



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

«ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ»

της

ΑΓΓΕΛΑΚΗ ΜΑΤΙΝΑ

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια: Σαμαρά Αγγελική

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

Οκτώβριος 2021

«Αφιερώνεται στην οικογένειά μου»

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Θα ήθελα να ευχαριστήσω την επιβλέπουσα καθηγήτρια κυρία Σαμαρά Αγγελική για την καθοδήγησή της και τις συμβουλές που μου παρείχε για την εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας καθ' όλη την διάρκεια. Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές του μεταπτυχιακού προγράμματος για τις πολύτιμες γνώσεις που μας μετέδωσαν. Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου για την δύναμη και την υποστήριξη που μου έδειξαν και ήταν δίπλα μου από την αρχή μέχρι το τέλος.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στα πλαίσια της παρούσης διπλωματικής εργασίας γίνεται προσπάθεια μελέτης των ενδοομιλικών συναλλαγών και της ενδοομιλικής τιμολόγησης Transfer Pricing καθώς και της τεκμηρίωσης όλου του προβλήματος. Η Τεκμηρίωση Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών αποτελεί τον πυρήνα του διεθνούς εμπορίου των πολυεθνικών εταιρειών και των ομίλων επιχειρήσεων. Αποτελεί θέμα ύψιστης σημασίας για όλες τις εταιρείες με διασυνοριακές καθώς και εγχώριες ενδοομιλικές συναλλαγές και απαιτεί αποτελεσματικό φορολογικό σχεδιασμό. Η σχετική νομοθεσία προβλέπει αυστηρό πλαίσιο κανόνων για την συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις τεκμηρίωσης καθώς και ποινές για τη μη συμμόρφωση.

Λόγω των ιδιαιτεροτήτων και των πλεονεκτημάτων που προσφέρουν οι εξωχώριες όλο και περισσότεροι επιχειρηματίες προσφεύγουν στην ίδρυση τους, και είναι χαρακτηριστικό το γεγονός ότι τα τελευταία χρόνια στατιστικά στοιχεία δεικνύουν ότι ένα ποσοστό περίπου 50% των κεφαλαίων διακινούνται διεθνώς μέσω υπεράκτιων εταιριών και κατέχουν ένα ποσοστό του 5% του παγκόσμιου πλούτου.

Οι κυβερνήσεις, προσπαθούν κατά καιρούς να νομοθετήσουν κάποια μέτρα για να ελαχιστοποιήσουν τις επιπτώσεις των ανεξέλεγκτων ενδοομιλικών συναλλαγών πετυχαίνοντας κάποιες σποραδικές νίκες. Στην συγκεκριμένη μελέτη θα αναφερθούμε στους τρόπους αντιμετώπισης των φαινομένων της φοροδιαφυγής και κυρίως της φοροαποφυγής, μέσω του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) και της συμφωνίας των κρατών, σχετικά με το Σχέδιο Δράσης για τη «Διάβρωση της φορολογικής βάσης και μεταφοράς των κερδών» (Base Erosion and Profit Shifting “BEPS”) καθώς θα αναφερθούν και έννοιες όπως η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων.

## ABSTRACT

As part of this thesis is an attempt of Transfer Pricing study and documentation of intercompany transactions. Intercompany Price Documentation is the core of the international trade of multinational companies and groups of companies. It is an issue of paramount importance for all companies with cross-border as well as domestic intra-group transactions and requires effective tax planning. The relevant legislation provides for a strict framework of rules for compliance with documentation obligations as well as penalties for non-compliance.

Due to the peculiarities and advantages offered by the countryside, more and more entrepreneurs are resorting to their establishment, and it is characteristic that in recent years statistics show that about 50% of the capital is traded internationally through offshore companies and owns a percentage of 5 % of world wealth.

Governments from time to time try to legislate some measures to minimize the effects of uncontrolled intra-group transactions by achieving some sporadic victories. In this study we will refer to the ways of dealing with the phenomena of tax evasion and especially tax avoidance, through the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) and the agreement of the states, on the Action Plan for "Erosion of the tax base and transfer of profits" (Base Erosion and Profit Shifting "BEPS") as concepts such as the Equal Distance Principle will also be mentioned.

## Περιεχόμενα

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ .....	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	3
ABSTRACT .....	4
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ-ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ .....	7
ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο .....	10
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ .....	10
ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	10
ΜΕΛΕΤΕΣ ΠΑΝΩ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ .....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο .....	15
2.1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΙ .....	15
2.1.1.ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ .....	15
2.1.2. ΟΜΙΛΟΣ .....	15
2.1.3. ΤΥΠΟΙ ΟΜΙΛΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ .....	16
2.1.4. ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ .....	16
2.1.5.ΣΥΓΓΕΝΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ .....	17
2.1.6.ΜΗΤΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ .....	17
2.1.7.ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ .....	18
2.1.8.ΣΧΕΣΗ ΜΗΤΡΙΚΗ ΠΡΟΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ .....	18
2.2.ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ .....	18
2.3.ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ .....	20
2.4.ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ (Arm’s Length Principle) .....	23
2.5.ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ .....	24
2.6.ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ .....	24
2.7.ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΛΛΗΛΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ .....	27
2.8.ΣΧΕΔΙΟ ΔΡΑΣΗΣ BEPS .....	27
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο .....	29
3.1.ΧΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΙ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ .....	29

3.2.ΜΕΙΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ.....	29
3.3.ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ-ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΤΗ-ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ .....	29
3.4.ΟΙ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΩΣ ΜΕΣΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ.....	30
3.5.ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ.....	31
3.6.ΔΙΕΘΝΕΙΣ-ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΙ ΣΚΟΠΟΙ .....	32
3.7.ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ .....	33
3.8.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΠΑΡΑΔΕΙΣΟΣ.....	34
3.9.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΑΤΑΦΥΓΙΑ .....	34
3.10.ΞΕΠΛΥΜΑ «ΒΡΩΜΙΚΟΥ ΧΡΗΜΑΤΟΣ» ΜΕΣΩ ΥΠΕΡΑΚΤΙΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ .....	35
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο .....	37
4.1.ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ .....	37
4.2.ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΦΑΚΕΛΟΥ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....	38
4.3.ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ.....	40
4.4. ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ ΦΑΚΕΛΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ.....	41
4.5.ΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΥ ΠΙΝΑΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ.....	43
4.6.ΠΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗ.....	44
4.7.ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ (ΑΡΑ) .....	45
4.8.ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ .....	47
4.9.ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ .....	48
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο .....	52
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	52
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	54

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ-ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

<u>Πίνακας 1</u> : Σχέση σύνδεσης φοροαποφυγής, φοροδιαφυγής και φορολογικής απάτης.....	30
<u>Πίνακας 2</u> : Στοιχεία που συνθέτουν την έννοια του Transfer Pricing.....	32
<u>Πίνακας 3</u> : Στρατηγικοί Σκοποί του Transfer Pricing.....	33
– Αποτελέσματα Έρευνας Cravens	
<u>Πίνακας 4</u> : Το Top 30 Των Αμερικάνικων Πολυεθνικών Που Κατέχουν Offshore.....	36
<u>Πίνακας 5</u> : Κατηγορίες & Είδη Ενδοομιλικών Συναλλαγών προς Τεκμηρίωση.....	43
<u>Πίνακας 6</u> : Πρόστιμα και Προσαυξήσεις.....	45
<u>Διάγραμμα 1</u> : Κάθετος όμιλος.....	16
<u>Διάγραμμα 2</u> : Οριζόντιος Όμιλος.....	16



## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο σύγχρονος επιχειρηματικός κόσμος περιστρέφεται γύρω από την αναζήτηση καινοτόμων ιδεών και τρόπων ώστε να οδηγηθεί εύκολα και γρήγορα στην αύξηση των επιχειρηματικών κερδών χωρίς μεγάλες απώλειες. Αυτό που αναζητούν μικρές και μεγάλες επιχειρήσεις είναι η κερδοφορία και το πως θα εξαλείψουν σημαντικά εμπόδια ή τουλάχιστον πως θα ελαττώσουν την ύπαρξη αυτών των εμποδίων στην αναζήτηση του κέρδους. Σημαντικό ρόλο σε όλα τα παραπάνω διαδραματίζει η φορολογία ή ακόμα και ένα ασταθές οικονομικό και κοινωνικό περιβάλλον.

Σε ορισμένα κράτη δεν βοηθά η ίδρυση νέων επιχειρήσεων ή την συνέχιση της λειτουργίας των υπάρχουσών καθώς αντί να διευκολύνει την οικονομική ζωή των επιχειρήσεων, την επιβαρύνει επιβάλλοντας διαρκώς νέους φόρους και αυξάνοντας τους φορολογικούς συντελεστές, όπως συμβαίνει στην Ελλάδα τα τελευταία χρόνια ένας ακόμα σημαντικός παράγοντας είναι η διπλή φορολόγηση των κερδών. Αυτό σημαίνει ότι τα κέρδη ενός υποκαταστήματος που έχει έδρα σε διαφορετική χώρα από ότι η μητρική εταιρία, φορολογούνται με έναν φορολογικό συντελεστή στην ξένη χώρα και έπειτα μετά από φόρους κέρδη όταν επαναπατρίζονται στην μητρική υπό μορφή μερίσματος, φορολογούνται πάλι ως εισόδημα της μητρικής. Αυτό έχει ως συνέχεια να εγκαταλειφθεί η ιδέα της ίδρυσης υποκαταστήματος ή να πάψει να λειτουργεί εφόσον ήδη υπάρχει στην περίπτωση που δεν έχει συναφθεί σύμβαση Διπλής Φορολόγησης μεταξύ των χωρών που πραγματοποιούν συναλλαγές.

Στην παρούσα διπλωματική εργασία αναφέρεται και αναλύεται η έννοια της ενδοομιλικής τιμολόγησης, η οποία απασχολεί κατά καιρούς τόσο τις ελεγκτικές αρχές όσο και τις επιχειρήσεις με συνδεδεμένα μέρη/ όμιλοι επιχειρήσεων. Αναφέρεται και αναλύεται το θεσμικό και νομοθετικό πλαίσιο γύρω από το οποίο δρουν οι επιχειρήσεις, με ενδοομιλικές συναλλαγές. Η σημαντικότερη έννοια η οποία αποτελεί και τον πυλώνα των ενδοομιλικών συναλλαγών ορίζεται ως η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων (Arm's Length Principal). Μελετώντας την αρθρογραφία, την βιβλιογραφία και την νομοθεσία προέκυψαν κάποια ερωτήματα τα οποία απαντώνται στα παρακάτω κεφάλαια αναλυτικά. Όπως για παράδειγμα με ποιον τρόπο βοηθάει η νομοθεσία τις επιχειρήσεις να επιλέξουν την κατάλληλη μέθοδο τεκμηρίωσης των συναλλαγών που διενεργούν, με ποιους τρόπους εφαρμόζεται η Αρχή των Ίσων αποστάσεων, ποιο είναι το νομοθετικό πλαίσιο και πως αυτό έχει τροποποιηθεί τα τελευταία χρόνια, καθώς επίσης γίνεται αναφορά για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και για τους φορολογικούς παραδείσους που αποτελούν κάποιες χώρες με χαμηλό συντελεστή φορολογίας.

Στο 1<sup>ο</sup> κεφάλαιο θα μιλήσουμε αναλυτικά για κάποιες μελέτες που έχουν διεξαχθεί από οικονομολόγους, αρθρογράφους και νομικούς προκειμένου να διεξαχθούν κάποια συμπεράσματα μέσα από τις έρευνες και τα άρθρα τους. Αναπτύσσουμε έτσι μία βάση πάνω στην οποία στηρίζονται και οι προβληματισμοί μας.

Στο 2<sup>ο</sup> κεφάλαιο αναφέρονται αναλυτικά όλοι οι ορισμοί που είναι χρήσιμοι για τον κάθε αναγνώστη να κατανοήσει έννοιες όπως η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων, τι σημαίνει όμιλος επιχειρήσεων, συνδεδεμένα μέρη, θυγατρική εταιρία, σχέδιο δράσης BEPS. Ακόμη, γίνεται εκτενής αναφορά και στις μεθόδους τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Στο 3<sup>ο</sup> κεφάλαιο αφού έχουμε εξοικειωθεί με τους ορισμούς και το νομοθετικό πλαίσιο γύρω από τις ενδοομιλικές συναλλαγές, ξεκινάμε να αναλύουμε τους τρόπους με τους οποίους προσπάθησαν οι επιχειρήσεις μέσω των ενδοομιλικών συναλλαγών να μεταφέρουν φορολογητέα κέρδη σε φορολογικούς παραδείσους με απώτερο σκοπό να μειωθούν τα φορολογικά τους αποτελέσματα.

Οι αποτυχημένες αυτές προσπάθειες των επιχειρήσεων ήρθαν να κλειδώσουν με τις δράσεις BEPS που αναρτήθηκαν από τον ΟΟΣΑ.

Στην συνέχεια στο 4<sup>ο</sup> κεφάλαιο αναλύονται βασικά στοιχεία των φακέλων ενδοομιλικών συναλλαγών, προέγκριση μεθοδολογίας APA, προθεσμίες, Ελληνική νομοθεσία, προθεσμίες. Παράλληλα δίνονται κάποια παραδείγματα ενδοομιλικών συναλλαγών τα οποία συζητήθηκαν και αποτέλεσαν θέμα προς συζήτηση και ανάλυση των ελεγκτικών αρχών.

Τέλος στο 5<sup>ο</sup> κεφάλαιο παρατίθενται όλα τα συμπεράσματα που προέκυψαν από την ανάλυση και την μελέτη τόσο των άρθρων όσο και του νομοθετικού πλαισίου, καθώς και προτάσεις για μελλοντικές μελέτες.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

### ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

#### ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η έννοια της ενδοομιλικής τιμολόγησης (transfer pricing) έχει απασχολήσει αρκετούς διεθνώς αναγνωρισμένους ερευνητές οι οποίοι έχουν μελετήσει πάνω στο θέμα. Η παγκόσμια αρθρογραφία και βιβλιογραφία είναι εμπλουτισμένη με πλήθος άρθρων και μελέτες που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Στο παρακάτω κεφάλαιο θα παρουσιάσουμε τις κυριότερες μελέτες και έρευνες πάνω στις ενδοομιλικές συναλλαγές, οι οποίες αποτέλεσαν τόσο πηγή άντλησης όσο και πηγή έμπνευσης πληροφοριών.

#### ΜΕΛΕΤΕΣ ΠΑΝΩ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Από τους πρώτους που ασχολήθηκαν με το ζήτημα των ενδοομιλικών συναλλαγών ήταν ο Hirshleifer (1956)<sup>1</sup>. Ο Hirshleifer εστίασε κυρίως το ενδιαφέρον του στην άριστη τιμή των μεταβιβαζόμενων αγαθών και υπηρεσιών μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών ώστε τα κέρδη του ομίλου να μεγιστοποιηθούν στο υψηλότερο δυνατό σημείο. Όπως αποδεικνύεται το πρόβλημα είναι σημαντικό επειδή οι τιμές που καθορίζονται από τις εκάστοτε μονάδες επηρεάζουν το επίπεδο δραστηριότητας της κάθε μίας, το ποσοστό απόδοσης της επένδυσης και το συνολικό κέρδος που επιτυγχάνεται από την επιχείρηση ως σύνολο. Σύμφωνα με τον Hirshleifer σε περίπτωση τέλει ανταγωνισμού, η τιμή των ενδοομιλικών συναλλαγών πρέπει να καθορίζεται από τις δυνάμεις της αγοράς ενώ στην άλλη περίπτωση που δεν υπάρχει εξωτερική αγορά ή η δύναμη της αγοράς είναι ατελώς ανταγωνιστική, η καταλληλότερη τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής θα πρέπει να καθορίζεται από το οριακό κόστος παραγωγής ή μεταξύ του οριακού κόστους και της τιμής αγοράς.

Ο Abdel-Khalik και ο Lusk το 1974<sup>2</sup> μελέτησαν τη φύση και το πεδίο εφαρμογής μοντέλων transfer pricing που είχαν αναπτύξει διάφοροι ερευνητές. Στην μελέτη τους εξέτασαν την ανάπτυξη μοντέλων ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση την οικονομική θεωρία της επιχείρησης, μαθηματικά μοντέλα προγραμματισμού και άλλες αναλυτικές προσεγγίσεις.

Ένα μεγάλο μέρος τόσο στην διεθνή βιβλιογραφία όσο και στην συγκεκριμένη διπλωματική αποτελεί η μελέτη των ενδοομιλικών συναλλαγών γύρω από το πλαίσιο της μείωσης των φορολογητέων κερδών ενός ομίλου εταιριών.

Ο Tisdell (1989)<sup>3</sup> μίλησε σχετικά με την χρησιμότητα της ενδοομιλικής τιμολόγησης στις διεπιστημονικές εταιρίες. Επισήμανε, στην έρευνα του, σχετικά με τις παραμελημένες περιοχές από τον έλεγχο του transfer pricing, ότι αυτές οι περιοχές μπορούν να αναβάλουν τις τεχνολογικές του καινοτομίες και να μεγιστοποιήσουν την παραγωγικότητά του χωρίς διακρίσεις.

---

<sup>1</sup> Hirshleifer J. (1956) “On the Economics of Transfer Pricing”, The Journal of business, Vol. 29, No 3, pp.172 -184

<sup>2</sup> Abdel-Khalik and Lusk E. (1974), “Transfer Pricing- A Synthesis”, The Accounting Review, Vol 49 No 1, pp. 8 -23

<sup>3</sup> Tisdell, C.A. (1989), Transfer Pricing : Technical and Productivity Change within the Firm, Managerial and Decision Economics, 253 -256

Μερικά χρόνια αργότερα ο Grubert και Mutti το 1991<sup>4</sup> εκπόνησαν μία εξίσου σημαντική έρευνα η οποία αναφέρει αναλυτικά τρεις πτυχές της πολυεθνικής δραστηριότητας των ΗΠΑ:

- i. Τη δυνατότητα μεταφοράς κερδών από χώρες με υψηλή φορολογία σε άλλες χώρες με χαμηλότερο φορολογικό δείκτη.
- ii. Το αντίκτυπο των φόρων στην κατανομή του πραγματικού κεφαλαίου
- iii. Την επίδραση αυτών των πολιτικών στις πρακτικές του διεθνούς εμπορίου των ΗΠΑ

Μετά από καταγεγραμμένη έρευνα αποδείχθηκε ότι οι ΗΠΑ συναλλάσσονται κυρίως με χώρες οι οποίες έχουν χαμηλότερο συντελεστή φορολογίας. Η μελέτη τους αποτέλεσε πόρισμα ενός δείγματος 33 χωρών. Μέσα από αυτή την έρευνα κατέληξαν στο συμπέρασμα πως η φορολογία και οι δασμοί μεταξύ των χωρών έχουν ισχυρή επίδραση στις επιχειρηματικές αποφάσεις και πολιτικές που ακολουθούν οι επιχειρήσεις. Καθώς και ότι υπάρχει αρνητική επίδραση μεταξύ των δηλωμένων φορολογητέων κερδών και των συντελεστών φορολογίας μίας χώρας, με άλλα λόγια όσο αυξάνονται οι φόροι τόσο τα φορολογητέα κέρδη τείνουν να μειώνονται.

Λίγα χρόνια αργότερα οι Schjelderup και ο Sorgard (1997)<sup>5</sup> στην έρευνά τους διαπίστωσαν ότι μία επιχείρηση προκειμένου να ασκήσει την κατάλληλη τιμή στην ενδοομιλική συναλλαγή λαμβάνει υπόψη της την φύση του ανταγωνισμού, τους συντελεστές φορολογίας της κάθε χώρας και τους δασμούς μεταξύ των χωρών. Η φύση του ανταγωνισμού αλλάζει το ρόλο της ενδοομιλικής τιμολόγησης, η οποία μετατρέπεται ταυτόχρονα σε μηχανισμό ελάφρυνσης της φορολογικής επιβάρυνσης (tax saving) και μηχανισμό λήψης στρατηγικών αποφάσεων (strategic device).

Ο Swenson (2001)<sup>6</sup> στην έρευνά του διαπίστωσε ότι η επιχείρηση επιλέγει την άριστη ενδοομιλική τιμολόγηση με γνώμονα τη μείωση των φορολογητέων κερδών και κατά συνέπεια την μείωση της φορολογίας της, ενώ ταυτόχρονα μπορεί να αυξήσει τα διανεμόμενα κέρδη, αλλά και να μετατοπίσει την πραγματική της δραστηριότητα των πολυεθνικών επιχειρήσεων σε χώρες με ευνοϊκότερα φορολογικά καθεστάτα. Σε αυτό το πλαίσιο της έρευνας παρατηρήθηκε ότι οι τελωνιακοί δασμοί σε συνδυασμό με το φορολογικό καθεστώς της εκάστοτε χώρας που δέχεται τις ενδοομιλικές συναλλαγές αποτελούν καθοριστικούς παράγοντες προκειμένου η επιχείρηση-όμιλος να αποφασίσει την μεθόδευση των ενδοομιλικών συναλλαγών που θα ακολουθήσει.

---

<sup>4</sup> Grubert H. and Mutti J. (1991), “Taxes, Tariffs and Transfer Pricing in Multinational Corporate Decision Making”, The MIT Press, Vol. 73, pp. 285 -293

<sup>5</sup> Schjelderup G. και Sorgard L. (1997), “ Transfer Pricing as a Strategic Device for Decentralized Multinational”, International tax and public finance, Vol 4 , No 3 , pp 277-290

<sup>6</sup> Swenson D. (2001) “Tax Reforms and Evidence of Transfer Pricing “ National Tax Journal, Vol. 54, No 1, pp. 7 -25

Ο AWY Lo, RMK Wong (2011)<sup>7</sup> σε μία εμπειρική έρευνα που έκανε πάνω στις ενδοομιλικές συναλλαγές της Κίνας σχετικά με τις λεπτομέρειες τιμολόγησης παρατήρησε τα εξής:

Χρησιμοποιώντας δεδομένα από το 2004 και το 2005, διαπίστωσε ότι οι εταιρείες που κάνουν εθελοντικές γνωστοποιήσεις των μεθόδων τιμολόγησης των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών συνδέονται αρνητικά με:

- i. υψηλότερου επίπεδου διαχείρισης κερδών (όπως καταγράφεται από μη φυσιολογικές συναλλαγές συνδεδεμένων μερών) και
- ii. τα υποκείμενα κίνητρα (όπως αποτυπώνονται από τα μόνους που συνδέονται με την απόδοση της διοίκησης και τα κίνητρα της εταιρείας για επίτευξη στόχων κερδών)

Επιπλέον, συνδέονται θετικά με:

- i. υψηλότερο ποσοστό ανεξάρτητων διευθυντών και
- ii. υψηλότερο ποσοστό κρατικής ιδιοκτησίας.

Συνολικά, τα ευρήματά του δείχνουν ότι η διαχείριση κερδών και τα κίνητρά της, η σύνθεση του διοικητικού συμβουλίου και η δομή ιδιοκτησίας επηρεάζουν σημαντικά τις εθελοντικές αποφάσεις αποκάλυψης των διαχειριστών.

Μεγάλο ενδιαφέρον εμφανίζει και η έρευνα του King (2009)<sup>8</sup> ο οποίος αναλύει τους λόγους που οι επιχειρήσεις τείνουν να μετατοπίζουν τα φορολογητέα τους κέρδη σε χώρες με ευνοϊκά φορολογικά καθεστάτα. Ο βασικότερος λόγος που συμβαίνει αυτό είναι πως ένα πιο αυστηρό νομοθετικό πλαίσιο με υψηλότερο συντελεστή φορολογίας κερδών σε συνδυασμό με τους τακτικούς ελέγχους μπορεί να οδηγήσει σε επιθετικό ανταγωνισμό σε σχέση με ένα κράτος με χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή και πιο ευέλικτους ελέγχους.

Ακόμα οι Baistrocchi και Roxan (2013)<sup>9</sup> ασχολήθηκαν με την τακτική της τιμολόγησης, θέτοντας την προσοχή τους κυρίως στην μείωση των φορολογικών βαρών καθώς επίσης και την αύξηση των διανεμόμενων κερδών και τη μετατόπιση της πραγματικής δράσης των μεγάλων εταιριών και οργανισμών σε κράτη με πιο ευνοϊκή φορολογική νομοθεσία. Οι συγκεκριμένες έρευνες επισημαίνουν πως οι τελωνιακοί δασμοί μαζί με τον επιβαλλόμενο φόρο εισοδήματος αποτελούν σημαντικές παραμέτρους για τις σύγχρονες εταιρίες, με βασικότερο στόχο να λάβουν αποφάσεις που έχουν άμεση σχέση με την μεθόδευση των τιμών των συναλλαγών αυτού του είδους.

---

<sup>7</sup> AWY Lo, RMK Wong (2011), Volume 30, Issue 6, November–December 2011, pp 607 -628

<sup>8</sup> King E., (2009), *Transfer Pricing and Corporate Taxation: Problems, Practical Implications and Proposed Solutions*, Springer

<sup>9</sup> Baistrocchi E., Roxan I., (2013), *Resolving Transfer Pricing Disputes: A Global Analysis*, Cambridge University Press

Η παραπάνω έρευνα υλοποιήθηκε από τον Treidler (2016)<sup>10</sup> ο οποίος μελέτησε την επιρροή της φορολογίας στις ενδοομιλικές συναλλαγές. Το πόρισμα που βγήκε από την έρευνα είναι ότι η συσχέτιση που υπάρχει μεταξύ των ενδοομιλικών τιμολογήσεων και των φορολογικών καθεστώτων ενός κράτους είναι αρκετά υψηλή έως και καθοριστική. Το συμπέρασμα ήταν πως υπάρχει αμεσότητα στη μεταφορά εισροών των ομίλων εξαιτίας φορολογικών κινήτρων.

Την ίδια χρονική περίοδο οι Klassen, Lisowsky, και Mescall (2016)<sup>11</sup> σε μελέτη τους ασχολήθηκαν με τα στελέχη των πολυεθνικών επιχειρήσεων. Παρατήρησαν πως πολλές πολυεθνικές επιχειρήσεις καθορίζουν την στρατηγική τους πολιτική στο κομμάτι της τιμολόγησης με βάση την ελαχιστοποίηση των φόρων. Από τα δεδομένα της έρευνας διαπιστώθηκε πως μία επιχείρηση η οποία λειτουργεί με στόχο την μείωση των φόρων της, έχει πραγματικό συντελεστή φορολογίας έως και 6,6 μονάδες ενώ παράγει 43 εκατομμύρια επιπλέον σε φορολογικές αποταμιεύσεις. Ακόμη μία παρατήρηση η οποία προέκυψε από την έρευνα ήταν πως σε σχέση με το transfer pricing η φορολογική εξοικονόμηση είναι μεγαλύτερη όταν τα υψηλότερα εισοδήματα από το εξωτερικό, οι φορολογικοί παράδεισοι καθώς και κάθε δραστηριότητα Έρευνας και Ανάπτυξης επιδιώκουν την ελαχιστοποίηση του φόρου.

Σε άλλη σχετική έρευνα που διεξάχθηκε από την Karpenko (2018)<sup>12</sup> εξετάστηκαν επιχειρήσεις οι οποίες δημιουργούσαν πρόβλημα στην λογιστική των ενδοομιλικών τιμών τους κατά την υλοποίηση συναλλαγών. Ο βασικός στόχος αυτού του άρθρου ήταν ο προσδιορισμός της ουσίας και των κύριων σταδίων της ανάλυσης συγκρισιμότητας στις ενδοομιλικές τιμές. Για την εκπόνηση της έρευνας επιλέχθηκαν πολλαπλοί μέθοδοι εξέτασης και γραφικών παραστάσεων. Στην έρευνα αυτή εξετάστηκαν τόσο οι ελεγχόμενες όσο και οι μη ελεγχόμενες συναλλαγές. Επιπλέον μελετήθηκαν οι προάγοντες που επηρεάζουν την τιμή καθώς και οι επιδράσεις από τη μέθοδο της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Το συμπέρασμα από αυτή την έρευνα ήταν πως η χρήση διεθνών βάσεων δεδομένων συνίσταται αναγκαία προκειμένου να υπάρξει μία ανάλυση συγκρισιμότητας πιο εμπειρισταωμένη.

Σε αυτό το σημείο θα ήταν καλό να επισημάνουμε πως η ελληνική αρθρογραφία δεν είναι ακόμη τόσο εμπλουτισμένη με έρευνες που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Παρόλα αυτά ο Τσουρουφλής το (2010)<sup>13</sup> ξεκίνησε μία έρευνα που αφορά την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών και ενεργεί με σκοπό να συστηματοποιήσει τη σχετική ύλη, αναδεικνύοντας τα

---

<sup>10</sup> Treidler O., (2016), The Arm's Length Principle In the Times of BEPS, University of Wuerzburg

<sup>11</sup> Klassen K., Lisowsky, P., & Mescall, D., (2016). Transfer Pricing: Strategies, Practices, and Tax Minimization, Wiley Online Library

<sup>12</sup> Karpenko, I., (2018). Comparability Analysis in Transfer Pricing. Institute of Accounting and Finance, Issue 1, pp. 87-92

<sup>13</sup> Τσουρουφλής Α., (2010), Η ενδοομιλική τιμολόγηση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα

ιδιαίτερα γνωρίσματα του δικαίου της Ελλάδας εντός του ευρύτερου πλαισίου το οποίο διαμορφώνεται από τις αντίστοιχες ρυθμίσεις του διεθνούς και ευρωπαϊκού φορολογικού δικαίου.

Ο Winarto Winarto<sup>14</sup> στις 25 Μαΐου 2021 δημοσίευσε μία έρευνα που είχε ως σκοπό να εξετάσει την επίδραση της κεφαλαιοποίησης και της ενδοομιλικής τιμολόγησης ως προς τις εταιρείες για τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων. Η ερευνητική μέθοδος που χρησιμοποιείται είναι μια ποσοτική εξήγηση, με τον πληρεξούσιο της φοροαποφυγής ETR. Αυτή η έρευνα διαπίστωσε ότι οι δραστηριότητες κεφαλαιοποίησης και οι ενδοομιλικές τιμές έχουν αρνητικό και σημαντικό αντίκτυπο στη φοροαποφυγή. Μέσω της εν λόγω έρευνας επίσης διαπιστώθηκε ότι η θεσμική ιδιοκτησία ενισχύει την επίδραση της κεφαλαιοποίησης και της ενδοομιλικής τιμολόγησης στην φοροαποφυγή. Αυτή η έρευνα συμβάλλει στη βιβλιογραφία σχετικά με τη χρήση του λόγου PLI, δηλαδή το ROCE ως εργαλείο μέτρησης για τη ενδοομιλική τιμολογιακή δραστηριότητας, η οποία παρέχει μια νέα μεθοδολογική συμβολή στην έρευνα φοροαποφυγής μέσω δραστηριοτήτων των ενδοομιλικών τιμών στις μεταποιητικές εταιρείες της Ινδονησίας. Αυτή η μελέτη αποδεικνύει ότι το Return On Capital Employed μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως μέτρηση της δραστηριότητας ενδοομιλικών τιμών.

---

<sup>14</sup> Winarto Winarto (2021), Can the capitalization and transfer pricing activities reduce the tax burned?, Department of Magister Accounting, Universitas Mercu Buana, Jakarta, Indonesia, p.1

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

### 2.1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΙ

#### 2.1.1.ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Τα τελευταία τον κλάδο των οικονομικών απασχολούν σε πολύ μεγάλο βαθμό οι πολυεθνικές επιχειρήσεις, οι οποίες έχουν την δυνατότητα να καθορίζουν τις τιμές των συναλλαγών που τις αποτελούν μητρική, θυγατρική, συνδεδεμένη. Στην διεθνή πρακτική ο όρος **transfer pricing** χαρακτηρίζεται ως η διαδικασία χαρακτηρισμού της ενδοομιλικής τιμής, ενώ η τιμή των συναλλαγών ονομάζεται τιμή μεταφοράς ή αλλιώς **transfer price**. Ο τρόπος χειρισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης ονομάζεται Transfer Pricing Manipulation <sup>15</sup> ο οποίος παρέχει την δυνατότητα στις πολυεθνικές εταιρίες να αυξήσουν τα λογιστικά τους κέρδη τους ενώ ταυτόχρονα καταβάλλουν τον μικρότερο δυνατό φόρο μειώνοντας τα φορολογητέα τους κέρδη. Αυτό βέβαια μπορεί πολλές φορές να οδηγήσει σε φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή. Η έννοια της ενδοομιλικής τιμολόγησης επομένως αναφέρεται στην τιμή που μία επιχείρηση χρεώνει μία συνδεδεμένη με αυτήν επιχείρηση η οποία τιμή ενδεχομένως να διέφερε από την τιμή που θα χρέωνε σε περίπτωση που η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση ήταν ανεξάρτητη.

#### 2.1.2. ΟΜΙΛΟΣ

Εκτός από τις πολυεθνικές επιχειρήσεις στον οικονομικό κλάδο δραστηριοποιούνται και οι όμιλοι επιχειρήσεων οι οποίοι δημιουργούνται με σκοπό να λειτουργήσουν ως μία ενιαία οικονομική οντότητα μέσα από μία κοινή πηγή ελέγχου, παρά την νομική ανεξαρτησία τους. Με βάση τα ΕΛΠ όμιλος είναι και το σύνολο των επιχειρήσεων, που τα διοικητικά τους συμβούλια απαρτίζονται κατά πλειοψηφία από τα αυτά πρόσωπα. Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10 «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις» ο όμιλος εταιριών δημιουργείται με την συνένωση μητρικών και των άμεσα ή έμμεσα θυγατρικών εταιριών.

---

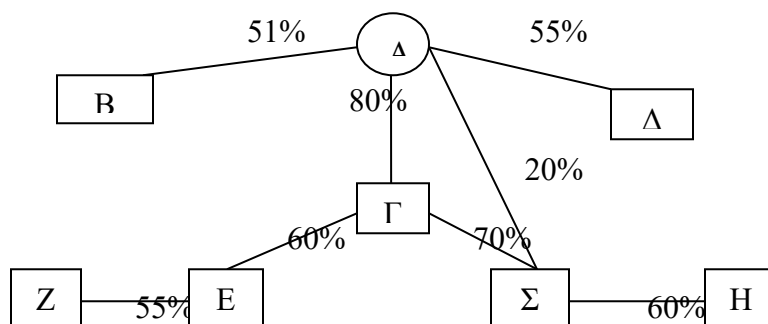
<sup>15</sup> Τσουρουφλής Αλέξανδρος (2010), «Η ενδοομιλική τιμολόγηση»



### 2.1.3. ΤΥΠΟΙ ΟΜΙΛΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

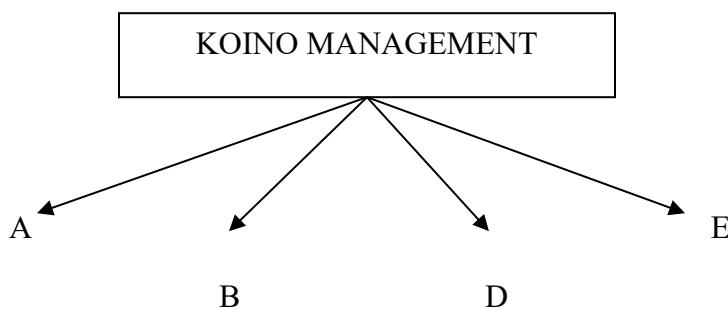
- a) Κάθετος όμιλος: αποτελείται από τη μητρική εταιρία με τις θυγατρικές της επιχειρήσεις καθώς και τις θυγατρικές των θυγατρικών της.

Διάγραμμα 1: Κάθετος όμιλος



- b) Οριζόντιος όμιλος: αποτελείται από επιχειρήσεις που δρουν κάτω από μία ενιαία διεύθυνση ή τα διοικητικά τους συμβούλια κατά πλειοψηφία απαρτίζονται από αυτά τα πρόσωπα. Δεν υπάρχει συμμετοχική σχέση μεταξύ των επιχειρήσεων αυτών. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ δεν προβλέπεται η ενοποίηση επιχειρήσεων που λειτουργούν κάτω από ενιαία Διοίκηση.<sup>16</sup>

Διάγραμμα 2: Οριζόντιος Όμιλος



### 2.1.4. ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Βάση του Νόμου 4172/2013 Άρθρο 2 «συνδεδεμένο πρόσωπο» θεωρείται κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

<sup>16</sup> Λουμιώτης Ι. Βασίλειος (2015), Αθήνα, «Θέματα εφαρμοσμένης λογιστικής και ελεγκτικής των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων»

1) 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,

2) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

3) 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.

### **2.1.5.ΣΥΓΓΕΝΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

Συγγενής είναι η επιχείρηση στην οποία η επενδύουσα ασκεί σημαντική επιρροή και η οποία δεν είναι εξαρτημένη της επενδύουσας ούτε κοινοπρακτεί με αυτήν.<sup>17</sup>

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 «Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις» συγγενής είναι μία επιχείρηση στην οποία η επενδύουσα ασκεί ουσιώδη επιρροή αλλά όχι έλεγχο και η οποία δεν είναι ούτε θυγατρική ούτε κοινοπραξία της επενδύουσας.

Όταν μιλάμε για ουσιώδης επιρροή εννοούμε όταν η επενδύουσα κατέχει είτε άμεσα είτε έμμεσα το 20% των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας. Επίσης η ύπαρξη της ουσιώδους επιρροής υποδηλώνεται και με τους εξής τρόπους:

- Αντιπροσώπευση στο ΔΣ
- Συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης πολιτικής
- Σημαντικές συναλλαγές μεταξύ επενδύουσας και εκδότριας
- Ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού
- Παροχή ουσιαστικής τεχνογνωσίας

### **2.1.6.ΜΗΤΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ**

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

---

<sup>17</sup> Βασίλειος Ι. Λουμιώτης (2015), Αθήνα, « Θέματα Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής των Ενοποιημένων Οικονομικών καταστάσεων» σελ.25

### **2.1.7.ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ**

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

### **2.1.8.ΣΧΕΣΗ ΜΗΤΡΙΚΗ ΠΡΟΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ**

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα σχέση μητρικής και θυγατρικής επιχείρησης υπάρχει όταν:

- a) Μεταξύ των επιχειρήσεων υπάρχει σχέση μητρικής θυγατρικής
- b) Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις και κάθε μία από τις θυγατρικές των θυγατρικών τους επιχειρήσεων
- c) Οι θυγατρικές επιχειρήσεις της παραπάνω περίπτωσης, ασχέτως αν δεν υπάρχει απευθείας δεσμός συμμετοχής.
- d) Κάθε άλλη επιχείρηση που έχει τεθεί κάτω από ενιαία διεύθυνση, με μία ή περισσότερες από τις ανώτερο συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κατόπιν ειδικής σύμβασης ή βάσει όρου που προβλέπει το καταστατικό.
- e) Έχει και ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου
- f) Συμμετέχει στο κεφάλαιο

### **2.2.ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ**

Η ενοποίηση των λογιστικών καταστάσεων συνιστά αναπόσπαστο κομμάτι για κάθε διαδικασία αποτίμησης ομίλων εταιρειών αλλά και εξαγωγής της δίκαιης αξίας τους. Για να κατανοηθούν οι ενοποιημένες λογιστικές καταστάσεις- ισολογισμού, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήση και η κατάσταση ταμειακών ροών, θα πρέπει οι διάφοροι τρόποι ενοποίησης των λογαριασμών ανάμεσα στη μητρική και τη θυγατρική εταιρεία να είναι γνωστές. Με βάση το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27 (Δ.Λ.Π. 27), στη περίπτωση που δύο οι περισσότερες εταιρείες συνδέονται μεταξύ τους με τη σχέση μητρικής και θυγατρικής ή θυγατρικές, τότε η δεύτερη εμφανίζει οικονομικές καταστάσεις ενοποιημένες, περιλαμβάνοντας κάθε θυγατρική. Εξαιρούνται οι θυγατρικές που ελέγχονται προσωρινά επειδή ο σκοπός απόκτησης τους ήταν να διατεθούν μέσα σε δώδεκα μήνες. Για το λόγο αυτό οι εταιρείες αυτές συνιστούν χρηματοοικονομικό στοιχείο, κατεχόμενο για πώληση, δίχως να υπάρχει δυνατότητα ενοποίησης (Γαλυφιανάκης, 2013)

Μία μητρική εταιρεία δεν δύναται να συστήσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις για τους παρακάτω λόγους:

- Όταν η ίδια εταιρεία αποτελεί θυγατρική μιας άλλης μητρικής. Βασική προϋπόθεση είναι η τελική μητρική εταιρεία να έχει τα δικαιώματα της πρώτης ή να μην τα έχει αλλά οι υπόλοιποι μέτοχο να μην φέρνουν κάποια αντίρρηση στη μη ενοποίηση.
- Όταν οι τίτλοι της εταιρείας (συμμετοχικοί ή χρεωστικοί) δεν είναι προς διαπραγμάτευση στο χρηματιστήριο.

- Όταν η μητρική δεν είναι σε διαδικασία εισαγωγής στο χρηματιστήριο ή σε κάποιον άλλο θεσμικό οργανισμό, προκειμένου να δραστηριοποιηθεί στη δημόσια αγορά.
- Όταν η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική, συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις όπως προβλέπονται από τα ΔΠΧΑ (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς) (Γαλυφιανάκης, 2013).

Οι μέθοδοι ενοποίησης διακρίνονται στις ακόλουθες κατηγορίες, την ολική ή πλήρη ενοποίηση, την αναλογική ενοποίηση και τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Αναφορικά με την ολική ή πλήρη ενοποίηση καταστάσεων (FullMethodofConsolation), αυτή ασχολείται με το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων των ενοποιημένων επιχειρήσεων, ανεξάρτητα με το εάν κάποιο μέρος/ στοιχείο ανήκει σε κάποιο άλλο μέτοχο ή εταίρο. Έτσι, τα στοιχεία τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού της θυγατρικής εταιρείας ενσωματώνονται στον ενοποιημένο ισολογισμό στο 100% της αξίας τους, ανεξάρτητα από ποσοστό που συμμετέχει στη μητρική (Γκίνου, & Ταχυνάκης, 2004).

Παραδείγματος χάρι, μία μητρική εταιρεία η οποία συμμετέχει στην θυγατρική ή στις θυγατρικές, με τη λογιστική αξία της συμμετοχής να απαλείφεται με την αναλογία της μητρικής στα Ίδια Κεφάλαια της θυγατρικής. Η απαλοιφή αυτή γίνεται με τη βοήθεια των εύλογων αξιών των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων καθώς και της θυγατρικής. Πρόκειται για στοιχεία τα οποία προσδιορίζονται καθ' όλη τη διάρκεια της εξαγοράς της θυγατρικής από την μητρική. Όσον αφορά τα «δικαιώματα μειοψηφίας» επί των Ίδιων Κεφαλαίων της θυγατρικής, αυτά εμφανίζονται στον Ενοποιημένο Ισολογισμό της εταιρείας και μέσα στο λογαριασμό Ίδια Κεφάλαια. Τα παραπάνω δικαιώματα υπολογίζονται και πάλι μέσω των εύλογων αξιών, ενώ το καθαρό κέρδος επωμίζονται οι ιδιοκτήτες της μητρικής καθώς και εκείνων με δικαιώματα μειοψηφίας (Αληφαντής, 2004).

Επιπλέον, όλες οι υποχρεώσεις και τα περιουσιακά στοιχεία των εταιρειών που ενοποιούνται, αθροίζονται. Κατόπιν συμψηφισμού με την αξία συμμετοχής και την αναλογία των δικαιωμάτων μειοψηφίας, τα κονδύλια των Ιδίων Κεφαλαίων των θυγατρικών αθροίζονται με τα αντίστοιχα της μητρικής. Η αξία συμμετοχής υπάρχει στα λογιστικά βιβλία της μητρικής εταιρείας. Οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις που καταγράφονται ενδοεταιρικά, οι ενδοεταιρικές συναλλαγές (έσοδα και έξοδα), τα κέρδη και οι ενδεχόμενες ζημιές κατά τη διαδικασία των συναλλαγών απαλείφονται. Απαλοιφή σημειώνεται επίσης στις αγοραπωλησίες παγίων και αποθεμάτων ανάμεσα στις εταιρείες και τα μερίσματα, τα οποία και διανέμονται από τη θυγατρική στη μητρική (Πεταλάς, 2004).

Όσον αφορά, τη μέθοδο της Αναλογικής Ενοποίησης (ProportionateMethodofConsolidation), έχει καταστεί από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 31 (Δ.Λ.Π. 31) ως η βασική μέθοδος ενοποίησης των κοινοπραξιών. Πότε, όμως, λέμε ότι έχουμε αναλογική ενοποίηση; Όταν τα στοιχεία τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού ορισμένων επιχειρήσεων ενσωματώνονται στον ενοποιημένο ισολογισμό υπό ορισμένες προϋποθέσεις και σύμφωνα κάθε φορά με το ποσοστό των δικαιωμάτων, όπου έχει στο κεφάλαιο των επιχειρήσεων αυτών κάποια άλλη επιχείρηση, της οποίας όμως η συμμετοχή στην ενοποίηση είναι αδιαμφισβήτητη.

Παρομοίως ενσωματώνονται τα έσοδα και τα έξοδα. Δύο τινά παρατηρούνται κατά την αναλογική ενοποίηση. Το ένα είναι ότι τα επιμέρους στοιχεία του ενεργητικού και οι υποχρεώσεις των εξαρτημένων επιχειρήσεων ενοποιούνται με τα αντίστοιχα στοιχεία και τις υποχρεώσεις της μητρικής, στο βαθμό που αναλογεί. Το δεύτερο είναι πως τα επιμέρους κονδύλια των εσόδων αλλά και των εξόδων, τα οποία είναι αποτέλεσμα από τη χρήση και τη δράση των εξαρτημένων επιχειρήσεων, ενοποιούνται με τα αντίστοιχα κονδύλια της μητρικής, στο βαθμό που αναλογεί (Γεωργιάδης, 2005)

Έπειτα, σχετικά με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης (Equity Method of Consolidation) εφαρμόζεται όταν μία εταιρεία συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο μίας άλλης επιχείρησης σε ποσοστό της τάξης του 20 με 50%. Η πρώτη εταιρεία ελέγχει σημαντικά τη διοίκηση της δεύτερης και έτσι προκειμένου να υπάρξει ενοποίηση των δύο εταιρειών εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης. Στην αρχική αναγνώριση, η οποία γίνεται με σκοπό την επένδυση σε μία συγγενή επιχείρηση, αναγνωρίζεται πρώτο το κόστος κτήσης αυτής, με την λογιστική αξία να αυξάνεται ή να μειώνεται προκειμένου να διευκρινιστεί το μερίδιο του επενδυτή τόσο στα κέρδη όσο και στις ζημίες της εκδότριας, μετά την απόκτηση. Να σημειωθεί πως το μερίδιο του επενδυτή επί του κέρδους ή της ζημίας της εκδότριας εντάσσεται στα αποτελέσματα του επενδυτή. Τα μερίσματα που διανέμονται και τα οποία ο εκάστοτε επενδυτής λαμβάνει από μία εκδότρια έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση της λογιστικής αξίας της επένδυσης. Πολύ πιθανό είναι η λογιστική αξία να πρέπει να προσαρμοστεί με τρόπο που να επιδέχεται μεταβολές της αναλογικής συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότρια. Πρόκειται για μεταβολές που οφείλονται σε αναπροσαρμογές ενσώματων παγίων και σε συναλλαγματικές διαφορές εξαιτίας της μετατροπής. Στις μεταβολές αυτές, το μερίδιο του επενδυτή αναγνωρίζεται στα υπόλοιπα συνολικά έσοδα του επενδυτή.

Επιπλέον, τα έσοδα επειδή αναγνωρίζονται, όπως αναφέρθηκε σύμφωνα με τα μερίσματα που έχουν διανεμηθεί ενδέχεται να μην είναι και το καταλληλότερο μέτρο για τα έσοδα που συγκεντρώθηκαν για τον επενδυτή από την επένδυση σε κάποια άλλη συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία. Αυτό, γιατί τα μερίσματα που εισπράττονται κάθε φορά είναι πιθανό να σχετίζονται ελάχιστα με την επίδοση είτε της συγγενούς επιχείρησης είτε της κοινοπραξίας. Ο από κοινού έλεγχος ή η επιρροή που ασκείται από τον επενδυτή στην εκδότρια επιχείρηση έχει ως συνέπεια τη συμμετοχή του επενδυτή στην επίδοση της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας και κατ' επέκταση και στην απόδοση της επένδυσης του. Η συμμετοχή αυτή του επενδυτή στη συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία επεκτείνει το πεδίο των οικονομικών του καταστάσεων, περιλαμβάνοντας το μερίδιο του τόσο στα κέρδη όσο και της ζημίες της εκδότριας. Εν κατακλείδι, η μέθοδος της καθαρής θέσης προσφέρει πιο κατατοπιστικές αναφορές τόσο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων όσο και των αποτελεσμάτων του επενδυτή (Γεωργιάδης, 2005).

### **2.3.ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ και τα ΕΛΠ (Ν. 4308/2014 άρθρο 34)

1. Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται, σύμφωνα με τα υποδείγματα Β.7 έως και Β.10 του Παραρτήματος Β' του παρόντος νόμου.

2. Τα άρθρα 16 έως 29 του παρόντος νόμου εφαρμόζονται αναφορικά με τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, λαμβάνοντας υπόψη τις ουσιώδεις προσαρμογές που προκύπτουν από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε σύγκριση με τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

3. Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται στο σύνολό τους στον ενοποιημένο ισολογισμό.

4. Οι λογιστικές αξίες των μετοχών στο κεφάλαιο των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση συμψηφίζονται έναντι της αναλογίας που αντιπροσωπεύουν στην καθαρή θέση εκείνων των οντοτήτων, ως εξής:

α) Εκτός της περίπτωσης μετοχών στο κεφάλαιο της μητρικής οντότητας που κατέχονται είτε από την ίδια την οντότητα είτε από άλλη οντότητα που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση, οι οποίες αντιμετωπίζονται ως ίδιες μετοχές, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, ο εν λόγω συμψηφισμός γίνεται με βάση τις λογιστικές αξίες που υπάρχουν κατά την ημερομηνία που εκείνες οι οντότητες παρελήφθησαν στην ενοποίηση για πρώτη φορά. Οι διαφορές που προκύπτουν από τον συμψηφισμό κατανέμονται, στο βαθμό που είναι δυνατόν, σε εκείνα τα στοιχεία του ενοποιημένου ισολογισμού, των οποίων οι εύλογες αξίες είναι μεγαλύτερες ή μικρότερες από τις λογιστικές αξίες τους.

β) Η διαφορά που απομένει μετά την εφαρμογή της περίπτωσης α' αφορά υπεραξία και αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξής:

β1) Η θετική διαφορά εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως περιουσιακό στοιχείο με τον τίτλο «Υπεραξία» και αντιμετωπίζεται, κατά περίπτωση, βάσει των παραγράφων 3(α)(6) ή 3(α)(7) του άρθρου 18.

β2) Η αρνητική διαφορά υποδηλώνει αγορά σε τιμή ευκαιρίας και μεταφέρεται άμεσα στα αποτελέσματα των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ως κέρδος.

γ) Όταν η μητρική και η θυγατρική ελέγχονται τελικά από το ίδιο μέρος τόσο πριν όσο και μετά την ενοποίηση, και εφόσον ο έλεγχος δεν είναι προσωρινός, δεν εφαρμόζονται οι προβλέψεις του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης α' και η περίπτωση β' της παρούσας παραγράφου. Στην περίπτωση αυτή η λογιστική αξία της κατεχόμενης από τη μητρική επένδυσης συμψηφίζεται με την αξία που αντιστοιχεί στο ποσοστό των ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής που κατέχει η μητρική και τυχόν διαφορές καταχωρούνται στα αποτελέσματα εις νέον του ενοποιημένου ισολογισμού.

5. Όταν μετοχές θυγατρικών οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση κατέχονται από πρόσωπα, άλλα εκτός του ομίλου, το ποσό που αποδίδεται σε αυτές τις μετοχές εμφανίζεται

ξεχωριστά στην καθαρή θέση του ενοποιημένου ισολογισμού ως «δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο».

6. Τα έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται πλήρως στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων.

7. Το ποσό του κέρδους ή ζημίας που αποδίδεται στις μετοχές που αναφέρονται στην παράγραφο 5 του παρόντος άρθρου εμφανίζεται ξεχωριστά στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων, ως κέρδος ή ζημία που αποδίδεται στα δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο.

8. Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τις χρηματοοικονομικές θέσεις, τα κέρδη ή τις ζημίες των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, ως να ήταν μια οντότητα. Ιδιαίτερα, τα κατωτέρω απαλείφονται από τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

α) Υποχρεώσεις και απαιτήσεις μεταξύ των οντοτήτων.

β) Έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες που σχετίζονται με συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων.

γ) Κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων, όταν περιλαμβάνονται στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων.

9. Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται κατά την ίδια ημερομηνία με τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας.

10. Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση επιμετρώνται με τις ίδιες μεθόδους και, σύμφωνα με τα άρθρα 16 έως 29 του παρόντος νόμου.

11. Όταν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν επιμετρηθεί, από οντότητες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, με τη χρήση διαφορετικών λογιστικών πολιτικών από αυτές που χρησιμοποιούνται για σκοπούς της ενοποίησης, τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις επαναμετρούνται, σύμφωνα με τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται στην ενοποίηση. Παρέκκλιση από αυτή την απαίτηση επιτρέπεται σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Κάθε τέτοια παρέκκλιση γνωστοποιείται και δικαιολογείται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

12. Αναβαλλόμενοι φόροι αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23. Κατ' εξαίρεση δεν επιτρέπεται συμψηφισμός στον ισολογισμό αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων με αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, όταν τα σχετικά ποσά προέρχονται από οντότητες που λειτουργούν σε διαφορετικές φορολογικές δικαιοδοσίες.

13. Οι κοινές δραστηριότητες ενοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της αναλογικής ενοποίησης. Οι παράγραφοι 6 και 7 του άρθρου 33 και το παρόν άρθρο εφαρμόζονται κατ' αναλογία στην αναλογική ενοποίηση.

14. Όταν η θυγατρική μιας μητρικής οντότητας καταρτίζει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις σε ένα νόμισμα άλλο από το νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας, τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής μετατρέπονται στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας ως εξής:

α) Τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων μετατρέπονται με τη μέση ισοτιμία της περιόδου αναφοράς.

β) Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού.

γ) Τα στοιχεία της καθαρής θέσης μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας κατά την οποία εισφέρθηκαν ή σχηματίστηκαν.

δ) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τις παραπάνω μετατροπές υπό α', β' και γ' αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχείο (διαφορά) στην καθαρή θέση. Το στοιχείο αυτό της καθαρής θέσης μεταφέρεται στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων κατά την εκποίηση της θυγατρικής.

## 2.4.ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ (Arm's Length Principle)

Η Αρχή των ίσων αποστάσεων αποτελεί ένα πρότυπο τιμολόγησης μεταξύ συνδεδεμένων μερών. Ο σκοπός της είναι:

- Να κρατήσει ένα σύστημα κοινών κανόνων μεταξύ των συνδεδεμένων ή ανεξάρτητων οντοτήτων.
- Να συνδράμουν στον περιορισμό των περιπτώσεων φοροαποφυγής, φοροδιαφυγής αλλά και διπλής φορολόγησης που προκύπτουν στο πλαίσιο του διεθνούς εμπορίου.
- Και τέλος να παρέχουν ειδικότερες οδηγίες σε επιμέρους θέματα επί ενδοομιλικών τιμολογήσεων (π.χ. άυλα περιουσιακά στοιχεία, κεντρικά παρεχόμενες υπηρεσίες, συμφωνίες επιμερισμού κόστους, μετασχηματισμός/αναδιαρθρώσεις).

Στις οδηγίες του ΟΟΣΑ αναφέρεται ότι οι φορολογικές διοικήσεις δεν θα πρέπει επί της αρχής να θεωρούν ότι στις περιπτώσεις των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων γίνεται προσπάθεια διάβρωσης ή/και μεταφορά φορολογητέας ύλης (Chapter I, par. 1.2 - OECD Transfer Pricing Guidelines 2017).<sup>18</sup>

Η επίσημη διατύπωση της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων αναφέρεται στην 1η παράγραφο του 9ου άρθρου της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ. Επί της ουσίας η εν λόγω παράγραφος αναφέρει ότι: **“όταν στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις μεταξύ δύο**

<sup>18</sup> Chapter I, par. 1.2 - OECD Transfer Pricing Guidelines 2017.



συνδεδεμένων επιχειρήσεων, δημιουργούνται ή επιβάλλονται συνθήκες ή/και όροι που διαφέρουν από εκείνους που θα συμφωνούνταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα οποιαδήποτε κέρδη που θα έπρεπε να έχουν πιστωθεί σε μία από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν έχουν πιστωθεί, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογηθούν ανάλογα” *[Where] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly. (Article 9 of the OECD Model Tax Convention)*

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/2015 η υποχρέωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων», κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών έχουν μόνο τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, όπως αυτά ορίζονται στις περιπτώσεις γ’ και δ’ του άρθρου 2 του ν.4172/2013, για τις συναλλαγές τους με συνδεδεμένα πρόσωπα της περίπτωσης ζ’ του ίδιου άρθρου, είτε αυτά είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, είτε φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

Σύμφωνα με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ, όταν η τιμή ή το περιθώριο κέρδους από μία συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων μερών είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, οι φορολογικές αρχές δεν θα πρέπει να αναμορφώσουν αυτές τις τιμές ή τα περιθώρια κέρδους. Οι Οδηγίες του ΟΟΣΑ αναγνωρίζουν μάλιστα ότι σε κάποιες περιπτώσεις είναι προτιμότερο να αξιολογείται ένα πλήθος συναλλαγών και όχι συναλλαγές μεμονωμένες.

Επομένως, μία συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων μερών είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, εάν τα κέρδη που προκύπτουν από αυτή είναι παρόμοια με τα κέρδη που αποκόμιζαν ανεξάρτητες επιχειρήσεις, εάν πραγματοποιούσαν παρόμοιες συναλλαγές υπό τις ίδιες συνθήκες.

Ο όρος παρόμοιες συναλλαγές δεν προϋποθέτει ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιούν ανεξάρτητες επιχειρήσεις θα πρέπει να είναι ταυτόσημες με τα συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων μερών. Αρκεί οι συναλλαγές αυτές να είναι μεταξύ τους επαρκώς όμοιες, ώστε τα αποτελέσματα της αρχής των ίσων αποστάσεων να είναι αξιόπιστα.

## **2.5.ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ**

Προκειμένου να γίνει η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων θα πρέπει να γίνει η επιλογή της μεθόδου σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, να βρεθούν συγκριτικά στοιχεία και να πραγματοποιηθεί ο έλεγχος της συγκρισιμότητας των στοιχείων αυτών.

## **2.6.ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ**

Η τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων θα πρέπει να αποτελεί προϋπολογιστική και όχι απολογιστική διαδικασία.

Σύμφωνα με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης) που εκδόθηκαν το 2010 οι μέθοδοι τεκμηρίωσης της αρχής των ίσων αποστάσεων διακρίνονται ως εξής:

### **1. Μέθοδος της «συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής» (“Comparable Uncontrolled Price – CUP”).**

Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής τα αγαθά ή οι υπηρεσίες σε μία ενδοομιλική τιμολόγηση παρέχονται σε ίδια τιμή όπως και σε μία περίπτωση μη ενδοομιλικής τιμολόγησης κάτω από τις ίδιες συνθήκες. Η συγκεκριμένη μέθοδος θεωρείται αρκετά αξιόπιστη μέτρηση στα αποτελέσματά της αρχής των ίσων αποστάσεων σε περίπτωση όμως που οι συνθήκες είναι ίδιες ή υπάρχουν ελάχιστες μόνο ποσοτικές διαφορές οι οποίες μπορούν να υπολογιστούν. Είναι προφανές από τα παραπάνω, ότι η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, είναι κατάλληλη στις περιπτώσεις όπου μια ανεξάρτητη επιχείρηση συναλλάσσεται προϊόντα/εμπορεύματα/υπηρεσίες κ.α. τα οποία είναι πανομοιότυπα ή πολύ όμοια με αυτά που πωλούνται στην ελεγχόμενη συναλλαγή.

### **2. Μέθοδος του κόστους συν κέρδους (Cost Plus Method)**

η μέθοδος του κόστους συν κέρδους συνδυάζει το κόστος παραγωγής με το μικτό περιθώριο κέρδους. Η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι ίση με το κόστος κτήσης συν το περιθώριο κέρδους. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται κυρίως σε περιπτώσεις που τα στοιχεία του παραγωγού είναι πιο ακριβή από τα στοιχεία του διανομέα καθώς επίσης και στο βιομηχανικό κλάδο όπου τα προϊόντα πωλούνται σε συ σχετιζόμενες επιχειρήσεις.

Ο μαθηματικός τύπος που εκφράζει την ορθή ενδοομιλική τιμή μέσα από τη συνθήκη της συγκεκριμένης μεθόδου είναι:

$TP = COGS * (1 + \text{cost plus mark-up})$ , όπου:

– TP= η τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής

– COGS= το κόστος πωληθέντων (cost of goods sold)

– Cost Plus (Mark-Up) = το περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους, που ορίζεται ως ο λόγος του μικτού κέρδους προς το κόστος πωληθέντων.

Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, η ενδοομιλική τιμή ισούται με το κόστος παραγωγής των ενσώματων αγαθών συν ένα κατάλληλο περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους, το οποίο ορίζεται ως ο λόγος του μικτού κέρδους προς το κόστος πωληθέντων (χωρίς τον συνυπολογισμό των λειτουργικών εξόδων) μιας συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής.

Το περιθώριο μικτού κέρδους που χρησιμοποιείται στη μέθοδο του κόστους συν κέρδους είναι ένα περιθώριο κέρδους το οποίο υπολογίζεται αν από την τιμή πώλησης αφαιρεθούν μόνο τα άμεσα και έμμεσα κόστη παραγωγής.

### **3. Μέθοδος της «τιμής μεταπώλησης» (“Resale Price Method” – RPM)**

Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης, αξιολογεί εάν μία συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων συγκρίνοντας το μικτό περιθώριο κέρδους που προκύπτει από παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ μη συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Θεωρείται η καταλληλότερη για εμπορικές επιχειρήσεις οι οποίες ασχολούνται με την διανομή προϊόντων.

Η μέθοδος αυτή ξεκινά με την τιμή στην οποία ένα αγαθό το οποίο έχει αγοραστεί από μία συνδεδεμένη επιχείρηση μεταπωλείται σε μία ανεξάρτητη επιχείρηση. Στη συνέχεια, η τιμή αυτή (δηλαδή η τιμή μεταπώλησης) μειώνεται κατά το κατάλληλο περιθώριο κέρδους (περιθώριο κέρδους μεταπώλησης), το οποίο αντιπροσωπεύει το ποσό με το οποίο ο μεταπωλητής προσδοκεί να καλύψει τα έξοδα πώλησης ή άλλα λειτουργικά έξοδα, ώστε από τη δραστηριότητα αυτή να προκύψει το κατάλληλο κέρδος. Το υπόλοιπο που προκύπτει μετά την αφαίρεση του περιθωρίου κέρδους και την αναμόρφωση άλλων εξόδων που σχετίζονται με την αγορά του αγαθού (π.χ. δασμοί), μπορεί να θεωρηθεί ως η συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή, για τη πώληση των συγκεκριμένων αγαθών μεταξύ των συνδεδεμένων μερών. Το περιθώριο κέρδους του μεταπωλητή από μία ενδοομιλική συναλλαγή μπορεί να προκύψει σε σχέση με το περιθώριο κέρδους το οποίο αποκτά ο μεταπωλητής από αγαθά τα οποία αγοράστηκαν και πωλήθηκαν στα πλαίσια μίας συγκρίσιμης ανεξάρτητης συναλλαγής. Η μέθοδος αυτής εφαρμόζεται καλύτερα σε πωλήσεις αγαθών παρά σε υπηρεσίες. Η αποδεκτή τιμή για αγορές από συνδεδεμένο μέρος καθορίζεται από την αφαίρεση του περιθωρίου κέρδους από την τιμή πώλησης σε μη συνδεδεμένο μέρος από συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη συναλλαγή. Η φόρμουλα για την μέθοδο αυτή είναι:

Arm’s Length Purchased Price = Resale price to non-related parties X (1-G.Margin of comparable uncontrolled transaction).

**ΤΙΜΗ ΑΡΧΗΣ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ = ΤΙΜΗ ΜΕΤΑΠΩΛΗΣΗΣ x (1 – ΜΚ%)**

Και σε αυτή την μέθοδο υπάρχει η δυνατότητα της εσωτερικής και εξωτερικής σύγκρισης.

### **4. Μέθοδος του «επιμερισμού κέρδους» (“Profit Split”)**

Η μέθοδος του επιμερισμού κέρδους, απαιτεί το συνολικό κέρδος (π.χ. από παραγωγή, διανομή και πώληση) που προκύπτει από συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών να προσδιοριστεί και στη συνέχεια να επιμεριστεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων πάνω σε μία οικονομικά έγκυρη βάση. Έγκυρη βάση επιμερισμού είναι αυτή που οδηγεί στο ίδιο αποτέλεσμα ως προς τη διανομή του κέρδους μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών όπως προκύπτει από μια σύμβαση που

έχει καταρτιστεί με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων (π.χ. μεταξύ εταιρειών που συμμετέχουν σε joint-ventures, κοινοπραξίες).

## **5.Μέθοδος του «καθαρού κέρδους συναλλαγής» (“Transactional Net Margin Method – TNMM”)**

Η TNMM είναι μια μέθοδος η οποία βασίζεται στο κέρδος και η οποία εξετάζει την αρχή των ίσων αποστάσεων μεταξύ συνδεδεμένων συναλλαγών, συγκρίνοντας τα συνολικά οικονομικά αποτελέσματα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών με τα οικονομικά αποτελέσματα τρίτων εταιρειών που ασχολούνται με παρόμοιες λειτουργίες και αναλαμβάνοντας παρόμοιους επιχειρηματικούς κινδύνους.

Σε αντίθεση με τις συναλλακτικές μεθόδους, η TNMM δεν απαιτεί εξαιρετικά λεπτομερή πληροφόρηση για την τιμή ή το μικτό περιθώριο κέρδους της συναλλαγής. Επιπλέον, τα πρότυπα της συγκρισιμότητας είναι λιγότερο αυστηρά βάσει της TNMM σε σχέση με οποιαδήποτε άλλη μέθοδο που προτείνεται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ.

Η TNMM εξετάζει το καθαρό περιθώριο κέρδους σε σχέση με μια κατάλληλη βάση (π.χ., το κόστος, τις πωλήσεις, και περιουσιακά στοιχεία) που ένας φορολογούμενος πραγματοποιεί από μια ελεγχόμενη συναλλαγή (ή συναλλαγές που είναι σκόπιμο να ομαδοποιηθούν σύμφωνα με τις αρχές του κεφαλαίου Ι του 1995 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ). Λειτουργεί με παρόμοιο τρόπο με την μέθοδο του κόστους συν κέρδος και της τιμής μεταπώλησης, αλλά εφαρμόζεται σε επίπεδο καθαρού περιθωρίου και όχι σε επίπεδο μικτού περιθωρίου.

## **2.7.ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΛΛΗΛΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ**

Η επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων είναι στην κρίση της κάθε επιχείρησης και εξαρτάται από την μορφή των συναλλαγών. Για παράδειγμα, υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία για τις τιμές παρόμοιων συναλλαγών στην αγορά τότε η καλύτερη μέθοδος είναι η συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη τιμή. Εάν όμως δεν υπάρχουν συγκριτικά στοιχεία για παρόμοιες συναλλαγές στην αγορά, τότε θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί μια από τις υπόλοιπες μεθόδους. Επιπλέον, εάν οι διαφορές με παρόμοια προϊόντα στην αγορά είναι μικρές τότε πάλι η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής είναι κατάλληλη. Εάν όμως υπάρχουν μεγάλες διαφορές και να απαιτούνται πολύπλοκες αναπροσαρμογές τότε εναλλακτικά θα πρέπει να χρησιμοποιηθούν οι άλλοι μέθοδοι.

## **2.8.ΣΧΕΔΙΟ ΔΡΑΣΗΣ BEPS**

Η εφαρμογή των δράσεων BEPS αναμένεται να αλλάξει την επικρατούσα αντίληψη και ακολουθούμενη προσέγγιση για διάφορα ζητήματα διεθνούς φορολόγησης (πχ ηλεκτρονικό εμπόριο, αλλοδαπές ελεγχόμενες εταιρίες, υβριδικά προϊόντα).

Ο σκοπός των δράσεων είναι να βελτιώσει τα εργαλεία που έχουν στη διάθεσή τους οι τοπικές κυβερνήσεις ώστε τα κέρδη να φορολογούνται εκεί που λαμβάνει χώρα η οικονομική δραστηριότητα που γεννά τα κέρδη και εκεί που δημιουργείται η αξία, καθώς και η παροχή προς

τις διοικήσεις των πολυεθνικών ομίλων ενός σταθερού πλαισίου, ώστε να περιορίζονται τα περιθώρια αμφισβήτησης που δύναται να προκύψουν από την εφαρμογή των κανόνων φορολόγησης σε διεθνές επίπεδο.

Στις 19 Ιουλίου του 2013 ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε το σχέδιο δράσης του σχετικά με τη Διάβρωση της Φορολογικής Βάσης και τη μεταφορά κερδών BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), το οποίο αποτελεί σημαντική πρωτοβουλία για την τροποποίηση υφιστάμενων διεθνών φορολογικών κανόνων. Το σχέδιο περιλαμβάνει 15 δράσεις που αποβλέπουν κυρίως στην καταπολέμηση των στρατηγικών φοροαποφυγής των πολυεθνικών επιχειρήσεων μέσω τις μεταφοράς κερδών σε χώρες με ευνοϊκότερο φορολογικό συντελεστή (ΑΑΔΕ 2017). Ακολουθούν οι δράσεις των ενδοομιλικών συναλλαγών:

1. ΔΡΑΣΗ 8. : Δημιουργούνται κανόνες για την μεταφορά άυλων περιουσιακών στοιχείων μεταξύ ενός ομίλου που διασφαλίζουν ότι τα κέρδη από αυτή την μεταφορά συνδέονται με την δημιουργία αξίας.
2. ΔΡΑΣΗ 9.: Αναφέρεται στους κινδύνους (Risks) και το κεφάλαιο (Capital), – Αναδεικνύεται πλέον η μεγάλη σημασία της ακριβούς οριοθέτησης της πραγματικής συναλλαγής, μέσω της ανάλυσης της σχέσης μεταξύ των συνδεδεμένων μερών βάσει συμβάσεων και της πραγματικής συμπεριφοράς μεταξύ τους.
3. ΔΡΑΣΗ 10. : Αναφέρεται στις συναλλαγές υψηλού κινδύνου, σχετικά με τις υπηρεσίες χαμηλής προστιθέμενης αξίας μεταξύ επιχειρήσεων ενός ομίλου (Low value-adding intra-group services). Παρέχεται καθοδήγηση στην εφαρμογή της μεθόδου Profit split. Παρέχονται πρόσθετες οδηγίες σχετικά με τις συναλλαγές εμπορευμάτων (Commodities)
4. ΔΡΑΣΗ 13.: Παρέχει στις πολυεθνικές επιχειρήσεις ένα πρότυπο δημοσίευσης πληροφοριών για κάθε χώρα στην οποία δραστηριοποιούνται, σε ετήσια βάση. Το Σχέδιο Δράσης 13 περιλαμβάνει αναθεωρημένους κανόνες που σχετίζονται με τη μεθοδολογία της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ επιχειρήσεων που ανήκουν σε έναν όμιλο, καθώς και την ενσωμάτωση της νέας Έκθεσης αναφοράς ανά χώρα (Country by Country Report – CBC), στο πλαίσιο της υποχρεωτικής γνωστοποίησης στοιχείων μαζί με τον βασικό και τον τοπικό φάκελο τεκμηρίωσης για κάθε συνδεδεμένο μέρος.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>

### 3.1.ΧΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΙ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

Κάθε εταιρία προσπαθεί να εντοπίσει τα μίζονα σημεία σε ένα φορολογικό σύστημα προκειμένου να εποφεληθεί από αυτό και να αποκτήσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα σε σχέση με τις υπόλοιπες εγχώριες και μη επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον ίδιο κλάδο. Λόγω των οικονομικών κλίμακα μία πολυεθνική επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιήσει πιο παραγωγικά τα κεφάλαιά της στο Research and Development και μέσα από αυτό της δίνεται η δυνατότητα να αποκτήσει το συγκριτικό πλεονέκτημα που αναφέρθηκε παραπάνω.

### 3.2.ΜΕΙΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

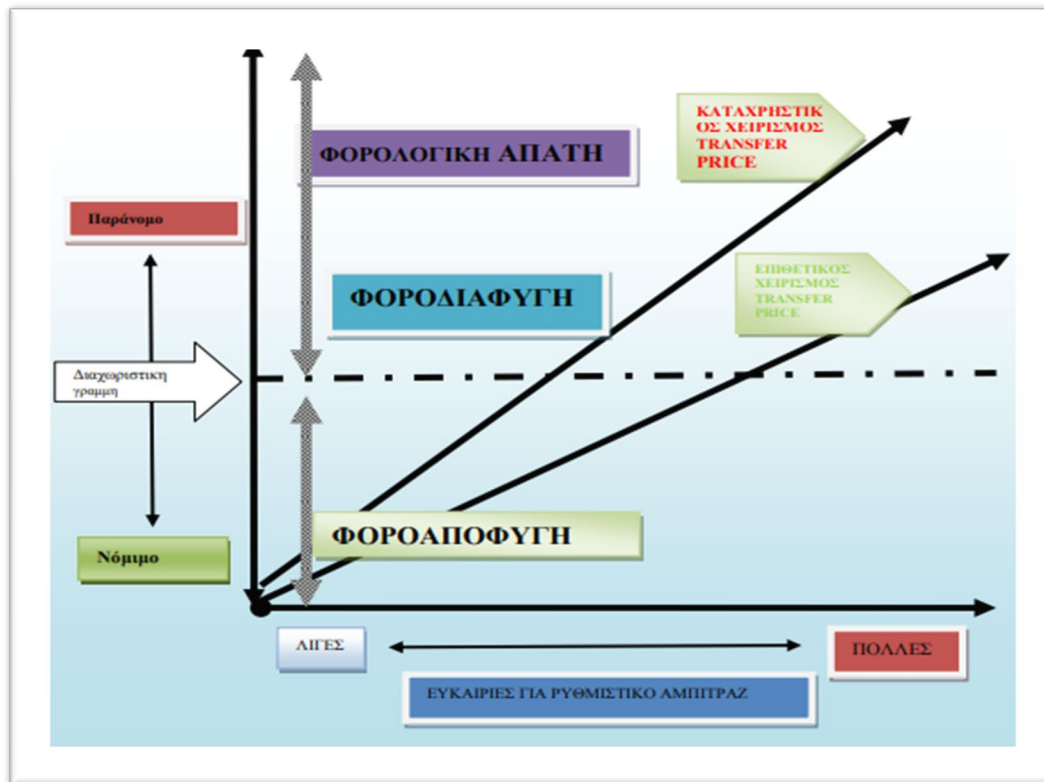
Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν το transfer pricing προκειμένου να μειώσουν τα φορολογητέα τους κέρδη. Συγκεκριμένα, στις χώρες με υψηλό φορολογικό συντελεστή επιλέγονται υψηλές τιμές πώλησης της μητρικής προς την θυγατρική έτσι ώστε να πετύχουν τα μειωμένα κέρδη που επιδιώκει η τελευταία. Από την άλλη τα κράτη προκειμένου να προστατέψουν το δικό τους φορολογικό σύστημα εφαρμόζουν μέτρα όπως η διπλή φορολόγηση της επιχείρησης. Διάφορες έρευνες έχουν δείξει ότι η μείωση των κερδών αποτελεί σημαντική παράμετρο στην ενδοομιλική τιμολόγηση. Το 35% του εμπορίου παγκοσμίως αποτελείται από ενδοομιλικές συναλλαγές.

Συμπερασματικά ένας όμιλος επιχειρήσεων μπορεί να επωφεληθεί από τις φορολογικές διαφορές μεταξύ των κρατών και να μειώσει τα φορολογητέα του κέρδη όχι όμως και τα συνολικά κέρδη του ομίλου. Ένας όμιλος μέσω της ενδοομιλικής τιμολόγησης μπορεί να αξιοποιήσει το φορολογητέο το πλεονέκτημα ακόμα και σε εταιρίες που ανήκουν στο ίδιο κράτος μεταφέροντας κέρδη σε ζημιωγόνες εταιρίες του ομίλου.

### 3.3.ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ-ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΤΗ-ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Η ενδοομιλική τιμολόγηση μπορεί να πάρει και τις τρεις μορφές. Ως παράδειγμα φοροαποφυγής είναι η χρήση ενδοομιλικών τιμών που παραβιάζουν την αρχή των ίσων αποστάσεων με σκοπό την μεταφορά κερδών μεταξύ των επιχειρήσεων που απαρτίζουν έναν όμιλο. Μία συναλλαγή που δεν γίνεται απευθείας σε μία εταιρία του ομίλου αλλά μέσω μίας τρίτης με σκοπό την μεταφορά κέρδους στην χώρα με τον χαμηλότερο συντελεστή φορολογίας, δεν ανταποκρίνεται στις επιχειρησιακές ανάγκες, παρόλο που δεν υπάρχει νομοθετική διάταξη που να ορίζει κάτι αντίστοιχο. Επομένως η παραπάνω περίπτωση αποτελεί απάτη και φορολογείται σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Πίνακας 1. Σχέση σύνδεσης φοροαποφυγής, φοροδιαφυγής και φορολογικής απάτης<sup>19</sup>



### 3.4.ΟΙ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΩΣ ΜΕΣΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Υπάρχουν ήδη δύο νομοθετήματα τα οποία ρυθμίζουν το πλαίσιο τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Πέρα από το ζήτημα της επικάλυψης, το οποίο πραγματικά υφίσταται και το οποίο θα πρέπει να ξεκαθαριστεί, καθώς το νομοθέτημα του (τέως) Υπουργείου Ανάπτυξης επιβάλλει υποχρέωση τεκμηρίωσης από τη χρήση 2008 και εξής, ενώ του Υπουργείου Οικονομικών από τη χρήση 2010 και εξής (με αποτέλεσμα από τη χρήση 2010 να υπάρχει η ίδια υποχρέωση για τον ίδιο λόγο για δύο διαφορετικούς φορείς με ελαφρά διαφοροποιημένες επιμέρους υποχρεώσεις!), η ουσία είναι η εκπαίδευση των ελεγχόντων. Υπάρχουν δύο νόμοι για τις ενδοομιλικές συναλλαγές Ν.3728/2008 του Υπ. Ανάπτυξης και ο πιο πρόσφατος Ν.3775/2009 του Υπουργείου Οικονομικών .<sup>20</sup>

<sup>19</sup> Πηγή: Eden, Lorraine and Smith, Murphy, (2011) The Ethics of Transfer Pricing, Imperial College, London, UK, σελ.30

<sup>20</sup> <https://www.taxheaven.gr/circulars/18495/arora>

### 3.5.ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ

Η ενδοομιλική τιμολόγηση αποτελεί πολύτιμο εργαλείο για τις πολυεθνικές εταιρίες αφού μέσω αυτής μπορούν να εκπληρώσουν ένα κομμάτι των στόχων τους. Πολλοί είναι και οι εξωγενείς παράγοντες που επηρεάζουν το Transfer pricing όπως η φορολογική νομοθεσία στο εκάστοτε κράτος και η δυναμική της αγοράς. Η κάθε επιχείρηση είναι ελεύθερη να αξιολογήσει και να χρησιμοποιήσει την στρατηγική του transfer pricing που της ταιριάζει ή την συμφέρει περισσότερο. Αυτό καθορίζεται κυρίως από τα κέρδη της, τις ενδοχώριες ή διεθνείς πωλήσεις, του δείκτες ρευστότητας, τις επιχειρήσεις που απαρτίζουν τον όμιλό της, τα περιουσιακά της στοιχεία, τα εισοδήματά της κτλ. Σύμφωνα με τον Eccles(1985,σελ.9) η στρατηγική και η ενδοομιλική τιμολόγηση είναι δύο έννοιες αλληλοεξαρτώμενες. Προκειμένου μία επιχείρηση να πετύχει τα αποτελέσματα που επιθυμεί θα πρέπει να πάρει θέση και σε θέματα όπως η οικονομική λογική, η εκάστοτε κυβέρνηση, η αυστηρότητα του φορολογικού συστήματος κτλ. Είναι αρκετά δύσκολο να λαμβάνονται αποφάσεις οι οποίες αφορούν και κατ' επέκταση πρέπει να εφαρμοστούν σε αγορές με διαφορετικό νομοθετικό και φορολογικό σύστημα. Παρόλα αυτά, γίνονται προσπάθειες τόσο από την μεριά των κυβερνήσεων όσο και των επιχειρήσεων.

Οι διαδικασίες που απαιτούνται για την ενδοομιλική τιμολόγηση είναι αρκετά περίπλοκες και χρίζονται ιδιαίτερης προσοχής ώστε να τηρηθούν σωστά σύμφωνα πάντα με την καθοδήγηση του νόμου.

Τα πιο συνηθισμένα σύγχρονα τεχνάσματα, με τα οποία το χρήμα χάνεται από τις φορολογικές αρχές μέσω πολυδαίδαλων διαδρομών που οδηγούν σε offshore εταιρίες, είναι τα εξής<sup>21</sup>: Πρώτον, η χρήση των λεγόμενων “shell companies”. Δεύτερον, η τεχνική “hold mail”, ώστε αυτός που φοροδιαφεύγει να αποφεύγει τα έγγραφα που μπορούν να τον «προδώσουν» στις αρχές της χώρας του. Τρίτον, η φοροαποφυγή και μέσω των “promoters”, δηλαδή φυσικών προσώπων μεταξύ της τράπεζας και των πελατών που λειτουργούν ως ενδιάμεσοι και εισπράττουν προμήθεια. Τέταρτον, μέσω της έκδοσης πιστωτικών καρτών που εκδίδονται από τράπεζες που αναλαμβάνουν να τις εξοφλούν για λογαριασμό του πελάτη. Και, πέμπτο, οι “code words” (κωδικές λέξεις) που εξασφαλίζουν την έκδοση προπληρωμένων καρτών, στις οποίες δεν αναγράφεται το όνομα του πελάτη. Κάποιες φορές η επαφή τράπεζας-πελάτη γίνεται με κωδικές λέξεις, οπότε η ανωνυμία και η εχεμύθεια είναι πλήρως εξασφαλισμένες.

---

<sup>21</sup> [greek-leaks.blogspot.gr/2016/10/offshore.html](http://greek-leaks.blogspot.gr/2016/10/offshore.html) Περιοδικό Nexus, άρθρο του Γ.Στάμκου



Πίνακας 2. Στοιχεία που συνθέτουν την έννοια του Transfer Pricing<sup>22</sup>



Ένας ακόμη παράγοντας που πρέπει να αντιμετωπίσουν οι επιχειρήσεις που είναι υπόχρεες σε ενδοομιλικές συναλλαγές είναι αυτός των δασμών μεταξύ των χωρών. Το ύψος των δασμών που είναι υποχρεωμένη να πληρώσει μία επιχείρηση για την μεταφορά των προϊόντων της από την μία χώρα στην άλλη μπορεί να επηρεάσει άμεσα την στρατηγική της. Για παράδειγμα εάν μία επιχείρηση επιθυμεί να πουλήσει ένα αγαθό σε υψηλότερη τιμή στην θυγατρική της τόσο μεγαλύτεροι θα είναι και οι δασμοί που θα πληρώσει.

### 3.6. ΔΙΕΘΝΕΙΣ-ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΙ ΣΚΟΠΟΙ

Οι διεθνείς και λειτουργικοί σκοποί σχετίζονται με την διατήρηση ανταγωνιστικής θέσης στην αγορά, την ελαχιστοποίηση του πληθωρισμού. Μέσα σε αυτό κομμάτι συμπεριλαμβάνεται ένας από τους σημαντικότερους σκοπούς ενός ομίλου επιχειρήσεων που είναι η διατήρηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος τόσο στην εγχώρια όσο και στην διεθνή αγορά για την μητρική και τις θυγατρικές της. Η σωστή τιμολογιακή πολιτική που θα ακολουθήσει μία μητρική εταιρία προς την θυγατρική της παίζει καθοριστικό ρόλο στην ώστε να εισέλθει η δεύτερη σε μία νέα αγορά και να αναπτυχθεί. Σύμφωνα με μία έρευνα που έκανε ο Cravens (1997) σε 542 αμερικάνικες πολυεθνικές επιχειρήσεις προκύπτει ότι η μείωση φόρων είναι ο σημαντικότερος σκοπός υιοθέτησης της τιμολογιακής πολιτικής του transfer pricing.

<sup>22</sup> Elliot, Jamie and Clive, Emmanuel., (2000) International Transfer Pricing: Searching for Patterns. European Management Journal

Πίνακας 3: Στρατηγικοί Σκοποί του Transfer Pricing – Αποτελέσματα Έρευνας Cravens<sup>23</sup>

Διαχείριση πληρωτέων φόρων (Manage Tax Burden)	28%
Διατήρηση ανταγωνιστικής θέσης (Maintain Competitive Market Position)	17%
Δίκαιη αξιολόγηση της διοίκησης (Promote Equitable Performance)	11%
Συμφωνία καθορισμού στόχων (Promote Goal Congruence)	10%
Υποκίνηση στελεχών (motivation of managers)	10%
Διαχείριση δασμών (Manage tariff)	9%
Συμμόρφωση με φορολογικούς κανονισμούς (Comply with tax regulations)	7%
Αντιμετώπιση περιορισμών σχετικά με την κίνηση κεφαλαίων (Mitigate Cash Transfer Restrictions)	4%
Διαχείριση Συναλλαγματικών Διαφορών (Manage Foreign Exchange)	2%
Αντιμετώπιση Κοινωνικών και Πολιτικών Θεμάτων (Address Social and Political Concern)	1%
Διαχείριση Πληθωριστικών Μεταβολών (Manage Inflation)	1%
ΣΥΝΟΛΟ	100%

### 3.7.ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Όπως αναφέρθηκε και σε προηγούμενη ενότητα η ενδοομιλική τιμολόγηση συνδέεται άμεσα με την φορολογία και την μεγιστοποίηση κερδών. Οι επιχειρήσεις μέσω αυτής της μεθόδου προσπαθούν να μεγιστοποιήσουν τα λογιστικά τους κέρδη και ταυτόχρονα να μειώσουν τα φορολογητέα. Οι πολυεθνικές σε ένα συνεχόμενο κινήγι κερδών προσπαθούν να διαμορφώσουν ασφαλής ταμιακές ροές, να αναζητήσουν νέες αγορές με ευνοϊκό συντελεστή φορολογίας, καθώς και την δημιουργία επιτυχημένων σχημάτων θυγατρικών εταιριών-trust.

Η ευελιξία που προσφέρει το transfer pricing για φοροαποφυγής-φοροδιαφυγή είναι πολύ δύσκολο να γίνει αντιληπτό από τις ελεγκτικές αρχές.

<sup>23</sup> Cravens, Karen S., (1997) Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for Cravens, Karen S., (1997) Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for

Η άποψη του Διεθνές Νομισματικού Ταμείου είναι ότι οι στρατηγικές ενδοομιλικές συναλλαγές όπως ενδοεταιρικά δάνεια επιμερισμός σταθερού κόστους και αποτίμηση εμπορικών σημάτων και καινοτομιών δημιουργούν προβλήματα στις εθνικές φορολογικές αρχές. Η χρήση του transfer pricing τα τελευταία χρόνια αναπτύσσεται με ραγδαίους ρυθμούς στις πολυεθνικές επιχειρήσεις και για αυτό τον λόγο οι ελεγκτικές αρχές εντατικοποιούν τους ελέγχους τους και επιβάλλουν πρόστιμα σε όσους δεν συμμορφώνονται στην νομοθεσία, δίνοντας ακόμα έμφαση και στην εκπαίδευση των στελεχών τους. Οι σύμβουλοι των επιχειρήσεων επισημαίνουν ότι η ενδοομιλική πολιτική είναι ένα από τα πιο κρίσιμα σημεία τόσο στο παρόν όσο και στο μέλλον που θα απασχολήσουν τις πολυεθνικές επιχειρήσεις.

### **3.8.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΠΑΡΑΔΕΙΣΟΣ**

Με τον όρο φορολογικός παράδεισος ή φορολογικό καταφύγιο, καλύτερη μετάφραση του όρου tax haven, χαρακτηρίζονται γενικά οι χώρες - κράτη τα οποία διαθέτουν ειδική φορολογική πολιτική με χαμηλή ή και καθόλου φορολογία για όσους ξένους επενδυτές ιδρύουν εκεί εταιρείες, μεταφέρουν εκεί τα κεφάλαια ή τα περιουσιακά τους στοιχεία. Έτσι οι επενδυτές καταβάλλουν πολύ μειωμένη ή και καθόλου φορολογία έναντι της προβλεπόμενης εκείνης στη χώρα της μόνιμης διαμονής του.

Σε ορισμένες περιπτώσεις προκειμένου να προσελκύνουν ξένους επενδυτές, οι χώρες αυτές έχουν ως πάγια πολιτική να μην διαθέτουν σε τρίτους οποιαδήποτε πληροφορία σχετικά με τις οικονομικές δραστηριότητες των επενδυτών που δραστηριοποιούνται στο έδαφός τους. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα διάφορα άτομα, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ή και διεθνείς εταιρίες να καταφεύγουν σ' αυτά τα κράτη και να δημιουργούν εταιρίες τις λεγόμενες "Οφ-σορ" εκ του αγγλικού όρου Offshore (= υπεράκτιες εταιρίες ή υπερπόντιες εταιρίες) με έδρα αυτούς τους «παραδείσους» με απώτερο σκοπό την μικρότερη δυνατή φορολογική τους επιβάρυνση, και κατ' επέκταση την απαλλαγή φορολογίας τους από τη χώρα της μόνιμης διαμονής τους αλλά και η απόκρυψη δραστηριοτήτων οι οποίες μπορεί σε κάποιες περιπτώσεις να είναι παράνομες.

Ο όρος offshore σημαίνει μακράν των ακτών, επειδή όμως δημιουργήθηκε στην Αγγλία που είναι μια μεγάλη νήσος ο όρος αυτός κατ' επέκταση σημαίνει "εκτός επικράτειας", και με αυτή την έννοια κατέληξε διεθνής όρος επιχειρηματικότητας εξωτερικού, και ειδικότερα γι' αυτή που δημιουργείται σε "φορολογικό παράδεισο".

### **3.9.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΑΤΑΦΥΓΙΑ**

Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ 45 κρατικές οντότητες «δεν συνεργάζονταν επαρκώς στο φορολογικό πεδίο». Χώρες, οι οποίες χαρακτηρίζονταν ως φορολογικοί παράδεισοι είναι:

- Η Ιρλανδία,
- Η Κόστα Ρίκα,
- Η Κύπρος
- Η Λιβερία,
- Το Λίχτενσταϊν

- Το Βανουάτου
- Το Λουξεμβούργο
- Το Μονακό\*
- Η Ολλανδία\*
- Η Ουρουγουάη
- Ο Παναμάς
- Η Σιγκαπούρη\* Από το τέλος του 2015, εκτιμάται ότι η Σιγκαπούρη έχει διαχειρίζεται κεφάλαια αξίας 1,8 τρισ. δολαρίων, από τα οποία το 80% προέρχεται εκτός της χώρας.
- Η Φινλανδία\*
- Το Χονγκ Κονγκ Το Χονγκ Κονγκ, η έδρα του τρίτου μεγαλύτερου χρηματιστηρίου της Ασίας, συγκαταλέγεται ανάμεσα στα νεότερα φορολογικά καταφύγια. Οι εταιρείες που είναι εγκατεστημένες εδώ πληρώνουν φόρο μόνο για τα κέρδη που προέρχονται από το Χονγκ Κονγκ. Είναι πολύ υψηλά στην κατάταξη λόγω και της μυστικότητας που καταφέρνει να διατηρεί.
- Οι Σεϋχέλλες
- Η Σαμόα
- Ο Μαυρίκιος
- Το Μπελίζ
- Οι Μπαχάμες
- Το Ναουρού
- Η Ταϊβάν

### **3.10.ΞΕΠΛΥΜΑ «ΒΡΩΜΙΚΟΥ ΧΡΗΜΑΤΟΣ» ΜΕΣΩ ΥΠΕΡΑΚΤΙΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ**

Η ελεύθερη διακίνηση κεφαλαίων που χαρακτηρίζει την παγκόσμια οικονομία σε Η ελεύθερη διακίνηση κεφαλαίων που χαρακτηρίζει την παγκόσμια οικονομία σε ευκαιρία για την ανάπτυξη της ιδέας του «ξεπλύματος βρώμικου χρήματος».<sup>24</sup>

Πολλοί ανέντιμοι, θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν, επιχειρηματίες γνωρίζοντας κάθε παραθυράκι της φορολογικής νομοθεσίας προσπαθούν να την ξεγελάσουν μεταφέροντας τα κέρδη από τις παράνομες δραστηριότητές τους σε υπεράκτιες εταιρίες προκειμένου να μην κινήσουν τις υποψίες των ελεγκτικών μηχανισμών. Με τον όρο «μαύρο χρήμα» εννοούμε μίζες, φακελάκια, και όσα έσοδα προκύπτουν από παράνομα και αδήλωτα εισοδήματα. Οι υπεράκτιες αυτές εταιρίες αποτελούν ένα ιδανικό περιβάλλον κάλυψης παράνομων δραστηριοτήτων και μέσω των πλεονεκτημάτων τους όπως ανωνυμία μηδενικό κόστος χαλαρό νομοθετικό πλαίσιο. Μέσω τέτοιων δραστηριοτήτων διογκώνετε το οικονομικό έγκλημα, όπου η τυποποιημένη κατά το νόμο αξιόποινη πράξη, η οποία τελείται με εκμετάλλευση των δυνατοτήτων του οικονομικού συστήματος, αποσκοπεί στην επαύξηση της περιουσίας του δράστη ή και άλλου για τον οποίο αυτός ενεργεί και κατά κανόνα βλάπτει την περιουσία του δημοσίου, των τραπεζών, των επιχειρήσεων ή πιστωτών τους, ή του καταναλωτικού κοινού.

<sup>24</sup> Λίτσης Μ, (2001) Πλυντήρια και φορολογικοί παράδεισοι, άρθρο από την εφημερίδα «Ελευθεροτυπία», ειδικό αφιέρωμα με τίτλο «Χρήμα», Αθήνα,

Σίγουρα δεν σημαίνει ότι όλες οι offshore εταιρίες δεν λειτουργούν με σκοπό την παράνομη δραστηριότητα άλλα ένα μεγάλο ποσοστό τους λειτουργεί για την μείωση των φορολογητέων κερδών. Προκειμένου να διατηρηθεί το καθεστώς των υπεράκτιων εταιριών και να απαλλαγεί από το στίγμα του βρώμικου χρήματος είναι αναγκαίο η ΕΕ να λάβει τα κατάλληλα φορολογικά μέτρα για την εξάλειψή τους. Πιο συγκεκριμένα<sup>25</sup>, σε επίπεδο πρόληψης, θα πρέπει να εισαχθεί η υποχρέωση γνωστοποίησης στις εγχώριες αρχές (π.χ. εφορίες, χρηματιστήριο), του πραγματικού ιδιοκτήτη της υπεράκτιας, εφόσον αυτή αναπτύσσει δράση σε κράτος μέλος της ευρωπαϊκής ένωσης, χωρίς αυτό να επιφέρει φορολογικές επιβαρύνσεις στον ιδιοκτήτη της, δεδομένου ότι όπως προ ελέγχθ, άλλο είναι η χρήση νομοθετικών επιλογών με σκοπό την φοροαποφυγή και άλλο τέλεση φοροδιαφυγής, όπως αυτή ρητά απαγορεύεται. Σε επίπεδο καταστολής, η επιβολή τύπου «εμπάργκο» των οικονομικών συναλλαγών στους μη συμμορφωμένους με τις διεθνείς επιταγές φορολογικούς παραδείσους, είναι ένα βήμα πίεσης και τιμωρίας τους, προκειμένου να βελτιωθεί η νομοθεσία και να επιβληθεί υποχρέωση διοικητικής, αστυνομικής και δικαστικής συνεργασίας.

Πίνακας 4: Το Top 30 Των Αμερικανικών Πολυεθνικών Που Κατέχουν Offshore<sup>26</sup>

Το top 30 των αμερικανικών πολυεθνικών που αποθηκεύουν κεφάλαια offshore							
		Ποσό σε υπεράκτια κέντρα (εκατ. \$)	Αριθμός θυγατρικών σε φορολογικούς παραδείσους				
1	Apple	181.100	3	17	Coca-Cola	33.300	12
2	General Electric	119.000	18	18	J.P. Morgan Chase & Co	31.100	4
3	Microsoft	108.300	5	19	Amgen	29.300	8
4	Pfizer	74.000	151	20	United Technologies	28.000	28
5	International Business Machines	61.400	15	21	Eli Lilly	25.700	27
6	Merck	60.000	121	22	Qualcomm	25.700	3
7	Johnson & Johnson	53.400	58	23	Goldman Sachs Group	24.880	20
8	Cisco Systems	52.700	59	24	Bristol-Myers Squibb	24.000	22
9	Exxon Mobil	51.000	37	25	Wal-Mart Stores	23.300	75
10	Google	47.400	2	26	Intel	23.300	14
11	Procter & Gamble	45.000	38	27	AbbVie Inc.	23.000	35
12	Citigroup	43.800	41	28	Abbott Laboratories	23.000	91
13	Hewlett-Packard	42.900	25	29	Dow Chemical	18.037	92
14	Oracle	38.000	5	30	Caterpillar	18.000	72
15	PepsiCo	37.800	132				
16	Chevron	35.700	12				
					<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>1.402.117</b>	<b>1.225</b>

<sup>25</sup> 53 Ζησιάδης Ι. Β., (2012) Η Οικονομική Εγκληματικότητα: Το Ουσιαστικό Και Δικονομικό Οικονομικό Ποινικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη

<sup>26</sup> <http://www.efsyn.gr/>

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

### 4.1.ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών αποτέλεσε αντικείμενο πολλαπλών νομοθετικών διατάξεων στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα, με το άρθρο 3 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος του Ν.2238/1994 όπου προέβλεπε την δυνατότητα διόρθωσης κερδών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και την επιβολή προστίμων και κυρώσεων σε περίπτωση παραβίασης των αρχών χωρίς ωστόσο οι πολυθνικές εταιρίες να είναι υπόχρεες να τεκμηριώνουν τις συναλλαγές τους. Οι φορολογικές και ελεγκτικές αρχές διενεργούσαν ελέγχους και εφάρμοζαν τις διατάξεις που προέβλεπε ο νόμος. Σε περίπτωση που οι φορολογικές ή ελεγκτικές αρχές αμφισβητούσαν τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών μπορούσε να ζητηθεί η τεκμηρίωση των συναλλαγών αυτών και σε περίπτωση που η φορολογική ή ελεγκτική αρχή διαπίστωνε ότι δεν έχει τηρηθεί η αρχή των ίσων αποστάσεων μπορούσε να προσδιορίσει τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών εφαρμόζοντας τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ.

«Αρμόδια υπηρεσία για τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο των συνδεδεμένων επιχειρήσεων κατά την έννοια της παραγράφου 2, εφόσον μία τουλάχιστον από αυτές έχει υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39Α, είναι το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων. Στα πλαίσια του ελέγχου αυτού θα ελέγχεται και η ορθή τήρηση των διατάξεων της παραγράφου 1 λαμβάνοντας υπόψη τις «κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ περί ενδοομιλικών τιμολογήσεων για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές αρχές», όπως κάθε φορά επικαιροποιούνται. Το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων είναι αρμόδιο και για τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο των μόνιμων εγκαταστάσεων αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, καθώς και των ημεδαπών επιχειρήσεων που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή όταν αυτές έχουν υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθώς και ο ανακαθορισμός της ελεγκτικής αρμοδιότητας.»<sup>27</sup>

Με τον Ν.3728/2008 το Υπουργείο Ανάπτυξης πέρα από το φορολογικό χαρακτήρα της ενδοομιλικής τιμολόγησης να αναζητήσει τα κατάλληλα εργαλεία για την καταπολέμηση της αύξησης των τελικών τιμών των καταναλωτικών αγαθών. Για τον λόγο αυτό με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ίδιου νόμου εφαρμόστηκε για όλες τις πολυεθνικές και τις εταιρίες η υποχρεωτική τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών με σκοπό και στόχο την εποπτεία της αγοράς. Πιο συγκεκριμένα προβλέπει<sup>28</sup> ότι σε περίπτωση που η φορολογική αρχή διαπιστώσει παράβαση μετά από έλεγχο του φακέλου τεκμηρίωσης και των καταστάσεων ενδοομιλικών συναλλαγών ενημερώνεται η αρμόδια φορολογική αρχή για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και την επιβολή των προβλεπόμενων φορολογικών κυρώσεων.

<sup>27</sup> Άρθρο 39, Ν.2238/2014 παρ.5

<sup>28</sup> Άρθρο 2, Ν.3728/2008 παρ.9

Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος του Υπουργείου Ανάπτυξης δεν εξαντλεί την ελεγκτική διαδικασία δεδομένου ότι οι φορολογικές αρχές έχουν την δυνατότητα να ελέγξουν από φορολογικής άποψης την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων <sup>29</sup> σύμφωνα με το άρθρο 39 του νόμου 2238/1994. Στην συνέχεια προστέθηκε το άρθρο 39<sup>30</sup> στον κώδικα φορολογίας με το οποίο, οι επιχειρήσεις που έκαναν συναλλαγές με αλλοδαπές συνδεδεμένες επιχειρήσεις ήταν υποχρεωμένες να παρέχουν στοιχεία τεκμηρίωσης για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και τιμολογήσεις μεταξύ τους. Ωστόσο το συγκεκριμένο πλαίσιο προκάλεσε σύγχυση τόσο στις επιχειρήσεις όσο και στην φορολογικές αρχές διότι και για τα δύο περιστατικά αρμόδιες ήταν δύο συγκεκριμένες υπηρεσίες. Το 2013 οι ενδοομιλικές συναλλαγές πλέον ελέγχονται μόνο από το Υπουργείο Οικονομικών<sup>31</sup> με αποτέλεσμα το άρθρο 26 του Νόμου 3728/2008 να καταργηθεί. Ακόμη διαμορφώθηκε ένα διαφορετικό πλαίσιο βάσει του οποίου οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές της φορολογικής διοίκησης έχουν το δικαίωμα να ζητούν τους φακέλους τεκμηρίωσης από όλες τις επιχειρήσεις για τα φορολογικά έτη τα οποία ελέγχονται. Επίσης για πρώτη φορά εμφανίζεται η έννοια της ‘‘προέγκρισης μεθοδολογία’’ για την τιμολόγηση μελλοντικών συναλλαγών δηλαδή οι πολυεθνικές επιχειρήσεις όπου έχουν θυγατρική στην Ελλάδα να καταθλεσουν στο Υπουργείο Οικονομικών συγκεκριμένη μεθοδολογία βάση της οποίας θα διενεργούν τις τιμολογήσεις τους. Η πρακτική αυτή είναι διαδεδομένη στο εξωτερικό καθώς επιτρέπει τις επιχειρήσεις να απαλλάσσονται από γραφειοκρατικές διαδικασίες και το Δημόσιο να προυπολογίζει με ακρίβεια τα μελλοντικά του έσοδα από φόρους. Με την κατάργηση του Ν. 2238/1994 και με τον νέο κώδικα φορολογίας εισοδήματος του Ν. 4172/2013 και του Ν.4174/2013 διαφοροποιείται ο προσδιορισμός των συνδεδεμένων προσώπων και καθιέρωσε την υποχρέωση τήρησης για όλα τα νομικά πρόσωπα εξαιρουμένων των φυσικών προσώπων.

## **4.2. ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΦΑΚΕΛΟΥ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

Υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών του **άρθρου 21** του **ν.4174/2013**

Σύμφωνα με το **άρθρο 21** του **ν.4174/2013**:

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

<sup>29</sup> Άρθρο 39, Ν.2238/1994

<sup>30</sup> Άρθρο 3, Ν.3775/2009

<sup>31</sup> Ν. 4110/2013

διατηρούν

στην

αλλοδαπή.

2. Οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον:
- α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος, ή
- β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος.
3. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης, που αποτελείται κατά περίπτωση από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία. Τα υπόχρεα πρόσωπα της παραγράφου 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρετικές περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 2 του παρόντος.
4. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.
5. Ο φάκελος τεκμηρίωσης της παραγράφου 3 περιλαμβάνει ειδικό κεφάλαιο όπου περιγράφονται γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχονται στους Φακέλους και που οφείλονται σε οποιαδήποτε μεταβολή των συνθηκών της αγοράς. Ο υποκείμενος στο φόρο οφείλει να ενημερώνει το Φάκελο έως το τέλος του φορολογικού έτους εντός του οποίου η παραπάνω μεταβολή λαμβάνει χώρα. Με την επιφύλαξη των ανωτέρω οι Φάκελοι Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών της παραγράφου 3 μπορούν να χρησιμοποιηθούν για το επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον επικαιροποιηθούν ενσωματώνοντας όλες τις αναγκαίες αλλαγές. Η επικαιροποίηση του Φακέλου γίνεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων είναι δυνατός ο καθορισμός των επικαιροποιήσεων που κρίνονται απαραίτητες όσον αφορά το περιεχόμενο των Φακέλων Τεκμηρίωσης είτε σε ετήσια είτε μόνιμη βάση.
6. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται και εξειδικεύονται το ακριβές περιεχόμενο και τα στοιχεία που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, οι περιπτώσεις κατά τις οποίες οι παραπάνω φάκελοι θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, οι αποδεκτές μέθοδοι καθορισμού των τιμών των συναλλαγών και, οι μέθοδοι καθορισμού του αποδεκτού εύρους των



τιμών ή του περιθωρίου κέρδους. Με όμοια απόφαση μπορεί να προβλέπεται η μέθοδος υπολογισμού του κύκλου εργασιών και των αντίστοιχων λογιστικών προτύπων, όπως επίσης απλουστευμένη διαδικασία για πολύ μικρές και μικρές οντότητες, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 2 του ν. 4308/2014 (Α' 251), καθώς επίσης και απαλλαγές από την υποχρέωση τεκμηρίωσης για πολύ μικρές οντότητες.»<sup>32</sup>

### **4.3.ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ**

Ο «φάκελος τεκμηρίωσης» αποτελείται από δύο μέρη, τον «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης» και τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος συμπληρώνει τον «βασικό φάκελο» και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις προς τεκμηρίωση συναλλαγές.

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

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

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

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

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

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

- της ροής των τιμολογίων και

- του ύψους των συναλλαγών

---

<sup>32</sup> Άρθρο 21, Ν.4174/2013

5. μια γενική περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών, των κινδύνων που αντιμετωπίζονται, καθώς και των αλλαγών που μπορεί να επέρχονται στις λειτουργίες και στους κινδύνους σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,
6. την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, εμπορικές ονομασίες, τεχνογνωσία, κ.λπ.) και την πληρωμή ή είσπραξη δικαιωμάτων,
7. μια περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής του που να επεξηγεί την τήρηση της αρχής της ανοιχτής αγοράς (Arm's Length Principle) στις ενδοομιλικές συναλλαγές,
8. κατάλογο συμφωνιών κατανομής κόστους, αποφάσεων προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τα μέλη του ομίλου, σχετικά με τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους,
9. περιγραφή των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους, με πρόσωπα που ο υπόχρεος κατέστη συνδεδεμένος ή διακόπηκε η σχέση σύνδεσης εντός του 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.

#### **4.4. ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ ΦΑΚΕΛΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ**

Ο «ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

- λεπτομερή περιγραφή του υπόχρεου και της στρατηγικής του, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος
- λεπτομερή περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών η οποία περιλαμβάνει:
  - τη φύση των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία, κλπ.),
  - τη ροή των τιμολογίων και
  - το ύψος των συναλλαγών
  - περιγραφή των έκτακτων συναλλαγών ή γεγονότων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προκύπτουν από τη μεταφορά λειτουργιών τις αυτή ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ)
  - 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
- συγκριτική ανάλυση, ήτοι:

- χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων και των υπηρεσιών, καθώς και συναφείς πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά και/ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον διατίθενται. Ειδικοί παράγοντες πρέπει να ληφθούν υπόψη προκειμένου να δικαιολογηθεί η συγκρισιμότητα των άυλων περιουσιακών στοιχείων και η σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή όπως: τα αναμενόμενα οφέλη, γεωγραφικοί περιορισμοί, μεταβίβαση δικαιωμάτων αποκλειστικότητας ή όχι, συμμετοχή του αποκτώντας στις μελλοντικές εξελίξεις
  - λειτουργική ανάλυση (επιτελούμενες λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, επιχειρηματικοί κίνδυνοι),
  - συμβατικοί όροι,
  - οικονομικές συνθήκες και
  - ειδικές στρατηγικές της επιχείρησης,
- επεξήγηση για την επιλογή και την εφαρμογή της/των μεθόδου/ων προσδιορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.
  - περιγραφή της εφαρμογής της πολιτικής του υπόχρεου σχετικά με το καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών,
  - δέσμευση του υπόχρεου να παρέχει κάθε συμπληρωματική πληροφορία σχετική με τις ενδοομιλικές συναλλαγές του, κατόπιν αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης και εντός εύλογης προθεσμίας, ιδιαιτέρως στη περίπτωση φορολογικού ελέγχου,
  - δικαιολόγηση του τρόπου υπολογισμού της αναπροσαρμογής, όταν ο υπόχρεος αναπροσαρμόζει τα φορολογητέα κέρδη του προκειμένου να συμμορφωθεί με την αρχή των ίσων αποστάσεων,
  - περιγραφή και λεπτομερή αιτιολόγηση τυχόν προσαρμογών που έχουν γίνει για την επίτευξη συγκρισιμότητας,
  - 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
  - διάγραμμα ροής των συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων και των έκτακτων, αντίγραφα των συμβάσεων που διέπουν τις υπό τεκμηρίωση συναλλαγές.

Ο φάκελος τεκμηρίωσης θα πρέπει να έχει ουσιαστικά 3 ενότητες:

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

Πίνακας 5:Κατηγορίες & Είδη Ενδοομιλικών Συναλλαγών προς Τεκμηρίωση <sup>33</sup>

1.	Πρώτες Ύλες (Raw Materials)
2.	Προϊόντα (Products)
3.	Εμπορεύματα (Merchandise)
4.	Δικαιώματα (Royalties)
5.	Σήματα (Trade Marks)
6.	Λοιπά Άυλα (Intangibles)
7.	Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης (Trans Market Adv Fees)
8.	Διοικητική Υποστήριξη (Administrative Support)
9.	Χρηματοοικονομικές Συναλλαγές (Financial Transactions)
10.	Μεταβίβαση Περιουσιακών Στοιχείων (Assets Transfer)
11.	Τεχνική Υποστήριξη (Technical Support)
12.	Εκμίσθωση (Leasing)
13.	Αποθήκευση (Storage)
14.	Έρευνα & Ανάπτυξη (Research and Development)
15.	Λοιπές Υπηρεσίες (Other Services)
16.	Επιδότηση – Διαγραφή χρεών (Subsidy Deletion Dept)
17.	Κατανομή δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους) (Cost Allocation)
18.	Λοιπά (Others)

#### **4.5.ΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΥ ΠΙΝΑΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ**

Σύμφωνα με τον νόμο 4174/2013 (ΝΕΟΣ ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ), άρθρο 21, (από την τροποποίηση που έγινε από τον νόμο 4223/2013)

«3. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης αποτελείται από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, κατά περίπτωση, και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος κάθε φορολογικού έτους. Τα υπόχρεα πρόσωπα της παραγράφου 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρετικές περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 2 του παρόντος.

<sup>33</sup> <http://www.transferpricing.gr/uncategorized/>

4. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο».

Μετά τη λήξη της προθεσμίας κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης, οι υπόχρεοι υπόκεινται ενδεικτικά σε έλεγχο από τις αρμόδιες αρχές.

#### **4.6.ΠΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗ**

Σύμφωνα με τον Νόμο 4171/2013 παράγραφος 56 του ΚΦΔ εξορθολογίστηκαν τα πρόστιμα που αφορούν τις υποχρεώσεις των φορολογούμενων αναφορικά με το ΣΠΠ και τον φάκελο τεκμηρίωσης.

Στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών επιβάλλονται, αντί των προστίμων του άρθρου 54, τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Κώδικα επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογούμενου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού συνοπτικού πίνακα, το παραπάνω πρόστιμο επιβάλλεται μόνο αν μεταβάλλονται τα ποσά των συναλλαγών και οι συνολικές διαφορές είναι άνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών το παραπάνω πρόστιμο υπολογίζεται επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια και επιβάλλεται μόνο αν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

3. Σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα τεθεί στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης από την τριακοστή πρώτη (31 η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την εξηκοστή (60ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αν διατεθεί από την εξηκοστή πρώτη (61) ημέρα έως την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ενώ αν δεν διατεθεί καθόλου ή

διατεθεί μετά την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ.

Πίνακας 6: Πρόστιμα και Προσαυξήσεις

Παράβαση	Πρόστιμο	Προϋποθέσεις επιβολής
Εκπρόθεσμη υποβολή ΣΠΠ	1/1000 της συνολικής αξίας των ενδοομιλικών συναλλαγών (όχι μικρότερο από 500 ευρώ και όχι μεγαλύτερο από 2000 ευρώ)	
Εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικού ΣΠΠ		Εφόσον η διαφορά επί των αξιών των συναλλαγών που μεταβάλλονται ξεπερνά τις 200.000 ευρώ
Υποβολή ανακριβούς ΣΠΠ	1/1000 της συνολικής αξίας των ενδοομιλικών συναλλαγών που αφορά η ανακρίβεια (όχι μικρότερο από 500 ευρώ και όχι μεγαλύτερο από 2000 ευρώ)	
Εκπρόθεσμη ή μη διάθεση Φακέλου Τεκμηρίωσης (επιβάλλεται μετά την παρέλευση της αρχικής προθεσμίας των 30 ημερών)	5.000	Μεταξύ 3 <sup>ης</sup> -60 <sup>ης</sup> ημέρας
	10.000	Μεταξύ 61 <sup>ης</sup> -90 <sup>ης</sup> ημέρας
	20.000	Μετά την 90 <sup>η</sup> μέρα ή στην περίπτωση που δεν καταστεί διαθέσιμος

#### 4.7.ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ (ΑΡΑ)

Η διαδικασία προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικών τιμολογήσεων ΑΡΑ τέθηκε σε ισχύ την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014. Στην πραγματικότητα έως και σήμερα υπάρχουν λίγες περιπτώσεις επιχειρήσεων που έχουν ακολουθήσει την εν λόγω διαδικασία. Παρόλα αυτά όμως τα πλεονεκτήματα που προσφέρει σύντομα θα την αναδείξουν σε ακρογωνιαίο λίθο της μείωσης των φορολογικών επιβαρύνσεων που προκύπτουν από την παραβίαση της αρχής των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές. Ουσιαστικά η ΑΡΑ (Advance Pricing Agreement) αφορά την δυνατότητα υποβολής αιτήματος προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών με συνδεδεμένα πρόσωπα. Η αίτηση

αυτή υποβάλλεται στη Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.<sup>34</sup>

Τα είδη ΑΡΑς διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

1. Μονομερής ΑΡΑ: στην περίπτωση της μονομερής τα μέρη που συμμετέχουν στη διαδικασία είναι η αιτούσα επιχείρηση και η Διεύθυνση Ελέγχου ως αρμόδια αρχή
2. Διμερής ή Πολυμερής ΑΡΑ: σε αυτή την περίπτωση τα μέρη που συμμετέχουν στην διαπραγμάτευση είναι οι αρμόδιες αρχές των εμπλεκόμενων κρατών και όχι ο αιτών ή συνδεδεμένη επιχείρησή του, οι οποίοι δύναται να αποδεχτούν ή όχι την ΑΡΑ.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονιστεί ότι όπως αναγράφεται και στις προαναφερόμενες γενικές οδηγίες της ΑΑΔΕ η μονομερής ΑΡΑ δεν εξαλείφει την πιθανότητα διπλής φορολόγησης για αυτό και δεν προτείνεται. Σε περιπτώσεις όμως που δεν υπάρχει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας με μία χώρα, η διεύθυνση ελέγχου μπορεί να εκδώσει στον φορολογούμενο, κατόπιν αιτήματος, απόφαση μονομερούς προέγκρισης της ενδοομιλικής του τιμολόγησης εφόσον κρίνεται σκόπιμο, και εφόσον υπάρχει έννομο συμφέρον. Αν ο φορολογούμενος συνάψει μονομερή ΑΡΑ με άλλη χώρα σύμφωνα με την νομοθεσία της, χωρίς την συμμετοχή των Ελληνικών φορολογικών αρχών, τότε οι ελληνικές φορολογικές αρχές δεν δεσμεύονται από αυτήν. Από την ημέρα της προέγκρισης της η ΑΡΑ δεν μπορεί να υπερβεί τα 4 χρόνια. Η ΑΡΑ προσφέρει ασφάλεια σε ότι αφορά τη μεθοδολογία καθορισμού των τιμών που εφαρμόζονται στις ενδοομιλικές συναλλαγές, μειώνει το κόστος συμμόρφωσης (αντί της εν λόγω συναλλαγής/ κατηγορίας συναλλαγών στο φάκελο, ο φορολογούμενος καταρτίζει και υποβάλλει ετησίως στο αρμόδιες τμήμα της διεύθυνσης ελέγχων έκθεση συμμόρφωσης με τους ορους και τις προϋποθέσεις του ΑΡΑ για το οικείο φορολογικό έτος).

Τα στάδια διαδικασίας είναι τα εξής:

1. το ενδιαφερόμενο πρόσωπο ζητά προκαταρκτική διαβούλευση προκειμένου να εκτιμηθούν οι πιθανότητες αποδοχής της αίτησης προέγκρισης: στη συνάντηση το ενδιαφερόμενο πρόσωπο προσκομίζει όλα τα στοιχεία που κατά την κρίση του παρέχουν τη δυνατότητα στην αρμόδια υπηρεσία να προβεί σε τεκμηριωμένη εκτίμηση ως προς το παραδεκτό της αίτησης, η δε αρμόδια υπηρεσία παρέχει ατύπως, στο μέτρο του δυνατού, σαφή ένδειξη για τις πιθανότητες να γίνει αποδεκτή η επακόλουθη επίσημη αίτηση του ενδιαφερόμενου προσώπου, επισημαίνει τα σημεία όπου ενδέχεται να προκύψουν αμφισβητήσεις και διατυπώνει προτάσεις για το περιεχόμενο της αίτησης αυτής
2. ακολουθεί η υποβολή της αίτησης προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, εντός 30 ημερών από την προκαταρκτική διαβούλευση
3. Η διεύθυνση ελέγχων αξιολογεί την αίτηση, ελέγχοντας τα προσκομισθέντα στοιχεία, τις κρίσιμες παραδοχές και τα αιτήματα του αιτούντος και διατυπώνει τις απόψεις της, έχει το

---

<sup>34</sup> Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη, Αθήνα 2019, Εκδόσεις Ρόλιος, Κ.Ι. Νιφόπουλος- Κ.Ν. Ντρούκας, σελ.512-514.

δικαίωμα αν ζητήσει συμπληρωματικά στοιχεία από τον αιτούντα ή από σχετικές αλλοδαπές αρχές

4. Όταν ολοκληρωθεί η αξιολόγηση της αίτησης, η διεύθυνση ελέγχου συντάσσει Έγγραφο Διατύπωσης Θέσεων, το οποίο αναφέρει συνοπτικά το πόρισμα και τις προτάσεις της. Το έγγραφο κοινοποιείται στον αιτούντα και στις αρμόδιες φορολογικές αρχές των εμπλεκόμενων κρατών, συνοδεύεται σε από πρόσκληση σε τελική συνάντηση
5. Κατά την παραπάνω συνάντηση συζητούνται οι απόψεις και οι προτάσεις του αιτούντος προσώπου και της αρμόδιας υπηρεσίας με σκοπό την επίτευξη συναίνεσης σχετικά με το περιεχόμενο της προέγκρισης. Εάν συμπέσουν οι απόψεις της υπηρεσίας και του αιτούντος συντάσσεται και υπογράφεται Πρακτικό Αποδοχής Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης

#### **4.8.ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ**

Οι ενδοομιλικές συναλλαγές οι οποίες λαμβάνουν χώρα τόσο μεταξύ των Ελληνικών συνόρων, όσο και μεταξύ διαφορετικών χωρών αποτελούν αντικείμενο ελέγχου από τις ελληνικές φορολογικές αρχές.

Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις εφόσον μία τουλάχιστον έχει υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης υπόκεινται σε έλεγχο από την αρμόδια υπηρεσία Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ (Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων).

Το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο καθορίζεται πλέον (από 1/1/2014) από τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 50 Ν. 4172/2013) και τον Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (άρθρο 21 του Ν. 4174/2013). Η βασική αρχή που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι η λεγόμενη «αρχή των ίσων αποστάσεων», η οποία επιβάλλει οι συναλλαγές αυτές (π.χ. αγορές και πωλήσεις εμπορευμάτων, λήψη και παροχή υπηρεσιών, πληρωμές δικαιωμάτων, δάνεια κ.λπ.) να πραγματοποιούνται με οικονομικούς και εμπορικούς όρους ανάλογους με εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) υπό ανάλογες συνθήκες.

Σε περίπτωση μη τήρησης της εν λόγω αρχής, τα κέρδη τα οποία τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν από την ελληνική επιχείρηση, λόγω της εφαρμογής των διαφορετικών όρων, προστίθενται στα φορολογητέα κέρδη της τελευταίας. Αντίστροφα, δαπάνες της δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως εκπεστές, στο μέτρο που κρίνεται ότι υπερβαίνουν την αγοραία αξία τους.

Οι φορολογικές αρχές κατά τον έλεγχό τους εξετάζουν εάν η επιχείρηση έχει υποβάλλει Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών και εάν καταρτίζει Φάκελο Τεκμηρίωσης σύμφωνα με όσα προβλέπει ο Νόμος. Επι της ουσίας γίνεται έλεγχος εάν μία επιχείρηση διεξάγει συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα.



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

Αναλυτικότερα ένας Ορκωτός Ελεγκτής κατά τον έλεγχό του θα πρέπει δίνει βάση στα εξής:

- ✓ Εξέταση του λογαριασμού 18 ο οποίος αναφέρει τις «συμμετοχές»
- ✓ Εξέταση του μετοχολογίου και επισκόπηση των επωνυμιών μεταξύ πελατών και προμηθευτών
- ✓ Εξέταση του μεγαλύτερου προμηθευτή και των συναλλαγών μεταξύ τους
- ✓ Εξέταση των ορίων συναλλαγών σε συνδυασμό με τον κύκλο εργασιών
- ✓ Εξέταση της ύπαρξης και τήρησης των κριτηρίων που προβλέπει ο φορολογικός Νόμος ως προς την τήρηση του Φακέλου Τεκμηρίωσης τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Μεταξύ άλλων εξετάζονται πωλήσεις αγαθών, τόκοι, εγγυήσεις δικαιώματα και διοικητικές αμοιβές, πωλήσεις άυλων αγαθών, μισθώματα.

Επιπλέον διενεργείται και έλεγχος μεταξύ του Φακέλου τεκμηρίωσης της Γενικής Λογιστικής και του πλήρες κειμένου που συνοδεύει τον Φάκελο. Μεταξύ άλλων εξετάζεται εάν έχει επιλεγεί μία από τις μεθόδους τεκμηρίωσης, εάν ο Φάκελος έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα, οι τιμές και τα περιθώρια κέρδους να είναι σύμφωνα με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων.

## **4.9. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

Η γνώση και η νόμιμη αξιοποίηση των φορολογικών διατάξεων που ισχύουν από χώρα σε χώρα, αλλά και η δυνατότητα που παρέχεται ώστε να αξιοποιηθούν οι φορολογικοί παράδεισοι του πλανήτη, έχουν αναχθεί πλέον σε «φορολογική βίβλο» για τις πολυεθνικές και τους πλούσιους του πλανήτη. Οι μεγάλες πολυεθνικές μεταθέτουν εισπράξεις, πωλούν προϊόντα και αλλοιώνουν τα στοιχεία τους όταν πρόκειται να έχουν φορολογικές ελαφρύνσεις. Αυτό γίνεται με απόλυτη νομιμότητα, υπό τον όρο να επιτύχουν μια αποφυγή φόρου. Μέσω ενδοομιλικών συναλλαγών, μία πολυεθνική επιχείρηση μπορεί να μεταφέρει εταιρικά έσοδα από χώρα σε χώρα επιλέγοντας το πλέον ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς. Αυτός ο ιδιότυπος «φορολογικός γύρος» του κόσμου, που βασίζεται στις ενδοομιλικές συναλλαγές αφορά τα πάντα: όχι μόνο υλικά, αλλά και άυλα αγαθά. Η πιο απλή εκδοχή είναι η εξής: Μία εταιρία που θέλει να κάνει μια εισαγωγή π.χ. σιταριού από το εξωτερικό δεν τιμολογεί απευθείας τον προμηθευτή της, αλλά αξιοποιεί τη δυνατότητα να ιδρύσει μία άλλη εταιρία, σε χώρα με χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή, η οποία αγοράζει το σιτάρι και το μεταπωλεί στον τελικό παραλήπτη. Και έτσι η εταιρία - βιτρίνα μπορεί να διαμορφώσει την τιμή, η οποία θα εξασφαλίζει για τον τελικό αποδέκτη τα επίπεδα κέρδους που επιθυμεί. Λόγω της υπερτιμολόγησης, η εταιρία εμφανίζεται να έχει μικρότερα κέρδη και επομένως πληρώνει λιγότερους φόρους σε σύγκριση με τη χώρα όπου έχει έδρα η εταιρία - βιτρίνα. Αλλά αυτή η μετακίνηση των κεφαλαίων δεν σταματά εκεί. Είναι πολύ συνηθισμένο το φαινόμενο πίσω από την εταιρία - βιτρίνα να κρύβεται

μία υπεράκτια εταιρία, η οποία είναι ο τελικός αποδέκτης των κερδών όπου ουσιαστικά είναι «πεντακάθαρα» και αφορολόγητα.

Το κλειδί για την κατανόηση όλου αυτού του πολύπλοκου μηχανισμού είναι οι θυγατρικές που είναι συστατικά κομμάτια μιας πολυεθνικής εταιρίας. Καθένα από αυτά τα κομμάτια θεωρούνται και αντιμετωπίζονται ως χωριστές οντότητες, για λογιστικούς σκοπούς, ακόμη και αν έχουν τον ίδιο εταιρικό γονέα. Όταν κάνουν συμφωνίες μεταξύ τους, υποτίθεται ότι τις κάνουν ως ξεχωριστές οντότητες, όταν και οι δύο προσπαθούν να πραγματοποιήσουν κέρδος. Αυτό ονομάζεται «αρχή του πλήρους ανταγωνισμού» και επιτρέπει και στις δύο να προσποιστούν ότι προσπαθούν να επιτύχουν το καλύτερο δυνατόν σε κάθε συναλλαγή. Στην πραγματικότητα η μητρική εταιρία δεν νοιάζεται κατ' ανάγκην αν μία από τις οντότητες ζημιώνεται, προκειμένου η άλλη οντότητα να δημιουργήσει κέρδος, ιδίως εάν ο «νικητής» πληρώνει φόρους με χαμηλότερο συντελεστή από όσο ο «ηττημένος». Ο συγκεκριμένος τρόπος με τον οποίο τα κέρδη από την κάθε μια από αυτές τις οντότητες κατανομούνται σε χώρες με σκοπό τη διαχείριση των φόρων είναι ακριβώς η εφαρμογή του transfer pricing.<sup>35</sup>

## **GOOGLE**

Για κάθε εταιρία τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και η πνευματική ιδιοκτησία κάνουν την πρόκληση της φορολογίας πολύ μεγαλύτερη: Η Google<sup>36</sup>, που αναφέρθηκε λόγω και του πρόσφατου σκανδάλου που ανιχνεύθηκε, κατανέμει τα κέρδη της ανάλογα με τα πολιτικά σύνορα, γεγονός εξαιρετικά δύσκολο και οι μεταβιβαστικές τιμολογήσεις είναι εκπληκτικά περίπλοκες. Ερευνάται η θυγατρική της στις Βερμούδες, ενώ και για τη Facebook αντίστοιχα ερευνώνται τα καταχωρημένα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας στα Νησιά Κάϋμαν. Οι εκπρόσωποι των εταιριών επιμένουν ότι, οι φορολογικές πρακτικές που χρησιμοποιούν είναι νόμιμες και επισημαίνουν το μεγάλο αριθμό του προσωπικού που απασχολούν σε κράτη μέλη της ΕΕ. Προσθέτουν, επίσης, ότι με την πρόταση για την υποχρεωτική υποβολή φορολογικών εκθέσεων (reports) από χώρα σε χώρα θα επιβαρυνθεί σημαντικά το διοικητικό κόστος των επιχειρήσεων ιδίως εάν αυτές οι εκθέσεις θα δημοσιοποιούνται. Αντίθετα, είναι θετικοί ως προς την ιδέα της κοινής ενοποιημένης βάσης φορολογίας, εφόσον αυτή κάνει τους κανόνες σαφείς και ξεκάθαρους. Η Google, που αντιπροσωπεύει το 90% των διαδικτυακών αναζητήσεων στην Ευρώπη, δεν έχασε μόνο την υπόθεση του "δικαιώματος στη λήθη", αλλά αντιμετωπίζει και κατηγορίες για αθέμιτο ανταγωνισμό.

## **FIAT**

---

<sup>35</sup> Μάλλιου Αν. Κ. & Σαββαΐδου Κ. Κ., (2007) Η πρακτική του καθορισμού της τιμής των συναλλαγών (transfer pricing), ως μέθοδος περιορισμού της φοροδιαφυγής ή/και της φοροαποφυγής, αναφορικά με τα άυλα αγαθά και δικαιώματα στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο, ΔΦΝ

<sup>36</sup> <https://www.taxheaven.gr>

Το Γενικό Δικαστήριο επιβεβαιώνει την απόφαση της Επιτροπής σχετικά με το μέτρο ενίσχυσης που χορηγήθηκε από το Λουξεμβούργο στη Fiat Chrysler Finance Europe

Στις 3 Σεπτεμβρίου 2012, οι φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου εξέδωσαν φορολογική απόφαση υπέρ της Fiat Chrysler Finance Europe («FFT»), μιας επιχείρησης του ομίλου Fiat που διέθεσε χρηματοοικονομικές υπηρεσίες στις εταιρείες του ομίλου που είναι εγκατεστημένες στην Ευρώπη.

Η επίδικη φορολογική ρύθμιση επικύρωσε μια μέθοδο για τον προσδιορισμό της αμοιβής της FFT για τις υπηρεσίες αυτές, η οποία επέτρεψε στην FFT να καθορίσει το φορολογητέο ετήσιο εισόδημά της στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου.

Το Δικαστήριο καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η Επιτροπή ορθώς διαπίστωσε ότι οι ρυθμίσεις για την εφαρμογή της μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους των συναλλαγών (TNMM), που επικυρώθηκε με την επίδικη φορολογική απόφαση, ήταν εσφαλμένες και, ειδικότερα, ότι το σύνολο του κεφαλαίου της FFT έπρεπε να είχε ληφθεί υπόψη και θα έπρεπε να έχει εφαρμοστεί ενιαίος συντελεστής. Εν πάση περιπτώσει, η Επιτροπή θεώρησε επίσης ορθώς ότι η εν λόγω μέθοδος, η οποία συνίστατο, αφενός, στη χρησιμοποίηση υποθετικού ρυθμιστικού κεφαλαίου της FFT και, αφετέρου, στην εξαίρεση των συμμετοχών της FFT στη Fiat Finance North America (FFNA) και στη Fiat Finance Canada (FFC) από το ποσό του κεφαλαίου που πρέπει να αμείβεται, δεν θα μπορούσε να οδηγήσει σε αποτέλεσμα σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

## **STARBUCKS**

Το 2008 οι Ολλανδικές φορολογικές αρχές συνήψαν μια συμφωνία προκαθορισμένης τιμολόγησης (advance pricing arrangement - APA) με την εταιρεία Starbucks Manufacturing EMEA BV (SMBV), μέλος του ομίλου των Starbucks, που, μεταξύ άλλων, καβουρδίζει καφέδες.

Ο στόχος της συμφωνίας αυτής ήταν να καθορίσει την αποζημίωση της SMBV για τις εργασίες παραγωγής και διανομής εντός του ομίλου. Ακολούθως, η αποζημίωση της SMBV βοηθούσε στον ετήσιο καθορισμό του φορολογητέου κέρδους επί τη βάση του Ολλανδικού εταιρικού φόρου εισοδήματος. Επιπρόσθετα, η συμφωνία προκαθορισμένης τιμολόγησης προσδιόριζε και το ποσό των δικαιωμάτων που καταβάλλονταν από την SMBV προς την Alki, μια έτερη οντότητα του ίδιου ομίλου, για τη χρήση της πνευματικής ιδιοκτησίας των Starbucks για το καβούρντισμα. Ειδικότερα, η συμφωνία προκαθορισμένης τιμολόγησης προέβλεπε ότι το ποσό των δικαιωμάτων που έπρεπε να καταβάλλεται προς την Alki αντιστοιχούσε στο υπολειμματικό κέρδος της SMBV. Το ποσό καθοριζόταν αφαιρώντας την ανταμοιβή της SMBV, το οποίο υπολογίζονταν σύμφωνα με τη συμφωνία προκαθορισμένης τιμολόγησης, από το λειτουργικό κέρδος της SMBV. Το 2015, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι η συμφωνία προκαθορισμένης τιμολόγησης συνιστούσε ενίσχυση ασύμβατη προς την ενιαία αγορά και διέταξε την ανάκτηση αυτής.

Όσον αφορά στο λάθος που εντοπίστηκε από την Επιτροπή σχετικά με την επιλογή της συναλλακτικής μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (transactional net margin method - TNMM) και όχι της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (comparable uncontrolled price method - CUP), το Δικαστήριο διαπιστώνει ότι η Επιτροπή δεν επικαλέστηκε κανένα στοιχείο για να υποστηρίξει το συμπέρασμα ότι αυτή η επιλογή οδήγησε απαραίτητως σε ένα τόσο χαμηλό αποτέλεσμα, χωρίς τη διενέργεια μιας σύγκρισης σε σχέση με το αποτέλεσμα που θα είχε επιτευχθεί σε περίπτωση χρησιμοποίησης της μεθόδου CUP. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή εσφαλμένα διαπίστωσε ότι η απλή επιλογή της μεθόδου TNMM στην παρούσα υπόθεση χορηγούσε ένα πλεονέκτημα στην SMBV.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Ως αποτέλεσμα της συγκεκριμένης εργασίας που αφορά τις ενδοομιλικές συναλλαγές (Transfer Pricing), σε αυτό το κεφάλαιο συνοψίζονται τα κυριότερα συμπεράσματα όπως προέκυψαν από την ανάλυση και την έρευνα που κάναμε.

Σύμφωνα με όλα τα παραπάνω μπορούμε να συμπεράνουμε ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές αποτελούν ένα από τα πιο αμφιλεγόμενα οικονομικά ζητήματα σε παγκόσμιο επίπεδο για το οποίο πολλοί ερευνητές έχουν αναφερθεί. Ο κλάδος της παγκοσμιοποίησης έχει βοηθήσει της επιχειρήσεις να αναπτύξουν και να κατανοήσουν την ενδοομιλική τιμολόγηση μεταξύ των ομίλων, σε ότι αφορά της ενδοεταιρικές συναλλαγές. Ο όρος του transfer pricing λειτουργεί ως ένα εργαλείο διαμόρφωσης της συνολικής φορολογικής τους επιβάρυνσης. Προσπαθώντας να εμβαθύνουμε στην συγκεκριμένη εργασία, παραθέσαμε κανόνες που έχουν διαμορφωθεί από τους διεθνείς οργανισμούς, την Ευρωπαϊκή Ένωση, αλλά και την ελληνική νομοθεσία ώστε να είναι εφικτός ο έλεγχός της. Το transfer pricing είναι ένα σημαντικό όπλο που έχουν στην διάθεσή τους οι πολυεθνικές επιχειρήσεις και οι όμιλοι με συνδεδεμένες εταιρίες για την μείωση των φορολογητέων κερδών. Προκειμένου όμως, οι επιχειρήσεις να μην εκμεταλλευτούν σε βάρος των κρατών το συγκεκριμένο προνόμιο θεσπίστηκε ένα θεμελιώδες πλαίσιο από τον ΟΟΣΑ γνωστό ως η αρχή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle) που αποτελεί σήμερα ένα πολυσυζητημένο θέμα σε παγκόσμιο επίπεδο. Πιο συγκεκριμένα έχει διαμορφωθεί ένα σαφές πλαίσιο τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, ενώ προβλέπονται και διεθνείς συμβάσεις για την αποφυγή και επίλυση των διαφορών που προκύπτουν από τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Το νομικό και θεσμικό πλαίσιο που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές βρίσκεται πλέον σε αρκετά ικανοποιητικό επίπεδο, αν και υπάρχουν ακόμη εκκρεμότητες αναφορικά με ενδεχόμενες αλλαγές που ενδέχεται να επέλθουν στο περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης και στο χειρισμό των μικρομεσαίων εταιριών. Επομένως οι Διοίκηση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων οφείλει να είναι πολύ προσεκτική σε ότι αφορά την φορολογική συμμόρφωση που θέτει το Transfer Pricing διότι επιβάλλονται σημαντικά και υψηλά πρόστιμα τόσο για την μη υποβολή του συνοπτικού φακέλου όσο και την τήρηση φακέλων με ασαφής και ελλιπής πληροφορίες και τεκμηρίωση.

Συμπερασματικά, η προσπάθεια ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι ένα δύσκολο επίτευγμα και απαιτεί αυστηρή συνεργασία μεταξύ των κρατών που πραγματοποιούνται οι συναλλαγές από πολυεθνικές επιχειρήσεις. Ο έλεγχος θα πραγματοποιηθεί σε συνεργασία των φορολογικών αρχών που εκτελούν ελέγχους στις εταιρίες. Για να αποφεύγονται φαινόμενα φοροαποφυγής πρέπει οι εταιρίες να τηρούν τους κανόνες για τις συναλλαγές τους και να εφαρμόζουν τις διατάξεις των νόμων που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Παρότι η συγκεκριμένη εργασία δεν χρησιμοποίησε ποσοτικά δεδομένα αλλά έγινε σε θεωρικό επίπεδο, ωστόσο προτείνεται ως μελλοντική έρευνα η εξέταση των επιδράσεων των ενδοομιλικών συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις με τη χρήση εμπειρικής ανάλυσης.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΑΓΓΛΙΚΗ

- Abdel-Khalik and Lusk E. (1974), “Transfer Pricing- A Synthesis”, The Accounting Review, Vol 49 No 1, pp. 8 -23
- AWY Lo, RMK Wong (2011), Volume 30, Issue 6, November–December 2011, pp 607 -628
- Baistrocchi E., Roxan I., (2013), Resolving Transfer Pricing Disputes: A Global Analysis, Cambridge University Press
- Cravens, Karen S., (1997) Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for Cravens, Karen S., (1997) Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for
- Eden, Lorraine and Smith, Murphy, (2011) The Ethics of Transfer Pricing, Imperial College, London, UK, σελ.30
- Elliot, Jamie and Clive, Emmanuel., (2000) International Transfer Pricing: Searching for Patterns. European Management Journal
- Grubert H. and Mutti J. (1991), “Taxes, Tariffs and Transfer Pricing in Multinational Corporate Decision Making”, The MIT Press, Vol. 73, pp. 285 -293
- Hirshleifer J. (1956) “On the Economics of Transfer Pricing” , The Journal of business, Vol. 29 , No 3, pp.172 -184
- Karpenko, I., (2018). Comparability Analysis in Transfer Pricing. Institute of Accounting and Finance, Issue 1, pp. 87-92
- King E., (2009), Transfer Pricing and Corporate Taxation: Problems, Practical Implications and Proposed Solutions, Springer
- Klassen K., Lisowsky, P., &Mescall, D., (2016). Transfer Pricing: Strategies, Practices, and Tax Minimization, Wiley Online Library
- Schjelderup G. και Sorgard L. (1997), “ Transfer Pricing as a Strategic Device for Decentralized Multinational”, International tax and public finance, Vol 4 , No 3 , pp 277-290
- Swenson D. (2001) “Tax Reforms and Evidence of Transfer Pricing “ National Tax Journal, Vol. 54, No 1, pp. 7 -25
- Tisdell, C.A. (1989), Transfer Pricing : Technical and Productivity Change within the Firm, Managerial and Decision Economics, 253 -256

- Treidler O., (2016), The Arm's Length Principle In the Times of BEPS, University of Wuerzburg
- Winarto Winarto (2021), Can the capitalization and transfer pricing activities reduce the tax burned?, Department of Magister Accounting, Universitas Mercu Buana, Jakarta, Indonesia, p.1



## ΕΛΛΗΝΙΚΗ

- «Ελευθεροτυπία», ειδικό αφιέρωμα με τίτλο «Χρήμα», Αθήνα,
- Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη, Αθήνα 2019, Εκδόσεις Ρόλιος, Κ.Ι. Νιφόπουλος- Κ.Ν. Ντρούκας, σελ.512-514.
- Ζησιάδης Ι. Β., (2012) Η Οικονομική Εγκληματικότητα: Το Ουσιαστικό Και Δικονομικό Οικονομικό Ποινικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη
- Λίτσης Μ, (2001) Πλυντήρια και φορολογικοί παράδεισοι, άρθρο από την εφημερίδα
- Βασίλειος Ι. Λουμιώτης (2015), Αθήνα, « Θέματα Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής των Ενοποιημένων Οικονομικών καταστάσεων» σελ.25
- Μάλλιου Αν. Κ. & Σαββαΐδου Κ. Κ., (2007) Η πρακτική του καθορισμού της τιμής των συναλλαγών (transfer pricing), ως μέθοδος περιορισμού της φοροδιαφυγής ή/και της φοροαποφυγής, αναφορικά με τα άυλα αγαθά και δικαιώματα στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο, ΔΦΝ
- Τσουρουφλής Α., (2010), Η ενδοομιλική τιμολόγηση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Τσουρουφλής Αλέξανδρος (2010), «Η ενδοομιλική τιμολόγηση»

## ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- <http://www.transferpricing.gr>
- <https://www.taxheaven.gr/>
- <http://www.efsyn.gr/>
- [greek-leaks.blogspot.gr/2016/10/offshore.html](http://greek-leaks.blogspot.gr/2016/10/offshore.html) Περιοδικό Nexus, άρθρο του Γ.Στάμκου

## NOMOI

- Άρθρο 39, Ν.2238/2014 παρ.5
- Άρθρο 2, Ν.3728/2008 παρ.9
- Άρθρο 39, Ν.2238/1994
- Άρθρο 3, Ν.3775/2009
- Ν. 4110/2013
- Chapter I, par. 1.2 - OECD Transfer Pricing Guidelines 2017
- Άρθρο 21, Ν.4174/2013