



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

Διπλωματική Εργασία

Ενδοομιλική Τιμολόγηση (Transfer Pricing) - Οριοθέτηση Πλαισίου Και Ανάλυση Βασικών
Παραμέτρων

Του

Κολιντζαρίδη Δημήτρη

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

Θεσσαλονίκη 2021

Περίληψη

Καθώς ο αριθμός των πολυεθνικών επιχειρήσεων αυξάνεται σε παγκόσμιο επίπεδο, οι συναλλαγές μεταξύ εταιρειών που ανήκουν στον ίδιο όμιλο αυξάνονται επίσης. Οι ενδοομιλικές συναλλαγές προσφέρουν γενικά την δυνατότητα, για μεταφορά εισοδήματος και κερδών από μια χώρα – με συγκεκριμένο φορολογικό καθεστώς- σε μια άλλη. Έτσι, η μεταφορά εισοδημάτων μέσω των ενδοομιλικών συναλλαγών μπορεί να αποσκοπεί είτε στη φορολόγηση με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές, είτε στην εξυπηρέτηση των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών του εκάστοτε ομίλου, όπως για παράδειγμα φορολογικές ζημίες των οποίων ο συμψηφισμός λήγει ή η προσπάθεια ελέγχου των αποτελεσμάτων εταιρειών του ομίλου από την άποψη της απόδοσης.

Ταυτόχρονα, η μεταφορά εισοδημάτων εγκυμονεί κινδύνους για τις εκάστοτε κυβερνήσεις, καθώς είναι πιθανό να μειώσει τις φορολογικές υποχρεώσεις των εταιρειών. Εθνικές ρυθμιστικές αρχές ανά τον κόσμο προσπαθούν να επιβάλουν συγκεκριμένα πλαίσια στις ενδοομιλικές συναλλαγές, ώστε να αποτρέψουν τέτοια φαινόμενα. Πολύ σημαντική προσπάθεια έχει γίνει και από τον ΟΟΣΑ, με εκτενείς οδηγίες ως προς την πρακτική του transfer pricing. Ιδιαίτερη αξιοποίηση θα γίνει στη παρούσα μελέτη στην εκτεταμένη, σύγχρονη έκδοση OECD “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations” του 2017.

Στα ελληνικά πράγματα μέχρι και τη περίοδο 2008- 2010, όπου έγιναν πιο συστηματικές προσπάθειες του νομοθέτη για προσδιορισμό και οριοθέτηση του πλαισίου, οι ενδοομιλικές συναλλαγές αποτελούσαν σε μεγάλο βαθμό άγνωστη γη. Σήμερα, η νομοθεσία που περικλείει τις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι οι νόμοι 4172/2013 (άρθρα 50 και 51) και ο 4174/2013 (άρθρα 21 και 22).

Η διπλωματική αυτή εργασία, αποτελεί μια σύγχρονη προσπάθεια προσέγγισης της προβληματικής του transfer pricing. Θα παρουσιαστούν και θα αναλυθούν τα σημαντικότερα θέματα στο πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών, με στόχο να αποτελέσει ένα εγχειρίδιο για όσους θέλουν να ασχοληθούν σε θεωρία και πράξη με αυτό το ούτως ή άλλως εξειδικευμένο αντικείμενο.

Abstract

As the number of multinational corporations around the world steadily increases, the number of intercompany transactions rises as well. Transfer pricing offers in general the opportunity for income and profit shifting from one country – with a specific tax framework- to another. Income shifting, with the use of transfer pricing, is driven either by tax incentives (inferior reason) or by company-based attributes (main reason), such as tax losses of which the offsetting opportunity expires or the control of the profits and losses of the group’s entities.

At the same time, income shifting imposes serious risks for each government, as it is very likely to reduce the taxes payables of a company group. Domestic tax authorities in each country, try to establish specific regulatory frameworks regarding transfer pricing, in order to prevent phenomena like these. OECD has also given an extended effort in order to regulate the rules of the intercompany transactions. In this thesis, OECD’s publication “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2017” will be dully reclaimed.

In the Greek legislation until the period 2008-2010, when a more organized effort took place by the authorities, in order to refresh the statutory framework, transfer pricing was a terra incognita. Today, the laws that includes the principles of transfer pricing are the 4172/2013 (articles 50 and 51) and the 4174/2013 (articles 21 and 22).

This thesis, is a contemporary and updated effort to approach and analyze the most important factors regarding intercompany transactions. The most significant themes will be presented and interpreted, with ulterior purpose this paper to be a useful handbook for everyone wants to deepen in this specialized financial issue.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Περίληψη	ii
Abstract	iii
Περιεχόμενα.....	iv
Κεφάλαιο 1 – Εισαγωγή	1
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις	1
1.2 Σκοπός , Ερευνητικά ερωτήματα , Μεθοδολογία.....	2
1.3 Δομή Εργασίας	4
Κεφάλαιο 2 - Επισκόπηση αρθρογραφίας και βιβλιογραφικών πηγών.....	6
2.1 Βιβλιογραφική επισκόπηση.....	6
Κεφάλαιο 3 - Τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών.....	10
3.1 Αρχή των Ίσων Αποστάσεων (Arm’s Length Principle)	10
3.2 Ανάλυση Συγκρισιμότητας.....	13
3.3 Μέθοδοι τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών.....	15
3.3.1 Μέθοδος συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP)	16
3.3.2 Μέθοδος κόστους συν κέρδους (Cost Plus Method)	17
3.3.3 Μέθοδος τιμής μεταπώλησης (RPM – Resale Price Method).....	18
3.3.4 Μέθοδος καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου κέρδους (Transactional net margin method)	19
3.3.5 Μέθοδος επιμερισμού του κέρδους (Profit Split Method)	20
3.4 Επιλογή καταλληλότερης μεθόδου transfer pricing	24

Κεφάλαιο 4 - Διεθνές πλαίσιο	25
4.1 Εισαγωγή	25
4.2 Documentation –Διαδικασίες τεκμηρίωσης και γνωστοποίησης ενδοομιλικών συναλλαγών	
25	
4.2.1 Διευκρινίσεις επι των ελληνικών πραγμάτων.....	29
4.3 Προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (APA – Advanced Pricing Arrangement)	33
4.3.1 Προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και ελληνική νομοθεσία	35
4.4 Συναλλαγές με άυλα περιουσιακά στοιχεία (Intangibles).....	39
4.4.1 Hard to value intangibles - HTVI (Άυλα περιουσιακά στοιχεία με δυσκολία εκτίμησης)	
45	
4.5 Διπλή φορολόγηση (double taxation).....	47
4.5.1 Διαδικασίες επίλυσης διαφορών.....	49
4.6 Cost Contribution Arrangements (CCA).....	50
4.7 Transfer Pricing και Covid-19.....	52
Κεφάλαιο 5 Συμπεράσματα – Περιορισμοί – Προτάσεις για περεταίρω έρευνα	57
5.1 Συμπεράσματα.....	57
5.2 Περιορισμοί της εργασίας	59
5.3 Προτάσεις για περεταίρω έρευνα	59
Βιβλιογραφία	61

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

Εισαγωγή

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Ο ρόλος των πολυεθνικών ομίλων σε παγκόσμιο επίπεδο έχει μεγεθυνθεί σημαντικά τις τελευταίες τρεις δεκαετίες και μαζί με αυτές οι συναλλαγές μεταξύ εταιρειών που ανήκουν στην ίδια μητρική εταιρεία ή αποτελούν συνδεδεμένα μέρη. Σε μεγάλο βαθμό το γεγονός αυτό αντικατοπτρίζει την ταχύτατη κάθετη ολοκλήρωση των εθνικών οικονομιών, αλλά και τη ραγδαία αύξηση της τεχνολογίας με έμφαση σε αυτή των επικοινωνιών.

Με την άνοδο αυτή, προέκυψαν πολύ σημαντικά θέματα φορολογικής φύσης, τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για τις εκάστοτε κυβερνήσεις. Οι προβληματισμοί αυτοί πηγάζουν, από το βασικό θέμα τόσο των ρυθμιστικών αρχών όσο και των πολυεθνικών επιχειρήσεων, να καταλήξουν στο ποια έσοδα και έξοδα πρέπει να αποτελέσουν τη φορολογητέα ύλη για θυγατρικές πολυεθνικών εταιρειών, ειδικά σε περιπτώσεις ομίλων με υψηλό βαθμό ενοποίησης. Στο πλαίσιο των πολυεθνικών επιχειρήσεων, είναι σημαντικό οι επιμέρους εθνικοί φορολογικοί νόμοι να αντιμετωπίζονται σαν ένα ενιαίο πλαίσιο και όχι σαν αυτόνομα καθεστώτα¹.

Έτσι, ως τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής (transfer price) θα ορίζαμε το αντίτιμο μεταξύ της συναλλαγής δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων, το οποίο είναι ουσιαστικά το αποτέλεσμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης.²

Είναι χαρακτηριστικό, πως οι ανησυχίες για την αντιμετώπιση των ενδοομιλικών συναλλαγών, ως συνιστώσα των φορολογικών εσόδων, έχουν οδηγήσει το συνέδριο των G8 καθώς και τον ΟΑΣΑ να εναγάγουν το θέμα του transfer pricing σε προτεραιότητα στην ατζέντα συνομιλιών τους.³ Σε συνεδριάσεις επίσης του IMF (International Monetary Fund) και της

¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises , σελ.18, 2017 .

² Τσουρουφλής Ανδρέας , Ενδοομιλική Τιμολόγηση(Transfer Pricing) ,σελ.5-6, 2010

³Munich Personal RePEc Archive,Transfer Pricing by Multinational Firms: New Evidence from Foreign Firm Ownerships, σελ.1 , 2013

Παγκόσμιας τράπεζας, οι επιθετικές τακτικές του transfer pricing ανά τον κόσμο αναδείχθηκαν ως το φορολογικό θέμα με τις περισσότερες προκλήσεις. Τα τελευταία χρόνια λοιπόν, έχουν σημειωθεί εξονυχιστικοί έλεγχοι πολυεθνικών ομίλων ανά τον κόσμο. Οι ενέργειες αυτές ενισχύονται από το γεγονός πως το transfer pricing , όταν χρησιμοποιείται καταχρηστικά, αποτελεί σοβαρό κίνδυνο για τα κρατικά έσοδα, ιδιαίτερα σε οικονομίες που βασίζονται σε μεγάλο βαθμό στις εταιρικές φορολογίες⁴.

Σημαντικό από την άλλη, είναι να τονίσουμε πως ιδιαίτερη έμφαση πρέπει να δίνεται και στην αποφυγή της διπλής φορολόγησης εισοδημάτων. Για την αντιμετώπιση τέτοιων φαινομένων, και για την εξασφάλιση της απρόσκοπτης διακίνησης κεφαλαίων , αγαθών και υπηρεσιών, οι χώρες του ΟΑΣΑ έχουν συμφωνήσει στην φορολόγηση κάθε θυγατρικής ενός ομίλου, ως αυτοτελή οργανισμό. Από κει και πέρα η φορολόγηση αυτή εναπόκειται σε κάθε κράτος και αυτή μπορεί να συμβαίνει είτε με βάση τη φορολογική κατοικία είτε με βάση την χώρα που γεννάται το εισόδημα.

Στο σημείο αυτό, για την αντικειμενική και ορθή φορολόγηση των εταιρικών εισοδημάτων πολυεθνικών ομίλων, έχει εισαχθεί η έννοια της αρχής των ίσων αποστάσεων. Η εφαρμογή της στοχεύει στην εξάλειψη των ιδιαίτερων συνθηκών που μπορούν να δημιουργηθούν στις συναλλαγές εταιρειών που βρίσκονται κάτω από την σκέπη του ίδιου ομίλου.⁵ Η εφαρμογή της έγκειται στην εφαρμογή τιμών σε συναλλαγές που ορίζονται ως transfer pricing, οι οποίες θα επιτυγχάνονταν αν οι δυο εταιρείες ήταν νομικά και οικονομικά ανεξάρτητες. Στην πράξη βέβαια ο προσδιορισμός μιας τέτοιας τιμής αντιμετωπίζει αρκετές δυσκολίες.

Οι βασικές ρυθμιστικές αυτές αρχές λοιπόν, έχουν καθιερωθεί σε παγκόσμιο επίπεδο από τις χώρες μέλη του ΟΑΣΑ για την διασφάλιση από την μια των εθνικών φορολογικών αρχών, ως προς τον αναλογούντα προς είσπραξη φόρο των πολυεθνικών επιχειρήσεων, και από την άλλη από τις εταιρείες μέλη τέτοιων οργανισμών, ώστε να αποφεύγεται η διπλή φορολόγηση, να

⁴ World Bank Group, Transfer Pricing and Developing Economies / A Handbook for policy makers and practitioners, σελ. 19,2016

⁵ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises , σελ.19, 2017

εξαλείφονται περιπτώσεις διαμάχης φορολογικών αρχών και φορολογουμένων και να ενισχύεται σε παγκόσμιο επίπεδο το επενδυτικό κλίμα. Ο συντονισμός και όχι ο ανταγωνισμός των χωρών, ως προς την είσπραξη φόρων, είναι απαραίτητο στοιχείο για εύρυθμη λειτουργία της παγκόσμιας οικονομίας.

Γεγονός αποτελεί σε κάθε περίπτωση, πως η μείωση της φορολογητέας ύλης και η αύξηση της περιουσίας των μετόχων (Shareholders' Wealth Maximization) αποτελεί εν γένει, το ισχυρότερο επιχειρηματικό κίνητρο. Στη βάση αυτή είναι απαραίτητη η εξέταση της διαδικασίας του transfer pricing σε βάθος.⁶ Άξια αναφοράς είναι τέλος η έντονη προσπάθεια που γίνεται με πρωτοβουλία των ΗΠΑ για καθιέρωση ενός παγκόσμιου συντελεστή φορολογίας, εξέλιξη που άμα σημειωθεί σίγουρα θα επηρεάσει ριζικά τα κίνητρα και τις διαδικασίες του transfer pricing.

1.2 Σκοπός , Ερευνητικά Ερωτήματα , Μεθοδολογία

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να αποτελέσει μια καθόλα σύγχρονη προσέγγιση στη προβληματική του transfer pricing. Να αναλύσει τις κύριες πτυχές του φαινομένου αφογκραζόμενη τις σημερινές ανάγκες και εξελίξεις της παγκόσμιας αλλά και εγχώριας οικονομίας. Σε αντιδιαστολή με άλλες προσπάθειες συγγραφής εργασιών με παρόμοια θεματολογία θα γίνει προσπάθεια αξιοποίησης βιβλιογραφίας και θεματολογίας των τελευταίων ετών, ούτως ώστε οι πηγές και αναλύσεις να βασίζονται σε τωρινά δεδομένα. Στόχος είναι ακόμα, ο αναγνώστης της επιστημονικής αυτής προσπάθειας, να μπορέσει να αποκτήσει μια ολιστική θεώρηση γύρω από την ενδοομιλική τιμολόγηση, είτε ανήκει στον ίδιο επιστημονικό χώρο είτε όχι.

Ακόμα, θα γίνει προσπάθεια να ερμηνευθεί συνολικά το θέμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης, να αναζητηθούν οι σκοποί του και οι κύριες λειτουργίες του, να εξεταστεί τόσο από τη πλευρά των οργανισμών που κάνουν χρήση του όσο και από αυτή των φορολογικών αρχών, καθώς και να διερευνηθεί ποια λεπτά σημεία χρήζουν ιδιαίτερης προσοχής. Θα εξεταστεί κατά

⁶Νιφορόπουλος – Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη, σελ.13 , 2019

πόσο οι εξελίξεις με τον covid-19 επηρέασαν, σύμφωνα και με έκθεση του ΟΑΣΑ, το φαινόμενο, θα μελετηθεί η ελληνική νομολογία επί του θέματος και θα εξαχθούν όσο το δυνατόν πιο χρήσιμα και αξιόπιστα συμπεράσματα.

1.3 Δομή Εργασίας

Η παρούσα εργασία απαρτίζεται από πέντε κεφάλαια, στα οποία έγινε προσπάθεια να συμπεριληφθούν τα πιο σημαντικά και ουσιαστικά για την ερευνητική προσπάθεια θέματα. Έτσι,

- Στο πρώτο κεφάλαιο έχουμε την εισαγωγή στην έννοια και την προβληματική του θέματος, καθώς και την οριοθέτηση των στόχων και των σκοπών της παρούσας.
- Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται η βιβλιογραφική επισκόπηση με ερευνητικές προσπάθειες άλλων αρθρογράφων και συγγραφέων, για να δούμε πως προσεγγίζεται το θέμα και υποτιμήματα αυτού από άλλες επιστημονικές προσπάθειες.
- Στο τρίτο κεφάλαιο επικεντρωνόμαστε στην παρουσίαση δομικών θεμάτων του transfer pricing, ενώ ταυτόχρονα ξεκινά και το κύριο μέρος της εργασίας. Έτσι, αναλύονται τα θέματα της αρχής των ίσων αποστάσεων και της συγκριτικής ανάλυσης, ενώ ακόμα παρατίθενται οι μέθοδοι τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών με προσπάθεια εύρεσης της καταλληλότερης ανά περίπτωση.
- Στο τέταρτο κεφάλαιο υπάρχει η παρουσίαση του διεθνούς πλαισίου που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές και παρουσίαση σημαντικών θεμάτων σύμφωνα με τη κρίση του συγγραφέα της παρούσας. Ακόμα όπου κρίνεται σκόπιμο γίνεται παρουσίαση και του ελληνικού νομοθετικού πλαισίου. Πιο συγκεκριμένα αναλύεται το πλαίσιο τεκμηρίωσης, οι συναλλαγές με άυλα πάγια, οι Cost Contribution Arrangements, οι Advanced Pricing Arrangements, γίνεται μια επισκόπηση της κατάστασης με τη παράμετρο του covid-19, των μέσων διευθέτησης διαφορών, της διπλής φορολόγησης και των προεκτάσεων αυτής.

- Στη κατακλείδα της παρούσας παρουσιάζονται αναλυτικά τα συμπεράσματα της εργασίας, οι περιορισμοί που τέθηκαν κατά την ανάπτυξη της καθώς προτάσεις για μελλοντική έρευνα πάνω στο θέμα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΑΡΘΟΓΡΑΦΙΑΣ ΚΑΙ ΑΡΘΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΠΗΓΩΝ

2.1 Επισκόπηση Βιβλιογραφίας

Πληθώρα διεθνών αρθρογράφων, ακαδημαϊκών αλλά και επαγγελματιών του κλάδου έχουν εκπονήσει και δημοσιεύσει μελέτες σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση. Προσπάθεια προσέγγισης του ζητήματος έχει γίνει επίσης και από Έλληνες συγγραφείς. Παγκόσμιοι οργανισμοί (World Bank , OECD) έχουν ακόμα εκπονήσει μελέτες και έχουν εκδώσει οδηγίες περί του πως θα πρέπει να διενεργείται η τακτική του transfer pricing για να είναι διαβλητές και διαφανείς οι διαδικασίες του. Αρκετές προσεγγίσεις έχουν γίνει και στο θέμα της αρχής των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle), με αρκετούς συγγραφείς να μελετούν και να αναλύουν και τον απαραίτητο αυτό κανόνα του transfer pricing. Στην ενότητα αυτή θα γίνει μια επισκόπηση ερευνητικών προσπαθειών των τελευταίων ετών, που έγιναν σχετικά με το transfer pricing.

Έτσι, οι Ronald B. Davies et al. (2018) με μελέτη τους προσπάθησαν με στατιστική και οικονομετρική ανάλυση να διαπιστώσουν ποιοι παράγοντες και σε τι βαθμό επηρεάζουν και καθορίζουν τις τιμές στα πλαίσια της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Έλαβαν ως στατιστικό δείγμα γαλλικές εταιρείες και αξιοποίησαν ως δεδομένα (data) την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων και τις τιμές εξαγωγής, σε εταιρείες του ίδιου ομίλου που βρίσκονται σε άλλη φορολογική κατοικία. Διαπίστωσαν, πως σε μεγάλη κλίμακα οι τιμές της ενδοομιλικής τιμολόγησης παρεκκλίνουν από την arm's length principle κυρίως για δυο λόγους :

- Την φοροαποφυγή και,
- Την προσαρμογή των τιμών εξαγωγών στις αξίες που κυριαρχούν στη χώρα εξαγωγής (Pricing to market).

Επίσης, εξήγαγαν το συμπέρασμα, πως αν απομονώσουν το παράγοντα που λέγεται φορολογικός παράδεισος ως χώρα εξάσκησης του transfer pricing, δεν υπάρχουν άλλα στοιχεία που στοιχειοθετούν την φοροαποφυγή. Ταυτόχρονα βέβαια η έρευνα καταλήγει με βεβαιότητα στο

γεγονός πως σχεδόν το σύνολο του transfer pricing εξασκείται σε φορολογικούς παραδείσους με πολύ χαμηλούς συντελεστές φορολογίας (και όχι χώρες με πιο αυξημένη φορολογία). Τέλος, ένα επιπλέον χρήσιμο συμπέρασμα είναι πως ενδοομιλικές συναλλαγές πραγματοποιούν συνήθως εταιρείες που θα οριοθετούσαμε ως μεγάλες.⁷

Οι Theresa και Riedel (2014) διεξήγαγαν έρευνα σε 44 χώρες ως προς τον ανάπτυξη διαφόρων πτυχών του transfer pricing, σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Για να έχουν μια κοινή βάση σύγκρισης των διαφόρων θεσμικών πλαισίων, τα κατηγοριοποίησαν με βάση την αυστηρότητα και τον βαθμό εφαρμογής τους. Κατέληξαν στα εξής ενδιαφέροντα συμπεράσματα : Οι περισσότερες χώρες εισήγαγαν σχετικά ρυθμιστικά πλαίσια τις τελευταίες δυο δεκαετίες σε μια αυξανόμενη τάση να ρυθμίσουν τις εν λόγω συναλλαγές για την διασφάλιση των φορολογικών τους εσόδων. Οι μόνες χώρες που δεν έχουν ισχυρό ρυθμιστικό πλαίσιο είναι αυτές με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές. Ακόμα, γενικότερα οι συστάσεις του ΟΑΣΑ γίνονται αποδεκτές από το σύνολο των χωρών και εμφανής είναι τέλος η τάση για αυστηροποίηση του πλαισίου στις περισσότερες χώρες.⁸

Με τη σειρά τους οι Klassen, Kenneth J., Petro Lisowsky, και Devan Mescall (2017) διεξήγαγαν έρευνα μεταξύ 219 στελεχών πολυεθνικών επιχειρήσεων στο τομέα της φορολογίας, για να διαπιστώσουν κατά πόσο οι ενδοομιλικές συναλλαγές σχετίζονται με πράξεις φοροαποφυγής ή όχι. Προς έκπληξη των ερευνητών, τα αποτελέσματα που εξήγαγαν έδειξαν πως η πλειοψηφία των εταιρειών στη διενέργεια του transfer pricing έχει ως κύριο γνώμονα τη συμμόρφωση με το φορολογικό και χρηματοοικονομικό πλαίσιο και όχι την αποφυγή φόρου. Ο Το αποτέλεσμα αυτό μας δείχνει, πως η κύρια γενεσιουργός αιτία του transfer pricing δεν είναι η φορολόγηση με μικρότερο συντελεστή. Καταλήγουν ακόμα στο συμπέρασμα, πως οι επιχειρήσεις που αξιοποιούν το μοντέλο των ενδοομιλικών συναλλαγών για λόγους μείωσης της φορολογίας τους, αναφέρουν στις καταστάσεις τους μειωμένο συντελεστή φορολογίας κατά μέσο όρο στο

⁷ Davies, Ronald B., et al. "Knocking on tax haven's door: Multinational firms and transfer pricing." *Review of Economics and Statistics* 100.1 (2018): 120-134.

⁸ Zinn Theresa, and Nadine Riedel. "The increasing importance of transfer pricing regulations: a worldwide overview." *Intertax* 42.6/7 (2014).

4,1% σε σχέση με επιχειρήσεις αδιάφορες ως προς τις εν λόγω πρακτικές. Ακόμα, διαπίστωσαν πως οι επιχειρήσεις που πρώτο στόχο έχουν τη φορολογική συμμόρφωση, φορολογούνται με συντελεστή 3,8% παραπάνω σε σχέση με επιχειρήσεις αδιάφορες ως προς τις εν λόγω πρακτικές.⁹

Οι Cristea, Anca D. and Nguyen, Daniel X. (2013) μελετώντας την οικονομία της Δανίας για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο, προσπάθησαν να αναλύσουν την ενδοομιλική τιμολόγηση. Κατέληξαν στα εξής συμπεράσματα : (1) υπάρχουν άφθονες ενδείξεις, πως γίνεται μετατόπιση κερδών εκτός της Δανέζικης οικονομίας , (2) μετά την εδραίωση συνδεδεμένης επιχείρησης σε φορολογικό παράδεισο, η ανά μονάδα εξαγωγική τιμή πέφτει από 5.7% έως 9,1% και (3) η αξία διαφυγόντων κρατικών εσόδων αγγίζει τα 141 εκατομμύρια και αντιστοιχεί στο 3,24% των φόρων που αντιστοιχεί σε πολυεθνικές επιχειρήσεις.¹⁰

Πολύ σημαντική μελέτη-οδηγός εκπονήθηκε από τον ΟΑΣΑ (2017) ως ένας εκσυγχρονισμός παλαιότερων κατευθυντήριων οδηγιών που είχαν δοθεί, προς φορολογικές διοικήσεις και πολυεθνικές επιχειρήσεις για την εφαρμογή του transfer pricing. Ανέλυσαν σε βάθος την αρχή των ίσων αποστάσεων, τις μεθόδους του transfer pricing που χρησιμοποιούνται ευρέως, την συγκριτική ανάλυση για την εύρεση βέλτιστων τιμών στην arm's length principle, τις ανάγκες documentation για ομίλους που κάνουν χρήση του transfer pricing καθώς και πληθώρα άλλων διοικητικών ζητημάτων. Σκοπός της συγγραφικής προσπάθειας, ήταν να αποτυπώσει το φαινόμενο τόσο από την πλευρά του φορολογούμενου όσο και των ρυθμιστικών αρχών και να ορίσει το πλαίσιο μέσα στο οποίο καθείς πρέπει να κινείται.¹¹

Αντίστοιχη προσπάθεια εκπονήθηκε και από τη Παγκόσμια Τράπεζα. Με την έκδοση της Transfer Pricing and Developing Economies (2016) έδωσε έναν πρακτικό οδηγό, απευθυνόμενο στους ορίζοντες το φορολογικό πλαισίου κάθε κράτους, ώστε να προστατέψουν την φορολογική τους βάση από κακοήθεις πρακτικές της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Κινούμενη με βάση το πρωταρχικό σκοπό λειτουργίας της, που είναι η ενίσχυση κυρίων αναπτυσσόμενων κρατών η

⁹ Klassen, Kenneth J., Petro Lisowsky, and Devan Mescall. "Transfer pricing: Strategies, practices, and tax minimization." *Contemporary Accounting Research* 34.1 (2017): 455-493.

¹⁰ Munich Personal RePEc Archive, Transfer Pricing by Multinational Firms: New Evidence from Foreign Firm Ownerships, 2013

¹¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises , 2017 .

Παγκόσμια τράπεζα με τον οδηγό αυτό προσπάθησε να δώσει τον αναλυτικό τρόπο λειτουργείων των αρχών τέτοιων κρατών, ώστε να μη διαβρωθεί η φορολογική τους βάση εξαιτίας του transfer pricing.¹²

Στα ελληνικά πράγματα, μια πρώτη αξιολογή προσπάθεια να συστηματοποιήσει την ύλη που αφορά την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών, έγινε από τον Τσουρουφλή (2010). Εξετάζοντας το φαινόμενο κυρίως από νομικό πρίσμα, μελέτησε κυρίως το ζήτημα της αρχής των ίσων αποστάσεων, φαινόμενο που τότε απασχολούσε ιδιαίτερα και τις ελληνικές φορολογικές αρχές. Αναλύοντας εξονυχιστικά το φαινόμενο σε σχέση με την ελληνική φορολογική νομοθεσία, κατέληξε πως οι παθογένειες που χαρακτηρίζουν την ελληνική νομοθεσία κάνουν την εμφάνισή τους και στην ρύθμιση του transfer pricing. Σύγκριση της νομολογίας, αδιαφάνεια και πολυπλοκότητα που αυξάνει το διοικητικό κόστος των επιχειρήσεων, οδηγούν σε μια προβληματική ρύθμιση του φαινομένου. Τέλος, καταλήγει στο συμπέρασμα, πως είναι απαραίτητο να διαμορφωθεί ένα νέο συνολικό πλαίσιο αντιμετώπισης του φαινομένου με έμφαση (1) στις ευρωπαϊκές και διεθνείς πρακτικές, και (2) στις συμφωνίες προκαθορισμένης τιμής της ενδοομιλικής τιμολόγησης, παράγοντας πολύ κρίσιμος για τον φορολογικό σχεδιασμό των πολυεθνικών επιχειρήσεων και άρα των επενδύσεων.¹³

Μια επίσης πολύ αξιολογή προσέγγιση και ανάλυση του φαινομένου, έγινε από τους Ντρούκα και Νιφορόπουλο (2019). Η ερευνητική τους προσπάθεια επικεντρώθηκε στην παρουσίαση των σημαντικότερων πτυχών του φαινομένου της ενδοομιλικής τιμολόγησης, με ταυτόχρονες αναφορές στα πιο κρίσιμα σημεία άλλων γνωστικών αντικειμένων, όπως η Κοστολόγηση, η Μικρο και Μάκροοικονομία, Λογιστική κλπ., που κρίνονται απαραίτητα για την κατανόηση του αντικειμένου. Οι συγγραφείς καταλήγουν στο συμπέρασμα, πως κάθε επιχείρηση θα πρέπει προϋπολογιστικά να έχει διαμορφώσει την ενδοομιλική της τιμολογιακή πολιτική, με συμμόρφωση ως προς την αρχή των ίσων αποστάσεων, όσο και τους επιμέρους μηχανισμούς τήρησης και ελέγχου των δεδομένων που σχετίζονται με το transfer pricing.¹⁴

¹²World Bank Group, Transfer Pricing and Developing Economies / A Handbook for policy makers and practitioners, 2016

¹³ Τσουρουφλής Ανδρέας, Ενδοομιλική Τιμολόγηση(Transfer Pricing), 2010

¹⁴ Νιφορόπουλος – Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη, 2019

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

3.1 Αρχή ίσων Αποστάσεων (Arm's Length Principle)

Στο κεφάλαιο αυτό θα γίνει αρχικά μια ανάλυση της αρχής των ίσων αποστάσεων, η οποία είναι το διεθνές πρότυπο, που έχουν συμφωνήσει οι χώρες μέλη του ΟΑΣΑ να χρησιμοποιείται για φορολογικούς σκοπούς, από πολυεθνικές εταιρίες και φορολογικές αρχές. Η ανάγκη ρύθμισης των ενδοομιλικών συναλλαγών πηγάζει στη βάση του ότι, όταν συναλλάσσονται οντότητες συνδεδεμένες, οι εμπορικές και χρηματοοικονομικές συνθήκες που θα ίσχυαν αν οι οντότητες ήταν ανεξάρτητες και λειτουργούσαν με βάση την ελεύθερη αγορά, είναι πιθανό να καταστρατηγηθούν.¹⁵

Έτσι, η αρχή των ίσων αποστάσεων (arm's length principle standard) τηρείται ορθά, όταν η τιμή συναλλαγής μεταξύ δυο συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι ίδια με αυτή που θα διαμορφώνονταν μεταξύ επιχειρήσεων που θα έκαναν την ίδια συναλλαγή και θα ήταν μεταξύ τους ανεξάρτητες στα πλαίσια της ελεύθερης αγοράς. Αξίζει να σημειωθεί, πως σε περίπτωση που οι φορολογικές αρχές κρίνουν πως το εν λόγω κριτήριο δεν τηρείται στις ενδοομιλικές συναλλαγές, έχουν το δικαίωμα να επανυπολογισούν τις εν λόγω τιμές στο ύψος που θα όριζε το κριτήριο και να διαμορφώσουν την φορολογητέα ύλη σύμφωνα με τα νέα δεδομένα. Η επίσημη διατύπωση του ΟΑΣΑ στην 1^η παράγραφο του 9^{ου} άρθρου της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας αναφέρει χαρακτηριστικά: *''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.''*¹⁶

¹⁵ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises, σελ 36 , 2017 .

¹⁶ Νιφορόπουλος – Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη, σελ.15 , 2019

Οι φορολογικές αρχές σε κάθε περίπτωση δεν θα πρέπει να θεωρούν τις πρακτικές του transfer pricing εν τη γενέσει τους ως προσπάθεια διάβρωσης ή μεταφοράς φορολογητέας ύλης και κακόβουλης χειραγώγησης χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων. Είναι πιθανό να υπάρχει εξ' αρχής δυσκολία να βρεθεί η τιμή που θα ικανοποιεί την αρχή των ίσων αποστάσεων, σε περιπτώσεις όπου π.χ. δεν υφίσταται οργανωμένη αγορά ή στα πλαίσια υιοθέτησης μιας ιδιαίτερης εμπορικής στρατηγικής. Επίσης, πρέπει να αναφερθεί πως η αρχή των ίσων αποστάσεων μπορεί να μη τηρηθεί και για λόγους πλην φορολογικών. Έτσι, π.χ. μια μητρική εταιρεία εισηγμένη στο χρηματιστήριο η οποία δεν δημοσιεύει reporting σε ενοποιημένη βάση ενδέχεται, ανεξάρτητα από τις αλλαγές που θα προκαλέσει στις φορολογικές τις υποχρεώσεις, να νιώθει πίεση να εμφανίσει μια καλή εικόνα προς τους shareholders της, οπότε και να χρησιμοποιήσει το transfer pricing προς αυτό τον σκοπό.¹⁷

Εν γένει, υπάρχουν αρκετοί λόγοι για τους οποίους τα κράτη μέλη του ΟΑΣΑ έχουν υιοθετήσει την συγκεκριμένη αρχή. Ένας κύριος είναι το γεγονός, πως εξασφαλίζει ευρεία ισοτιμία φορολογικής ισότητας για επιχειρήσεις είτε συνδεδεμένες είτε όχι. Παρ' όλα αυτά, υπάρχουν αρκετοί λόγοι κριτικής αλλά και δυσκολίες εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων. Για παράδειγμα συναλλαγές μεταξύ εταιρειών ίδιου ομίλου που αφορούν πολύ εξειδικευμένα προϊόντα, άυλα αγαθά που δεν υπάρχουν παρόμοια και προβλέψεις πολύ εξειδικευμένων υπηρεσιών. Ένας ακόμα δύσκολος σε εκτίμηση παράγοντας είναι το γεγονός, πως συνδεδεμένες επιχειρήσεις πολλές φορές προχωρούν σε συναλλαγές που ανεξάρτητες επιχειρήσεις δεν θα διενεργούσαν. Γενικότερα, η ίδια η βασική ιδέα της αρχής, να λαμβάνεται ως μέτρο σύγκρισης η παρόμοια συναλλαγή δύο ανεξάρτητων επιχειρήσεων (separate entity theory) φέρει το πρόβλημα, πως προσπαθεί να εξομοιώσει συναλλακτικές σχέσεις καθόλου όμοιες. Οι διαφορές στους κινδύνους και στα οφέλη μεταξύ των δυο τύπων συναλλαγών (μεταξύ συνδεδεμένων και μη επιχειρήσεων) είναι ριζικές και η σύγκριση τους ceteris paribus είναι πιθανό να οδηγήσει σε λανθασμένα αποτελέσματα. Ακόμα, πολλές φορές μπορεί να είναι δύσκολη και η απόκτηση κατάλληλων πληροφοριών για την σύγκριση μη ελεγχόμενων παρόμοιων συναλλαγών. Τα δεδομένα που θα αποκτηθούν ενδεχομένως να είναι ελλιπή ή και δύσκολο να ερμηνευτούν, ενώ ακόμα ενδέχεται οι απαιτούμενες πληροφορίες να είναι μέρος εμπιστευτικών reports και όχι

¹⁷OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises, σελ 37 , 2017 .

προς δημοσίευση. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να σημειωθεί πως το κεντρικό συμπέρασμα είναι, το ότι η αρχή των ίσων αποστάσεων είναι δύσκολο να εφαρμοστεί, όταν δεν υπάρχουν επαρκή αξιόπιστα δεδομένα για κάθε είδους ενδοομιλική συναλλαγή. Εδώ, έρχεται να σημειωθεί πως σε κάθε περίπτωση ελέγχου τέτοιων συναλλαγών κεντρικό ρόλο παίζει η άσκηση κρίσης τόσο από την πλευρά του φορολογούμενου όσο και από της φορολογική αρχή.

Συνοπτικά και αναγνωρίζοντας τις προαναφερθείσες δυσκολίες, τα μέλη του ΟΑΣΑ συνεχίζουν να υποστηρίζουν και να υιοθετούν ως το πλέον αποδεκτό πρότυπο οριοθέτησης των ενδοομιλικών συναλλαγών την αρχή των ίσων αποστάσεων. Παρόλο που η εφαρμογή της στη πράξη αρκετές φορές μπορεί να πάσχει, κρίνεται πως σε μεγάλο βαθμό διανέμει την εταιρική φορολογία με τον πιο δίκαιο τρόπο και σε ανεκτά από τις φορολογικές αρχές επίπεδα. Η arm's length principle ακόμα, έχει καθιερωθεί ως το πεδίο κοινής συνεννόησης ανάμεσα σε αρχές και επιχειρηματική κοινότητα. Κάθε απομάκρυνση από αυτή ενδεχομένως να οδηγήσει σε απώλεια φόρων ή σε περιπτώσεις διπλής φορολόγησης.

Ως εναλλακτικό πρότυπο της αρχής ίσων αποστάσεων και ως απάντηση στα προβλήματα που αυτή εμφανίζει, έχει προταθεί η θεωρία της κατανομής (global formulary apportionment). Η εφαρμογή της ορίζει την διανομή των κερδών μιας πολυεθνικής επιχείρησης στα διάφορα κράτη σε ενοποιημένο επίπεδο, όπου λειτουργεί θυγατρικές, βάσει μια προκαθορισμένης φόρμουλας. Βασικό επιχείρημα υπέρ της χρήσης της αποτελεί το προκαθορισμένο πλαίσιο μέσα στο οποίο οι φορολογούμενοι μπορούν να προγραμματίσουν τις δραστηριότητες τους και ότι η μέθοδος της αντιμετώπισης κάθε οντότητας ξεχωριστά είναι ακατάλληλη για πολύ καθετοποιημένους ομίλους. Τα κράτη μέλη του ΟΑΣΑ πάντως απορρίπτουν τη χρήση της, καθώς είναι συνδεδεμένη με περιπτώσεις διπλής φορολόγησης επιχειρήσεων, η αποφυγή της οποίας προϋποθέτει μια εκτενή συνεργασία μεταξύ των κρατών και συμφωνία πάνω στην προκαθορισμένη φόρμουλα φορολόγησης, πράγμα χρονικά κοστοβόρο και δύσκολο.¹⁸

¹⁸OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises, σελ. 53-54, 2017.

3.2 Ανάλυση συγκρισιμότητας

Καίριο ρόλο στην εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων και συνάμα στην τεκμηρίωση των τιμών στις ενδοομιλικές συναλλαγές διαδραματίζει η συγκριτική ανάλυση (comparability analysis). Το κριτήριο της συγκρισιμότητας θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως η βάση πάνω στην οποία κατανοούμε και τεκμηριώνουμε τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Εξ ορισμού, η σύγκριση επιτάσσει την εξέταση δυο μερών: την υπό έλεγχο συναλλαγή και την συναλλαγή που συμβαίνει στα πλαίσια της ελεύθερης αγοράς και η οποία μελετάται ως προς το αν θα μπορούσε να αποτελέσει την συναλλαγή αναφοράς. Από τη διαδικασία αυτή καταλήγουμε σε ένα κανόνα, σύμφωνα με τον οποίο πρέπει να διενεργείτε και η υπό εξέταση ενδοομιλική συναλλαγή.

Η διαδικασία αναζήτησης μη ελεγχόμενων συναλλαγών προς σύγκριση προϋποθέτει προηγούμενη ενδελεχή ανάλυση της υπό έλεγχο ενδοομιλικής συναλλαγής. Ο βασικός λόγος είναι πως οι δυο συναλλαγές πρέπει να είναι όμοιες μεταξύ τους ως προς τα οικονομικά τους χαρακτηριστικά συμπεριλαμβανομένου του ανταγωνισμού και του κανονιστικού πλαισίου μέσα στο οποίο δρουν, αλλά και γενικότερα ως προς τα γενικότερα εμπορικά χαρακτηριστικά τους, γεγονός που απαιτεί τη πολυδιάστατη κατανόηση του επιχειρηματικού κλάδου που δρουν τα συνδεδεμένα μέρη.¹⁹ Εξίσου σημαντικό από την άλλη πλευρά, είναι να προσδιοριστούν τα στοιχεία αυτά με σαφήνεια και στον έλεγχο των συναλλαγών των ανεξάρτητων επιχειρήσεων για να διαπιστωθεί αν τηρείται το κριτήριο της σύγκρισης. Ένα απλό και εύστοχο παράδειγμα για την κατανόηση της προαναφερθείσας διαδικασίας, αποτελεί η σύγκριση δυο συναλλαγών, εκ των οποίων η μια αφορά μια πώληση εμπορεύματος στην ίδια γεωγραφική περιφέρεια και η δεύτερη την πώληση του ίδιου εμπορεύματος σε χώρα του εξωτερικού. Εύκολα γίνεται αντιληπτό, πως τα οικονομικά και εμπορικά χαρακτηριστικά των δυο συναλλαγών απέχουν παρασάγγας για την διενέργεια της ανάλυσης συγκρισιμότητας.²⁰

¹⁹OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises, σελ 152 , 2017

²⁰Νιφορόπουλος – Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη, σελ.63 , 2019

Γενικά, οι παράγοντες που αναφέρθηκαν προηγουμένως και μπορούν να επηρεάσουν τις οικονομικές και εμπορικές συναλλαγές των επιχειρήσεων μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ως εξής:

- Τα χαρακτηριστικά των υπηρεσιών και αγαθών που συναλλάσσονται.
- Οι λειτουργίες που αναλαμβάνονται από κάθε μέρος της συναλλαγής, υπολογίζοντας τα πάγια στοιχεία των οποίων γίνεται χρήση – καθώς και τους αντίστοιχους κινδύνους.
- Οι συμβατικοί όροι της συναλλαγής. (Τρόπος μεταφοράς π.χ. FOB ή CIF, μέρες πίστωσης, κ.α.)
- Οι οικονομικές συνθήκες της αγοράς που λειτουργούν τα μέρη και των μερών της συναλλαγής.
- Οι επιχειρηματικές στρατηγικές που διενεργούνται (π.χ. άνοιγμα νέας αγοράς).²¹

Η τυπική διαδικασία εφαρμογής της ανάλυσης συγκρισιμότητας, σύμφωνα με τη μελέτη του ΟΑΣΑ θα μπορούσε να περιγράψει με τα ακόλουθα βήματα:

1. Αναγνώριση της χρονικής περιόδου που θα εξετασθεί.
2. Πολυδιάστατη ανάλυση των συνθηκών λειτουργίας του φορολογούμενου.
3. Κατανόηση της υπό έλεγχο συναλλαγής, βασισμένη κατά κανόνα σε πλήρη λειτουργική ανάλυση της (functional analysis), ώστε να επιλεγεί η μη ελεγχόμενη συναλλαγή προς σύγκριση, η κατάλληλη μέθοδος τεκμηρίωσης και να γίνει ο εντοπισμός των σημαντικών παραγόντων της συγκριτικής ανάλυσης.
4. Εξέταση, εάν υπάρχουν, εσωτερικών συναλλαγών προς σύγκριση.
5. Εντοπισμός ανεξάρτητων συναλλαγών που θα μπορούσαν να αποτελέσουν την συναλλαγή σύγκρισης.
6. Επιλογή της κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης.

²¹ Τσουρουφλής Ανδρέας, Ενδοομιλική Τιμολόγηση (Transfer Pricing), σελ. 62-67, 2010

7. Εφαρμογή των κατάλληλων προσαρμογών για την εξαγωγή του αποτελέσματος.
8. Ερμηνεία χρήση των δεδομένων που συλλέχθηκαν, ποσοτικοποίηση της αρχής των ίσων αποστάσεων.²²

3.3 Μέθοδοι τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών

Η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου transfer pricing πάντα αποσκοπεί στο να βρει ποια είναι η πιο κατάλληλη μέθοδος για μια συγκεκριμένη περίπτωση. Θα περιγραφόταν ακόμα ως η ποσοτικοποιημένη προσπάθεια επαλήθευσης της αρχής των ίσων αποστάσεων. Για το λόγο αυτό, κάθε μελέτη προς εύρεση της καταλληλότερης μεθόδου πρέπει να λαμβάνει υπόψιν όλες τις αδυναμίες και τα πλεονεκτήματα κάθε διαθέσιμης επιλογής. Η καταλληλότητα είναι συνιστώσα ποικίλων παραγόντων. Έτσι, η συγκριτική ανάλυση διαδραματίζει πολύ ουσιαστικό ρόλο προς αυτήν την κατεύθυνση, καθώς και η κατανόηση των χαρακτηριστικών της κάθε συναλλαγής. Οι μέθοδοι τεκμηρίωσης ξεκινούν από την αφετηρία σύγκρισης των ελεγχόμενων συναλλαγών με ανεξάρτητες συναλλαγές. Είναι απαραίτητο λοιπόν, να υπάρχουν διαθέσιμες πληροφορίες γύρω από συγκρίσιμες συναλλαγές, πράγμα που αν δε συμβαίνει μπορεί να οδηγήσει σε απόρριψη μιας μεθόδου που φάνταζε κατάλληλη.

Είναι εμφανές πως κάθε μέθοδος δεν είναι κατάλληλη για όλες τις εξεταζόμενες περιπτώσεις. Πρωταρχικής σημασίας είναι η πλήρης κατανόηση της υπό έλεγχο συναλλαγής σε συνδυασμό με την συγκριτική ανάλυση, η οποία προηγείται οποιασδήποτε ενέργειας.

Οι βασικές κατηγορίες μεθόδων τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών διαχωρίζονται σε δυο ομάδες: Τις παραδοσιακές μεθόδους και τις συναλλακτικές μεθόδους (κέρδους). Οι παραδοσιακές μέθοδοι διαχωρίζονται στην μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP- Comparable Uncontrolled Price), τη μέθοδο του κόστους συν κέρδους (Cost Plus) και τη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης (RPM- Resale Price Method). Από την άλλη, οι συναλλακτικές μέθοδοι

²² Solilova, Veronika, and Danuše Nerudova. "Transfer pricing: general model for tax planning." (Journal of Economics) 6.61 (2013): 597-617.

διαίρουνται στη μέθοδο καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου (TNMM-Transactional Net Margin Method) και τη μέθοδο του επιμερισμού του κέρδους (Profit Split Method).²³

3.3.1 Μέθοδος συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP)

Η εφαρμογή της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής ορίζει τη σύγκριση της τιμής μιας ενδοομιλικής συναλλαγής με την τιμή μιας πανομοιότυπης μη ελεγχόμενης συναλλαγής. Η αξιοποίηση της ορίζει πως τα μέρη της μη ελεγχόμενης συναλλαγής δεν είναι μέλη του ίδιου ομίλου ούτε συνδέονται με οποιοδήποτε τρόπο.

Βασικό προαπαιτούμενο της μεθόδου είναι η συγκρισιμότητα μεταξύ των δυο συναλλαγών. Ο ΟΑΣΑ υπογραμμίζει αρκετά χαρακτηριστικά τα οποία πρέπει να είναι παρόμοια, όπως μεταξύ άλλων το είδος του εμπορεύματος ή της υπηρεσίας, η διαθεσιμότητα του προϊόντος, οικονομικές συνθήκες (τοποθεσία, παρόμοιος χρόνος), τα χρησιμοποιούμενα πάγια και το ρίσκο που αναλαμβάνεται. Εάν κατά τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών βρεθούν δεδομένα για τέτοιου είδους συναλλαγές σε κάθε περίπτωση η μέθοδος προτιμάται έναντι των υπολοίπων. Βέβαια, σε πολλές περιπτώσεις η εξεύρεση παρόμοιων συναλλαγών δεν είναι εφικτή, καθώς τα στοιχεία που τιμολογούνται μπορεί να είναι μοναδικής φύσης άυλα πάγια ή να μην υπάρχει εφάμιλλη οργανωμένη αγορά.²⁴

Η εξεύρεση της κατάλληλης συγκρίσιμης συναλλαγής δύναται να βασιστεί είτε σε εξωτερική σύγκριση τιμών (external comparison) είτε σε εσωτερική (internal comparison). Στη πρώτη περίπτωση αναζητούνται συναλλαγές μεταξύ τρίτων πλήρως ανεξάρτητων επιχειρήσεων, ενώ στη δεύτερη αξιοποιούνται συναλλαγές ενός συνδεδεμένου προσώπου (είτε του ίδιου του φορολογούμενου) με ένα τρίτο. Οι δυο μέθοδοι δε θεωρούνται εξίσου αξιόπιστες αν και κατά κανόνα, εάν είναι εφικτή προτιμάται η εσωτερική σύγκριση.²⁵

²³ Νιφορόπουλος – Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη, σελ.82, 2019

²⁴ Zinn, Theresa, and Nadine Riedel. "The increasing importance of transfer pricing regulations: a worldwide overview." Σελ.9, (2014).

²⁵ Τσουρουφλής Ανδρέας, Ενδοομιλική Τιμολόγηση (Transfer Pricing), σελ. 32, 2010

Αξίζει να σημειωθεί πως, η μέθοδος CPU μπορεί να χρησιμοποιηθεί και σε περιπτώσεις που οι δυο συναλλαγές παρουσιάζουν κάποιες, όχι τόσο σημαντικές, διαφορές. Στις περιπτώσεις αυτές μέσα από κάποιες προσαρμογές καθίστανται οι δυο συναλλαγές όμοιες και μπορεί να προχωρήσει η εφαρμογή της μεθόδου. Παραδείγματα τέτοιων διαφορών μπορεί να είναι οι όροι παράδοσης, ο τύπος εμπορεύματος που μεταβιβάζεται και η πωλούμενη ποσότητα αλλά σε καμία περίπτωση χαρακτηριστικά που εξατομικεύουν μια συναλλαγή.

3.3.2 Μέθοδος κόστους συν κέρδους (Cost Plus Method)

Η μέθοδος του κόστους συν κέρδους (συντομογραφία C+) βασίζεται στη σύγκριση περιθωρίων κέρδους μεταξύ της ελεγχόμενης και της ανεξάρτητης συναλλαγής. Η θεωρία της βασίζεται στον υπολογισμό του κόστους κτήσης του πωλούμενου προϊόντος ή της υπηρεσίας συν κάποιο περιθώριο κέρδους. Το περιθώριο αυτό πρέπει να είναι το ίδιο με εκείνο που θα υπήρχε αν η επιχείρηση συναλλασσόταν με μια τρίτη ανεξάρτητη επιχείρηση υπό παρόμοιες συνθήκες και αν δεν υφίσταται τέτοια περίπτωση, με το περιθώριο κέρδους που θα εφάρμοζε μια ανεξάρτητη επιχείρηση υπό παρόμοιες συνθήκες.²⁶

Η μέθοδος αυτή αξιολογεί κατά πόσο η επιχείρηση συμπεριφέρεται σύμφωνα με τους κανόνες της αγοράς στον υπολογισμό του περιθωρίου κέρδους και δεν εξετάζει άμεσα την ενδοομιλική τιμή, συγκρίνοντας την με μια ανεξάρτητη συναλλαγή, όπως στην μέθοδο συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής που εξετάστηκε παραπάνω. Εξαιρετικά σημαντική κρίνεται η λογιστική συνέπεια της εκάστοτε επιχείρησης, καθώς η μέθοδος βασίζεται στον υπολογισμό του κόστους κτήσης βάση της εσωτερικής κοστολόγησης και επηρεάζεται άμεσα από κάθε αλλαγή λογιστικής πολιτικής.

Η συγκεκριμένη μέθοδος είναι καταλληλότερη προς χρήση σε περιπτώσεις που δεν υπάρχουν συγκρίσιμα στοιχεία από την ελεύθερη αγορά για τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες που διακινούνται, καθώς και όταν ο παραγωγός των αγαθών δεν χρησιμοποιεί σημαντικά άυλα περιουσιακά στοιχεία στην παραγωγή ή παροχή υπηρεσιών.²⁷

²⁶Τσουρουφλής Ανδρέας, Ενδοομιλική Τιμολόγηση (Transfer Pricing), σελ. 42, 2010

²⁷Τσουρουφλής Ανδρέας, Ενδοομιλική Τιμολόγηση (Transfer Pricing), σελ. 45, 2010

3.3.3 Μέθοδος τιμής μεταπώλησης (RPM – Resale Price Method)

Η μέθοδος τιμής μεταπώλησης έχει ως αφετηρία την τιμή στην οποία ένα προϊόν που έχει αγοραστεί από μια συνδεδεμένη επιχείρηση μεταπωλείται σε μια τρίτη ανεξάρτητη επιχείρηση. Η τιμή μεταπώλησης (resale price) στη συνέχεια μειώνεται κατά ένα κατάλληλο μικτό περιθώριο κέρδους, το οποίο αντιπροσωπεύει το κόστος που ο μεταπωλητής θέλει να καλύψει, υπό το πρίσμα και των κινδύνων που αναλαμβάνει και των παγίων που χρησιμοποιεί, συν το κέρδος που θέλει να επιτύχει από τη συναλλαγή. Η αξία που θα υπολογιστεί μετά την απομείωση της τιμής μεταπώλησης από το μικτό περιθώριο κέρδους, είναι η κατάλληλη σύμφωνα με το μέθοδο τιμή μεταβίβασης, για την αξιολόγηση της πρώτης ενδοομιλικής συναλλαγής που έλαβε χώρα.

Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης είναι αρκετά κατάλληλη προς εφαρμογή, σε περιπτώσεις που ο μεταπωλητής δεν έχει επέμβει και δεν έχει προσθέσει σημαντική προστιθέμενη αξία στο προϊόν ή την υπηρεσία. Τέτοιες συναλλαγές, όπως ορίζει και στις κατευθυντήριες οδηγίες του και ο ΟΑΣΑ, είναι πολύ συχνά οι δραστηριότητες marketing.²⁸ Το κατάλληλο μικτό περιθώριο κέρδους μπορεί να ληφθεί σαν πληροφορία είτε από συναλλαγές συνδεδεμένων επιχειρήσεων με ανεξάρτητες επιχειρήσεις, που λειτουργήσανε φυσικά κάτω από τις ίδιες συνθήκες και το ίδιο αντικείμενο, ή από συναλλαγές μεταξύ τρίτων εντελώς ανεξάρτητων επιχειρήσεων, όπως αναφέρθηκε και στην μέθοδο περιθωρίου κέρδους παραπάνω. Αξίζει να σημειωθεί και εδώ, πως καθώς δουλεύουμε με μικτό περιθώριο κέρδους, πόσο σημαντική είναι η ορθή τήρηση με συνέπεια των λογιστικών πολιτικών για την εξαγωγή ορθών αποτελεσμάτων.

Η συνθήκη λοιπόν που εξετάζεται κατά την εφαρμογή και τον έλεγχο της ενδοομιλικής συναλλαγής κατά την μέθοδο μεταπώλησης, είναι το μικτό περιθώριο κέρδους που επιτυγχάνει ο μεταπωλητής. Έτσι, αποτελεί μια μονόπλευρη μέθοδο, καθώς ο συναλλασσόμενος που μεταπωλεί το προϊόν επιβάλλεται πως θα έχει πραγματοποιήσει και τη πρώτη ενδοομιλική συναλλαγή.

²⁸OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises, σελ 106 , 2017

Βασικό της πλεονεκτήματα είναι, πως εφαρμόζοντάς την στο μικτό περιθώριο κέρδους υπάρχουν ελάχιστοι τρίτοι παράγοντες που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τον έλεγχο της. Από την άλλη πλευρά, καθώς βασίζεται σε πολύ συνεπή εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών οποιαδήποτε παρέκκλιση από αυτές μπορεί να οδηγήσει σε λανθασμένα αποτελέσματα, ενώ ακόμα μπορεί πολλές φορές να φανεί δύσκολη η εύρεση συγκρινόμενων περιθωρίων κέρδους, καθώς δεν είναι μια πληροφορία που συναντάται συχνά στο δημοσιευμένο reporting των εταιρειών.²⁹

Παρακάτω θα γίνει ανάλυση των μη παραδοσιακών μεθόδων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών ή αλλιώς μεθόδων περιθωρίου κέρδους. Οι μέθοδοι αυτοί εξετάζουν το κέρδος που προέρχεται από συγκεκριμένες ενδοομιλικές συναλλαγές. Πρέπει να σημειωθεί πως πέρα από τις παραδοσιακές μεθόδους, από τις αρχές του ΟΑΣΑ γίνονται αποδεκτές μόνο οι μεθοδολογίες που είναι συνεπείς με το άρθρο 9 των Κατευθυντήριων οδηγιών του ΟΑΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση και ακολουθούν πιστά το υπόδειγμα της ανάλυσης συγκρισιμότητας που αναλύθηκε παραπάνω.

3.3.4 Μέθοδος καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου κέρδους (TNMM – Transactional net margin method)

Η μέθοδος καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου κέρδους εξετάζει το καθαρό κέρδος μιας συναλλαγής σε σχέση με μια κατάλληλη βάση αναφοράς (όπως το κόστος κτήσης, πωλήσεις, πάγια κ.α.). Μπορούμε να πώς η μέθοδος λειτουργεί όπως οι μέθοδοι μεταπώλησης και κόστους συν κέρδους. Η ομοιότητα έγκειται στο γεγονός πως για να λειτουργήσει αξιόπιστα, πρέπει να εφαρμοστεί με τρόπο παρόμοιο με αυτόν που εφαρμόζονται οι προαναφερθείσες μέθοδοι. Αυτό ιδανικά μεταφράζεται, στο ότι ο φορολογούμενος από την υπό έλεγχο συναλλαγή πρέπει να αποκομίζει το ίδιο καθαρό περιθώριο κέρδους, που έχει επιτύχει και σε μια συγκρίσιμη

²⁹ World Bank Group, Transfer Pricing and Developing Economies / A Handbook for policy makers and practitioners, σελ.160, 2016

ανεξάρτητη συναλλαγή. Όπου δεν υπάρχουν δεδομένα προς σύγκριση από τον ίδιο τον φορολογούμενο ή κάποιο συνδεδεμένο μέρος του, λαμβάνονται πληροφορίες από τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις, σε συνδυασμό πάντα με μια λειτουργική ανάλυση (όπως και σε όλες τις προηγούμενες περιπτώσεις), για να διαπιστωθεί αν οι συναλλαγές είναι συγκρίσιμες.³⁰

Βασικό πλεονέκτημα της μεθόδου, σύμφωνα και με την έκθεση του ΟΑΣΑ, είναι πως βασιζόμενη στη σύγκριση καθαρών περιθωρίων κέρδους το αποτέλεσμα της δεν επηρεάζεται από ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των συναλλαγών, όπως στις μεθόδους που βασίζονται σε σύγκριση της τιμής. Επιπροσθέτως, οι διαφορετικές λειτουργίες των επιχειρήσεων (ακόμα και του ίδιου κλάδου) πολλές φορές μπορεί να δημιουργήσουν σημαντικές διαφορές στα λειτουργικά έξοδα, οι οποίες αντανακλώνται άμεσα στο μεικτό περιθώριο κέρδους. Η μέθοδος καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου κέρδους προσπερνά το πρόβλημα αυτό εστιάζοντας απευθείας στα καθαρά περιθώρια, ενώ για τον ίδιο λόγο προσπερνάτε και η έλλειψη πολλές φορές δεδομένων για τα λειτουργικά έξοδα επιχειρήσεων, που καθιστά αναποτελεσματική τη σύγκριση μεικτών περιθωρίων.

Από την άλλη πλευρά, το καθαρό περιθώριο κέρδους είναι πιθανό να επηρεαστεί από παράγοντες που στη σύγκριση τιμών η μεικτών περιθωρίων δεν θα είχαν σημαντική επίδραση, καθιστώντας έτσι ένα από τα πλεονεκτήματα του και ταυτόχρονο μειονέκτημα. Δύσκολη μπορεί να αποδειχθεί επίσης η εύρεση συγκρίσιμων πληροφοριών, σε περίπτωση που δεν υφίσταται εσωτερική πληροφόρηση.

3.3.5 Μέθοδος επιμερισμού του κέρδους (Profit Split Method)

Η μέθοδος επιμερισμού με βάση το κέρδος έχει ως αφετηρία τα συνολικά κέρδη (ή ζημίες) μιας ελεγχόμενης συναλλαγής. Αξιοποιείται κυρίως όταν και τα δυο μέρη της συναλλαγής συνεισφέρουν σημαντικούς πόρους ή και άυλα περιουσιακά στοιχεία και το χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα της συναλλαγής θα πρέπει να μοιραστεί σε μια έγκυρη οικονομική βάση ανάμεσα στους εμπλεκόμενους. Το κρίσιμο σημείο στην εφαρμογή της είναι η ανάλυση συνεισφοράς των συμβαλλομένων μερών στην συναλλαγή, ώστε να καταλήξει με βάση αυτή στον επιμερισμό του

³⁰OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises, σελ. 117-118 , 2017

κέρδους ή της ζημίας που προέκυψε. Επιδιώκεται η εξάλειψη ειδικών συνθηκών που είναι πιθανό να εμφανιστούν σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή και σκοπός της μεθόδου είναι το κέρδος να επιμεριστεί στις επιχειρήσεις υπό όρους της ελεύθερης αγοράς. Σε περίπτωση που υπάρχουν δεδομένα της αγοράς για τη διανομή κερδών με βάση τις λειτουργίες που επιτέλεσε το κάθε μέρος στη συναλλαγή, τα πάγια που χρησιμοποιήσε, τους κινδύνους που ανέλαβε μπορούν να χρησιμοποιηθούν υποβοηθητικά.³¹

Κύριο πλεονέκτημα της μεθόδου είναι ότι μπορεί να αξιοποιηθεί σε πολύ καθετοποιημένους ομίλους, στους οποίους μονόπλευρες μέθοδοι (one sided methods) δε θα ήταν δόκιμοι. Ακόμα η μέθοδος ενδείκνυται προς χρήση σε περιπτώσεις που οι δυο συναλλασσόμενοι εισφέρουν πολύ μοναδικής φύσης άυλα αγαθά στη συναλλαγή και επιθυμούν να γίνει στη βάση αυτή ο καταμερισμός των κερδών. Η άποψη αυτή υπερισχύεται και από το γεγονός πως δύσκολα θα υπάρχουν συγκρίσιμα δεδομένα για πολύ ιδιαίτερα άυλα πάγια.

Ένα βασικό μειονέκτημα που παρουσιάζει η μέθοδος, είναι η πολλές φορές δύσκολη χρήση της. Εκ πρώτης όψεως μοιάζει δόκιμη τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για τις φορολογικές αρχές καθώς δε βασίζεται ιδιαίτερα σε εξωτερική πληροφόρηση, αλλά πολλές φορές μπορεί να αποδειχτεί δυσχερής. Ιδιαίτερα οι φορολογικές διοικήσεις μπορεί να είναι δύσκολο να βρουν δεδομένα των συνδεδεμένων εταιριών ενώ μεγάλη δυσκολία μπορεί να αντιμετωπίσουν και στον συνδυασμό των διαθέσιμων πληροφοριών για να καταλήξουν στον κατάλληλο επιμερισμό των κερδών και ταυτόχρονα στη φορολογητέα ύλη.³²

Γενικά θεωρείται ότι υπάρχουν δυο βασικοί υπομέθοδοι στην εφαρμογή του επιμερισμού των κερδών: η μέθοδος ανάλυσης συνεισφοράς και η μέθοδος υπολειμματικής ανάλυσης.

Σύμφωνα με τη πρώτη, τα συνολικά κέρδη της υπό εξέταση συναλλαγής θα διανέμονταν στα μέρη που απαρτίζουν την συναλλαγή σύμφωνα με ένα λογικό διαχωρισμό ανάλογα με τις λειτουργίες που αναλαμβάνει κάθε μια στην πραγματοποίησή της. Η διανομή αυτή θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να συμφωνεί με αυτή που θα συνέβαινε ανάμεσα σε δυο ανεξάρτητες

³¹ Νιφορόπουλος – Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη, σελ.113 , 2019

³²OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises, σελ. 133-134 , 2017

επιχειρήσεις που θα αναλάμβαναν την αντίστοιχη επιχειρηματική δράση. Σύμφωνα με τη δεύτερη, η διανομή των κερδών πραγματοποιείται σε δυο στάδια. Στο πρώτο κάθε συνδεδεμένη επιχείρηση λαμβάνει ένα ποσοστό των κερδών για να καλύψει τις βασικές της δραστηριότητες που συνδέονται με τη συναλλαγή. Στο δεύτερο στάδιο, και εφόσον στη συναλλαγή έχει γίνει εισφορά μοναδικής φύσης άυλων παγίων, η υπολειμματική αξία των κερδών (residual value) μετά την πρώτη διανομή γίνεται με βάση αυτή την εισφορά στην κάθε επιχείρηση.

3.4 Επιλογή καταλληλότερης μεθόδου transfer pricing

Η επιλογή μεθόδου για την διενέργεια μια ενδοομιλικής συναλλαγής πάντα αποσκοπεί στην επιλογή της καταλληλότερης λύσης σε μια συγκεκριμένη περίπτωση. Στο πλαίσιο αυτό κάθε διαδικασία επιλογής πρέπει να λαμβάνει υπόψιν τα δυνατά και αδύναμα σημεία της κάθε μεθόδου, την καταλληλότητα της σε σχέση με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της υπό έλεγχο συναλλαγής, τη διαθεσιμότητα πληροφοριών κυρίως ως προς τις ανεξάρτητες συναλλαγές που θα αποτελέσουν το σημείο αναφοράς και το βαθμό αξιόπιστης σύγκρισης ελεγχόμενης και ανεξάρτητης συναλλαγής, ακόμα και με την όποια προσαρμογή της δεύτερης αναφορικά με μη ουσιώδη διαφορές. Δεν είναι όλες οι μέθοδοι κατάλληλοι για όλες τις περιπτώσεις και σε κάθε περίπτωση δεν υπάρχει απαίτηση απόδειξης ότι μια μέθοδος δεν είναι κατάλληλη.³³

Οι παραδοσιακές μέθοδοι θεωρούνται ως οι πιο άμεσες στον προσδιορισμό του αν μια ενδοομιλική συναλλαγή ικανοποιεί την αρχή των ίσων αποστάσεων. Αυτό συμβαίνει, καθώς απλοϊκά μιλώντας αντικαθιστώντας την τιμή της ανεξάρτητης συναλλαγής στην υπό έλεγχο συναλλαγή μπορείς εύκολα να διαπιστώσεις αν τηρείται η arm's length principle. Συχνές βέβαια είναι και οι περιπτώσεις, όπου οι συνθήκες της συναλλαγής κρίνουν ως καταλληλότερες τις μεθόδους περιθωρίου κέρδους. Για παράδειγμα, σε περιπτώσεις όπου ένα μέρος συνεισφέρει πολύ ιδιαίτερα άυλα αγαθά ή όπου οι συναλλασσόμενοι συμμετέχουν σε πολύ καθετοποιημένες δραστηριότητες οι μη παραδοσιακές μέθοδοι θα λέγαμε πως προτιμώνται.

³³OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises, σελ. 97, 2017

Έτσι, στις περιπτώσεις που υπάρχει πληθώρα διαθέσιμων πληροφοριών η επιλογή της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής ενδείκνυται. Το ίδιο ισχύει και για περιπτώσεις μη τυποποιημένων προϊόντων. Αν με λογικές και όχι πολύπλοκες αναπροσαρμογές τα δυο υπό σύγκριση αγαθά ελαχιστοποιούν τις διαφορές τους η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής είναι και πάλι η καταλληλότερη. Γενικότερα, ακόμα και αν η μέθοδος αυτή αποτελεί εναλλακτική μεταξύ πολλών συνίσταται η επιλογή της. Από την άλλη, αν απαιτούνται πολύ εξεζητημένες για την εξομοίωση των συναλλαγών αλλαγές άλλες μέθοδοι είναι πιο αποτελεσματικές. Παραδείγματος χάρη, μπορεί να είναι απλούστερο να υπολογιστεί το καθαρό περιθώριο κέρδους από μια συναλλαγή η οποία δεν προσθέτει μεγάλη προστιθέμενη αξία μετά την πρώτη αγορά και να επιλεγεί η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης. Συνεχίζοντας βέβαια, περιπτώσεις όπου το προϊόν υφίσταται μεγάλες αλλαγές ή ενσωματώνεται σε άλλα αγαθά καθιστούν τη μέθοδο μεταπώλησης αναποτελεσματική και πιθανώς να είναι καταλληλότερη η μέθοδος κόστους συν κέρδους.³⁴

Καμία μέθοδος δεν είναι βέβαιο, πως θα οδηγήσει στην ιδεατή σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή. Πολλές φορές η εύρεση της τελευταίας είναι θέμα ακόμα και υποκειμενικής κρίσης. Παρόλα αυτά είναι επίσης βέβαιο, πως η σωστή χρήση των μεθόδων εξασφαλίζει την εύρεση του ορθού εύρους τιμών μέσα στο οποίο βρίσκεται η βέλτιστη. Ο ρόλος της ατομικής κρίσης γίνεται εμφανής ξεκάθαρα στην επιλογή της μεθόδου τεκμηρίωσης, καθώς για να χρησιμοποιηθεί μια μέθοδος δεν υφίσταται ως προαπαιτούμενο η δοκιμή όλων των υπολοίπων. Τα εξατομικευμένα δεδομένα κάθε συναλλαγής είναι αυτά που οδηγούν στη σωστή επιλογή μεθόδου και δεν μπορεί να ειπωθεί, πως μια μέθοδος είναι ‘καλύτερη’ της άλλης.³⁵

Γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι δεν μπορεί να τεθεί μια σειρά προτεραιότητας μεταξύ των μεθόδων τεκμηρίωσης. Παρόλα αυτά, ο ΟΑΣΑ σε κάθε περίπτωση δίνει προβάδισμα στις παραδοσιακές μεθόδους. Σε μια σειρά ιεράρχησης ως προς το ποια θα πρέπει να χρησιμοποιείται μεταξύ των υπολοίπων θα είχαμε:

³⁴ Τσουρουφλής Ανδρέας, Ενδοομιλική Τιμολόγηση (Transfer Pricing), σελ. 56-57, 2010

35

Πηλιγκού Ευτυχία, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν. 4174/2013, σελ.504-505

1. Μέθοδος μη συγκρίσιμης ελεγχόμενης τιμής
2. Μέθοδος κόστους συν κέρδους ή της τιμής μεταπώλησης
3. Μέθοδος καθαρού κέρδους συναλλαγής
4. Μέθοδος του επιμερισμού του κέρδους

Μέθοδος που δεν ανήκει στις προαναφερθέντες μπορεί να αξιοποιηθεί και δεν απαγορεύεται ρητά από τον ΟΑΣΑ. Όμως σε κάθε τέτοια περίπτωση θα πρέπει να επεξηγείται αναλυτικά για ποιο λόγο δεν επιλέχτηκε μια εκ των προαναφερθέντων. Τέλος, είναι πιθανό αν οι συνθήκες το ευνοούν να συνδυαστούν παραπάνω από μια μέθοδοι προς όφελος της τεκμηρίωσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

4.1 Εισαγωγή

Είναι αλήθεια πως η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελεί μια περίπλοκη και εξειδικευμένη διαδικασία, μέσα από πλήθος παραδοχών και αναλύσεων. Η τεκμηρίωση κατά κύριο λόγο έχει ως σκοπό την επαλήθευση της Αρχής των ίσων αποστάσεων. Στην ενότητα αυτή θα δούμε με ποιο τρόπο τεκμηριώνεται οι ενδοομιλικές συναλλαγές, βοηθώντας έτσι τις επιχειρήσεις να είναι σύμφωνες με το κείμενο πλαίσιο ικανοποιώντας ταυτόχρονα πιθανούς ελέγχους από τις φορολογικές αρχές. Θα εξεταστούν ακόμα σημαντικά θέματα που άπτονται του διεθνούς πλαισίου.

Οι βασικές επιδιώξεις στη διαδικασία τεκμηρίωσης είναι αρχικά να εξασφαλιστεί πως οι φορολογούμενοι έχουν δείξει τη δέουσα επιμέλεια στον υπολογισμό των ενδοομιλικών τιμών, με ταυτόχρονη απεικόνιση στο δημοσιευμένο reporting της επιχείρησης και ακόμα, η παροχή όλων των απαραίτητων πληροφοριών προς τις φορολογικές αρχές για την ικανοποίηση πιθανών ελέγχων. Η ύπαρξη συγκεκριμένων διοικητικών απαιτήσεων είναι σημαντική και ως προς τη δημιουργία μιας κουλτούρας συμμόρφωσης από πλευράς των φορολογουμένων.

4.2 Documentation – Διαδικασίες τεκμηρίωσης και γνωστοποίησης ενδοομιλικών συναλλαγών

Για την επίτευξη των προαναφερθέντων στόχων, οι ρυθμιστικές αρχές πρέπει να αναπτύξουν ένα αντίστοιχο πλαίσιο στην διαδικασία της τεκμηρίωσης το οποίο πρέπει να ακολουθούν οι φορολογούμενοι. Ο ΟΑΣΑ έχει αναπτύξει μια τεκμηρίωση τριών επιπέδων η οποία περιλαμβάνει (1) τη δημιουργία ενός **βασικού φακέλου - master file** που περιέχει συγκεκριμένες πληροφορίες για όλα τα συνδεδεμένα μέρη μιας πολυεθνικής επιχείρησης, (2) **έναν εθνικό φάκελο (local file)** που περιέχει πληροφορίες για τις σημαντικές (material) συναλλαγές του

φορολογούμενου σε εθνικό επίπεδο και (3) μια **έκθεση ανά χώρα** που περιέχει συγκεκριμένες πληροφορίες σχετικές με την παγκόσμια κατάσταση του εισοδήματος της πολυεθνικής εταιρείας. *Η παρακάτω ανάλυση αφορά την παρουσίαση των βασικών σημείων της μεθόδου τεκμηρίωσης του ΟΑΣΑ.*

Ο βασικός φάκελος κατά κανόνα καταρτίζεται από τη μητρική εταιρεία και είναι κοινός για όλα τα μέλη του ομίλου καθώς και διαθέσιμος σε όλα τα ενδιαφερόμενα κράτη. Έτσι, σε περιπτώσεις ελέγχων κάθε οντότητα καταθέτει τον εξατομικευμένο εθνικό φάκελο που περιέχει ανάλυση για τις δικές της συναλλαγές, συν τον βασικό φάκελο που καταρτίζει η μητρική και είναι ενιαίος. Το συγκριμένο μοντέλο ακολουθεί και η ελληνική νομοθεσία έχοντας υιοθετήσει το παγκόσμιο πρότυπο του ΟΑΣΑ, οπότε η ανάλυση που θα ακολουθήσει καλύπτει και το ισχύον εγχώριο πλαίσιο.

Ο βασικός φάκελος (master file) περιλαμβάνει μια σύνοψη της πολυεθνικής επιχείρησης, παρουσιάζοντας τη φύση δραστηριοτήτων σε παγκόσμιο επίπεδο της πολυεθνικής εταιρείας, τις γενικότερες πολιτικές ενδοομιλικής τιμολόγησης και την κατάσταση σε παγκόσμιο επίπεδο του εισοδήματος του ομίλου, ώστε να βοηθούνται οι φορολογικές αρχές στις αξιολογήσεις και κρίσεις τους. Χωρίς να απαιτείται η παρουσίαση αναλυτικών πληροφοριών, ο βασικός φάκελος πρέπει να περιέχει πληροφορίες σχετικά με σημαντικές συμφωνίες του ομίλου, άυλα πάγια μεγάλης ουσίας και σημαντικές συναλλαγές. Και πάλι μεγάλη σημασία διαδραματίζει η κρίση του φορολογούμενου στις παρουσιαζόμενες πληροφορίες, έχοντας πάντα κατά νου ότι ο master file αποτελεί μια σύνοψη των παγκόσμιων πολιτικών και λειτουργιών του ομίλου, που απευθύνεται στις φορολογικές αρχές.

Οι απαιτούμενες πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνονται μπορούν κατηγοριοποιηθούν σε πέντε βασικές ενότητες και είναι (1) η οργανωτική δομή του ομίλου, (2) μια περιγραφή των επιχειρήσεων του ομίλου, (3) τα κατεχόμενα άυλα πάγια, (4) οι ενδοομιλικές χρηματοοικονομικές δραστηριότητες και (5) πληροφορίες σχετικές με την φορολογική και οικονομική θέση του ομίλου.

Ο εθνικός φάκελος, σε αντίθεση με τον βασικό φάκελο περιλαμβάνει αναλυτικές πληροφορίες για συγκεκριμένες ενδοομιλικές συναλλαγές και έρχεται να συμπληρώσει τον βασικό. Τα δεδομένα που περιλαμβάνει συμπληρώνουν τον master file και βοηθούν στο να διαβεβαιωθούν οι ρυθμιστικές αρχές, πως οι ενδοομιλικές συναλλαγές μέσα σε ένα συγκεκριμένο κράτος γίνονται με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων και διαμορφώνεται σωστά η φορολογητέα ύλη. Ο εθνικός φάκελος επικεντρώνεται όπως προαναφέρθηκε, σε πληροφορίες σχετικές με την ανάλυση των ενδοομιλικών συναλλαγών που πραγματοποιούνται σε ένα συγκεκριμένο κράτος. Περιέχει στοιχεία για συναλλαγές ανάμεσα σε μια επιχείρηση που εδρεύει στην χώρα εξέτασης του φακέλου και σε μια συνδεδεμένη επιχείρηση σε διαφορετική χώρα. Τα περικλειόμενα στο φάκελο στοιχεία μπορεί να αφορούν χρηματοοικονομικές πληροφορίες σχετιζόμενες με τις συναλλαγές, την ανάλυση συγκρισιμότητας καθώς και ανάλυση για το τρόπο επιλογής και εφαρμογής της κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης.

Η αναφορά - έκθεση ανά χώρα περιέχει συνολικές πληροφορίες για την κατανομή του εισοδήματος του ομίλου και των αντίστοιχων φόρων σε σύνολο σε παγκόσμιο επίπεδο. Πρέπει να περιλαμβάνει ακόμα μια λίστα με όλες τις θυγατρικές του ομίλου και τη φορολογική έδρα τους (σε περίπτωση που αυτή είναι διαφορετική από τη φυσική έδρα τους), καθώς και στοιχεία για το τομέα δραστηριοποίησης της κάθε θυγατρικής. Η έκθεση αυτή αξιοποιείται από τις αρχές κυρίως σε περιπτώσεις ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών μεγάλου βεληνεκούς και έχει βασικό στόχο την αποφυγή περιπτώσεων φοροαποφυγής (tax evasion), καθώς και τη συνεργασία μεταξύ των κρατών προς το σκοπό αυτό.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει η έρευνα των Lohse, Theresa Riedel, Nadine (2012) που με ένα δείγμα πληθυσμού παρμένο από ευρωπαϊκές χώρες και αναπτύσσοντας στατιστικές μεθόδους, προσπάθησαν να διαπιστώσουν κατά πόσο οι νομοθετικές και διοικητικές ρυθμίσεις για συγκεκριμένο documentation και ευρύτερο ρυθμιστικό πλαίσιο μέσα στην Ε.Ε. επηρέασαν τον όγκο των ενδοομιλικών συναλλαγών. Ξεκινώντας από την αφετηρία, πως το transfer pricing πλέον αποτελεί τον πλέον ενδεδειγμένο τρόπο για μεταφορά κερδών και εισοδημάτων διαπιστώνουν πως όσο πιο αυστηρές οι ανάγκες για τεκμηρίωση των συναλλαγών και των γνωστοποιήσεων τόσο πιο περιορισμένος εμφανίζεται ο όγκος συναλλαγών. Ακόμα, όσο πιο αυστηρό το πλαίσιο που τίθεται τόσο αυτό αποτελεί αντικίνητρο για την μεταφορά κερδών και εισοδημάτων. Παρότι λοιπόν,

αρκετοί πόροι οικονομικοί και μη απορροφούνται και από πλευράς επιχειρήσεων αλλά και από πλευράς φορολογικών αρχών, το εξειδικευμένο και πιο απαιτητικό πλαίσιο τεκμηρίωσης και γνωστοποιήσεων κρίνεται απαραίτητο για το περιορισμό της φοροαποφυγής και τη χρηστή διαχείριση των ενδοομιλικών συναλλαγών.³⁶

Στα ίδια συμπεράσματα καταλήγουν με έρευνα τους και οι Theresa Zinn, Patricia Hofmann (2015), καθώς αναγνωρίζουν πως η εισαγωγή και η αυστηροποίηση των κανόνων που ρυθμίζουν τις ενδοομιλικές συναλλαγές συνδέονται άμεσα με μικρότερης κλίμακας μεταφορά εισοδήματος και κερδών που σκοπό έχει τον φοροαποφυγή (tax evasion). Η έρευνα τους είχε ως σκοπό να αξιολογήσει το πλαίσιο γνωστοποιήσεων και ελέγχου, καθώς και να επιβεβαιώσει ή να διαψεύσει τους επικριτές της εν λόγω νομοθεσίας. Οι τελευταίοι καταλογίζουν μεγάλη απορρόφηση πόρων για τις ανάγκες εξυπηρέτησης του υπάρχοντος πλαισίου documentation, προκρίνουν άλλες μεθόδους (π.χ. formula apportionment) για τις ανάγκες ελέγχου των φορολογικών αρχών. Σε κάθε περίπτωση, η αξιολόγηση των ερευνητών είναι θετική και το ισοζύγιο κατανομής πόρων και περιορισμού του κακόβολου transfer pricing θετικό.³⁷

Κλείνοντας την υποενότητα, αξίζει να αναφερθούμε και σε μια ακόμα ερευνητική προσπάθεια, αυτή των Becker Johannes και Clemens Fuest. Σε μερική αντίθεση με τα αποτελέσματα των ερευνητών που παραθέσαμε παραπάνω, με βάση την οικονομετρική μελέτη τους κατέληξαν στο συμπέρασμα, πως ίσως οι φορολογικές αρχές των κρατών να έχουν και θετικά να αποκομίσουν αν επιτρέψουν ένα μικρό μέρος των πολυεθνικών εισοδημάτων, να μεταφερθούν σε φορολογικούς παραδείσους. Όσο παράδοξο και αν ακούγεται οι ερευνητές οδηγήθηκαν στο συμπέρασμα, πως αν επιτραπούν κάποια εισοδήματα να μεταφερθούν στις χώρες αυτές, αυτές θα αντιδράσουν με αύξηση της φορολογίας. Το αντίθετο θα συμβεί με την επιβολή ακόμα περισσότερων περιορισμών στο transfer pricing, προκαλώντας έτσι ακόμα μεγαλύτερο φορολογικό ανταγωνισμό. Επιτρέποντάς δηλαδή τις ανταγωνίστριες φορολογικά χώρες να συμμετάσχουν στην φορολογική βάση, οι λεγόμενες residence countries διατηρούν και αυξάνουν

³⁶ Lohse, Theresa, and Nadine Riedel. The impact of transfer pricing regulations on profit shifting within European multinationals. No. 61-2012. FZID Discussion paper, 2012.

³⁷ Riedel, Nadine, Theresa Zinn, and Patricia Hofmann. "Do transfer pricing laws limit international income shifting? Evidence from Europe." University of Bochum, CESinfo Munich, DIW Berlin, NoCet & Oxford University CBT (2015).

τα εισοδήματα τους από την εταιρική φορολογία. Το τελευταίο μπορεί να συμβεί και με πιο αυστηρές πολιτικές ενδοομιλικών συναλλαγών, κάτι που σύμφωνα με τους ερευνητές όμως θα διογκώσει τον φορολογικό ανταγωνισμό.³⁸

4.2.1 Διευκρινίσεις επι των ελληνικών πραγμάτων

Όπως είπαμε, η ελληνική φορολογική διοίκηση έχει λάβει τη δημοσιευμένη έκθεση του ΟΑΣΑ ως αφετηρία για να ορίσει το πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών. Εν πολλοίς έχει υιοθετήσει το προτεινόμενο σχέδιο που περιεγράφηκε παραπάνω. Επιπρόσθετα όμως, αξίζει να δούμε κάποιες σημαντικές επισημάνσεις για τα πράγματα που ισχύουν εντός ελληνικής επικράτειας. Η συγκεκριμένα εργασία έχει ως αφετηρία και σκοπό να εξετάσει τα δεδομένα σε πιο διεθνοποιημένη βάση και όχι να επικεντρωθεί στα ελληνικά πράγματα ή εν γένει σε δεδομένα που αφορούν εκάστοτε συγκεκριμένες συνθήκες. Παρόλα αυτά στο σημείο αυτό κρίνεται χρήσιμο να δοθούν μερικές επισημάνσεις επι του ελληνικού πλαισίου.

Αρχικά, αξίζει να σημειωθεί πως με την ΠΟΛ.1097 / 09.04.2014 απαλλάσσονται από την υποχρέωση τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών όσοι διαζευκτικά (α) οι συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών τους ανέρχονται σε μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ετησίως και αθροιστικός όταν ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ «ανά φορολογικό έτος» ή (β) οι εξεταζόμενες συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται σε μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ ετησίως και αθροιστικός, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ «ανά φορολογικό έτος». Για την εφαρμογή των προηγούμενων περιπτώσεων α' και β', ως κύκλος εργασιών, σε περίπτωση ομίλου, λαμβάνεται το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ: ι) των ακαθαρίστων εσόδων του υπόχρεου όπως αυτά προκύπτουν σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και ιι) του ποσού κατά το οποίο συμβάλλει ο υπόχρεος στα ακαθάριστα έσοδα του ενοποιημένου ισολογισμού του ομίλου σύμφωνα με τις αρχές και κανόνες των Δ.Π.Χ.Α. Σε περίπτωση μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα αυτή θα πρέπει να διαθέτει στον έλεγχο και τα στοιχεία του κεντρικού της στην αλλοδαπή που να αποδεικνύουν το ύψος των μεταξύ τους συναλλαγών και των ακαθαρίστων εσόδων της.»³⁹

³⁸ Becker, Johannes, and Clemens Fuest. "Transfer pricing policy and the intensity of tax rate competition." *Economics Letters* 117.1, σελ 6-7, (2012):

³⁹ <https://www.taxheaven.gr/circulars/18564/pol-1097-9-4-2014>

Έτσι, με μια προσαρμογή στην ελληνική πραγματικότητα των μικρομεσαίων επιχειρήσεων ο Έλληνας νομοθέτης εξαιρεί εταιρείες με μικρό όγκο ενδοομιλικών συναλλαγών από την υποχρέωση τεκμηρίωσης, εξοικονομώντας παράλληλα τους πόρους που αυτές θα έπρεπε να διαθέσουν. Αξίζει να παρατεθεί αυτούσιου το κείμενο της ΠΟΛ.1144 / 15.5.2014 για το περιεχόμενο των φακέλων τεκμηρίωσης:

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

α. Βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης

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

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

ββ) 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,

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

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

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

(ii) της ροής των τιμολογίων και

(iii) του ύψους των συναλλαγών

εε) 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,

στστ) την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, εμπορικές ονομασίες, τεχνογνωσία, κλπ.) και την πληρωμή ή είσπραξη δικαιωμάτων,

ζζ) μια περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής του που να επεξηγεί την τήρηση της αρχής της ανοιχτής αγοράς (Arm’s Length Principle) στις ενδοομιλικές συναλλαγές,

ηη) 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,

θθ) περιγραφή των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους, με πρόσωπα που ο υπόχρεος κατέστη συνδεδεμένος ή διακόπηκε η σχέση σύνδεσης εντός του ιδίου φορολογικού έτους, πριν την σύνδεση ή μετά τη διακοπή προκειμένου να παρέχεται η δυνατότητα, εάν πληρούν τα κριτήρια συγκρισιμότητας, να χρησιμοποιηθούν ως συγκριτικά στοιχεία.

β. Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης

Ο «Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης» περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

αα) λεπτομερή περιγραφή του υπόχρεου και της στρατηγικής του, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,

ββ) λεπτομερή περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών η οποία περιλαμβάνει:

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

ii) τη ροή των τιμολογίων

iii) το ύψος των συναλλαγών

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

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

γγ) συγκριτική ανάλυση, ήτοι:

i) χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων και των υπηρεσιών, καθώς και συναφείς πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά και/ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον διατίθενται. Ειδικοί παράγοντες πρέπει να ληφθούν υπόψη προκειμένου να δικαιολογηθεί η συγκρισιμότητα των άυλων περιουσιακών στοιχείων και η σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή όπως: τα αναμενόμενα οφέλη, γεωγραφικοί περιορισμοί, μεταβίβαση δικαιωμάτων αποκλειστικότητας ή όχι, συμμετοχή του αποκτώντος στις μελλοντικές εξελίξεις

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

iii) συμβατικοί όροι,

- iv) οικονομικές συνθήκες και
- v) ειδικές στρατηγικές της επιχείρησης
- δδ) επεξήγηση για την επιλογή και τον τρόπο εφαρμογής της/των μεθόδου/ων καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών,
- εε) περιγραφή της εφαρμογής της πολιτικής του υπόχρεου σχετικά με το καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών,
- στστ) 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,
- ζζ) δικαιολόγηση του τρόπου υπολογισμού της αναπροσαρμογής, όταν ο υπόχρεος αναπροσαρμόζει τα φορολογητέα κέρδη του προκειμένου να συμμορφωθεί με την αρχή των ίσων αποστάσεων,
- ηη) περιγραφή και λεπτομερή αιτιολόγηση τυχόν προσαρμογών που έχουν γίνει για την επίτευξη συγκρισιμότητας,
- θθ) 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,
- ιι) διάγραμμα ροής των συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων και των έκτακτων,
- κκ) αντίγραφα των συμβάσεων που διέπουν τις υπό τεκμηρίωση συναλλαγές.’’

Βλέπουμε λοιπόν, πως οι ελληνικές αρχές προσαρμοσμένες τα ευρωπαϊκά και παγκόσμια δεδομένα έχουν υιοθετήσει σχεδόν αυτούσιες το πλαίσιο του ΟΑΣΑ στην τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Σε μεγάλο βαθμό, οι παραπάνω ρυθμίσεις μπορούμε να πούμε πως αποτελούν μια χρυσή τομή μεταξύ των πληροφοριών που δύνανται να παρέχουν οι φορολογούμενοι και των στοιχείων που επιθυμούν οι φορολογικές διοικήσεις για να ικανοποιήσουν τις ανάγκες ελέγχου.

4.3 Προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (APA – Advanced Pricing Arrangement)

Σύμφωνα με τα όσα παραθέτει ο ΟΑΣΑ στην έκθεση του *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations του 2017* η προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι μια συμφωνία μεταξύ επιχείρησης και φορολογικής αρχής, που ρυθμίζει πριν τη πραγματοποίηση ενδοομιλικών συναλλαγών, ένα σύνολο κριτηρίων (μέθοδος

τεκμηρίωσης, πιθανές απαιτούμενες προσαρμογές μεταξύ ελεγχόμενης και ανεξάρτητης συναλλαγής κ.α.) για τον υπολογισμό της ενδοομιλικής τιμής για μια συγκριμένη χρονική περίοδο. Η διαδικασία της APA έχει ως αφετηρία τον φορολογούμενο και απαιτεί διαπραγματεύσεις ανάμεσα στο φορολογούμενο, ένα ή παραπάνω συνδεδεμένα μέρη και μια ή παραπάνω φορολογικές διοικήσεις. Σκοπός τους είναι προλάβουν ζητήματα γύρω από την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών και να ενισχύσουν την λειτουργία των νομικών, διοικητικών και φορολογικών μηχανισμών.

Η αξιοπιστία κάθε προβλέψεως που περιλαμβάνεται σε μια APA εξαρτάται και από τη φύση της πρόβλεψης και από τις κριτικές υποθέσεις πάνω στις οποίες βασίζεται η πρόβλεψη. Για παράδειγμα, πολύ εύστοχα η έκθεση του ΟΑΣΑ παραθέτει το παράδειγμα, πως δεν θα ήταν λογικό να προβλεφθεί σε βάθος τριετίας, πως το επιτόκιο δανεισμού ανάμεσα σε εταιρείες του ίδιου ομίλου θα παραμείνει 6% σταθερά. Αντίθετα, θα ήταν πολύ πιο εύλογο να προβλεφθεί πως το επιτόκιο θα παραμείνει το άθροισμα του LIBOR συν ένα εύλογο ποσοστό.

Οι APA διαχωρίζονται σε μονομερής και πολυμερής. Στο πεδίο εφαρμογής της πρώτης τα συνδεδεμένα μέρη αποτελούν η αιτούσα επιχείρηση και η αρμόδια αρχή που εξετάζει την αίτηση προέγκρισης. Στην περίπτωση πολυμερών APA εμπλέκονται οι φορολογικές αρχές περισσότερων του ενός κρατών και όχι η αιτούσα επιχείρηση ή κάποιο συνδεδεμένο μέρος της, οι οποίοι έχουν την επιλογή να αποδεχτούν ή να απορρίψουν την APA.

Σημαντικό είναι να τονιστεί εδώ, πως χώρες οι οποίες επιτρέπουν τη χρήση μονομερών APA μεταξύ των ιδίων και του φορολογούμενου επηρεάζουν ταυτόχρονα και τις φορολογικές υποχρεώσεις του ενδιαφερόμενου προσώπου και σε τρίτες χώρες. Έτσι καλό θα ήταν σε τέτοιες περιπτώσεις, οι διοικήσεις ενδιαφερομένων κρατών να ενημερώνονται όσο το δυνατόν πιο σύντομα. Σε περίπτωση τώρα που οποιοδήποτε θέμα προκύψει κατά την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών και σχετίζεται και με κάποια τρίτη χώρα, εκτός της μονομερούς συμφωνίας, συνίσταται η φορολογική αρχή που σύναψε την APA να είναι ευέλικτη σε οποιαδήποτε προσαρμογή προταθεί από φορολογική αρχή άλλου ενδιαφερόμενου κράτους. Χαρακτηριστικό είναι πως πολλές φορολογικές αρχές δεν δίνουν καν τη δυνατότητα για σύναψη

μονομερών συμφωνιών και προωθούν μόνο τις διμερές η πολυμερές συμφωνίες. Η λογική αυτή κρίνεται ίσως και η πιο βέλτιστη καθώς αποφεύγει περιπτώσεις διπλής φορολόγησης.

Βασικό πλεονέκτημα των συμφωνιών προέγκρισης είναι η εξάλειψη της αβεβαιότητας από πλευράς κυρίως του φορολογούμενου, καθώς μπορεί να προβλέψει αξιόπιστα τις φορολογικές του υποχρεώσεις (που σχετίζονται με transfer pricing) σε παγκόσμια βάση. Με τη σειρά της η σιγουριά που παρέχεται στον φορολογούμενο βοηθά το επενδυτικό κλίμα, προωθεί την επικοινωνία μεταξύ αρχών και φορολογουμένων σε μια πιο ήρεμη βάση και όχι κατά τη διάρκεια κάποιου ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εξοικονομεί σημαντικούς πόρους, τόσο για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις όσο και για τις ρυθμιστικές αρχές, καθώς δεν τις βάζει σε μια εκ των υστέρων ανταγωνιστική αντιπαραβολή. Καταληκτικά και όσον αφορά τα πλεονεκτήματα, με την χρήση των APA είναι βέβαιο πως αποφεύγονται περιπτώσεις διπλής φορολογίας αλλά και ότι δεν αποκρύπτεται φορολογητέα ύλη, καθώς έχουμε εκτενή συνεργασία κρατών.

Αρκετά μειονεκτήματα γεννούνται στον αντίποδα, ιδιαίτερα σε περιπτώσεις μονομερών APA. Συχνό φαινόμενο είναι να υπάρχουν διχογνωμίες μεταξύ των κρατών για τη διαμόρφωση της φορολογικής βάσης, τις προσαρμογές που απαιτούνται πάνω στις συμβάσεις με γνώμονα πάντα την αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Ακόμα, είναι σημαντικό είτε πρόκειται για μονομερή είτε για πολυμερές συμφωνίες να παραμένουν ευέλικτες, καθώς μια στατική συμφωνία επειδή εμπεριέχει πρόβλεψη είναι πιθανόν σε συνθήκες που μεταβάλλονται να μην εξυπηρετεί την αρχή των ίσων αποστάσεων στο μέλλον.

4.3.1 Προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και ελληνική νομοθεσία

Ως μια δυναμική και πολύ χρήσιμη διαδικασία, αξίζει να εξετάσουμε λίγο παραπάνω το πλαίσιο των APA, όσον αφορά τα ελληνικά πράγματα. Σε μεγάλο βαθμό βέβαια ακολουθούνται οι διεθνείς πρακτικές στο ρυθμιστικό πλαίσιο και με την ίδια λογική που περιεγράφηκε παραπάνω.

Ήδη από το 1994, και όπως αυτό προστέθηκε αργότερα στον Ν.4110/2013, θεσπίστηκε για πρώτη φορά και στην ελληνική έννομη τάξη η δυνατότητα προέγκρισης της μεθοδολογίας

συγκεκριμένων μελλοντικών ενδοομιλικών συναλλαγών. Σήμερα οι διατάξεις του άρθρου 22 Κ.Φ.Δ., προβλέπουν στην ελληνική φορολογική νομοθεσία τον θεσμό της σύναψης Συμφωνιών Προκαθορισμένων Τιμολογήσεων ή με τον διεθνή όρο “Advance Pricing Arrangements” (APAs), ως μία πρακτική εκ των προτέρων σύναψης συμφωνίας τιμολόγησης με την Φορολογική Διοίκηση, με απώτερο στόχο την αποτροπή δαπανηρών και χρονοβόρων φορολογικών ελέγχων ή και δικαστικών διενέξεων.

Με άλλα λόγια, στην λογική που περιεγράφηκε και παραπάνω, πρόκειται για μια συμφωνία μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικών διοικήσεων, που συνάπτεται πριν από την πραγματοποίηση των ενδοομιλικών τους συναλλαγών, δυνάμει της οποίας προσδιορίζεται εκ των προτέρων ο ειδικότερος τρόπος τιμολόγησης αυτών σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων για ορισμένο χρονικό διάστημα, και η οποία αποτελεί μάλλον τον βασικότερο τρόπο για να τελειώσει μία διαφορά γύρω από θέματα ενδοομιλικής τιμολόγησης πριν καν αυτή αρχίσει.⁴⁰ Αντικείμενο, δε, της προέγκρισης σύμφωνα με την ρητή επιταγή του άρθρου 22 Κ.Φ.Δ. αποτελεί το ενδεδειγμένο σύνολο κριτηρίων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης. Από τα παραπάνω είναι εμφανής ο προληπτικός χαρακτήρας που διακατέχει τις συμφωνίες προέγκρισης, στο πλαίσιο των οποίων η τιμολόγηση μίας συναλλαγής με συνδεδεμένο μέρος εξετάζεται κατά βάση πριν αυτή πραγματοποιηθεί και σίγουρα πριν δημιουργηθεί οποιαδήποτε διαφωνία γύρω απ’ αυτή.

Όσον αφορά, ειδικότερα, στη διαδικασία που ακολουθείται σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο για την προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, τούτη περιγράφεται λεπτομερώς στο άρ. 22 Κ.Φ. Αρμόδια για την εξέταση των σχετικών αιτήσεων είναι η Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων. Όλη η διαδικασία αποτελείται από τρία στάδια, την προκαταρκτική διαβούλευση που είναι προαιρετικού χαρακτήρα, την κύρια διαβούλευση και την έκδοση τελικής απόφασης. Μολονότι το αίτημα για προκαταρκτική διαβούλευση είναι προαιρετικό, αποδεικνύεται στην πραγματικότητα η σημασία του, δεδομένου ότι σε αυτό το στάδιο εκτιμώνται οι πιθανότητες αποδοχής της αίτησης προέγκρισης.⁴¹ Ακολουθεί το στάδιο της κύριας διαβούλευσης που ξεκινά

⁴⁰Φωτόπουλος Ι., Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ερμηνεία Ν.4174/2013, σελ.325, 2018

⁴¹ Φωτόπουλος Ι., Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ερμηνεία Ν.4174/2013, σελ.550, 2018

με την υποβολή αίτησης προέγκρισης. Επόμενα στάδια στη διαδικασία προέγκρισης αποτελούν η αξιολόγηση της υποβληθείσας αίτησης, καθώς και η σύνταξη «εγγράφου διατύπωσης θέσεων», το οποίο περιλαμβάνει τα πορίσματα και τις προτάσεις της Φορολογικής Διοίκησης. Το έγγραφο κοινοποιείται στον αιτούντα και, στην περίπτωση που πραγματοποιούνται διαβουλεύσεις και με αλλοδαπές φορολογικές αρχές, κοινοποιείται και σε αυτές. Η φορολογική διοίκηση, δε, ενημερώνει τον αιτούντα για την πορεία των συζητήσεων με τις αλλοδαπές φορολογικές αρχές και εφόσον η αλλοδαπή αρχή δηλώσει ότι δεν επιθυμεί την σύναψη συμφωνίας προέγκρισης, τότε η διαδικασία τερματίζεται. Εάν, όμως, οι διαπραγματεύσεις επιφέρουν καρπούς, ορίζεται ημερομηνία συνάντησης με τον αιτούντα, με απώτερο σκοπό την επίτευξη συναίνεσης σχετικά με το περιεχόμενο της προέγκρισης. Τέλος, σε περίπτωση επίτευξης συναίνεσης των μερών, συντάσσεται και υπογράφεται «Πρακτικό Αποδοχής Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης» και εντός είκοσι ημερών η αρμόδια υπηρεσία εκδίδει την απόφαση επί της αίτησης προέγκρισης μεθοδολογίας, η οποία κοινοποιείται στον αιτούντα μαζί με αντίγραφο του Πρακτικού.⁴²

Η διάρκεια ισχύος της απόφασης προέγκρισης δεν δύναται να υπερβαίνει συνολικά τα τέσσερα έτη και δεν μπορεί να ανατρέξει στο προηγούμενο φορολογικό έτος απ' αυτό που υποβλήθηκε η αίτηση. Βέβαια, επειδή η απόφαση προέγκρισης δημιουργεί υποχρεώσεις για τον αιτούντα-φορολογούμενο, ο τελευταίος υποχρεούται να υποβάλλει ετήσια έκθεση συμμόρφωσης προς τους όρους και τις προϋποθέσεις της απόφασης προέγκρισης για κάθε φορολογικό έτος. Σε περίπτωση, δε, μη υποβολής της έκθεσης συμμόρφωσης η απόφαση προέγκρισης ακυρώνεται από το φορολογικό έτος, το οποίο αφορά η παραληφθείσα έκθεση συμμόρφωσης. Τέλος, η απόφαση προέγκρισης μπορεί να αναθεωρηθεί, ανακληθεί ή να ακυρωθεί μόνο στις περιπτώσεις που περιοριστικά αναφέρονται στις παρ. 5, 6 και 7 του άρ. 22 Κ.Φ.Δ.

Η προέγκριση μεθοδολογίας της ενδοομιλικής τιμολόγησης αποτελεί ένα σύγχρονο φορολογικό εργαλείο αφού στηρίζεται κατά κύριο λόγο στην βέλτιστη συνεργασία μεταξύ φορολογουμένης επιχείρησης και Φορολογικής Διοίκησης. Απώτερος στόχος της φαίνεται να είναι η πρόληψη⁴³ και όχι η καταστολή, ενισχύοντας τοιουτοτρόπως τον διάλογο και την

⁴² Φωτόπουλος Ι., Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ερμηνεία Ν.4174/2013, σελ.551-557, 2018

⁴³ Φωτόπουλος Ι., Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ερμηνεία Ν.4174/2013, σελ.543, 2018

συνεννόηση μεταξύ φορολογουμένων επιχειρήσεων και φορολογικών Αρχών. Παράλληλα, η δυσκαμψία που εν γένει διέπει την ελληνική Δημόσια Διοίκηση φαίνεται –εκ πρώτης όψews τουλάχιστον – να υποχωρεί μπροστά στην διαδικασία προέγκρισης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, δεδομένου ότι πρόκειται για μία διαδικασία που στηρίζεται σε διαπραγματεύσεις και εκατέρωθεν υποχωρήσεις. Άλλωστε, τα προτερήματά της για αμφοτέρως τις πλευρές είναι προφανή, αφού όχι μόνο επιτυγχάνεται μεγαλύτερο επίπεδο ασφάλειας, μειώνεται η πιθανότητα διπλής φορολόγησης και κατ’ επέκταση, μπορεί να αποφευχθεί πιθανότητα αντιδικίας ενώπιον των δικαστικών αιθουσών, αλλά και αποφεύγονται οι χρονοβόροι και δαπανηροί φορολογικοί έλεγχοι, ενώ ταυτόχρονα ενισχύεται η διαφάνεια.⁴⁴ Τέλος, δεν κρίνεται αμελητέα η δυνατότητα που δίνεται στις επιχειρήσεις μέσω της προέγκρισης της μεθοδολογίας των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους, να γνωρίζουν επ’ ακριβώς τις μελλοντικές τους φορολογικές υποχρεώσεις, να κάνουν μακροχρόνιο σχεδιασμό της επενδυτικής τους πολιτικής, μειώνοντας συγχρόνως και το κόστος συμμόρφωσης για όλα τα εμπλεκόμενα μέρη.

Ωστόσο, παρά τα οφέλη της παραπάνω διαδικασίας, μέχρι το τέλος του 2014 είχαν υποβληθεί μόνο τρεις (3) αιτήσεις για έγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης. Για το έτος 2015, δεν υπάρχουν επίσημα στοιχεία αναφορικά με τον αριθμό των αιτήσεων προέγκρισης μεθοδολογίας της ενδοομιλικής τιμολόγησης που κατατέθηκαν, καθώς η Γ.Γ.Δ.Ε. και νυν Α.Α.Δ.Ε. στην απολογιστική έκθεση του έτους 2015 αρκείται στην διαπίστωση ότι «Εξετάστηκαν αιτήσεις και εκδόθηκαν αποφάσεις για Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης», ενώ μέχρι τις αρχές του 2016 οι αιτήσεις εξακολουθούσαν να είναι ελάχιστες⁵⁴. Το 2017 αξιολογήθηκαν από την αρμόδια Υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε. μόλις εννέα (9) αιτήματα προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, για δύο (2) τουλάχιστον από τα οποία εκδόθηκε απόφαση από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 55. Το 2018, τέλος, αξιολογήθηκαν δεκατέσσερα (14) αιτήματα προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, πλην όμως εκδόθηκαν, τελικά, μόνο δύο (2) αποφάσεις επ’ αυτών⁵⁶. Από τις παραπάνω αναφορές φαίνεται πως σιγά-σιγά η δυσπιστία των φορολογουμένων απέναντι στις Φορολογικές Αρχές αρχίζει να υποχωρεί, καθώς χρόνο με τον χρόνο κατατίθενται ολοένα και περισσότερες αιτήσεις για την προέγκριση της μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης. Μένει, τελικά, να δούμε πως η οικονομική κρίση σε

⁴⁴ Θεοχαροπούλου Ε., Φορολογική Διαφάνεια και Ανταλλαγή πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, σελ.92, 2016

συνδυασμό με τα υψηλά πρόστιμα που απειλούνται θα επηρεάσουν τις επιχειρήσεις και τον τρόπο που αυτές αντιμετωπίζουν την γενικότερη λειτουργία της προέγκρισης μεθοδολογίας της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Σημαντική ήταν λοιπόν, η θεσμοθέτηση της Προέγκρισης Μεθοδολογίας των ενδοομιλικών συναλλαγών, διαδικασία, η οποία παρουσιάζει σημαντικά πλεονεκτήματα τόσο για τις φορολογούμενες επιχειρήσεις όσο και για την φορολογική Διοίκηση. Παρά, όμως, τα σημαντικά οφέλη της, παρατηρείται ότι οι επιχειρήσεις εξακολουθούν να φαίνονται δύσπιστες απέναντι στον νέο αυτό μηχανισμό, καθώς μολονότι οι αιτήσεις προέγκρισης μεθοδολογίας βαίνουν ολοένα και αυξανόμενες, εξακολουθούν να παραμένουν ελάχιστες.

4.4 Συναλλαγές με άυλα περιουσιακά στοιχεία (Intangibles)

Ξεχωριστής αναφοράς και ανάλυσης χρήζει η ενδοομιλική τιμολόγηση άυλων περιουσιακών στοιχείων σε συνάρτηση με την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων. Η σημαντικότητα τους έχει εκτιναχθεί τις τελευταίες δεκαετίες σε πολλούς τομείς του επιχειρείν και πλέον διαδραματίζουν πολύ σημαντικό ρόλο στην λειτουργία και επιτυχία των εταιρειών. Ενδεικτικό είναι και πως ο ΟΑΣΑ αφιερώνει ένα ολόκληρο κεφάλαιο στην έκθεση του, για να δώσει αναλυτικές οδηγίες για τη μεταχείριση συναλλαγών που εμπλέκουν άυλα περιουσιακά στοιχεία. Το ποιες τιμές θεωρούνται arm's length σε συναλλαγές άυλων παγίων έχει πλέον γίνει αντικείμενο ευρείας συζήτησης και προβληματισμού.

Η κατανόηση των κύριων ζητημάτων της ενδοομιλικής τιμολόγησης και των πρακτικών ζητημάτων που μπορεί να προκύψουν, όταν πραγματεύονται άυλα περιουσιακά στοιχεία, είναι πολύ σημαντική και για τις φορολογικές αρχές για την διασφάλιση της ακεραιότητας της φορολογητέας ύλης και τη μη διάβρωση της μέσα από συναλλαγές που δεν γίνονται σε τιμές αρχής ίσων αποστάσεων και άυλα στοιχεία που αναπτύσσονται και δεν έχουν αποτιμηθεί σωστά.

Οι βασικότεροι παράγοντες για τους οποίους η τεκμηρίωση και ο έλεγχος ενδοομιλικών συναλλαγών άυλων περιουσιακών στοιχείων καθίσταται πιο δύσκολη και εξεζητημένη παρατίθενται παρακάτω :

- Η έλλειψη πληροφοριών για ανεξάρτητες συναλλαγές, όμοιες με τις υπό εξέταση συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.
- Η συχνά μοναδική φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων.
- Η κατοχή και / ή η χρήση τους από διάφορα συνδεδεμένα μέρη του ομίλου.
- Η δυσκολία υπολογισμού της απόδοσης και συνεισφοράς κάθε άυλου περιουσιακού στοιχείου στο εισόδημα του ομίλου.
- Το γεγονός πως διάφορα μέρη της πολυεθνικής επιχείρησης μπορεί να έχουν ανάμειξη στην συντήρηση, ανάπτυξη προστασία και εκμετάλλευση του άυλου στοιχείου, και σε βαθμό ενοποίησης που δεν συναντάται μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών.
- Το γεγονός πως κάποιο συνδεδεμένο μέρος ενδέχεται να συνεισφέρει στην κεφαλαιοποίηση του στοιχείου σε οικονομικές χρήσεις που τα μέρη δεν είχαν συναλλαγές.⁴⁵

Είναι σημαντικό να ορίσουμε τι αποτελεί άυλο περιουσιακό στοιχείο. Έτσι, ο ορισμός που ακολουθεί το διεθνές πλαίσιο αναφέρει πως “άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι κάτι το οποίο δεν έχει φυσική διάσταση, δεν είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, μπορεί να είναι αντικείμενο κατοχής και να χρησιμοποιηθεί για εμπορικούς σκοπούς στις δραστηριότητες μιας επιχείρησης και η χρήση του οποίου σε ανεξάρτητες συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων θα είχε ποσοτικοποιηθεί σε όρους ελεύθερης αγοράς”. Κάποια συχνά απαντώμενα άυλα περιουσία στοιχεία στις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι οι πατέντες ευρεσιτεχνίας, εξειδικευμένες γνώσεις στην πραγματοποίηση εμπορικών συναλλαγών, εμπορικά σήματα, λογότυπα και γενικότερα εμπορικές ονομασίες, εξειδικευμένες κρατικές άδειες, το goodwill και συγκεκριμένες συνεργασίες. Φυσικά, στο πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών δεν ενδιαφέρει τόσο η λογιστική ή νομική ορολογία των άυλων στοιχείων, όσο το να συγκεκριμενοποιηθούν οι συνθήκες που θα διαμορφώνονταν στα πλαίσια της ελεύθερης αγοράς. Έτσι, άυλα περιουσιακά στοιχεία σημαντικά στο πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών μπορεί για σκοπούς λογιστικής απεικόνισης να μην αναγνωρίζονται ως άυλα. Παραδείγματος χάρη, δαπάνες που συνδέονται με την ανάπτυξη άυλων στοιχείων, όπως ενέργειες μάρκετινγκ και έξοδα έρευνας και ανάπτυξης,

⁴⁵ World Bank Group, Transfer Pricing and Developing Economies / A Handbook for policy makers and practitioners, σελ.213, 2016

πολλές φορές εξοδοποιούνται και δεν κεφαλαιοποιούνται και η αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν αποτυπώνεται στο ισοζύγιο. Παρόλα αυτά, τα άυλα αυτά στοιχεία ενδέχεται να δημιουργήσουν σημαντική οικονομική αξία στο πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών και να πρέπει να ληφθούν σοβαρά υπόψιν. Ακόλουθα, το ίδιο μπορεί να συμβαίνει και με αξία που δημιουργήθηκε από τον συνδυασμό άυλων παγίων, η οποία δεν έχει αποτυπωθεί στο ισοζύγιο αλλά πρέπει να ληφθεί υπόψιν για σκοπούς transfer pricing. Αυτό που είναι σημαντικό να καταγραφεί εδώ, είναι πως τα άυλα στοιχεία στο πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών δεν πρέπει να αναγνωρίζονται με βάση μόνο τη στενή λογιστική έννοια και τους φορολογικούς σκοπούς (κάτι που έχει αναγνωρισθεί ως αποσβέσιμο πάγιο ή έξοδο ίσως να χρήζει περεταίρω ερμηνείας).

Να διευκρινίσουμε ακόμα, πως δεν χρήζει κάθε άυλο στοιχείο ξεχωριστής αξιολόγησης και συμπερίληψής του σε μια ενδοομιλική συναλλαγή. Πιο συγκεκριμένα, είναι πιθανό σε μια συναλλαγή να αξιοποιηθεί ένα άυλο περιουσιακό το οποίο δεν φέρει κάποια μοναδικότητα. Για παράδειγμα, σε μια τέτοια συναλλαγή ένα άυλο το οποίο κατέχεται από παραπάνω από μια επιχειρήσεις και δεν συνεισφέρει προστιθέμενη αξία ή δεν δικαιολογεί κάποια ιδιαίτερη επιστροφή αξίας, δεν θα πρέπει να ληφθεί επαυξητικά και ξεχωριστά υπόψιν στην εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Σε μια ανάλυση ενδοομιλικών συναλλαγών που πραγματεύεται (και) άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι σημαντικό αυτά να αναγνωριστούν με σαφήνεια. Η λειτουργική ανάλυση πρέπει να ορίσει με ποιο τρόπο τα άυλα περιουσιακά στοιχεία προσθέτουν αξία στην εξεταζόμενη συναλλαγή, ποιοι οι κίνδυνοι που αναλήφθηκαν κατά την ανάπτυξη τους, ποια τα κόστη συντήρησης, βελτίωσης, εκμετάλλευσης και εξέλιξης τους και τον τρόπο με τον οποίο αλληλοεπιδρούν με τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης στην δημιουργία αξίας. Ας εξετάσουμε τώρα ποια είναι κατά σειρά τα ορθά βήματα στην τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών άυλων περιουσιακών στοιχείων :

- i. Αναγνώριση των άυλων στοιχείων που μεταφέρονται ή χρησιμοποιούνται στην ενδοομιλική συναλλαγή, με ιδιαίτερη έμφαση στους χρηματοοικονομικούς

κινδύνους που συνδέονται με την ανάπτυξη, συντήρηση, βελτίωσή, εκμετάλλευση και προστασία τους.

- ii. Κατανόηση των πλήρων όρων συναλλαγής με ιδιαίτερη έμφαση και προσοχή στην σωστή αναγνώριση **της νομικής ιδιοκτησίας** των άυλων, μέσα από συμβόλαια, νομικές άδειες και οτιδήποτε άλλο προσφέρει νομική κατοχύρωση. Για λόγους transfer pricing ως κάτοχος του περιουσιακού στοιχείου νοείται ο νομικά κατοχυρωμένος κάτοχος του. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται νομική αναγνώριση, ως κάτοχος του στοιχείου νοείται αυτός που με βάση τις συνθήκες και τις περιστάσεις ελέγχει την εκμετάλλευση του και έχει τη δυνατότητα να αποκλείσει τρίτους από τη χρήση του. Βέβαια, οι οδηγίες του ΟΑΣΑ αυστηρά υπαγορεύουν πως για την εύρεση των arm's length prices σε συναλλαγές που εμπλέκουν άυλα στοιχεία, κάθε συναλλασσόμενο μέρος πρέπει να ανταμειφθεί με βάση τη συνεισφορά του και τα ρίσκα που αναλαμβάνει ανάπτυξη, συντήρηση, βελτίωσή, εκμετάλλευση και προστασία των άυλων στοιχείων.
- iii. Πλήρη αναγνώριση και κατανόηση των συναλλασσόμενων μερών, των χρησιμοποιούμενων περιουσιακών στοιχείων και των κινδύνων διαχείρισης σχετιζόμενων με την ανάπτυξη, συντήρηση, βελτίωσή, εκμετάλλευση και προστασία των άυλων στοιχείων. Προσοχή πρέπει να δοθεί στο ποιες από αυτές τις ενέργειες έχουν εκχωρηθεί μέσω outsourcing σε άλλα συνδεδεμένα μέρη.
- iv. Εξέταση της συνέπειας μεταξύ των όρων συναλλαγής και της περιουσιακής κατάστασης των συναλλασσόμενων, με ιδιαίτερη έμφαση στην εξέταση του αν το μέρος που μεταβιβάζει το άυλο περιουσιακό στοιχείο ή το χρησιμοποιεί κατά την συναλλαγή έχει την οικονομική θέση να αναλάβει τους κινδύνους που πηγάζουν από την ανάπτυξη, συντήρηση, βελτίωσή, εκμετάλλευση και προστασία του.
- v. Καθορισμό των ενδοομικών τιμών τηρώντας την αρχήν των ίσων αποστάσεων, όπου είναι δυνατό με βάση τη συνεισφορά κάθε μέρους στην υπό έλεγχο συναλλαγή.

Στην ανάλυση των εν λόγω ενδοομικών συναλλαγών, ένα σημαντικό πρώτο βήμα είναι η αναγνώριση της νομικής ιδιοκτησίας που πηγάζει από συμβόλαια, συμφωνητικά, δημόσια

μητρώα και κάθε είδους έγγραφο που κατοχυρώνει ιδιοκτησία. Σε τέτοιου είδους συμβόλαια και έγγραφα είναι πιθανό να εντοπιστούν στοιχεία που να αφορούν τα ποσοστά ιδιοκτησίας άυλων στοιχείων στα πλαίσια ενός πολυεθνικού οργανισμού, το ποιο μέρος έχει αναλάβει την χρηματοδότηση και ανάπτυξη του στοιχείου και πως έχουν καταταμηθεί οι εργασίες συντήρησης, βελτίωσης, εκμετάλλευσης και εξέλιξης τους. Συνακόλουθα, μπορούν να εξαχθούν συμπεράσματα για το ποιες πρέπει να είναι οι arm's length τιμές στις συναλλαγές των μερών και ποιες οι αναμενόμενες εισροές ανάλογα με την συνεισφορά του καθενός. Σε περιπτώσεις που δεν υπάρχουν επίσημα στοιχεία για την εξαγωγή συμπερασμάτων ή τα πραγματικά γεγονότα αναιρούν το τι περιγράφουν τα έγγραφα, οδηγός προς την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων πρέπει να είναι σε κάθε περίπτωση τα αντικειμενικά γεγονότα.

Να τονίσουμε εδώ, πως αν και η αναγνώριση της νομικής ιδιοκτησίας είναι σημαντική, αυτή είναι μια ξεχωριστή διαδικασία από την αναζήτηση των ενδοομιλικών τιμών που συνάδουν με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Πιο συγκεκριμένα, αν και οι οικονομικές εισροές ανήκουν στο μέρος που κατέχει την νομική ιδιοκτησία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, σε περίπτωση που αυτό πέρα από την τιτλοφορία της ιδιοκτησίας δεν διενεργεί άλλες λειτουργίες, όπως είναι η χρήση παγίων και η ανάληψη ρίσκων, κατά τον διαμοιρασμό της αξίας που θα επιστρέψει η αξιοποίηση του παγίου, δεν θα λάβει τίποτε παραπάνω από αυτό που επιτάσσει η αρχή των ίσων αποστάσεων για την τιτλοφορία της ιδιοκτησίας (αν προβλέπεται κάτι).

Σε συνέχεια ανάλυσης αυτού του εξειδικευμένου και πολύ σημαντικού θέματος στα πλαίσια της ευρύτερης ερευνητικής μας προσπάθειας, αξίζει να δούμε ποιες είναι οι δυο κύριες κατηγορίες που περικλείουν άυλα περιουσιακά στοιχεία. Έτσι, πρώτον είναι οι συναλλαγές οι οποίες πραγματεύονται ως κύριο αντικείμενο αγοραπωλησίας άυλα στοιχεία ή δικαιώματα πάνω σε αυτά και συναλλαγής. Εδώ σημαντικό ρόλο στον σωστό υπολογισμό των ενδοομιλικών τιμών παίζει το ποιοι περιορισμοί τίθενται στον αγοραστή στην μετέπειτα ανάπτυξη του άυλου παγίου με πιθανές προσθήκες, βελτιώσεις κ.α. Είναι πιθανό όποιες προσαρμογές και βελτιώσεις να ισχύουν για παράδειγμα για όσο διαρκεί η άδεια χρήσης του άυλου ή στο διηνεκές. Ακόμα, πρέπει να δοθεί προσοχή στην καταγραφή όλων των άυλων που μεταβιβάζονται, κάτι που πολλές φορές είναι πιο απαιτητικό από ότι φαίνεται. Παράδειγμα, η μεταβίβαση ενός στοιχείου συνεπάγεται και τη μεταβίβαση του goodwill μαζί του στη πλειονότητα των περιπτώσεων, κάτι που δεν πρέπει να

παραλειφθεί στον έλεγχο της σωστής τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Ενδεικτικό είναι πως για λόγους μείωσης φορολογητέας ύλης έχουν υπάρξει περιπτώσεις, όπου εταιρείες του ίδιου ομίλου ηθελημένα μεταβιβάζουν το ένα στοιχείο ή αποκρύπτουν το δεύτερο. Λεπτομέρειες όπως αυτές παίζουν σημαίνονται ρόλο στην εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων. Ενδιαφέρον παρουσιάζει και η περίπτωση μεταβίβασης ενός συνδυασμού άυλων περιουσιακών στοιχείων, που σε περίπτωση κατάτμησης παρουσιάζουν αισθητά μικρότερη αξία. Για να γίνει πιο κατανοητή η περίπτωση ας εξετάσουμε την μεταβίβαση ενός φαρμακευτικού προϊόντος, που συχνά συνδυάζεται με μεταβίβαση τριών ή παραπάνω άυλων στοιχείων όπως η πατέντα κατοχύρωσης του σκευάσματος, η κυβερνητική άδεια πώλησης του και το εμπορικό σήμα που φέρει. Η συνδυαστική πώληση όλων των παραπάνω σε μια περίπτωση ενδοομιλικής τιμολόγησης σίγουρα αυξάνει τη τιμή μεταβίβασης σε σχέση με εξατομικευμένες πωλήσεις του κάθε στοιχείου.

Αναφορικά με την δεύτερη κατηγορία, σημαντικό ρόλο διαδραματίζει η αξιοποίηση άυλων στοιχείων σε μια συναλλαγή (ανεξάρτητα από το αν αυτά μεταβιβάζονται ή όχι) στην διενέργεια της ανάλυσης συγκρισιμότητας, στην σωστή επιλογή της μεθόδου τεκμηρίωσης και την επιλογή συναλλασσόμενου για την σύγκριση της μη ελεγχόμενης με την υπό έλεγχο συναλλαγή. Για την κατανόηση των παραπάνω, ας πάρουμε για παράδειγμα έναν κατασκευαστή αυτοκινήτων, ο οποίος με τη χρήση συγκεκριμένης πατέντας παράγει οχήματα τα οποία μεταπωλεί στο δίκτυο συνεργατών του. Η χρήση της ιδιαίτερης πατέντας πρέπει να ληφθεί υπόψιν σε όλη τη διαδικασία τεκμηρίωσης, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω (επιλογή μεθόδου, όμοιας μη ελεγχόμενης συναλλαγής), με γνώμονα πάντα πως δεν υπάρχει μεταβίβαση άυλου αγαθού παρά μόνο χρήση του στη διαδικασία της πώλησης. Δεύτερον οι συναλλαγές κατά την εκτέλεση των οποίων αξιοποιούνται άυλα περιουσιακά στοιχεία σε σχέση με το κόστος πωληθέντων ή τη πρόβλεψη υπηρεσιών.

Σε περίπτωση που είναι πολύ δύσκολο έως αδύνατο να υπάρξει αξιόπιστη εκτίμηση για την αξία του άυλου στοιχείου κατά την στιγμή πραγματοποίησης της συναλλαγής, οι φορολογούμενοι και οι φορολογικές αρχές θα πρέπει να αξιοποιήσουν το βασικό σκεπτικό, με βάση το οποίο αναζητάτε πως θα έπρατταν ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό παρόμοιες συνθήκες. Μια περίπτωση είναι να γίνει μια εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που θα εισρεύσουν, ώστε να εκτιμηθεί στο σήμερα η αξία του παγίου. Άλλη δυνατότητα είναι, να τεθεί μια τιμή σε

βραχυχρόνια βάση και με τα πρώτα απτά αποτελέσματα της αξιοποίησης του στοιχείου να αναδιαμορφωθεί η τιμή μεταβίβασης. Να σημειωθεί εδώ, πως η τελευταία πρακτική είναι κανόνας στην βιβλιογραφία και νομοθεσία των ΗΠΑ. Ο ΟΑΣΑ αποτρέπει από τη χρήση της, καθώς εφόσον υφίσταται αναδρομική διόρθωση της ενδοομιλικής τιμής έχουμε μη συμμόρφωση με την αρχή των ίσων αποστάσεων τη στιγμή της συναλλαγής.⁴⁶

Αξίζει να αναφερθούμε στην δημοσιευμένη έρευνα του Lagarden Martin (2014), που αναφέρει με ενδιαφέρον τρόπο ποια είναι τρία σημεία σε σχέση με τα άυλα πάγια που πρέπει να επιστήσουμε τη προσοχή στο εγγύς μέλλον. Έτσι, πρώτον δίνει προσοχή στους κινδύνους και προκλήσεις που πηγάζουν από πολύ ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των άυλων, όπως είναι η ταυτόχρονη αξιοποίηση τους από παραπάνω του ενός χρήστες, η χρηματοοικονομική εκτίμηση τους, οι ταμιακές ροές που δημιουργούν σε σχέση με την αρχή των ίσων αποστάσεων κ.α. Δεύτερον, μιλά για τη μελλοντική δομή των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών, στις οποίες τα άυλά στοιχεία αν δεν κυριαρχούν διαδραματίζουν ένα πολύ σημαντικό ρόλο. Ο μελετητής σημειώνει το πολύ σημαντικό ρόλο του αναλυτικού documentation, καθώς και την αυξανόμενη ανάγκη συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των κρατών. Το τρίτο σημαντικό σημείο που υπογραμμίζεται είναι η ανάγκη ύπαρξης γρήγορων και αποτελεσματικών λύσεων, σε περιπτώσεις που προκύπτουν διαφωνίες και αντιμαχίες είτε μεταξύ φορολογούμενων και φορολογικών αρχών, είτε μεταξύ φορολογικών διοικήσεων διαφορετικών κρατών. Παρότι υπάρχουν όργανα και θεσμοί, που μεσολαβούν σε τέτοιου είδους διαφωνίες ο αυξανόμενος όγκος υποθέσεων και ο ελλιπής πολλές φορές εξοπλισμός καθιστούν δύσκολη την γρήγορη και βέλτιστη αποπεράτωση.⁴⁷

4.4.1 Hard to value intangibles- HTVI (Άυλα περιουσιακά στοιχεία με δυσκολία εκτίμησης)

Ξεχωριστή μνεία αξίζει να γίνει στα λεγόμενα hard to value intangibles (άυλα περιουσιακά στοιχεία με δυσκολία εκτίμησης). Ο συγκεκριμένος όρος αναφέρεται σε άυλα πάγια ή σε

⁴⁶Τσουρουφλής Ανδρέας, Ενδοομιλική Τιμολόγηση (Transfer Pricing), σελ. 121-122, 2010

⁴⁷ Lagarden, Martin. "Intangibles in a transfer pricing context: where does the road lead." International transfer pricing journal 21.5, σελ 345-346, (2014).

δικαιώματα πάνω σε άυλα πάγια, τα οποία τη στιγμή μεταβίβασης τους από μια επιχείρηση σε μια άλλη συνδεδεμένη επιχείρηση (1) δεν υπάρχουν αξιόπιστα συγκρίσιμα στοιχεία, και (2) δεν μπορούν να γίνουν βέβαιες προβλέψεις για τις μελλοντικές ταμειακές ροές που θα εισφέρουν ή τα εισοδήματα που θα δημιουργήσουν, να ποσοτικοποιηθεί δηλαδή η μελλοντική χρηματοοικονομική επιτυχία τους.

Για την ευκολότερη κατανόηση της φύσης των συναλλαγών αυτών οι οδηγίες του ΟΑΣΑ παραθέτουν μερικές χαρακτηριστικές περιπτώσεις που εμπίπτουν στη κατηγορία. Έτσι, συναλλαγές με αντικείμενο αναφοράς άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία (α) είναι ημιτελώς ανεπτυγμένα τη στιγμή μεταβίβασης, (β) δεν αναμένονται να εκμεταλλευτούν άμεσα αλλά σε βάθος αρκετών χρόνων από τη στιγμή μεταβίβασης, (γ) αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι ανάπτυξης άλλων άυλων στοιχείων τα οποία χαρακτηρίζονται ως *hard to value*, (δ) είναι καινοτόμα ως προς τη χρήση τους και δεν υπάρχει αντίστοιχο αξιόπιστο ιστορικό για την εκτίμηση της μελλοντικής αξίας τους, (ε) μεταβιβάζονται με πληρωμές αναφοράς εφάπαξ ποσά και (στ) χρησιμοποιούνται στα πλαίσια CCA (Cost Contribution Arrangement) συμφωνιών εμπίπτουν στην κατηγορία που αναλύεται σε αυτή την ενότητα.

Συναλλαγές που περικλείουν τέτοιου είδους περιουσιακά στοιχεία συχνά προκαλούν σύγχυση στις φορολογικές διοικήσεις και σημαντικές αποκλείσεις ανάμεσα στα στοιχεία που παραθέτει ο φορολογούμενος κατά την τεκμηρίωση του και σε αυτά που συλλέγει ο εποπτικός μηχανισμός. Έτσι το έργο της αξιολόγησης δυσκολεύει σημαντικά και η έκφραση κρίσης για το αν οι τιμές μεταβίβασης είναι είτε υποεκτιμημένες είτε υπερεκτιμημένες καθίσταται δύσκολη. Σε αυτές τις περιπτώσεις ενδείκνυται η φορολογική διοίκηση να αξιοποιεί τα λεγόμενα *ex post* αποτελέσματα για τον έλεγχο των *ex ante* κριτηρίων στη τιμή μεταβίβασης. Δίνεται δηλαδή η δυνατότητα, ο φορολογικός έλεγχος να αξιοποιήσει τα πραγματικά, εκ των υστέρων αποτελέσματα και την αξία που τελικά έλαβε το άυλο πάγιο μέσω της αξιοποίησης του, για την αξιολόγηση των κριτηρίων με βάση τα οποία τεκμηριώθηκε από τον φορολογούμενο η ενδοομιλική συναλλαγή σε πρώτο χρόνο. Η ασυμμετρία μεταξύ των πληροφοριών αξιολόγησης οδήγησε τον ΟΑΣΑ στο να δώσει τη δυνατότητα αυτή, εξυπηρετώντας κυρίως τις φορολογικές αρχές.

Αξίζει να παραθέσουμε ένα παράδειγμα προς πλήρη κατανόηση της προαναφερθείσας περίπτωσης. Ας υποθέσουμε την ανάπτυξη ενός πολύ καινοτόμου λογισμικού από μια εταιρεία σε χώρα με υψηλό συντελεστή φορολογίας. Η ίδια εταιρεία με βάση εκτιμήσεις της, τις οποίες μόνο η ίδια διαθέτει, εκτιμά τις ταμειακές εισροές από το συγκεκριμένο προϊόν στα 60-100 εκατομμύρια. Στη συνέχεια μεταβιβάζει την άδεια χρήσης και διανομής του λογισμικού σε συνδεδεμένη εταιρεία του ομίλου της, στην αξία των 3 εκατομμυρίων, συντάσσοντας κανονικά και το απαιτούμενο documentation. Στο σημείο αυτό, και σε πιθανό έλεγχο των ενδοομιλικών της συναλλαγών, η φορολογική διοίκηση θα ήταν δύσκολο έως αδύνατο να υπολογίσει ποια είναι η σωστή ενδοομιλική τιμή με ex post στοιχεία. Στη συνέχεια, η συνδεδεμένη εταιρεία που αγόρασε το προϊόν πραγματοποιεί πωλήσεις αξίας 80 εκατομμυρίων, δηλώνοντας πως ήταν αδύνατο να προβλέψει τη τόσο μεγάλη ζήτηση που θα πρόκυπτε. Το παράδειγμα αν και ακραίο, δείχνει την ασυμφωνία πληροφοριών που μπορεί να φτάσει στη διάθεση των φορολογικών αρχών. Οι οδηγίες του ΟΑΣΑ στόχο έχουν, οι κρατικές αρχές να μην βρίσκονται σε μειονεκτική θέση, όταν δεν έχουν στοιχεία, ώστε να εκτιμήσουν αξιόπιστα αν μια συναλλαγή έχει πραγματοποιηθεί με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων.⁴⁸

4.5 Διπλή φορολόγηση (double taxation)

Ένα νομικό και φορολογικό ζήτημα που είναι ιδιαίτερα κρίσιμο κατά την τεκμηρίωση των φορολογικών συναλλαγών αλλά κυρίως κατά τον έλεγχο αυτών από τη φορολογική διοίκηση είναι αυτό της διπλής φορολόγησης. Σε περιπτώσεις που οι εποπτικοί μηχανισμοί ενός κράτους προβούν σε διόρθωση της φορολογητέας ύλης ενός πολυεθνικού οργανισμού επαυξητικά και όσον αφορά τις διασυνοριακές ενδοομιλικές του συναλλαγές, αυξάνουν την φορολογική απαίτηση στη χώρα δικαιοδοσίας τους. Ταυτόχρονα όμως, το μερίδιο του επιπλέον φόρου που απαιτούν από τον φορολογούμενο επρόκειτο να αποδοθεί στο κράτος που εδρεύει ο συναλλασσόμενος της ενδοομιλικής, διασυνοριακής συναλλαγής. Με απλά λόγια, αυτό συνεπάγεται πως κάθε διόρθωση φορολογητέας ύλης από μια φορολογική αρχή πρέπει να αντιστοιχεί και σε μια αντίθετη αναπροσαρμογή από το κράτος της συναλλαχθείσης επιχείρησης. Σε περίπτωση που αυτό δεν

⁴⁸ Fedusiv, Oleh. "Transfer Pricing Treatment of Transactions with Hard-to-Value Intangibles: Is BEPS Action 8 Based on the Arm's Length Principle?." , σελ 18-19, 2016.

συμβεί ή όταν δεν υπάρχει ένα κοινό πλαίσιο συνεννόησης προκύπτει διπλή φορολόγηση της ίδιας ύλης.

Να διευκρινίσουμε εδώ, πως η χώρα που υπάγεται φορολογικά μια επιχείρηση δεν στερείται του δικαιώματος να την φορολογήσει -και επιπλέον- εφόσον το κρίνει απαραίτητο. Διατηρείται σε κάθε περίπτωση το κυρίαρχο δικαίωμα του κράτους να επιβάλει ένα φορολογικό σύστημα διαμορφωμένο στις ανάγκες του. Βέβαια, πολύ περισσότερο δίνεται η δυνατότητα στα κράτη να πιστώσουν το φόρο που έχει αποδοθεί σε άλλη φορολογική αρχή από το εξεταζόμενο πρόσωπο. Γενικότερα ο καθορισμός της απόδοσης του φόρου και η αποφυγή φορολόγησης της ίδιας ύλης παραπάνω από μία φορές, ρυθμίζεται μέσα από τις λεγόμενες συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας που συνάπτονται μεταξύ των κρατών. Σύμφωνα και με το πλαίσιο του ΟΑΣΑ, στην ουσία έχουμε εφαρμογή του κανόνα κατανομής για τον προσδιορισμό του φόρου σε κάθε χώρα. Με βάση αυτόν κάθε κράτος έχει συγκεκριμένα δικαιώματα και περιορισμούς πάνω στην επιβολή φόρου πολυεθνικών επιχειρήσεων. Η εφαρμογή του προαναφερθέντος κανόνα γίνεται μέσω δυο μεθόδων, (α) της μεθόδου εξαίρεσης του φορολογητέας ύλης (exemption method) και (β) της μεθόδου πίστωσης του φόρου (credit method) που έχει καταβληθεί στο κράτος συναλλαγής και αφορά φορολόγηση του ίδιου εισοδήματος, κεφαλαίου κλπ. Η πρώτη επεμβαίνει απευθείας στη φορολογητέα βάση, ώστε συγκεκριμένα εισοδήματα ή assets να μη φορολογηθούν στη χώρα αναφοράς, εφόσον έχει προκύψει φορολογία τους σε άλλο κράτος. Συναντάται συχνά εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η δεύτερη, υπολογίζει σε σύνολο το φόρο που αναλογεί στη διοικητική δικαιοδοσία της εξεταζόμενης χώρας, και πιστώνει εκ των υστέρων τον φόρο που έχει αποδεδειγμένα καταβληθεί σε άλλη χώρα με την οποία έχει συναφθεί σύμβαση αποφυγής διπλής φορολόγησης. Συναντάται συχνά στις χώρες που έχουν υιοθετήσει το αγγλο-αμερικανικό νομικό σύστημα.⁴⁹

Σύμφωνα με τις οδηγίες του ΟΑΣΑ, το παραπάνω πλαίσιο εφαρμόζεται σε πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι είτε ενός είτε και των δυο κρατών που έχουν συνάψει μια σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολόγησης. Το σημείο κλειδί λοιπόν είναι το πρόσωπο να έχει πλήρες φορολογικές υποχρεώσεις σε ένα τουλάχιστον από τα δυο κράτη.

⁴⁹ Lang, Michael, Introduction to the law of double taxation conventions. *Linde Verlag GmbH*, σελ.69-75, 2021

4.5.1 Διαδικασίες επίλυσης διαφορών

Υπάρχουν περιπτώσεις, που οι διαφωνίες που προκύπτουν μεταξύ φορολογούμενων και φορολογικών αρχών ή μεταξύ φορολογικών αρχών διαφορετικών κρατών (όπως προαναφέρθηκε παραπάνω για τις περιπτώσεις διπλής φορολόγησης) είναι δύσκολο να λυθούν βάση μόνο κοινής συνεννόησης. Η έκθεση του ΟΑΣΑ αφιερώνει ένα μεγάλο μέρος της σε διοικητικές διαδικασίες, για το πώς πρέπει να επιλύονται τέτοιου είδους διαφορές, όταν αυτές προκύπτουν, επικεντρωμένη κυρίως στο πώς θα εξαλειφθεί η διπλή φορολόγηση ίδιων εισοδημάτων.

Έτσι, ως πρώτη και βασική θα πρέπει να αναφερθεί η διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού του άρθρου 25 της πρότυπης σύμβασης του ΟΑΣΑ (The mutual agreement process). Η διαδικασία αυτή είναι ένα ευρέως εδραιωμένο μέσο, με βάση το οποίο τα συμβαλλόμενα κράτη συνδιαλέγονται μεταξύ τους ακολουθώντας διατάξεις, ώστε να τερματίσουν τις περιπτώσεις διπλής φορολόγησης. Το άρθρο 25 αναφέρει τρεις γενικές κατηγορίες, στις οποίες εμπίπτει η χρήση της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού. Η πρώτη περιλαμβάνει περιπτώσεις, όπου η φορολόγηση δεν είναι η προβλεπόμενη βάση του τι αναφέρει η σύμβαση και συνήθως οι περιπτώσεις αναφοράς της εκκινούνται σαν διαδικασία από τον φορολογούμενο. Οι άλλες δυο κατηγορίες δεν εμπλέκουν απαραίτητα τον φορολογούμενο και αφορούν κυρίως διαφωνίες σωστής ερμηνείας του τι αναφέρει η σύμβαση. Περιλαμβάνονται περιπτώσεις, όπου οι αρμόδιες αρχές διαφορετικών κρατών προσπαθούν να εξαλείψουν τη διπλή φορολόγηση και να καταλείψουν σωστά τα φορολογικά έσοδα.

Είναι ενδιαφέρον πάντως να αναφέρουμε, πως παρά το εξειδικευμένο πλαίσιο, που έχει διαμορφωθεί για την επίλυση των διαφορών που προκύπτουν, πολλοί φορολογούμενοι εκφράζουν ακόμα ανησυχίες για την ορθή αποπεράτωση των υποθέσεων τους. Για παράδειγμα, πολλοί υποστηρίζουν πως λόγω των τόσο εξειδικευμένων θεμάτων ενδοομιλικής τιμολόγησης που αναπτύσσονται, δεν υπάρχουν ακόμα οι ασφαλείς δικλίδες για σίγουρες λύσεις.

Περιπτώσεις στις οποίες οι αρμόδιες αρχές αδυνατούν να έρθουν σε κοινή συνεννόηση βάση του αμοιβαίου διακανονισμού εντός δυο ετών από την έναρξη της διαδικασίας, οδηγούνται προς επίλυση στη διαδικασία της σύμβασης διαιτησίας. Ως διαδικασία διαιτησίας νοείται μια

συμφωνία, με βάση την οποία τα μέρη εξουσιοδοτούν ένα τρίτο να κρίνει πως πρέπει να ολοκληρωθεί η υπόθεση. Η απόφαση που θα εκδοθεί έχει δεσμευτική ισχύ τόσο για τις φορολογικές διοικήσεις όσο και για τον φορολογούμενο. Η ύπαρξη αυτής της ρήτρας διαβεβαιώνει πως θα υπάρξει λύση στο πρόβλημα της διπλής φορολογίας με εξάλειψη αυτής, είτε τα δύο κράτη επιλύσουν τη διαφορά βάση του αμοιβαίου διακανονισμού είτε όχι.

4.6 Cost Contribution Arrangement (CCA) – Συμφωνία συνεισφοράς κόστους

Η συμφωνία κατανομής κόστους (CCA) είναι άλλη μια ενδιαφέρουσα περίπτωση που αξίζει μελέτης στα πλαίσια των ενδοομιλικών συναλλαγών. Πιο συγκεκριμένα είναι ένας διακανονισμός μεταξύ επιχειρήσεων του ίδιου ομίλου συνήθως να μοιραστούν τη συνεισφορά και τους αναληφθέντες κινδύνους σε μια από κοινού ανάπτυξη ή παραγωγή ή απόκτηση ενός ενσώματου, άυλου παγίου ή υπηρεσίας. Εξυπακούεται, πως οι ενέργειες αυτές συνεπάγονται την προσδοκία για την δημιουργία κέρδους στους εμπλεκόμενους στην CCA. Μια συμφωνία κατανομής κόστους είναι περισσότερο μια συνεργασία βάση μιας μεμονωμένης συμφωνίας παρά μια ξεχωριστή νομική οντότητα. Πιο συγκεκριμένα δεν απαιτεί τα συνεργαζόμενα μέρη να συνδυάσουν τις λειτουργίες τους για την εκμετάλλευση ενός άυλου παγίου που αναπτύχθηκε ή για να διαμοιράσουν πιθανά κέρδη. Αντίθετα, μέσα από τις ατομικές τους δραστηριότητες θα ενσωματώσουν τα αποτελέσματα της συνεργασίας και θα τα εκμεταλλευτούν με τον τρόπο αυτό. Η τεκμηρίωση της ενδοομιλικής τιμολόγησης, καθώς και ο έλεγχος αυτής εστιάζει στις εμπορικές και οικονομικές σχέσεις των μερών που συμμετέχουν στην CCA και πως οι συνεισφορές του καθενός επηρεάζει και διαμορφώνει το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα.

Τα μέλη που συνήθως απαρτίζουν μια CCA είναι μέλη του ίδιου πολυεθνικού ομίλου αν και είναι συχνό να συναλλάσσονται και με τρίτους. Οι λόγοι για τους οποίους επιλέγουν τα διάφορα μέρη να συνάψουν μια τέτοια συμφωνία είναι διάφοροι συμπεριλαμβάνοντας και τους ακόλουθους :

- Επιτρέπει στους συμμετέχοντες να μοιράζονται τα ρίσκα καθώς και τις οικονομικές απαιτήσεις στην έρευνα και την ανάπτυξη του εκάστοτε project.

- Παρέχει ένα πλαίσιο για συνεργασία και την αξιοποίηση της γνώσης των διαφόρων συμμετεχόντων στην CCA.
- Μειώνει το κόστος μέσω των συνεργασιών και ενισχύει σημαντικά την αποδοτικότητα μέσω της επίτευξης οικονομιών κλίμακας.
- Βοηθά στην εξοικονόμηση φόρων (σαν σχηματισμός η CCA για παράδειγμα, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να μειώσει μελλοντικά royalties και να μεταφέρει δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας σε άλλες χώρες).⁵⁰

Από πλευράς transfer pricing ένας σχηματισμός μορφής CCA μπορεί να βοηθήσει στην σωστή εφαρμογή του καθώς, ενισχύει το πλαίσιο για (1) σωστή εκτίμηση των συνεισφορών εντός του σχηματισμού, είτε αυτές αφορούν πνευματική ιδιοκτησία είτε παροχή υπηρεσιών και σωστή μετουσίωση αυτών σε arm's length τιμές, (2) καθορισμό της αναμενόμενης ωφέλειας από τον σχηματισμό, (3) σωστό υπολογισμό του συνολικού κόστους του εγχειρήματος, (4) σωστή διαχείριση των κυβερνητικών φορολογικών κινήτρων και επιδοτήσεων, (5) αποδοχή της ιδιοκτησίας διαφόρων τύπων άυλων περιουσιακών στοιχείων, (6) σωστή εκτίμηση των buy in και buy out πληρωμών στον σχηματισμό σε συνάρτηση με τα μέρη που εισέρχονται και εξέρχονται από αυτόν.⁵¹

Είναι γεγονός πως το θέμα του συγκεκριμένου σχηματισμού δεν έχει καλυφθεί σε μεγάλο βαθμό σε παγκόσμιο επίπεδο και λίγες είναι χώρες που το έχουν αναπτύξει επαρκώς. Πολλές φορολογικές αρχές μάλιστα δεν αναγνωρίζουν καν τις CCA ως νομική οντότητα (Η Αυστραλία και οι ΗΠΑ συγκαταλέγονται μεταξύ των χωρών που έχουν εκδώσει αναλυτικούς οδηγούς για την ορθή μεταχείριση τους).

Η cost contribution arrangement αποτελεί μια σύμβαση. Δεν είναι τρόπος ενδοομιλικής τιμολόγησης, αλλά πρέπει η λειτουργία της να διέπεται από την αρχή των ίσων αποστάσεων. Όσον αφορά την τελευταία, επιτάσσει ότι η αξία συνεισφοράς κάθε συμμετέχοντα στην CCA πρέπει να είναι ίση με την αξία που θα είχαν συνεισφέρει ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό παρόμοιες συνθήκες

⁵⁰ World Bank Group, Transfer Pricing and Developing Economies / A Handbook for policy makers and practitioners, σελ. 214,2016

⁵¹ World Bank Group, Transfer Pricing and Developing Economies / A Handbook for policy makers and practitioners, σελ. 215,2016

σε αντίστοιχη συνεργασία. Αυτό σημαίνει ακόμα, πως οι αξίες συνεισφοράς πρέπει να κρίνονται τη στιγμή που αυτές πραγματοποιούνται και πάντα έχοντας στο νου πως ο σχηματισμός αυτός προϋποθέτει το διαμοιρασμό των ωφελειών και των κινδύνων. Επιπλέον, στα πλαίσια της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων και της ορθής τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, κάθε μέλος του σχηματισμού πρέπει να έχει αντίστοιχο μέρος στα αναμενόμενα οφέλη με την αξία των συνεισφορών που έχει πραγματοποιήσει.

4.7 Transfer Pricing and COVID-19

Αξίζει να αφιερωθεί μια ενότητα για να δούμε πως τα θέματα που αναλύθηκαν παραπάνω έχουν επηρεαστεί από τον COVID-19. Ο ίδιος ο ΟΑΣΑ έχει δημοσιεύσει τον Δεκέμβρη του 2020 μια έκθεση, ώστε να αποτελέσει οδηγό για τις πολυεθνικές και μη επιχειρήσεις για τον τρόπο που πρέπει να κινούνται αυτήν την περίοδο και για να δώσει απαντήσεις σε εύλογα ερωτήματα που έχουν ανακύψει σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Τα αποτελέσματα της υγειονομικής κρίσης είναι εμφανή. Οι οικονομικές και κοινωνικές επαφές μειώθηκαν δραματικά, οι δομές υγείας πιέζονται ασφυκτικά και η διατάραξη της παγκόσμιας οικονομίας είναι ίσως πρωτόγνωρη σε αυτά τα δεδομένα.⁵²

Στα πλαίσια τώρα των ενδοομιλικών συναλλαγών, μια πρώτη διαδικασία που επηρεάστηκε δραματικά είναι αυτή της συγκριτικής ανάλυσης. Οι αλλαγές που προκάλεσε ο υιός στο οικονομικό περιβάλλον δημιούργησαν μεγάλες προκλήσεις για τη σωστή εφαρμογή της ανάλυσης. Οι ιδιαίτερες συνθήκες έχουν οδηγήσει τις ανεξάρτητες επιχειρήσεις να συναλλάσσονται με τρόπο πρωτόγνωρο και σε τιμές που δεν θα υπήρχαν υπό κανονικές συνθήκες. Έτσι, η δεξαμενή για εύρεση ανεξάρτητων συναλλαγών προς σύγκριση έχει στερεύσει σημαντικά αυτή τη χρονική περίοδο, κάνοντας επιχειρήσεις και φορολογικές αρχές να στραφούν προς άλλες κατευθύνσεις για την αποπεράτωση της διαδικασίας. Από την άλλη πλευρά, όταν χρησιμοποιηθούν δεδομένα του πρόσφατου παρελθόντος πάντα πρέπει να υπάρχει η σκέψη πως

⁵² OECD, Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic, σελ.3-4, 2020

οι συνθήκες αυτές είναι πρωτόγνωρες και οποιαδήποτε σύγκριση είναι δυνατόν να είναι ελλειμματική. Μια ενδεικτική είναι οι συγκριτικές προσαρμογές, η εξάλειψη δηλαδή των στοιχείων από τις συναλλαγές που εντοπίζονται λόγω της πανδημίας. Κάποιες ενδεικτικές πηγές πληροφοριών που θα πρέπει να αξιοποιηθούν για την ανάλυση των υπό έλεγχο συναλλαγών είναι οι ακόλουθες:

- Ανάλυση πωλήσεων με συγκρίσεις επι των αποτελεσμάτων λόγω του COVID-19.
- Αναγνώριση τυχόν κρατικής βοήθειας, ποσοτικοποίηση του αποτελέσματος και έλεγχος του λογιστικού της χειρισμού.
- Έλεγχος για διαφοροποίηση της χρήσης του capacity παραγωγής στις συναλλασσόμενες επιχειρήσεις.
- Εξέταση για το αν στα πλαίσια των συναλλαγών έχουν δημιουργηθεί λόγω της πανδημίας σημαντικά επιπρόσθετα κόστη.
- Κρατικές οδηγίες που έχουν επηρεάσει συγκριμένες συναλλαγές.
- Μακροοικονομικά μεγέθη (ΑΕΠ, ρυθμός ανάπτυξης κ.α.).⁵³

Σημαντική βοήθεια θα μπορούσαν να αποτελέσουν και ευρήματα της διοικητικής λογιστικής όπως ο προϋπολογισμός και προβλέψεις για μελλοντικά οικονομικά μεγέθη. Η σύγκριση των προβλεπόμενων μεγεθών με αυτά που πραγματικά επευτεύχθησαν ελέω πανδημίας, θα μπορούσε να αποτελέσει έναν καλό οδηγό για τη συγκριτική ανάλυση.⁵⁴ Ο ΟΑΣΑ ακόμη, συμβουλεύει τις φορολογικές αρχές να δείξουν ελαστικότητα στην αξιολόγηση των ενδοομικών συναλλαγών προκρίνοντας τα ex ante και ex post κριτήρια που περιεγράφηκαν παραπάνω, επιτρέποντας ακόμα και προσαρμογές της τελευταίας στιγμής πριν τη διευθέτηση του φόρου και πάντα βρισκόμενοι στα πλαίσια της νομιμότητας. Επίσης, λόγω των ιδιαίτερων συνθηκών συστήνει ακόμα στις αρχές να βεβαιώσουν πως οι φορολογούμενοι θα έχουν πρόσβαση στις διαδικασίες αμοιβαίου διακανονισμού εύκολα και αποτελεσματικά. Συστήνεται ακόμα και ευελιξία όσον αφορά τη χρήση περισσότερων της μιας μεθόδων. Ο ΟΑΣΑ κατηγορηματικά

⁵³ OECD, Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic, σελ.5-6, 2020

⁵⁴ OECD, Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic, σελ.6, 2020

αναγράφει, πως η λήψη και αξιοποίηση δεδομένων από τη κρίση του 2008 δεν μπορεί να είναι αξιόπιστη καθώς οι τωρινές συγκυρίες είναι πρωτοφανείς.⁵⁵

Επιπροσθέτως, στα πλαίσια και πάλι της συγκριτικής ανάλυσης θα πρέπει να δοθεί έμφαση στη χρονική περίοδο από την οποία αξιοποιούνται δεδομένα. Στις κατευθυντήριες του 2017 από τον ΟΑΣΑ είχε προκριθεί η μέθοδος της συλλογής δεδομένων από μέσους όρους διαφορετικών οικονομικών χρήσεων. Κατά τη διάρκεια της πανδημίας θα πρέπει να υπάρξει προσοχή και να ληφθούν δεδομένα ενδεχομένως τόσο πριν όσο και κατά τη διάρκεια αυτής, καθώς και να εξεταστούν σε διαφορετική βάση. Είναι σημαντικό οι συνθήκες που ισχύουν κατά την εξαγωγή συμπερασμάτων να είναι ίδιες για την ελεγχόμενη και την ανεξάρτητη επιχείρηση. Δε θα μπορούσε να παραβλεφθεί για παράδειγμα, το γεγονός πως εντός πανδημίας μια επιχείρηση με κρατική εντολή παρέμεινε κλειστή. Για να υπάρξει σωστή συγκριτική ανάλυση θα πρέπει η συναλλαγή της ανεξάρτητης τρίτης επιχείρησης να έχει πραγματοποιηθεί στο ίδιο πλαίσιο. Μια ακόμα πρόταση που γίνεται από τον ΟΑΣΑ, είναι για τη χρήση μηχανισμών προσαρμογής τιμών. Πιο συγκεκριμένα, προτείνει στις φορολογικές αρχές και φορολογούμενους με την εξομάλυνση των συνθηκών να προβούν είτε σε συμπληρωματικές τιμολογήσεις είτε σε ενδοομιλικές πληρωμές με βάση τα πιο αντικειμενικά στοιχεία που θα έχουν συγκεντρώσει, ενδεχομένως μέσα στο 2021, για τη σωστή τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών.⁵⁶

Ένα ακόμα σημαντικό θέμα που αναλύθηκε παραπάνω και έχει επηρεαστεί από τον COVID-19 είναι αυτό της προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (APA). Είναι πιθανό οι διακανονισμοί που είχαν συμβεί προ του covid-19 και αφορούσαν οικονομικές χρήσεις που επηρεάστηκαν από την πανδημία να έχουν αλλάξει σε πολύ μεγάλο βαθμό ως προς το περιεχόμενο. Το ίδιο ισχύει και για τις μονομερείς, διμερείς και πολυμερείς APA που συνάπτονται εντός του έτους της πανδημίας και αφορούν μελλοντικές χρήσεις. Σε περίπτωση που οι φορολογούμενοι διαπιστώσουν, ότι το περιεχόμενο των APA τους έχει μεταβληθεί καθοριστικά καλούνται να συμβουλευτούν τις αρμόδιες αρχές, ώστε να λυθεί αμοιβαία το πρόβλημα. Σε καμία περίπτωση δεν συμβουλεύεται να ληφθούν μονομερή μέτρα. Όσες συμφωνίες είχαν προκύψει προ της πανδημίας συνεχίζουν να δεσμεύουν τα συναλλασσόμενα μέρη κανονικά και σε

⁵⁵ OECD, Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic, σελ.8-9, 2020

⁵⁶ OECD, Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic, σελ.9-10, 2020

περίπτωση που ο φορολογούμενος κρίνει πως οι παράμετροι της σύμβασης έχουν μετατοπισθεί καθοριστικά, πρέπει να συμβουλευτεί την αρμόδια φορολογική αρχή για να διαπιστωθεί αν υπάρχει μη ελεγχόμενη παραβίαση των ορών που συμφωνήθηκαν. Οι πιθανές λύσεις μετά της διαπίστωσης είναι (α) η μεταβολή της σύμβασης, (β) ανάκληση και (γ) η ακύρωση της. Η πρώτη επιλογή κρίνεται κατάλληλη σε περιπτώσεις, όπου υπάρχει σημαντική μεταβολή συγκεκριμένων όρων της σύμβασης εξαιτίας της πανδημίας και ταύτιση απόψεων μεταξύ φορολογούμενου και φορολογικής αρχών. Η μεταβολή ακόμα μπορεί να αφορά μόνο τη περίοδο που επηρεάστηκε από τον covid-19 και να ισχύσει κανονικά στη πρώτη μορφή της για τις περιόδους και πριν ή μετά από την πανδημία. Η ακύρωση της συμβουλεύεται σε περιπτώσεις, όπου ο φορολογούμενος δεν μπόρεσε να εκπληρώσει βασικούς όρους της σύμβασης ή ακόμα και έναν βασικό αν όχι το σύνολο τους. Η διοίκηση θα πρέπει προσεκτικά να διαπιστώσει ότι συνέβη κάτι τέτοιο και σε κάθε περίπτωση διατηρεί το δικαίωμα να θέσει σε ισχύ τη σύμβαση για περιόδους μη αλληλένδετους με τη πανδημία. Χωρίς μεγάλες διαφορές εφαρμόζεται και η ανάκληση της σύμβασης.⁵⁷

Είναι σημαντικό οι φορολογούμενοι να ενημερώσουν όσο το δυνατόν γρηγορότερα, όταν διαπιστώσουν πως δεν είναι σε θέση να εκπληρώσουν τους όρους της σύμβασης εξαιτίας της πανδημίας. Αυτό συνεπάγεται περισσότερος χρόνος για διαβουλεύσεις και πιθανή μεταβολή της σύμβασης αντί για ακύρωση της. Όσον αφορά τις διαβουλεύσεις που βρίσκονταν εν εξελίξει με τη ξέσπασμα της πανδημίας, ο ΟΑΣΑ συμβουλεύει φορολογικές αρχές και φορολογούμενους να υιοθετήσουν μια πιο ευέλικτη συμφωνία. Για παράδειγμα, μια επιλογή θα μπορούσε να είναι η σύναψη μιας συμφωνίας για τη περίοδο που προβλέπεται ότι θα επηρεαστεί από την υγειονομική κρίση και μια δεύτερη για εκείνο το σημείο και μετά. Άλλη λύση θα μπορούσε να αποτελέσει η πρόβλεψη για το πως θα κινηθούν τα συναλλασσόμενα μέρη σε περίπτωση επιπτώσεων της πανδημίας. Προβλήματα στην αποπεράτωση της διαδικασίας έχουν επιφέρει και οι ταξιδιωτικοί περιορισμοί, καθώς και η εξ αποστάσεως εργασία σε αρκετές περιπτώσεις. Παρόλα αυτά, τα οφέλη που έχουν οι ΑΡΑ ακόμα και σε αυτό το αβέβαιο περιβάλλον είναι πολυάριθμα, για αυτό και συμβουλεύεται και πάλι στους φορολογούμενους να κινούν τις αντίστοιχες διαδικασίες, έστω και με τις όποιες απαραίτητες προσαρμογές.

⁵⁷ OECD, Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic, σελ.26-28, 2020

Ενδιαφέρον παρουσιάζει το πώς επηρεάζει τις ενδοομιλικές συναλλαγές τα πακέτα κρατικής βοήθειας που δίνονται από τις κυβερνήσεις ανά τον κόσμο. Αρχικά πρέπει να τονιστεί ο διαχωρισμός σε βοήθεια που έχει οικονομική μορφή και μη. Για παράδειγμα, η εγγύηση επι των πιστώσεων μια εταιρείας ή οικονομική πρόβλεψη για κάλυψη της μισθοδοσίας επέχει καθαρά οικονομική μορφή. Αντίθετα η ενίσχυση μιας επιχείρησης μέσω ευρύτερων υποδομών είναι μορφή πιο έμμεσης οικονομικής βοήθειας και είναι ένας διαχωρισμός ουσιαστικός.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΠΕΡΕΤΑΙΡΩ ΕΡΕΥΝΑ

5.1 Συμπεράσματα

Από την ανάλυση που προηγήθηκε καθίσταται σαφές ότι στην σύγχρονη παγκόσμια οικονομική αγορά, που οι πολυεθνικές επιχειρήσεις διαδραματίζουν ολοένα και σπουδαιότερο ρόλο, οι ενδοομιλικές συναλλαγές αποτελούν ένα σπουδαίο εργαλείο για την επίτευξη κερδών. Πρόκειται για έναν σύνθετο μηχανισμό που χαρακτηρίζεται από πολυπλοκότητα και απαιτεί την συνεργασία φορολογουμένων και φορολογικών αρχών, ημεδαπών και αλλοδαπών, ώστε να αποφεύγονται φαινόμενα φοροαποφυγής αλλά και διπλής φορολόγησης. Το ελληνικό νομικό πλαίσιο που διέπει τον μηχανισμό της ενδοομιλικής τιμολόγησης, δε, έχει υποστεί πολλές διακυμάνσεις, αντιμετωπίζοντας το ζήτημα αποσπασματικά, με αποτέλεσμα να καθιστά την κατανόησή του έτι δυσκολότερη. Η σωστή πορεία προς την απλοποίηση και εκλογίκευση του συνολικού νομοθετικού πλαισίου έγινε με την θέση σε ισχύ του Κ.Φ.Δ. και του νέου Κ.Φ.Ε., και συγκεκριμένα με τα άρ. 21-22 και 50-51, αντίστοιχα. Παρά ταύτα, η αποτελεσματικότητά του συναρτάται άμεσα με την εφαρμογή του από τις επιχειρήσεις και, κυρίως, με την ικανότητα της φορολογικής διοίκησης να αναπτύξει αξιόπιστους και αποδοτικούς μηχανισμούς ελέγχου. Καθοριστικό ρόλο στην διαδικασία διαδραματίζει η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων και η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, παράγοντες που αποτελούν τις κυριότερες υποχρεώσεις των φορολογουμένων επιχειρήσεων.

Οι φορολογικές και διοικητικές αρχές ανά τον κόσμο -και πάντα με τον ΟΑΣΑ να δείχνει την ρότα- προσπαθούν να περιορίσουν τα φαινόμενα κακόβολου transfer pricing και τη μεταφορά εισοδημάτων σε φορολογικούς παραδείσους, πρακτική που πολλές φορές συνεπάγεται για τα φορολογικά έσοδα οικονομική αιμορραγία. Προς αυτή τη κατεύθυνση και παρά την κριτική που έχει δεχτεί εσχάτως, η αρχή των ίσων αποστάσεων διαδραματίζει έναν σημαίνοντα ρόλο, καθώς

αποτελεί την κοινή συνισταμένη και τη βάση συνεννόησης μεταξύ των κρατών, για την ορθολογικότερη διαχείριση του ζητήματος του transfer pricing.

Πέρα από την αρχή των ίσων αποστάσεων, είναι πολύ σημαντική και η ορθή εφαρμογή, όπως και ο αντίστοιχος έλεγχος της ανάλυσης συγκρισιμότητας και των μεθόδων τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών. Σύμφωνα και με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΑΣΑ η προσκόλληση στις μεθόδους εξασφαλίζει σε σημαντικό βαθμό πως η ενδοομιλική τιμή θα κινείται μέσα σε ένα συγκεκριμένο εύρος ορθό σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Το διεθνές πλαίσιο τεκμηρίωσης, όπως παρουσιάζεται από τις κατευθυντήριες και έχει εν γένει έχει υιοθετηθεί και από τις ελληνικές αρχές, παίζει επίσης σημαίνοντα ρόλο στην σωστή οριοθέτηση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Παρά το γεγονός, πως απορροφούνται σημαντικοί πόροι στη τήρηση του, τόσο από πλευράς διοικητικών αρχών όσο και από την πλευρά των φορολογούμενων, η λειτουργία του κρίνεται άκρως ευεργετική ιδίως για τα κράτη. Σε συνδυασμό μάλιστα και με την δυνατότητα που δίνει η διαδικασία προέγκρισης ενδοομιλικής τιμολόγησης (advanced pricing arrangement), η όλη λογική βοηθά και τους φορολογούμενους, καθώς γνωρίζουν ποιες είναι οι φορολογικές υποχρεώσεις του εκ των προτέρων και μπορούν να χαράξουν τη στρατηγική τους.

Σημαντικό κομμάτι της παρούσας εργασίας αφιερώθηκε για τα άυλα πάγια και την γενικότερη λειτουργία και αντιμετώπιση τους. Το γεγονός πως στη σημερινή οικονομία διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο σε συνδυασμό με τη πολύπλοκη λειτουργία τους τα καθιστούν πολύ σημαντικά σημεία αναφοράς για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Μεγάλες προκλήσεις έχει προκαλέσει η υφιστάμενη κατάσταση της πανδημίας. Οι σταθερές που πολλές φορές ίσχυαν στις ενδοομιλικές συναλλαγές πλέον δεν μπορούν σε πολλές περιπτώσεις να αποτελέσουν βεβαιότητα και οι σχέσεις οικονομικών μονάδων και φορολογικών αρχών έχουν καθιστεί πολλοί πιο δύσκολες ως προς τη συνεννόηση.

5.2 Περιορισμοί της εργασίας

Ένα σημαντικό χαρακτηριστικό της εργασίας είναι, πως έγινε προσπάθεια να αξιοποιηθεί αποκλειστικά σύγχρονη βιβλιογραφία (από το 2010 και έπειτα). Με βάση το γεγονός πως η παρούσα αποτελεί μια βιβλιογραφική επισκόπηση και δεν παρατίθεται στατιστική ανάλυση ή μελέτη περίπτωσης -καθώς σύμφωνα με το σκεπτικό του συγγραφέα οι σκοποί της επιτυγχάνονται καλύτερα έτσι- είναι να σημαντικό να τονιστεί, πως η εργασία αποτελεί μια θεωρητική προσέγγιση του ζητήματος. Έγινε προσπάθεια, στα περισσότερα κομμάτια και όπου κρίθηκε περισσότερο σκόπιμο, να παρατίθενται ταυτόχρονα με τις πληροφορίες και αντίστοιχες ερευνητικές προσπάθειες, ώστε να υπάρχει γλαφυρό σχόλιο των θεμάτων. Έγινε χρήση κυρίως ξενόγλωσσας αρθρογραφίας και βιβλιογραφίας, καθώς ένας από τους στόχους ήταν να εξεταστεί το θέμα όσο είναι δυνατόν σε διεθνές πλαίσιο. Παρόλα αυτά και κυρίως στα σημεία που κρίθηκε πιο απαραίτητο εξετάστηκε το ελληνικό ρυθμιστικό πλαίσιο.

Σε μεγάλο βαθμό αξιοποιήθηκαν οι κατευθυντήριες του ΟΑΣΑ με την έκθεση που είχε δημοσιεύσει το 2017. Η λογική και οι πρακτικές αυτές αποτελούν τον πυρήνα της οριοθέτησης των ενδοομιλικών συναλλαγών, για αυτό και μεγάλο μέρος της εργασίας αφιερώθηκε στην ερμηνεία αυτών. Είναι προφανές πως το εύρος του θέματος είναι πολύ μεγάλο και δυστυχώς δεν μπορεί να αναλυθεί σε σύνολο στα πλαίσια μιας διπλωματικής εργασίας. Έτσι, κατά το δοκούν επιλέχθηκαν βασικά θέματα, τα οποία κρίθηκαν πιο ενδιαφέροντα προς ανάπτυξη.

5.3 Προτάσεις για περαιτέρω έρευνα

Η πολυπλοκότητα, η φύση και το τεράστιο πεδίο ενασχόλησης του θέματος αφήνει χώρο για πλούσια ενασχόληση και αντιπαράθεση απόψεων. Και μόνο που στη συγκεκριμένη εργασία επιλέχθηκαν συγκεκριμένα θέματα προς ανάπτυξη, κάνει αντιληπτό το γεγονός πως κάθε μελετητής ανάλογα με τη κρίση του μπορεί να επιλέξει πολύ συγκεκριμένα πράγματα προς έρευνα και πάντα στο πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών (άλλα πάγια, συγκριτικές μελέτες για τα εθνικά πλαίσια τεκμηρίωσης, CCA κ.α.),

Τους τελευταίους μήνες και με κύριο εκφραστή των προσπαθειών τις Ηνωμένες πολιτείες της Αμερικής, γίνονται κινήσεις προς τη διαμόρφωση ενός ενιαίου παγκόσμιου φορολογικού συντελεστή ως κατώτερη βάση. Χαρακτηριστικό είναι πως σε πρώτη φάση μάλιστα έχει υπάρξει

συμφωνία για κίνηση προς αυτή την κατεύθυνση (συμφωνία G7). Ένα τέτοιο νέο πλαίσιο αφήνει πολύ μεγάλο πεδίο ενασχόλησης για το μέλλον, σχετικά με τον τρόπο που θα επηρεάσει το transfer pricing, την αντίδραση των εθνικών ρυθμιστικών αρχών και όλες τις νέες ισορροπίες που θα διαμορφωθούν.

Ακόμα και οι ίδιες οι οδηγίες του ΟΑΣΑ, περιλαμβάνουν πολλά ακόμα ενδιαφέροντα θέματα, τα οποία θα μπορούσαν να αναπτύξουν μελετητές. Παραδείγματος χάρη το θέμα των safe harbors, της παροχής υπηρεσίας στα πλαίσια ομίλων και το restructuring στα πλαίσια των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι μερικά από τα πολλά.

Μεγάλη πρόκληση αποτελεί η μελέτη των ενδοομιλικών συναλλαγών στο αβέβαιο πλαίσιο της πανδημίας. Πέρα από την έκθεση του ΟΑΣΑ αποκτά μεγάλο ενδιαφέρον το πώς οροθετούνται πλέον οι ενδοομιλικές συναλλαγές και πως οι σχέσεις μεταξύ αρχών και επιχειρήσεων έχουν μεταβληθεί κατά τη διάρκεια της υγειονομικής κρίσης, καθώς φαίνεται πως έχει διαμορφωθεί μια κατάσταση που θα μας συντροφεύει για αρκετό χρονικό διάστημα.

Βιβλιογραφία

- Becker, Johannes and Clemens Fuest (2012), "Transfer pricing policy and the intensity of tax rate competition." *Economics Letters* 117.1.
- Davies, Ronald B (2018), et al. "Knocking on tax haven's door: Multinational firms and transfer pricing." *Review of Economics and Statistics* 100.1.
- Fedusiv, Oleh. (2016), "Transfer Pricing Treatment of Transactions with Hard-to-Value Intangibles: Is BEPS Action 8 Based on the Arm's Length Principle?".
- Klassen, Kenneth J., Petro Lisowsky, and Devan Mescall. (2017), "Transfer pricing: Strategies, practices, and tax minimization." *Contemporary Accounting Research* 34.1.
- Lagarden, Martin (2014), "Intangibles in a transfer pricing context: where does the road lead." *International transfer pricing journal* 21.5.
- Lang, Michael (2020), *Introduction to the law of double taxation conventions*. Linde Verlag GmbH.
- Lohse, Theresa, and Nadine Riedel (2012), *The impact of transfer pricing regulations on profit shifting within European multinationals*. No. 61-2012. FZID Discussion paper.
- Munich Personal RePEc Archive (2013), *Transfer Pricing by Multinational Firms: New Evidence from Foreign Firm Ownerships*.
- OECD (2017), *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises*.
- OECD (2020), *Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic*.
- Riedel, Nadine, Theresa Zinn, and Patricia Hofmann (2015), "Do transfer pricing laws limit international income shifting? Evidence from Europe." University of Bochum, CESinfo Munich, DIW Berlin, NoCet & Oxford University CBT.
- Solilova, Veronika, and Danuše Nerudova, (2013), "Transfer pricing: general model for tax planning." (*Journal of Economics*) 6.61.

World Bank Group (2016), *Transfer Pricing and Developing Economies / A Handbook for policy makers and practitioners.*

Zinn, Theresa, and Nadine Riedel (2014), "The increasing importance of transfer pricing regulations: a worldwide overview." *Intertax* 42.6/7.

Θεοχαροπούλου Ε. (2016), *Φορολογική Διαφάνεια και Ανταλλαγή πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης.*

Νιφορόπουλος – Ντρούκας (2019), *Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη.*

Πηλιγκού Ευτυχία, *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν. 4174/2013.*

Τσουρουφλής Ανδρέας (2010), *Ενδοομιλική Τιμολόγηση (Transfer Pricing).*

Φωτόπουλος Ι., *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (2018), Ερμηνεία Ν.4174/2013.*

Διαδικτυακές Πηγές

<https://www.taxheaven.gr/circulars/18564/pol-1097-9-4-2014>