



**MSc Law and Economics**

Διδρυματικό Πρόγραμμα  
Μεταπτυχιακών Σπουδών  
Δίκαιο και Οικονομικά



ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΕΙΟ  
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ  
Νομική Σχολή

## ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ



ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ της ΤΙΚΟΥ ΕΥΓΕΝΙΑΣ

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ: ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, ΜΑΡΤΙΟΣ 2022

*Αφιερώνεται  
στην οικογένειά μου, που με στηρίζει πάντα  
σε ό,τι επιλέγω να κάνω*

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΠΕΡΙ ΣΥΝΔΕΣΗΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ .....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΟΤΗΤΑΣ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΩΝ ΟΔΗΓΙΩΝ ΤΟΥ Ο.Ο.Σ.Α.....	11
2.2 Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ.....	17
2.3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΑΡΑΓΟΝΤΩΝ ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΟΤΗΤΑΣ.....	21
2.3.1 Τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο της συναλλαγής .....	21
2.3.2 Οι οικονομικά σημαντικές λειτουργίες που επιτελούνται από τα συμβαλλόμενα μέρη, λαμβάνοντας υπόψη τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται (λειτουργική ανάλυση).....	22
2.3.3 Οι συμβατικοί όροι.....	25
2.3.4 Οι οικονομικές συνθήκες.....	26
2.3.5 Οι ειδικές επιχειρηματικές στρατηγικές που ασκούνται επιδιώκονται από τα συμβαλλόμενα μέρη .....	26
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ .....	29
3.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΤΙΜΗΣ (Comparable Uncontrolled Price, CUP).....	30
3.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ ΜΕΤΑΠΩΛΗΣΗΣ ΜΕΙΟΝ (Resale Price Minus, RPM).....	31
3.3 ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΛΕΟΝ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ (Cost Plus Method, CPM).....	32
3.4 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ (Transactional Net Margin Method - TNMM).....	34
3.5 ΜΕΘΟΔΟΣ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΚΕΡΔΩΝ (Profit Split Method - PSM) .....	35
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ (Advanced Pricing Arrangements - APA) .....	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: BEPS PROJECT – Το Σχέδιο Δράσης του Ο.Ο.Σ.Α. για την αντιμετώπιση της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και της Μετατόπισης Κερδών στην Αλλοδαπή.....	45
5.1 ΔΡΑΣΗ BEPS 8 – ΆΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ .....	48

5.2 ΔΡΑΣΗ BEPS 9 – ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΙΝΔΥΝΟΥ .....	50
5.3 ΔΡΑΣΗ BEPS 10 – ΧΑΜΗΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (Low Value Adding Intragroup Services).....	51
5.4 ΔΡΑΣΗ BEPS 13 – ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΑΝΑ ΧΩΡΑ.....	52
5.5 ΔΡΑΣΗ BEPS 14 – ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ .....	53
5.6 ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΗΣΗ ΤΩΝ ΔΡΑΣΕΩΝ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ BEPS ΤΟΥ Ο.Ο.Σ.Α. ΓΙΑ ΤΟ TRANSFER PRICING ΜΕ ΤΙΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΔΡΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟΥ ΔΙΑΒΡΩΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ .....	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ .....	57
6.1 ΦΑΚΕΛΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ .....	57
6.2 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΑΝΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ ΚΑΙ ΟΡΙΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ	58
6.2.1 Για διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λήγει μέχρι 31.12.2010 .....	58
6.2.2 Για διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες η υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος γεννάται από 01.01.2011 και μετά και μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 11 του ν.4110/2013.....	60
6.2.3 Για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 01.01.2012 και μετά καθώς και σε υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο που άρχισε πριν τη 01.01.2012 και λήγει από 31.12.2012 και μετά και μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21 του ν.4174/2013 .....	61
6.2.4 Για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.	64
6.3 ΟΙ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΑΝΑ ΧΩΡΑ (Country by Country Reports – CbCR).....	68
6.4 ΑΥΤΟΜΑΤΗ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΔΗΛΩΤΕΕΣ ΔΙΑΣΥΝΟΡΙΑΚΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΟΔΗΓΙΑ ΕΕ/2018/822 .....	70
6.5 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ .....	72
6.6 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ (ΔΕΔ) ΠΕΡΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ .....	74
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΚΕΡΔΩΝ ΛΟΓΩ ΜΗ ΤΗΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ ΣΤΙΣ ΔΙΑΣΥΝΟΡΙΑΚΕΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΜΟΙΒΑΙΟΥ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ .....	84

7.1 ΤΟ ΑΡΘΡΟ 9 ΤΗΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΤΟΥ Ο.Ο.Σ.Α. ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΦΥΓΗ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ .....	84
7.2 Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΟΥ ΑΜΟΙΒΑΙΟΥ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ .....	87
7.2.1 Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 25 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας .....	87
7.2.2 Η Σύμβαση περί Διαιτησίας της Ένωσης (90/436/ΕΟΚ) και η Νέα Οδηγία για τους Μηχανισμούς Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών στην Ένωση 2017/1852/ΕΕ .....	90
7.2.3 Ενσωμάτωση στο εθνικό δίκαιο της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού .....	94
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΟΔΗΓΙΕΣ Ο.Ο.Σ.Α. ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΠΑΝΔΗΜΙΑΣ COVID-19 ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ.....	98
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	104
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ .....	106

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εκρηκτική ανάπτυξη του διεθνούς εμπορίου σε μια εποχή παγκοσμιοποίησης συνέβαλε στη συνεχή ανάπτυξη και επέκταση των πολυεθνικών εταιρειών και κατά συνέπεια στην αύξηση του όγκου συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Εξαιτίας του διασυνοριακού τους χαρακτήρα, οι όμιλοι επιχειρήσεων πραγματοποιούν συναλλαγές που διενεργούνται σε πολλές χώρες με διαφορετικά φορολογικά συστήματα και διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές, αποκτώντας έτσι την δυνατότητα -μέσω της τιμολόγησης των ενδοομιλικών τους συναλλαγών- να μετατοπίζουν τα φορολογητέα τους κέρδη σε χώρες με χαμηλότερη φορολόγηση, προκειμένου έτσι να επιτύχουν μείωση της συνολικής τους επιβάρυνσης.

Κατέστη λοιπόν επιτακτική ανάγκη για κάθε χώρα να διαμορφώσει ένα θεσμικό πλαίσιο προκειμένου να μπορέσει να ελέγξει αποτελεσματικότερα τις συναλλαγές των πολυεθνικών επιχειρήσεων που ανήκουν σε κάποιον όμιλο αλλά και των ημεδαπών επιχειρήσεων, μελών ομίλου. Για την επίτευξη αυτού του σκοπού, η ενδοομιλική τιμολόγηση, η οποία διεθνώς έχει επικρατήσει με τον όρο “transfer pricing”, αποτελεί αντικείμενο νομοθετικής ρύθμισης πολλών χωρών, μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα, με βασικά εργαλεία την Πρότυπη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και τις Κατευθυντήριες Οδηγίες για την Τιμολόγηση των Ενδοομιλικών Συναλλαγών του Ο.Ο.Σ.Α. Για την πάταξη της καταχρηστικής φοροαποφυγής μέσω του “transfer pricing” έχει επικρατήσει η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων, ενώ το κύριο εργαλείο των κρατών απέναντι στις πρακτικές παραβατικότητας στα πλαίσια του transfer pricing αποτελεί η δυνατότητα αναθεώρησης των κερδών των ελεγχόμενων συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Και μπορεί ο Ο.Ο.Σ.Α. ήδη από την δεκαετία του ‘70 να ήταν πρωτοπόρος στην προσπάθεια περιορισμού του φαινομένου Διπλής Φορολόγησης, που ήταν απότοκο της προβληματικής τιμολόγησης μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, σύντομα ακολούθησε και η Ευρωπαϊκή Ένωση. Οι αρχικές προσπάθειες της Ε.Ε. με την θεσμοθέτηση κανόνων που είχαν την μορφή διεθνών συμβάσεων καθώς και κανόνων ήπιου δικαίου δεν φάνηκε να αποδίδουν καρπούς. Ωστόσο, με την υιοθέτηση της καινούργιας Οδηγίας για τους Μηχανισμούς Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών στην Ένωση, τα πράγματα άλλαξαν σημαντικά προς την θετική κατεύθυνση.

Αντικείμενο της παρούσας διπλωματικής εργασίας αποτελεί η μελέτη του πλαισίου που ορίζει την φορολόγηση των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, η οποία αποτελεί τον πυρήνα του διεθνούς εμπορίου των πολυεθνικών εταιρειών και ένα από τα πιο απαιτητικά κομμάτια της διεθνούς φορολογικής συμμόρφωσης.

## **ABSTRACT**

The explosive growth of international trade in an era of globalization contributed to the continuous growth and expansion of multinational companies and consequently to the increase in the volume of transactions between associated enterprises. Due to their cross-border nature, groups of companies carry out transactions that take place in many countries with different tax systems and different tax rates, thus enabling them - through the pricing of related party transactions- to shift their taxable profits to countries with lower taxation, in order to achieve a reduction in their overall burden.

It has therefore become imperative for each country to form an institutional framework in order to be able to control more effectively the transactions of multinational companies belonging to a group and domestic companies that are members of a group as well. In order to achieve this goal, transfer pricing has been the subject of legislative regulations of many countries, including Greece, with the Model Tax Convention and the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations of OECD being the basic tools in this process. In the attempt of eliminating the abusive tax avoidance through transfer pricing, the application of the “principle of arm’s length” has prevailed, while the main tool of states against delinquency practices in the context of transfer pricing is the possibility of adjusting the profits of controlled associated companies.

While the OECD may have been the pioneer in the effort to limit the phenomenon of Double Taxation, which was the result of problematic pricing between associated enterprises, the European Union soon followed its steps. The initial efforts of the EU by establishing rules in the form of international conventions as well as rules of soft law did not seem to bear fruit. However, with the adoption of the new Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the Union, things have improved significantly.

The subject of herein thesis is the study of the framework that defines the taxation of transactions between associated enterprises, which is the core of the international trade of multinational companies and one of the most demanding areas of international tax compliance.

## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΑΑΔΕ	: Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΓΓΔΕ	: Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων.
ΕΕ	: Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΟΚ	: Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα
ΚΦΔ	: Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
ΚΦΕ	: Κώδικας Φορολογία Εισοδήματος
Ο.Ο.Σ.Α.	: Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
ΣΛΕΕ	: Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΣΑΔΦ	Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας
ΣτΕ	: Συμβούλιο της Επικρατείας
Πρότυπη Σύμβαση Ο.Ο.Σ.Α.	: Πρότυπη Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας σχετικά με τους φόρους Εισοδήματος και Κεφαλαίου Ο.Ο.Σ.Α..
ΑΡΑ	: Advanced Pricing Agreement
ΒΕΡΣ	: Base Erosion and Profit Shifting
СbСR	: Country by Country Report
ССΑ	: Cost Contribution Arrangement
СΡM	: Cost Plus Method
СUP	: Comparable Uncontrolled Price Method
DEMPЕ	: Develop, Enhance, Maintain, Protect, Exploit
MAP	: Mutual Agreement Procedure
OECD	: Organization of Economic Cooperation and Development
PSM	: Profit Split Method
RPM	: Resale Price Method
TNMM	: Transactional Net Margin Method



## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### Έννοια της ενδοομιλικής τιμολόγησης

Ο όρος «ενδοομιλική τιμολόγηση» ή όπως έχει επικρατήσει διεθνώς «transfer pricing», αναφέρεται στον προσδιορισμό της αξίας των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, που είναι έννοια ευρύτερη του ομίλου. Πιο συγκεκριμένα, αναφέρεται στην αξία που μια επιχείρηση χρεώνει για προϊόντα, υπηρεσίες, χρήση άυλων περιουσιακών της στοιχείων, χρηματοδοτικές μισθώσεις (leasing), δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, δικαιώματα χρήσης εμπορικών σημάτων (royalties), πληρωμές τόκων, αμοιβές, διοικητικές δαπάνες, γνωμοδοτικές και συμβουλευτικές υπηρεσίες και γενικότερα κάθε είδους συναλλαγή σε μια συνδεδεμένη με αυτήν εταιρεία, η οποία διαφέρει από εκείνη που θα είχε χρεωθεί, εάν οι ίδιες επιχειρήσεις ήταν ανεξάρτητες μεταξύ τους, με στόχο τη συρρίκνωση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης του ομίλου διεθνώς<sup>1</sup>.

### Διάκριση μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων και ομίλων

Εννοιολογικά υπάρχει διάκριση μεταξύ της έννοιας των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και της έννοιας του ομίλου. Η σύνδεση στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις υφίσταται, λόγω της ύπαρξης ειδικής σχέσης που διαπιστώνεται με κριτήρια συμμετοχικά, δικαιοπρακτικά ή πραγματικά, ανάμεσα σε επιχειρήσεις με αυτοτελή νομική υπόσταση, η οποία επιτρέπει την άσκηση κυριαρχικής επιρροής μιας επιχείρησης σε μια άλλη ενώ η έννοια του ομίλου αναφέρεται στην ένταξη των επιχειρήσεων σε ένα ευρύτερο σύνολο που εμφανίζει οικονομική και διοικητική ενότητα, με κύριο χαρακτηριστικό την άσκηση κεντρικού ελέγχου και εξουσίας στις επιχειρήσεις αυτές<sup>2</sup>.

Η χαρακτηριστική διαφορά ανάμεσα στις έννοιες των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και του ομίλου είναι ότι για την ύπαρξη σχέσης σύνδεσης, αρκεί η δυνατότητα άσκησης επιρροής, ενώ για την ύπαρξη του ομίλου απαιτείται πραγματικός διοικητικός και οικονομικός έλεγχος. Συνάγεται, λοιπόν, από τα παραπάνω ότι η έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, είναι ευρύτερη του ομίλου, καθώς η σχέση

---

<sup>1</sup> Υπουργείο Οικονομικών - Διεύθυνση Ελέγχων, *Επιμορφωτικό Πρόγραμμα των Ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών στον Έλεγχο των Ενδοομιλικών Συναλλαγών*, Αθήνα, 2014.

<sup>2</sup> Υπουργείο Οικονομικών - Διεύθυνση Ελέγχων, όπως παραπάνω

σύνδεσης αποτελεί προϋπόθεση για την δημιουργία του ομίλου, ενώ αντίθετα η ύπαρξη σύνδεσης δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκη και όμιλο.

Στο ελληνικό εταιρικό δίκαιο ο όμιλος επιχειρήσεων δεν αναγνωρίζεται ως νομική οντότητα. Ο όρος «συνδεδεμένες επιχειρήσεις» θεσμοθετήθηκε ως αποτέλεσμα της προσαρμογής της ελληνικής νομοθεσίας σε κοινοτικές ρυθμίσεις και αφορούσε κατά κύριο λόγο τους λογιστικούς κανόνες. Για τους σκοπούς του ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών και της καθιέρωσης συγκεκριμένων υποχρεώσεων από πλευράς των επιχειρήσεων, ορίζεται από την εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία, ποιες επιχειρήσεις θεωρούνται συνδεδεμένες.

### **Λόγοι θέσπισης ιδιαίτερων κανόνων ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών**

Ο λόγος θέσπισης ιδιαίτερων κανόνων ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι επειδή είναι επιχειρήσεις ιδίων συμφερόντων και έτσι μπορούν, με την κατάλληλη τιμολογιακή πολιτική για τις μεταξύ τους συναλλαγές, να μεταφέρουν κέρδη τους σε επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους σε χώρες με χαμηλούς συντελεστές φορολογίας. Αναφορικά με τις πολυεθνικές επιχειρήσεις, οι δυνατότητες μείωσης των φορολογικών βαρών είναι ακόμα περισσότερες, ενώ οι δυνατότητες των φορολογικών διοικήσεων να αντιμετωπίσουν το πρόβλημα, ακόμα πιο περιορισμένες. Οι επιχειρήσεις αυτές επιδιώκουν τη μεταφορά των φορολογητέων κερδών τους ή στις χώρες με τον μικρότερο φορολογικό συντελεστή ή ακόμα και σε χώρες που δεν έχουν χαμηλούς ονομαστικούς φορολογικούς συντελεστές, όμως παρέχουν δελεαστικά φορολογικά κίνητρα, που βασίζονται στο μέγεθος των φορολογητέων κερδών για τη διενέργεια επενδύσεων, γεγονός που οδηγεί σε χαμηλούς πραγματικούς συντελεστές. Επιπλέον, υπάρχει πάντα η δυνατότητα τα κέρδη να οδηγηθούν με πολύπλοκες συναλλαγές και συμβάσεις σε φορολογικούς παραδείσους και πολλές φορές σε εξωχώριες, offshore εταιρείες. Οι παραπάνω πρακτικές έχουν ως αποτέλεσμα η συνολική φορολογική επιβάρυνση του συνόλου των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ή του ομίλου, να είναι πολύ μικρότερη σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις. Για το λόγο αυτό οι χώρες οι οποίες έχουν συνάψει μεταξύ τους συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας, ενδιαφέρονται από κοινού να υπάρξει αμοιβαία συνεργασία στον φορολογικό τομέα για την νομοθετική θωράκιση της φορολογητέας βάσης των χωρών τους, με στόχο των περιορισμό των πρακτικών αυτών εκ μέρους των πολυεθνικών ομίλων.

Η μεταφορά κερδών δεν αφορά μόνο διασυνοριακές συναλλαγές αλλά μπορεί να γίνει και σε επιχειρήσεις της ίδιας χώρας, κυρίως μεταφέροντας κέρδη από μια κερδοφόρα επιχείρηση σε μια ζημιογόνο, πετυχαίνοντας με τον τρόπο αυτό να αποφευχθεί άμεσα η καταβολή φόρου εισοδήματος για μέρος των κερδών. Η μεταφορά κερδών, για την οποία γίνεται λόγος, επιτυγχάνεται μέσω υπερτιμολογήσεων και υποτιμολογήσεων των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών.

Η ενδοομιλική τιμολόγηση αποτελεί πλέον μείζων διεθνές θέμα, τόσο φορολογικού, όσο όμως και κοινωνικού ενδιαφέροντος. Όλα τα παραπάνω περιγραφέντα οδηγούν από την μια στην συρρίκνωση των φορολογικών εσόδων των κρατών και από την άλλη στη στρέβλωση του υγιούς επιχειρηματικού ανταγωνισμού με τη συνδρομή οικονομικώς μη ορθολογικών μέσων μιας και πρόκειται περί πρακτικών αθέμιτου επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Η δυνατότητα πραγματοποίησης τέτοιων καταχρηστικών μεθόδων φοροαποφυγής ενισχύθηκε σε μεγάλο βαθμό από την τεράστια και ταχύτατη ανάπτυξη της ψηφιακής τεχνολογίας, η οποία έδωσε στις επιχειρήσεις την ευκαιρία να διεισδύσουν στην παγκόσμια αγορά χωρίς την προϋπόθεση της επί τόπου φυσικής παρουσίας. Στον αντίποδα της αναζήτησης μιας δίκαιης φορολόγησης, έχουν τεθεί υπό συζήτηση και αμφισβήτηση κάποιες από τις θεμελιώδεις αρχές του ισχύοντος φορολογικού συστήματος, όπως η εδαφικότητα του φόρου και η φορολογία στο κράτος πηγής του εισοδήματος και πλέον προς συζήτηση εισάγονται νέες αρχές, όπως η φορολογία στον τόπο δημιουργίας αξίας, ο οποίος μπορεί να διαφέρει από τον τόπο εγκατάσταση και να αφορά τον τόπο αγοράς<sup>3</sup>, κι όλα αυτά χωρίς να θίγεται κατά το δυνατόν τα θεμελιώδη δικαιώματα της «ελευθερίας εγκατάστασης» και της «ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων».

Για την αντιμετώπιση των παραπάνω καταχρηστικών πρακτικών φοροαποφυγής τα κράτη έχουν υιοθετήσει διατάξεις αναφορικά με την τεκμηρίωση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών με σκοπό την απόδοση κερδών για φορολογικούς σκοπούς μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, διασφαλίζοντας με αυτόν τον τρόπο την φορολογική βάση των συναλλασσόμενων κρατών.

---

<sup>3</sup> Ελ. Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, Θεσσαλονίκη: Αφοί Κυριακίδη ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ε., 2021.

Οι νομοθεσίες των κρατών περί τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών βασίζονται στο άρθρο 9, παρ.1, της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. (Πρότυπη Σύμβαση του Ο.Ο.Σ.Α. για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος και Κεφαλαίου, 2017), σύμφωνα με το οποίο στην περίπτωση που μια επιχείρηση του ενός συμβαλλόμενου κράτους συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης του άλλου συμβαλλόμενου κράτους ή τα ίδια πρόσωπα συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, στον έλεγχο ή το κεφάλαιο τόσο της μιας επιχείρησης όσο και της άλλης και συμφωνούνται μεταξύ των δύο επιχειρήσεων όροι στις εμπορικές ή οικονομικές τους σχέσεις, οι οποίοι διαφέρουν από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη τα οποία θα αύξαναν τα κέρδη μιας από τις επιχειρήσεις αλλά δεν τα αυξάνουν εξαιτίας των συμφωνηθέντων όρων, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν αναλόγως, ενώ για τον έλεγχο της ομοιότητας ή διαφοράς των συμφωνηθέντων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων όρων με εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων εφαρμόζεται η αρχή των ίσων αποστάσεων (arm's length principle)<sup>4</sup>. Σκοπός τα υιοθέτησης του μηχανισμού τεκμηρίωσης της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι ο καθορισμός της «ορθής», δηλαδή με βάση τις πραγματικές τιμές της αγοράς, τιμής μιας συγκεκριμένης συναλλαγής εντός του ομίλου μέσω της εφαρμογής διαφόρων μεθόδων.

Στο σημείο αυτό, κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί ότι στο επίκεντρο των μελετών του Ο.Ο.Σ.Α. έχουν επίσης τεθεί και οι χρηματοοικονομικές συναλλαγές, καθώς συνδέονται τόσο με το Transfer Pricing, όσο και με την υποκεφαλαιοδότηση των επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα, η αναφορά του Ο.Ο.Σ.Α. αναλύει ζητήματα ως προς την παροχή εγγυήσεων, την ασφάλιση και την αντασφάλιση δανείων καθώς και τον προσδιορισμό των ενδοομιλικών επιτοκίων δανεισμού. Λόγω της ιδιαίτερης φύσης αυτών των συναλλαγών, αλλά και της ιδιαιτερότητας ως προς την τεκμηρίωσή τους -καθώς καταλαμβάνονται από συγκεκριμένο ρυθμιστικό και κανονιστικό πλαίσιο- η επαλήθευση της εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων σε αυτές ξεφεύγει του πλαισίου της παρούσης και γι αυτό δεν θα αναλυθεί.

---

<sup>4</sup> Κατερίνα Σαββαΐδου, «Κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών», *Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας* 63 (2009).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΠΕΡΙ ΣΥΝΔΕΣΗΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Ο ορισμός της έννοιας των συνδεδεμένων προσώπων στο νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013, ΚΦΕ) διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο, καθώς διαμορφώνει το υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής της νομοθεσίας περί ενδοομιλικής τιμολόγησης ("transfer pricing") του άρθρου 50 και 51 του ως άνω νόμου αλλά και των συνακόλουθων υποχρεώσεων τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (ν.4174/2013, ΚΦΔ).

Ειδικότερα, με τις διατάξεις του άρθρου 50, παρ.1 του ν.4172/2013, οι οποίες εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά, ορίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του ΚΦΕ με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

Για την εκπλήρωση της τήρησης της πιο πάνω αρχής, τα συνδεδεμένα κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του ΚΦΕ πρόσωπα, υποχρεούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013 να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης και να υποβάλλουν ετησίως συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές.

Η έννοια της συνδεδεμένης επιχείρησης καθορίζεται κατ' αρχήν στο άρθρο 9 της Πρότυπης Σύμβασης Ο.Ο.Σ.Α., κατά την παράγραφο 1 του οποίου ορίζεται ότι δύο επιχειρήσεις είναι συνδεδεμένες «αν α) η επιχείρηση του ενός συμβαλλόμενου κράτους συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο μιας επιχείρησης του άλλου συμβαλλόμενου κράτους, ή β) τα ίδια πρόσωπα συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο επιχείρησης του ενός συμβαλλόμενου κράτους και μιας επιχείρησης του άλλου συμβαλλόμενου κράτους».

Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 2 περ. ζ' του ν.4172/2013, συνδεδεμένο πρόσωπο νοείται κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα:

α) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον 33%, βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

β) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον 33%, βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

γ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

Ο όρος «επιχείρηση» στον ορισμό της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. δεν αφήνει περιθώριο παρερμηνείας, από τη στιγμή που τουλάχιστον κατά την εθνική ορολογία, επιχειρηματική δραστηριότητα δύνανται να ασκούν τόσο νομικά όσο και φυσικά πρόσωπα. Επιπλέον, ενώ η Πρότυπη Σύμβαση Ο.Ο.Σ.Α. θέλοντας να ρυθμίσει διακρατικές σχέσεις, ορίζει ότι τα δύο μέρη δραστηριοποιούνται σε διαφορετικά κράτη, ο ορισμός, όπως διατυπώνεται στην εθνική νομοθεσία, καταλαμβάνει και επιχειρήσεις εντός της ίδιας δικαιοδοσίας.

Από τις διατάξεις του άρθρου 2 περ. ζ' του ν.4172/2013 διαπιστώνεται ότι συνδεδεμένα θεωρούνται τα πρόσωπα που έχουν είτε συμμετοχική σύνδεση (περ. αα και περ. ββ) είτε de facto σύνδεση είτε ακόμη και δικαιοπρακτική σύνδεση (περ. γγ). Μάλιστα, η χρήση από την παρούσα διάταξη του όρου «πρόσωπα», αντί για τον όρο «επιχειρήσεις», αποσκοπεί να καλύψει ευρύτερο κύκλο προσώπων, αρκεί να διαπιστώνεται η άσκηση καθοριστικής επίδρασης ή ελέγχου<sup>5</sup>.

Όπως προκύπτει από τη γραμματική διατύπωση του ως άνω νομοθετικού ορισμού της έννοιας των συνδεδεμένων προσώπων στον ν.4172/2013, έχει απαλειφθεί η

<sup>5</sup> Ελένη Θεοχαροπούλου, «Φορολογία της Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (transfer pricing)», *Επιχείρηση* 185 (2021).

περίπτωση ύπαρξης οικονομικής εξάρτησης μεταξύ δύο προσώπων, η οποία προβλεπόταν στις προϊσχύουσες σχετικές ρυθμίσεις του άρθρου 39 του Ν 2238/1994 . Συγκεκριμένα, τόσο κατά την αρχική μορφή της διάταξης όσο και σε μεταγενέστερες παραλλαγές της και, ειδικότερα, με την αντικατάστασή της με το ν.3775/2009 και την περαιτέρω τροποποίησή της με τον ν.3842/2010 , υπάρχει αναφορά στους όρους «άμεση ή έμμεση ουσιώδης διοικητική ή οικονομική εξάρτηση» και «έλεγχος», χωρίς ωστόσο να εξειδικεύονται ή να ερμηνεύονται οι εν λόγω έννοιες. Ομοίως, με την αντικατάσταση του άρθρου 39 του ν.2238/1994 από το άρθρο 11 του ν.4110/2013, εισήχθη στη διάταξη και η αόριστη έννοια της «δυνατότητας επιρροής» και περιλήφθηκε ενδεικτική και όχι αποκλειστική απαρίθμηση των περιπτώσεων ύπαρξης σχέσης άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, ενώ με τη μεταγενέστερη τροποποίηση της διάταξης από το άρθρο 64 παρ. 3α ν.4170/2013 απαλείφθηκε για πρώτη φορά η αναφορά στην «οικονομική εξάρτηση», ενώ προστέθηκε η έννοια της «άσκησης ή δυνατότητας άσκησης καθοριστικής επιρροής στη λήψη των αποφάσεων της επιχείρησης», η οποία φαίνεται να διευρύνει το πεδίο εφαρμογής της διάταξης<sup>6</sup>.

Η έννοια της άσκησης καθοριστικής επιρροής ή της δυνατότητας άσκησης καθοριστικής επιρροής που αναφέρεται στον ΚΦΕ ως τρίτη προϋπόθεση ύπαρξης σχέσης σύνδεσης μεταξύ δύο μερών αποτελεί μία αόριστη νομική έννοια, η οποία δεν εξειδικεύεται περαιτέρω στο νόμο.

### **Νομολογία Συμβουλίου της Επικρατείας**

Για την ύπαρξη σχέσης άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητική εξάρτησης ή ελέγχου ή άσκηση καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή τρίτου προσώπου έχει σημασία η ερμηνεία της νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) που έχει κρίνει ακόμη από το απώτερο παρελθόν για τη συνδρομή τέτοιων προϋποθέσεων<sup>7</sup> (τις οποίες έθεταν προϊσχύουσες διατάξεις που δε χρησιμοποιούσαν περιοριστική απαρίθμηση συγκεκριμένων κριτηρίων). Η νομολογία του ΣτΕ ερμηνεύοντας τις

---

<sup>6</sup> Βασιλική Αθανασάκη, «Τα συνδεδεμένα μέρη με βάση τον ΚΦΕ και οι έννοιες της καθοριστικής επιρροής και της οικονομικής εξάρτησης», *Επιχείρηση* 124 (2016).

<sup>7</sup> Ελένη Θεοχαροπούλου, «Φορολογία της Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (transfer pricing)», *Επιχείρηση* 185 (2021).

έννοιες του «ελέγχου» και της σχέσης «άμεσης ή έμμεσης διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης» έκρινε ότι υφίσταται έμμεση ουσιώδης οικονομική εξάρτηση μεταξύ ημεδαπών εταιριών, επί παραδείγματι στην περίπτωση όπου αυτές συστεγάζονται, η μια διαθέτει αποκλειστικά τα προϊόντα της στην άλλη και έχει ως μοναδικό αντικείμενο την εμπορία των προϊόντων αυτών. Εν προκειμένω, παρατηρείται ότι αρκούσε για τη νομολογία του ΣτΕ, ο de facto σύνδεσμος μεταξύ των εταιριών και δεν απαιτείτο συμμετοχή της μιας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης. Βέβαια, έχουν κριθεί ως συνδεδεμένες επιχειρήσεις και περιπτώσεις όπου υφίσταται και de jure «σύνδεση», όπως όταν η μια ημεδαπή εταιρία συναλλάσσεται με τους μοναδικούς εταίρους της ή με ατομική επιχείρηση της οποίας ο φορέας είναι ο κύριος μέτοχος, πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου και διευθύνων σύμβουλός της. Επίσης, εκρίθη ότι υφίσταται ουσιώδης διοικητική εξάρτηση και έλεγχος, εάν η ημεδαπή εταιρία συναλλάσσεται με άλλη, επίσης, ημεδαπή, στην οποία το Διοικητικό Συμβούλιο συμμετέχουν βασικά μέλη της πρώτης. Παράλληλα, εκρίθη ότι υπάρχει έμμεση διοικητική εξάρτηση μεταξύ των εταιριών, στην περίπτωση που ο νόμιμος εκπρόσωπος συγγενών μεταξύ τους εταιριών είναι αντιπρόεδρος του Δ.Σ. άλλης εταιρίας. Για τις αλλοδαπές εταιρίες που ελέγχουν ημεδαπές, παλαιότερος φορολογικός νόμος φαινόταν να απαιτεί de jure σύνδεση, όπως είναι η κλασική περίπτωση μητρικής-θυγατρικής, ανεξάρτητα εάν συνέτρεχε παράλληλα και de facto σύνδεση, όπως εκρίθη στην περίπτωση της ημεδαπής θυγατρικής που παρήγαγε τα προϊόντα της για λογαριασμό και κατ' αποκλειστικότητα της αλλοδαπής μητρικής. Είναι δε χαρακτηριστική η ΔΕφαΘ 5153/2001, με την οποία είχε κριθεί, με βάση προϊσχύον φορολογικό καθεστώς, ότι η συμμετοχή της θυγατρικής της ημεδαπής εταιρίας στην αλλοδαπή δε συνιστούσε, κατά την ένδικη χρονική περίοδο, παρά μόνο απλώς οικονομικό δεσμό και οπωσδήποτε, δεν συνέτρεχε η απαιτούμενη προϋπόθεση του ελέγχου της ημεδαπής από την αλλοδαπή, καθόσον δε συμμετείχε η αλλοδαπή στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της ημεδαπής.

**ΠΟΛ 1142/2015: Διευκρινήσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν.4172/2013 και ν.4174/2013**

Με την με αριθμό ΠΟΛ.1142/2.7.2015 εγκύκλιό του η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε., νυν Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων - ΑΑΔΕ) παρέχει διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις



των ν.4172/2013 και ν.4174/2013 . Η εν λόγω εγκύκλιος έθιξε, μεταξύ άλλων, το ζήτημα της ερμηνείας της έννοιας των συνδεδεμένων μερών δίνοντας διευκρινήσεις στις έννοιες της άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης και της καθοριστικής επιρροής.

Ειδικότερα, σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ενός προσώπου από άλλο πρόσωπο ή άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης δύο προσώπων από τρίτο πρόσωπο, κατά την έννοια της υποπερίπτωσης γγ' των ως άνω διατάξεων, υπάρχει όταν ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά), προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις παρακάτω περιπτώσεις/καταστάσεις: α) περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή ένας ή περισσότεροι διευθύνοντες σύμβουλοι ή διαχειριστές του διορίζονται από το άλλο πρόσωπο, β) το ίδιο πρόσωπο ή πρόσωπα που συμμετέχουν στη διοίκηση του ενός προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή του διαχειριστή, συμμετέχουν και στη διοίκηση του άλλου προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή διαχειριστή, γ) τρίτο πρόσωπο διορίζει και στα δύο πρόσωπα, περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου τους ή έναν ή περισσότερους από τους διευθύνοντες συμβούλους τους ή διαχειριστές τους.

Όσον αφορά στη σχέση άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή άσκησης καθοριστικής επιρροής ή δυνατότητας άσκησης καθοριστικής επιρροής ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο ή άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή δυνατότητας άσκησης καθοριστικής επιρροής δύο προσώπων από τρίτο πρόσωπο, κατά την έννοια της ίδιας ως άνω υποπερίπτωσης γγ', αυτή υπάρχει, ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά), όταν προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις κάτωθι καταστάσεις: α) το πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις του άλλου προσώπου και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το 50% του συνόλου του ενεργητικού του δανειολήπτη, β) τρίτο πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις και στα δύο πρόσωπα και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το 50% του συνόλου του ενεργητικού των δανειοληπτών, γ) το ένα πρόσωπο προμηθεύει ή ορίζει τον/τους προμηθευτές σε ποσοστό τουλάχιστον 90% των πρώτων και βοηθητικών υλών που απαιτούνται για την παραγωγή του συνόλου των προϊόντων του άλλου προσώπου και

προκύπτει από σύμβαση (έγγραφη ή προφορική) ότι καθορίζει τις τελικές τιμές πώλησης των προϊόντων.

Διευκρινίζεται, ωστόσο, ότι η σχέση δικαιοπάροχου - δικαιοδόχου σε περιπτώσεις συμβάσεων δικαιόχρησης (franchising), αλλά και ότι η σχέση του αποκλειστικού ή κύριου προμηθευτή εμπορευμάτων ή παροχής υπηρεσιών ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο, δεν συνιστά από μόνης τους σχέσεις σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013.

Από τις παραπάνω διευκρινίσεις της ΠΟΛ. 1142/2015 προκύπτει ότι θα πρέπει να ακολουθείται μία συνολική θεώρηση των τιθέμενων πραγματικών περιστατικών της κάθε περίπτωσης, προκειμένου να εξαχθεί ένα ασφαλές συμπέρασμα περί της ύπαρξης σχέσης σύνδεσης μεταξύ δύο προσώπων, κατά την έννοια του νόμου. Ακόμα και εάν επισημαίνεται ότι αφ' εαυτής η σχέση αποκλειστικού ή κύριου προμηθευτή εμπορευμάτων ή παροχής υπηρεσιών δεν πρέπει να θεωρείται a priori ότι συνεπάγεται σχέση σύνδεσης κατά την έννοια των οικείων διατάξεων, παρατίθενται συγκεκριμένες ενδείξεις, οι οποίες κατατείνουν σε αυτό το συμπέρασμα, ιδίως εάν εξετασθούν από κοινού και με άλλους παράγοντες, όπως για παράδειγμα ύπαρξη κοινών μετόχων, ύπαρξη κοινών μελών στο Διοικητικό Συμβούλιο ή ύπαρξη μελών που συνδέονται με συγγενική σχέση στα Διοικητικά Συμβούλια δύο εταιρειών. Σε κάθε περίπτωση, απαιτείται ιδιαίτερη σύνεση και προσοχή κατά την εφαρμογή των οικείων διατάξεων, προκειμένου να αποφεύγεται αφενός η άκριτη και δυσανάλογη διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής της νομοθεσίας περί ενδοομιλικής τιμολόγησης ή η ασυνεπής ερμηνεία και εφαρμογή της κατά περίπτωση από τις φορολογικές αρχές και να περιορίζεται αφετέρου το φαινόμενο να εκφεύγουν του πεδίου εφαρμογής συναλλαγές υποκείμενες καταρχήν σε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Στο πλαίσιο αυτό, κρίσιμο ρόλο διαδραματίζει η συνδυαστική προσέγγιση των παραγόντων που οδηγούν ad hoc στο συμπέρασμα περί ύπαρξης σχέσης σύνδεσης μεταξύ δύο προσώπων ή επιχειρήσεων υπό το φως των συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών της εκάστοτε περίπτωσης.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΟΤΗΤΑΣ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΩΝ ΟΔΗΓΙΩΝ ΤΟΥ Ο.Ο.Σ.Α.**

Ο καθορισμός της ορθής τιμολόγησης στο πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών δεν αποτελεί πρόσφατο προβληματισμό. Για την ακρίβεια, ήδη από τα τέλη της δεκαετίας του '70, ο Ο.Ο.Σ.Α., σχεδόν 20 χρόνια μετά την ίδρυση του (14 Δεκεμβρίου 1960), παρουσιάζει, στην πρώτη εκτενή αναφορά του, τις επιπτώσεις της αναπτυσσόμενης παγκοσμιοποιημένης οικονομικής δραστηριότητας, μέσω των πολυεθνικών επιχειρήσεων (Transfer Pricing & Multinational Enterprises, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, 1979).

Ιστορικά, λοιπόν, ξεκινώντας από το 1979, ο Ο.Ο.Σ.Α. μέσα από ένα συνεχές πλαίσιο δράσεων, οδηγιών και αναφορών από ειδικές ομάδες εργασίας, έχει προσπαθήσει να ενσωματώσει εμπειρίες και πρακτικές των κρατών μελών του σε όλο σχεδόν το φάσμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Αυτό ήταν αναγκαίο και επιβεβλημένο μιας και η παγκόσμια οικονομία μεταβάλλεται και οι φορολογικές διοικήσεις καλούνται να επιλύσουν ολοένα και πιο δυσεπίλυτα προβλήματα για τον ορθό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Οι κυριότερες εκδόσεις των Κατευθυντήριων Οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α. ανά χρονολογία απεικονίζονται παρακάτω<sup>8</sup>:

- ❖ Έκθεση του Ο.Ο.Σ.Α. για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών και τις πολυεθνικές εταιρείες, 1979
- ❖ Αναφορά (Report) σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και τις υπηρεσίες, 1996
- ❖ Αναφορά (Report) σχετικά με τις συμφωνίες (συμβάσεις) κατανομής κόστους (Cost Contribution Arrangements – CCA), 1997
- ❖ Αναφορά (Report) στις οδηγίες σχετικά με τις διαδικασίες ελέγχου των τιμολογήσεων των ενδοομιλικών συναλλαγών και τη συμμετοχή της επιχειρηματικής κοινότητας, 1997

---

<sup>8</sup> Κωστής Ντρούκας, Κωνσταντίνος Νιφορόπουλος, *Ενδοομιλικές Συναλλαγές – Θεωρία και Πράξη*, Αθήνα: Εκδόσεις Ρίολος, 2019.

- ❖ Αναφορά (Report) σχετικά με τις διατάξεις περί της προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (Advance Pricing Arrangement – APA) στο πλαίσιο της διαδικασίας αμοιβαίων συμφωνιών, 1999
- ❖ Αναφορά (Report) σχετικά με την τιμολόγηση ενδοομιλικών συναλλαγών στις περιπτώσεις των επιχειρηματικών αναδιαρθρώσεων, 2010
- ❖ Σχέδιο Δράσης για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής μέσω της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και μεταφοράς των κερδών – BEPS Project (Base Erosion and Profit Shifting), 2015

Οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. αναφορικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση δημοσιεύονται πρώτη φορά τον Ιούλιο του 1995, ενώ οι τελευταίες ισχύουσες επικυρώσεις ενσωματώθηκαν στην έκδοση του Ιανουαρίου 2022. Όλες οι παραπάνω αναφορές-οδηγίες αποσκοπούν στο να βοηθήσουν τις φορολογικές διοικήσεις (τόσο των χωρών μελών του Ο.Ο.Σ.Α. όσο και των τρίτων χωρών) καθώς και τις πολυεθνικές εταιρείες προτείνοντας τρόπους εξεύρεσης αμοιβαίως ικανοποιητικών λύσεων στις περιπτώσεις τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών. Με αυτό το τρόπο δύναται να ελαχιστοποιούνται οι συγκρούσεις μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων και μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων και των πολυεθνικών εταιρειών όπως και να περιοριστεί το φαινόμενο της διπλής φορολογίας και της διάβρωσης της φορολογικής βάσης των κρατών.

Στο κείμενο των Κατευθυντήριων Οδηγιών παρατίθενται αρχικά η έννοια της αρχής των ίσων αποστάσεων και αναλύεται ο κρίσιμος ρόλος της συγκρισιμότητας των συναλλαγών κατά την διαδικασία της τεκμηρίωσής τους. Στη συνέχεια, περιγράφονται οι μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης με τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματά τους, η επιλογή του ελεγχόμενου μέρους και ο ρόλος της χρονικής περιόδου συλλογής πληροφοριών για τις συγκρίσιμες συναλλαγές κατά την διαδικασία οριοθέτησης της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Στο τέλος, περιγράφονται ειδικά θέματα μεταβίβασης ενδοομιλικών υπηρεσιών και προσδιορίζεται το πλαίσιο των ίσων αποστάσεων.

Οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. ενσωματώθηκαν για πρώτη φορά στην ελληνική νομοθεσία με την απόφαση Α2-8092/2008 του Υπουργού Ανάπτυξης που αφορούσε Ειδικότερες Ρυθμίσεις σχετικά με την Επιβολή Κανόνων Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, κατά τις επιταγές του άρθρου 26, παρ. 10 του ν.3728/2008, ενώ στη φορολογική νομοθεσία οι Κατευθυντήριες Οδηγίες

ενσωματώθηκαν με το άρθρο 39 του ν.2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 11 του ν.4110/2013 και με το άρθρο 64 του ν.4170/2013. Με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ. 1179/18-07.2013 καθορίστηκε το περιεχόμενο του φακέλου Τεκμηρίωσης.

Μετά την κατάργηση του ν. 2238/1994, οι Κατευθυντήριες Οδηγίες, στην ισχύουσα σημερινή μορφή τους, ενσωματώθηκαν στο άρθρο 50 του ν.4172/2013. Και σε αυτή την περίπτωση δόθηκαν ερμηνευτικές διευκρινήσεις με τις ΠΟΛ. 1097/09-04-2014 αναφορικά με το Περιεχόμενο του Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών και την ΠΟΛ.1142/02-07-2015 αναφορικά με Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν.4172/2013 και ν.4174/2013. Με την ΠΟΛ. 1144/15-05-2014 τροποποιήθηκε η ΠΟΛ. 1097/09-04-2014 οριοθετώντας τους κανόνες τιμολόγησης και τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Σε ό,τι αφορά την αντιμετώπιση συναλλαγών που διενεργούνται μεταξύ «συνδεδεμένων προσώπων», η παρ.1 του άρθ. 50 προβλέπει ότι, σε περίπτωση που νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνο στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου. Γίνεται προφανές ότι η παρ.1 του άρθ. 50 θέτει απλώς τον κανόνα, σε ό,τι αφορά τις λεπτομέρειες, κατά την παρ. 2 του ίδιου άρθρου, τυγχάνουν εφαρμογής οι γενικές αρχές και οι κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. για τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Ειδικότερα, **οι διατάξεις του άρθρου 50 παρ.2 ΚΦΕ, περιλαμβάνουν ρητή νομοθετική παραπομπή στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. , ορίζοντας, με αυτό τον τρόπο, αυτές ισχύον φορολογικό δίκαιο.**

## 2.1 Η ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ

Η αρχή των ίσων αποστάσεων (arm's length principle), αποτελεί το διεθνές πρότυπο τιμολογιακής πολιτικής, το οποίο θα πρέπει να ακολουθούν τα κράτη μέλη του Ο.Ο.Σ.Α. για την τεκμηρίωση των τιμών χρέωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Η «αρχή των ίσων αποστάσεων» ορίζεται στο άρθρο 9 της Πρότυπης Σύμβασης για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας του Ο.Ο.Σ.Α. σύμφωνα με το οποίο *«(όταν) οι στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων, δημιουργούνται ή επιβάλλονται συνθήκες ή/και όροι που διαφέρουν από εκείνους που θα συμφωνούνταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα οποιαδήποτε κέρδη που θα έπρεπε να έχουν πιστωθεί σε μία από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν έχουν πιστωθεί, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογηθούν αντίστοιχα»*. Επομένως, οι συνθήκες, η τιμολόγηση και οι όροι συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών θα πρέπει να είναι συγκρίσιμοι με ό,τι θα συμφωνούνταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων για τις ίδιες συναλλαγές. Μια συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων μερών θα είναι σύμφωνη με την «αρχή των ίσων αποστάσεων», εάν τα κέρδη που προκύπτουν από αυτή είναι παρόμοια με τα κέρδη που θα αποκόμιζαν ανεξάρτητες επιχειρήσεις, εάν πραγματοποιούσαν παρόμοιες συναλλαγές υπό τις ίδιες συνθήκες.

Η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων θα μπορούσε να αποδοθεί εννοιολογικά ως το αποτέλεσμα της προσπάθειας τήρησης κοινών μεταβλητών/παραδοχών (κοινών κανόνων) κατά τη διαδικασία τιμολόγησης ανάμεσα σε συνδεδεμένα πρόσωπα και ανάμεσα σε ανεξάρτητα πρόσωπα. Είναι δηλαδή η διαδικασία εξάλειψης όλων των “ευνοϊκών” όρων που δυνητικά θα μπορούσε να περιλαμβάνει μία ενδοομιλική τιμολόγηση εξαιτίας της εκάστοτε ειδικής συνθήκης σύνδεσης.

Είναι γεγονός ότι οι συναλλαγές ανάμεσα σε ανεξάρτητες εταιρείες συνήθως, αν όχι πάντα, διέπονται από οικονομικούς/εμπορικούς όρους που απορρέουν από την ελεύθερη αγορά. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι στις εν λόγω συναλλαγές δεν υφίσταται η έννοια της κυριαρχικής ή/και δεσπόζουσας επιρροής<sup>9</sup>. Οι αντισυμβαλλόμενοι έχουν δικαίωμα να αποδεχτούν ή να απορρίψουν μία τιμή για την πώληση/αγορά ενός αγαθού ή/και μιας υπηρεσίας, έχουν δικαίωμα να διαπραγματευτούν τους επιμέρους

---

<sup>9</sup> Κωστής Ντρούκας, Κωνσταντίνος Νιφορόπουλος, *Ενδοομιλικές Συναλλαγές – Θεωρία και Πράξη*, Αθήνα: Εκδόσεις Ρίολος, 2019.

οικονομικούς όρους μιας εμπορικής συμφωνίας και σε κάθε περίπτωση δεν θα “υποχρεωθούν” να ακολουθήσουν την οποιαδήποτε τιμολογιακή πολιτική που δεν θα συνάδει με το δικό τους επιχειρηματικό συμφέρον. Αντίθετα, όταν συνδεδεμένες εταιρείες συναλλάσσονται η μία με την άλλη, οι εμπορικοί και οικονομικοί όροι που προκύπτουν πιθανόν να μην επηρεάζονται άμεσα από τις δυνάμεις της ελεύθερης αγοράς. Όπως έχει ήδη προαναφερθεί, η ύπαρξη κεντρικής διοίκησης, κοινής στρατηγικής και δεσπόζουσας/κυριαρχικής επιρροής, μεταξύ συνδεδεμένων μερών, μπορεί να αποτελέσουν, εσφαλμένα, βάση για την αποφυγή ορθής τιμολόγησης με σκοπό την μεταφορά φορολογητέας ύλης σε ευνοϊκότερα φορολογικά καθεστάτα.

Παρόλα αυτά, στις οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. αναφέρεται ότι οι φορολογικές διοικήσεις δεν θα πρέπει επί της αρχής να θεωρούν ότι στις περιπτώσεις των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων γίνεται προσπάθεια διάβρωσης ή/και μεταφορά. Και αυτό γιατί μπορεί να υπάρχει όντως αντικειμενική δυσκολία προσδιορισμού της ακριβούς τιμής, με βάση την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, όταν μία συναλλαγή λαμβάνει χώρα μέσα σε ένα πραγματικό πλαίσιο μιας ιδιαίτερης εμπορικής στρατηγικής (π.χ. διείσδυση σε νέα αγορά, μετακύλιση κόστους λειτουργιών κεντρικής διοίκησης κ.τ.λ.). Αυτό που πραγματικά παίζει σημαντικό ρόλο σε αυτές τις ειδικές περιπτώσεις είναι να γίνονται οι αναγκαίες προσαρμογές (adjustments), ούτως ώστε να δημιουργούνται όμοιες συνθήκες πάνω στις οποίες θα μπορεί να στηριχθεί η σύγκριση για την επαλήθευση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Τέτοιες προσαρμογές μπορεί να αφορούν σε ειδικούς στρατηγικούς όρους, στον όγκο των πωληθέντων μονάδων, στους επιμέρους όρους αποπληρωμής, στη γεωγραφική περιφέρεια που πραγματοποιείται η συναλλαγή κ.ο.κ..

Είναι δηλαδή όλες οι επιμέρους παράμετροι που επηρεάζουν το πραγματικό μοντέλο κοστολόγησης και, κατ’ επέκταση, τιμολόγησης που χρησιμοποιεί η εκάστοτε επιχείρηση τόσο για τις συναλλαγές της με τους τρίτους ανεξάρτητους πελάτης της, όσο και με τις συνδεδεμένες της επιχειρήσεις. Προφανώς, μέσα στο παραπάνω πλαίσιο, είναι σημαντικό να ληφθεί υπόψη και η ανάγκη που προκύπτει να γίνουν προσαρμογές για την προσέγγιση των συνθηκών των ίσων αποστάσεων ανεξάρτητα από οποιαδήποτε συμβατική υποχρέωση των μερών να καταβάλλουν μία συγκεκριμένη τιμή, ή οποιαδήποτε πρόθεση των μερών να ελαχιστοποιήσουν το φόρο. Με λίγα λόγια δηλαδή καθίσταται σαφές ότι, ιεραρχικά, πρώτα πρέπει να

διασφαλίζονται οι συνθήκες της ελεύθερης αγοράς, με τις όποιες ορθές αναπροσαρμογές, και στη συνέχεια να εξυπηρετούνται οι συμβατικοί όροι μιας συναλλαγής που μπορεί να προκύπτουν από μια εμπορική συμφωνία μεταξύ συνδεδεμένων μερών.

Υπάρχουν αρκετοί αντικειμενικοί λόγοι για τους οποίους τα κράτη μέλη του Ο.Ο.Σ.Α. έχουν υιοθετήσει την αρχή των ίσων αποστάσεων. Ένας βασικός λόγος είναι ότι η αρχή των ίσων αποστάσεων παρέχει ισότητα φορολογικής μεταχείρισης για τα συνδεδεμένα μέλη πολυεθνικών εταιρειών και για ανεξάρτητες εταιρείες. Επειδή η αρχή των ίσων αποστάσεων θέτει τις συνδεδεμένες και τις ανεξάρτητες εταιρείες σε μία περισσότερο ισότιμη βάση για φορολογικούς σκοπούς, αποφεύγει τη δημιουργία φορολογικών πλεονεκτημάτων ή μειονεκτημάτων που διαφορετικά θα αλλοίωναν τις σχετικές ανταγωνιστικές θέσεις για κάθε είδους οντότητα.

Επίσης, η αρχή των ίσων αποστάσεων είναι γεγονός ότι λειτουργεί αποτελεσματικά στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων. Για παράδειγμα, υπάρχουν πολλές περιπτώσεις που αφορούν την αγορά/λήψη και την πώληση/παροχή εμπορευμάτων/υπηρεσιών και το δανεισμό χρημάτων, όπου μια τιμή που τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων μπορεί εύκολα να βρεθεί σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή που πραγματοποιείται από συγκρίσιμες ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό όμοιες συνθήκες. Υπάρχουν επίσης πολλές περιπτώσεις όπου μια σχετική σύγκριση συναλλαγών μπορεί να πραγματοποιηθεί στο επίπεδο των χρηματοοικονομικών δεικτών, όπως η προσαύξηση του κόστους (mark-up), του μικτού περιθωρίου κέρδους ή των δεικτών του καθαρού κέρδους<sup>10</sup>.

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

---

<sup>10</sup> Κωστής Ντρούκας, Κωνσταντίνος Νιφορόπουλος, *Ενδοομιλικές Συναλλαγές – Θεωρία και Πράξη*, Αθήνα: Εκδόσεις Ρίολος, 2019.



χρήσης μιας ιδιαίτερης μεθόδου επιμερισμού των κερδών (Profit Split) όπου είναι η καταλληλότερη μέθοδος τεκμηρίωσης για τέτοιες ιδιάζουσες συνθήκες<sup>11</sup>.

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

## **2.2 Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ**

Τα δύο κύρια θεωρητικά θεμέλια για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων, που ισχύουν ακόμη από το 1995 που για πρώτη φορά διατυπώθηκαν επίσημα οι σχετικές Οδηγίες (κατευθυντήριες γραμμές) του Ο.Ο.Σ.Α. για το transfer pricing είναι η λειτουργική ανάλυση, δηλαδή η ανάλυση των λειτουργιών, κινδύνων και περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων του ομίλου και η ανάλυση συγκρισιμότητας, ήτοι η σύγκριση των όρων συναλλαγής των συνδεδεμένων επιχειρήσεων μεταξύ τους (ελεγχόμενη συναλλαγή), με τους όρους που επικρατούν υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού στην ανοιχτή αγορά, δηλαδή με ανεξάρτητες επιχειρήσεις (μη ελεγχόμενη συναλλαγή). Βέβαια, στους παράγοντες συγκρισιμότητας που πρέπει να προσδιοριστούν στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, προκειμένου να οριοθετηθεί με ακρίβεια η πραγματική συναλλαγή περιλαμβάνεται και η λειτουργική ανάλυση.

Οι παράγοντες συγκρισιμότητας μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ως εξής:

---

<sup>11</sup> Κωστής Ντρούκας, Κωνσταντίνος Νιφορόπουλος, ό.π..

1. τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο της συναλλαγής
2. οι λειτουργίες που εκτελεί κάθε μέρος της συναλλαγής, λαμβάνοντας υπόψη τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται
3. οι συμβατικοί όροι της συναλλαγής
4. οι οικονομικές συνθήκες των μερών και της αγοράς στην οποία λειτουργούν τα μέρη και
5. οι επιχειρηματικές στρατηγικές που ακολουθούν τα μέρη

Όλοι αυτοί οι παράγοντες πρέπει να ληφθούν υπόψη για να προσδιορισθούν τα σημαντικά χαρακτηριστικά της πραγματικής συναλλαγής.

Για να υλοποιηθεί αυτή η διαδικασία συγκρισιμότητας, πρέπει να λάβουν χώρα δύο φάσεις<sup>12</sup>. Η **πρώτη φάση** αφορά στη διαδικασία οριοθέτησης της συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων (ελεγχόμενη συναλλαγή) και περιλαμβάνει τον καθορισμό των χαρακτηριστικών της συναλλαγής, συμπεριλαμβανομένων των όρων της, των λειτουργιών που εκτελούνται, των χρησιμοποιούμενων περιουσιακών στοιχείων και των κινδύνων που αναλαμβάνουν τα συνδεδεμένα πρόσωπα, της φύσης των προϊόντων ή των υπηρεσιών που είναι αντικείμενο της συναλλαγής και των συνθηκών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Το χαρακτηριστικό εκείνο της συναλλαγής που θα κριθεί σημαντικότερο θα αποτελέσει κριτήριο, το οποίο θα ληφθεί υπόψη για να αξιολογηθεί όμοια συναλλαγή που λαμβάνει χώρα από ανεξάρτητες μεταξύ τους επιχειρήσεις. Οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις, κατά την αξιολόγηση των όρων μίας πιθανής συναλλαγής, θα συγκρίνουν την πιθανή συναλλαγή με τις άλλες επιλογές που είναι ρεαλιστικά διαθέσιμες και θα προχωρήσουν στη συναλλαγή μόνο εάν δε δουν εναλλακτική λύση που προσφέρει μία σαφώς πλέον ελκυστική ευκαιρία να επιτύχουν τους εμπορικούς τους στόχους. Παραδείγματος χάρη, μία επιχείρηση είναι απίθανο να δεχθεί μία τιμή που προσφέρεται για το προϊόν της από μία ανεξάρτητη επιχείρηση, εάν γνωρίζει ότι άλλοι δυνητικοί πελάτες είναι διατεθειμένοι να πληρώσουν περισσότερο, υπό παρόμοιες συνθήκες ή είναι πρόθυμοι να το πληρώσουν το ίδιο υπό πιο ευνοϊκές

---

<sup>12</sup> Ελένη Θεοχαροπούλου, «Φορολογία της Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (transfer pricing)», *Επιχείρηση* 185 (2021).

συνθήκες. Επομένως, ο προσδιορισμός των σημαντικών χαρακτηριστικών της συναλλαγής είναι ουσιώδους σημασίας για την ακριβή οριοθέτηση της ελεγχόμενης συναλλαγής και για την αποκάλυψη του φάσματος των χαρακτηριστικών που λαμβάνονται υπόψη από τα μέρη της συναλλαγής, για να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι δεν υπάρχει σαφώς πιο ελκυστική συναλλαγή που υιοθετήθηκε.

Η **δεύτερη φάση** αποτελεί τη σύγκριση της ελεγχόμενης συναλλαγής, ήτοι της συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων, με τη μη ελεγχόμενη συναλλαγή, ήτοι της συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων προσώπων. Κατά τη φάση αυτή, κατά την οποία χρησιμοποιούνται σημαντικά χαρακτηριστικά ή συντελεστές συγκρισιμότητας στην ανάλυση των ενδοομιλικών τιμολογήσεων, λαμβάνει χώρα διαδικασία πραγματοποίησης συγκρίσεων μεταξύ των ελεγχόμενων συναλλαγών και των μη ελεγχόμενων συναλλαγών, προκειμένου να καθορισθεί η τιμή σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων για την ελεγχόμενη συναλλαγή. Για να γίνουν τέτοιες συγκρίσεις, πρέπει οι φορολογούμενοι και οι φορολογικές διοικήσεις να έχουν προσδιορίσει τα σημαντικά χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης συναλλαγής και να λαμβάνονται υπόψη οι διαφορές στα χαρακτηριστικά μεταξύ των ελεγχόμενων και των μη ελεγχόμενων συναλλαγών, ώστε να γίνουν οι αναγκαίες προσαρμογές.

Με βάση την ανάλυση συγκρισιμότητας, στα πλαίσια της αναζήτησης και ανεύρεσης (από τις φορολογικές αρχές) των όρων συναλλαγής, οι οποίες θα ίσχυαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, σε μία δεδομένη περίπτωση, γίνεται αναπροσαρμογή των αποτελεσμάτων των συνδεδεμένων προσώπων, για λόγους φορολογικούς. Ειδικότερα, προκειμένου να καταλήξει ο έλεγχος σε αυτή την αναπροσαρμογή, **προηγείται η ανάλυση συγκρισιμότητας, με σκοπό να καταλήξει ο έλεγχος στο αποδεκτό εύρος τιμών ή περιθωρίων κέρδους, εντός του οποίου τεκμαίρεται η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων**, με τον ακόλουθο τρόπο: Εφόσον επιλεγούν από το φορολογικό έλεγχο τα κατάλληλα συγκριτικά στοιχεία - λαμβανομένων καταρχήν υπόψη αυτών που περιλαμβάνονται στο φάκελο τεκμηρίωσης που τηρεί η επιχείρηση, εκτός εάν απορριφθούν αυτά, διότι κριθούν μη συγκρίσιμα με την περίπτωση της ελεγχόμενης επιχείρησης- προκύπτει ένα εύρος τιμών ή περιθωρίων κέρδους. Εν συνεχεία, στην περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων δεν προκύπτει μια τιμή ή ένα συγκεκριμένο περιθώριο κέρδους, αλλά ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25%

των υψηλότερων, με τη χρήση της μεθόδου των τεταρτημορίων<sup>13</sup>. Ητοι, το εύρος των τιμών που προκύπτει από την ανάλυση συγκρισιμότητας διαιρείται σε τεταρτημόρια [το 1ο τεταρτημόριο ξεκινάει μέχρι το 25ο εκατοστιαίο σημείο, το 2ο τεταρτημόριο εκκινεί από τα ανώτατα όρια του 1ο τεταρτημορίου και ένα ευρώ και ξεκινάει μέχρι το 50ο εκατοστιαίο σημείο (αυτό το 50ο εκατοστιαίο σημείο λέγεται διάμεσος), το 3ο τεταρτημόριο εκκινεί από τα όρια της διαμέσου και 1 ευρώ και ξεκινάει μέχρι το 75ο εκατοστιαίο σημείο και το 4ο τεταρτημόριο εκκινεί από τα όρια του 3ου τεταρτημορίου και ένα ευρώ και ξεκινάει μέχρι το 100ο σημείο]. Ως συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του 25ο εκατοστιαίου σημείου του πρώτου τεταρτημορίου και του τρίτου τεταρτημορίου.

Οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. αναφέρουν ότι κατά την εφαρμογή οποιασδήποτε μεθόδου καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι απαραίτητο να επιλεγεί ως ελεγχόμενο μέρος, βάσει των λειτουργιών που επιτελεί, εκείνο το μέρος στο οποίο μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος τεκμηρίωσης με μεγαλύτερη συνέπεια. Κατά γενικό κανόνα, το μέρος που ελέγχεται είναι εκείνο στο οποίο η μέθοδος καθορισμού των ενδοομιλικών συναλλαγών μπορεί να εφαρμοστεί με τον πιο αξιόπιστο τρόπο και για το οποίο μπορεί να βρεθούν τα πιο αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία, δηλαδή της περισσότερες φορές είναι το μέρος που έχει τη λιγότερο πολύπλοκη λειτουργική ανάλυση.

Σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., αναφορικά με την προέλευση των δεδομένων που χρησιμοποιούνται για να εφαρμοστεί το κριτήριο της συγκρισιμότητας, αυτές κατηγοριοποιούν τις συναλλαγές σε «εσωτερικά» συγκρίσιμες και «εξωτερικά» συγκρίσιμες. Εσωτερικά συγκρίσιμες συναλλαγές είναι οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ της ελεγχόμενης επιχείρησης με μια ανεξάρτητη επιχείρηση ή οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ ενός συνδεδεμένου μέρους και μιας ανεξάρτητης επιχείρησης. Εξωτερικά συγκρίσιμες συναλλαγές, είναι εκείνες που πραγματοποιούνται μεταξύ δύο ανεξάρτητων επιχειρήσεων προς την ελεγχόμενη<sup>14</sup>.

Στην ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ. 1142/2015 επισημαίνεται ότι κατά την διαδικασία αναζήτησης συγκριτικών στοιχείων δεν απορρίπτονται εκ των προτέρων επιχειρήσεις

<sup>13</sup> Βλέπε αναλυτικά για τον τρόπο υπολογισμού των τεταρτημορίων την ΠΟΛ. 1142/2015

<sup>14</sup> Υπουργείο Οικονομικών - Διεύθυνση Ελέγχων, *Επιμορφωτικό Πρόγραμμα των Ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών στον Έλεγχο των Ενδοομιλικών Συναλλαγών*, Αθήνα, 2014

για τις οποίες δεν υπάρχουν όλα τα απαιτούμενα στοιχεία για τη συγκρισιμότητά τους (no name επιχειρήσεις). Αν όμως, κάποια επιχείρηση επιλεγεί στο τελικό δείγμα και εξακολουθούν να μην βρίσκονται ή να μην προσκομίζονται όλα τα απαιτούμενα στοιχεία για να ελεγχθεί η ανεξαρτησία ή η συγκρισιμότητά της, αυτή δεν θα γίνεται δεκτή.

Για την αναζήτηση στοιχείων, χρησιμοποιούνται δεδομένα διαθέσιμα από οποιαδήποτε πηγή κατά την ημερομηνία κατάρτισης του φακέλου τεκμηρίωσης. Εάν χρησιμοποιούνται τράπεζες πληροφοριών, η αναζήτηση πρέπει να γίνεται στις εκδόσεις που είναι διαθέσιμες από τη λήξη του φορολογικού έτους και μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών του άρθρου 21 παρ. 3 ΚΦΔ και όχι με προγενέστερες ή μεταγενέστερες εκδόσεις. Εφόσον δεν μεταβληθούν οι συνθήκες λειτουργίας του, ο φορολογούμενος μπορεί να χρησιμοποιήσει τα ίδια συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από βάσεις δεδομένων/ τράπεζες πληροφοριών και στα τρία επόμενα φορολογικά έτη, με επικαιροποίηση των χρηματοοικονομικών δεδομένων για κάθε φορολογικό έτος. Εκτός της επικαιροποίησης των χρηματοοικονομικών δεδομένων, θα πρέπει να ελέγχεται και εάν οι επιχειρήσεις που υπήρχαν στο αρχικό συγκριτικό δείγμα εξακολουθούν να είναι ανεξάρτητες και συγκρίσιμες. Εάν κάποια από αυτές δεν πληροί τα προαναφερόμενα, θα αφαιρείται από το συγκριτικό δείγμα. Τέλος, θα πρέπει να γίνεται νέα έρευνα με όλα τα βήματα, τουλάχιστον ανά τριετία.

## **2.3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΑΡΑΓΟΝΤΩΝ ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΟΤΗΤΑΣ<sup>15</sup>**

Οι πέντε παράγοντες συγκρισιμότητας όπως αυτοί έχουν καθοριστεί από τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., περιγράφονται αναλυτικά παρακάτω.

### **2.3.1 Τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο της συναλλαγής**

Διαφορές στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των αγαθών ή των υπηρεσιών συχνά διαμορφώνουν, τουλάχιστον εν μέρει, διαφορές στην αξία τους στην ελεύθερη αγορά. Επομένως, τα χαρακτηριστικά αυτά πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον έλεγχο

---

<sup>15</sup> Υπουργείο Οικονομικών - Διεύθυνση Ελέγχων, *Επιμορφωτικό Πρόγραμμα των Ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών στον Έλεγχο των Ενδοομιλικών Συναλλαγών*, Αθήνα, 2014.

συγκρισιμότητας μεταξύ μιας ενδοομιλικής συναλλαγής και μιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Τέτοιου είδους χαρακτηριστικά περιλαμβάνουν:

α. **για ενσώματα αγαθά**, τα φυσικά γνωρίσματα του προϊόντος, την ποιότητα και αξιοπιστία, τη διαθεσιμότητα και τον όγκο πωλήσεων

β. **για τις υπηρεσίες**, τη φύση και την έκταση των παρεχόμενων υπηρεσιών

γ. **για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία**, τη μορφή της συναλλαγής (π.χ. πώληση ή παραχώρηση χρήσης), το είδος του άυλου περιουσιακού στοιχείου (π.χ. δικαίωμα ευρεσιτεχνίας, εμπορικό σήμα ή τεχνογνωσία), τη διάρκεια και την έκταση της νομικής προστασίας, τα προσδοκώμενα οφέλη από τη χρήση του άυλου αγαθού.

Σημειώνεται, πάντως, ότι η συγκρισιμότητα μεταξύ των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών των προϊόντων και των υπηρεσιών παίζει σημαντικότερο ρόλο κατά τη σύγκριση τιμών από ότι κατά τη σύγκριση περιθωρίων κέρδους.

### **2.3.2 Οι οικονομικά σημαντικές λειτουργίες που επιτελούνται από τα συμβαλλόμενα μέρη, λαμβάνοντας υπόψη τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται (λειτουργική ανάλυση)**

Η λειτουργική ανάλυση βρίσκεται στη «καρδιά» μίας ανάλυσης ενδοομιλικών συναλλαγών διότι μας βοηθάει να κατανοήσουμε τη λειτουργία της επιχείρησης και τον αντίστοιχο ρόλο του κάθε μέρους στις ελεγχόμενες συναλλαγές. Αυτή η ανάλυση προσπαθεί να προσδιορίσει τις οικονομικά σημαντικές δραστηριότητες και τις ευθύνες που έχουν αναληφθεί, τα πάγια που χρησιμοποιήθηκαν και τους επιχειρηματικούς κινδύνους που ανέλαβαν τα συναλλασσόμενα συνδεδεμένα μέρη και να τις συγκρίνει με αυτές ανεξάρτητων μερών. Στις συναλλαγές μεταξύ δύο ανεξάρτητων επιχειρήσεων η «τιμή» μίας συναλλαγής αντανακλά κατά κανόνα τις λειτουργίες που επιτελεί καθένα από τα συμβαλλόμενα μέρη (λαμβάνοντας υπόψη τα πάγια που χρησιμοποιήθηκαν και των κινδύνους που αναλήφθηκαν), επομένως κατά τον έλεγχο συγκρισιμότητας, η λειτουργική ανάλυση των συγκρινόμενων επιχειρήσεων είναι απαραίτητη. Εάν για παράδειγμα η επιχείρηση Α, διανομέας περιορισμένου κινδύνου, των προϊόντων της συνδεδεμένης επιχείρησης Β, συμφωνεί με τη Β να αναλάβει και το σχεδιασμό στρατηγικής μάρκετινγκ για τα προϊόντα της Β, τότε θα δικαιούται μεγαλύτερο ποσοστό κέρδους.

Οι **λειτουργίες** που επιτελούνται είναι οι δραστηριότητες που εκτελούνται από καθένα από τα μέρη της συναλλαγής. Στο πλαίσιο της λειτουργικής ανάλυσης, ως

οικονομικά σημαντικές λειτουργίες θεωρούνται αυτές που προσθέτουν περισσότερη αξία στις συναλλαγές και ως εκ τούτου το μέρος που τις επιτελεί προσδοκά υψηλότερη απόδοση. Έτσι, ο στόχος μας δεν πρέπει να είναι να προσδιορίσουμε τον μέγιστο αριθμό λειτουργιών, αλλά μάλλον να προσδιορίσουμε τις **οικονομικά κρίσιμες λειτουργίες** που επιτελούνται από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Ορισμένες από τις λειτουργίες που γενικά παρατηρούνται και εξετάζονται σε μία συναλλαγή περιλαμβάνουν ενδεικτικά, έρευνα και ανάπτυξη, σχεδιασμός προϊόντος, κατασκευή, παραγωγή, εργασία συναρμολόγησης, προμήθειες, διαχείριση υλικών και άλλες δραστηριότητες προμηθειών, μεταφορά, αποθήκευση, μάρκετινγκ, διαφήμιση και διανομή, γνώση της αγοράς σχετικά με τις τεχνολογικές εξελίξεις, υπηρεσίες εντός του ομίλου, για παράδειγμα, διοικητικές, νομικές, λογιστικές, χρηματοδότησης, υπηρεσίες πρόσληψης, κατάρτισης και διοίκησης του προσωπικού.

Ο βαθμός στον οποίο κάθε μία από αυτές τις λειτουργίες, (ή άλλες λειτουργίες που δεν αναφέρονται παραπάνω), είναι οικονομικά σημαντική και συμβάλει στη δημιουργία αξίας εξαρτάται από τον κλάδο και τις ειδικές συνθήκες του φορολογούμενου.

Στη λειτουργική ανάλυση εντοπίζονται και αξιολογούνται οι οικονομικά σημαντικές δραστηριότητες που επιτελούνται στην υπό εξέταση ελεγχόμενη συναλλαγή και σε σχέση με αυτές δυνητικά συγκρίσιμων μη ελεγχόμενων συναλλαγών.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ενσώματα και άυλα) που χρησιμοποιούνται από, ή μεταφέρονται μεταξύ, συνδεδεμένων επιχειρήσεων θα πρέπει να εντοπιστούν. Η ανάλυση πρέπει να περιλαμβάνει την αναγνώριση του τύπου των περιουσιακών στοιχείων (π.χ. εγκαταστάσεις και εξοπλισμός, ασώματες ακινητοποιήσεις, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, κλπ) και την σημασία τους για την ελεγχόμενη συναλλαγή. Για τα οικονομικά σημαντικά περιουσιακά στοιχεία μπορεί να είναι απαραίτητη μια πιο λεπτομερής ανάλυση των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται, όπως η ηλικία τους, η τοποθεσία, η αγοραία αξία, κ.λ.π.

Στη λειτουργική ανάλυση η αξιολόγηση των κινδύνων που αναλαμβάνονται είναι εξίσου σημαντική, με την ανάλυση των λειτουργιών που επιτελούνται και των παγίων που χρησιμοποιούνται, και όλα αυτά θα πρέπει να εξετάζονται από κοινού. Σημαντικές πτυχές στην ανάλυση του κινδύνου είναι καταρχάς το πώς δημιουργείται ο κίνδυνος και έπειτα ποιά οντότητα επωμίζεται τον κίνδυνο. Ο κίνδυνος μπορεί να δημιουργηθεί για παράδειγμα από την ιδιοκτησία, την εκμετάλλευση ή τη χρήση των περιουσιακών στοιχείων, αλλά και από τις λειτουργίες της επιχείρησης. Αφού

εντοπιστούν οι κίνδυνοι μίας συναλλαγής και το πώς αυτοί δημιουργούνται, κατόπιν, θα πρέπει να προσδιοριστούν οι οικονομικά σημαντικοί κίνδυνοι που αναλαμβάνονται από καθένα από τα μέρη της συναλλαγής. Επίσης, το πώς κατανέμονται οι κίνδυνοι μεταξύ των μερών μίας συναλλαγής θα πρέπει να συνάδει με το εάν το κάθε μέρος μπορεί να διαχειριστεί και ελέγξει το κίνδυνο που αναλαμβάνει. Για παράδειγμα, υποθέτουμε ότι η επιχείρηση Α συμφωνεί να παράγει και αποστέλλει εμπορεύματα στην επιχείρηση Β, η απόφαση ως προς τη ποσότητα και τη μεταφορά των εμπορευμάτων λαμβάνεται από τη Β. Σε μια τέτοια περίπτωση, η επιχείρηση Α θα ήταν απίθανο να συμφωνήσει να αναλάβει το κίνδυνο των αποθεμάτων, δεδομένου ότι δεν ασκεί κανένα έλεγχο επί του επιπέδου τους. Η διαπίστωση ωστόσο ότι η κατανομή των κινδύνων σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή δεν είναι αυτή που θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων μερών θα πρέπει να γίνεται με προσοχή λαμβάνοντας υπόψη τα γεγονότα και τις περιστάσεις της κάθε υπόθεσης. Η σημασία της ανάλυσης κινδύνων, κατά τη διενέργεια λειτουργικής ανάλυσης στα πλαίσια της ανάλυσης συγκρισιμότητας, έγκειται στο ότι, στην ελεύθερη αγορά, οι υψηλότεροι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται από μια επιχείρηση συνοδεύονται από μία αναμενόμενη υψηλότερη απόδοση, ασχέτως με το εάν τελικά η απόδοση αυτή θα επιτευχθεί (καθώς οι κίνδυνοι μπορεί να επαληθευτούν). Ως εκ τούτου σε μία ελεγχόμενη συναλλαγή για να ικανοποιηθεί η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, το μέρος της συναλλαγής που φέρει τον οικονομικά υψηλότερο κίνδυνο ως προς τη συγκεκριμένη συναλλαγή θα αναμένει και την υψηλότερη απόδοση και αντιστρόφως.

Κατά την ανάλυση διαφόρων κατηγοριών κινδύνων όπως για παράδειγμα, (χρηματοοικονομικός, προϊόντος, αγοράς, συλλογής, επιχειρηματικός, χώρας κ.λπ.) ενδεικτικά στοιχεία που πρέπει να εκτιμώνται, μπορεί να περιλαμβάνουν, τη διακύμανση των επιτοκίων, το συναλλαγματικό κίνδυνο, τον κίνδυνο αποθεμάτων, τον κίνδυνο έρευνας και ανάπτυξης, της απαξίωσης των παγίων, τον πιστωτικό κίνδυνο, τον πολιτικό κίνδυνο κ.λπ.

Γενικά οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται από τα μέρη της ελεγχόμενης συναλλαγής θα πρέπει να είναι συγκρίσιμοι με αυτούς που αναλαμβάνονται από ανεξάρτητες επιχειρήσεις κατά τη διενέργεια συγκριτικής ανάλυσης.



### 2.3.3 Οι συμβατικοί όροι

Στις συναλλαγές υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού οι συμβατικοί όροι μιας συναλλαγής γενικά καθορίζουν ρητά ή σιωπηρά πως κατανέμονται οι αρμοδιότητες, οι κίνδυνοι και τα οφέλη μεταξύ των μερών. Επομένως οι συμβατικοί όροι πρέπει να περιλαμβάνονται στη λειτουργική ανάλυση. Οι συμβατικοί όροι προκύπτουν καταρχήν από τις έγγραφες συμβάσεις των συναλλασσομένων επιχειρήσεων. Σε περίπτωση που δεν έχουν καταρτιστεί έγγραφες συμβάσεις, τότε μπορούν να εξάγονται από την αλληλογραφία ή από άλλου είδους έγγραφα των συμβαλλομένων. Εάν δεν υπάρχουν καθόλου έγγραφα, οι συμβατικοί όροι μπορούν να συνάγονται από τη συμπεριφορά των επιχειρήσεων.

Κατά την ανάλυση των συμβατικών όρων των ενδοομιλικών συναλλαγών θα πρέπει επίσης να εξετάζεται κατά πόσο τηρήθηκαν οι όροι αυτοί. Στις συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, η απόκλιση των συμφερόντων μεταξύ των μερών εξασφαλίζει ότι κανονικά το ένα μέρος θα επιδιώξει να κρατήσει το άλλο στα πλαίσια των όρων του συμβολαίου και ότι γενικά οι συμβατικοί όροι θα αγνοηθούν ή τροποποιηθούν εκ των υστέρων, μόνο εάν είναι προς το συμφέρον αμφοτέρων των μερών. Η απόκλιση αυτή των συμφερόντων μπορεί να μην ισχύει στην περίπτωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και είναι επομένως σημαντικό να εξεταστεί εάν η συμπεριφορά των δύο πλευρών συνάδει με τους όρους της σύμβασης ή εάν υποδηλώνει ότι οι συμβατικοί όροι παραβλέφθηκαν ή ήταν εικονικοί. Σε αυτές τις περιπτώσεις απαιτείται περαιτέρω ανάλυση για να εξακριβωθούν οι πραγματικοί όροι της συναλλαγής.

Ας υποθέσουμε ότι η επιχείρηση Α που είναι εγκατεστημένη στη χώρα Χ, είναι εξαγωγέας γεωργικών προϊόντων. Η μεταφορά των προϊόντων σε άλλες χώρες αναλαμβάνεται από τη Β (θυγατρική εταιρεία της Α), η οποία είναι εγκατεστημένη στη χώρα Ψ. Η εταιρεία Β περιστασιακά παρέχει υπηρεσίες μεταφοράς και στην ανεξάρτητη επιχείρηση Γ, επίσης εγκατεστημένη στη χώρα Ψ. Το 10% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης Β αποδίδεται στις παρεχόμενες υπηρεσίες στην επιχείρηση Γ και το υπόλοιπο 90% στην επιχείρηση Α. Για να καθοριστεί ο βαθμός συγκρισιμότητας των δύο συναλλαγών, η διαφορά στη ποσότητα, τυχόν εκπτώσεις, η συχνότητα παροχής υπηρεσιών θα πρέπει να ληφθούν υπόψη, εφόσον αυτοί οι παράγοντες ενδέχεται να έχουν σημαντική επίπτωση στην τιμή που χρεώνεται για τη συναλλαγή.

### **2.3.4 Οι οικονομικές συνθήκες**

Η οικονομική ανάλυση σχετίζεται με την ανάλυση του κλάδου και των συνθηκών που μπορεί να επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των αγορών. Σε συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού οι τιμές για συναλλαγές που αφορούν ακόμα και ίδια αγαθά ή υπηρεσίες μπορεί να διαφέρουν από αγορά σε αγορά. Επομένως για να επιτευχθεί συγκρισιμότητα απαιτείται οι αγορές στις οποίες οι ανεξάρτητες και συνδεδεμένες επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται να μην έχουν διαφορές με ουσιώδη επίδραση στις τιμές ή ότι κατάλληλες προσαρμογές μπορούν να γίνουν που να εξαλείφουν τις διαφορές αυτές.

Σημαντικοί παράγοντες που μπορούν να επηρεάσουν τη συγκρισιμότητα ως προς το κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση είναι, οι διεθνείς οικονομικές εξελίξεις που σχετίζονται με τον εν λόγω κλάδο, οι οικονομικές εξελίξεις του κλάδου στη χώρα που δραστηριοποιείται η επιχείρηση ή η θέση της επιχείρησης στην αγορά. Μία πιο αναλυτική κατηγοριοποίηση θα μπορούσε να περιλαμβάνει, τη γεωγραφική θέση και το μέγεθος της αγοράς, τις συνθήκες ανταγωνισμού που επικρατούν στην αγορά, τη διαθεσιμότητα υποκατάστατων προϊόντων ή υπηρεσιών, τα επίπεδα προσφοράς και ζήτησης, την αγοραστική δύναμη των καταναλωτών, τη φύση και έκταση των κυβερνητικών ρυθμίσεων στην αγορά, το είδος της αγοράς (π.χ. λιανική ή χονδρική), το κόστος εργασίας, πρώτων υλών, μεταφοράς κ.ά.

### **2.3.5 Οι ειδικές επιχειρηματικές στρατηγικές που ασκούνται επιδιώκονται από τα συμβαλλόμενα μέρη**

Κατά την ανάλυση συγκρισιμότητας δεν πρέπει να αγνοείται ότι οι συναλλασσόμενες επιχειρήσεις λόγω της διαφορετικής οικονομικής ισχύος και θέσης τους στην αγορά δε θέτουν τους ίδιους στρατηγικούς στόχους. Ως εκ τούτου οι διαφοροποιήσεις στην επιχειρηματική στρατηγική μπορούν να επηρεάσουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών.

Οι επιχειρηματικές στρατηγικές λαμβάνουν υπόψη πολλές πτυχές μιας επιχείρησης όπως, η καινοτομία και η ανάπτυξη νέων προϊόντων, ο βαθμός διαφοροποίησης, η αποφυγή κινδύνου, η εκτίμηση των πολιτικών αλλαγών, ο αντίκτυπος της υφιστάμενης και σχεδιαζόμενης εργατικής νομοθεσίας καθώς και άλλοι παράγοντες που επηρεάζουν την καθημερινότητα της επιχείρησης. Ωστόσο, ο τελικός στόχος της επιχειρηματικής στρατηγικής μίας επιχείρησης είναι να βελτιώσει το μερίδιο αγοράς της ή / και τη συνολική κερδοφορία.

Σε στρατηγικό επίπεδο, οι στρατηγικές βελτίωσης του μεριδίου αγοράς μπορούν να χωριστούν στις ακόλουθες τρεις κύριες κατηγορίες ανάλογα με το διάστημα ύπαρξης της επιχείρησης σε μια αγορά: α) διείσδυση στην αγορά, β) επέκταση της αγοράς, γ) διατήρηση της αγοράς.

Ο φορολογούμενος που προσπαθεί να εισχωρήσει σε μια νέα αγορά ή να διατηρήσει ή αυξήσει το μερίδιό του μπορεί προσωρινά να ορίσει τιμή για το προϊόν χαμηλότερη από την τιμή των ομοειδών προϊόντων στην αγορά αυτή. Μπορεί επίσης να έχει αυξημένο κόστος λόγω εξόδων προώθησης του προϊόντος του στη νέα αγορά και επομένως να εμφανίσει χαμηλότερα επίπεδα κέρδους από άλλους φορολογούμενους που κινούνται στην ίδια αγορά.

Όταν αξιολογείται το επιχείρημα ενός φορολογούμενου ότι εξαιτίας της επιχειρηματικής στρατηγικής μειώθηκαν τα κέρδη του, προσδοκώντας υψηλότερη μελλοντική απόδοση, διάφοροι παράγοντες πρέπει να εξεταστούν. Οι φορολογικές διοικήσεις θα πρέπει να εξετάσουν τη συμπεριφορά των μερών για να προσδιορίσουν αν είναι συνεπής με τη δηλωθείσα επιχειρηματική στρατηγική. Εάν για παράδειγμα ένας κατασκευαστής χρεώνει στον συνδεδεμένο διανομέα τιμή χαμηλότερη από την ισχύουσα στην αγορά σαν μέρος της στρατηγικής διείσδυσης στην αγορά, η εξοικονόμηση κόστους στο διανομέα μπορεί να αντικατοπτρίζεται στην τιμή που χρεώνει στους πελάτες του ή στα μεγαλύτερα έξοδα εισόδου στην αγορά που διενεργεί. Ένας άλλος παράγοντας που πρέπει να εξεταστεί είναι το εάν η φύση της σχέσης των μερών που εμπλέκονται στην ελεγχόμενη συναλλαγή συνάδει με την ανάληψη του κόστους της επιχειρηματικής στρατηγικής από το φορολογούμενο. Για παράδειγμα, σε συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού μια επιχείρηση που ενεργεί αποκλειστικά ως αντιπρόσωπος πωλήσεων, με ελάχιστη ή μηδενική ευθύνη ως προς τη μακροχρόνια ανάπτυξη της αγοράς, γενικά δεν θα αναλάμβανε το κόστος μιας στρατηγικής διείσδυσης. Όταν μια επιχείρηση αναλαμβάνει την προώθηση πωλήσεων σε νέα αγορά με δικό της κίνδυνο και αυξάνει την αξία του προϊόντος μέσω ενός εμπορικού σήματος ή εμπορικής επωνυμίας ή αυξάνει την υπεραξία που σχετίζεται με το προϊόν, αυτή η κατάσταση πρέπει να αντικατοπτρίζεται στην ανάλυση των λειτουργιών για τους σκοπούς της συγκρισιμότητας.

Ένα πρόσθετο ζήτημα είναι το κατά πόσον υπάρχει εύλογη προσδοκία ότι, ακολουθώντας την επιχειρηματική στρατηγική θα δημιουργηθεί μία απόδοση ικανή για να δικαιολογηθεί το κόστος της, μέσα σε χρονικό διάστημα που θα ήταν αποδεκτό υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Είναι γνωστό ότι μια στρατηγική διείσδυσης

στην αγορά μπορεί να αποτύχει και η αποτυχία αυτή δεν μπορεί να αγνοηθεί για τους σκοπούς της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Εάν όμως η επιχειρηματική στρατηγική είναι ανεπιτυχής αλλά παρόλα αυτά συνεχίζεται περισσότερο από ότι θα δεχόταν μια ανεξάρτητη επιχείρηση, τότε η φύση της στρατηγικής αυτής όσον αφορά την υπαγωγή της στις συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού ίσως είναι αμφισβητήσιμη. Για τον καθορισμό της χρονικής περιόδου «ανοχής» που θα δεχόταν μια ανεξάρτητη επιχείρηση, οι φορολογικές διοικήσεις θα πρέπει να εξετάσουν τις εμπορικές στρατηγικές που ισχύουν στη χώρα που εφαρμόζεται η επιχειρηματική στρατηγική.

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Η διαδικασία επιλογής μεθόδου τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, έχει σκοπό να προσδιοριστεί η καταλληλότερη μέθοδος που θα επαληθεύσει με μαθηματικό τρόπο την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Στην πραγματικότητα, δεν υπάρχει ένα συγκεκριμένο «μοτίβο» ικανό να δημιουργήσει έναν κανόνα επιλογής για κάθε μέθοδο σε κάθε είδος συναλλαγής. Αντίθετα, η καταλληλότητα εξασφαλίζεται μόνο μέσα από τη διενέργεια της συγκριτικής ανάλυσης αλλά και των λοιπών ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της εκάστοτε συναλλαγής.

Οι καταγραφόμενες μέθοδοι προσέγγισης της «αρχής των ίσων αποστάσεων» στο δεύτερο κεφάλαιο των Κατευθυντήριων Οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α. διαχωρίζονται στις παραδοσιακές μεθόδους και στις μη παραδοσιακές ή συναλλακτικές μεθόδους, ανάλογα με την λειτουργία που επιτελούν και είναι οι ακόλουθες:

#### **A. Παραδοσιακές ή κλασσικές μέθοδοι οι οποίες βασίζονται στη σύγκριση των τιμών και των μικτών κερδών**

- ✓ Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price, CUP)
- ✓ Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης Μείον (Resale Price Minus, RPM)
- ✓ Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost Plus Method, CPM)

#### **B. Συναλλακτικές μέθοδοι οι οποίες βασίζονται στα κέρδη (μικτά ή καθαρά)**

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

Οι παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη στην επιλογή μεθόδου περιλαμβάνουν τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της κάθε μεθόδου, τη φύση της ελεγχόμενης συναλλαγής και τη διαθεσιμότητα αξιόπιστων πληροφοριών (κυρίως αναφορικά με συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές), οι οποίες χρειάζονται για να εφαρμοστεί η επιλεγμένη μέθοδος, και ο βαθμός συγκρισιμότητας μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένης της αξιοπιστίας των προσαρμογών συγκρισιμότητας που μπορεί να χρειάζονται για την εξάλειψη των ουσιαστικών διαφορών μεταξύ τους.

Οι παραδοσιακές μέθοδοι θεωρούνται ως αμεσότερες για τη διαπίστωση τήρησης των αρχών της ελεύθερης αγοράς στις εμπορικές και οικονομικές σχέσεις μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, παρόλο που οι Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. δεν προτείνουν τη χρήση κάποιας από τις μεθόδους ως καλύτερης έναντι των υπολοίπων. Αντιθέτως μάλιστα, οι επιχειρήσεις διατηρούν την ελευθερία να εφαρμόζουν και άλλες μεθόδους τιμολόγησης πέρα από αυτές που περιγράφονται στις Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. προκειμένου να προσδιορίσουν τις τιμές, εφόσον οι εν λόγω τιμές ικανοποιούν την αρχή της ελεύθερης αγοράς. Σε κάθε τέτοια περίπτωση, οι επιχειρήσεις θα πρέπει να είναι σε θέση να επιχειρηματολογήσουν για το λόγο για τον οποίο οι αναγνωρισμένες από τον Ο.Ο.Σ.Α. μέθοδοι θεωρήθηκαν ως λιγότερο κατάλληλες και εφαρμόσιμες υπό τις περιστάσεις της υπόθεσης καθώς και το λόγο που η επιλεγμένη «άλλη μέθοδος» θεωρείται ότι παρέχει καλύτερη λύση.

### **3.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΤΙΜΗΣ (Comparable Uncontrolled Price, CUP)**

Με βάση τη Μέθοδο της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής συγκρίνεται με την τιμή μιας παρόμοιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Η μέθοδος αυτή συγκρίνει την τιμή που χρεώθηκε σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή σε περιπτώσεις οι οποίες είναι συγκρίσιμες. Αν υπάρχει διαφορά τότε υποδεικνύεται ότι οι όροι συναλλαγής των συνδεδεμένων μερών δεν είναι ίσων αποστάσεων και η τιμή θα πρέπει να αντικατασταθεί με την τιμή που επικρατεί στην αγορά (μη ελεγχόμενη συναλλαγή).

Η Μέθοδος της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής αποτελεί την πιο αξιόπιστη για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων στις περιπτώσεις συγκρίσιμων συναλλαγών αν και απαιτεί ομοειδή προϊόντα και λειτουργίες για να χρησιμοποιηθεί ορθά αν και στην πράξη είναι σχεδόν απίθανη η σύγκριση να είναι απόλυτη διότι οι εμπορικοί όροι συναλλαγών συνήθως διαφέρουν από οντότητα σε οντότητα (ποιότητα προϊόντος, όροι εξόφλησης, συνθήκες αγοράς κλπ)<sup>16</sup>. Παραδείγματος χάρη, σε περίπτωση κατάλληλων συνθηκών όπου προϊόντα μοιάζουν μεταξύ τους αλλά η εξόφληση στην μια περίπτωση γίνεται μηνιαίως ενώ στην άλλη «τοις μετρητοίς» θα

---

<sup>16</sup> Νικόλαος Γκέκας, «Ενδοομιλικές συναλλαγές σύμφωνα με τους ΚΦΕ και ΚΦΔ», *Επιχείρηση* 125 (2016).

πρέπει να γίνουν οι απαραίτητες προσαρμογές ώστε να αφαιρεθεί ο τόκος στην περίπτωση της επί πιστώσει συναλλαγής ώστε να καταστεί συγκρίσιμη η συναλλαγή. Ομοίως στην περίπτωση εγγυήσεων επί προϊόντων, θα πρέπει να διερευνηθεί κατά πόσο αυτές επιβαρύνουν την τιμή πώλησης (ουσία υπεράνω τύπου) και ανάλογα να εξαιρεθεί ή να συνυπολογιστεί ανάλογα με την προς τεκμηρίωση συναλλαγή.

Η ανεύρεση «ανεξάρτητων» συναλλαγών παρόμοιων με τις «ελεγχόμενες», είναι δυσκολότερη κυρίως σε περιπτώσεις όπου οι συναλλαγές αφορούν άυλα περιουσιακά αγαθά, σημειωτέον δε ότι σε αυτές τις περιπτώσεις, λαμβάνονται υπόψη τιμές συγκρίσιμων συναλλαγών μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται στο ίδιο χρονικό διάστημα διενέργειας της ενδοομιλικής συναλλαγής<sup>17</sup>. Τυχόν διαφορές στις συγκρίσιμες συναλλαγές δεν εμποδίζουν την πραγματοποίηση της σύγκρισης, εάν οι διαφορές αυτές δεν ασκούν ουσιώδη επίδραση στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας ή εάν οι διαφορές αυτές είναι δυνατόν να εξαιρεθούν με κατάλληλες προσαρμογές. Παρόλα αυτά, τέτοιου είδους προσαρμογές δεν είναι πάντα εφικτές για την εξάλειψη των διαφορών, με αποτέλεσμα άλλες μέθοδοι να θεωρούνται καταλληλότερες.

### **3.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ ΜΕΤΑΠΩΛΗΣΗΣ ΜΕΙΟΝ (Resale Price Minus, RPM)<sup>18</sup>**

Σύμφωνα με την η Μέθοδο της Τιμής Μεταπώλησης Μείον, η «κανονική» τιμή βρίσκεται αφού αφαιρεθεί από την τιμή «μεταπώλησης» του προϊόντος ή υπηρεσίας που έχει αγορασθεί από συνδεδεμένες επιχειρήσεις (και μεταπωλείται σε ανεξάρτητη επιχείρηση) το μικτό περιθώριο κέρδους που θα πραγματοποιούνταν σε συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Αφετηρία της μεθόδου είναι η τιμή μεταπώλησης του αγαθού ή της υπηρεσίας προς την ανεξάρτητη επιχείρηση και εν συνεχεία, από την τιμή αυτή μεταπώλησης αφαιρείται το περιθώριο μικτού κέρδους της μεταπώλησης που θα πραγματοποιούνταν σε συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Το υπόλοιπο της αφαίρεσης είναι η ενδοομιλική τιμή αγοράς του αγαθού από τη συνδεδεμένη επιχείρηση που είναι σύμφωνη με την αρχή

---

<sup>17</sup> Ελένη Θεοχαροπούλου, «Φορολογία της Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (transfer pricing)», *Επιχείρηση* 185 (2021).

<sup>18</sup> Ελένη Θεοχαροπούλου, όπως παραπάνω.

των ίσων αποστάσεων. Σημειωτέον ότι το μικτό κέρδος βρίσκεται εάν από το ακαθάριστο κέρδος αφαιρεθεί το κόστος.

Ως συγκριτικά στοιχεία, πρέπει να χρησιμοποιούνται τα περιθώρια συγκρίσιμων επιχειρήσεων των τριών αμέσως προηγούμενων φορολογικών ετών (σταθμισμένος μέσος όρος των περιθωρίων αυτών). Σε καμία περίπτωση δεν χρησιμοποιούνται τα περιθώρια του φορολογικού έτους στο οποίο διενεργούνται οι συναλλαγές, διότι αυτά δεν είναι διαθέσιμα κατά το χρόνο πραγματοποίησης των συγκεκριμένων συναλλαγών. Τα περιθώρια κέρδους δεν μπορεί να είναι εκτός του αποδεκτού εύρους, ανεξάρτητα του τρόπου σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

Το πλεονέκτημα της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης μείον έναντι της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής είναι ότι στην πρώτη μέθοδο δεν ασκεί τόσο καθοριστική επίδραση στη διαμόρφωση των μικτών περιθωρίων κέρδους ο παράγοντας της συγκρισιμότητας των χαρακτηριστικών των αγαθών έναντι της επίδρασης που ο παράγοντας αυτός ασκεί στη διαμόρφωση των τιμών των πωλούμενων αγαθών. Για το λόγο αυτό, στην περίπτωση που τα χαρακτηριστικά των αγαθών δεν επιτρέπουν τη σύγκριση με συναλλαγές ανεξάρτητων επιχειρήσεων, η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης μείον αποτελεί αξιόπιστη μέθοδο. Πάντως, οι διαφορές στην αποδοτικότητα και στον τρόπο δραστηριοποίησης των επιχειρήσεων επηρεάζουν το κόστος που επιβαρύνει το μικτό περιθώριο κέρδους των επιχειρήσεων, ενώ δεν συμβαίνει το ίδιο και για την τιμή του μεταπωλούμενου αγαθού, γεγονός που κλονίζει την αξιοπιστία της μεθόδου τιμής μεταπώλησης μείον. Για την αποτελεσματική εφαρμογή της μεθόδου, απαιτείται οι λειτουργίες που επιτελούνται και οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται να είναι συγκρίσιμοι. Κατά την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων πρέπει να διασφαλίζεται ότι έχουν περιληφθεί τα ίδια είδη δαπανών στον υπολογισμό του μικτού περιθωρίου κέρδους ή να γίνονται οι κατάλληλες προσαρμογές.

### **3.3 ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΛΕΟΝ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ (Cost Plus Method, CPM)**

Με βάση τη Μέθοδο του Κόστους Πλέον Περιθώριο Κέρδους, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής καθορίζεται εφαρμόζοντας επί του κόστους ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους, όπως αυτό θα ίσχυε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ



ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής λαμβάνονται υπόψη τα άμεσα και έμμεσα κόστη που βαρύνουν τη συναλλαγή. Με αναφορά το περιθώριο κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους του προμηθευτή ή παρόχου της υπηρεσίας στη μη ελεγχόμενη συναλλαγή προσδιορίζεται και αποδεκτή τιμή στην ελεγχόμενη συναλλαγή.

Σημειωτέον, και εδώ, ότι ως συγκριτικά στοιχεία χρησιμοποιούνται τα περιθώρια κέρδους συγκρίσιμων επιχειρήσεων των τριών αμέσως προηγούμενων φορολογικών ετών (σταθμισμένος μέσος όρος των περιθωρίων αυτών). Σε καμία περίπτωση δεν χρησιμοποιούνται τα περιθώρια του φορολογικού έτους στο οποίο διενεργούνται οι συναλλαγές, διότι αυτά δεν είναι διαθέσιμα κατά το χρόνο πραγματοποίησης των συγκεκριμένων συναλλαγών. Τα περιθώρια κέρδους δεν μπορεί να είναι εκτός του αποδεκτού εύρους, ανεξάρτητα του τρόπου σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

Η μέθοδος αυτή προτιμάται όταν πωλούνται αγαθά ή υπηρεσίες που παράγονται από τον πωλητή, συγκρίνοντας τα μικτά περιθώρια κέρδους ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών, με σκοπό να προσδιορισθεί η τιμή πώλησης αντί της τιμής αγοράς του αγαθού που παράγεται στα πλαίσια ενδοομιλικής συναλλαγής<sup>19</sup>. Αφετηρία είναι το κόστος παραγωγής των αγαθών ή υπηρεσιών (δαπάνες και λειτουργικά έξοδα) που πωλούνται σε συνδεδεμένο αγοραστή. Στο κόστος αυτό προστίθεται ένα κατάλληλο μικτό περιθώριο κέρδους (mark up). Τα πλεονεκτήματα της μεθόδου κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους είναι παρόμοια με αυτά της μεθόδου τιμής μεταπώλησης μείον. Ωστόσο, για τον προσδιορισμό του κόστους, προκειμένου να συγκριθούν ελεγχόμενες και μη ελεγχόμενες συναλλαγές, απαιτείται συνάφεια των λογιστικών πρακτικών, ως προς τον επιμερισμό των δαπανών και τον υπολογισμό του μικτού περιθωρίου κέρδους, ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών. Αξίζει όμως, να τονισθεί ότι η εξεύρεση αξιόπιστων συγκριτικών στοιχείων δυσχεραίνεται στην περίπτωση παραγωγής μοναδικών άυλων περιουσιακών στοιχείων ή όταν αναλαμβάνονται ασυνήθιστα υψηλοί κίνδυνοι.

---

<sup>19</sup> Ελένη Θεοχαροπούλου, «Φορολογία της Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (transfer pricing)», *Επιχείρηση* 185 (2021).

### **3.4 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ (Transactional Net Margin Method - TNMM)**

Με βάση τη Μέθοδο του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής, το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε σχέση με ένα κατάλληλο μέγεθος (π.χ. κύκλος εργασιών, κόστος, πάγια), συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε σχέση με το ίδιο μέγεθος και υπό παρόμοιες συνθήκες.

Η εν λόγω μέθοδος θυμίζει τις τεχνικές των παραδοσιακών μεθόδων της τιμής μεταπώλησης και της μεθόδου με βάση το κόστος πλέον περιθωρίου κέρδος, με τη διαφορά ότι βασίζεται στα καθαρά κέρδη αντί των μικτών κερδών. Χρησιμοποιείται είτε ο οικονομικός δείκτης: καθαρά κέρδη προς πωλήσεις, είτε ο οικονομικός δείκτης: καθαρά κέρδη προς κόστος πωληθέντων, ανάλογα με το εάν πρόκειται για μεταπώληση αγαθών, όπου ενδείκνυται ο πρώτος οικονομικός δείκτης, ή για πώληση προϊόντων και παροχή υπηρεσιών, όπου ενδείκνυται ο δεύτερος οικονομικός δείκτης. Για την επιλογή του καταλληλότερου οικονομικού δείκτη, συνεκτιμώνται περισσότερο οι λειτουργικές ομοιότητες των συμβαλλομένων μερών, παρά οι ομοιότητες των παραγομένων ή διανεμόμενων προϊόντων και υπηρεσιών. Σε κάθε περίπτωση, γίνεται σύγκριση των καθαρών κερδών που προκύπτουν από μία ελεγχόμενη συναλλαγή με τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από εσωτερικά ή εξωτερικά συγκρίσιμες συναλλαγές.

Σημειώνεται και εδώ, ότι ως συγκριτικά στοιχεία χρησιμοποιούνται τα περιθώρια καθαρού κέρδους συγκρίσιμων επιχειρήσεων των τριών αμέσως προηγούμενων φορολογικών ετών (σταθμισμένος μέσος όρος των περιθωρίων αυτών). Σε καμία περίπτωση δεν χρησιμοποιούνται τα περιθώρια του φορολογικού έτους στο οποίο διενεργούνται οι συναλλαγές, διότι αυτά δεν είναι διαθέσιμα κατά το χρόνο πραγματοποίησης των συγκεκριμένων συναλλαγών. Τα περιθώρια καθαρού κέρδους δεν μπορεί να είναι εκτός του αποδεκτού εύρους, ανεξάρτητα του τρόπου σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

Η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής έχει τα μειονεκτήματα των μεθόδων της τιμής μεταπώλησης και της μεθόδου με βάση το κόστος πλέον περιθωρίου κέρδος. Παρόλο που οι λειτουργικές διαφορές μεταξύ επιχειρήσεων και τα σχετικά λειτουργικά έξοδα έχουν σημαντικότερη επίπτωση στα μικτά κέρδη παρά στα καθαρά, στα καθαρά κέρδη έχουν επίπτωση και παράγοντες που δεν σχετίζονται

με τις ενδοομιλικές συναλλαγές και αυτό είναι το κυριότερο μειονέκτημα της μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής<sup>20</sup>.

Ως προς τις διαφορές στις λογιστικές πρακτικές των συγκρίσιμων επιχειρήσεων, οι οικονομικοί δείκτες είτε μικτού είτε καθαρού περιθωρίου υπολογίζονται, βάσει των δημοσιευμένων στοιχείων των επιχειρήσεων αυτών, τα οποία όμως, δεν παρέχουν επαρκή ανάλυση του κόστους πωληθέντων (για τον τρόπο που επιμερίζονται οι δαπάνες), με αποτέλεσμα η χρήση των περιθωρίων καθαρού κέρδους που δεν απαιτεί τέτοια ανάλυση, να συνεπάγεται πλέον αξιόπιστες συγκρίσεις σε σχέση με την μέθοδο της τιμής μεταπώλησης και τη μέθοδο με βάση το κόστος πλέον περιθώριο κέρδος που στηρίζονται σε δείκτες μικτού περιθωρίου<sup>21</sup>.

### **3.5 ΜΕΘΟΔΟΣ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΚΕΡΔΩΝ (Profit Split Method - PSM)**

Με βάση τη Μέθοδο Επιμερισμού των Κερδών, το καθαρό κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από μία ενδοομιλική συναλλαγή κατανέμεται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ανάλογα με τη συνεισφορά τους στη συναλλαγή - δηλαδή ανάλογα με τις επιτελούμενες από την καθεμία λειτουργίες, όπως και ανάλογα με τα ενεργητικά που χρησιμοποιούνται, αλλά και ανάλογα με τους κινδύνους που η καθεμία από τις επιχειρήσεις ανέλαβε - όπως αυτό θα προέκυπτε, βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων, σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

Η εν λόγω μέθοδος συνιστάται από τον Ο.Ο.Σ.Α. στην περίπτωση που οι άλλες μέθοδοι δεν είναι εφαρμόσιμες, διότι απουσιάζει η δυνατότητα συγκρισιμότητας. Τούτο συμβαίνει κατά κύριο λόγο, στην περίπτωση που αντικείμενο της συναλλαγής είναι μοναδικά άυλα αγαθά (οπότε η συνεισφορά συνίσταται σε μοναδικά άυλα αγαθά), για τα οποία δεν εξευρίσκονται όμοια αγαθά σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις για να γίνει σύγκριση και τα οποία, εκ της φύσεώς τους, αποφέρουν κέρδη και στις δύο συναλλασσόμενες συνδεδεμένες επιχειρήσεις, καθόσον η μία επιχείρηση έχει τη νομική κυριότητά τους, ενώ ή άλλη την οικονομική κυριότητά τους. Γι' αυτό και η

---

<sup>20</sup> Ελένη Θεοχαροπούλου, «Φορολογία της Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (transfer pricing)», *Επιχείρηση* 185 (2021).

<sup>21</sup> Ελένη Θεοχαροπούλου, *ό.π.*.

μέθοδος αυτή είναι αμφίπλευρη<sup>22</sup>, υπό την έννοια ότι ο φορολογικός έλεγχος γίνεται και στις δύο συμβαλλόμενες συνδεδεμένες επιχειρήσεις, διότι αφορά επιμερισμό του οφέλους και στις δύο επιχειρήσεις, σε αντίθεση με τις άλλες μεθόδους που είναι μονόπλευρες και επιλέγεται αιτιολογημένα, ανάλογα με την περίπτωση, να ελεγχθεί μόνο μία από τις συναλλασσόμενες συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Ο επιμερισμός των καθαρών κερδών αξιολογείται ως προς την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, συγκρινόμενος με αντίστοιχο επιμερισμό κερδών που προκύπτει από συμβάσεις μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, με αντίστοιχη «προσαρμογή» των κερδών προς εξάλειψη της επίδρασης στα κέρδη των ειδικών όρων που συνάπτονται σε μία ελεγχόμενη συναλλαγή, έτσι ώστε να καταστούν συγκρίσιμες οι συναλλαγές.

Η κατανομή των κερδών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων προκύπτει είτε α) από ανάλυση συνεισφοράς, βάσει της εύλογης εκτίμησης της σχετικής αξίας των λειτουργιών που επιτελούνται από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, είτε β) από ανάλυση υπολειμματικού κέρδους, βάσει καταρχήν μίας βασικής αποζημίωσης, συμβατής με την αρχή των ίσων αποστάσεων για τη μοναδική συνεισφορά και κατόπιν μίας κατανομής του υπολειμματικού κέρδους, δηλαδή αυτού που αντιστοιχεί σε μη συνήθεις συναλλαγές<sup>23</sup>. Μη συνήθεις συναλλαγές (non routine operations) είναι οι συναλλαγές που αφορούν στη χρήση άυλων στοιχείων που είναι μοναδικά ή έχουν υψηλή αξία. Το κέρδος που απομένει σε μία επιχείρηση, εάν αφαιρεθούν τα κέρδη που αποφέρουν οι συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης -ήτοι αυτές για τις οποίες μπορεί να προσδιορισθεί μία τιμή αγοράς, καθόσον προσφέρονται και από ανεξάρτητες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε ένα παρόμοιο τομέα, όπως είναι συναλλαγές με αντικείμενο ενσώματα αγαθά, υπηρεσίες και τα τυπικά για τον κλάδο άυλα περιουσιακά στοιχεία- λέγεται υπολειμματικό κέρδος (residual profit) και επιμερίζεται με βάση τις μη συνήθεις συναλλαγές των μερών.

---

<sup>22</sup> Οι μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης διακρίνονται σε **μονόπλευρες** και **αμφίπλευρες**, ανάλογα με το αν η συναλλαγή εξετάζεται μόνον από την πλευρά ενός συμβαλλομένου ή αν αυτή εξετάζεται από τα στοιχεία και των δυο συμβαλλομένων. Όλες οι παραδοσιακές μέθοδοι και η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής είναι μονόπλευρες μέθοδοι, ενώ η μέθοδος επιμερισμού των κερδών θεωρείται αμφίπλευρη μέθοδος.

<sup>23</sup> Ελ. Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, Θεσσαλονίκη: Αφοί Κυριακίδη ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ε., 2021.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ (Advanced Pricing Arrangements - APA)**

Η διαδικασία προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικών τιμολογήσεων (Advanced Pricing Arrangements - APA) τέθηκε σε ισχύ στην Ελλάδα την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014. Στην πραγματικότητα, έως και σήμερα, υπάρχουν ελάχιστες περιπτώσεις επιχειρήσεων που έχουν ακολουθήσει την εν λόγω τεχνική. Παρόλα αυτά όμως τα πλεονεκτήματα που προσφέρει, σύντομα θα την αναδείξουν σε ακρογωνιαίο λίθο της μείωσης των φορολογικών επιβαρύνσεων που προκύπτουν από την παραβίαση της αρχής των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 22 του Ν. 4174/2013: *“Συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ’ του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, για τις συναλλαγές τους με το κεντρικό, καθώς και με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρεί στην αλλοδαπή ελληνική επιχείρηση δύνανται να υποβάλουν στον Γενικό Γραμματέα αίτηση προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών διασυννοριακών συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα.”*

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, η προέγκριση της εν λόγω μεθοδολογίας αφορά **μελλοντικές συναλλαγές και δεν αφορά στις ημεδαπές συνδεδεμένες επιχειρήσεις.**

Με την έκδοση της ΠΟΛ. 1284/2013 δόθηκαν από την φορολογική διοίκηση όλες οι απαραίτητες διευκρινίσεις σε μια σειρά από ζητήματα όπως η ακριβής διαδικασία προέγκρισης, η αναθεώρηση, η ανάκληση και η ακύρωσή της καθώς επίσης και σχετικά με το περιεχόμενο της αίτησης και τα σχετικά παράβολα.

Τέλος, με την δημοσίευση από ΓΓΔΕ (νυν ΑΑΔΕ), αφενός, ειδικού Δελτίου Τύπου την 16η Οκτωβρίου 2014, και αφετέρου Γενικών Οδηγιών για την Διαδικασία Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης, τονίστηκαν οι προϋποθέσεις, το αντικείμενο και τα πλεονεκτήματα του εν λόγω νομοθετικού πλαισίου. Επιπλέον, η ΓΓΔΕ εξέδωσε υποδείγματα αιτήσεων προκαταρκτικής διαβούλευσης και αιτήσεων προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, τα οποία και αναρτήθηκαν στην ιστοσελίδα της για την ενημέρωση των ενδιαφερομένων επιχειρήσεων. Στην ομιλία της στο Συμπόσιο Transfer Pricing, τον Νοέμβριο του 2014, η Γενική Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων κ. Κατερίνα

Σαββαΐδου ανέφερε ότι μεταξύ των κυριότερων πλεονεκτημάτων των “APAs” συγκαταλέγονται<sup>24</sup>:

- ✓ η ασφάλεια των επιχειρήσεων για τον τρόπο προσδιορισμού των κερδών τους από συγκεκριμένες ενδοομιλικές συναλλαγές
- ✓ η δυνατότητα επίλυσης περίπλοκων προβλημάτων ενδοομιλικής τιμολόγησης στα πλαίσια συνεννόησης με τις φορολογικές αρχές πριν την διενέργεια ελέγχων
- ✓ η αποφυγή διπλής φορολογίας σε περίπτωση διμερών ή πολυμερών συμφωνιών
- ✓ η αποφυγή διενέξεων και πιθανής μακροχρόνιας δικαστικής διαμάχης με τις φορολογικές αρχές στα πλαίσια ελέγχων
- ✓ το μειωμένο κόστος συμμόρφωσης για όλα τα εμπλεκόμενα μέρη.

Σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. η “APA” αποτελεί μία συμφωνία που προσδιορίζει, σε προγενέστερο, της πραγματοποίησης των ελεγχόμενων συναλλαγών, χρόνο, ένα κατάλληλο σύνολο κριτηρίων (π.χ. μέθοδος τεκμηρίωσης, συγκριτικά στοιχεία και κατάλληλες ως προς τη συγκρισιμότητα προσαρμογές κ.τ.λ.) για τον καθορισμό της κατάλληλης τιμής πώλησης (transfer pricing) για δεδομένο χρονικό διάστημα τηρώντας την αρχή των ίσων αποστάσεων. Ομοίως, ο ίδιος ορισμός περίπου δίδεται και στο ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο ακολουθώντας προφανώς τις προαναφερόμενες κατευθυντήριες οδηγίες.

Τα είδη των “APAs” διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: α) Μονομερής “APA” και β) Διμερής ή Πολυμερής “APA”. Στην περίπτωση της μονομερούς APA τα μέρη που συμμετέχουν στην διαπραγμάτευση είναι η «αιτούσα επιχείρηση» και η αρμόδια αρχή ενώ στην περίπτωση της διμερούς ή πολυμερούς “APA” τα μέρη που συμμετέχουν στην διαπραγμάτευση είναι **μόνο** οι «αρμόδιες αρχές» των εμπλεκόμενων κρατών και όχι ο αιτών ή η συνδεδεμένη επιχείρηση του, οι οποίοι δύνανται να αποδεχτούν ή όχι την APA. Ο λόγος ύπαρξης των διμερών ή πολυμερών “APAs” είναι η αποφυγή της διπλής φορολογίας, μιας και η σύναψη μονομερούς συμφωνίας δεν διασφαλίζει ότι η

---

<sup>24</sup> Κατερίνα Σαββαΐδου, Ομιλία «*To Transfer Pricing στο προσκήνιο των διεθνών φορολογικών εξελίξεων και η εφαρμογή του στην Ελλάδα*» στο Συμπόσιο *Transfer Pricing*, Νοέμβριος 2014, Αθήνα.

μεθοδολογία ενδοομιλικής τιμολόγησης που έχει συμφωνηθεί, θα τύχει της αποδοχής από τις εμπλεκόμενες αλλοδαπές αρχές.

Έτσι, λοιπόν και στις προαναφερόμενες γενικές οδηγίες της ΓΓΔΕ επισημαίνεται ότι, επειδή η μονομερής ΑΡΑ δεν εξαλείφει την πιθανότητα διπλής φορολόγησης **δεν προτείνεται**. Σε περιπτώσεις όμως που δεν υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας με μια χώρα, η Διεύθυνση Ελέγχων μπορεί να εκδώσει στον φορολογούμενο, κατόπιν αιτήματος, απόφαση μονομερούς προέγκρισης της ενδοομιλικής του τιμολόγησης εφόσον κρίνεται σκόπιμο, και εφόσον υπάρχει έννομο συμφέρον. Αν ο φορολογούμενος συνάψει μονομερή ΑΡΑ με άλλη χώρα σύμφωνα με τη νομοθεσία της, χωρίς τη συμμετοχή των ελληνικών φορολογικών αρχών, τότε οι ελληνικές φορολογικές αρχές δεν δεσμεύονται από αυτήν.

Αντικείμενο της προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, αποτελεί το ενδεδειγμένο σύνολο κριτηρίων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Τα κριτήρια αυτά περιλαμβάνουν κυρίως τη χρησιμοποιούμενη μέθοδο τεκμηρίωσης, τα στοιχεία σύγκρισης ή αναφοράς και τις σχετικές προσαρμογές, καθώς και τις κρίσιμες παραδοχές για τις μελλοντικές συνθήκες. Αντικείμενο της προέγκρισης μπορεί επίσης να αποτελέσει και κάθε άλλο εξειδικευμένο ζήτημα που αφορά την τιμολόγηση των συναλλαγών με συνδεδεμένα πρόσωπα.

Όπως αναφέρεται και στο άρθρο 7 της ΠΟΛ.1284/2013, ως κρίσιμες παραδοχές νοούνται τα λειτουργικά, νομικά ή οικονομικά χαρακτηριστικά της αιτούσας επιχείρησης, ενός συγκεκριμένου κλάδου ή δραστηριότητας ή γενικά οι οικονομικές συνθήκες, η ύπαρξη και διατήρηση των οποίων αποτελεί προϋπόθεση για την εφαρμογή της προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Δηλαδή, είναι ουσιαστικής σημασίας η λήψη των οιονδήποτε παραδοχών να βασίζεται τόσο σε μικροοικονομικές (π.χ. στρατηγική/μοντέλο τιμολόγησης) όσο και σε μακροοικονομικές (π.χ. δείκτες αγοράς, οικονομικές συνθήκες κ.τ.λ.) μεταβλητές ενώ ταυτόχρονα να μην είναι στενά καθορισμένες αλλά να βασίζονται σε ένα επαρκές

εύρος δεδομένων, ώστε να μην καθιστούν δυσχερή τη συμμόρφωση του αιτούντος προσώπου στην προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης<sup>25</sup>.

Σε απόρροια όλων των παραπάνω θα πρέπει να καταστεί σαφές ότι αντικείμενο της προέγκρισης τελικά **δεν είναι ο καθορισμός της “απόλυτης” τιμής τιμολόγησης ή του “απόλυτου” εύρους** ενός εξωτερικού ή εσωτερικού συγκριτικού δείγματος, αλλά οι παραδοχές και οι προσαρμογές που ελήφθησαν υπόψη για τον τελικό καθορισμό τους<sup>26</sup>.

Η διαδικασία προέγκρισης ενδοομιλικής τιμολόγησης ολοκληρώνεται σε έξι κύρια στάδια η χρονική διάρκεια των οποίων στην πράξη εξαρτάται τόσο από το πλήθος όσο και από την πολυπλοκότητα της φύσης των συναλλαγών. Σε θεωρητικό επίπεδο με βάση την παρ. 4 του άρθρου 12 της ΠΟΛ.1284/2013 ..... *“η διάρκεια του σταδίου της αξιολόγησης και της έκδοσης της σχετικής απόφασης προέγκρισης δεν δύναται να υπερβεί τις εκατόν είκοσι (120) ημέρες από την υποβολή της αίτησης προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης. Σε περίπτωση συνεννόησης με αλλοδαπές αρχές δεν λαμβάνεται υπόψη ο ανωτέρω χρονικός περιορισμός”*.

Στο συγκεκριμένο στάδιο, η αιτούσα επιχείρηση δύναται να ζητήσει προκαταρκτική διαβούλευση από την Δ/νση Ελέγχων, ούτως ώστε να εκτιμηθούν οι πιθανότητες αποδοχής της αίτησης προέγκρισης. Παρέχεται δηλαδή η ευκαιρία/δυνατότητα στην εκάστοτε επιχείρηση να παρουσιάσει τα κυριότερα, στρατηγικής σημασίας, στοιχεία των μελλοντικών ενδοομιλικών τιμολογήσεων. Το σημαντικότερο πλεονέκτημα σε αυτό το στάδιο είναι ότι η αρμόδια υπηρεσία παρέχει ατύπως, στο μέτρο του δυνατού, σαφή ένδειξη για τις πιθανότητες να γίνει αποδεκτή η επακόλουθη επίσημη αίτηση του ενδιαφερόμενου προσώπου, επισημαίνει τα σημεία όπου ενδέχεται να προκύψουν αμφισβητήσεις και διατυπώνει προτάσεις για το περιεχόμενο της αίτησης αυτής<sup>27</sup>.

---

<sup>25</sup> Κωστής Ντρούκας, «Ένα σύγχρονο εργαλείο... Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων (Advanced Pricing Arrangement - APA) », ημερομηνία δημοσίευσης 08.03.2016, [www.transferpricing.gr](http://www.transferpricing.gr).

<sup>26</sup> Κωστής Ντρούκας, Κωνσταντίνος Νιφορόπουλος, *Ενδοομιλικές Συναλλαγές – Θεωρία και Πράξη*, Αθήνα: *Εκδόσεις Ρίολος*, 2019.

<sup>27</sup> Κωστής Ντρούκας, *ό.π.*.



Τέλος, σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 16 της ΠΟΛ.1284/2013, απαραίτητη προϋπόθεση για την υποβολή της προαναφερόμενης αίτησης αποτελεί η καταβολή παραβόλου ύψους χιλίων (1.000) ευρώ, το οποίο θα επισυνάπτεται σε αυτήν.

Σε συνέχεια του προηγούμενου σταδίου, και εντός χρονικού διαστήματος τριάντα (30) ημερών, η ενδιαφερόμενη επιχείρηση υποβάλλει την αίτηση προέγκρισης στη Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων της ΑΑΔΕ. Στην ΠΟΛ. 1284/2013 αναφέρονται όλες οι ενότητες που θα πρέπει να αναλυθούν στην επίσημη αίτηση προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης. Στην πραγματικότητα οι εν λόγω ενότητες δεν διαφέρουν πολύ από τα περιεχόμενα του αντίστοιχου φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών. Ενδεικτικά αναφέρονται παρακάτω οι ενότητες που παρουσιάζουν το μεγαλύτερο ενδιαφέρον σε επίπεδο ανάλυσης:

- Περιγραφή των ενδοομιλικών συναλλαγών για την τιμολόγηση των οποίων ζητείται η προέγκριση
- Την προτεινόμενη μεθοδολογία για την τιμολόγηση των ως άνω συναλλαγών
- Λεπτομερή ανάλυση των λόγων για τους οποίους το αιτούν πρόσωπο θεωρεί ότι η προτεινόμενη μεθοδολογία ενδείκνυται για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά την τιμολόγηση των ως άνω συναλλαγών
- Τις κρίσιμες παραδοχές στις οποίες βασίζεται η αίτηση προέγκρισης
- Εφόσον το επιθυμεί το αιτούν πρόσωπο, αίτημα συνεννόησης της αρμόδιας υπηρεσίας με τις αρμόδιες φορολογικές αρχές άλλων εμπλεκόμενων κρατών με τα οποία υφίσταται Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος. Σε τέτοια περίπτωση πρέπει να υποβληθούν παράλληλα αιτήσεις στις φορολογικές αρχές των λοιπών εμπλεκόμενων κρατών, περιλαμβάνοντας τα ίδια στοιχεία
- Συνοπτική περιγραφή της επιχειρηματικής στρατηγικής που προβλέπεται να εφαρμοστεί κατά την περίοδο που θα αφορά η προέγκριση, καθώς και της στρατηγικής σε προηγούμενες περιόδους, εφόσον είναι διαφορετική. Η περιγραφή αυτή δύναται να περιλαμβάνει προβολές που χρησιμοποιήθηκαν στα μελλοντικά επιχειρηματικά σχέδια, τους προϋπολογισμούς διαχείρισης, πληροφορίες σχετικά με τις αναμενόμενες επιχειρηματικές προοπτικές και τον ανταγωνισμό, καθώς και τη μελλοντική στρατηγική όσον αφορά την εμπορική προώθηση, την παραγωγή, ή την έρευνα και ανάπτυξη

Σχετικά με το παράβολο, ομοίως όπως και με την αίτηση προκαταρκτικής διαβούλευσης, απαραίτητη προϋπόθεση για την υποβολή της αίτησης αποτελεί η καταβολή παραβόλου ύψους πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ σε περίπτωση μονομερούς και ύψους δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά εμπλεκόμενη χώρα σε περίπτωση διμερούς ή πολυμερούς, το οποίο θα επισυνάπτεται σε αυτήν. Σε περίπτωση μη καταβολής του ως άνω παραβόλου η αίτηση δεν θα εξετάζεται από την αρμόδια Διεύθυνση της Φορολογικής Διοίκησης.

Η αίτηση προέγκρισης αξιολογείται από την Διεύθυνση Ελέγχων της ΑΑΔΕ με τη συνδρομή, όπου απαιτείται, της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος. Στην πραγματικότητα η αρμόδια υπηρεσία ελέγχει τα προσκομισθέντα στοιχεία, τις κρίσιμες παραδοχές και τα αιτήματα του αιτούντος και διατυπώνει τις απόψεις της, όσον αφορά τους όρους προέγκρισης.

Η Διεύθυνση Ελέγχων έχει το δικαίωμα να ζητήσει από το αιτούν πρόσωπο συμπληρωματικά στοιχεία καθώς και κάθε αναγκαία διευκρίνιση ή πληροφορία. Δύναται επίσης να ζητήσει μέσω της ορισμένης προς τούτο αρμόδιας υπηρεσίας, κάθε αναγκαία πληροφορία από αλλοδαπές αρχές με βάση τη διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών που προβλέπεται από διεθνείς συμβάσεις. Σε περίπτωση που η αίτηση προέγκρισης περιλαμβάνει αίτημα συνεννόησης με τις αρμόδιες φορολογικές αρχές άλλων εμπλεκόμενων κρατών, η Διεύθυνση Ελέγχων διενεργεί διαβουλεύσεις με τις αρχές αυτές στο πλαίσιο της αίτησης προέγκρισης με βάση τη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού της εκάστοτε εφαρμοστέας Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας. Η επίσημη ανταλλαγή απόψεων πραγματοποιείται υπό μορφή ανταλλαγής εγγράφων διατύπωσης θέσεων μεταξύ αρμοδίων αρχών.

Όταν ολοκληρωθεί η αξιολόγηση της αίτησης, η Διεύθυνση Ελέγχων συντάσσει Έγγραφο Διατύπωσης Θέσεων. Αυτό περιλαμβάνει ενδεικτικά τα κάτωθι:

- Το πόρισμα της αρμόδιας υπηρεσίας συνοδευόμενο από συνοπτική αιτιολογία, η οποία πρέπει να αναφέρει την προτεινόμενη μεθοδολογία και το σκεπτικό της εν λόγω επιλογής
- Τους λόγους για τυχόν απόρριψη ή τροποποίηση της μεθόδου που επέλεξε αρχικά ο αιτών
- Τα σημαντικότερα πραγματικά περιστατικά στα οποία βασίζεται το πόρισμα της υπηρεσίας. Εφόσον παρίσταται ανάγκη, ιδιαίτερη αναφορά πρέπει να γίνει σε

τυχόν πραγματικά περιστατικά που δεν αναφέρονταν στην αρχική αίτηση αλλά περιήλθαν σε γνώση της υπηρεσίας κατά τη διαδικασία αξιολόγησης

- Στοιχεία σχετικά με τις κρίσιμες παραδοχές στις οποίες θα βασίζεται η ενδεχόμενη προέγκριση
- Εκτίμηση σχετικά με τη διάρκεια της ενδεχόμενης προέγκρισης
- Προτάσεις σχετικά με τον τρόπο παρακολούθησης της εφαρμογής της ενδεχόμενης προέγκρισης
- Σύντομη αναφορά στις εφαρμοστέες διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας και των διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας

Εντός δέκα (10) ημερών από την σύνταξη του εγγράφου διατύπωσης θέσεων του προηγούμενου άρθρου ορίζεται ημερομηνία συνάντησης με το αιτούν πρόσωπο. Το αιτούν πρόσωπο καλείται να παραστεί με ιδιαίτερη πρόσκληση, η οποία κοινοποιείται σε αυτό τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την ημέρα της συνάντησης. Η πρόσκληση κοινοποιείται μαζί με το έγγραφο διατύπωσης θέσεων.

Κατά τη διάρκεια της παραπάνω συνάντησης συζητούνται οι απόψεις και οι προτάσεις του αιτούντος προσώπου και της αρμόδιας υπηρεσίας με σκοπό την επίτευξη συναίνεσης σχετικά με το περιεχόμενο της προέγκρισης.

Εάν επιτευχθεί η επιθυμητή συναίνεση, συντάσσεται και υπογράφεται από τα μέρη που μετέχουν στη διαδικασία Πρακτικό Αποδοχής Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης. Στη συνέχεια και εντός είκοσι (20) ημερών από τη τελική συνεδρίαση και με βάση το πρακτικό που συντάχθηκε κατά τη συνεδρίαση αυτή, η αρμόδια υπηρεσία εκδίδει την απόφαση επί της αίτησης προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, η οποία κοινοποιείται στο αιτούν πρόσωπο μαζί με αντίγραφο του εν λόγω πρακτικού.

Σύμφωνα με το άρθρο 13 της ΠΟΛ.1284/2013, το αιτούν πρόσωπο υποχρεούται να καταρτίζει και να υποβάλλει ετήσια έκθεση συμμόρφωσης με τους όρους και τις προϋποθέσεις της απόφασης προέγκρισης για το οικείο φορολογικό έτος. Στην έκθεση αυτή, πρέπει να περιλαμβάνονται οι απαιτούμενες πληροφορίες ώστε να αποδεικνύεται ότι οι κρίσιμες παραδοχές έχουν ικανοποιηθεί και να αναφέρεται ρητά πιθανή απόκλιση. Σε περίπτωση που οι κρίσιμες παραδοχές της προέγκρισης δεν

έχουν ικανοποιηθεί, τότε ο φορολογούμενος θα πρέπει να υποβάλει προτάσεις για την πραγματοποίηση σχετικών προσαρμογών.

Η έκθεση πρέπει να υποβάλλεται στην Διεύθυνση Ελέγχων μέχρι το τέλος της νόμιμης προθεσμίας υποβολής φορολογικών δηλώσεων για το εν λόγω φορολογικό έτος ενώ σε περίπτωση μη υποβολής της έκθεσης συμμόρφωσης η απόφαση προέγκρισης ακυρώνεται από το φορολογικό έτος το οποίο αφορά η εν λόγω έκθεση συμμόρφωσης.

Μέσα από την ανωτέρω περιγραφόμενη διαδικασία καθίσταται σαφές ότι η μεθοδολογία μιας «ΑΡΑ» κατά κύριο λόγο είναι παρόμοια με την μεθοδολογία που ακολουθούν οι φορολογούμενοι για να τεκμηριώσουν τις ενδοομιλικές συναλλαγές συντάσσοντας το Φάκελο Τεκμηρίωσης. Η βασική διαφορά έγκειται στο γεγονός ότι η κατάρτιση του Φακέλου Τεκμηρίωσης είναι απολογιστική διαδικασία ενώ η προέγκριση είναι προϋπολογιστική διαδικασία<sup>28</sup>.

Είναι γεγονός ότι η τεκμηρίωση τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών **πρέπει να αποτελεί προϋπολογιστική και όχι απολογιστική διαδικασία**. Σε κάθε επιχείρηση, κυρίως στη σημερινή εποχή, η διαδικασία του προϋπολογισμού είναι, ένα ζωτικής σημασίας, διοικητικό εργαλείο. Το αυτό ισχύει και για την αντίστοιχη διαδικασία της προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Βασικό πλεονέκτημα της πρακτικής «ΑΡΑ» είναι ότι δίνει τη βεβαιότητα στο φορολογούμενο, πριν διενεργηθεί η διασυνοριακή συναλλαγή, ότι έχει εξασφαλίσει τη σύμφωνη γνώμη της φορολογικής αρχής για την επόμενη τετραετία και η μοναδική υποχρέωση εφεξής είναι η ορθή τήρηση της απόφασης «ΑΡΑ», πετυχαίνοντας με αυτό τον τρόπο να αποτραπούν δαπανηροί και χρονοβόροι έλεγχοι και δικαστικοί αγώνες μεγάλων ζητημάτων ενδοομιλικής τιμολόγησης τόσο για τους φορολογούμενους όσο και τις φορολογικές διοικήσεις, σε μία περίοδο μάλιστα που η διενέργεια συναλλαγών εκτός ελληνικών συνόρων αντιμετωπίζεται με μεγάλη δυσπιστία<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> Γεώργιος Τζίφας, «Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (ΑΡΑ), Μία σύγχρονη προϋπολογιστική διαδικασία τεκμηρίωσης διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών», *Επιχείρηση* 136 (2017).

<sup>29</sup> Γεώργιος Τζίφας, *ό.π.*.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: BEPS PROJECT – Το Σχέδιο Δράσης του Ο.Ο.Σ.Α. για την αντιμετώπιση της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και της Μετατόπισης Κερδών στην Αλλοδαπή**

Το Σχέδιο Δράσης του Ο.Ο.Σ.Α. ("OECD Action Plan") για την καταπολέμηση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετακύλισης φορολογητέων εσόδων ("base erosion and profit shifting" ή "BEPS Project" όπως συναντάται στη διεθνή βιβλιογραφία) παρουσιάστηκε την 19η Ιουλίου 2013 στη συνάντηση των Υπουργών Οικονομικών της G20 στη Μόσχα. Το Σχέδιο Δράσης πραγματεύονταν ένα χρονοδιάγραμμα μεταξύ 12 και 24 μηνών για την εφαρμογή του σχεδίου και περιέγραφε με ποιο τρόπο θα συνεργασθεί ο Ο.Ο.Σ.Α. με τα κράτη για τη βελτίωση των φορολογικών συστημάτων και την καταστολή του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού ("tax arbitrage") με την αντιμετώπιση των ελλείψεων των διεθνών φορολογικών κανόνων. Είναι άξιο αναφοράς, ότι στην πρωτοβουλία αυτή συμμετείχαν επί ίσοις όροις και αναπτυσσόμενα κράτη. Το Σχέδιο με τις τελικές εκθέσεις του Ο.Ο.Σ.Α., μετά από δύο χρόνια διαβουλεύσεων, δημοσιεύτηκε τον Οκτώβριο του 2015 και αποτελούνταν από 15 Δράσεις και μια ερμηνευτική/αιτιολογική έκθεση.

Φορολογική Βάση<sup>30</sup> είναι το σύνολο του εισοδήματος ή περιουσίας που δύναται να φορολογηθεί, ενώ αναφορικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, διάβρωση αυτής πραγματοποιείται με την μεταφορά κερδών σε αλλοδαπές δικαιοδοσίες – ιδίως μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Κι ενώ με τις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας αντιμετωπίζεται το φαινόμενο της διπλής φορολόγησης, το Σχέδιο Δράσης BEPS αποσκοπεί στην καταπολέμηση της **διπλής μη φορολόγησης** που επιτυγχάνεται με την υλοποίηση στρατηγικών φορολογικού σχεδιασμού διάβρωσης της φορολογικής βάσης. Η διάβρωση της φορολογικής βάσης αποτελεί, σύμφωνα με τον Ο.Ο.Σ.Α., σοβαρό κίνδυνο στα φορολογικά έσοδα των χωρών, στη φορολογική τους κυριαρχία και στη φορολογική δικαιοσύνη.

Παράγοντες που κατέστησαν επιτακτική την εκπόνηση του Σχεδίου Δράσης για τα BEPS θα μπορούσαν συνοπτικά να αποτελέσουν όχι μόνο οι σημαντικές αλλαγές στο εμπορικό περιβάλλον που κατέστησε το υπάρχον φορολογικό πλαίσιο μη

---

<sup>30</sup> Κατερίνα Σαββαΐδου, Βασιλική Αθανασάκη, «Το Σχέδιο Δράσης του Ο.Ο.Σ.Α. ("BEPS project"), για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών στην αλλοδαπή και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας 1655 (2019).

ικανοποιητικό (παγκοσμιοποίηση, ψηφιοποίηση των δεδομένων κ.λπ.) αλλά και η ίδια η έννοια και οι συνέπειες του φορολογικού σχεδιασμού που επιχειρούν οι πολυεθνικές επιχειρήσεις σε ένα ευρύτερο πλαίσιο<sup>31</sup>.

Ο Ο.Ο.Σ.Α. διαπίστωσε ότι οι Οδηγίες για την ενδοομιλική τιμολόγηση τόσο του 2010, όσο και οι παλαιότερες εκδόσεις ήταν ιδιαίτερες τυπολατρικές. Οι Οδηγίες αυτές έδιναν έμφαση στην κατανομή επιχειρηματικών λειτουργιών, περιουσιακών στοιχείων και κινδύνων αλλά και την παροχή κεφαλαίου ή τη νομική ιδιοκτησία άυλων αγαθών στο εσωτερικό του ομίλου, με κριτήριο κατανομής όλων των ανωτέρω, τις προβλέψεις που γίνονταν στις συμβάσεις του ομίλου. Το γεγονός όμως αυτό καθιστά την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων «επιδεκτική χειραγωγήσεων» καθώς έτσι δίνεται στους πολυεθνικούς ομίλους η δυνατότητα να επιλέγουν κράτη με προνομιακά καθεστάτα, στα οποία να αποδίδουν κέρδη του ομίλου, με βάση τη συμβατική κατανομή των ανωτέρω επιχειρηματικών παραγόντων και χωρίς όμως η κατά τόπο κατανομή κέρδους να συμβαδίζει με την οικονομική υπόσταση των αντίστοιχων ενδοομιλικών συναλλαγών<sup>32</sup>.

Για το λόγο αυτό, στις Δράσεις BEPS του Ο.Ο.Σ.Α. 8-10, 13 και 14 που οδήγησαν και στη διαμόρφωση των αναθεωρημένων Οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α. για την Ενδοομιλική Τιμολόγηση του 2017, στόχος δεν ήταν η τροποποίηση της αρχής των ίσων αποστάσεων αλλά η «ουσιαστικοποίησή» της, μέσω ενίσχυσης της προϋπόθεσης της ουσίας-υπόστασης των συναλλαγών έναντι του τύπου (substance over form). Κύριοι στόχοι των Δράσεων αυτών, για την πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής ορίστηκαν η εξασφάλιση συνοχής, αληθούς ουσίας και διαφάνειας των οικονομικών σχέσεων. Οι στόχοι αυτοί εξειδικεύονται στην διασφάλιση της φορολόγησης των εταιρικών κερδών στο κράτος όπου δημιουργούνται με την ευθυγράμμιση των αποτελεσμάτων της ενδοομιλικής τιμολόγησης με την **δημιουργία αξίας** του ομίλου, στην προώθηση της διαφάνειας στις διασυνοριακές συναλλαγές και την ενίσχυση της διακρατικής ανταλλαγής πληροφοριών.

---

<sup>31</sup> Βασιλική Αθανασάκη, «Το σχέδιο δράσης του Ο.Ο.Σ.Α. για την καταπολέμηση της διάβρωσης φορολογικής βάσης και της μετακύλισης φορολογητέων κερδών», *Επιχείρηση* 104 (2014).

<sup>32</sup> Ελένη Θεοχαροπούλου, «Φορολογία της Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (transfer pricing)», *Επιχείρηση* 185 (2021).

Όπως τονίζεται στις αναθεωρημένες Οδηγίες του 2017 για το transfer pricing, η ουσία της αρχής των ίσων αποστάσεων δεν μεταβάλλεται από την ρητή ανάγκη καταρχάς, να λειφθούν υπόψη οι συνεισφορές κάθε συνδεδεμένου μέρους στη δημιουργία αξίας του ομίλου. Ο σκοπός της λειτουργικής ανάλυσης, άλλωστε, είναι συνεπής με την ιδέα ότι οι φόροι πρέπει να καταβάλλονται όπου διενεργούνται και οι οικονομικές δραστηριότητες. Παράλληλα προς τη διατύπωση του σκοπού ευθυγράμμισης των αποτελεσμάτων transfer pricing με την δημιουργία αξίας, στις αναθεωρημένες Οδηγίες του 2017, δημιουργείται, όπως χαρακτηριστικά αναφέρει ο Jerome Monsenego, ένα σώμα αρχών που εισφέρει στον ανωτέρω σκοπό<sup>33</sup>.

Σύμφωνα με τις αναθεωρημένες Οδηγίες του 2017 η προϋπόθεση της ουσίας-υπόστασης της συναλλαγής ενισχύεται κατά πολύ. Σύμφωνα με αυτήν, οι δραστηριότητες πλέον πρέπει να έχουν και οικονομική υπόσταση, η οποία συνήθως είναι συνυφασμένη με ανάληψη επιχειρηματικών κινδύνων καθώς και έλεγχο επ' αυτών. Στην υπόσταση-ουσία μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας, κρίσιμης σημασίας ρόλο παίζει το γεγονός αν η εταιρία εκτελεί ή ελέγχει τις DEMPE (Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation) λειτουργίες, σχετικές με την εκμετάλλευση άυλων αγαθών<sup>34</sup>.

Όλες οι προαναφερθείσες Δράσεις, καθιερώνουν ένα ελάχιστο πρότυπο ενσωμάτωσής τους στο εθνικό δίκαιο των χωρών και αν και ενώ μπορεί να μην έχουν υποχρεωτικό χαρακτήρα, η ενσωμάτωσή τους στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. στην πράξη καθιστά την υιοθέτησή τους αναγκαστική.

Αναφορικά με τις επιμέρους θεματικές που παρουσιάζονται στις Δράσεις του Σχεδίου για την ενδοομιλική τιμολόγηση αυτές έχουν ως εξής:

- ✓ Δράση 8: τιμολόγηση μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων
- ✓ Δράση 9: συσχέτισης κινδύνου – ενδοομιλικής κατανομής κόστους και κερδών
- ✓ Δράση 10: ενδοομιλική παροχή υπηρεσιών, αμοιβές διαχείρισης και άλλα συναφή έξοδα

---

<sup>33</sup> Ελ. Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, Θεσσαλονίκη: Αφοί Κυριακίδη ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ε., 2021.

<sup>34</sup> Ελ. Θεοχαροπούλου,ό.π..

- ✓ Δράση 13: κανόνες ενδοομιλικής τιμολόγησης και παροχή πληροφοριών για την αλυσίδα αξίας
- ✓ Δράση 14: μηχανισμοί επίλυσης διαφορών και διαδικασίες αμοιβαίου διακανονισμού

## **5.1 ΔΡΑΣΗ BEPS 8 – ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

Σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται στο Σχέδιο Δράσης των BEPS, άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι αυτά τα οποία, λόγω της μη φυσικής ή χρηματοοικονομικής τους φύσης, δεν αποτελούν αντικείμενο ιδιοκτησίας ή εμπορικής δραστηριότητας. Αντιπροσωπευτικά παραδείγματα άυλων περιουσιακών στοιχείων αποτελούν η πνευματική ιδιοκτησία, η τεχνογνωσία, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα εμπορικά σήματα, τα εμπορικά απόρρητα καθώς και τα συμβατικά δικαιώματα.

Στη Δράση 8 αποσαφηνίζεται ότι το δικαίωμα σε αποδόσεις από άυλα αγαθά (οικονομικό όφελος) προϋποθέτει απαραίτητως σύνδεση της απόδοσης αυτής με την επιτελούμενη εκείνη λειτουργία που σχετίζεται με την ανάπτυξη, ενίσχυση, διατήρηση, προστασία και εκμετάλλευση (λειτουργία DEMPE), αλλά και την ανάληψη του κινδύνου που συνδέεται με αυτές τις λειτουργίες. Τούτο προϋποθέτει μια κυμαινόμενη ανάλυση, στην οποία η σχετική αξία συνεισφορών κάθε επιχείρησης στις λειτουργίες DEMPE άυλων αγαθών αποτιμάται και μειβεται ανάλογα.

Η νομική ιδιοκτησία ενός άυλου αγαθού σταματάει να αποτελεί τον μοναδικό λόγο για δικαίωμα σε αποδόσεις/ οικονομικό όφελος. Το γεγονός ότι μια επιχειρηματική οντότητα είναι ο κύριος από νομική άποψη ενός άυλου αγαθού, δεν σημαίνει ότι δικαιούται όλα τα κέρδη που συνδέονται με αυτό. Η νομική κατοχή πλέον, συνδέεται στενά με τον αναλαμβανόμενο κίνδυνο και τις επιτελούμενες λειτουργίες DEMPE.

Από την εν λόγω Δράση παρέχονται σαφείς οδηγίες για τον προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων στην περίπτωση χρηματοδότησης για την ανάπτυξη ενός άυλου αγαθού, συνδέοντας αναγκαία το οικονομικό αυτό όφελος με την άσκηση ελέγχου πάνω στον κίνδυνο που αναλαμβάνει η οικονομική οντότητα.

Είναι γεγονός πως λόγω της φύσης τους, η τιμολόγηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων παρουσιάζει δυσκολίες. Δυσκολία υπάρχει τόσο στην αποτίμησή τους, όσο και στην εξεύρεση συγκρίσιμων στοιχείων για τον έλεγχο της τήρησης της αρχής



των ίσων αποστάσεων. Από τις Οδηγίες παρέχονται σαφείς οδηγίες αναφορικά με τις μεθόδους αποτίμησης. Επισημαίνεται ότι οι βάσεις δεδομένων δεν είναι πάντα κατάλληλες για την τεκμηρίωση των συναλλαγών άυλων περιουσιακών στοιχείων, ενώ γίνεται αναφορά και σε νέες τεχνικές αποτίμησης, οι οποίες είναι καλύτερα εφαρμόσιμες. Καταρχήν, εφόσον υπάρχουν αξιόπιστες συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές προτιμάται η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής. Σε αντίθετη περίπτωση εφαρμόζεται η μέθοδος του επιμερισμού κέρδους.

Για τις περιπτώσεις εκείνες των «άυλων στοιχείων που είναι δύσκολο να αποτιμηθούν» (hard to value intangibles), στις οποίες δεν υπάρχουν αρκετά αξιόπιστα στοιχεία και οι αναμενόμενες ταμειακές ροές ή τα έσοδα από την μεταβίβαση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι αβέβαια, ο έλεγχος αποτίμησης των συναλλαγών πρέπει να γίνεται βάσει της εκ των υστέρων απόδειξης και όχι της εκ των προτέρων, που ενδεχομένως βασίζεται σε προβλέψεις μελλοντικών ταμειακών ροών χαμηλής αξιοπιστίας.

Τέλος, στις Οδηγίες περιγράφεται ο τρόπος αντιμετώπισης της περίπτωσης των Συμφωνιών Κατανομής Κόστους (Cost Contribution Arrangements - CCA). Όπου Συμφωνίες Κατανομής Κόστους, νοούνται οι συμβατικές συμφωνίες μεταξύ επιχειρήσεων κατανομής συνεισφορών και κινδύνων σχετικά με την από κοινού απόκτηση, ανάπτυξη ή προστασία υλικών ή άυλων περιουσιακών στοιχείων. Η προσδοκία αμοιβαίου οικονομικού οφέλους και η άσκηση ελέγχου (δυνατότητα λήψης απόφασης) στον αναλαμβανόμενο κίνδυνο ορίζονται πλέον ως προαπαιτούμενα συμμετοχής σε CCAs. Οι εν λόγω συμφωνίες πρέπει να είναι συνεπείς στην αρχή των ίσων αποστάσεων και έτσι οι επιμέρους αξίες της συνεισφοράς των συμμετεχόντων στις CCA θα πρέπει να είναι σε αναλογία με τα αναμενόμενα οφέλη της CCA. Η αποτίμηση της επιμέρους συνεισφοράς γίνεται βάσει είτε της προϋπάρχουσας αξίας (pre-existing value) είτε της τρέχουσας συνεισφοράς (current contribution). Γενικά, ισχύει ότι οι συνεισφορές αποτιμώνται βάσει της αξίας, αλλά υπάρχει περίπτωση μια τρέχουσα συνεισφορά (π.χ. μια τρέχουσα δραστηριότητα R&D που συνεισφέρει μία ή περισσότερες συνδεδεμένες εταιρείες ενός ομίλου) να αποτιμάται στο κόστος (at cost)<sup>35</sup>.

---

<sup>35</sup> Μαρία Κτενά, «Ο.Ο.Σ.Α.: Σχέδιο Δράσης κατά της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς Κερδών», *Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΙΕΣΟΕΑ)*, 25 (2016), διαθέσιμο στο [www.accountancygreece.gr](http://www.accountancygreece.gr).

## 5.2 ΔΡΑΣΗ BEPS 9 – ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΙΝΔΥΝΟΥ

Σύμφωνα με τις Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. επιχειρηματικοί κίνδυνοι είναι οι επιπτώσεις που έχει η αβεβαιότητα στην επιχειρηματική δραστηριότητα. Στον αντίποδα των επιχειρηματικών κινδύνων βρίσκεται η απόδοση και η οικονομική ωφέλεια τα οποία συσχετίζονται μεταξύ τους συνήθως αντιστρόφως ανάλογα. Δεδομένο θεωρείται πως στην ελεύθερη αγορά με συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού καμία ορθώς σκεπτόμενη, ανεξάρτητη επιχείρηση δεν θα αναλάμβανε κινδύνους που δεν θα είχαν (αντιστρόφως) ανάλογες αναμενόμενες αποδόσεις. Η «ορθολογικότητα» δράσης των συνδεδεμένων μερών πρέπει να είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Αναφορικά με τους επιχειρηματικούς κινδύνους<sup>36</sup> σε συνάρτηση με την οικονομική υπόσταση μιας δραστηριότητας, παρατηρείται ότι με τις ισχύουσες, ήδη από το 2017, Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., για να αναγνωρισθεί η οικονομική δραστηριότητα μιας συνδεδεμένης επιχείρησης απαιτείται –στα πλαίσια ανάλυσης κινδύνου μιας ελεγχόμενης συναλλαγής- όχι μόνο η ανάληψη κινδύνου από την επιχείρηση, αλλά και η άσκηση ελέγχου επί κινδύνων, καθώς και η χρηματοοικονομική ικανότητα της κάλυψης κινδύνων, στην περίπτωση που αυτοί οι κίνδυνοι επαληθευτούν. Ως προς τις πλέον σημαντικές λειτουργίες της επιχείρησης που αφορούν τη διαχείριση κινδύνων, είναι προϋπόθεση αυτές να εκτελούνται από την ίδια, ήτοι εσωτερικά και όχι εξωγενώς. Η άσκηση ελέγχου επί των κινδύνων περιλαμβάνει τόσο το πλεονέκτημα της επιχείρησης να λαμβάνει αποφάσεις ως προς την ανάληψη ή απόρριψη ευκαιριών που συνοδεύονται από τον κίνδυνο αποτυχίας, όσο και την δυνατότητα ανεύρεσης τρόπων για τον κίνδυνο αποτυχίας, στις περιπτώσεις που αυτοί πραγματοποιηθούν. Στις Οδηγίες μνημονεύεται πως μια επιχείρηση που αναλαμβάνει κινδύνους και έλεγχο επί των κινδύνων πρέπει να έχει εμπειρία και αρμοδιότητα επί του ζητήματος, να γνωρίζει δηλαδή ποια είναι τα ρίσκα που αναλαμβάνει καθώς και τις δυνατότητες κάλυψής τους.

Πλέον, με την Δράση 9 του Σχεδίου αναδεικνύεται η μεγάλη σημασία της **ακριβούς οριοθέτησης** της πραγματικής συναλλαγής, μέσω της ανάλυσης της σχέσης μεταξύ των μερών που συνδέονται βάσει συμβάσεων και της πραγματικής συμπεριφοράς μεταξύ τους και αποφασίζεται κατά πόσο η πραγματική οικονομική συμπεριφορά των

---

<sup>36</sup> Ελ. Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, Θεσσαλονίκη: Αφοί Κυριακίδη ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ε., 2021.

μερών είναι σε συμφωνία με τους συμβατικούς όρους αναφορικά με την κατανομή των κινδύνων. Κλειδί στην εξακρίβωση της οριοθέτησης της πραγματικής συναλλαγής είναι το κατά πόσο η ελεγχόμενη συναλλαγή είναι εμπορικά ορθολογική και όχι κατά πόσο αυτή πραγματοποιείται και από ανεξάρτητα μέρη.

Στο κείμενο της Δράσης παρέχονται λεπτομερείς οδηγίες για την ανάλυση κινδύνου ως το βασικό στοιχείο της λειτουργικής ανάλυσης, το οποίο περιλαμβάνει την αναγνώριση των οικονομικά σημαντικών κινδύνων (κατηγοριοποίηση κινδύνων) και την κατανομή των κινδύνων βάσει επιτελούμενων λειτουργιών (έγγραφες συμβάσεις). Ειδικότερα, η συνδεδεμένη εταιρεία που αναλαμβάνει έναν κίνδυνο οφείλει να ασκεί έλεγχο και να αποφασίζει για τον κίνδυνο, όπως και να διαθέτει τη χρηματοοικονομική δυνατότητα κάλυψης αυτού.

Τέλος, αναφορά γίνεται στις περιπτώσεις όπου επιχειρήσεις μελή ενός ομίλου εισφέρουν κεφάλαιο και απολαμβάνουν των ωφελειών αυτής της δράσης χωρίς από την άλλη να συμμετέχουν στην διαχείριση του οικονομικού κινδύνου της χρηματοδότησης (no more than a risk-free return).

### **5.3 ΔΡΑΣΗ BEPS 10 – ΧΑΜΗΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΑΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (Low Value Adding Intragroup Services)**

Σε όλους τους πολυεθνικούς ομίλους υπάρχει κάποιο (συνδεδεμένο) μέρος, είτε αυτό είναι η μητρική εταιρεία είτε κάποια άλλη διακεκριμένη εταιρεία που αναλαμβάνει τα παρέχει στα υπόλοιπα μέρη τις λεγόμενες «χαμηλής προστιθέμενης αξίας ενδοομιλικές υπηρεσίες» (Low Value Adding Intragroup Services), όπως είναι οι υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης καθώς και άλλες τεχνικής ή εμπορικής υποστήριξης υπηρεσίες. Σύμφωνα με τις Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. οι συναλλαγές που αφορούν τις εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να πληρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων. Ο έλεγχος της τεκμηρίωσης των συναλλαγών αυτών γίνεται με την χρήση της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής αλλά και με τις μεθόδους κόστους, ήτοι με τη μέθοδο κόστους πλέον μικτό ή τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου.

Στην Δράση 10 επιχειρείται σαφής ορισμός και καθορισμός των χαρακτηριστικών σχετικά με τις υπηρεσίες χαμηλής προστιθέμενης αξίας μεταξύ επιχειρήσεων ενός ομίλου και τονίζεται ότι αυτές δεν ανήκουν στις κύριες δραστηριότητες της επιχείρησης, καθώς δεν χρησιμοποιούν σημαντικά άυλα περιουσιακά στοιχεία και

είναι χαμηλού κινδύνου. Επιπλέον, εισάγεται η μέθοδος της απλοποιημένης προσέγγισης (simplified approach) για τον καθορισμό της τιμής χρέωσης υπηρεσιών χαμηλής προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων (υπολογισμός σε ετήσια βάση του συνολικού κόστους των υπηρεσιών, χρήση κλειδιών επιμερισμού, εισαγωγή σταθερού περιθωρίου κέρδους 5% mark up).

Στο κείμενο της Δράσης 9 περιέχονται αναθεωρημένες οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή της μεθόδου κατανομής κερδών (Profit Split) προσδιορίζοντας τις συνθήκες για την καταλληλότητα της μεθόδου και πραγματοποιώντας περαιτέρω εργασίες για την ανάπτυξη τεχνικών προσέγγισης σε περιπτώσεις που ο αριθμός συγκρίσιμων εταιρειών είναι αρκετά περιορισμένος.

Με την Δράση 9 δίνονται πρόσθετες οδηγίες σχετικά με τις συναλλαγές εμπορευμάτων (Commodities). Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής ορίζεται ως η πλέον κατάλληλη μέθοδος τεκμηρίωσης συναλλαγών εμπορευμάτων. Για πρώτη φορά εισάγεται η χρήση του «Quoted Price» ως σημείου αναφοράς για τον καθορισμό της τιμής ίσων αποστάσεων για την ελεγχόμενη συναλλαγή. Γίνεται σαφής προσδιορισμός των οικονομικών χαρακτηριστικών μεταξύ ελεγχόμενων και μη συναλλαγών και πραγματοποιούνται ενέργειες προσαρμογής για την επίτευξη συγκρισιμότητας. Επιπλέον, υιοθετείται η ημερομηνία της τιμολόγησης (the pricing date) από τις φορολογικές αρχές και τους υπόχρεους, στις περιπτώσεις όπου το «Quoted Price» χρησιμοποιείται ως σημείο αναφοράς για τις συναλλαγές εμπορευμάτων. Τέλος, η επιλογή της τιμής που ίσχυε κατά την ημερομηνία αποστολής των εμπορευμάτων (the shipment date) ορίζεται ως η πλέον αξιόπιστη τιμή, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει επαρκής απόδειξη για την επιλογή της πραγματικής ημερομηνίας τιμολόγησης<sup>37</sup>

#### **5.4 ΔΡΑΣΗ BEPS 13 – ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΑΝΑ ΧΩΡΑ**

Η Δράση 13 κινείται με γνώμονα την περαιτέρω ενίσχυση της διαφάνειας για τις φορολογικές αρχές καθώς και την ταυτόχρονη μείωση του κόστους συμμόρφωσης για τις επιχειρήσεις και καθιερώνει ένα αναθεωρημένο σύστημα τεκμηρίωσης που

---

<sup>37</sup> Μαρία Κτενά, «Ο.Ο.Σ.Α.: Σχέδιο Δράσης κατά της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς Κερδών», *Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΙΕΣΟΕΑ)*, 25 (2016), διαθέσιμο στο [www.accountancygreece.gr](http://www.accountancygreece.gr).

διευκολύνει την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των χωρών, προστατεύοντας παράλληλα και το απόρρητο αυτών. Το Σχέδιο Δράσης 13 εισάγει μια τυποποιημένη προσέγγιση στη διαδικασία της ενδοομιλικής τεκμηρίωσης από τις φορολογικές αρχές και τους υπόχρεους, η οποία έχει ως βάση τρεις άξονες: την σύνταξη Βασικού Φακέλου (Master File), την σύνταξη Τοπικού Φακέλου (Local File) και την σύνταξη Αναφοράς ανά Χώρα (Country By Country Report), η οποία αφορά μεγάλους ομίλους επιχειρήσεων με ενοποιημένα έσοδα άνω των 750 εκατ. Ευρώ και η οποία παρουσιάζεται αναλυτικά σε επόμενη ενότητα της παρούσης.

Η σημασία της πληροφόρησης που παρέχεται από την υποχρέωση των ανωτέρω γνωστοποιήσεων ενισχύεται ακόμη περισσότερο από την πρόβλεψη διαμοιρασμού αυτών των πληροφοριών διαμέσου της «Πολυμερούς Σύμβασης για την Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή» για θέματα φορολογίας, διμερών συμβάσεων κ.ά.

Όλες οι προαναφερθείσες αναφορές είναι κρίσιμης σημασίας για τις φορολογικές διοικήσεις των χωρών για την στόχευση και διενέργεια ελέγχων σχετικά με το Transfer Pricing.

## **5.5 ΔΡΑΣΗ BEPS 14 – ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ο Ο.Ο.Σ.Α. αναγνώρισε ότι οι ενέργειες για την πρόληψη του BEPS πρέπει να συμπληρώνονται με ενέργειες που διασφαλίζουν βεβαιότητα και προβλεψιμότητα για τις επιχειρήσεις. Ως εκ τούτου, η Δράση 14 συνιστά αλλαγές στις Διαδικασίες Αμοιβαίας Συμφωνίας (Mutual Agreement Procedures, MAP), έτσι ώστε οι διεθνείς φορολογικές διαφορές να μπορούν να επιλύονται πιο αποτελεσματικά και να παρέχουν στους φορολογούμενους μεγαλύτερη βεβαιότητα για τη φορολογική τους μεταχείριση.

Η Τελική Έκθεση BEPS αναγνωρίζει τη θεμελιώδη σημασία του MAP για τη σωστή εφαρμογή και ερμηνεία του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α.. Καθιερώνει ένα ελάχιστο πρότυπο για την επίλυση διαφορών που σχετίζονται με τις συνθήκες, με σχετικές αλλαγές στο Πρότυπο Σύμβασης. Το ελάχιστο πρότυπο απαιτεί από τις χώρες να εφαρμόζουν πλήρως τις υποχρεώσεις της συνθήκης που σχετίζονται με το MAP με καλή πίστη και να διασφαλίζουν την πρόσβαση και την έγκαιρη επίλυση (κατά μέσο όρο 24 μήνες) των υποθέσεων MAP για τους επιλέξιμους φορολογούμενους. Η έκθεση συνιστά ότι οι περιπτώσεις όπου ο

φορολογούμενος διαφωνεί με την εφαρμογή κανόνα κατά της κατάχρησης πρέπει να είναι επιλέξιμες για MAP. Εάν εγκριθεί, αυτή η αλλαγή θα συμβάλει στη μείωση του αριθμού των υποθέσεων που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις ούτε για MAP ούτε για δεσμευτική διαιτησία.

Η Τελική Έκθεση BEPS δεσμεύει τις χώρες του Ο.Ο.Σ.Α. να εφαρμόσουν γρήγορα και αποτελεσματικά τα ελάχιστα πρότυπα. και περιλαμβάνει ένα σύνολο βέλτιστων πρακτικών που έχουν σχεδιαστεί για να υποστηρίζουν τα ελάχιστα πρότυπα.

## **5.6 ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΗΣΗ ΤΩΝ ΔΡΑΣΕΩΝ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ BEPS ΤΟΥ Ο.Ο.Σ.Α. ΓΙΑ ΤΟ TRANSFER PRICING ΜΕ ΤΙΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΔΡΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟΥ ΔΙΑΒΡΩΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ**

Οι Δράσεις BEPS 8-10 του Ο.Ο.Σ.Α. περί ενδοομιλικής τιμολόγησης –με τις οποίες επαληθεύονται η αρχή των ίσων αποστάσεων και η ανάλυση συγκρισιμότητας ως πυλώνες της ανάλυση της ενδοομιλικής τιμολόγησης και θεσπίζεται ένα πιο αυστηρό πλαίσιο για την εφαρμογή αυτού του προτύπου- εφαρμόστηκαν στην Ευρωπαϊκή Ένωση μέσω διαφόρων εργαλείων, κυριότερα των οποίων είναι η Οδηγία της ΕΕ (ATAD) 1164/2016 (Anti Tax Avoidance Directive), το Κοινό Φόρουμ Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (EU Joint Transfer Pricing Forum), ο Κώδικας Δεοντολογίας της ΕΕ (EU Code of Conduct), αλλά και μέσω της ενίσχυσης της διαφάνειας στις πρακτικές φορολογικών αποφάσεων τύπου “transfer pricing tax ruling” και την ανταλλαγή των Συμφωνιών Τιμολόγησης των Ενδοομιλικών Συναλλαγών (APAs) μεταξύ κρατών-μελών<sup>38</sup>.

Η Δράση 13 του Σχεδίου BEPS του Ο.Ο.Σ.Α. περί ανταλλαγής μεταξύ των φορολογικών αρχών εκθέσεων ανά χώρα (CbCR) αναφορικά με κρίσιμα οικονομικά δεδομένα των πολυεθνικών επιχειρήσεων, αντιστοιχίζεται στην ΕΕ με το Πακέτο Μέτρων (ATAP) κατά της φοροαποφυγής (Anti Tax Avoidance Package), το οποίο εξειδικεύεται στα εξής επιμέρους εργαλεία: την Λογιστική Οδηγία για τα Λογιστικά Πρότυπα (EU Accounting Directive) και η οποία περιέχει πρόταση για την αποκάλυψη των Country by Country Reports (CbCR) από τις πολυεθνικές εταιρίες,

---

<sup>38</sup> Κατερίνα Σαββαΐδου, Βασιλική Αθανασάκη, «Το Σχέδιο Δράσης του Ο.Ο.Σ.Α. (“BEPS project”), για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών στην αλλοδαπή και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας 1655 (2019).

την Οδηγία της ΕΕ περί Κεφαλαιακών Απαιτήσεων (EU Capital Requirement Directive) και η οποία προβλέπει την αποκάλυψη των CbCR από τράπεζες, την Οδηγία για την Αμοιβαία Συνδρομή (EU Mutual Agreement Directive), όπου περιλαμβάνεται υπόδειγμα των Εκθέσεων ανά Χώρα και τέλος την Οδηγία 2016/881 για την αυτόματη ανταλλαγή των Εκθέσεων ανά Χώρα<sup>39</sup>.

Η Δράση 14 του Σχεδίου BEPS του Ο.Ο.Σ.Α. περί επίλυσης των φορολογικών διαφορών σύμφωνα με την οποία οι χώρες του Ο.Ο.Σ.Α. και οι G20 αποφάσισαν μέτρα για την ελαχιστοποίηση της αβεβαιότητας και της ακούσιας διπλής φορολόγησης των επιχειρήσεων καθώς και την ανάγκη έγκαιρης και αποτελεσματικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών -ενώ βάσει αυτής της Δράσης, ένας αριθμός χωρών έχουν δεσμευτεί σε υποχρεωτική, δεσμευτική διαδικασία διαιτησίας- αντιστοιχίζεται με την Οδηγία 2017/1852 για την επίλυση φορολογικών διαφορών στην Ένωση<sup>40</sup>. Οι Οδηγίες 2016/881 και 2017/1852 περιγράφονται αναλυτικότερα σε άλλα κεφάλαια της παρούσης.

Οι Οδηγίες της ΕΕ κατά της φοροαποφυγής ATAD I ΚΑΙ ATAD II (ATAD), αποτελούν μέρος ενός ευρύτερου πακέτου κατά της φοροαποφυγής των πολυεθνικών εταιρειών που εγκρίθηκε από την ΕΕ ως απάντηση στο Σχέδιο BEPS του ΟΟΣΑ και περιλαμβάνει τα ακόλουθα αντικαταχρηστικά μέτρα: περιορισμένη έκπτωση τόκων, φορολόγηση των περιουσιακών στοιχείων κατά την έξοδο, γενικοί κανόνες αντικαταχρηστικότητας (GAAR) – παράβλεψη μη γνήσιων πρακτικών, υποχρεωτική συμπερίληψη ορισμένων τύπων μη διανεμόμενου εισοδήματος ξένων θυγατρικών στη φορολογική βάση της μητρικής εταιρείας και προβλέψεις για τις υβριδικές αναντιστοιχίες.

Συνέχεια των μέτρων του Πακέτου “ATAD” ήταν η Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164. Η Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 βασίζεται στην αρχή ότι οι φόροι πρέπει να πληρώνονται στον τόπο όπου δημιουργούνται τα κέρδη. Αποτελείται από έξι βασικά μέτρα για την καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, ενώ προτείνει τη δημιουργία κοινών ορισμών όρων, όπως "μόνιμη εγκατάσταση", "φορολογικοί

---

<sup>39</sup> Κατερίνα Σαββαΐδου, Βασιλική Αθανασάκη, «Το Σχέδιο Δράσης του Ο.Ο.Σ.Α. ("BEPS project"), για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών στην αλλοδαπή και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση», *Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας* 1655 (2019).

<sup>40</sup> Κατερίνα Σαββαΐδου, Βασιλική Αθανασάκη,ό.π..

παράδεισοι" και "ελάχιστοι οικονομική ουσία" και αυτό επειδή με τον τρόπο που αυτοί είναι διατυπωμένοι είναι «ανοιχτοί» σε διαφορετικές ερμηνείες.

Βάσει της οδηγίας (ΕΕ) 2016/1164 είναι αναγκαίο να θεσπιστούν κανόνες κατά της διάβρωση των φορολογικών βάσεων στην εσωτερική αγορά και κανόνες κατά της μετατόπισης των κερδών εκτός της εσωτερικής αγοράς. Για την επίτευξη αυτού του στόχου, απαιτούνται σε ακολουθία και του Πακέτου “ΑΤΑΔ”, κανόνες στους ακόλουθους τομείς:

- Περιορισμοί στη δυνατότητα έκπτωσης των τόκων
- Κανόνες Φορολόγησης κατά την έξοδο (κυρίως παγίων)
- Γενική ρήτρα κατά της φοροαποφυγής και των καταχρήσεων
- Κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες και κανόνες για ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων.

Η Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 τροποποίησε την προϋπάρχουσα οδηγία για την υποχρέωση αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών σχετικών με την φορολογία, ήτοι την Οδηγία (ΕΕ) 2011/16, εκδίδοντας τελικά την Οδηγία (ΕΕ) 2016/881.

Βάσει του Άρθρου 11 (μεταφορά στο εθνικό δίκαιο) της Οδηγίας, τα κράτη μέλη, όφειλαν έως τις 31 Δεκεμβρίου 2018, να θεσπίσουν και να δημοσιεύουν τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για να συμμορφωθούν προς την παρούσα οδηγία και στη συνέχεια να ανακοινώνουν στην Επιτροπή το κείμενο των εν λόγω διατάξεων. Οι εν λόγω διατάξεις θα μπορούσαν να έχουν εφαρμογή από 1ης Ιανουαρίου 2019.

Η Οδηγία 1164/2016 ενσωματώθηκε σταδιακά στο ελληνικό δίκαιο με τους νόμους 4607/2019, 4714/2020 και 4768/2021.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

### 6.1 ΦΑΚΕΛΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Για την εκπλήρωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων» τα συνδεδεμένα κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 του ΚΦΕ πρόσωπα, υποχρεούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης και να υποβάλουν συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις καθώς και τις σχετικές διευκρινιστικές εγκυκλίους, ήτοι ΠΟΛ.1097/9.4.2014 και ΠΟΛ.1144/15.5.2014 Αποφάσεις της Γ.Γ.Δ.Ε.

Το πλαίσιο για τους κανόνες τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών και του τρόπου ελέγχου των συναλλαγών ανάμεσα στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις εισήχθη στην Ελλάδα για πρώτη φορά με τον ν. 3728/2008 του Υπουργείου Ανάπτυξης. Στο χρονικό διάστημα αυτών των δεκαεσσάρων περίπου ετών έχουν επέλθει σημαντικές αλλαγές στο συγκεκριμένο πλαίσιο, αφενός με οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ο.Ο.Σ.Α. και αφετέρου με την ύπαρξη εθνικού νομικού πλαισίου που πάντα αποσκοπούσε στη μείωση του φαινομένου των υπερτιμολογήσεων και υποτιμολογήσεων ανάμεσα στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις<sup>41</sup>.

Το 2013 με τον ν. 4110/2013 ο έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών πέρασε στο Υπουργείο Οικονομικών για χρήσεις από το 2012 και μετά. Με τον τρόπο αυτό η φορολογική διοίκηση απέκτησε ένα πολύ σημαντικό εργαλείο φορολογικού ελέγχου<sup>42</sup>. Πλέον, οι ελεγκτικές αρχές διενεργούν σειρά ελέγχων επιβάλλοντας ιδιαίτερες αυστηρές ποινές στις περιπτώσεις μη συμμόρφωσης με όσα ορίζει η νομοθεσία αναφορικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Με το άρθρο 50 του ΚΦΕ και το άρθρο 21 του ΚΦΔ προκύπτει υποχρέωση για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα να συντάσσουν Φάκελο Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών καθώς και να υποβάλλουν

---

<sup>41</sup> Δημήτρης Γαρνέλης, «Η υποχρέωση υποβολής Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών», *Επιχείρηση*, 169 (2020).

<sup>42</sup> Σύμφωνα με την με αριθμό **Δ. ΟΡΓ.Α. 115805ΕΞ2017** απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, , όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει, η αρμοδιότητα ελέγχου των **διασυνοριακών** ενδοομιλικών συναλλαγών έχει ανατεθεί αποκλειστικά στο Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΕΠ) της ΑΑΔΕ.

στη Φορολογική Διοίκηση Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών. Με την εν λόγω διαδικασία, σύνταξης Φακέλου Τεκμηρίωσης και υποβολής Πίνακα Πληροφοριών, εξασφαλίζεται για τον φορολογούμενο η τεκμηρίωση ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές διενεργούνται με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους ίδιους με εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων .

Για την σύνταξη του Φάκελο Τεκμηρίωσης εφαρμόζονται οι προβλεπόμενες μέθοδοι επί συγκρίσιμων οικονομικών στοιχείων, προκειμένου να εξεταστεί, όπως αναφέρθηκε, αν οι ενδοομιλικές συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με τους κανόνες του πλήρους ανταγωνισμού. Στις περιπτώσεις που η οικονομική ανάλυση των ελεγχόμενων συναλλαγών δείξει απόκλιση από τους όρους που επικρατούν στην αγορά, η επιχείρηση οφείλει να αναγνωρίσει λογιστικές διαφορές και να φορολογηθεί αναλόγως επί αυτών. Η Μελέτη Τεκμηρίωσης διατηρείται στο αρχείο των εταιρειών και προσκομίζεται εφόσον ζητηθεί από την ελεγκτική αρχή. Στο πέμπτο κεφάλαιο των Κατευθυντήριων Οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α. επισημαίνεται πως η διαδικασία τεκμηρίωσης θα πρέπει να διέπεται από τις αρχές της χρηστής διοίκησης που καθορίζουν και τις διαδικασίες αξιολόγησης ανάλογων επιχειρηματικών αποφάσεων και πως το κόστος τεκμηρίωσης για τους φορολογούμενους πρέπει να είναι και αυτό ανάλογο των συνθηκών και να μην τους επιβαρύνει υπέρμετρα.

Το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης της ενδοομιλικής τιμολόγησης ανά τα χρόνια τροποποιήθηκε πολλάκις, ακολουθώντας τις πολύ συχνές αλλαγές στην νομοθεσία. Στη συνέχεια επιχειρείται να παρουσιαστεί το πλαίσιο των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων για την ενδοομιλική τιμολόγηση όπως αυτή διαμορφώθηκε διαχρονικά στην Ελλάδα.

## **6.2 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΑΝΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ ΚΑΙ ΟΡΙΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ<sup>43</sup>**

### **6.2.1 Για διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λήγει μέχρι 31.12.2010**

---

<sup>43</sup> Υπουργείο Οικονομικών - Διεύθυνση Ελέγχων, *Επιμορφωτικό Πρόγραμμα των Ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών στον Έλεγχο των Ενδοομιλικών Συναλλαγών*, Αθήνα, 2014.

Οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν.2238/1994, όπως ίσχυαν για τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους, δεν θέσπιζαν για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις υποχρέωση εκ των προτέρων τεκμηρίωσης των τιμών που καθορίζονταν στις μεταξύ τους συμβάσεις.

Με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν.3728/2008 θεσπίστηκε η υποχρέωση για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κατά την έννοια του άρθρου 42ε του ν.2190/1920, κατάρτισης Φακέλου Τεκμηρίωσης τιμών των μεταξύ τους συναλλαγών και υποβολής Κατάστασης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 18.12.2008 και μετά. Με την παρ.16 του άρθρου 11 του ν.4110/2013 όπως ισχύει, οι αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης απέκτησαν το δικαίωμα να ζητούν από τις επιχειρήσεις τους εν λόγω φακέλους τεκμηρίωσης, εφόσον είχαν την υποχρέωση κατάρτισης αυτών, και να τους αξιοποιούν στο πλαίσιο των διενεργούμενων από αυτές φορολογικών ελέγχων. Επιπλέον, οι ελεγκτικές υπηρεσίες απέκτησαν το δικαίωμα να ελέγχουν την εκπλήρωση της υποχρέωσης υποβολής της Κατάστασης Ενδοομιλικών Συναλλαγών.

Το περιεχόμενο της πλήρους και τυποποιημένης μελέτης τεκμηρίωσης τιμών σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 26 του ν.3728/2008 αποτελείται από:

α. αναφορικά με τους ομίλους, όπου η μητρική εταιρία είναι Ελληνική, από το "Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης", ο οποίος περιέχει γενικές πληροφορίες για τον όμιλο, όπως ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για τις συνδεδεμένες εταιρίες και υποκαταστήματα του ομίλου, την τιμολογιακή πολιτική του ομίλου και τη μέθοδο τεκμηρίωσης του Ο.Ο.Σ.Α. που ακολουθεί ο όμιλος στις ενδοομιλικές συναλλαγές του για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων και

β. αναφορικά με τις ημεδαπές θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων και τις αλλοδαπές εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα, από τον "Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης", ο οποίος περιέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την τεκμηρίωση των τιμών των συναλλαγών της ελληνικής θυγατρικής ή του υποκαταστήματος με τις αλλοδαπές εταιρείες του ομίλου, όπως ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για την τιμολογιακή πολιτική του ομίλου και τη μέθοδο τεκμηρίωσης του Ο.Ο.Σ.Α. που ακολουθεί ο όμιλος στις ενδοομιλικές συναλλαγές του για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Στην κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 26 του ν.3728/2008 εμφανίζονται τα στοιχεία των ενδοομιλικών συναλλαγών, ιδίως ο αριθμός και οι αξίες αυτών, αλλά και επιπλέον το αντικείμενο της συμφωνίας, τα

στοιχεία του αντισυμβαλλομένου μέρους, ο τρόπος κατάρτισης των συμφωνιών καθώς και οι τριγωνικές συναλλαγές.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 26 του ν.3728/2008 από την υποχρέωση τεκμηρίωσης απαλλάσσονταν: α) Οι εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα και έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών μέχρι του ποσού του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ. Η απαλλαγή αίρεται, αν μια εταιρεία υπερβεί το όριο του κύκλου εργασιών για δύο συνεχόμενες διαχειριστικές χρήσεις. Υποχρέωση δημιουργείται εκ νέου από την επόμενη διαχειριστική χρήση εκείνης που για δεύτερη συνεχή διαχειριστική χρήση ο ετήσιος κύκλος εργασιών υπερέβη το όριο του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ και β) Οι συμβάσεις μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών με αξία χαμηλότερη του ποσού των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ ετησίως.

Περαιτέρω, με τις υπ' αρ. πρωτ. Α2-8092/31.12.2008 και υπ' αρ. πρωτ. Α2-2233/07.05.2009 ερμηνευτικές εγκυκλίους του Υπουργείου Ανάπτυξης παρασχέθηκαν συμπληρωματικές διευκρινήσεις για όλα τα παραπάνω.

### **6.2.2 Για διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες η υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος γεννάται από 01.01.2011 και μετά και μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 11 του ν.4110/2013**

Για διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες η υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος γεννάται από 01.01.2011 και μετά και μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 11 του ν.4110/2013, ήτοι για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 01.01.2012 και μετά καθώς και για υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο που άρχισε πριν τη 01.01.2012 και λήγει από 31.12.2012 και μετά ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 39: «Διόρθωση Τιμών Τιμολογήσεων μεταξύ Συνδεδεμένων Επιχειρήσεων» και 39Α: «Τεκμηρίωση Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών» του ν.2238/1994 όπως αντικαταστάθηκε το πρώτο και προστέθηκε το δεύτερο με τα άρθρα 1 και 2 του ν.3775/2009 αντίστοιχα και στη συνέχεια τροποποιήθηκαν με το ν.3842/2010.

Για πρώτη φορά, θεσπίζεται με φορολογικές διατάξεις η υποχρέωση τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 39 για τον έλεγχο της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των παρ.2 και 8 του ως άνω άρθρου, οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να τηρούν και περαιτέρω με την παρ.1 του

άρθρου 39Α να παρέχουν στοιχεία και πληροφορίες τεκμηρίωσης των τιμών των μεταξύ τους συναλλαγών.

Η παρ.2 του άρθρου 39Α ορίζει ότι, ημεδαπή επιχείρηση, μέλος ομίλου πολυεθνικών επιχειρήσεων, μπορεί να εκπληρώνει την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών διασυνοριακών συναλλαγών της μέσω της τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης. Η τεκμηρίωση των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 39Α, σύμφωνα με την παρ.3 του ίδιου άρθρου, εφαρμόζεται ανάλογα και για τις μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην Ελλάδα αλλοδαπές επιχειρήσεις μέλη πολυεθνικών ομίλων ή που διατηρούν στην αλλοδαπή ελληνικές επιχειρήσεις μέλη πολυεθνικών ομίλων.

Για τον καθορισμό των ειδικότερων θεμάτων που ήταν αναγκαία για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, (περιεχόμενο φακέλου τεκμηρίωσης, τηρούμενα στοιχεία και πληροφορίες κ.λπ.), προβλεπόταν η έκδοση Υπουργικής Απόφασης η οποία δεν εκδόθηκε. Με την παρ.17 του άρθρου 11 του ν.4110/2013 όπως ισχύει, ορίστηκε ότι για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν στις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους, λαμβάνεται υπόψη ο Φάκελος Τεκμηρίωσης που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 3728/2008.

Επομένως, σε κάθε περίπτωση οι ημεδαπές επιχειρήσεις υποχρεούνται να τηρούν την «αρχή των ίσων αποστάσεων» στις παραπάνω αναφερόμενες εγχώριες και διασυνοριακές συναλλαγές τους με συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Οι αρμόδιες φορολογικές αρχές πρέπει να ελέγχουν την τήρηση της αρχής αυτής στα πλαίσια των διενεργούμενων ελέγχων, είτε υπάρχει υποχρέωση κατάρτισης του Φακέλου Τεκμηρίωσης που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 είτε όχι. Από όσες επιχειρήσεις είχαν υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης αυτός θα ζητείται από τον έλεγχο. Τα στοιχεία του Φακέλου στην περίπτωση που αφορούν εγχώριες ενδοομιλικές συναλλαγές θα αξιοποιούνται από τις αρχές ενώ θα ελέγχονται στην περίπτωση που αφορούν διασυνοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές.

### **6.2.3 Για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 01.01.2012 και μετά καθώς και σε υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο που άρχισε πριν τη 01.01.2012 και λήγει από 31.12.2012 και μετά και μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21 του ν.4174/2013**

Ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 39Α του ν.2238/1994 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 11 του ν.4110/2013 και τροποποιήθηκε με τις διατάξεις των ν.4170/2013 και ν.4182/2013.

Σύμφωνα με της διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 39Α οι ημεδαπές επιχειρήσεις που συνδέονται με άλλη επιχείρηση κατά την έννοια της παρ.2 του άρθρου 39, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών τους. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής σύμφωνα με την παρ.2 εφαρμόζονται ανάλογα και για τις συναλλαγές μεταξύ μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα με το κεντρικό και με τις συνδεδεμένες εταιρείες του κεντρικού της στην αλλοδαπή, καθώς και για συναλλαγές μεταξύ ημεδαπής επιχείρησης και μόνιμης εγκατάστασης της στην αλλοδαπή.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 39Α, από την υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών τους απαλλάσσονται οι εμποροβιομηχανικές εταιρίες που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132). Επίσης, εξαιρούνται συναλλαγές με μία ή περισσότερες συνδεδεμένες επιχειρήσεις η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ αθροιστικά, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ ή η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ.

Με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 39Α ορίζεται ότι ο «Φάκελος Τεκμηρίωσης» της παραγράφου 1 αποτελείται από τον «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος είναι κοινός για όλες τις εταιρίες του ομίλου και περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για όλες τις συνδεδεμένες εταιρίες και τα υποκαταστήματα του ομίλου και τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος συμπληρώνει το «βασικό φάκελο» της προηγούμενης περίπτωσης και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις ελληνικές επιχειρήσεις του ομίλου, τις μόνιμες εγκαταστάσεις της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα ή τις μόνιμες εγκαταστάσεις της ελληνικής επιχείρησης στην αλλοδαπή.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης καταρτίζεται μέχρι το τέλος του τέταρτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου. Συνοδεύεται από συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών μέσα στην ίδια προθεσμία και περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τη λειτουργική ταυτότητα της επιχείρησης, όπως τον όμιλο στον οποίο ανήκει, τις λειτουργίες που επιτελεί και τους κινδύνους που αναλαμβάνει, καθώς και κατάλογο με τις ενδοομιλικές συναλλαγές

προς τεκμηρίωση, οι οποίες πραγματοποιούνται εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου και σύντομη περιγραφή της μεθόδου τεκμηρίωσης που εφαρμόζεται. Ο φάκελος τεκμηρίωσης τηρείται στην επιχείρηση και τίθεται στη διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής στα πλαίσια ελέγχου, εντός εύλογου χρόνου ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει τις τριάντα (30) ημέρες.

Με τη ΠΟΛ.1179/2013 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, η οποία εκδόθηκε σε εφαρμογή της παρ.8 του ως άνω άρθρου 39Α, ορίστηκε μεταξύ άλλων και ότι, σε περίπτωση που στη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου για την οποία καταρτίζεται ο φάκελος τεκμηρίωσης, ανεξάρτητες επιχειρήσεις καταστούν συνδεδεμένες κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε. η υποχρέωση τεκμηρίωσης υφίσταται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία σύνδεσής τους και μετά. Σε περίπτωση διακοπής της σχέσης σύνδεσης στη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου, υποχρέωση τεκμηρίωσης υφίσταται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μέχρι την ημερομηνία διακοπής της σχέσης, καθώς και για μεταγενέστερες συναλλαγές, για τις οποίες είχαν υπογραφεί σχετικές συμβάσεις κατά το χρονικό διάστημα που υφίστατο η σχέση σύνδεσης. Αναφορικά με την επικαιροποίηση του φακέλου τεκμηρίωσης στο κεφάλαιο Ε΄ της ΠΟΛ.1179/2013 αναφέρεται ότι, με δεδομένο ότι ο φάκελος τεκμηρίωσης καταρτίζεται μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου δεν τίθεται θέμα επικαιροποίησης αυτού για αλλαγές που έγιναν μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

Στις 10.09.2013 προστέθηκε με την παρ.1 του άρθρου 91 του ν.4182/2013 νέο εδάφιο στην παρ.1 του άρθρου 39Α σύμφωνα με το οποίο, ειδικά για τις υποκείμενες, κατά τα ανωτέρω, σε τεκμηρίωση συναλλαγές με μία ή περισσότερες συνδεδεμένες, η υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών αφορά σε συναλλαγές που υπερβαίνουν το ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ ανά κατηγορία συναλλαγής συνδεδεμένης.

Στον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών περιλαμβάνεται «κατάλογος ενδοομιλικών συναλλαγών προς τεκμηρίωση», με τις εξής συναλλαγές: Πρώτες ύλες, Προϊόντα, Εμπορεύματα, Δικαιώματα, Σήματα, Λοιπά άυλα, Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης, Διοικητική Υποστήριξη, Χρηματοοικονομικές συναλλαγές (τόκοι, χρηματοδοτικές μισθώσεις, χρεόγραφα, ασφάλειες, κ.λπ.), Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, Τεχνική υποστήριξη, Εκμίσθωση, Αποθήκευση, Έρευνα & Ανάπτυξη, Λοιπές Υπηρεσίες, Επιδότηση - Διαγραφή χρεών, Κατανομή δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους), Λοιπά.

Αναφορικά με το αντικείμενο τεκμηρίωσης στις περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων και προκειμένου για τον υπολογισμό των ορίων της παρ. 1 του άρθρου 39Α του ν.2238/1994, πάνω από τα οποία υφίσταται υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, με την ΠΟΛ.1220/2013 διευκρινίστηκε ότι λαμβάνεται υπόψη το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που χρεώνεται /πιστώνεται και όχι το ποσό του κεφαλαίου επί του οποίου υπολογίστηκαν. Επομένως, τόσο στο φάκελο τεκμηρίωσης όσο και στο συνοδευτικό συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, τεκμηριώνονται οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείου που χρεώνονται (δαπάνη) ή που πιστώνονται (έσοδο) από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις και όχι το κεφάλαιο δανεισμού.

#### **6.2.4 Για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά**

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

Με την ΠΟΛ.1097/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η οποία εκδόθηκε σε εφαρμογή της παρ.6 του άρθρου 21, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι, σε περίπτωση που στη διάρκεια του φορολογικού έτους για το οποίο καταρτίζεται ο φάκελος τεκμηρίωσης, ανεξάρτητα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες καταστούν συνδεδεμένες κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. η υποχρέωση τεκμηρίωσης υφίσταται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία σύνδεσής τους και μετά. Σε περίπτωση διακοπής της σχέσης σύνδεσης στη διάρκεια του φορολογικού έτους, υποχρέωση τεκμηρίωσης υφίσταται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μέχρι την ημερομηνία διακοπής της σχέσης, καθώς και για μεταγενέστερες συναλλαγές, για τις οποίες είχαν υπογραφεί σχετικές



συμβάσεις κατά το χρονικό διάστημα που υφίστατο η σχέση σύνδεσης. Η απόφαση ΠΟΛ.1097/2014, τροποποιήθηκε στη συνέχεια από την ΠΟΛ.1144/2014.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 21, όπως ισχύουν, ο Φάκελος Τεκμηρίωσης που αποτελείται κατά περίπτωση από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία. Τα υπόχρεα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 21 ν.4174/2013 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρετικές περιπτώσεις α' και β' της παρ. 2 του άρθρου 21 (απαλλαγές). Παρότι, κατά τα ανωτέρω ο Φάκελος Τεκμηρίωσης καταρτίζεται μετά το πέρας του φορολογικού έτους, με την ΠΟΛ.1097/2014 ορίστηκε ότι, κάθε υπόχρεο πρόσωπο θα πρέπει να τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων κατά το χρόνο διενέργειας των συναλλαγών του με συνδεδεμένα πρόσωπα.

Ο Βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης 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. Εάν συγκρίνουμε τα στοιχεία του περιεχομένου του Βασικού Φακέλου Τεκμηρίωσης, όπως ισχύουν για συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με αυτά που ορίζονταν από την ΠΟΛ.1179/2013, θα παρατηρήσουμε ότι δε διαφέρουν ιδιαίτερα, πέρα από το ότι με την ΠΟΛ.1144/2014 ορίζεται σαφώς ότι θα πρέπει να περιγραφούν και οι συναλλαγές 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.

Το περιεχόμενο του Ελληνικού Φακέλου Τεκμηρίωσης, ο οποίος συμπληρώνει τον «βασικό φάκελο» και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις προς τεκμηρίωση συναλλαγές, όπως αυτό ισχύει για συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014 και μετά, συγκρινόμενο με αυτό που οριζόταν από την ΠΟΛ.1179/2013, έχει εμπλουτιστεί με την έννοια ότι περιέχει και στοιχεία όπως: λεπτομερή περιγραφή του υπόχρεου και της στρατηγικής του, λεπτομερή περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών, περιγραφή της

εφαρμογής της πολιτικής του υπόχρεου σχετικά με το καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, δέσμευση του υπόχρεου να παρέχει κάθε συμπληρωματική πληροφορία σχετική με τις ενδοομιλικές συναλλαγές του κατόπιν αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης και εντός εύλογης προθεσμίας, ιδιαιτέρως στη περίπτωση φορολογικού ελέγχου, περιγραφή και λεπτομερή αιτιολόγηση τυχόν προσαρμογών που έχουν γίνει για την επίτευξη συγκρισιμότητας, πρόσθετες πληροφορίες για συναλλαγές που διενεργούνται με συνδεδεμένα πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα ή έχουν τη φορολογική τους κατοικία σε κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα, που σε περίπτωση ομίλου θα περιλαμβάνουν και τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως του/των συνδεδεμένου/ων προσώπου/ων, διάγραμμα ροής των συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων και των έκτακτων καθώς και αντίγραφα των συμβάσεων που διέπουν τις υπό τεκμηρίωση συναλλαγές. Διευκρινίζεται ότι, σε περίπτωση που διενεργούνται συναλλαγές που δεν μπορούν να διαχωριστούν από οικονομικής απόψεως, αυτές εξετάζονται ενιαία, τόσο ως προς τη συγκριτική ανάλυση όσο και ως προς την εφαρμογή της μεθόδου καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Αναφορικά με την ενημέρωση/επικαιροποίηση του Φακέλου Τεκμηρίωσης σύμφωνα με το Κεφάλαιο ΣΤ' ΠΟΛ.1097/2014, όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το Κεφάλαιο ΣΤ' της ΠΟΛ.1144/2014 ορίζεται ότι, στο Φάκελο Τεκμηρίωσης περιλαμβάνεται ειδικό κεφάλαιο όπου περιγράφονται γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχονται σε αυτόν και που οφείλονται σε οποιαδήποτε μεταβολή των συνθηκών της αγοράς σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος. Τόσο ο Βασικός όσο και ο Ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης θα πρέπει να επανεξετάζονται και να επικαιροποιούνται προκειμένου να χρησιμοποιηθούν σε επόμενο φορολογικό έτος. Εάν ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι οι συνθήκες λειτουργίας του παρέμειναν αμετάβλητες, τα συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από έρευνα σε βάσεις δεδομένων δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τρία (3) φορολογικά έτη εφόσον τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επικαιροποιούνται κάθε φορολογικό έτος, προκειμένου να αποδεικνύεται η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Ο υπόχρεος οφείλει να επικαιροποιεί πλήρως το φάκελο τεκμηρίωσης, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για το επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον υπάρχει αλλαγή στις συνθήκες της αγοράς η οποία επηρεάζει τις πληροφορίες και τα στοιχεία που περιέχονται σε αυτόν. Η επικαιροποίηση του Φακέλου γίνεται εντός τεσσάρων

(4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.

Στην παρ.2 του άρθρου 21, όπως ισχύει, ορίζεται ότι, οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον: οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ετησίως και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος ή οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ ετησίως και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Κεφάλαιο Α' της ΠΟΛ.1097/2014, με τη προσθήκη νέου εδαφίου με την ΠΟΛ.1144/2014, ορίζεται ότι: Για την εφαρμογή των προηγούμενων περιπτώσεων α' και β', ως κύκλος εργασιών, σε περίπτωση ομίλου, λαμβάνεται το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων του υπόχρεου όπως αυτά προκύπτουν σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και του ποσού κατά το οποίο συμβάλλει ο υπόχρεος στα ακαθάριστα έσοδα του ενοποιημένου ισολογισμού του ομίλου σύμφωνα με τις αρχές και κανόνες των Δ.Π.Χ.Α. και Δ.Λ.Π., εφόσον υπάρχει υποχρέωση τήρησης αυτών.

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.

Παρατηρούμε ότι, με τις διατάξεις του άρθρου 21 που ορίζουν τα όρια απαλλαγής από την υποχρέωση τεκμηρίωσης, εν συγκρίσει με τις διατάξεις που ίσχυαν για διαχειριστικές περιόδους που άρχιζαν από 01.01.2012 και μετά καθώς και σε υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο που άρχισε πριν τη 01.01.2012 και έληξε από 31.12.2012 και μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21 του ν.4174/2013, δεν υφίσταται πλέον το όριο της υποχρέωσης τεκμηρίωσης συναλλαγών που υπερβαίνουν το ποσό των 20.000 € ανά κατηγορία συναλλαγής συνδεδεμένης. Επίσης ο κύκλος εργασιών δεν υπολογίζεται για το σύνολο των συνδεδεμένων

επιχειρήσεων με τις οποίες πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές, αλλά αφορά το κύκλο εργασιών του υπόχρεου.

### **6.3 ΟΙ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΑΝΑ ΧΩΡΑ (Country by Country Reports – CbCR)**

Όπως προαναφέρθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο της παρούσης, τον Ιούλιο του 2013 ο Ο.Ο.Σ.Α. δημοσίευσε το Σχέδιο δράσης BEPS. Οι εργασίες για τη «Δράση 13» του Σχεδίου Δράσης BEPS κατέληξαν σε σύνολο προτύπων για την παροχή πληροφοριών σχετικά με τους ομίλους των πολυεθνικών επιχειρήσεων μεταξύ των οποίων ήταν και οι Εκθέσεις ανά Χώρα (Country by Country Reports – CbCR) ώστε αυτές σαν χρησιμοποιηθούν για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ διαφόρων φορολογικών δικαιοδοσιών.

Έτσι, με τον ν. 4490/2017 κυρώθηκε η προσχώρηση της Ελλάδας στην Πολυμερή Συμφωνία Αρμοδίων Αρχών για την ανταλλαγή εκθέσεων ανά χώρα από ομίλους πολυεθνικών επιχειρήσεων ενώ το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης είχε ήδη εκδώσει την Οδηγία ΕΕ/2016/881 (κοινώς γνωστή ως «DAC4»), που τροποποίησε την Οδηγία ΕΕ/2011/16 και επέκτεινε το πεδίο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας με τη ρύθμιση της υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής των Εκθέσεων ανά χώρα σε επίπεδο χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης<sup>44</sup>. Η Οδηγία ΕΕ/2016/881 ενσωματώθηκε στο εθνικό δίκαιο με τον νόμο 4484/2017, θέτοντας το πεδίο εφαρμογής και τις προϋποθέσεις για την υποβολή των Εκθέσεων ανά χώρα στην Ελλάδα.

Η Έκθεση Ανά Χώρα εφαρμόζεται σε νομικές οντότητες φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας, που είναι μέλη κάποιου Ομίλου Πολυεθνικών Επιχειρήσεων, με συνολικά ενοποιημένα έσοδα άνω των €750 εκατομμυρίων, κατά το φορολογικό έτος που προηγείται του φορολογικού έτους στο οποίο αναφέρεται η Έκθεση Ανά Χώρα. Σκοπός της Έκθεσης αποτελεί η παροχή της δυνατότητας αξιολόγησης των σημαντικών κινδύνων σε σχέση με τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις καθώς και άλλων κινδύνων που σχετίζονται με τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών.

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν. 4484/2017 η Έκθεση ανά Χώρα περιλαμβάνει συγκεντρωτικές πληροφορίες για τον Όμιλο των Πολυεθνικών Επιχειρήσεων (ΠΕ),

<sup>44</sup> ΑΑΔΕ, *Country by Country Reporting (CBC)/DAC4*, διαθέσιμο στο <https://www.aade.gr/epiheiriseis/themata-diethnoys-dioikitikis-synergasias/country-country-reportingcbcdac4>

αναφορικά με τα έσοδα, τα κέρδη (ζημίες) προ φόρου εισοδήματος, τον φόρο εισοδήματος, το μετοχικό κεφάλαιο, τα συσσωρευμένα κέρδη, τον αριθμό των εργαζομένων, καθώς και τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία εκτός των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδυνάμων, όσον αφορά σε κάθε περιοχή δικαιοδοσίας στην οποία δραστηριοποιείται ο Όμιλος ΠΕ. Επιπλέον, οι εν λόγω Εκθέσεις περιλαμβάνουν έγγραφο ταυτοποίησης για κάθε Συνιστώσα Οντότητα του Ομίλου ΠΕ, με το οποίο ορίζεται η περιοχή δικαιοδοσίας της φορολογικής κατοικίας και σε περίπτωση που διαφέρει από αυτήν, η δικαιοδοσία δυνάμει της νομοθεσίας στην οποία οργανώνεται η εν λόγω Συνιστώσα Οντότητα, καθώς και η φύση της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας ή επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αυτής.

Αν η Τελική Μητρική Οντότητα του Ομίλου είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και είναι υποκείμενη στις υποχρεώσεις της Έκθεσης Ανά Χώρα, η εν λόγω οντότητα είναι υπόχρεη στην υποβολή της εν λόγω Έκθεσης στις φορολογικές αρχές εντός 12 μηνών από την τελευταία ημέρα του φορολογικού έτους στο οποίο αναφέρεται.

Μια οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και δεν αποτελεί Τελική Μητρική Οντότητα ομίλου, θα έχει την υποχρέωση στην υποβολή Έκθεσης ανά Χώρα στην Ελλάδα εφόσον συντρέχει μία από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

Ωστόσο, πρέπει να επισημανθεί το γεγονός ότι η οντότητα μέλος του Ομίλου, η οποία έχει τη φορολογική της κατοικία στην Ελλάδα, έχει την υποχρέωση να ενημερώσει τις αρμόδιες ελληνικές φορολογικές αρχές, σχετικά με την οντότητα του Ομίλου που είναι υπεύθυνη να προβεί στην υποβολή της Έκθεσης ανά Χώρα, μέχρι την τελευταία μέρα του φορολογικού έτους που αναφέρεται η Έκθεση Ανά Χώρα.

Η αρμόδια φορολογική αρχή έχει την υποχρέωση να κοινοποιήσει μέσω της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών και εντός προθεσμίας δεκαπέντε μηνών από τη λήξη της περιόδου αναφοράς την έκθεση ανά χώρα σε οποιοδήποτε κράτος μέλος που με βάση της πληροφορίες της έκθεσης, Συνιστώσες Οντότητες του ίδιου Ομίλου ΠΕ, έχουν την φορολογική κατοικία τους ή μόνιμη εγκατάσταση.

Με τον ν. 4534/2018 θεσπίστηκε για την χώρα μας η υποχρέωση για την υποβολή των Εκθέσεων ανά Χώρα σύμφωνα με τη Διμερή Συμφωνία Ελλάδας – ΗΠΑ, σε συνέχεια της υπογραφής της Διμερούς Συμφωνίας Αρμοδίων Αρχών μεταξύ Ελλάδας και ΗΠΑ για την ανταλλαγή εκθέσεων ανά χώρα στο Όλο στις 27.09.2017. Η υποβολή των εκθέσεων γίνεται μέσω της υφιστάμενης εφαρμογής για την υποβολή των Εκθέσεων ανά Χώρα της Α.Α.Δ.Ε..

#### **6.4 ΑΥΤΟΜΑΤΗ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΔΗΛΩΤΕΕΣ ΔΙΑΣΥΝΟΡΙΑΚΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΟΔΗΓΙΑ ΕΕ/2018/822**

Μέσω των άρθρων 49-57 του ν. 4714/2020 τέθηκε σε ισχύ και στην χώρα μας η Οδηγία ΕΕ/2018/822 (κοινώς γνωστή ως «DAC6») του Συμβουλίου της 25ης Μαΐου 2018 για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας σχετικά με δηλωτέες διασυνοριακές ρυθμίσεις. Η συγκεκριμένη ρύθμιση αποσκοπεί στην υποχρεωτική γνωστοποίηση στις εθνικές φορολογικές αρχές από τους «ενδιάμεσους» των διασυνοριακών ρυθμίσεων επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Οι ενδιάμεσοι είναι τα πρόσωπα που καταρτίζουν ή διαχειρίζονται τις εν λόγω ρυθμίσεις ή συναλλαγές, όπως είναι οι λογιστές, οι φορολογικοί σύμβουλοι, ή οι δικηγόροι. Θέτοντας παράλληλα τους κανόνες για την γνωστοποίηση των πληροφοριών αυτών η Οδηγία καλύπτει όλα τα φορολογικά αντικείμενα όπως, φόρο εισοδήματος, φόρο κεφαλαιακών κερδών, φόρο μερισμάτων, παρακρατούμενους φόρους, κληρονομίες, trusts κτλ.

**Σύμφωνα με το άρθρο 56 του ν. 4714/2020 ένας επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός ή διευθέτηση, είναι υποχρεωτικό να γνωστοποιηθεί όταν εμπίπτει σε μία από τις παρακάτω πέντε κατηγορίες:**

- Κατηγορία 1: Εμπορικά χαρακτηριστικά που εμφανίζονται σε σχεδιασμούς αποφυγής φορολογίας

- Κατηγορία 2: Δομές φορολογικού σχεδιασμού που συναντώνται σε σχεδιασμούς αποφυγής
- Κατηγορία 3: Διασυνοριακές συναλλαγές που έχουν σχεδιαστεί κυρίως για να δημιουργήσουν καινοτόμους σχεδιασμού
- Κατηγορία 4: Διευθετήσεις που υποτιμούν την φορολογική δήλωση/διαφάνεια
- Κατηγορία 5: Transfer Pricing μη σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων ή σημαντικά αβέβαιη τιμολόγηση ή διάβρωση της βάσης μεταφοράς.

Κατά τις Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., η δράση «DAC6», διαχωρίζει τις ενδοομιλικές συναλλαγές της “Κατηγορίας 5” σε τρεις επιμέρους περιπτώσεις για τις οποίες θα πρέπει να εξετάζεται η εκάστοτε περίπτωση φορολογικού σχεδιασμού έτσι ώστε να κριθεί αν πρόκειται για επιθετικό σχεδιασμό καθώς και αν προκύπτει φορολογικό πλεονέκτημα.

Η πρώτη περίπτωση που θα πρέπει να εξετάζεται είναι οι ενδοομιλικές συναλλαγές που αφορούν διασυνοριακές μεταφορές λειτουργιών, περιουσιακών στοιχείων ή κινδύνων που προβλέπεται να μειώσουν ή να μεταφέρουν κέρδη (EBIT) κατά 50% και άνω για τα επόμενα τρία έτη από την πραγματοποίησή τους.

Η δεύτερη περίπτωση που αφορά τις ενδοομιλικές συναλλαγές για την οποία οι φορολογούμενοι είναι υποχρεωτικό να γνωστοποιήσουν στοιχεία, είναι οποιαδήποτε μεταφορά άυλων περιουσιακών στοιχείων τα οποία είναι δύσκολο να εκτιμηθούν (Hard To Value Intangibles). Για τους σκοπούς του «DAC6», τα άυλα αυτά περιουσιακά στοιχεία είναι αυτά για τα οποία δεν υπάρχουν αξιόπιστα συγκρίσιμα στοιχεία και για τα οποία οι προβλέψεις μελλοντικού εισοδήματος είναι εξαιρετικά αβέβαιες. Από την πρακτική παρατηρείται ότι όλο και πιο συχνά εμφανίζονται υποθέσεις ενδοομιλικών συναλλαγών που επικεντρώνονται σε συναλλαγές που αφορούν μεταφορά άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Τέλος, στις Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. γίνεται αναφορά σε μονομερείς κανόνες «ασφαλούς λιμένα» (unilateral safe harbor rules). Οι κανόνες «ασφαλούς λιμένα» αφορούν περιπτώσεις εξαιρέσεων από την υποχρέωση για τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών οι οποίες λειτουργούν ως αυτόματα τεκμήρια της καταλληλότητας των τιμών της συναλλαγής, άρα και συμμόρφωσης με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Εύλογα το γεγονός αυτό μπορεί να δημιουργήσει ασυμφωνία

μεταξύ των κρατών που δεν έχουν τους ίδιους κανόνες και όρια προκειμένου ένας φορολογούμενος να υποχρεούται σε τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Ο βασικός υπόχρεος για την γνωστοποίηση των παραπάνω διευθετήσεων είναι ο «ενδιάμεσος». Αυτό σημαίνει ότι η υποχρέωση δεν βαραίνει τον ίδιο τον φορολογούμενο αλλά τον φορολογικό του σύμβουλο. Πρακτικά, σύμφωνα με την παρ. 13 του άρθρου 51 του ν. 4714/2020, ο ενδιάμεσος θα πρέπει να γνωστοποιεί στην φορολογική αρχή πληροφορίες σχετικά με τα στοιχεία των συμμετεχόντων, όπως το όνομα, το ΑΦΜ, την φορολογική κατοικία, λεπτομερείς πληροφορίες για την δηλωτέα ρύθμιση, τις αξίες της ρύθμισης και τα στοιχεία οποιουδήποτε άλλου μπορεί να επηρεάσει η δηλωτέα διασυννοριακή ρύθμιση, αναφέροντας και τα κράτη-μέλη με τα οποία συνδέεται το εν λόγω πρόσωπο.

Οι φορολογικές αρχές, αφού συγκεντρώνουν όλες τις γνωστοποιήσεις, θα ανταλλάσσουν αυτόματα μεταξύ τους τις εν λόγω πληροφορίες ανά τρίμηνο. Σύμφωνα με την παρ. 17 του άρθρου 51 του ν. 4714/2020 η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών διενεργείται εντός μηνός από το τέλος του τριμήνου κατά το οποίο υποβλήθηκαν οι πληροφορίες.

## **6.5 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

Κατά το άρθρο 56 του ν. 4174/2013 περί των προστίμων εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, στις ανωτέρω περιπτώσεις επιβάλλονται πρόστιμα ως ακολούθως:

α) Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Κώδικα επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογουμένου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 500 ευρώ και μεγαλύτερο των 2.000 ευρώ. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού συνοπτικού πίνακα, το παραπάνω πρόστιμο επιβάλλεται μόνο αν μεταβάλλονται τα ποσά των συναλλαγών και οι συνολικές διαφορές είναι άνω των 200.000 ευρώ. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα



Πληροφοριών το παραπάνω πρόστιμο υπολογίζεται επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια και επιβάλλεται μόνο αν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης.

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

γ) Σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης τεθεί στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης από την τριακοστή πρώτη (31 η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την εξηκοστή (60ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο 5.000 ευρώ, αν διατεθεί από την εξηκοστή πρώτη (61) ημέρα έως την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο 10.000 ευρώ, ενώ αν δεν διατεθεί καθόλου ή διατεθεί μετά την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με 20.000 ευρώ.

Πλέον, μετά την ψήφιση του ν. 4714/2020, στην παρ. 1 του άρθρου 56 Α του ΚΦΔ προβλέπεται για τους υπόχρεους της παρ.1 του άρθρου 9 ΑΑ του ν.4170/2013 σε περίπτωση μη υποβολής Έκθεσης ανά Χώρα, πρόστιμο 20.000 ευρώ, ενώ σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς Έκθεσης ανά Χώρα το αντίστοιχο πρόστιμο ορίζεται σε 10.000 ευρώ.

Αντίστοιχα πρόστιμα προβλέπονται και για τους υπόχρεους της παρ. 1 του άρθρου 9ΑΒ του ν. 4170/2013 αναφορικά με τις περιπτώσεις Δηλωτέων Διασυνοριακών Ρυθμίσεων από τους ενδιάμεσους. Συγκεκριμένα:

- ❖ Σε περίπτωση υποβολής ανακριβών ή ελλιπών πληροφοριών σχετικά με δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση, επιβάλλεται πρόστιμο δυόμιση χιλιάδων (2.500) ευρώ, όταν ο υπόχρεος τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα, και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, όταν ο υπόχρεος τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, για κάθε δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση. Το συνολικό ύψος των προστίμων του προηγούμενου εδαφίου δεν μπορεί να υπερβαίνει το δεκαπλάσιο του προβλεπόμενου προστίμου ανά φορολογικό έλεγχο, για κάθε δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση.
- ❖ Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής πληροφοριών σχετικά με δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, όταν ο υπόχρεος τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα, και

πεντακοσίων (500) ευρώ, όταν ο υπόχρεος τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα ανά μήνα καθυστέρησης και μέχρι τρεις μήνες, για κάθε δηλωτέα διασυννοριακή ρύθμιση. Σε περίπτωση που η υποβολή γίνεται μετά από την παρέλευση τριών μηνών από την προθεσμία εμπρόθεσμης δήλωσης, επιβάλλεται πρόστιμο δύομισή χιλιάδων (2.500) ευρώ, όταν ο υπόχρεος τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα, και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, όταν ο υπόχρεος τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, για κάθε δηλωτέα διασυννοριακή ρύθμιση. Το συνολικό ύψος των προστίμων του προηγούμενου εδαφίου δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του προβλεπόμενου προστίμου των δύομισή χιλιάδων (2.500) ευρώ ή πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα, ανά ημερολογιακό έτος, για κάθε δηλωτέα διασυννοριακή ρύθμιση. Σε περίπτωση που το πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής επιβάλλεται μετά από έλεγχο, το συνολικό ύψος των προστίμων δεν μπορεί να υπερβαίνει το δεκαπλάσιο του προβλεπόμενου προστίμου των δύομισή χιλιάδων (2.500) ευρώ ή πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα, ανά φορολογικό έλεγχο, για κάθε δηλωτέα διασυννοριακή ρύθμιση.

- ❖ Σε περίπτωση που ενδιάμεσος, ο οποίος απαλλάσσεται από την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών σχετικά με δηλωτέα διασυννοριακή ρύθμιση, δεν προβαίνει στη γνωστοποίηση σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 9ΑΒ, επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αν ο ενδιάμεσος τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα, και δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, αν ο ενδιάμεσος τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα. Το συνολικό ύψος των προστίμων του προηγούμενου εδαφίου δεν μπορεί να υπερβαίνει το δεκαπλάσιο του προβλεπόμενου προστίμου ανά φορολογικό έλεγχο, για κάθε δηλωτέα διασυννοριακή ρύθμιση.

## **6.6 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ (ΔΕΔ) ΠΕΡΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

Στην ενότητα αυτή παρατίθεται το άρθρο του κ. Κωστή Ν. Ντρούκα με τίτλο *«Συμπεράσματα Αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) περί τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών»*, το οποίο δημοσιεύτηκε στον ιστότοπο

Taxheaven.gr στις 30 Ιουλίου 2021<sup>45</sup>. Σκοπός του άρθρου είναι, μέσα από την ανάλυση των αποφάσεων που έχει εκδώσει η ΔΕΔ σχετικά με την τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών (από το 2018 έως και τον Ιούλιο του 2021, που γράφτηκε το άρθρο), να παρουσιαστούν τα κυριότερα συμπεράσματα, τόσο για την έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων όσο και για την ανάγκη άρτιας τεκμηρίωσης.

Ο συγγραφέας ξεκινάει το άρθρο με μια από τις πιο σημαντικές φράσεις που αναγράφονται στις οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. για τις ενδοομιλικές συναλλαγές λέγοντας: *”.....transfer pricing is not an exact science but does require the exercise of judgment on the part of both the tax administration and taxpayer.....”*. Επισημαίνεται με αυτόν τον τρόπο από τον συγγραφέα, ότι η εξέταση των πραγματικών δεδομένων, από την πλευρά τόσο της φορολογικής διοίκησης, όσο και από την πλευρά του φορολογούμενου, αποτελεί θεμέλιο για την επαλήθευση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, πάνω σε μια, όσο το δυνατόν περισσότερο, αντικειμενική βάση.

## Γενικά Στοιχεία

Οι 26 αποφάσεις τις ΔΕΔ αφορούν σε 40 περίπου παραβάσεις που σχετίζονται με τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Οι παρακάτω πίνακες και το σχετικό διάγραμμα παρουσιάζουν το πλήθος των περιπτώσεων καθώς επίσης και τα σχετικά ποσοστά ανά κατηγορία.

Αριθμός ΔΕΔ	Years	Κατηγορία παράβασης	Αποδοχή της ΔΕΔ
57	2019	Μέθοδος Τεκμηρίωσης - Μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων	Μερική Αποδοχή
		Μη αναγνώριση σύνδεσης προσώπων	Όχι
213	2021	Μη προσκόμιση φακέλου τεκμηρίωσης	Όχι
375	2020	Μη υποβολή συνοπτικού πίνακα	Ναι
417	2018	Εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικής διαφοράς	Μερική Αποδοχή

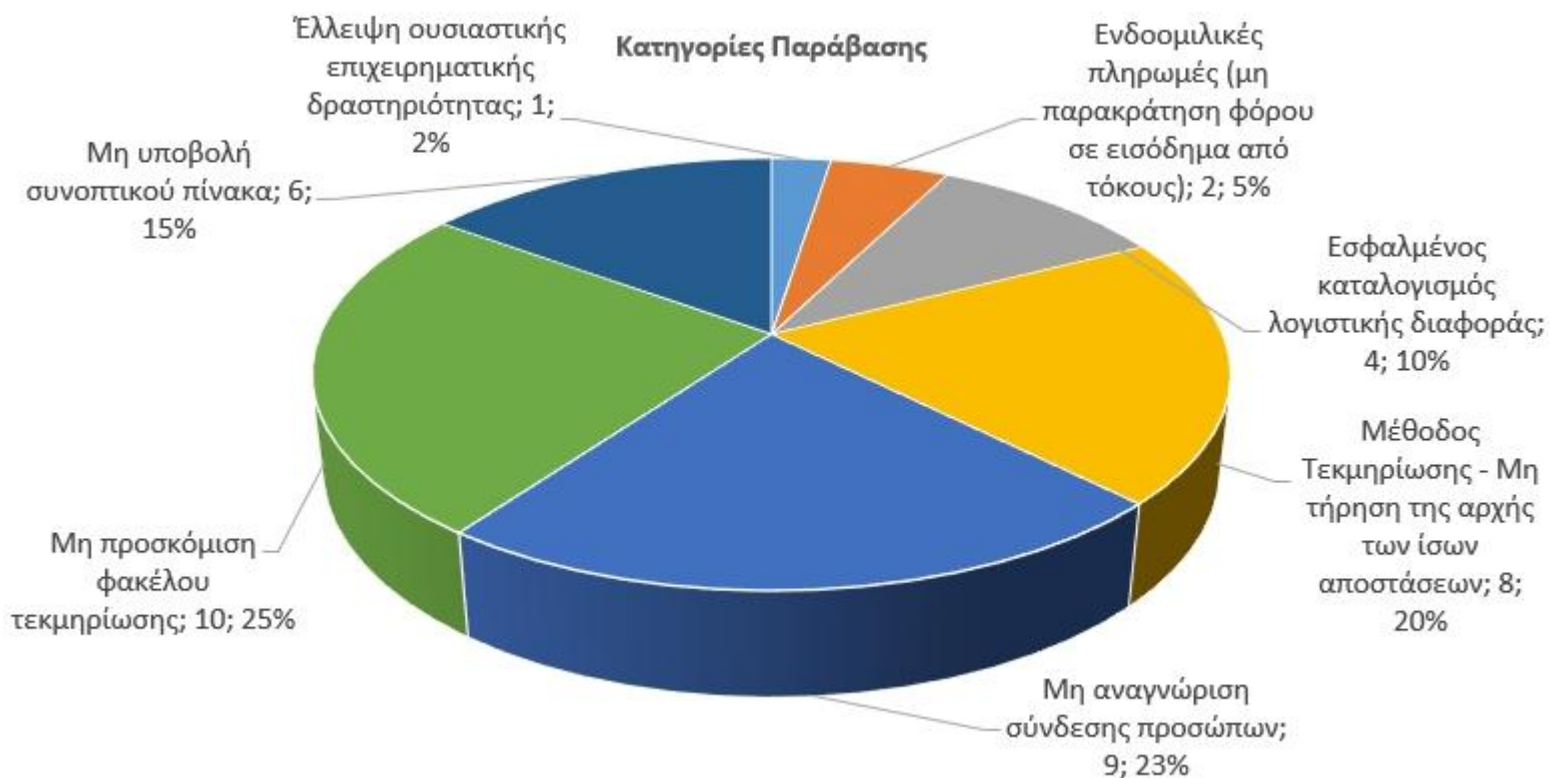
<sup>45</sup> Κωστής Ντρούκας, «Συμπεράσματα αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) περί τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών», ημερομηνία δημοσίευσης 30.07.2021, [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr).

		Μη αναγνώριση σύνδεσης προσώπων	Όχι
579	2021	Μέθοδος Τεκμηρίωσης - Μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων	Όχι
720	2020	Μη προσκόμιση φακέλου τεκμηρίωσης	Όχι
913	2020	Μη υποβολή συνοπτικού πίνακα	Όχι
914	2020	Μη προσκόμιση φακέλου τεκμηρίωσης	Όχι
1009	2021	Μη προσκόμιση φακέλου τεκμηρίωσης	Μερική Αποδοχή
1109	2018	Εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικής διαφοράς	Μερική Αποδοχή
		Μη αναγνώριση σύνδεσης προσώπων	Όχι
1152	2020	Μέθοδος Τεκμηρίωσης - Μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων	Όχι
1223	2018	Μη αναγνώριση σύνδεσης προσώπων	Όχι
		Μη προσκόμιση φακέλου τεκμηρίωσης	Όχι
		Μη υποβολή συνοπτικού πίνακα	Μερική Αποδοχή
1228	2019	Έλλειψη ουσιαστικής επιχειρηματικής δραστηριότητας	Όχι
		Εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικής διαφοράς	Όχι
		Μη αναγνώριση σύνδεσης προσώπων	Όχι
		Μη προσκόμιση φακέλου τεκμηρίωσης	Όχι
1319	2019	Μη αναγνώριση σύνδεσης προσώπων	Όχι
		Μη προσκόμιση φακέλου τεκμηρίωσης	Όχι
1321	2020	Μη υποβολή συνοπτικού πίνακα	Ναι
1514	2020	Μέθοδος Τεκμηρίωσης - Μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων	Όχι
1582	2020	Μέθοδος Τεκμηρίωσης - Μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων	Όχι

1674	2021	Μέθοδος Τεκμηρίωσης - Μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων	Όχι
1925	2020	Μέθοδος Τεκμηρίωσης - Μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων	Μερική Αποδοχή
2226	2020	Μη αναγνώριση σύνδεσης προσώπων	Όχι
		Μη προσκόμιση φακέλου τεκμηρίωσης	Όχι
		Μη υποβολή συνοπτικού πίνακα	Όχι
2477	2018	Μη αναγνώριση σύνδεσης προσώπων	Όχι
		Μη προσκόμιση φακέλου τεκμηρίωσης	Μερική Αποδοχή
2492	2020	Μέθοδος Τεκμηρίωσης - Μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων	Όχι
2555	2018	Εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικής διαφοράς	Όχι
2807	2018	Μη αναγνώριση σύνδεσης προσώπων	Όχι
		Μη προσκόμιση φακέλου τεκμηρίωσης	Όχι
		Μη υποβολή συνοπτικού πίνακα	Όχι
4261	2018	Ενδοομιλικές πληρωμές (μη παρακράτηση φόρου σε εισόδημα από τόκους)	Ναι
4374	2018	Ενδοομιλικές πληρωμές (μη παρακράτηση φόρου σε εισόδημα από τόκους)	Ναι
Grand Total			

Row Labels	Count of Κατηγορία παράβασης
Έλλειψη ουσιαστικής επιχειρηματικής δραστηριότητας	1
Ενδοομιλικές πληρωμές (μη παρακράτηση φόρου σε εισόδημα από τόκους)	2
Εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικής διαφοράς	4
Μέθοδος Τεκμηρίωσης - Μη τήρηση της αρχής των ίσων	8

αποστάσεων	
Μη αναγνώριση σύνδεσης προσώπων	9
Μη προσκόμιση φακέλου τεκμηρίωσης	10
Μη υποβολή συνοπτικού πίνακα	6
Grand Total	40



Με βάση τα παραπάνω δεδομένα παρατηρούμε ότι η πλειοψηφία των παραβάσεων σχετίζονται α) με την αρχική αναγνώριση ή όχι της σχέσης σύνδεσης προσώπων (23%) και β) με την υποχρέωση υποβολής συνοπτικού πίνακα και κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης (40%). Η επόμενη κατηγορία με το μεγαλύτερο πλήθος παραβάσεων είναι η επιλογή λάθος μεθόδου τεκμηρίωσης μέσω της οποίας δεν επαληθεύεται ορθώς η αρχή των ίσων αποστάσεων (20%).

Επομένως είναι εύκολο να αντιληφθούμε, και αυτό είναι το βασικό, ότι η ΔΕΔ πλέον δεν «στέκεται» μόνο στο τυπικό μέρος της υποχρέωσης τεκμηρίωσης (αναγνώριση σύνδεσης κ.τ.λ.) αλλά μπαίνει και στην ουσία της, διαμορφώνοντας άποψη, και άρα απόφαση, και για πιο τεχνικά ζητήματα, όπως η επιλογή της σωστής μεθόδου

τεκμηρίωσης με βάση τις οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., η ορθή επιλογή του ελεγχόμενου μέρους, το γεωγραφικό κριτήριο στην αναζήτηση του συγκριτικού δείγματος κ.τ.λ.

### Ανάλυση Αποφάσεων - Επί του συνόλου

Με κριτήριο την αποδοχή ή την απόρριψη, ο παρακάτω πίνακας και το συμπληρωματικό σχήμα παρουσιάζουν επί του συνόλου την έκβαση των ενδικοφανών προσφυγών.

Αριθμός ΔΕΔ	(Multiple Items)
Row Labels	Count of Αποδοχή της ΔΕΔ
Μερική Αποδοχή	4
Ναι	4
Όχι	18
Grand Total	26



Από τις 26 προσφυγές οι 18 (69%) απορρίφθηκαν, ενώ αυτές που αφορούν στην περίπτωση της μερικής αποδοχής (16%) παρουσιάζουν μεικτή εικόνα, αφού

σχετίζονται τόσο με θέματα ουσίας, όσο και με διαδικαστικά θέματα. Άρα το ποσοστό των απορριπτέων προσφυγών αγγίζει περίπου το 70% - 75%.

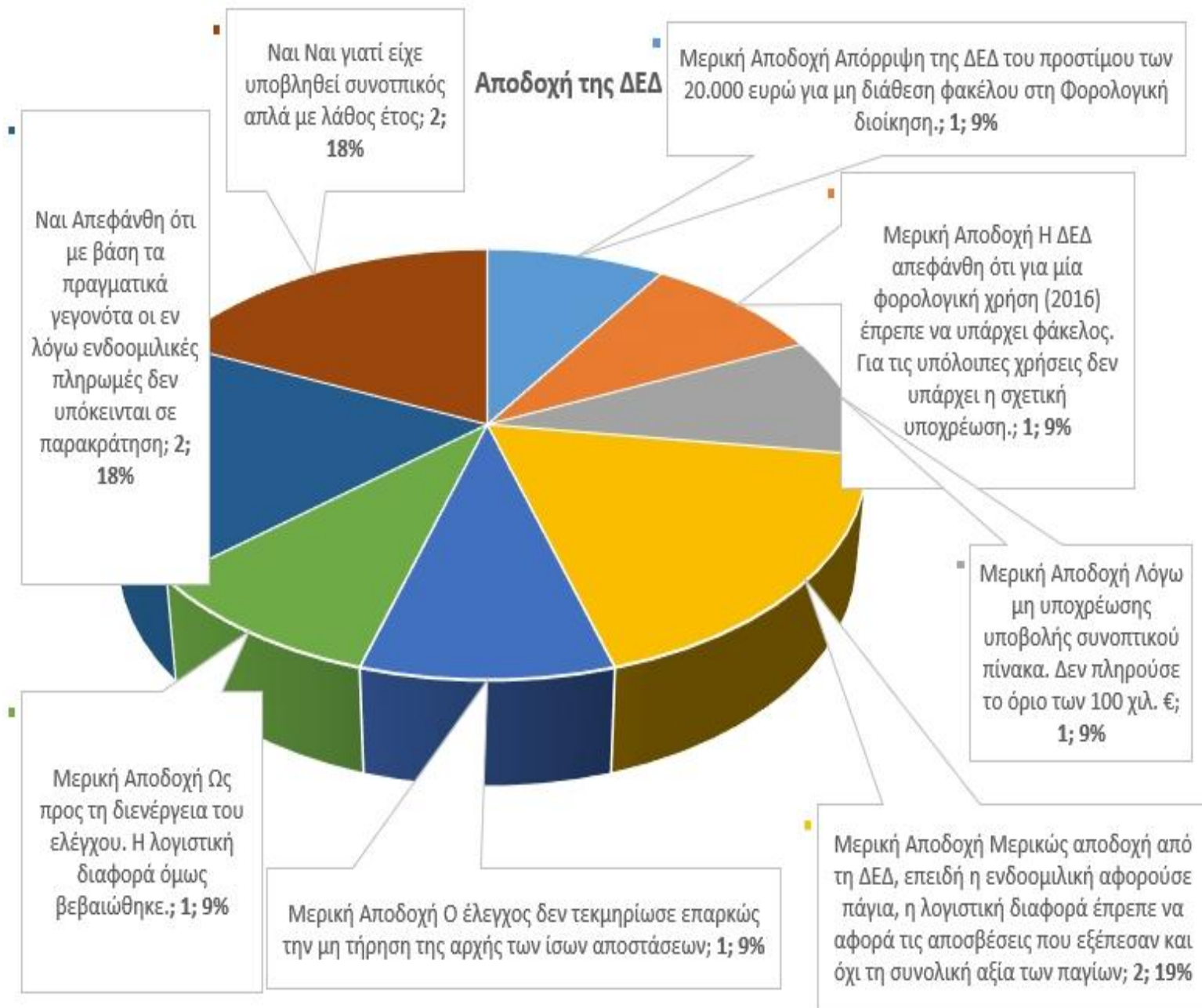
**- Επί των περιπτώσεων που αποδέχτηκε η ΔΕΔ (μερικώς ή ολικώς)**

Από τις 40 περιπτώσεις παραβάσεων η ΔΕΔ αποδέχτηκε συνολικά (μερικώς ή ολικώς) τις 11!

Παρακάτω παρουσιάζονται αναλυτικά οι περιπτώσεις αποδοχής ανά κατηγορία παράβασης:

Row Labels	Count of Αποδοχή της ΔΕΔ
Μερική Αποδοχή	7
Απόρριψη της ΔΕΔ του προστίμου των 20.000 ευρώ για μη διάθεση φακέλου στη Φορολογική διοίκηση.	1
Η ΔΕΔ απεφάνθει ότι για μία φορολογική χρήση (2016) έπρεπε να υπάρχει φάκελος. Για τις υπόλοιπες χρήσεις δεν υπάρχει η σχετική υποχρέωση.	1
Λόγω μη υποχρέωσης υποβολής συνοπτικού πίνακα. Δεν πληρούσε το όριο των 100 χιλ. €	1
Μερικώς αποδοχή από τη ΔΕΔ, επειδή η ενδοομιλική αφορούσε πάγια, η λογιστική διαφορά έπρεπε να αφορά τις αποσβέσεις που εξέπεσαν και όχι τη συνολική αξία των παγίων	2
Ο έλεγχος δεν τεκμηρίωσε επαρκώς την μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων	1
Ως προς τη διενέργεια του ελέγχου. Η λογιστική διαφορά όμως βεβαιώθηκε.	1
Ναι	4
Απεφάνθη ότι με βάση τα πραγματικά γεγονότα οι εν λόγω ενδοομιλικές πληρωμές δεν υπόκεινται σε παρακράτηση	2
Ναι γιατί είχε υποβληθεί συνοπτικός πίνακας απλά με λάθος έτος	2
Grand Total	11





Παρατηρώντας τα σχετικά δεδομένα διακρίνουμε ότι στις εν λόγω περιπτώσεις οι αποφάσεις της ΔΕΔ αποδέχονται εν μέρει ή επί του συνόλου τις ενδικοφανείς προσφυγές σε τέσσερις κυρίως κατηγορίες:

α) προσδιορισμός λογιστικής διαφοράς

β) ανεπαρκής τεκμηρίωση από την πλευρά του ελέγχου για τη μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων

γ) μη υποχρέωση υποβολής συνοπτικού πίνακα και

δ) λανθασμένη εκτίμηση του ελέγχου περί υποχρέωσης κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης.

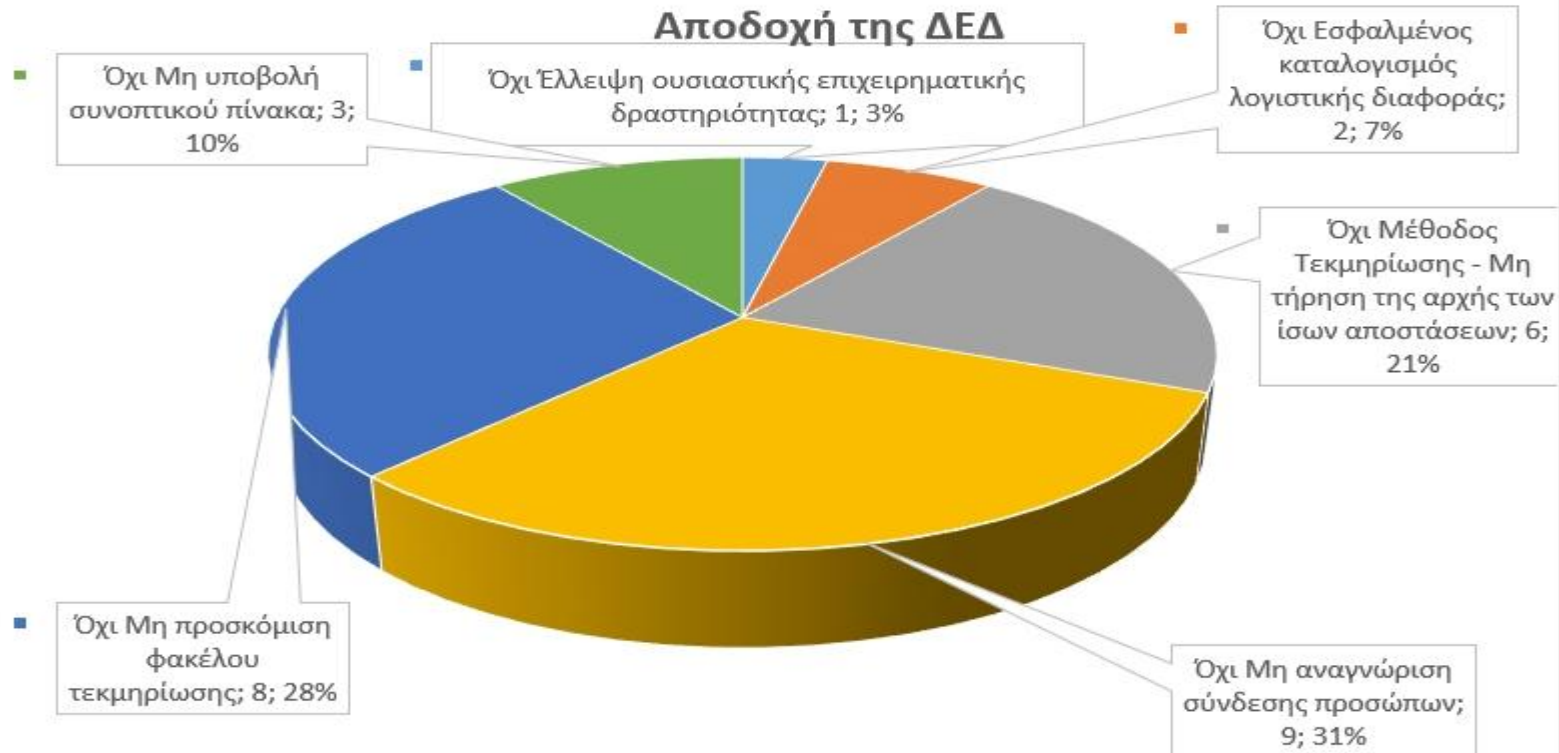
Ο συγγραφέας του άρθρου σχολιάζει ως αξιοσημείωτο το γεγονός ότι, οι εν λόγω επιχειρήσεις αναγκάστηκαν να προσφύγουν στη ΔΕΔ, για περιπτώσεις που δεν θα έπρεπε πρωτογενώς να θεωρηθούν παραβάσεις, διερωτώμενος πως είναι δυνατόν ο έλεγχος να συμπεραίνει ότι μια επιχείρηση είναι υπόχρεη προς τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών της, και στη συνέχεια η ΔΕΔ να απορρίπτει το συμπέρασμα του ελέγχου, κι αυτό επειδή τα κριτήρια για το αν μία εταιρεία είναι υπόχρεη ή όχι είναι πολύ συγκεκριμένα και έτσι δεν θα έπρεπε να υπάρχουν περιθώρια παρερμηνειών.

#### **-Επί των περιπτώσεων που δεν αποδέχτηκε η ΔΕΔ (μερικώς ή ολικώς)**

Ο παρακάτω πίνακας και το συμπληρωματικό σχήμα παρουσιάζουν τις υπόλοιπες 29 περιπτώσεις που η ΔΕΔ δεν αποδέχτηκε τις ενδικοφανείς προσφυγές.

Row Labels	Count of Αποδοχή της ΔΕΔ
Όχι	29
Έλλειψη ουσιαστικής επιχειρηματικής δραστηριότητας	1
Εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικής διαφοράς	2
Μέθοδος Τεκμηρίωσης - Μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων	6
Μη αναγνώριση σύνδεσης προσώπων	9
Μη προσκόμιση φακέλου τεκμηρίωσης	8
Μη υποβολή συνοπτικού πίνακα	3
Grand Total	29

## Αποδοχή της ΔΕΔ



Η μη αναγνώριση σύνδεσης προσώπων αφορά στο 31% των περιπτώσεων, η μη προσκόμιση φακέλου (28%) και η λάθος επιλογή μεθόδου τεκμηρίωσης (21%) αθροίζοντας συνολικά το 80 % των περιπτώσεων απόρριψής της ΔΕΔ.

Δηλαδή, από τις προσφεύγουσες εταιρείες, 3-4 στις 10 θεωρούσαν ότι δεν είχαν την ιδιότητα του συνδεδεμένου προσώπου, και κατ' επέκταση θεωρούσαν επίσης, ότι δεν ήταν και υπόχρεες προς κατάρτιση του σχετικού φακέλου τεκμηρίωσης. Αν αναλογιστεί κανείς το εξαιρετικά μικρό δείγμα των εν λόγω ενδικοφανών προσφυγών, είναι προφανές ότι το 30% είναι ταυτόχρονα ένα εξαιρετικά μεγάλο πλήθος εταιρειών που θεωρούν εσφαλμένα ότι δεν αποτελούν συνδεδεμένα πρόσωπα! Παρόλα αυτά, σύμφωνα με τον συγγραφέα του άρθρου, το πιο θετικό συμπέρασμα της παραπάνω μικρής ανάλυσης είναι ότι, η ΔΕΔ έχει αποκτήσει την αναγκαία τεχνογνωσία, για την άσκηση του δύσκολου έργου της. Τέλος, ο συγγραφέας επισημαίνει πως αν αφιερώσουμε λίγο χρόνο για την μελέτη όλων τα παραπάνω αποφάσεων, θα διαπιστώσουμε ότι η σε βάθος ανάλυση των πραγματικών συνθηκών που έλαβαν χώρα οι εν λόγω ενδοομιλικές συναλλαγές, αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της μεθοδολογίας που ακολουθείται από την εν ΔΕΔ. Και αυτό είναι το ορθό, αφού μόνο με αυτό τον τρόπο δημιουργείται σιγά αλλά σταθερά ένα τείχος ενάντια της τακτικής του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΚΕΡΔΩΝ ΛΟΓΩ ΜΗ ΤΗΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ ΣΤΙΣ ΔΙΑΣΥΝΟΡΙΑΚΕΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΜΟΙΒΑΙΟΥ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ

### 7.1 ΤΟ ΑΡΘΡΟ 9 ΤΗΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΤΟΥ Ο.Ο.Σ.Α. ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΦΥΓΗ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Ως γνωστό, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 1 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας, στο μέτρο που επιχείρηση ενός συμβαλλόμενου κράτους συμβάλλεται με συνδεδεμένη προς αυτήν επιχείρηση με συνέπεια να επικρατούν ή να επιβάλλονται στις εμπορικές τους σχέσεις όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε η αρμόδια φορολογική αρχή δύναται να προχωρήσει στην αναμόρφωση των κερδών της εταιρείας αυτής συμπεριλαμβάνοντας και τα κέρδη που θα είχε εάν οι συναλλαγές είχαν πραγματοποιηθεί με άλλη «ανεξάρτητη» επιχείρηση<sup>46</sup>. Ειδικότερα, στα κέρδη της συνδεδεμένης εταιρείας δύναται να συμπεριληφθούν τα κέρδη εκείνα τα οποία θα είχαν επιτευχθεί, εάν δεν υπήρχε η συγκεκριμένη σχέση μεταξύ των συμβαλλόμενων επιχειρήσεων (πρωτογενής αναπροσαρμογή).

Στην περίπτωση αυτή, επειδή πρόκειται για διασυνοριακές συναλλαγές και **προς αποφυγή της διπλής φορολόγησης** τμήματος των κερδών των εν λόγω επιχειρήσεων, επιβάλλεται η αντίστοιχη μείωση των κερδών και του φόρου της άλλης συνδεδεμένης επιχείρησης (δευτερογενής αναπροσαρμογή). Η πρόβλεψη για την εν λόγω «διόρθωση» των κερδών γίνεται στην παρ. 2 του άρθρου 9 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α.. Πρέπει να επισημάνουμε στο σημείο αυτό, ότι η διπλή φορολόγηση, για την οποία γίνεται λόγος στην παρούσα μελέτη, δεν είναι νομικής φύσεως αλλά οικονομική διπλή φορολόγηση καθώς στην περίπτωση αυτή έχουμε να κάνουμε με δύο διακριτές οντότητες που φορολογούνται με βάση το ίδιο φορολογικό αντικείμενο και όχι μια οντότητα που φορολογείται διττά για το ίδιο φορολογικό αντικείμενο.

---

<sup>46</sup> Κ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα, 2021.

Είναι σημαντικό να διευκρινίσουμε ότι για να διενεργηθεί η αναπροσαρμογή στην οποία αναφερόμαστε θα πρέπει η αύξηση ή μείωση του κέρδους που δεν αντικατοπτρίζει την πραγματική εικόνα των φορολογητέων κερδών, να αναφέρεται στη συνολική εμπορική ή οικονομική σχέση και όχι σε μια μόνο μεμονωμένη συναλλαγή<sup>47</sup>.

Στην περίπτωση, λοιπόν, που στο ένα κράτος διενεργηθεί πρωτογενής αναμόρφωση της φορολογητέας ύλης, λόγω μη εφαρμογής των ίσων αποστάσεων, τότε θα πρέπει να πραγματοποιηθεί μια δευτερογενής αναμόρφωση στο άλλο κράτος<sup>48</sup>. Σύμφωνα με την Σύμβαση του Ο.Ο.Σ.Α. οι δευτερογενείς διορθώσεις κερδών δεν έχουν υποχρεωτικό χαρακτήρα, αλλά πραγματοποιούνται μόνο όταν έχει επέλθει διπλή φορολογία ακόμη και στις περιπτώσεις εκείνες που ο φόρος δεν έχει καταβληθεί ή λόγω συμψηφισμού ζημίας δεν προκύπτει ποσό προς καταβολή.

Υποχρέωση να κάνει τις απαραίτητες διορθώσεις έχει το δεύτερο κράτος, στο βαθμό που θεωρεί ότι η αναπροσαρμογή προς τα πάνω, που λαμβάνει χώρα στο πρώτο κράτος δικαιολογείται από την αρχή των ίσων αποστάσεων. Έτσι, οι διατάξεις της Σύμβασης που προβλέπουν την αναπροσαρμογή των κερδών δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση που τα κέρδη της μιας συνδεδεμένης επιχείρησης αυξάνονται σε επίπεδο που υπερβαίνει αυτό που θα προέκυπτε αν είχαν υπολογιστεί σωστά σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Έτσι, η αύξηση των κερδών στο ένα συμβαλλόμενο κράτος με τον εν λόγω εκ νέου προσδιορισμό των κερδών από τις φορολογικές αρχές δεν είναι από μόνο του αρκετό για να υποχρεωθεί το άλλο συμβαλλόμενο κράτος να προχωρήσει σε διόρθωση των κερδών και αντίστοιχα και του αναλογούντος φόρου.

Καταλήγουμε, λοιπόν, στο εύλογο συμπέρασμα ότι, υπό τις συνθήκες που περιγράφηκαν παραπάνω, η διπλή φορολογία δεν αποκλείεται μιας και το θέμα παίρνει διαστάσεις ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών στο κινήγι εξασφάλισης από αυτούς του μεγαλύτερου δυνατού μεριδίου φορολογητέας ύλης. Στον αντίποδα αυτού του φαινομένου στο άρθρο 25 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. προβλέπεται η Διαδικασία της Αμοιβαίας Συμφωνίας (Mutual Agreement Procedure - MAP) για την

---

<sup>47</sup> Α. Τσουρουφλής, *Η ενδοομιλική τιμολόγηση*, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2010.

<sup>48</sup> Γιώργος Δαλιάνης, «*Διπλή Φορολόγηση στις επιχειρήσεις για Ενδοομιλικές Συναλλαγές*», ημερομηνία δημοσίευσης 09.09.2019, [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr).

συνεργασία των φορολογικών κρατών των συμβαλλόμενων μερών με στόχο την εξάλειψη του φαινομένου. Οι φορολογικές αρχές μπορούν να κάνουν χρήση αυτής της διαδικασίας και να καθορίσουν αν οι αρχικές αναπροσαρμογές των κερδών πληρούν τους όρους της παρ. 1 του άρθρου 9 της Πρότυπης Σύμβασης και όταν αυτό επαληθεύεται να συμφωνούν στο ποσό της κατάλληλης διόρθωσης του φόρου που επιβλήθηκε στο έτερο κράτος στα ίδια κέρδη και με τον τρόπο αυτό να εξαλείφεται η διπλή (οικονομική) φορολογία.

Μετά από διαβούλευση μεταξύ τους τα συμβαλλόμενα κράτη καταλήγουν στην μέθοδο για την διόρθωση των κερδών. Στα ερμηνευτικά σχόλια της Πρότυπης Σύμβασης αναφορικά με το άρθρο 9 σαν ενδεικτικές μέθοδοι διόρθωσης κερδών μνημονεύονται οι εξής: τροποποίηση της φορολογικής δήλωσης της εμπλεκόμενης επιχείρησης ή εφαρμογή των μεθόδων εξαίρεσης ή πίστωσης.

Αξίζει να τονισθεί ότι οι εφαρμοζόμενες μέθοδοι τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών επιδιώκουν να προσδιορίσουν μια τεκμαρτή αξία που θα ληφθεί υπόψη για λόγους επιβολής του φόρου εισοδήματος. Δεν επακολουθεί αναγκαία και λογιστική αναμόρφωση των κερδών των επιχειρήσεων στα βιβλία των επιχειρήσεων. Πάντως, η λογιστική αναμόρφωση στα βιβλία των επιχειρήσεων δεν αποκλείεται, αλλά αποφεύγεται από τις επιχειρήσεις, καθώς συνεπάγεται και δημοσίευση διορθωμένων αναδρομικά ισολογισμών ή μπορεί να έχει επίπτωση σε δάνεια που έχουν χορηγηθεί στις επιχειρήσεις ή πάντως, δημιουργείται από αυτά μία κακή εικόνα για την επιχείρηση κλπ., λαμβανομένου υπόψη ότι, με την αναπροσαρμογή των κερδών -βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων- επιδιώκεται η πλασματική μεταφορά τους μεταξύ των κρατών, προκειμένου οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις να υπαχθούν μόνο στη φορολογία εισοδήματος, βάσει αυτών<sup>49</sup>.

Σχετικά με τα χρονικά όρια πραγματοποίησης των ανάλογων διορθώσεων και προσαρμογών στα φορολογητέα κέρδη στη σχετική παράγραφο της Σύμβασης δεν προβλέπεται συγκεκριμένη χρονική περίοδος στην οποία πρέπει το κράτος να προβεί σε διόρθωση των κερδών μιας επιχείρησης μετά από αναθεώρηση προς τα άνω των κερδών της συνδεδεμένης αυτής επιχείρησης που βρίσκεται στο αντισυμβαλλόμενο κράτος.

---

<sup>49</sup> Ελένη Θεοχαροπούλου, «Φορολογία της Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (transfer pricing)», *Επιχείρηση* 185 (2021).

Οι Οδηγίες της Πρότυπης Σύμβασης για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας λαμβάνουν κανονιστικό χαρακτήρα με την ενσωμάτωσή τους στις επιμέρους συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας των συμβαλλόμενων κρατών. Στο ελληνικό δίκαιο η εν λόγω αναμόρφωση ρυθμίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπου υπάρχει ρητή παραπομπή στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α.. Στο σημείο αυτό πρέπει να παρατηρήσουμε ότι **βάσει του άρθρου 50 παρ.1 του ΚΦΕ, η αναπροσαρμογή των αποτελεσμάτων φαίνεται πως είναι εφικτή μόνο προς τα επάνω**, δεδομένου πως η έκτασή τους οριοθετείται *«στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου»*. Σαφώς, όμως στο μέτρο που μια αντίθετη διάταξη προβλέπεται σε μια διεθνή (διμερή) σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος ή στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας, λόγω της συνταγματικά κατοχυρωμένης υπερ-νομοθετικής ισχύος της, υπερισχύει της εσωτερικής νομοθετικής διάταξης<sup>50</sup>. Σημειωτέον ότι με την Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας παρέχεται η δυνατότητα αναπροσαρμογής των αποτελεσμάτων και των δύο συνδεδεμένων προσώπων που προχώρησαν σε μη αποδεκτή ενδοομιλική τιμολόγηση. Παρά ταύτα, το Συμβούλιο της Επικρατείας, με την απόφαση 3413/2017, υιοθέτησε στενή ερμηνεία των διατάξεων της εν λόγω Σύμβασης Διαιτησίας και περιόρισε τη δεσμευτικότητα της διαδικασίας στην υποχρέωση λυσιτελούς χρήσης ορισμένης διαδικασίας και όχι επίτευξης ορισμένου αποτελέσματος<sup>51</sup>.

## 7.2 Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΟΥ ΑΜΟΙΒΑΙΟΥ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ

### 7.2.1 Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 25 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας

Σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 2 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλόμενων κρατών διαβουλεύονται μεταξύ τους αν αυτό κριθεί απαραίτητο, παραπέμποντας έτσι εμμέσως στη διαδικασία της αμοιβαίας συμφωνίας ή στη διαδικασία του αμοιβαίου διακανονισμού. Η Διαδικασία του Αμοιβαίου Διακανονισμού, που προβλέπεται στο άρθρο 25 της Πρότυπης Σύμβασης του

---

<sup>50</sup> Ελ. Θεοχαροπούλου, *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, Θεσσαλονίκη: Αφοί Κυριακίδη ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ε., 2021.

<sup>51</sup> Ελένη Θεοχαροπούλου, *«Φορολογία της Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (transfer pricing)»*, Επιχείρηση 185 (2021).

Ο.Ο.Σ.Α., είναι ένα μέσο με το οποίο οι αρμόδιες αρχές αλληλεπιδρούν μεταξύ τους με σκοπό να επιλύσουν διαφορίες σχετιζόμενες με φαινόμενα διεθνούς διπλής φορολόγησης που δημιουργούνται όταν τα ίδια κέρδη φορολογούνται από δύο διαφορετικές εθνικές δικαιοδοσίες. Η εν λόγω διαδικασία περιλαμβάνει διαδικαστικές ρυθμίσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και αντιμετωπίζει ιδιαίτερες περιπτώσεις διπλής φορολογίας που δεν μπορούν να επιλυθούν βάσει των λοιπών διατάξεων της εκάστοτε σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που συνάπτεται μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών.

Στο πλαίσιο συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, όταν ένα κράτος προτίθεται να προσχωρήσει σε αναμόρφωση των κερδών μιας επιχείρησης που έχει την έδρα της στο έδαφός του, οφείλει να ενημερώσει εγκαίρως την επιχείρηση αυτή για την πρόθεσή του, δίνοντάς της έτσι τη δυνατότητα να ενημερώσει την αντισυμβαλλόμενη συνδεδεμένη της επιχείρηση που βρίσκεται στο άλλο κράτος. Με τον τρόπο αυτό, η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση θα έχει την δυνατότητα να ενημερώσει την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους της προκειμένου να εξετασθεί το ενδεχόμενο διόρθωσης των κερδών της επιχείρησης αυτής και να αποφευχθούν έτσι φαινόμενα οικονομικής διπλής φορολογίας. Εφόσον, κατόπιν των ανακοινώσεων, δεν προκύψει οποιαδήποτε αμφισβήτηση αναφορικά με την ανάγκη διόρθωσης και, πράγματι, αυτή λάβει χώρα, η υπόθεση περατώνεται χωρίς την δημιουργία διαφορών<sup>52</sup>. Αν, όμως, προκύψουν αμφισβητήσεις και το αντισυμβαλλόμενο κράτος δεν συμφωνεί με την διόρθωση των κερδών, δύναται να εκκινήσει η διαδικασία του αμοιβαίου διακανονισμού, όπως προβλέπεται στο άρθρο 25 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α..

Σκοπός της εν λόγω διαδικασίας, όταν αυτή λαμβάνει χώρα στο πεδίο της ενδοομιλικής τιμολόγησης, είναι να επιτευχθεί η τιμολόγηση των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων και να απαλειφθούν έτσι τα φαινόμενα διπλής φορολόγησης σε περίπτωση αναπροσαρμογής κερδών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Ειδικά στην περίπτωση που υπάρχει διαφωνία μεταξύ των ενδιαφερομένων μερών σχετικά με το ύψος και το είδος της απαραίτητης διόρθωσης ως αποτέλεσμα αναμόρφωσης των τιμών των συναλλαγών

---

<sup>52</sup> Κ. Φινοκαλιώτης, *Ευρωπαϊκό Φορολογικό και Τελωνειακό Δίκαιο*, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα, 2015.



λόγω υποτιμολόγησης ή υπερτιμολόγησης, εφαρμόζεται η διαδικασία της αμοιβαίας συμφωνίας.

Αντικείμενο της διαδικασίας αυτής είναι η εξέταση του κατά πόσο η επιβολή του φόρου αντίκειται σε διατάξεις της φορολογικής σύμβασης. Η διαδικασία του αμοιβαίου διακανονισμού μπορεί να κινηθεί είτε με αίτηση του ενδιαφερομένου είτε και αυτεπαγγέλτως από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές και περιλαμβάνει δύο διακριτές διαδικασίες<sup>53</sup>: α) τη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού υπό στενή έννοια που στοχεύει στην επίλυση συγκεκριμένων διαφορών (άρθρο 25 παρ. 1 και 2) και β) τη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού υπό την ευρεία έννοια που στοχεύει στην επίλυση γενικότερων προβλημάτων που αφορούν την ερμηνεία και την εφαρμογή της σύμβασης και τη διαβούλευση των συμβαλλομένων κρατών για την αποφυγή διπλής φορολογίας σε περιπτώσεις που δεν καλύπτονται από τη σύμβαση (άρθρο 25 παρ. 3). Στα σχετικά ερμηνευτικά σχόλια του άρθρου 25 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. αναφέρεται ότι στο πεδίο της ενδοομιλικής τιμολόγησης εφαρμόζονται και οι δύο μορφές αμοιβαίου διακανονισμού, μολονότι το άρθρο 9 παρ. 2 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. κάνει λόγο για διαβουλεύσεις, όταν αναφέρει ότι «*οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλομένων κρατών συμβουλεύονται η μία την άλλη αν κριθεί απαραίτητο*», παραπέμποντας εμμέσως στο 25 παρ. 3 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. για την πλήρωση των κενών της φορολογικής σύμβασης. Ακόμη δε και αν δεν προβλέπεται στη σχετική φορολογική σύμβαση μεταξύ δύο συμβαλλομένων κρατών διάταξη που να προβλέπει την διαδικασία αυτή, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επίλυση ζητημάτων διπλής φορολογίας που προκύπτουν από την ενδοομιλική τιμολόγηση.

Στην Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού μπορεί να προσφύγει ο ενδιαφερόμενος ανεξάρτητα από το αν έχουν κινηθεί άλλες διαδικασίες στο πλαίσιο της εσωτερικής νομοθεσίας.

Αίτηση υπαγωγής στην διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας υποβάλλεται στην αρμόδια αρχή του κράτους εγκατάστασης της ενδιαφερόμενης επιχείρησης, η οποία θεωρεί ότι η αναμόρφωση των κερδών θα έχει ως αποτέλεσμα την επιβολή διπλής φορολογίας. Για να υποβληθεί η προαναφερθείσα αίτηση υπαγωγής η διπλή φορολογία αρκεί να πιθανολογείται. Από τον Ο.Ο.Σ.Α. προτείνεται προθεσμία τριών ετών για την αίτηση

---

<sup>53</sup> Α. Τσουρουφλής, *Η ενδοομιλική τιμολόγηση*, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2010.

υπαγωγής στην διαδικασία, η οποία αρχίζει να μετράει από την πρώτη κοινοποίηση της μέτρου που οδηγεί σε οικονομική διπλή φορολόγηση. Διευκρινίζεται ότι η υποβολή της αίτησης δεν σημαίνει και την αυτόματη υπαγωγή του ενδιαφερομένου μέρους στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας. Αυτό θα γίνει εφόσον η αρμόδια αρχή κρίνει ότι το αίτημα του ενδιαφερομένου είναι βάσιμο. Σύμφωνα με τις παραμέτρους που καθορίζονται από την Πρότυπη Σύμβαση, η διαδικασία της αμοιβαίας συμφωνίας θα διεξαχθεί μεταξύ των αρμόδιων αρχών των κρατών που συμβάλλονται περιλαμβάνοντας διαπραγματεύσεις στις οποίες όμως η αιτούσα επιχείρηση δεν δικαιούται να λάβει μέρος. Δικαιούται από την άλλη και έχει και την υποχρέωση να προβάλλει στις αρχές σημαντικά πραγματικά σχετικά γεγονότα και ισχυρισμούς.

Ως προς την νομική ισχύ της συμφωνίας που μπορεί να επιτευχθεί στα πλαίσια της περιγραφόμενης διαδικασίας, από τις διατάξεις του άρθρου 25 της Πρότυπης Σύμβασης δεν απορρέει συγκεκριμένη υποχρέωση, δίνοντας έτσι την δυνατότητα στα συμβαλλόμενα κράτη να θέσουν τις δικές τους παραμέτρους.

Κι ενώ η διαδικασία του αμοιβαίου διακανονισμού δημιουργεί στις εμπλεκόμενες αρχές την νομική υποχρέωση επιδίωξης συμφωνίας δεν τους δημιουργεί και αντίστοιχη υποχρέωση επίτευξης της συμφωνίας αυτής. Οι υποθέσεις που δεν καταλήγουν σε αμοιβαία συμφωνία πλέον επιλύονται μέσω της προσφυγής σε διαιτητική διαδικασία. Η διαιτητική διαδικασία αποτελεί το επόμενο βήμα της διαδικασίας του αμοιβαίου διακανονισμού και έρχεται για να ενισχύσει την αποτελεσματικότητά του. Εφόσον το ενδιαφερόμενο μέρος δεν απορρίψει άμεσα την τελική συμφωνία στην οποία καταλήξουν τα συμβαλλόμενα κράτη, η διαιτητική απόφαση είναι δεσμευτική για τα κράτη αυτά.

### **7.2.2 Η Σύμβαση περί Διαιτησίας της Ένωσης (90/436/ΕΟΚ) και η Νέα Οδηγία για τους Μηχανισμούς Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών στην Ένωση 2017/1852/ΕΕ**

Στις 23 Ιουλίου 1990 υπεγράφη η με αριθμό 90/436/ΕΟΚ Σύμβαση για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ευρέως γνωστή ως Σύμβαση Διαιτησίας. Η Σύμβαση έχοντας μορφή πολυμερούς διεθνούς συνθήκης διέπεται από το δημόσιο διεθνές δίκαιο κι έτσι αυτή δεν υπάγεται στη δικαιοδοσία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το γεγονός αυτό δημιουργούσε προβλήματα στην εφαρμογή της καθώς

υπήρχαν πολλές διαφορετικές ερμηνείες της από τα κράτη-μέλη. Στον αντίποδα αυτού, το 2006 καθιερώθηκε από το Κοινό Φόρουμ της ΕΕ για την Ενδοομιλική Τιμολόγηση ο Κώδικας Δεοντολογίας. Έχοντας ο ίδιος ισχύ «soft law», χρησιμοποιήθηκε περισσότερο ως ερμηνευτικό εργαλείο και όχι για την παροχή δεσμευτικών λύσεων<sup>54</sup>.

Η Σύμβαση Διαιτησίας έρχεται να αντιμετωπίσει το ζήτημα της διπλής φορολογίας εν γένει στην φορολογία εισοδήματος, ενώ στους όρους της προβλέπεται και η διόρθωση ζημιών και όχι μόνο κερδών. Σύμφωνα με το άρθρο 5 της Σύμβασης όταν ένα συμβαλλόμενο κράτος προτίθεται να διορθώσει τα κέρδη μιας επιχείρησης κατ' εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων, πρέπει να ενημερώσει εγκαίρως την επιχείρηση για αυτή του την πρόθεση και να της παρέχει τη δυνατότητα να ενημερώσει την άλλη επιχείρηση, έτσι ώστε να μπορέσει και εκείνη να ενημερώσει με τη σειρά της το άλλο συμβαλλόμενο κράτος.

Τα χαρακτηριστικά της Σύμβασης Διαιτησίας προσομοιάζουν με εκείνα του αμοιβαίου διακανονισμού, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 25 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α.. Στην περίπτωση λοιπόν που τεθεί θέμα διπλής φορολόγησης λόγω μη επαλήθευσης της αρχής των ίσων αποστάσεων και το αντισυμβαλλόμενο κράτος δεν δεχτεί να προβεί στη διόρθωση κερδών το πρόβλημα της διπλής φορολόγησης μπορεί να αποφευχθεί μέσω φιλικού διακανονισμού μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων φορολογικών αρχών. Η προσφυγή στον φιλικό διακανονισμό δεν περιορίζει την ενδιαφερόμενη επιχείρηση από την παράλληλη προσφυγή στα μέσα θεραπείας που προβλέπονται από την εθνική νομοθεσία των συμβαλλόμενων κρατών, όπως ορίζεται στο άρθρο 6 της Σύμβασης.

Εφόσον το ζήτημα δεν λυθεί ούτε και με την διαδικασία του φιλικού διακανονισμού εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, ενεργοποιείται η διαδικασία της διαιτησίας και η υπόθεση παραπέμπεται σε συμβουλευτική επιτροπή η οποία συγκροτείται για να γνωμοδοτήσει σχετικά με την εξάλειψη της υπό έλεγχο διπλής φορολογίας. Οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις δεν συμμετέχουν ενεργά στην διαδικασία. Με την παρέλευση εξάμηνης προθεσμίας η επιτροπή γνωμοδοτεί επί της υπόθεσης και η γνώμη της, εφόσον μεταξύ των ενδιαφερομένων κρατών δεν έχει επέλθει συμφωνία, καθίσταται δεσμευτική. Οι αρμόδιες αρχές μπορούν να λάβουν απόφαση που να

---

<sup>54</sup> Α. Τσουρουφλής, *Η ενδοομιλική τιμολόγηση*, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2010.

αποκλίνει από την γνώμη της επιτροπής, αρκεί αυτή να επιλύει το ζήτημα της διπλής φορολόγησης.

Το γεγονός ότι η υπόθεση φέρεται ενώπιον της συμβουλευτικής επιτροπής, όπως διευκρινίζεται από τις διατάξεις της Σύμβασης, δεν εμποδίζει ένα συμβαλλόμενο κράτος να κινήσει, ή να συνεχίσει, για την ίδια υπόθεση, δικαστική επιδίωξη διαδικασίες που επιδιώκουν την επιβολή διοικητικών κυρώσεων.

Επιπλέον, στις αρμόδιες αρχές των συμβαλλόμενων κρατών δίνεται η δυνατότητα να μην κινήσουν την διαδικασία του φιλικού διακανονισμού ή την σύσταση της συμβουλευτικής επιτροπής όταν έχει κριθεί οριστικά ότι κάποια από τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις φέρει ευθύνη τέλεσης σοβαρών παραβάσεων.

Η Σύμβαση Διαιτησίας αποτέλεσε μια ιδιαίτερα θετική εξέλιξη και καινοτομία στην προσπάθεια αντιμετώπισης των ζητημάτων που προκύπτουν στην ενδοομιλική τιμολόγηση, όμως η διαδικασία αυτή δεν στερούνταν σοβαρών μειονεκτημάτων. Ο μη ενεργός ρόλος των ενδιαφερομένων επιχειρήσεων στην διαδικασία, η απροσδιόριστη διάρκεια της διαδικασίας και τα αμφίβολα αποτελέσματα αυτής σε συνδυασμό με την νομική της μορφή είναι τα σημαντικότερα από αυτά.

Έτσι, το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκή Ένωσης στον αντίποδα των μειονεκτημάτων της Σύμβασης Διαιτησίας τον Οκτώβριο του 2017 εξέδωσε την Οδηγία 2017/1852/ΕΕ για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών στην Ένωση, οι οποίες προκύπτουν από την ερμηνεία και την εφαρμογή διατάξεων διμερών φορολογικών συμβάσεων και συμφωνιών, μεταξύ των οποίων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας εισοδήματος και, κατά περίπτωση, κεφαλαίου, καθώς και της Σύμβασης Διαιτησίας 90/436/ΕΟΚ.

Σύμφωνα με το Προοίμιο της Οδηγίας, η ενίσχυση των μηχανισμών για την αποτελεσματική επίλυση των φορολογικών διαφορών είναι σημαντική, καθώς αυτές μπορούν να δημιουργήσουν σοβαρά φορολογικά εμπόδια στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε διασυνοριακό επίπεδο και επομένως ενδέχεται να έχουν αρνητικές συνέπειες στις διασυνοριακές επενδύσεις και την ανάπτυξη.

Η ανάγκη ενίσχυσης της αποτελεσματικότητας της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού (“MAP”) έχει αναγνωρισθεί και από την Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων του Ο.Ο.Σ.Α. και πρακτικά οδήγησε στη Δράση 14 του Ο.Ο.Σ.Α. για την υιοθέτηση ενός πλάνου δράσης για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της

φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών (σχέδιο “*BEPS*”) που προβλέπει ένα ελάχιστο στάνταρντ για την επίλυση των διεθνών φορολογικών διαφορών, το οποίο περιλαμβάνει και την υιοθέτηση μιας ρήτρας υποχρεωτικής δεσμευτικής διαιτησίας (“*Mandatory Binding Arbitration*” - *MBA*) στις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, και το οποίο υλοποιείται μέσω της Πολυμερούς Σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (*OECD’s Multilateral Instrument – MLI*)<sup>55</sup>.

Η νέα Οδηγία παρέχει μια σημαντική διευκρίνιση αναφορικά με την έννοια της διπλής φορολογίας, αναγνωρίζοντας ρητώς ότι στην έννοια αυτή περιλαμβάνεται και η μείωση ζημιών που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον συμψηφισμό τους με φορολογητέα κέρδη και, όπως και η Σύμβαση Διαιτησίας, αποκλείει τη διαιτησία σε περίπτωση που έχουν επιβληθεί πρόστιμα για φοροδιαφυγή, δόλια παράλειψη ή βαριά αμέλεια<sup>56</sup>.

Σε αντιδιαστολή με το προηγούμενο καθεστώς της Σύμβασης Διαιτησίας, κρατώντας όμως το γενικό πλαίσιο, στις διαδικασίες της νέας Οδηγίας προβλέπονται ενεργή συμμετοχή και ενισχυμένη πρόσβαση των εμπλεκόμενων φορολογούμενων, προκαθορισμένα και συντομότερα χρονικά όρια ολοκλήρωσης των επιμέρους σταδίων και χρήση ένδικων μέσων που προβλέπονται στα εθνικά δίκαια, προκειμένου να «ξεμπλοκαριστεί» η διαδικασία στα διάφορα προβλεπόμενα στάδια.

Καίριας σημασίας είναι η πρόβλεψη της Οδηγίας για ρητή υποχρέωση επίτευξης αποτελέσματος. Η οριστική απόφαση των αρμοδίων αρχών ή της επιτροπής που θα επιληφθεί της διαφοράς είναι δεσμευτική για τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη και δεν συνιστά προηγούμενο.

Πολύ σημαντικές είναι και οι διατάξεις της Οδηγίας που αφορούν στη διαφάνεια της σχετικής διαδικασίας επίλυσης των σχετικών διαφορών σε όλα τα στάδια, δηλαδή της ένστασης, της προσπάθειας φιλικού διακανονισμού, της διατύπωσης γνώμης της συμβουλευτικής επιτροπής ή της επιτροπής εναλλακτικής επίλυσης διαφορών, καθώς και της απόφασης των ενδιαφερόμενων αρμόδιων αρχών. Πολύ σημαντική είναι η πρόβλεψη για τη δημοσίευση των οριστικών αποφάσεων στο σύνολό τους, μετά από συμφωνία των αρμόδιων αρχών και υπό την προϋπόθεση ότι συναινεί κάθε

---

<sup>55</sup> Κατερίνα Σαββαΐδου, Ομιλία «*Η Οδηγία για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών μεταξύ των κρατών μελών στην ΕΕ*» στο 1st International Arbitration Forum, Σεπτέμβριος 2018, διαθέσιμο στο [www.linkedin.gr](http://www.linkedin.gr).

<sup>56</sup> Κατερίνα Σαββαΐδου, ό.π..

ενδιαφερόμενο θιγόμενο πρόσωπο, ή τουλάχιστον περίληψης της οριστικής απόφασης σε περίπτωση μη συναίνεσης των αρμόδιων αρχών ή του θιγόμενου προσώπου στη δημοσίευση της οριστικής απόφασης στο σύνολό της<sup>57</sup>.

### **7.2.3 Ενσωμάτωση στο εθνικό δίκαιο της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού**

Την 24.11.2016 ψηφίστηκε από τη Βουλή ο Νόμος 4438/2016 με τον οποίο προβλέπονται προσθήκες στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και εισάγεται πλέον ως νέο άρθρο 63Α στον ΚΦΔ, κατ' εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) και της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (90/436/ΕΟΚ, Σύμβαση Διαιτησίας). Με την εν λόγω διάταξη η Ελλάδα προβαίνει στη θέσπιση κανόνων για τη χρήση της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού (ΔΑΔ), μέσω της οποίας θα δίδεται η δυνατότητα επίλυσης ζητημάτων που ανακύπτουν στα πλαίσια εφαρμογής των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Πρόκειται, επομένως, περί ενός μηχανισμού επίλυσης διεθνών φορολογικών διαφορών το οποίο είναι ανεξάρτητο από τα μέσα που παρέχει το εσωτερικό δίκαιο για την επίλυση των διαφορών<sup>58</sup>.

Τα βασικά σημεία της διάταξης αυτής είναι:

- ✓ Η ΔΑΔ θα διεξάγεται από τη Φορολογική Διοίκηση και τα αποτελέσματά της θα επέρχονται με την έκδοση Απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.
- ✓ Ο φορολογούμενος θα ενημερώνεται για τα αποτελέσματά της ΔΑΔ και θα δύναται να τα αποδεχθεί εντός 60 ημερών.
- ✓ Σε περίπτωση αποδοχής των αποτελεσμάτων της ΔΑΔ θα εκδίδεται η Απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού, η οποία δεν θα υπόκειται σε ενδικοφανή προσφυγή ή σε οποιοδήποτε ένδικο βοήθημα
- ✓ Οι Αποφάσεις Αμοιβαίου Διακανονισμού δημοσιεύονται στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ με τα στοιχεία του φορολογούμενου να παραμένουν ανώνυμα

---

<sup>57</sup> Κατερίνα Σαββαΐδου, ό.π..

<sup>58</sup> Βασιλική Αθανασάκη, «Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού στις διμερείς φορολογικές συμβάσεις της Ελλάδας και στη Σύμβαση Διαιτησίας», *Επιχείρηση* 141 (2017).

Αρμόδια αρχή για την Ελλάδα ορίζεται Το Τμήμα Α΄ Φορολογικών Θεμάτων της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της Α.Α.Δ.Ε. για όλα τα αιτήματα πλην εκείνων που αναφέρονται σε ενδοομιλικές συναλλαγές ενώ για τα αιτήματα που σχετίζονται με ενδοομιλικές συναλλαγές, αρμόδιο είναι το Τμήμα Δ΄ Ειδικών Φορολογικών Ελέγχων της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ, το οποίο είναι αρμόδιο και για τα σχετικά αιτήματα με βάση την Πολ. 1129/2017, αναφορικά με τη ΔΑΔ στο πλαίσιο της Σύμβασης Διαιτησίας αρμόδιο είναι το Τμήμα Δ΄ Ειδικών Φορολογικών Ελέγχων της Διεύθυνσης Ελέγχων («ΔΕΛ») της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε.

Με την Απόφαση ΠΟΛ.1049/2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε) καθορίστηκαν οι λεπτομέρειες και δόθηκαν αναλυτικές οδηγίες για την εφαρμογή της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού για ζητήματα που ανακύπτουν στο πλαίσιο εφαρμογής των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ).

Επίσης, με την Απόφαση ΠΟΛ.1129/2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), καθορίστηκαν τα σχετικά με τη ρύθμιση ζητημάτων σχετικά με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, σύμφωνα με τη «Σύμβαση μεταξύ των Κρατών Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεόμενων επιχειρήσεων (90/436/ΕΟΚ)».

Στην ΠΟΛ.1049/2017 υπήρχε πρόβλεψη ότι σε περίπτωση που τα συμβαλλόμενα μέρη δεν καταλήξουν σε συμφωνία, ακολουθεί το στάδιο της διαιτησίας. Αντιθέτως, το άρθρο 10 της ΠΟΛ.1129/2017 προβλέπει πως σε περίπτωση που για οποιονδήποτε λόγο τα συμβαλλόμενα κράτη δεν καταλήξουν σε συμφωνία εντός της προβλεπόμενης διετούς προθεσμίας, ακολουθεί το στάδιο της διαιτησίας, με τη σύσταση Συμβουλευτικής Επιτροπής, η οποία θα είναι αρμόδια να γνωμοδοτήσει σχετικά με τον τρόπο εξάλειψης της διπλής φορολογίας.

Η Διαδικασία του Αμοιβαίου Διακανονισμού επικαιροποιήθηκε με την ενσωμάτωση της Οδηγίας 2017/1852/ΕΕ στο ελληνικό εθνικό δίκαιο τον Ιούλιο του 2020 με τις διατάξεις των άρθρων 21 – 48 του νόμου 4714/2020 «Φορολογικές Παρεμβάσεις για την ενίσχυση της αναπτυξιακής διαδικασίας της ελληνικής οικονομίας, ενσωμάτωση

στην ελληνική νομοθεσία των Οδηγιών ΕΕ/2017/1852, ΕΕ/2018/822, ΕΕ/2020/876, ΕΕ/2016/1164, ΕΕ/2018/1910 και ΕΕ/2019/475, συνεισφορά Δημοσίου για την αποπληρωμή δανείων πληγέντων δανειοληπτών λόγω των δυσμενών συνεπειών της νόσου covid-19 και άλλες διατάξεις.»

Με την Οδηγία 2017/1852/ΕΕ εισάγεται, ως ειδική διοικητική διαδικασία, ένας νέος μηχανισμός για την επίλυση φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από την ερμηνεία και την εφαρμογή των διμερών συμβάσεων ή συμφωνιών διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και ενός ή περισσότερων κρατών μελών της ΕΕ.

Στο νέο αυτό μηχανισμό εμπίπτουν διαφορές που αφορούν διπλή φορολογία εισοδήματος ή κεφαλαίου φορολογικών ετών από 1 Ιανουαρίου και επόμενων, ενώ είναι δυνατόν να υπαχθούν διαφορές και παλαιότερων ετών κατόπιν συμφωνίας της ΑΑΔΕ με τις αρμόδιες αρχές των άλλων ενδιαφερόμενων κρατών μελών. Η διαδικασία εκκινεί με την ταυτόχρονη υποβολή ένστασης από το θιγόμενο πρόσωπο ενώπιον της ΑΑΔΕ και της αρμόδιας αρχής του άλλου ενδιαφερόμενου κράτους μέλους. Η ΑΑΔΕ αποδέχεται ή απορρίπτει την ένσταση εντός έξι μηνών από την παραλαβή της και εφόσον η ένσταση γίνει δεκτή από την ΑΑΔΕ, η διαδικασία επίλυσης πρέπει να ολοκληρωθεί εντός δύο ετών, με δυνατότητα αιτιολογημένης παράτασης ενός ακόμη έτους.

Με την εκκίνηση αυτής της διαδικασίας, κάθε άλλη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού περατώνεται αυτοδικαίως. Επιπλέον, για την εξέταση της ένστασης θα πρέπει να έχουν ολοκληρωθεί εκκρεμείς ενδικοφανείς προσφυγές ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), ενώ εκκρεμείς δικαστικές προσφυγές δεν επηρεάζουν την διαδικασία επίλυσης εφόσον δεν έχει εκδοθεί σχετική δικαστική απόφαση. Η διαδικασία, επίσης, δεν εμποδίζει την επιβολή διοικητικών και ποινικών κυρώσεων εκ μέρους των ελληνικών αρχών.

Σε περίπτωση που μεταξύ των ενδιαφερομένων κρατών μελών επέλθει συμφωνία, εκδίδεται απόφαση αμοιβαίου διακανονισμού και η συμφωνία είναι δεσμευτική και εκτελεστή, αν αυτή δεν απορριφθεί από το θιγόμενο πρόσωπο και με την επιφύλαξη παραίτησής του από το δικαίωμα προσφυγής σε άλλα ένδικα ή διοικητικά μέσα επίλυσης διαφορών.



Από τις διατάξεις προβλέπεται και η δυνατότητα μονομερούς επίλυσης της διαφοράς από την ΑΑΔΕ, ενώ σε περίπτωση μη συμφωνίας, προβλέπεται η επίλυση διαφορών από Συμβουλευτική Επιτροπή ή από Επιτροπή Εναλλακτικής Επίλυσης Διαφορών.

Σε συνέχεια του νόμου 4714/2020 από την ΑΑΔΕ εκδόθηκε η απόφαση Α.1226/2020 με αντικείμενο τη ρύθμιση ζητημάτων σχετικά με την Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, σύμφωνα με τις διμερείς Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος. Η απόφαση Α.1226/2020 κατήργησε την προϋσχύουσα για τα ζητήματα αυτά εγκύκλιο ΠΟΛ1049/2017.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΟΔΗΓΙΕΣ Ο.Ο.Σ.Α. ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΠΑΝΔΗΜΙΑΣ COVID-19 ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ**

Στις 18 Δεκεμβρίου 2020, εκδόθηκε από τον Ο.Ο.Σ.Α. μια σημαντική Οδηγία (Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic – Οδηγίες COVID-19), σχετικά με το πως οι φορολογικές διοικήσεις, αλλά και οι φορολογούμενοι, μπορούν να ξεπεράσουν τις ιδιαιτερότητες των επιπτώσεων της πανδημίας (καθυστερήσεις σε πληρωμές ή παραγγελίες τους, στη διατάραξη της εφοδιαστικής αλυσίδας και της αλυσίδας αξίας τους αλλά και, σε κάποιες περιπτώσεις, στην προσωρινή αναστολή λειτουργίας τους), κατά τη διαδικασία της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, μέσω κατάλληλων αναπροσαρμογών, για την ορθή επαλήθευση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Οι Οδηγίες αυτές έχουν την μορφή συστάσεων προς τα ενδιαφερόμενα μέρη.

Επί της ουσίας, πρόκειται για μια προσπάθεια υπαγωγής και ανάλυσης των ιδιαίτερων συνθηκών που δημιουργεί η πανδημία στο πνεύμα των Κατευθυντήριων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α. και όχι μια τροποποίηση ή επέκταση αυτών, όπως αναφέρεται στη σχετική περίληψη των οδηγιών. Τονίζεται, μάλιστα, ότι η αρχή των ίσων αποστάσεων και οι Κατευθυντήριες Γραμμές αντιμετωπίζουν αποτελεσματικά την πλειονότητα των περιπτώσεων ενδοομιλικών τιμολογήσεων και πρέπει να αποτελούν τη βάση της αιτιολόγησής και τεκμηρίωσής τους, ακόμα και στις μοναδικές συνθήκες της τρέχουσας πανδημίας.

Στις Οδηγίες COVID-19 γίνεται αναφορά στο γεγονός πως υπάρχουν κλάδοι που δεν επλήγησαν από την πανδημία, χωρίς όμως καμία συγκεκριμένη αναφορά σε θέματα σχετικά με νέες μορφές συναλλαγών, όπως είναι οι ψηφιακές και το ηλεκτρονικό εμπόριο.

Οι τέσσερις περιοχές προτεραιότητας που καλύπτονται αφορούν ζητήματα σχετικά με τις συγκριτικές αναλύσεις, την ύπαρξη ζημιών καθώς και επιμερισμού κόστους σχετιζόμενου με την πανδημία, τα κρατικά προγράμματα ενίσχυσης των επιχειρήσεων και τις συμφωνίες προέγκρισης ενδοομιλικών τιμολογήσεων (APAs).

## Διαδικασία Συγκριτικής Ανάλυσης

Όπως αναφέρθηκε και σε προηγούμενες ενότητες, το κριτήριο της συγκρισιμότητας αποτελεί το σημαντικότερο εργαλείο ελέγχου της αρχής των ίσων αποστάσεων, για την διερεύνηση της οποίας λαμβάνονται υπόψη οι εξής πέντε παράγοντες συγκρισιμότητας: α) συμβατικοί όροι της συναλλαγής. β) λειτουργίες και κίνδυνοι, γ) χαρακτηριστικά των αγαθών και των υπηρεσιών δ) οικονομικές συνθήκες και ε) επιχειρηματικές στρατηγικές. Η συγκριτική ανάλυση απαιτεί σημεία αναφοράς που μπορούν να αποδείξουν ότι σε όμοιες συνθήκες παράγονται όμοιες συναλλαγές, είτε αυτές πραγματοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων, είτε αυτές πραγματοποιούνται μεταξύ ανεξάρτητων προσώπων.

Ως πηγές άντλησης πληροφορήσης και υποστήριξης των συγκριτικών αναλύσεων στις Οδηγίες covid-19 αναφέρονται μεταξύ άλλων<sup>59</sup>:

- ✓ Οι αναλύσεις για την επίδραση στους όγκους των πωλήσεων, τον περιορισμό της παραγωγικής δυναμικότητας και τα έκτακτα κόστη σχετικά με την πανδημία
- ✓ Η αναφορά σε κυβερνητικά προγράμματα στήριξης των επιχειρήσεων, αλλά και σε μακροοικονομικούς δείκτες (π.χ. ΑΕΠ), σε βιομηχανικούς δείκτες απόδοσης από κεντρικές τράπεζες, οργανισμούς ή φορείς της αγοράς και η επίδρασή τους ανά κλάδο δραστηριότητας
- ✓ Η χρήση στατιστικών μεθόδων, όπως η παλινδρόμηση και η επίδραση ανεξάρτητων και εξαρτημένων μεταβλητών και η χρήση συγκριτικών στοιχείων του τρέχοντος έτους, σε αντίθεση βέβαια με τη λογική της ΠΟΛ. 1142/2015 που ορίζει ότι, όταν γίνεται χρήση περιθωρίων κέρδους, τα συγκριτικά στοιχεία πρέπει να αφορούν τα 3 αμέσως προηγούμενα έτη από αυτό που εξετάζεται
- ✓ Η σύγκριση των πραγματοποιηθέντων οικονομικών αποτελεσμάτων με τα προϋπολογισθέντα μεγέθη
- ✓ Τα συγκριτικά στοιχεία ζημιολόγων ανεξάρτητων εταιριών, αλλά και η συμπεριφορά των τρίτων αυτών μερών σε προηγούμενες συνθήκες μιας

---

<sup>59</sup> PriceWaterhouseCoopers, «Tax Flash: Οι οδηγίες σχετικές με τις επιπτώσεις της πανδημίας στις ενδοομιλικές συναλλαγές», *ημερομηνία δημοσίευσης Δεκέμβριος 2020*, [www.pwc.com](http://www.pwc.com).

διεθνούς οικονομικής κρίσης, όπως αυτή του 2008/2009, αν και εκφράζεται επιφύλαξη ως προς τη συγκρισιμότητα των σχετικών αποδόσεων λόγω των διαφορών της κρίσης εκείνης με την τρέχουσα πανδημία.

Είναι πάντως ιδιαίτερα σημαντική η έμφαση στο ζήτημα του προσδιορισμού των καταρχήν συμφωνηθεισών και ουσιαστικών σχέσεων μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών στα πλαίσια των συναλλαγών τους (“actual delineation of the transaction”), με βάση τα οριζόμενα στις Κατευθυντήριες Γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α., πριν από κάθε ανάγκη προσαρμογής των συγκριτικών μελετών που εξετάζουν την κερδοφορία τους και τη συμφωνία τους με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Γίνεται δε αναφορά σε συμφωνίες σταθερής και εγγυημένης κερδοφορίας μεταξύ συνδεδεμένων μερών (όπως αυτές των διανομέων περιορισμένου κινδύνου) με τη διευκρίνιση πως αν αυτές ισχύουν για μακρά περίοδο και επί συγκεκριμένου ποσοστού, και όχι επί ποσοστού που προσδιορίζεται σε ετήσια βάση μέτρησης, τότε δεν φαίνεται να είναι αναγκαία η προετοιμασία ειδικής συγκριτικής ανάλυσης που να αφορά το φορολογικό έτος 2020, το οποίο είναι αυτό που πλήττεται καταρχήν από την τρέχουσα πανδημία.

### **Ζημιές και κατανομή ειδικών ή/και έκτακτων εξόδων λόγω του Covid-19**

Η μετακύλιση ζημιών ή/και έκτακτων εξόδων που δημιουργούνται λόγω του Covid-19, είναι ένα σοβαρό ζήτημα στην τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Θα μπορούν δικαιωματικά κάποια έκτακτα έξοδα ή ζημιογόνες συναλλαγές να μειώσουν τη φορολογητέα ύλη σε συνδεδεμένα πρόσωπα; Η φράση «κλειδί» εδώ είναι η λειτουργική ανάλυση, ή αλλιώς οι επιτελούμενες λειτουργίες της εκάστης συνδεδεμένης επιχείρησης καθώς επίσης και οι κίνδυνοι που αυτή αναλαμβάνει. Είναι προφανές, ότι μέσα σε ένα σύνολο συνδεδεμένων προσώπων, δεν αναλαμβάνουν όλα τα μέρη τον ίδιο βαθμό κινδύνου, ούτε επιτελούν λειτουργίες της ίδιας βαρύτητας. Αυτό θα πρέπει να ληφθεί σοβαρά υπόψη σε περιπτώσεις δυνητικής μετακύλισης.

Επίσης, και αυτό είναι εξίσου σημαντικό, δεν θα πρέπει να γίνεται καμία επιλογή μεθόδου τεκμηρίωσης, εάν πρωτίστως δεν έχει γίνει ακριβής οριοθέτηση της βαρύτητας της ενδοομιλικής συναλλαγής. Και αυτό διότι, στη διαδικασία της συγκριτικής ανάλυσης θα παίξει καθοριστικό ρόλο εάν η εν λόγω συναλλαγή, άρα

και το συνδεδεμένο μέρος που την αποδέχεται, πληροί τα κριτήρια έναντι των τρίτων ανεξάρτητων εταιρειών που θα επιλεχθούν ως συγκριτικό δείγμα. Στο σημείο αυτό γίνεται τέλος αναφορά στις ρήτρες ανωτέρας βίας και του γεγονότος ότι η ύπαρξή τους ή μη στις σχετικές ενδοομιλικές συμβάσεις μπορεί να διαμορφώσει ανάλογα τα οικονομικά αποτελέσματα των συναλλασσόμενων συνδεδεμένων μερών αλλά και σε ποιο βαθμό που μπορεί να γίνει επίκληση σε αυτές τις ρήτρες στις ενδοομιλικές συναλλαγές, με αναφορά σε συγκρίσιμες περιπτώσεις συναλλαγών μεταξύ ανεξάρτητων μερών.

Τέλος, σχετικά με το τεχνικό πεδίο της τεκμηρίωσης, και ιδιαίτερα τη χρήση συγκεκριμένων δεικτών στις Οδηγίες επισημαίνεται ότι<sup>60</sup>:

(α) τα έκτακτα έξοδα θα πρέπει γενικά να εξαιρούνται από τον δείκτη καθαρού κέρδους, εκτός εάν αυτά τα κόστη σχετίζονται με την ενδοομιλική συναλλαγή (β) κατά τη διαδικασία κοστολόγησης, θα πρέπει με σαφήνεια να καθοριστεί αν τα εν λόγω έκτακτα έξοδα θα αποτελέσουν απλή μετακύλιση (pass through cost) ή μια κανονική εμπορική συναλλαγή, η οποία οφείλει να παράγει κέρδος με όρους ελεύθερης αγοράς

(γ) είναι σχεδόν σίγουρο ότι διάφορα τέτοια έξοδα θα τύχουν διαφορετικής λογιστικής αντιμετώπισης από διάφορες επιχειρήσεις. Χρειάζεται λοιπόν ιδιαίτερη προσοχή για πιθανές λογιστικές αναπροσαρμογές για την ομοιομορφία του εκάστοτε συγκριτικού δείγματος.

### **Επιδότησεις και λοιπά κυβερνητικά προγράμματα βοήθειας λόγω της πανδημίας<sup>61</sup>**

Οι οδηγίες αναφέρουν ως κρατικά προγράμματα ενίσχυσης αυτά που αφορούν κυρίως σε μέτρα στήριξης της απασχόλησης και της διατήρησης των θέσεων εργασίας, στις επιδοτήσεις εργαζομένων που ανεστάλησαν προσωρινά οι συμβάσεις εργασίας τους λόγω της πανδημίας, καθώς και σε προγράμματα χρηματοδότησης επιχειρήσεων με τη μορφή δανείων με προνομιακούς όρους ή παροχής εγγυήσεων

---

<sup>60</sup> Κωστής Ντρούκας, «Συνοπτική Παρουσίαση των νέων οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α. για τις ενδοομιλικές συναλλαγές εν μέσω πανδημίας», ημερομηνία δημοσίευσης 20.01.2021, [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr).

<sup>61</sup> PriceWaterhouseCoopers, «Tax Flash: Οι οδηγίες σχετικές με τις επιπτώσεις της πανδημίας στις ενδοομιλικές συναλλαγές», ημερομηνία δημοσίευσης Δεκέμβριος 2020, [www.pwc.com](http://www.pwc.com).

δανεισμού, σε μέτρα αναστολής φορολογικών υποχρεώσεων και καταβολής οφειλόμενων δανειακών κεφαλαίων, αλλά και με τη μορφή φορολογικών απαλλαγών και επιδοτήσεων.

Ο σκοπός των μέτρων αυτών είναι η συνέχιση της οικονομικής δραστηριότητας και ο περιορισμός των αρνητικών αποτελεσμάτων που έχει στις επιχειρήσεις η πανδημία. Ο Ο.Ο.Σ.Α. αναγνωρίζει πως τέτοιου τύπου προγράμματα μπορεί να επιδρούν στην τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών κατά τη διάρκεια της πανδημίας και αυτό συμβαίνει είτε η στήριξη δίνεται άμεσα στον όμιλο ή σε μια θυγατρική του, είτε σε ανεξάρτητες εταιρίες μέσα στην ίδια αγορά στην οποία δραστηριοποιείται ο όμιλος.

Τονίζεται από τις Οδηγίες ότι τα εν λόγω κρατικά προγράμματα ενίσχυσης πρέπει να θεωρείται πως διαμορφώνουν τις τρέχουσες συνθήκες αγοράς, στη λογική και των Κατευθυντήριων Γραμμών, και ότι οι επιπτώσεις των προγραμμάτων αυτών θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για το συνδεδεμένο μέρος που τελικά ωφελείται από αυτές. Αναγνωρίζεται, τέλος, η ανάγκη προσαρμογών στις περιπτώσεις συναλλακτικών μεθόδων τεκμηρίωσης, όπου εξετάζεται η κερδοφορία μόνο ενός μέρους, ώστε να εξαλειφθούν τυχόν περιορισμοί στη συγκρισιμότητα λόγω ενδεχόμενης διαφοροποίησης στη λογιστική απεικόνιση της ωφέλειας των κρατικών προγραμμάτων ανά δικαιοδοσία.

### **Μεθοδολογία προέγκρισης ενδοομιλικής τιμολόγησης (ΑΡΑ) εν μέσω πανδημίας<sup>62</sup>**

Ο Ο.Ο.Σ.Α. καλεί τις φορολογικές αρχές και τους φορολογούμενους να αντιμετωπίσουν τυχόν επιδράσεις της πανδημίας του COVID-19 σε συμφωνίες προέγκρισης ενδοομιλικών συναλλαγών, πολυμερείς, διμερείς ή μονομερείς, με εποικοδομητικό και συνεργατικό τρόπο, τονίζοντας ότι οι συμφωνίες αυτές εξακολουθούν και κατά την πανδημία αλλά και μετά από αυτήν να εξασφαλίζουν διαφάνεια στις συναλλαγές αλλά και φορολογική ασφάλεια για τα εμπλεκόμενα μέρη.

Οι περισσότερες ΑΡΑ, εξ' ορισμού, περιλαμβάνουν κρίσιμες παραδοχές σχετικά με τις λειτουργικές και οικονομικές συνθήκες μιας ενδοομιλικής τιμολόγησης. Και είναι

---

<sup>62</sup> Κωστής Ντρούκας, «Συνοπτική Παρουσίαση των νέων οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α. για τις ενδοομιλικές συναλλαγές εν μέσω πανδημίας», ημερομηνία δημοσίευσης 20.01.2021, [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr).

γεγονός ότι οι επικρατούσες συνθήκες λόγω των επιπτώσεων της πανδημίας, είναι πιθανό να επηρεάζουν κρίσιμες παραδοχές των αρχικώς συμφωνηθέντων ΑΡΑ.

Στις Οδηγίες γίνεται ξεκάθαρο ότι το κατά πόσο πραγματικά υπάρχει ή όχι παραβίαση σε μια κρίσιμη αρχική παραδοχή, θα πρέπει να αναλύεται κατά περίπτωση, και να μην αποτελέσει μια de facto νέα συνθήκη. Η πανδημία δεν έχει τον ίδιο αντίκτυπο σε όλες τις επιχειρήσεις. Κι ενώ πολλοί κλάδοι κατακερματίστηκαν, κάποιοι άλλοι κλάδοι άνθισαν εν μέσω πανδημίας. Άρα, σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να αποδεικνύεται από τα πραγματικά γεγονότα η όποια παραβίαση των αποδεκτών παραδοχών της εκάστης ΑΡΑ.

Αυτό σημαίνει πρακτικά ότι όταν οι φορολογικές διοικήσεις αποδεικνύουν ότι οι κρίσιμες παραδοχές μιας ΑΡΑ δεν παραβιάστηκαν από την πανδημία, αυτή (η ΑΡΑ) θα πρέπει να διατηρείται ως έχει και να τηρείται. Γενικά, η αναθεώρηση σε μία ΑΡΑ, θα ήταν ορθή όταν αποδεδειγμένα μεταβλήθηκαν σημαντικά δεδομένα στην αρχική κατάρτιση του προτεινόμενου μοντέλου ενδοομιλικής τιμολόγησης. Σε τέτοιες περιπτώσεις θα πρέπει να υπάρχει η σχετική ευελιξία από τη φορολογική διοίκηση για επικαιροποίηση των μεταβλητών ούτως ώστε να ανταποκρίνονται στα νέα, πραγματικά δεδομένα.

### **Εγκύκλιος Ε2054/2021 της Α.Α.Δ.Ε. για την αντιμετώπιση των επιπτώσεων της Πανδημίας Covid-19 σε ζητήματα ενδοομιλικών συναλλαγών**

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) σε συνέχεια των Οδηγιών Covid-19 του Ο.Ο.Σ.Α. εξέδωσε την με αριθμό Ε2054/2021 εγκύκλιο με γενικές οδηγίες για την αντιμετώπιση των επιπτώσεων της πανδημίας Covid-19 σε ζητήματα που άπτονται των ενδοομιλικών συναλλαγών. Με την εν λόγω εγκύκλιο παρουσιάζονται συνοπτικά τα σημαντικότερα σημεία των Οδηγιών Covid-19 του Ο.Ο.Σ.Α. με γενική επισήμανση ότι όλα τα ζητήματα που ορίζονται ή αναφέρονται σε αυτή ερμηνεύονται με βάση τις γενικές Κατευθυντήριες Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. ή/και τις Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. αναφορικά με τα θέματα που ανακύπτουν από την πανδημία Covid-19 σε σχέση με τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις.

## ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Τόσο οι εθνικές οικονομίες όσο και οι εγχώριες αγορές συγκλίνουν και ενοποιήθηκαν με αλματώδεις ρυθμούς τα τελευταία χρόνια, μαρτυρώντας πως στις μέρες μας η παγκοσμιοποίηση δεν αποτελεί πλέον καινούργιο όρο. Η ελευθερία διακίνησης κεφαλαίων και εργασίας, η μετατόπιση των βάσεων παραγωγής σε τοποθεσίες χαμηλού κόστους και ο δραστικός περιορισμός με αυτόν τον τρόπο των λειτουργικών εξόδων, η σταδιακή άρση των εμπορικών φραγμών, οι ταχύτατες τεχνολογικές και τηλεπικοινωνιακές εξελίξεις καθώς και η όλο και μεγαλύτερη σημασία της διαχείρισης των κινδύνων και της ανάπτυξης, της προστασίας και εκμετάλλευσης της πνευματικής ιδιοκτησίας είχαν έναν κρίσιμο αντίκτυπο στην κατεύθυνση της εδραίωσης των διασυνοριακών δραστηριοτήτων<sup>63</sup>.

Η παγκοσμιοποίηση των οικονομιών οδήγησε με τη σειρά της σε περισσότερο παγκοσμιοποιημένες εταιρείες και τελικώς στην κυριαρχία των πολυεθνικών εταιρειών στην παγκόσμια αγορά. Οι όμιλοι πολυεθνικών εταιρειών έφτασαν να αντιπροσωπεύουν ένα μεγάλο ποσοστό του παγκόσμιου ΑΕΠ και αντίστοιχα οι ενδοομιλικές συναλλαγές ένα πολύ μεγάλο μέρος του παγκόσμιου εμπορίου. Η οργάνωση των εταιρειών πλέον μπορεί και γίνεται βάσει πιο οικονομικών και αποδοτικών παγκόσμιων λειτουργικών μοντέλων, τα οποία στηρίζονται σε ολοκληρωμένες αλυσίδες αξίας και οργανισμούς διοίκησης με κεντροποιημένες τις λειτουργίες τους σε περιφερειακό και διεθνές επίπεδο.

Σε όλα τα παραπάνω θα πρέπει να προστεθεί και η νέα πρόκληση της «ψηφιακής οικονομίας», η οποία χαρακτηρίζεται από την διάχυση των επιχειρηματικών λειτουργιών μιας επιχείρησης ή ενός ομίλου, με παράλληλη διασφάλιση της τέλει ενσωμάτωσης των δραστηριοτήτων της επιχείρησης ή του ομίλου στο τελικό αποτέλεσμα, λαμβάνοντας υπόψη πως όλα αυτά συνδέονται με ψηφιακό τρόπο<sup>64</sup>. Οι τεράστιες προοπτικές που προσφέρονται μέσω των ψηφιακών προϊόντων και της ψηφιακής οικονομίας προδιαθέτουν, ακόμα περισσότερο, αλλά και διευκολύνουν τις εταιρείες προς την κατεύθυνση του καταχρηστικού, επιζήμιου επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού (“tax planning”).

Κοινός παρονομαστής όλων των παραπάνω είναι η αλματώδης τεχνολογική πρόοδος των τελευταίων χρόνων με την οποία ενισχύθηκε η δυνατότητα των πολυεθνικών επιχειρήσεων να διαβρώνουν την φορολογική τους βάση και να μεταφέρουν τα κέρδη τους σε κράτη με ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς, πετυχαίνοντας έτσι για αυτές μειωμένη φορολογική επιβάρυνση. Στον αντίποδα αυτού, βρίσκονται πολλαπλές άλλες αρνητικές συνέπειες, κατ’ αρχάς στις κυβερνήσεις των κρατών, οι οποίες

---

<sup>63</sup> Βασιλική Αθανασάκη, «Το σχέδιο δράσης του Ο.Ο.Σ.Α. για την καταπολέμηση της διάβρωσης φορολογικής βάσης και της μετακύλισης φορολογητέων κερδών», *Επιχείρηση* 104 (2014).

<sup>64</sup> Ελένη Θεοχαροπούλου, «Φορολογία της Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (transfer pricing)», *Επιχείρηση* 185 (2021).



παρακολουθούν τα φορολογικά τους έσοδα στους προϋπολογισμούς των κρατών να μειώνονται κατακόρυφα, με αποτέλεσμα, ειδικότερα οι αναπτυσσόμενες, χώρες να οδηγούνται σε υποχρηματοδότηση των δημόσιων επενδύσεων με καταστροφικές συνέπειες για την οικονομική τους ανάπτυξη<sup>65</sup>. Η μειωμένη φορολογική επιβάρυνση των πολυεθνικών επιχειρήσεων που πετυχαίνουν διάβρωση της φορολογικής τους βάσης αμέσως συνεπάγεται την δυσανάλογη και υπέρμετρη επιβάρυνση άλλων κατηγοριών φορολογούμενων ενός κράτους και αυτό δημιουργεί ποικιλοτρόπως σημαντικές στρεβλώσεις στον υγιή ανταγωνισμό.

Αν και είναι πέρα κάθε αμφισβήτησης πως η φορολογική εξουσία και η άσκηση αυτής βρίσκονται στον πυρήνα της κρατικής κυριαρχίας και είναι αναπόσπαστα συνδεδεμένη με αυτήν (θεμελιώδεις αρχές της φορολογική κυριαρχίας και επικουρικότητας), πολλές φορές η -αναπόφευκτη στο πλαίσιο του παγκοσμιοποιημένου οικονομικού περιβάλλοντος- αλληλεπίδραση μεταξύ των εφαρμοστέων εθνικών φορολογικών κανόνων των διαφόρων κρατών, μπορεί να οδηγήσει σε κενά και αλληλεπικαλύψεις. Για τις περιπτώσεις αυτές, που δεν υπάρχει κάποια πρόβλεψη από τα κυρίαρχα κράτη, προκύπτουν θέματα διπλής φορολόγησης ή διπλής μη φορολόγησης, η οποία από τη σκοπιά του φορολογικού δικαίου είναι το ίδιο προβληματική με την πρώτη.

Τα κενά λοιπόν που δημιουργούνται, και παρά την προσπάθεια που γίνεται σε διεθνές επίπεδο αλλά και μέσω του εκτεταμένου δικτύου συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας, συνεχίζουν να υπάρχουν και να οδηγούν σε φαινόμενα φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών (“tax arbitrage”). Οι προσπάθειες των κρατών για την αντιστροφή του φαινομένου της διπλής φορολόγησης ή της διπλής μη φορολόγησης των κερδών που προέρχονται από διασυνοριακή δραστηριότητα και των επακόλουθων αρνητικών συνεπειών του φάνηκε να αποδίδουν με την υιοθέτηση κανόνων του εσωτερικού δικαίου σε εθνικό επίπεδο αλλά και με την υιοθέτηση κοινών αρχών σε ένα πλαίσιο διμερών φορολογικών συμβάσεων που είχε ως βάση κοινά πρότυπα και αρχές. Κρίσιμης σημασίας σε αυτές τις περιπτώσεις είναι η διασφάλιση της συνοχής, η οποία μπορεί σε εθνικό επίπεδο να είναι εύκολο να επιτευχθεί βάσει της αρχής του συσχετισμού (“principle of matching”), όπου μια πληρωμή εκπεστέα στο επίπεδο του καταβάλλοντος αυτήν, φορολογείται στο επίπεδο εκείνου που την εισέπραξε (εκτός και αν εξαιρείται με ρητή διάταξη νόμου), αλλά σε διεθνές επίπεδο είναι εξαιρετικά δύσκολο να επιτευχθεί<sup>66</sup>. Εξίσου, καθοριστικής σημασίας αποτελούν και η σαφήνεια και η προβλεψιμότητα των οικείων φορολογικών κανόνων μιας και αυτές αποτελούν την βάση της οικονομικής ανάπτυξης, δημιουργώντας την απαραίτητη ασφάλεια στις συναλλαγές και την επιχειρηματικότητα εν γένει.

---

<sup>65</sup> Βασιλική Αθανασάκη, «Το σχέδιο δράσης του Ο.Ο.Σ.Α. για την καταπολέμηση της διάβρωσης φορολογικής βάσης και της μετακύλισης φορολογητέων κερδών», *Επιχείρηση* 104 (2014).

<sup>66</sup> Βασιλική Αθανασάκη, ό. π..

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

- Αθανασάκη, Βασιλική, «Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού στις διμερείς φορολογικές συμβάσεις της Ελλάδας και στη Σύμβαση Διαιτησίας», *Επιχείρηση* 141 (2017).
- Αθανασάκη, Βασιλική, «Τα συνδεδεμένα μέρη με βάση τον ΚΦΕ και οι έννοιες της καθοριστικής επιρροής και της οικονομικής εξάρτησης», *Επιχείρηση* 124 (2016).
- Αθανασάκη, Βασιλική, «Το σχέδιο δράσης του Ο.Ο.Σ.Α. για την καταπολέμηση της διάβρωσης φορολογικής βάσης και της μετακύλισης φορολογητέων κερδών», *Επιχείρηση* 104 (2014).
- Γαρνέλης, Δημήτρης, «Η υποχρέωση υποβολής Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών», *Επιχείρηση*, 169 (2020).
- Γκέκας, Νικόλαος, «Ενδοομιλικές συναλλαγές σύμφωνα με τους ΚΦΕ και ΚΦΔ», *Επιχείρηση* 125 (2016).
- Δαλιάνης, Γεώργιος, «Διπλή Φορολόγηση στις επιχειρήσεις για Ενδοομιλικές Συναλλαγές», ημερομηνία δημοσίευσης 09.09.2019, [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr).
- Θεοχαροπούλου, Ελ., *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, Θεσσαλονίκη: Αφοί Κυριακίδη ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ε., 2021.
- Θεοχαροπούλου, Ελένη, «Φορολογία της Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (transfer pricing)», *Επιχείρηση* 185 (2021).
- Κτενά, Μαρία, «Ο.Ο.Σ.Α.: Σχέδιο Δράσης κατά της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς Κερδών», *Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΙΕΣΟΕΑ)*, 25 (2016), διαθέσιμο στο [www.accountancygreece.gr](http://www.accountancygreece.gr).
- Ντρούκας, Κωστής, «Ένα σύγχρονο φορολογικό εργαλείο... Προέγκριση Μεθοδολογίας ενδοομιλικών Τιμολογήσεων (Advanced Pricing Arrangement - APA)», ημερομηνία δημοσίευσης 08.03.2016, [www.transferpricing.gr](http://www.transferpricing.gr).
- Ντρούκας, Κωστής, «Συμπεράσματα αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) περί τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών», ημερομηνία δημοσίευσης 30.07.2021, [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr).
- Ντρούκας, Κωστής, «Συνοπτική Παρουσίαση των νέων οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α. για τις ενδοομιλικές συναλλαγές εν μέσω πανδημίας», ημερομηνία δημοσίευσης 20.01.2021, [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr).
- Ντρούκας, Κωστής, «Φάκελος Ενδοομιλικών Συναλλαγών: Λειτουργική Ανάλυση και Τεκμηρίωση Ενδοομιλικών Συναλλαγών», ημερομηνία δημοσίευσης 02.11.2020, [www.transferpricing.gr](http://www.transferpricing.gr).

- Ντρούκας, Κωστής, «Φάκελος Τεκμηρίωσης Συναλλαγών: Κριτήριο Συγκρισιμότητας και Ενδοομιλική Τιμολόγηση», ημερομηνία δημοσίευσης 15.12.201, [www.transferpricing.gr](http://www.transferpricing.gr).
- Ντρούκας, Κ. και Νιφορόπουλος, Κ., *Ενδοομιλικές Συναλλαγές – Θεωρία και Πράξη*, Αθήνα: Εκδόσεις Ρίολος, 2019.
- Σαββαΐδου, Κατερίνα, Ομιλία «Η Οδηγία για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών μεταξύ των κρατών μελών στην ΕΕ» στο 1st International Arbitration Forum, Σεπτέμβριος 2018, διαθέσιμο στο [www.linkedin.gr](http://www.linkedin.gr).
- Σαββαΐδου, Κατερίνα, Ομιλία «Το Transfer Pricing στο προσκήνιο των διεθνών φορολογικών εξελίξεων και η εφαρμογή του στην Ελλάδα» στο Συμπόσιο Transfer Pricing , Νοέμβριος 2014, Αθήνα.
- Σαββαΐδου Κατερίνα και Αθανασάκη Βασιλική, «Το Σχέδιο Δράσης του 0.0.ΣΑ. ("BEPS project"), για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών στην αλλοδαπή και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση», *Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας* 1655 (2019).
- Σαββαΐδου, Κατερίνα, «Κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών», *Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας* 63 (2009).
- Τζίφας, Γεώργιος, «Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (APA), Μία σύγχρονη προϋπολογιστική διαδικασία τεκμηρίωσης διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών», *Επιχείρηση* 136 (2017).
- Τσουρουφλής, Α., *Η ενδοομιλική τιμολόγηση*, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2010.
- Φινοκαλιώτης, Κ., *Ευρωπαϊκό Φορολογικό και Τελωνειακό Δίκαιο*, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα, 2015.
- Φινοκαλιώτης, Κ., *Φορολογικό Δίκαιο*, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα, 2021.
- Υπουργείο Οικονομικών - Διεύθυνση Ελέγχων, *Επιμορφωτικό Πρόγραμμα των Ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών στον Έλεγχο των Ενδοομιλικών Συναλλαγών*, Αθήνα, 2014.
- KPMG, “Tax – Breaking News”, ημερομηνία δημοσίευσης Αύγουστος 2020, [home.kpmg.gr](http://home.kpmg.gr).
- PriceWaterhouseCoopers, «Tax Flash: Οι οδηγίες σχετικές με τις επιπτώσεις της πανδημίας στις ενδοομιλικές συναλλαγές», ημερομηνία δημοσίευσης Δεκέμβριος 2020, [www.pwc.com](http://www.pwc.com).
- ΑΑΔΕ, “Country by Country Reporting”, [www.aade.gr/epiheiriseis/themata-diethnoys-dioikitikis-synergias/country-country-reportingcbcdac4](http://www.aade.gr/epiheiriseis/themata-diethnoys-dioikitikis-synergias/country-country-reportingcbcdac4)

## NOMΟΘΕΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ

### A. ΕΛΛΗΝΙΚΑ

**ν.2238/1994:** Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

**ν.3728/2008:** Υπηρεσία Εποπτείας Αγοράς και άλλες διατάξεις

**ν.3775/2009:** Κανόνες Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, Κανόνες Υποκεφαλαιοδότησης Επιχειρήσεων, Διαδικασία Ταχείας Αδειοδότησης και άλλες διατάξεις

**ν.3842/2010:** Αποκατάσταση Φορολογικής Δικαιοσύνης, Αντιμετώπιση της Φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις

**ν.4110/2013:** Ρυθμίσεις στη Φορολογία Εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις

**ν.4172/2013:** Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

**ν.4174/2013:** Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών

**ν.4484/2017:** Προσαρμογή της Ελληνικής Νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2016/881 και άλλες διατάξεις.

**ν.4714/2020:** Φορολογικές παρεμβάσεις για την ενίσχυση της αναπτυξιακής διαδικασίας της ελληνικής οικονομίας, ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/1852, (ΕΕ) 2018/822, (ΕΕ) 2020/876, (ΕΕ)2016/1164, (ΕΕ) 2018/1910 και (ΕΕ) 2019/475, συνεισφορά Δημοσίου για την αποπληρωμή δανείων πληγέντων δανειοληπτών λόγω των δυσμενών συνεπειών της νόσου COVID-19 και άλλες διατάξεις.

**ΠΟΛ. 1179/2013:** Καθορισμός του υποχρεωτικού περιεχομένου του φακέλου τεκμηρίωσης, του περιεχομένου του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, της γλώσσας στην οποία τηρούνται οι ως άνω πληροφορίες, των μεθόδων, τρόπων και διαδικασιών προσδιορισμού των τιμών των συναλλαγών αυτών, της επικαιροποίησης του φακέλου τεκμηρίωσης, καθώς και κάθε άλλης αναγκαίας λεπτομέρειας για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39Α του Κ.Φ.Ε.

**ΠΟΛ. 1284/2013:** Διαδικασία για την προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, την αναθεώρηση, ανάκληση και ακύρωσή της. Ειδικότερο περιεχόμενο της αίτησης προέγκρισης, σχετικά παράβολα, διαδικασία συνεννόησης με τις αρμόδιες αρχές άλλων εμπλεκομένων κρατών, τύπος και περιεχόμενο των αποφάσεων της Φορολογικής Διοίκησης, καθώς και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του ν.4174/2013

**ΠΟΛ. 1097/2014:** Καθορισμός του ακριβούς περιεχομένου και των στοιχείων που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, στο Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, των περιπτώσεων κατά τις οποίες οι παραπάνω Φάκελοι Τεκμηρίωσης θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, των αποδεκτών μεθόδων καθορισμού τιμών των συναλλαγών και των μεθόδων καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν.4174/2013

**ΠΟΛ. 1144/2014:** Τροποποίηση της ΠΟΛ 1097/9-4-2014

**ΠΟΛ. 1142/2015:** Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν.4172/2013 και ν.4174/2013

**ΠΟΛ. 1049/2017:** Ρύθμιση ζητημάτων σχετικά με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού σύμφωνα με τις διμερείς Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος

**ΠΟΛ 1129/2017:** Ρύθμιση ζητημάτων σχετικά με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, σύμφωνα με τη «Σύμβαση μεταξύ των Κρατών Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (90/436/ΕΟΚ)» (Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας), που κυρώθηκε με το ν. 2216/1994 (Α' 83).

**ΠΟΛ. 1226/2020:** Ρύθμιση ζητημάτων σχετικά με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, σύμφωνα με τις διμερείς Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος

**Ε 2054/2021:** Αντιμετώπιση των επιπτώσεων της Πανδημίας Covid-19 σε ζητήματα ενδοομιλικών συναλλαγών

## **B. ΕΥΡΩΠΑΪΚΑ**

**Σύμβαση 90/436/ΕΟΚ** για την Εξάλειψη της Διπλής Φορολογίας σε Περίπτωση Διορθώσεως των Κερδών των Συνδεδεμένων Επιχειρήσεων, διαθέσιμη στο <https://eur-lex.europa.eu>

**Οδηγία 2016/881/ΕΕ** του Συμβουλίου, της 25ης Μαΐου 2016, για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας, διαθέσιμη στο <https://eur-lex.europa.eu>

**Οδηγία 2016/1164/ΕΕ** του Συμβουλίου της 12<sup>ης</sup> Ιουλίου 2016, για τη Θέσπιση Κανόνων κατά Πρακτικών Φοροαποφυγής που έχουν Άμεση Επίπτωση στη λειτουργία της Εσωτερικής Αγοράς, διαθέσιμη στο <https://eur-lex.europa.eu>

**Οδηγία 2017/1852/ΕΕ** του Συμβουλίου της 10<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2017, για τους Μηχανισμούς Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών στην Ευρωπαϊκή Ένωση, διαθέσιμη στο <https://eur-lex.europa.eu>

**Οδηγία 2018/822/ΕΕ** του Συμβουλίου της 25ης Μαΐου 2018, για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας σχετικά με δηλωτές διασυνοριακές ρυθμίσεις

## **Γ. ΔΙΕΘΝΗ**

**OECD BEPS Action Plan, 2015**, διαθέσιμο στο <https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>

**OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017**, διαθέσιμο στο [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017)

**OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2017**, διαθέσιμο στο [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017\\_tpg-2017](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017)

**OECD Guidance on the Transfer Pricing Implications of the COVID-19 pandemic, December 2020**, διαθέσιμο στο [https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1059\\_1059931-t94e20hrqo&title=Guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-COVID-19-pandemic](https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1059_1059931-t94e20hrqo&title=Guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-COVID-19-pandemic)

**OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, January 2022**, διαθέσιμο στο [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022\\_0e655865-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en)