περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες, οι οποίες παρέχονται και ανταλλάσσονται μέσω τυποποιημένων πινάκων:

- (i) συγκεντρωτικές πληροφορίες σχετικά με το ποσό των εσόδων, τα κέρδη ή τις ζημιές προ φόρου εισοδήματος, τον καταβληθέντα φόρο εισοδήματος, τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος, το μετοχικό κεφάλαιο, τα συσσωρευμένα κέρδη, τον αριθμό των εργαζομένων και τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία εκτός των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων, όσον αφορά σε κάθε περιοχή Δικαιοδοσίας στην οποία δραστηριοποιείται ο όμιλος,
- (ii) έγγραφο ταυτοποίησης κάθε συνδεδεμένης επιχείρησης του ομίλου, με το οποίο καθορίζεται η περιοχή δικαιοδοσίας, στην οποία έχει τη φορολογική της κατοικία η εν λόγω επιχείρηση.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, μια οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και δεν αποτελεί τελική μητρική οντότητα ομίλου, θα έχει την υποχρέωση στην υποβολή Έκθεσης Ανά Χώρα στην Ελλάδα.⁴⁵

Το πρώτο φορολογικό έτος εφαρμογής, είναι αυτό που αρχίζει μετά την 1^η Ιανουαρίου 2016 και η υποβολή θα πρέπει να πραγματοποιείται εντός δώδεκα(12) μηνών από τη λήξη του συγκεκριμένου και κάθε επόμενου φορολογικού έτους.

Σε περίπτωση μη υποβολής Έκθεσης ανά Χώρα, επιβάλλεται στους υπόχρεους πρόστιμο είκοσι χιλιάδων ευρώ (20.000 €), ενώ σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή ανακριβούς υποβολής επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων ευρώ(10.000 €).

5.9 Φάκελος τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών

Ο φάκελος τεκμηρίωσης περιέχει πρόσθετες πληροφορίες για τις προς τεκμηρίωση συναλλαγές και σύμφωνα με το κεφάλαιο Β της ΠΟΛ 1097/2014, η δομή του φακέλου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι συγκεκριμένη

⁴⁵ Αυτό συμβαίνει εφόσον συντρέχει οποιοδήποτε από τα παρακάτω:

- 1) Η χώρα στην οποία είναι φορολογικός κάτοικος η τελική μητρική οντότητα δεν έχει υιοθετήσει την υποχρέωση για την υποβολή Έκθεσης Ανά Χώρα,
- 2) Η χώρα της οποίας είναι φορολογικός κάτοικος η τελική μητρική οντότητα δεν έχει προβεί σε σύναψη της ισχύουσας Ειδικής Συμφωνίας Αρμοδίων Αρχών, με την οποία απαιτείται η αυτόματη ανταλλαγή των Εκθέσεων Ανά Χώρα, με την Ελλάδα,
- 3) Η χώρα της οποίας είναι φορολογικός κάτοικος η τελική μητρική οντότητα έχει επιδείξει συστηματική αδυναμία συμμόρφωσης με την υποβολή της Έκθεσης Ανά Χώρα.

και το περιεχόμενο του διαχωρίζεται από τον «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης» και τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης».

▪ Βασικός φάκελος

Ο βασικός φάκελος, ο οποίος σε περίπτωση ομίλου είναι κοινός για όλες τις επιχειρήσεις του ομίλου, περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για τον υπόχρεο, τις μόνιμες εγκαταστάσεις του και τα συνδεδεμένα με αυτόν πρόσωπα.⁴⁶

▪ Ελληνικός φάκελος

Ο ελληνικός φάκελος (ή ο εθνικός φάκελος όπως αναφέρεται στην Ευρωπαϊκή νομοθεσία) συμπληρώνει τον βασικό φάκελο, περιέχει πληροφορίες σχετικά με τις προς τεκμηρίωση συναλλαγές και είναι μοναδικός για κάθε επιχείρηση του ομίλου.⁴⁷

⁴⁶Συγκεκριμένα, περιλαμβάνει τα παρακάτω στοιχεία:

- (α) μια γενική περιγραφή των δραστηριοτήτων και της στρατηγικής του υπόχρεου, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,
- (β) την οργανωτική, νομική και λειτουργική δομή, παραθέτοντας το οργανόγραμμα του ομίλου, τον κατάλογο των οντοτήτων συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων του ομίλου και τη περιγραφή της σχέσης σύνδεσης αυτών, καθώς και τις αλλαγές σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος ως προς την ιδιοκτησία των άυλων περιουσιακών στοιχείων, τις χρηματοοικονομικές συναλλαγές και τα φορολογικά αποτελέσματα του ομίλου,
- (γ) μια γενική περιγραφή των συνδεδεμένων προσώπων,
- (δ) τις ενδοομιλικές συναλλαγές, που περιλαμβάνει:
 - (i) τη φύση των συναλλαγών
 - (ii) τη ροή των τιμολογίων
 - (iii) το ύψος των συναλλαγών
 - (iv) περιγραφή των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους, με πρόσωπα που ο υπόχρεος κατέστη συνδεδεμένος ή διακόπηκε η σχέση σύνδεσης εντός του ίδιου φορολογικού έτους, πριν την σύνδεση ή μετά τη διακοπή προκειμένου να παρέχεται η δυνατότητα, εάν πληρούν τα κριτήρια συγκρισιμότητας, να χρησιμοποιηθούν ως συγκριτικά στοιχεία,
 - (ε) την λειτουργική ανάλυση, δηλαδή μια περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών, των κινδύνων που αντιμετωπίζονται, καθώς και των αλλαγών που μπορεί να επέρχονται στις λειτουργίες και στους κινδύνους σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,
 - (στ) την ιδιοκτησία των άυλων περιουσιακών στοιχείων,
 - (ζ) την ενδοομιλική πολιτική, δηλαδή μια περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής που να επεξηγεί την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές και τέλος,
 - (η) τις συμφωνίες κατανομής κόστους, αποφάσεων προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τα μέλη του ομίλου, σχετικά με τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους.

⁴⁷Το περιεχόμενο του περιλαμβάνει:

- (α) μια λεπτομερή περιγραφή των δραστηριοτήτων και της στρατηγικής του υπόχρεου, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος. Η συγκεκριμένη ενότητα αφορά και στον βασικό φάκελο τεκμηρίωσης, με τη διαφορά ότι στον Ελληνικό φάκελο τα στοιχεία αφορούν την υπόχρεο-ατομική οντότητα που τεκμηριώνει τις συναλλαγές και όχι το σύνολο του ομίλου.
- (β) μια λεπτομερή ανάλυση των ενδοομιλικών συναλλαγών, η οποία περιλαμβάνει:
 - (i) τη φύση των συναλλαγών,
 - (ii) τη ροή των τιμολογίων,
 - (iii) το ύψος των συναλλαγών,

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα είδη των συναλλαγών που απαιτούν τεκμηρίωση και σε αυτές που δεν απαιτούν.

Πίνακας 3: Συναλλαγές υποκείμενες και μη σε τεκμηρίωση σύμφωνα με την νομοθεσία⁴⁸

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 παροχής/λήψης δανειοδότησης υποκείμενο σε τεκμηρίωση είναι το χρηματοοικονομικό έσοδο/κόστος Σε περίπτωση παροχής/λήψης εγγυοδότησης υποκείμενο σε τεκμηρίωση είναι το σχετικό κόστος/έσοδο

(iv) περιγραφή των έκτακτων συναλλαγών ή γεγονότων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προκύπτουν από τη μεταφορά λειτουργιών όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 4172/2013,

(v) ειδικότερα σε περίπτωση πώλησης/αγοράς ή μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων σε ή από συνδεδεμένο πρόσωπο, πρόσθετες πληροφορίες (σχετικά με τις συναλλαγές αυτές) για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, δηλαδή την τιμή στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να πουλήσει ή μεταβιβάσει και την αξία στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να αποκτήσει το εν λόγω άυλο περιουσιακό στοιχείο υπό συγκρίσιμες συνθήκες, λαμβάνοντας υπόψη τα αναμενόμενα οφέλη και τη χρησιμότητα για την επιχείρησή του,

(vi) διάγραμμα ροής των συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων και των έκτακτων,

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

(γ) τη συγκριτική ανάλυση η οποία αποτελεί το πιο σημαντικό μέρος του φακέλου, καθώς περιέχει στοιχεία που εξειδικεύουν τη συναλλαγή. Η συγκριτική ανάλυση συγκεκριμένα περιλαμβάνει:

(i) χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων και των υπηρεσιών, καθώς και συναφείς πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά ή/και εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον διατίθενται.

(ii) λειτουργική ανάλυση,

(iii) συμβατικοί όροι,

(iv) οικονομικές συνθήκες και

(v) ειδικές στρατηγικές της επιχείρησης,

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

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

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

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

(η) τη περιγραφή και λεπτομερή αιτιολόγηση τυχόν προσαρμογών που έχουν γίνει για την επίτευξη συγκρισιμότητας και τέλος,

(θ) τα αντίγραφα των συμβάσεων που διέπουν τις υπό τεκμηρίωση συναλλαγές.

⁴⁸Τζίφας Γ. (2016), «Ενδοομιλικές συναλλαγές: Συμπλήρωση του φακέλου τεκμηρίωσης και του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών», ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, Τεύχος 2 σελ. 107, Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα

Ως εκ τούτου,

Ο φάκελος τεκμηρίωσης θα πρέπει να έχει ουσιαστικά 3 ενότητες:

- ❖ 1^η Ενότητα: Πληροφορίες για το σύνολο των συνδεδεμένων (όμιλος)
- ❖ 2^η Ενότητα: Αναλυτικές πληροφορίες για κάθε μία από τις συνδεδεμένες
- ❖ 3^η Ενότητα: Τεκμηρίωση ανά ζεύγος συναλλαγών

▪ **Χρόνος κατάρτισης, διαφύλαξης και διάθεσης του φακέλου τεκμηρίωσης**

Ο φάκελος τεκμηρίωσης καταρτίζεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους που αφορά, τηρείται στην έδρα του υπόχρεου και διαφυλάσσεται καθ' όλο το χρονικό διάστημα για το οποίο υφίσταται σχετική υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Επίσης, τίθεται στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.⁴⁹

▪ **Γλώσσα τήρησης φακέλου τεκμηρίωσης**

Τα στοιχεία του βασικού φακέλου τεκμηρίωσης τηρούνται σε γλώσσα διεθνώς αποδεκτή, κατά προτίμηση την αγγλική, όταν πρόκειται για αλλοδαπό όμιλο, με υποχρέωση μετάφρασής του στην ελληνική γλώσσα, εφόσον ζητηθεί από την φορολογική αρχή, εντός εύλογου χρονικού διαστήματος και όχι πέραν των τριάντα (30) ημερών από την επίδοση σχετικής πρόσκλησης. Σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις, τα στοιχεία του φακέλου τεκμηρίωσης τηρούνται στην ελληνική γλώσσα. Ο φάκελος τεκμηρίωσης τηρείται είτε σε έντυπη, είτε σε ηλεκτρονική μορφή.⁵⁰

▪ **Ενημέρωση/Επικαιροποίηση του φακέλου τεκμηρίωσης**

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

Τόσο ο βασικός, όσο και ο ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης, θα πρέπει να επανεξετάζονται και επικαιροποιούνται προκειμένου να χρησιμοποιηθούν σε επόμενο φορολογικό έτος. Εάν ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι οι συνθήκες λειτουργίας του παρέμειναν αμετάβλητες, τα συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από έρευνα σε

⁴⁹ΠΟΛ 1144/2014

⁵⁰ΠΟΛ 1097/2014

βάσεις δεδομένων δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τρία (3) φορολογικά έτη εφόσον τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επικαιροποιούνται κάθε φορολογικό έτος, προκειμένου να αποδεικνύεται η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Ο υπόχρεος οφείλει να επικαιροποιεί πλήρως το φάκελο τεκμηρίωσης, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για το επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον υπάρχει αλλαγή στις συνθήκες της αγοράς, η οποία επηρεάζει τις πληροφορίες και τα στοιχεία που περιέχονται σε αυτόν.⁵¹

5.10 Συνοπτικός πίνακας πληροφοριών

Οι υπόχρεοι σε τήρηση φακέλου τεκμηρίωσης υποβάλλουν συνοπτικό πίνακα πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, ηλεκτρονικά στις φορολογικές αρχές μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών είναι συνοδευτικός του φακέλου τεκμηρίωσης και υποβάλλεται προκειμένου να αξιοποιηθούν φορολογικά οι παρεχόμενες πληροφορίες και σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να εκλαμβάνεται ως πλήρης και εκτενής τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών προκειμένου να κριθεί ως απόδειξη για την συμβατότητα των τελευταίων με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

5.11 Μη πλήρης ή μη επαρκής φάκελος τεκμηρίωσης και ανακριβής ή ατελής συνοπτικός πίνακας πληροφοριών

Ο φάκελος τεκμηρίωσης θεωρείται μη πλήρης ή μη επαρκής εφόσον δεν έχει καταρτιστεί σύμφωνα με τα οριζόμενα της ΠΟΛ 1144/2014, έχει ελλείψεις ως προς το περιεχόμενο ή περιλαμβάνει ανακριβείς πληροφορίες που καθιστούν ανέφικτες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις ορθότητας υπολογισμού ή τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών και οι οποίες δεν θεραπεύονται από τις πρόσθετες πληροφορίες που παρέχονται στον έλεγχο.

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών θεωρείται ανακριβής ή ατελής, όταν δεν συμφωνεί με το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης και όταν δε δηλώνονται σε

⁵¹ ΠΟΛ 1144/2014

αυτών ορθά και πλήρως τα οριζόμενα στοιχεία του παραρτήματος της ΠΟΛ.1097/2014.

5.12 Πρόστιμα-Κυρώσεις

Τα πρόστιμα και οι κυρώσεις προβλέπονται από τον Ν. 4337/2015⁵² και παρουσιάζονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα.

⁵²Τα πρόστιμα διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

Α) Εκπρόθεσμη υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών

Επιφέρει πρόστιμο 1/1000 επί των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογουμένου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν δύναται να είναι μικρότερο των πεντακοσίων ευρώ (500 €) και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων ευρώ (2.000 €).

Β) Εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικού συνοπτικού πίνακα πληροφοριών

Αυτή η περίπτωση αφορά τις περιπτώσεις που έχει υποβληθεί εντός του προβλεπόμενου τετράμηνου ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών και στην συνέχεια, μετά τη λήξη του τετράμηνου, υποβληθεί τροποποιητικός συνοπτικός πίνακας πληροφοριών. Σε αυτές λοιπόν τις περιπτώσεις και με την προϋπόθεση ότι η τροποποίηση επιφέρει μεταβολές στα συνολικά ποσά των συναλλαγών πάνω από διακόσιες χιλιάδες ευρώ (200.000 €), επιβάλλεται και πάλι πρόστιμο ίσο με το 1/1000 επί των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογουμένου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν δύναται να είναι μικρότερο των πεντακοσίων ευρώ (500 €) και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων ευρώ (2.000 €).

Γ) Μη υποβολή συνοπτικού πίνακα πληροφοριών

Επιφέρει πρόστιμο 1/1000 επί των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογουμένου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν δύναται να είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων πεντακοσίων ευρώ (2.500 €) και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων ευρώ (10.000 €).

Δ) Υποβολή ανακριβούς ή ατελούς συνοπτικού πίνακα πληροφοριών

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

Ε) Εκπρόθεσμη ή/και μη διάθεση του φακέλου τεκμηρίωσης

Σ' αυτή την περίπτωση, το πρόστιμο επιβάλλεται σε συνάρτηση με τον χρόνο παράδοσης του φακέλου τεκμηρίωσης στη φορολογική διοίκηση. Συγκεκριμένα, διακρίνονται τέσσερις (4) βασικές περιπτώσεις:

α) Ο φάκελος παραδίδεται έως και την 30η ημέρα από την ημέρα κοινοποίησης της σχετικής πρόσκλησης. Σε αυτή την περίπτωση έχει τηρηθεί το προβλεπόμενο χρονικό περιθώριο και δεν επιβάλλεται πρόστιμο,

β) Ο φάκελος παραδίδεται στο χρονικό διάστημα μεταξύ της 31ης ημέρας και της 60ης ημέρας από την κοινοποίηση της σχετικής πρόσκλησης. Σε αυτή την περίπτωση δεν έχει τηρηθεί το προβλεπόμενο χρονικό περιθώριο και επιβάλλεται πρόστιμο αξίας πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000 €),

γ) Ο φάκελος παραδίδεται στο χρονικό διάστημα μεταξύ της 61ης ημέρας και της 90ης ημέρας από την κοινοποίηση της σχετικής πρόσκλησης. Σε αυτή την περίπτωση δεν έχει τηρηθεί το προβλεπόμενο χρονικό περιθώριο και επιβάλλεται πρόστιμο αξίας δέκα χιλιάδων ευρώ (10.000 €),

δ) Ο φάκελος παραδίδεται πέραν της 90ης ημέρας από την κοινοποίηση της σχετικής πρόσκλησης. Σε αυτή την περίπτωση δεν έχει τηρηθεί το προβλεπόμενο χρονικό περιθώριο και επιβάλλεται πρόστιμο αξίας είκοσι χιλιάδων ευρώ (20.000 €). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που τελικά ο φάκελος τεκμηρίωσης δεν τεθεί τελικά στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης.

Τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, το πρόστιμο

Πίνακας 4: Πρόστιμα και κυρώσεις σύμφωνα με τον Ν. 4337/2015⁵³

Πρόστιμα & Κυρώσεις	
α) Εκπρόθεσμη Υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών	(1/1000) επί των συναλλαγών 500 € ≤ πρόστιμο ≤ 2.000 €
β) Εκπρόθεσμη Υποβολή Τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών	*Όταν η τροποποίηση επιφέρει μεταβολές στα συνολικά ποσά των συναλλαγών πάνω από 200.000 ευρώ τότε ισχύει: (1/1000) επί των συναλλαγών 500 € ≤ πρόστιμο ≤ 2.000 €
γ) Μη υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών	(1/1000) επί των συναλλαγών 2.500 € ≤ πρόστιμο ≤ 10.000 €
δ) Υποβολή ανακριβούς ή ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών	*Όταν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών προς υποχρέωση τεκμηρίωσης συναλλαγών τότε ισχύει: (1/1000) επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια 500 € ≤ πρόστιμο ≤ 2.000 €
ε) Εκπρόθεσμη ή/και μη διάθεση του φακέλου τεκμηρίωσης στην Φορολογική Διοίκηση (εντός 30 ημερών)	*31ης ημέρας ≤ παράδοση ≤ 60ης ημέρας Πρόστιμο = 5.000 €
	*61ης ημέρας ≤ παράδοση ≤ 90ης ημέρας Πρόστιμο = 10.000 €
	*παράδοση ≥ 90ης ημέρας ή μη διάθεση φακέλου τεκμηρίωσης Πρόστιμο = 20.000 €

Πηγή: www.taxheaven.gr

πολλαπλασιάζεται με γεωμετρική πρόοδο. Συγκεκριμένα, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με τον Κώδικα πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.

⁵³Νιφορόπουλος Κ. και Ντρούκας Κ. (2015), «Αλλαγές στα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ. που σχετίζονται με την τεκμηρίωση των ενδοομικών συναλλαγών»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

6.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Στο παρόν κεφάλαιο, παρατίθεται μια έρευνα που πραγματοποιήθηκε, με κύριο στόχο της να προσδιορίσει το επίπεδο αυστηρότητας σχετικά με τους κανόνες που διέπουν το transferpricing στις ευρωπαϊκές χώρες. Μελετά δηλαδή το κατά πόσο οι χώρες της Ευρώπης έχουν υιοθετήσει το θεσμικό πλαίσιο του transferpricing που ορίζουν οι οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. στις εθνικές τους νομοθεσίες.

Για την πραγματοποίηση αυτής της μελέτης χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά τα εγχειρίδια του transferpricing που εξέδωσαν οι Big4 το 2016 με δεδομένα του 2015, τα οποία αναλύουν για κάθε χώρα τις διατάξεις της σχετικά με το transferpricing. Αναλυτικότερα τα εγχειρίδια αυτά είναι:

1. Deloitte “2016 Global Transfer Pricing Country Guide” ,
2. Ernst & Young “Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2015–16”,
3. KPMG “Global Transfer Pricing Review” και
4. PwC “International Transfer Pricing 2015/16”

Για την επίτευξη αυτού του στόχου ακολουθήθηκαν τα παρακάτω βήματα:

- Προσδιορισμός των ανεξάρτητων μεταβλητών
- Επιλογή δείγματος και στοιχεία έρευνας
- Σχεδιασμός δείκτη αυστηρότητας
- Κατηγοριοποίηση των χωρών
- Παρουσίαση αποτελεσμάτων

6.2 Προσδιορισμός των ανεξάρτητων μεταβλητών

Αρχικά, για την εν λόγω έρευνα, προσδιορίστηκαν οι ανεξάρτητες μεταβλητές, δηλαδή τα στοιχεία εκείνα που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη μέτρηση του επιπέδου της αυστηρότητας, σχετικά με τις ρυθμίσεις του transferpricing. Η συλλογή αυτών των στοιχείων έγινε με τη βοήθεια των εγχειριδίων του transferpricing που εξέδωσαν οι Big4 το 2016 με δεδομένα του 2015, τα οποία αναλύουν για κάθε χώρα τις διατάξεις της σχετικά με το transferpricing.

Επισημαίνεται ότι κατά την έρευνα μεταβλητών, δεν κρίθηκε σκόπιμο να συμπεριληφθούν μεταβλητές, οι οποίες δεν παρουσιάζουν διαφορές μεταξύ των χωρών, όπως για παράδειγμα οι μέθοδοι προσδιορισμού των τιμών μεταφοράς.

Επίσης, οι μεταβλητές για την καλύτερη μελέτη τους κατηγοριοποιήθηκαν σε κατηγορίες. Συγκεκριμένα, η κατηγορία I περιλαμβάνει μεταβλητές, οι οποίες σχετίζονται με την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, η κατηγορία II περιλαμβάνει μεταβλητές, οι οποίες σχετίζονται με τις Δράσεις του Ο.Ο.Σ.Α. και τέλος, η κατηγορία III περιλαμβάνει άλλες διάφορες μεταβλητές που δεν μπορούν να ενταχθούν σε κάποια συγκεκριμένη κατηγορία. Οι ανεξάρτητες μεταβλητές, παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 5: Ανεξάρτητες μεταβλητές έρευνας⁵⁴

Κατηγορίες	Ανεξάρτητες μεταβλητές (v)
Κατηγορία I: μεταβλητές σχετικά με την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών	v ₀ : η απαίτηση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών προβλέπεται από το νομοθετικό πλαίσιο
	v ₁ : υποχρέωση τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών ετησίως
	v ₂ : ο φάκελος τεκμηρίωσης περιλαμβάνει όλες τις ενδοομιλικές συναλλαγές και όχι συγκεκριμένες
	v ₃ : ο φάκελος τεκμηρίωσης απαιτείται να προετοιμαστεί από όλους τους φορολογούμενους και όχι από ορισμένους
	v ₄ : καθορισμένη προθεσμία προετοιμασίας του φακέλου τεκμηρίωσης
	v ₅ : η προθεσμία υποβολής του φακέλου τεκμηρίωσης ύστερα από αίτημα της αρχής είναι κάτω των τριάντα (30) ημερών
	v ₆ : υπάρχουν κυρώσεις σε περίπτωση μη συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών
Κατηγορία II: μεταβλητές σχετικά με τις Δράσεις του Ο.Ο.Σ.Α.	v ₇ : η Δράση 13 ή/και οι Δράσεις 8-10 έχουν ενσωματωθεί στο εθνικό νομικό πλαίσιο
Κατηγορία III: άλλες μεταβλητές	v ₈ : υπάρχουν απαιτήσεις σχετικά με τη δημοσιοποίηση των ενδοομιλικών συναλλαγών
	v ₉ : ο χρόνος διαφύλαξης του φακέλου τεκμηρίωσης είναι άνω των πέντε (5) ετών
	v ₁₀ : το ποσοστό που ορίζει την ύπαρξη συνδεδεμένου μέρους είναι κάτω του είκοσι πέντε τοις εκατό (25%)

⁵⁴ Deloitte (2016) “2016 Global Transfer Pricing Country Guide”, Ernst & Young (2016) “Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2015–16”, KPMG (2016) “Global Transfer Pricing Review” και PwC (2016) “International Transfer Pricing 2015/16”

6.3 Επιλογή δείγματος και στοιχεία έρευνας

Όπως αναφέρθηκε, στόχος της παρούσας έρευνας είναι να προσδιοριστεί το επίπεδο αυστηρότητας των ρυθμίσεων σχετικά με το transferpricing στις ευρωπαϊκές χώρες. Συνεπώς, αρχικά, το δείγμα αποτελούταν από σαράντα επτά (47) χώρες της Ευρώπης. Οι χώρες αυτές παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 6: Αρχικό δείγμα της έρευνας

Αγγλία	Γαλλία	Κύπρος	Ουγγαρία
Άγιος Μαρίνος	Γερμανία	Λετονία	Ουκρανία
Αζερμπαϊτζάν	Γεωργία	Λευκορωσία	Πολωνία
Αλβανία	Δανία	Λιθουανία	Πορτογαλία
Ανδόρρα	Ελβετία	Λιχτενστάιν	Ρουμανία
Αρμενία	Ελλάδα	Λουξεμβούργο	Σερβία
Αυστρία	Εσθονία	Μάλτα	Σλοβακία
Βατικανό	Ιρλανδία	Μαυροβούνιο	Σλοβενία
Βέλγιο	Ισλανδία	Μολδαβία	Σουηδία
Βόρεια Μακεδονία	Ισπανία	Μόναχο	Τσεχία
Βοσνία & Ερζεγοβίνη	Ιταλία	Νορβηγία	Φιλανδία
Βουλγαρία	Κροατία	Ολλανδία	

Έπειτα, για κάθε χώρα του δείγματος συλλέχθηκαν στοιχεία σχετικά με τις ανεξάρτητες μεταβλητές που ορίστηκαν στη προηγούμενη ενότητα. Τα στοιχεία αυτά αντλήθηκαν από τα εγχειρίδια του transferpricing, που εκδόθηκαν από τις εταιρίες PwC, Deloitte, KPMG και Ernst&Young, το 2016 με δεδομένα του 2015.

Από την ανάλυση των δεδομένων δεν υπήρξαν στοιχεία για τέσσερις (4) χώρες και προέκυψαν κάποιες, οι οποίες δεν έχουν ούτε ρυθμίσεις στο φορολογικό τους πλαίσιο, ούτε εφαρμόζουν πρακτικά μεθόδους, σχετικά με την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Αυτές οι χώρες θα ενταχθούν σε ειδική κατηγορία (Κατηγορία 0). Οι χώρες αυτές παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 7: Χώρες που ανήκουν στην Κατηγορία 0 - Φορολογικοί παράδεισοι

Ανδόρρα	Άγιος Μαρίνος
Αρμενία	
Βόρεια Μακεδονία	Βατικανό
Κύπρος	
Μάλτα	Λιχτενστάιν
Μαυροβούνιο	
Μολδαβία	Μόναχο

Συνεπώς, το τελικό δείγμα της έρευνας αποτελείται από τριάντα έξι (36) χώρες.

Πίνακας 8: Τελικό δείγμα έρευνας

Αγγλία	Γεωργία	Κροατία	Πολωνία
Αζερμπαϊτζάν	Δανία	Λετονία	Πορτογαλία
Αλβανία	Ελβετία	Λευκορωσία	Ρουμανία
Αυστρία	Ελλάδα	Λιθουανία	Σερβία
Βέλγιο	Εσθονία	Λουξεμβούργο	Σλοβακία
Βοσνία & Ερζεγοβίνη	Ιρλανδία	Νορβηγία	Σλοβενία
Βουλγαρία	Ισλανδία	Ολλανδία	Σουηδία
Γαλλία	Ισπανία	Ουγγαρία	Τσεχία
Γερμανία	Ιταλία	Ουκρανία	Φιλανδία

6.4 Σχεδιασμός δείκτη αστηρότητας

Για την μέτρηση του επιπέδου αστηρότητας των ρυθμίσεων που διέπουν το transferpricing, κατασκευάστηκε ένας δείκτης, ο οποίος βασίζεται στον παρακάτω τύπο:

$$CI_{TP} = \sum_{i=1}^n v_i \times W_i$$

Όπου

CI_{TP} : ο δείκτης αστηρότητας

v_i : οι ανεξάρτητες μεταβλητές που ορίσαμε στην παραπάνω ενότητα

n : ο αριθμός των μεταβλητών

W_i : ποσοστό βαρύτητας ανά κατηγορία μεταβλητών

Τα ποσοστά βαρύτητας ανά κατηγορία μεταβλητών αποτελούν προσωπική κρίση.

Πίνακας 9: Ποσοστά βαρύτητας ανά κατηγορία μεταβλητών

Κατηγορία I	Κατηγορία II	Κατηγορία III
50%	33%	17%

6.5 Κατηγοριοποίηση των χωρών

Με βάση τις τιμές του παραπάνω δείκτη, το δείγμα θα χωριστεί σε κατηγορίες, από τις οποίες η κατηγορία 1 αντιπροσωπεύει το χαμηλότερο επίπεδο αυστηρότητας, η κατηγορία 2 το μεσαίο και η κατηγορία 3 το μέγιστο επίπεδο αυστηρότητας.

Τα όρια ορίστηκαν με βάση τον υπολογισμό του δείκτη σε χώρες (για όσες υπήρχαν διαθέσιμα στοιχεία) της ειδικής κατηγορίας 0. Σε αυτές τις χώρες ο δείκτης δεν ξεπερνούσε τη τιμή 1.1. Έτσι, σύμφωνα με αυτό, για τις υπόλοιπες κατηγορίες τα διαστήματα ορίστηκαν ισόποσα. Οι κατηγορίες αυτές παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 10: Κατηγοριοποίηση δείγματος με βάση τον δείκτη αυστηρότητας

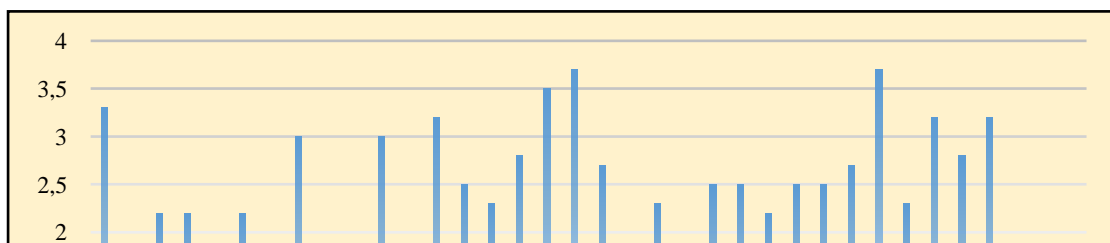
SI _{TP}	Κατηγορία
1.2-2.2	Κατηγορία 1
2.3-3.2	Κατηγορία 2
3.3-3.7	Κατηγορία 3

6.6 Παρουσίαση των αποτελεσμάτων

Αφού υπολογίστηκε ο δείκτης αυστηρότητας για κάθε χώρα (ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ), ο παρακάτω πίνακας δείχνει σε ποια κατηγορία εντάχθηκε κάθε χώρα ανάλογα με τον δείκτη αυστηρότητας.

Πίνακας 11: Κατηγοριοποίηση χωρών σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας

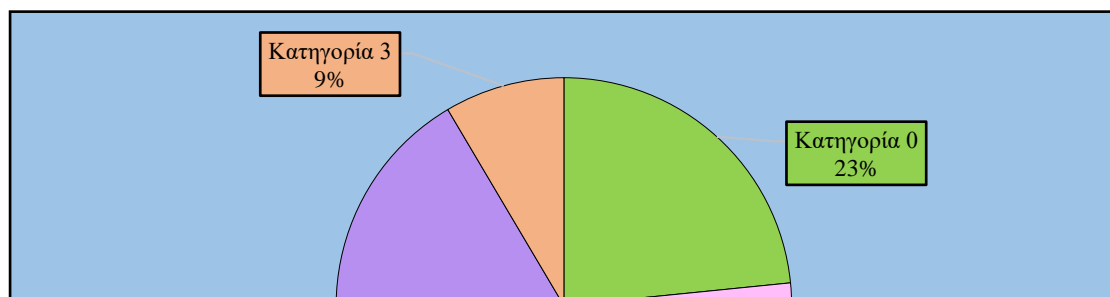
Κατηγορία 1		Κατηγορία 2		Κατηγορία 3
Αζερμπαϊτζάν	Λετονία	Γαλλία	Νορβηγία	Αγγλία
Αλβανία	Λιθουανία	Δανία	Ουγγαρία	Ισπανία
Αυστρία	Ολλανδία	Ελλάδα	Ουκρανία	Ιταλία
Βέλγιο	Σουηδία	Εσθονία	Πολωνία	Πορτογαλία
Βοσνία & Ερζεγοβίνη	Τσεχία	Ιρλανδία	Ρουμανία	
Βουλγαρία	Φιλανδία	Ισλανδία	Σερβία	
Γερμανία		Κροατία	Σλοβενία	
Γεωργία		Λευκορωσία	Σλοβακία	
Ελβετία		Λουξεμβούργο		



Διάγραμμα 1: Δείκτης αυστηρότητας

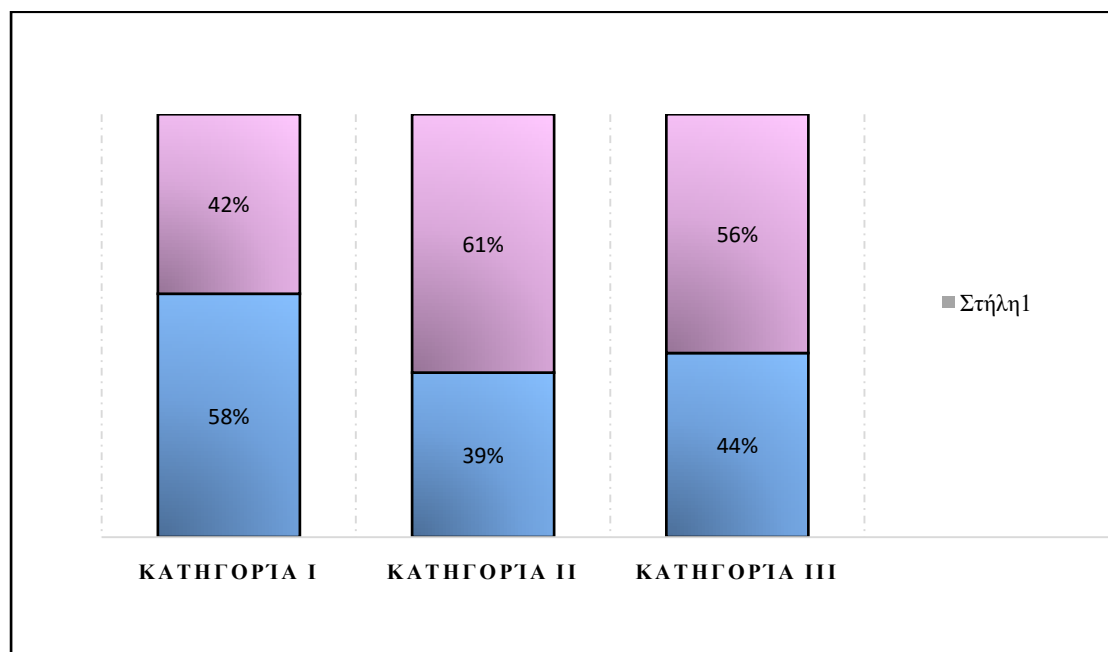


Χάρτης 1: Η Ευρώπη ως προς τον δείκτη αυστηρότητας



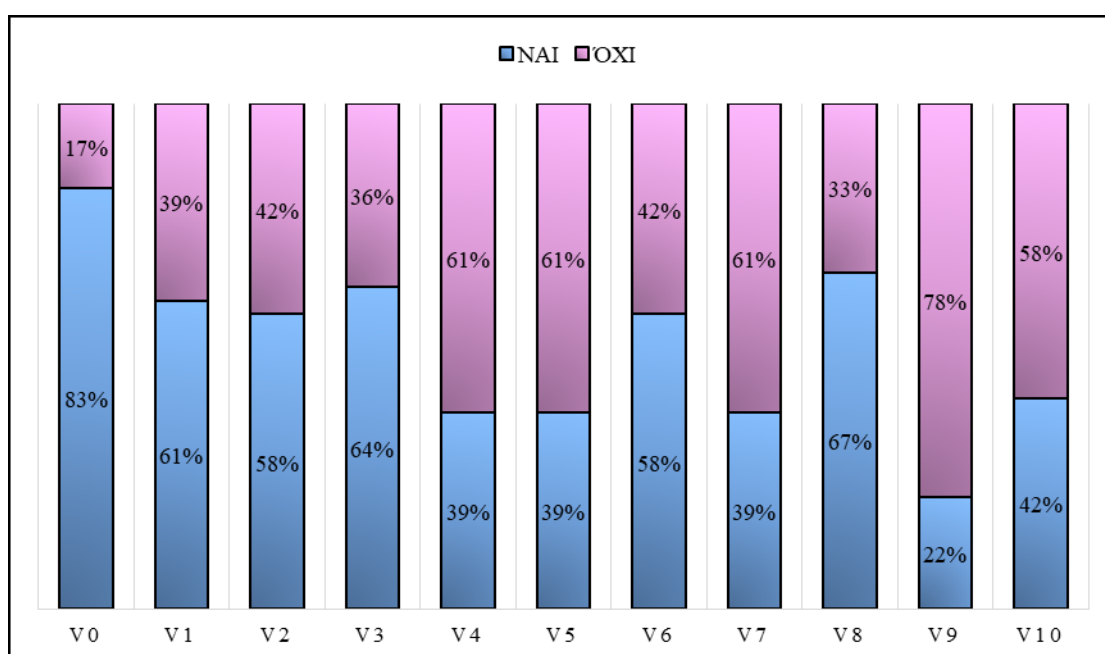
Στο παραπάνω διάγραμμα, φαίνεται ότι το 23% των χωρών ανήκουν στην κατηγορία 0. Συγκεκριμένα, δεν υπήρξαν στοιχεία για το 9% των χωρών και το 14% δεν διέθεταν κανόνες τεκμηρίωσης τόσο στο νομικό τους πλαίσιο, όσο και στην πράξη.

Στο χαμηλότερο επίπεδο αυστηρότητας ως προς τις ρυθμίσεις του transferpricing ανήκει το 32% των ευρωπαϊκών χωρών (Κατηγορία 1), στο μεσαίο επίπεδο αυστηρότητας, ανήκει το 36% των χωρών (Κατηγορία 2), ενώ στο υψηλό επίπεδο αυστηρότητας ανήκει μόλις το 9% των χωρών (Κατηγορία 3).



Διάγραμμα 3: Η Ευρώπη ως προς τις κατηγορίες των ανεξάρτητων μεταβλητών

Στο παραπάνω διάγραμμα, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα ως προς τις κατηγορίες των μεταβλητών. Σχετικά με την κατηγορία I, δηλαδή τις μεταβλητές που αφορούν την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, το 58% των ευρωπαϊκών χωρών ικανοποιεί τις μεταβλητές αυτές. Στην κατηγορία II, δηλαδή για την υπόθεση αν οι ευρωπαϊκές χώρες ενσωματώνουν στο νομικό τους πλαίσιο τις Δράσεις του ΟΟΣΑ, μόλις το 39% των χωρών τις έχει εντάξει. Τέλος, στην κατηγορία III, δηλαδή τη κατηγορία που περιέχει άλλες παραμέτρους, ικανοποιεί το 44%.



Διάγραμμα 4: Η Ευρώπη ως προς τις ανεξάρτητες μεταβλητές

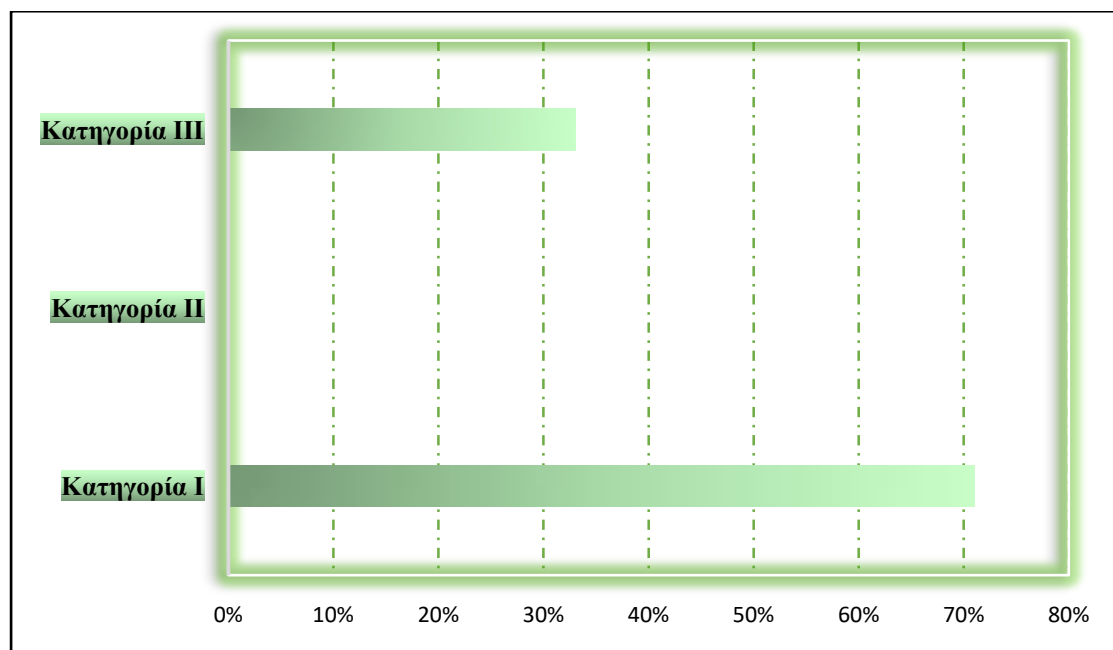
Στο παραπάνω διάγραμμα, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα για κάθε ανεξάρτητη μεταβλητή ξεχωριστά. Αναλυτικότερα, για την μεταβλητή:

- v_0 , σε ποσοστό ύψους 83% των χωρών υπάρχει απαίτηση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών από τις εθνικές τους νομοθεσίες,
- v_1 , το 61% των ευρωπαϊκών χωρών τεκμηριώνει υποχρεωτικά τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους ετησίως,
- v_2 , ο φάκελος τεκμηρίωσης περιλαμβάνει όλες τις ενδοομιλικές συναλλαγές και όχι συγκεκριμένες σε ποσοστό 58%,
- v_3 , ο φάκελος τεκμηρίωσης προετοιμάζεται υποχρεωτικά από όλους τους φορολογούμενους κάθε χώρας, και όχι από ορισμένους, σε ποσοστό 64%,

- ν₄ και ν₅, υπάρχει καθορισμένη προθεσμία προετοιμασίας του φακέλου τεκμηρίωσης και η προθεσμία υποβολής του είναι κάτω των τριάντα (30) ημερών σε μόλις 39% των χωρών αντίστοιχα,
- ν₆, προβλέπονται πρόστιμα, σε περίπτωση μη συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών σε ποσοστό 58%,
- ν₇, οι ευρωπαϊκές χώρες ενσωματώνουν στο νομικό τους πλαίσιο τις Δράσεις του ΟΟΣΑ, σε ποσοστό 39%,
- ν₈, στο 67% της Ευρώπης υπάρχουν απαιτήσεις σχετικά με τη δημοσιοποίηση των ενδοομιλικών συναλλαγών,
- ν₉, μόλις το 22% των χωρών της Ευρώπης διαφυλάττει τον φάκελο τεκμηρίωσης για περισσότερο από πέντε (5) έτη,
- ν₁₀, το 42% των χωρών, ορίζει την ύπαρξη συνδεδεμένου μέρους, σε ποσοστό κάτω του είκοσι πέντε τοις εκατό (25%).

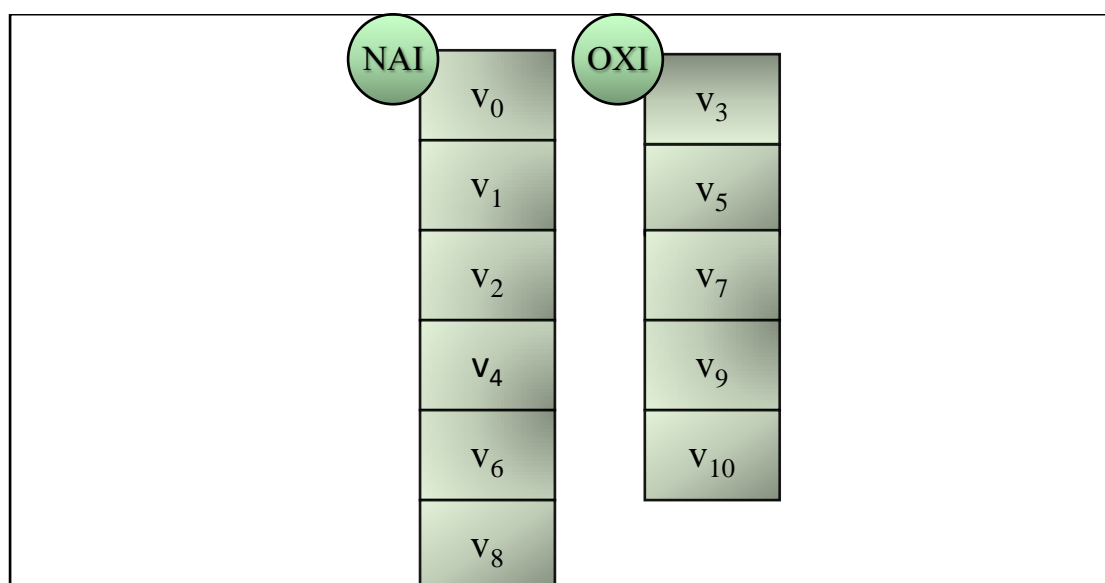
6.7 Η περίπτωση της Ελλάδας

Η Ελλάδα, σύμφωνα με την έρευνα που πραγματοποιήθηκε έχει δείκτη αυστηρότητας 2,7 και συνεπώς εντάσσεται στις χώρες με την μέτρια αυστηρότητα (Κατηγορία 2).



Διάγραμμα 5: Η Ελλάδα ως προς τις κατηγορίες των ανεξάρτητων μεταβλητών

Στο παραπάνω διάγραμμα, απεικονίζεται το επίπεδο αυστηρότητας της Ελλάδας ως προς τις κατηγορίες των μεταβλητών. Σχετικά με την κατηγορία I, δηλαδή τις μεταβλητές που αφορούν την τεκμηρίωση των ενδοομικών συναλλαγών, η Ελλάδα τις ικανοποιεί σε ποσοστό 71%. Στην κατηγορία II, δηλαδή για την υπόθεση αν οι ευρωπαϊκές χώρες ενσωματώνουν στο νομικό τους πλαίσιο τις Δράσεις του ΟΟΣΑ, η Ελλάδα έως το 2015, δεν τις είχε ενσωματώσει.⁵⁵ Τέλος, στην κατηγορία III, δηλαδή τη κατηγορία που περιέχει άλλες παραμέτρους, ικανοποιεί το 33%.



Σχήμα 9: Η Ελλάδα ως προς τις ανεξάρτητες μεταβλητές

Στο παραπάνω σχήμα, παρατίθενται οι ανεξάρτητες μεταβλητές που υπακούει και δεν υπακούει η Ελλάδα. Συγκεκριμένα, για τη μεταβλητή:

- v_0 , η Ελλάδα σαφώς έχει θεσπίσει νομοθετικό πλαίσιο που απαιτεί τη τεκμηρίωση των ενδοομικών συναλλαγών (Ν.4172/2013),
- v_1, v_4 και v_5 , ο φάκελος τεκμηρίωσης καταρτίζεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους που αφορά και θα πρέπει να επανεξετάζεται και επικαιροποιείται προκειμένου να χρησιμοποιηθεί σε επόμενο φορολογικό έτος. (v_4), συνεπώς καταρτίζεται ή/και εξετάζεται ετησίως (v_1). Επίσης, τίθεται στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο (v_5)

⁵⁵ Αξίζει να σημειωθεί ότι και να είχε ενσωματώσει τις Δράσεις του ΟΟΣΑ στην νομοθεσία της, όπως και έγινε το 2018, δεν θα άλλαζε επίπεδο αυστηρότητας.

- ν₂,ο ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης περιλαμβάνει όλες τις ενδοομιλικές συναλλαγές, εκτός από τα ενδοομιλικά μερίσματα και οι αμοιβές του Διοικητικού Συμβουλίου. Έτσι, θεωρήθηκε ότι αυτή η μεταβλητή ικανοποιείται στο σύνολό της,
- ν₃, στην Ελλάδα απαλλάσσονται προς τεκμηρίωση οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων οντοτήτων που δεν υπερβαίνουν τα εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000€) ετησίως και ο κύκλος εργασιών της εγχώριας οντότητας δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια ευρώ (5.000.000€). Αντίθετα, εάν ο κύκλος εργασιών της εγχώριας οντότητας υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια ευρώ (5.000.000€), το σχετικό όριο είναι διακόσιες χιλιάδες ευρώ (200.000€) ετησίως. Συνεπώς, δεν είναι υπόχρεοι όλοι οι φορολογούμενοι προς τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών,
- ν₆, σε περίπτωση μη συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών προβλέπονται πρόστιμα (Ν. 4337/2015),
- ν₇, η πολυμερής σύμβαση για την εφαρμογή μέτρων που σχετίζονται με την πρόληψη της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών (BEPS) τέθηκε σε ισχύ στην Ελλάδα το 2018,
- ν₈, ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών, πρέπει να υποβάλλεται σε ετήσια βάση στις φορολογικές αρχές μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος,
- ν₉, η ελληνική νομοθεσία υποχρεώνει να διαφυλάσσεται ο φάκελος τεκμηρίωσης για πέντε (5) έτη,
- ν₁₀, στην ελληνική νομοθεσία, το ποσοστό που ορίζει την ύπαρξη συνδεδεμένου μέρους είναι τριάντα τρία τοις εκατό (33%) (άρθρο 2 Ν. 4172/2013).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι το κύριο ζήτημα που απασχολεί τα τελευταία χρόνια, τους αρθρογράφους, τους νομοθέτες, τους φορολογούμενους και τις φορολογικές αρχές. Μελετήσαμε μια συνεχή προσπάθεια υιοθέτησης αρχών, μεθόδων, κανονισμών, ρυθμίσεων και νομοθετημάτων, σε διεθνές και εγχώριο επίπεδο, η οποία έχει κύριο στόχο την εξάλειψη της φοροδιαφυγής στο μέγιστο βαθμό που επιτρέπεται, μέσω της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Παρόλα αυτά όμως, σύμφωνα με την έρευνα που πραγματοποιήθηκε με δεδομένα του 2015, μόνο τρεις (3) ευρωπαϊκές χώρες, ήτοι 9%, διαθέτουν υψηλό επίπεδο αυστηρότητας ως προς τις ρυθμίσεις τους για το ζήτημα του transferpricing, ενώ σε ποσοστό 55% των ευρωπαϊκών χωρών το επίπεδο αυστηρότητας είναι χαμηλό έως και ανύπαρκτο. Έτσι, θα λέγαμε ότι οι ευρωπαϊκές χώρες δεν είναι ούτε ευέλικτες, ούτε αυστηρές ως προς τη τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Επιπροσθέτως, φαίνεται ότι οι εθνικές νομοθεσίες της Ευρώπης προβλέπουν κανόνες τεκμηρίωσης σε ποσοστό 58%, ενώ αντίθετα έχουν ενσωματώσει τις δράσεις του Ο.Ο.Σ.Α. σχετικά με το transferpricing στο 39% αυτών.

Λαμβάνοντας υπόψιν τα παραπάνω, συμπεραίνουμε ότι η Ευρώπη θα πρέπει να υιοθετήσει αυστηρότερους κανόνες τεκμηρίωσης σχετικά με το transferpricing. Όπως φαίνεται σε πολλές χώρες, καθώς για αυτές το ζήτημα του transferpricing αποτελεί πρόσφατο, δεν έχουν υιοθετήσει σημαντικές παραμέτρους στο νομοθετικό τους πλαίσιο, όπως για παράδειγμα τις Δράσεις του Ο.Ο.Σ.Α. .

Ειδικότερα, η Ελλάδα θα πρέπει να αναδιοργανώσει το ελεγκτικό της σύστημα με σκοπό την ταχύτερη εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών. Αυτό θα

επιφέρει τη ταχύτερη διεκπεραίωση των υποθέσεων ελέγχου και μεγαλύτερο δείγμα ελεγχόμενων επιχειρήσεων. Έτσι, θα υπάρχουν υψηλότερα φορολογικά έσοδα, αλλά και μεγαλύτερη συνέπεια από πλευράς φορολογούμενων. Αυτό φυσικά απαιτεί κατάλληλα μέσα και ανθρώπους που να διαθέτουν γνώσεις και κατάρτιση. Αν αναλογιστούμε όμως τα οφέλη έναντι των απωλειών, σίγουρα αξίζει να γίνει μια προσπάθεια.

Η έρευνα σίγουρα θα μπορούσε να διαθέτει πιο πρόσφατα δεδομένα, αλλά επιλέχθηκε το συγκεκριμένο έτος, καθώς θεωρήθηκε πιο κρίσιμο να χρησιμοποιηθούν αξιόπιστες πηγές πληροφοριών. Επίσης, θα μπορούσαν στην έρευνα αυτή να προστεθούν και άλλες μεταβλητές, ώστε να συμπεριληφθούν και αυτές στον δείκτη αυστηρότητας. Τέλος, τα ποσοστά βαρύτητας των μεταβλητών αποτελούν προσωπική κρίση και αν μεταβάλλονταν θα υπήρχαν διαφορές στα τελικά αποτελέσματα.

Μια πρόταση μελλοντικής έρευνας που θα μπορούσε να δοθεί ως προέκταση αυτής της έρευνας, είναι να συσχετιστούν οι μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν με τον δείκτη αυστηρότητας με την τελική τους επίδραση στην αποτροπή της μετατόπισης κερδών, ώστε να μελετηθεί η αποτελεσματικότητα του νομοθετικού πλαισίου των ενδοομιλικών συναλλαγών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

▪ Άρθρα

Αθανασάκη Β., (2015), «Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στις χρηματοοικονομικές ενδοομιλικές συναλλαγές», *ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ*, Τεύχος 112, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα

Γιαννόπουλος Γ. (2017), «Το πλαίσιο ενδοομιλικών συναλλαγών, ενισχυμένο με πρόσθετες οδηγίες του ΟΟΣΑ, μοχλός χάραξης στρατηγικής επενδύσεων και αποφυγής διπλής φορολογίας»

Μανιώτης Θ. και Ρήγας Δ. (2018) «Φορολογικό πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών και προτεινόμενες ενέργειες προς τις επιχειρήσεις που έχουν εκκρεμότητες σε αυτό το θέμα»

Μουστάκης Ν.Γ., (2014), *Ενδοομιλικές τιμολογήσεις (Transfer Pricing)*, Εκδόσεις Ευθυνοι, Αθήνα

Μουστάκης Ν.Γ., (2009), *Ενδοομιλικές τιμολογήσεις μεταξύ πολυεθνικών επιχειρήσεων*, Εκδόσεις Ευθυνοι, Αθήνα.

Νανόπουλος Κ. (2014) «Ο φάκελος τεκμηρίωσης και ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών»

Νιφορόπουλος Κ. και Ντρούκας Κ. (2015), «Αλλαγές στα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ. που σχετίζονται με την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών»

Ντρούκας Κ. (2015), «Ενδοομιλικές συναλλαγές (Transfer Pricing)»

Νιφορόπουλος Κ. και Ντρούκας Κ. (2019), «Ενδοομιλικές συναλλαγές και λογιστής/φοροτεχνικός»

Ντρούκας Κ. (2017), «Φάκελος ενδοομιλικών συναλλαγών-Αρχή των Ίσων Αποστάσεων»

Παραμυθιάς Θ. (2016), «Η ενδοομιλική τιμολόγηση (transferpricing) στην ελληνική φορολογική πραγματικότητα και έννομη τάξη υπό το πρίσμα και των διεθνών εξελίξεων»

Παπαγιάννης, Α., (2015). «Κανόνες Τιμολόγησης αγαθών και υπηρεσιών σε ενδοομιλικές συναλλαγές» (Μεταπτυχιακή Διατριβή), Πανεπιστήμιο Πειραιώς. Ελλάδα

Σκουζός, Ι., (2018). «Έννοια συνδεδεμένων επιχειρήσεων και σχετικές υποχρεώσεις αυτών (transferpricing)»

Τζίφας Γ. (2016), «Ενδοομιλικές συναλλαγές: Συμπλήρωση του φακέλου τεκμηρίωσης και του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών», ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, Τεύχος 2, Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα

▪ Βιβλία

Νικηφορόπουλος Κ. και Ντρούκας Κ. (2020) («Ενδοομιλικές συναλλαγές (TransferPricing) Θεωρία και Πράξη»

Τσουρουφλής Α. (2010), «Η ενδοομιλική τιμολόγηση (TransferPricing)»

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

▪ Άρθρα

Abdel-Khalik R. And Lusk E. (1974), “Transfer Pricing-A Synthesis”, the Accounting Review, Vol. 49 (1), pp. 8-23

Bartelsman E. and Beetsma R. (2003), “Why Pay More? Corporate Tax Avoidance through Transfer Pricing in OECD Countries”, Journal of Public Economics, Vol. 87 (10), pp. 2225-2252

Becker J. and Fuest C. (2012), “Transfer Pricing Policy and the Intensity of Tax Rate Competition”, Economics Letters, Vol. 117 (1), pp. 146-148

Brickley J., Smith C. and Zimmerman J. (2020), “Transfer Pricing and the Control of Internal Corporate Transactions”, Journal of applied corporate finance, Vol. 32 (1), pp. 120-127

Clausing K. (2003), “Tax-motivated transfer pricing and US intrafirm trade prices”, Journal of Public Economics, Vol. 87 (10), pp. 2207–2223

Cook P. (1955), "Decentralization and the Transfer Price Problem", *the Journal of Business*, Vol. 28 (2), pp. 87-94

Cravens K. (1997), "Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy of Multinational Firms", *International Business Review*, Vol.6 (2), pp. 127-145

Dean J. (1955), "Decentralization and Intra-company pricing", *The Journal of Business*, Vol. 33 (4), pp. 65-74

Dopuch N. and Drake D. (1964), "Accounting Implications of a mathematical programming approach to the transfer pricing problem", *The Journal of Accounting Research*, Vol. 2 (1), pp. 10-24

Eden L. (1983), "Transfer Pricing Policies under Tariff Barriers", *the Canadian Journal of Economics*, Vol. 16 (4), pp. 669-685

Gould J. (1964), "Internal pricing in firms when there are costs of using an outside market", *Journal of Business*, Vol. 37 (1), pp. 61-67

Grubert H. and Mutti J. (1991), "Taxes, Tariffs and Transfer Pricing in Multinational Corporate Decision Making", *the Review of Economics and Statistics*, Vol. 73 (2), pp. 285-293

Horst T. (1971), "The Theory of the Multinational Firm: Optimal Behavior under Different Tariff and Tax Rates", *Journal of Political Economy*, Vol. 79 (5), pp. 1059-1072

Karpenko I. (2018), "Comparability Analysis in Transfer Pricing", Vol. 79 (1), pp. 87-92

Klassen K., Lisowsky P. και Mescall D. (2017), "Transfer Pricing: Strategies, Practices, and Tax Minimization", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 34 (1), p. 1-48

Mckinley J. and Owsley J. (2013), "Transfer pricing and its effect on financial reporting", *Journal of Accountancy*, Vol. 216 (4), pp. 50-54

Swenson D. (2001), "Tax Reforms and Evidence of Transfer Pricing", *National Tax Journal*, Vol. 54 (1), pp. 7-26

Urquidi A. (2008), "An Introduction to transfer pricing", *New Economic Review*, Vol. 3 (1), pp. 27-45

Weichenrieder A. (2009), "Profit Shifting in the EU: Evidence from Germany", Vol. 16 (3), pp. 1-24

▪ **Βιβλία-Εγχειρίδια**

Deloitte (2016) “2016 Global Transfer Pricing Country Guide”

Ernst & Young (2016) “Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2015–16”

Feinschreiber R. and Kent M. (1993), “Transfer Pricing Handbook-Guidance for the OECD Regulations”

Feinschreiber R. (2004), “Transfer Pricing Methods: An Applications Guide”

Henshall J. (2016), “Global Transfer Pricing: Principles and Practice”

King E. (2009) “Transfer Pricing and Corporate Taxation”

KPMG (2016) “Global Transfer Pricing Review”

Lang M., Cottani Γ., Petruzzi R. and, Storck A. (2019), “Fundamentals of Transfer Pricing: A Practical Guide”

Levey M., Wrappe S. and Chung K. (2006), “Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook”

Monsenego J. (2015), “Introduction to Transfer Pricing”

OECD (2017), “Model Tax Convention”

OECD (2017), “Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administration”

PwC (2016) “International Transfer Pricing 2015/16”

Richelle I., Schön W. and Traversa E. (2013), “Allocating Taxing Powers within the European Union”

United Nations (2017), “Practical Manual on Transfer Pricing for developing countries”

Wolfgang S. and Konrad K. (2012), “Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics”

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

<https://www.capital.gr/>

<https://www.e-forologia.gr/>

www.epixeirisi.gr/

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

<https://www.investopedia.com/>

<https://www.lsa.gr/>

<https://www.oecd.org/>

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

<https://www.taxexperts.gr/>

<https://www.taxheaven.gr/>

<https://tpguidelines.com/>

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

<http://www.ustransferpricing.com/>

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Χώρες	Κατηγορίες										ΣJIP	
	Κατηγορία I					Κατηγορία II		Κατηγορία III				
	V ₀	V ₁	V ₂	V ₃	V ₄	V ₅	V ₆	V ₇	V ₈	V ₉		V ₁₀
Αγγλία	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	0	3,3
Αζερμπαϊτζάν	0	0	1	1	0	1	0	0	0	0	0	1,7
Αλβανία	1	0	1	1	0	0	1	0	0	1	0	2,2
Αυστρία	1	0	1	1	0	1	0	0	0	1	0	2,2
Βέλγιο	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1,3
Βοσνία & Ερζεγοβίνη	0	0	1	1	0	1	0	1	0	1	0	2,2
Βουλγαρία	0	0	1	1	0	1	0	0	1	0	1	1,8
Γαλλία	1	1	0	1	1	0	1	1	0	1	0	3,0
Γερμανία	1	0	0	1	0	0	1	0	1	1	0	1,8
Γεωργία	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1,5
Δανία	1	1	1	0	1	0	1	1	0	1	0	3,0
Ελβετία	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1,2
Ελλάδα	1	1	1	0	1	0	1	0	1	0	0	2,7
Εσθονία	1	1	1	0	0	0	1	1	0	0	0	2,5
Ιρλανδία	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	0	2,3
Ισπανία	1	1	1	0	1	0	1	0	1	1	0	2,8
Ισπανία	1	1	0	1	1	1	1	1	1	0	0	3,5
Ιταλία	1	1	0	1	1	1	1	1	1	0	1	3,7
Κροατία	1	1	1	1	0	1	1	0	1	0	0	2,7
Λετονία	1	0	0	1	0	0	0	0	1	0	1	1,3
Λευκορωσία	1	1	0	1	0	1	1	0	1	1	1	2,3
Λιθουανία	1	0	1	0	0	0	0	0	1	0	1	1,3
Λουξεμβούργο	0	0	1	1	0	1	1	1	0	0	1	2,5
Νορβηγία	1	1	1	0	0	0	1	1	1	0	0	2,5
Ολλανδία	1	0	1	1	0	0	0	1	1	0	1	2,2
Ουγγαρία	1	1	0	0	1	1	1	0	0	0	0	2,5
Ουκρανία	1	1	0	1	0	0	1	0	1	1	1	2,5
Πολωνία	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	1	2,7
Πορτογαλία	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	1	3,7
Ρουμανία	1	1	0	0	1	0	1	0	1	0	0	2,3

Χώρες	Κατηγορίες										ΣJTP	
	Κατηγορία I					Κατηγορία II		Κατηγορία III				
	V ₀	V ₁	V ₂	V ₃	V ₄	V ₅	V ₆	V ₇	V ₈	V ₉		V ₁₀
Σερβία	1	1	1	1	1	0	1	0	1	0	0	3,2
Σλοβακία	1	1	0	1	0	1	1	0	1	1	0	2,8
Σλοβενία	1	1	1	1	1	0	1	0	1	0	0	3,2
Σουηδία	1	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1,8
Τσεχία	0	0	1	1	0	0	0	0	1	0	0	1,2
Φιλανδία	1	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	1,2