



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

Διπλωματική Εργασία

Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Transfer Pricing
Θεωρία και Πράξη

της

Μαλλίδου Ευαγγελίας

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Λογιστική Φορολογία και Χρηματοοικονομική Διοίκηση
Νοέμβριος 2022

Θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες στον επιβλέποντα καθηγητή μου, όπως επίσης και στους υπόλοιπους καθηγητές και διδάσκοντες του ΠΜΣ «Λογιστική Φορολογία και Χρηματοοικονομική Διοίκηση» για τις γνώσεις και τις εμπειρίες που μοιράστηκαν μαζί μου.

ABSTRACT

The present study examines and analyzes the meaning and purpose of Transfer Pricing in a worldwide perspective, while focusing on the practical application of it. Being a highlighted issue during the last decades, international Transfer Pricing policies and their effect on financial reporting and taxation, arise some questions. This paper tries to respond to those, by building a theoretical background and at the same time presenting practical information which simplifies multiple ambiguities.

To be more specific, the theoretical part examines various methods of Transfer Pricing used in Greece, but also other OECD - member countries, considering certainly the determination of Arm's Length Principle. Moreover, due to the rapid changes in the international tax systems and the tax avoidance techniques of multinationals, there was also a need to examine the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project. Through this initiative, gaps in international taxation and different tax jurisdictions are being clarified.

Lastly, the practical part presents the application of Transfer Pricing principles, while studying an Advance Pricing Agreement Procedure in accordance with the Greek legislation and Greek tax authorities.

Keywords: Transfer Pricing, OECD, Arm's Length Principle, BEPS, APA

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα μελέτη εξετάζει και αναλύει την έννοια και τον σκοπό της ενδοομιλικής τιμολόγησης καθώς και της μεθόδου του Transfer Pricing σε παγκόσμιο επίπεδο, εστιάζοντας ταυτόχρονα στην πρακτική εφαρμογή τους. Αναμφίβολα, αποτελώντας ένα διαρκώς επίκαιρο ζήτημα, οι ενδοομιλικές συναλλαγές επισημαίνονται συνεχώς στο διεθνές οικονομικό και φορολογικό γίγνεσθαι, δημιουργώντας ποικίλα ερωτήματα και ανησυχίες. Μέσω της παρούσας εργασίας, πραγματοποιείται μια προσπάθεια επίλυσης και διαλεύκανσης των παραπάνω, χτίζοντας εν αρχή το θεωρητικό υπόβαθρο και παρουσιάζοντας στη συνέχεια πρακτικές εφαρμογές.

Πιο συγκεκριμένα, στο θεωρητικό μέρος της εργασίας εξετάζονται διάφορες μέθοδοι Transfer Pricing που χρησιμοποιούνται στην Ελλάδα, αλλά και σε άλλες χώρες μέλη του ΟΟΣΑ, λαμβάνοντας πάντα υπ' όψιν την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων. Ακόμη, οι ραγδαίες αλλαγές στα φορολογικά συστήματα και στα νομοθετικά πλαίσια παγκοσμίως, καθιστούν αναγκαία και την επισήμανση του BEPS Project (Διάβρωση Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς Κερδών). Μέσω αυτής της πρωτοβουλίας, εντοπίζονται τα κενά στη διεθνή φορολογία, τα οποία προωθούν την εύρεση καινούριων τεχνικών φοροαποφυγής καθώς και τρόπους μεταφοράς κερδών, από τις πολυεθνικές επιχειρήσεις.

Τέλος, στο πρακτικό μέρος της εργασίας παρουσιάζεται ένα πρότυπο Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών συναλλαγών εναρμονισμένο με τις διατάξεις των ελληνικών φορολογικών αρχών. Με αυτόν τον τρόπο, η θεωρητική προσέγγιση που πραγματοποιήθηκε στο πρώτο μέρος της εργασίας συμβαδίζει με τις πρακτικές εφαρμογές του δεύτερου, δίνοντας περαιτέρω διευκρινήσεις σχετικά με το εξετάζον θέμα του Transfer Pricing.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 – Εισαγωγή

1.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις	σελ.8
1.2. Σκοπός εργασίας	σελ.9
1.3. Δομή εργασίας	σελ.10
1.4. Ερευνητικά ερωτήματα	σελ.12

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 – Επισκόπηση βιβλιογραφίας

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 – Ενδοομιλικές Συναλλαγές

3.1. Ορισμός Ομίλου Εταιριών	σελ.16
3.2. Πολυεθνικές εταιρίες	σελ.16
3.3. Έννοια και ορισμός τιμολόγησης	σελ.17
3.4. Ενδοομιλική Τιμολόγηση και παραδείγματα	σελ.17
3.5. Η αναγκαιότητα της «Συγκριτικής Ανάλυσης»	σελ.21
3.6. Μέθοδοι Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών	σελ.23
3.6.1. Παραδοσιακές Μέθοδοι τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών	σελ.24
3.6.1.1. Μέθοδος της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής (The Comparable Uncontrolled Price Method “CUP”)	σελ.24
3.6.1.2. Μέθοδος του Κόστους Συν Κέρδους (The Cost Plus Method)	σελ.25
3.6.1.3. Μέθοδος της Τιμής Μεταπώλησης (The Resale Price Method “RPM”)	σελ.26
3.6.2. Μη Παραδοσιακές Μέθοδοι τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών	σελ.28
3.6.2.1. Μέθοδος Καθαρού Συναλλακτικού Περιθωρίου Κέρδους (“TNMM”)	σελ.28
3.6.2.2. Μέθοδος Επιμερισμού του Κέρδους (Profit Split Method)	σελ.28
3.7. Επιλογή κατάλληλης μεθόδου Transfer Pricing	σελ.29
3.8. Arm’s Length Principle	σελ.30
3.9. Προοπτικές και δυσκολίες Ενδοομιλικής Τιμολόγησης	σελ.31
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 – Το νομοθετικό πλαίσιο Ενδοομιλικών Συναλλαγών στην Ελλάδα	
4.1. Εισαγωγικά και ιστορική αναδρομή	σελ.32
4.2. Άρθρο 50 ν.4172/2013	σελ.33

4.2.1. Συνδεδεμένα πρόσωπα βάσει ν.4172/2013	σελ.33
4.4. Άρθρο 21 ν.4174/2013	σελ.34
4.4.1. Υπόχρεοι τήρησης Φακέλου τεκμηρίωσης	σελ.34
4.4.2. Φάκελος Τεκμηρίωσης	σελ.35
4.4.3. Περιεχόμενο Φακέλου Τεκμηρίωσης	σελ.36
4.5. Άρθρο 22 ν.4174/2013	σελ.37
4.5.1. Προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (Advance Pricing Agreement APA)	σελ.37
4.5.2. Γενικές παρατηρήσεις σχετικά με την προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης	σελ.39
4.6. Ανάλυση προστίμων Ενδοομιλικών Συναλλαγών φορολογικών χρήσεων 2014 – σήμερα	σελ.40
4.7. Συμπεράσματα	σελ.42

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 – Φορολογικός Σχεδιασμός σε Διεθνές Πλαίσιο

5.1. Ευρωπαϊκή Ένωση και η Οδηγία 2016/1164	σελ.43
5.2. Διάβρωση φορολογικής βάσης και μεταφορά κερδών (BEPS)	σελ.44
5.2.1. BEPS Action 8: Μεταφορά άυλων περιουσιακών στοιχείων	σελ.45
5.2.2. BEPS Action 9: Κίνδυνος και Κεφάλαιο	σελ.46
5.2.3. BEPS Action 10: Ενδοομιλικές Συναλλαγές Υψηλού κινδύνου	σελ.47
5.2.4. BEPS Action 13: Έκθεση ανά χώρα (Country-by-Country Report)	σελ.47
5.3. Οδηγίες ΟΟΣΑ σχετικά με την πανδημία Covid-19: Οι επιπτώσεις στις ενδοομιλικές συναλλαγές	σελ.49
5.4. Συμπεράσματα	σελ.50

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 – Case Study: Φάκελος Τεκμηρίωσης Τιμών Διασυνοριακών Ενδοομιλικών συναλλαγών επιχείρησης «SOLAR Μηχανική Ηλεκτρικών Συστημάτων ΕΠΕ»

6.1. Εισαγωγή	σελ.51
6.2. Παρουσίαση των εμπλεκόμενων στις υπό εξέταση συναλλαγές επιχειρήσεων	σελ.51
6.2.1. «SOLAR Μηχανική Ηλεκτρικών Συστημάτων»	σελ.51
6.2.2. Συνδεδεμένα μέρη στην Ελλάδα και στο εξωτερικό	σελ.52
6.3. Λειτουργική Ανάλυση και επιλογή καταλληλότερης μεθόδου τεκμηρίωσης	σελ.53
6.3.1. Λειτουργική Ανάλυση	σελ.53
6.3.2. Επιλογή Μεθόδου Τεκμηρίωσης συναλλαγών	σελ.60
6.4. Οικονομική ανάλυση αγοράς φωτοβολταϊκού εξοπλισμού και ηλεκτρολογικού υλικού	σελ.62

- 6.5. Οικονομική ανάλυση της πώλησης ολοκληρωμένων πάρκων _____σελ.63
- 6.6. Οικονομική ανάλυση της παροχής υπηρεσιών συντήρησης _____σελ.66
- 6.7. Οικονομική ανάλυση χρηματοοικονομικής επιβάρυνσης _____σελ.68

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 – Συμπεράσματα και προτάσεις για μελλοντική έρευνα

REFERENCES

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 - Εισαγωγή

1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Διανύοντας μια εποχή ατέρμωνων αλλαγών και εξελίξεων, διαπιστώνει κανείς πως το φαινόμενο της παγκοσμιοποίησης γίνεται ολοένα και πιο αισθητό. Η συνεχής και ταραχώδης ανάπτυξη του διεθνούς εμπορίου και η παράλληλη μεγέθυνση της οικονομίας, συνέβαλε στην ανάπτυξη και επέκταση ποικίλων πολυεθνικών εταιριών παγκοσμίως. Συνεπακόλουθα, το παραπάνω γεγονός είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση του όγκου των συναλλαγών μεταξύ επιχειρήσεων και συνδεδεμένων μερών έτσι ώστε να καλυφθούν οι ανάγκες της αγοράς αλλά και του κάθε οργανισμού.

Ο καιρίας σημασίας ρόλος των πολυεθνικών ομίλων και εταιριών σε παγκόσμιο επίπεδο έχει μεταβληθεί σημαντικά τις τελευταίες δεκαετίες αλλάζοντας με αυτόν τον τρόπο τα μέχρι πρότινος ισχύοντα δεδομένα. Η ταχύτατη κάθετη ολοκλήρωση των εθνικών οικονομιών, αλλά και η ραγδαία αύξηση της τεχνολογίας αντικατοπτρίζει την αλληλεξάρτηση που υπάρχει μεταξύ των οικονομιών. Γι' αυτό το λόγο, η έννοια του Transfer Pricing αποτελεί πλέον ένα φλέγον ζήτημα το οποίο μελετάται ολοένα και περισσότερο στις σύγχρονες οικονομίες.

Οι διάφοροι όμιλοι επιχειρήσεων λόγω του διασυνοριακού τους χαρακτήρα, πραγματοποιούν συναλλαγές οι οποίες διενεργούνται σε ποικίλες χώρες με διαφορετικά φορολογικά καθεστώτα και κατά συνέπεια διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές. Με αυτόν τον τρόπο, μέσω ενδοομιλικών συναλλαγών αποκτούν τη δυνατότητα να μετατοπίζουν τα φορολογητέα τους κέρδη. Πιο συγκεκριμένα, επιχειρούν να μετατοπίσουν τα κέρδη τους από χώρες με υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές και πιο δυσμενή φορολογικά καθεστώτα, σε χώρες με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές και κατά συνέπεια πιο ευνοϊκά φορολογικά καθεστώτα. Έτσι, επιτυγχάνουν μια μείωση της συνολικής τους φορολογικής επιβάρυνσης αλλά και μια ανακατανομή ζημιών και κερδών εντός ομίλου.

Συνεπακόλουθα, δημιουργήθηκαν ποικίλες ανησυχίες γύρω από το ζήτημα των ενδοομιλικών συναλλαγών σε παγκόσμιο επίπεδο. Το θέμα του Transfer Pricing έχει τεθεί πλέον σε υψηλή προτεραιότητα από τον ΟΟΣΑ αλλά και το συνέδριο των G8. Επιπρόσθετα, φορείς και οργανισμοί καιρίας σημασίας σε παγκόσμιο επίπεδο, ανέδειξαν το Transfer Pricing ως το φορολογικό ζήτημα με τις μεγαλύτερες προκλήσεις. Αποτελώντας βασικό κίνδυνο των δημοσίων εσόδων κάθε χώρας, η κατάχρηση του Transfer Pricing οδήγησε το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο αλλά και την Παγκόσμια

Τράπεζα, να λάβουν αυστηρά μέτρα¹. Έτσι, κατά τη διάρκεια των τελευταίων ετών, διενεργούνται αυστηροί και εξονυχιστικοί έλεγχοι στους πολυεθνικούς ομίλους ανά τον κόσμο.

Έχοντας ως σκοπό την αντικειμενική και ορθή φορολόγηση των κερδών ενός πολυεθνικού ομίλου, έχει δημιουργηθεί η έννοια του Arm's Length Principle (Αρχή των Ίσων αποστάσεων). Η εφαρμογή του Arm's Length Principle στοχεύει κυρίως στην εξάλειψη των ευνοϊκών συνθηκών που μπορούν να προκύψουν μεταξύ συναλλαγών, ανάμεσα σε εταιρείες που βρίσκονται στον ίδιο όμιλο². Βασική αρχή του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων του ΟΟΣΑ, αποτελεί η συνθήκη κατά την οποία, επιβάλλεται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων να μην επικρατούν ή να συνομολογούνται όροι που διαφέρουν από αυτούς που θα ίσχυαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Τέλος, η Τεκμηρίωση των Ενδοομιλικών Συναλλαγών είναι ένα ζήτημα ύψιστης σημασίας για τις Εταιρείες που αποτελούν μέλη ενός ομίλου και πραγματοποιούν συναλλαγές μεταξύ τους. Ακλουθώντας τις οδηγίες του ΟΟΣΑ αλλά και την εκάστοτε νομοθεσία κάθε κράτους, γίνεται μια προσπάθεια να διαλευκανθεί το τοπίο γύρω από το ζήτημα του Transfer Pricing. Η νομοθεσία που διέπει αυτή τη στιγμή τις ενδοομιλικές συναλλαγές στην Ελλάδα πλαισιώνεται από τους Ν. 4172/2013 και Ν.4174/2013, νομοθετικά πλαίσια που θα αναλυθούν παρακάτω.

Συνοψίζοντας, αποτελώντας ένα διαρκώς αμφιλεγόμενο οικονομικό ζήτημα, το θέμα των ενδοομιλικών συναλλαγών απαιτεί συνεχή διερεύνηση αλλά και περαιτέρω μελέτη. Με αυτόν τον τρόπο, θα δημιουργηθεί το κατάλληλο φορολογικό περιβάλλον έτσι ώστε να αντιμετωπίζονται με ρεαλιστική προσέγγιση η οποία να συμβαδίζει με τα πιο επίκαιρα δεδομένα της αγοράς.

1.2 Σκοπός εργασίας

Σκοπό της παρούσας εργασίας αποτελεί αρχικά, η διασάφηση της έννοιας των ενδοομιλικών συναλλαγών μέσω του Transfer Pricing. Δίνοντας βάση στο θεωρητικό υπόβαθρο των παραπάνω εννοιών, σε συνδυασμό με την μελέτη περίπτωσης που θα ακολουθήσει παρακάτω, γίνεται μια προσπάθεια ο αναγνώστης να αντιληφθεί σε πλήρες πλαίσιο το θέμα των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Αναλύοντας διεξοδικά το νομοθετικό πλαίσιο στην ελληνική πραγματικότητα, αλλά και ταυτόχρονα το φορολογικό σχεδιασμό σε διεθνές επίπεδο, ο αναγνώστης βρίσκεται σε θέση να

¹ World Bank Group (2016), "Transfer Pricing and Developing Economies / A Handbook for policy makers and practitioners", page. 19

² OECD (2022), "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022", Article 9 of the OECD Model Tax Convention

κατανοήσει το φορολογικό περιβάλλον στο οποίο πραγματοποιείται το Transfer Pricing. Ακόμη, πραγματοποιείται λεπτομερής αναφορά στο «Σχέδιο Δράσης κατά της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς Κερδών», γνωστό ως BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Το Σχέδιο αυτό περιλαμβάνει 15 Δράσεις που έχουν ως σκοπό κυρίως την καταπολέμηση των στρατηγικών φοροαποφυγής των πολυεθνικών επιχειρήσεων μέσω της μεταφοράς κερδών σε χώρες με ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς. Τίθεται στη συνέχεια το ερώτημα εάν το πλάνο 8 από το Σχέδιο Δράσης το οποίο αφορά τη μεταφορά Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων μπορεί ρεαλιστικά να εναρμονιστεί με την Αρχή των ίσων αποστάσεων³. Ακόμη, θα εξεταστεί κατά πόσο η παγκόσμια πανδημία του ιού Covid-19 επηρέασε, σύμφωνα και με έκθεση του ΟΟΣΑ, το οικονομικό γίγνεσθαι και κατά συνέπεια, τις ενδοομιλικές συναλλαγές σε παγκόσμιο επίπεδο. Σκοπό των παραπάνω, αποτελεί η επίτευξη μιας συνολικής εικόνας στον τομέα του Transfer Pricing, εναρμονισμένη με τα τρέχοντα και πιο πρόσφατα γεγονότα.

Τέλος, μέσω της μελέτης περίπτωσης της Εταιρείας «SOLAR Μηχανική Ηλεκτρικών Συστημάτων ΕΠΕ», παρουσιάζεται εκτενώς, ένα πρότυπο Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών. Έτσι, ο αναγνώστης είναι σε θέση να κατανοήσει και σε πρακτικό επίπεδο, τη μορφή των ενδοομιλικών συναλλαγών με πραγματικά δεδομένα, χωρίς να βασίζεται μόνο στο θεωρητικό υπόβαθρο.

1.3 Δομή εργασίας

Η παρούσα εργασία αποτελείται από επτά βασικά κεφάλαια, καθένα από τα οποία πραγματεύεται ξεχωριστά ένα διαφορετικό κομμάτι σχετικό με το Transfer Pricing και τις Ενδοομιλικές Συναλλαγές.

Στο πρώτο κεφάλαιο, πραγματοποιείται μια εισαγωγή σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές, παρουσιάζοντας βασικά στοιχεία γύρω από την σημερινή κατάσταση της οικονομίας σε παγκόσμιο επίπεδο. Ακόμη, αναλύεται ο σκοπός και η δομή της παρούσας εργασίας. Τέλος, τίθενται ορισμένα ερευνητικά ερωτήματα σχετικά με περαιτέρω μελέτη και έρευνα γύρω από το ζήτημα του Transfer Pricing.

Στη συνέχεια, στο δεύτερο κεφάλαιο, παρουσιάζεται μία επισκόπηση της βιβλιογραφίας που χρησιμοποιήθηκε προκειμένου να συνταχθεί η παρούσα εργασία. Διεθνής αλλά και ελληνική βιβλιογραφία οριοθετούν το περιεχόμενο της, με εμπειριστατωμένο και επιστημονικό τρόπο.

³ Fedusiv, O., (2016), "Transfer Pricing Treatment of Transactions with Hard-to-Value Intangibles: Is BEPS Action 8 Based on the Arm's Length Principle?"

Το τρίτο κεφάλαιο, αφορά την πλήρη ανάλυση της έννοιας των ενδοομιλικών συναλλαγών. Καταρχήν, αναλύονται οι ορισμοί των πολυεθνικών εταιριών και των ομίλων. Στη συνέχεια, αναλύεται η έννοια της τιμολόγησης με προφανή έμφαση στην ενδοομιλική τιμολόγηση. Τονίζεται ακόμη και η αναγκαιότητα της Συγκριτικής Ανάλυσης, βήμα το οποίο προαπαιτείται μιας αποτελεσματικής τεκμηρίωσης. Έπειτα, εξηγείται η βάση των ενδοομιλικών συναλλαγών, δηλαδή, η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων (Arm's Length Principle) όπως και επίσης, η επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου Transfer Pricing. Τέλος, αναφέρονται ορισμένες δυσκολίες αλλά και μελλοντικές προοπτικές στον τομέα των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Στη συνέχεια, στο τέταρτο κεφάλαιο περιγράφεται διεξοδικά το νομοθετικό πλαίσιο Ενδοομιλικών Συναλλαγών στην Ελλάδα. Πιο συγκεκριμένα αναλύονται οι διατάξεις του νόμου 4172/2013⁴ και πιο συγκεκριμένα του άρθρου 50. Όπως επίσης και του νόμου 4174/2013⁵ και πιο συγκεκριμένα των άρθρων 21 και 22. Τέλος αναλύονται τα πρόστιμα και οι κυρώσεις που επιβάλλονται

Το πέμπτο κεφάλαιο, πραγματεύεται το φορολογικό σχεδιασμό των ενδοομιλικών συναλλαγών σε διεθνές πλαίσιο. Ξεκινώντας με την Οδηγία 2016/1164 της Ευρωπαϊκής Ένωσης⁶, ορίζεται η θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Έπειτα, αναλύεται το σχέδιο BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)⁷ το οποίο αφορά τα μέτρα που επιχείρησε να θεσπίσει ο ΟΟΣΑ σχετικά με τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών μεταξύ ομίλων. Ακόμη, τίθεται το ερώτημα εάν το πλάνο 8 από το Σχέδιο Δράσης το οποίο αφορά τη μεταφορά Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων μπορεί ρεαλιστικά να εναρμονιστεί με την Αρχή των ίσων αποστάσεων. Τέλος, εξετάζονται οι επιπτώσεις της παγκόσμιας πανδημίας του ιού Covid-19, σύμφωνα με έκθεση του ΟΟΣΑ.

Στο έκτο κεφάλαιο, παρουσιάζεται αναλυτικά ένα πρότυπο Φακέλου Ενδοομιλικής τιμολόγησης της Εταιρείας «SOLAR Μηχανική Ηλεκτρικών Συστημάτων ΕΠΕ». Συντάσσεται σύμφωνα με τις οδηγίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων εσόδων. Τέλος, στο έβδομο και τελευταίο κεφάλαιο, παρουσιάζονται τα τελικά συμπεράσματα της έρευνας, οι περιορισμοί που προέκυψαν κατά την εκπόνηση της εργασίας καθώς και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

⁴ Νόμος 4172/2013 “Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν.4046/2012, του ν.4093/2012 και του ν.4127/2013 και άλλες διατάξεις” (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013) (Άρθρο50. Ενδοομιλικές συναλλαγές)

⁵ Νόμος 4174/2013 (Άρθρα 1 έως 67) Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ), (ΦΕΚ 170/Α/26.7.2013 Κεφάλαιο 6 Ενδοομιλικές Συναλλαγές- Άρθρο 21 & Άρθρο 56)

⁶ Οδηγία ΕΕ 2016/1164 του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς

⁷ OECD, (2010), “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”

1.4 Ερευνητικά ερωτήματα

Μέσω της παρούσας εργασίας, τίθενται ορισμένα ερωτήματα πάνω στα οποία δύναται να απαντήσει. Πιο συγκεκριμένα, μέσω της χρησιμοποιηθείσας βιβλιογραφίας προσεγγίστηκαν και απαντήθηκαν τα παρακάτω:

- Τηρείται αποτελεσματικά η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων μεταξύ επιχειρήσεων στον ίδιο όμιλο αλλά και μεταξύ συνδεδεμένων μερών;
- Ποια θεωρείται ως πιο κατάλληλη μέθοδος Transfer Pricing;
- Ρυθμίζεται επαρκώς το ζήτημα των ενδοομιλικών συναλλαγών μέσω του ελληνικού νομοθετικού πλαισίου;
- Καθίσταται αποτελεσματικός ο φορολογικός σχεδιασμός γύρω από τις ενδοομιλικές συναλλαγές, σε διεθνές πλαίσιο;
- Ποιες είναι οι επιπτώσεις της παγκόσμιας πανδημίας Covid-19 στις ενδοομιλικές συναλλαγές στην Ελλάδα αλλά και παγκοσμίως;
- Υπάρχουν περιορισμοί σχετικά με την περαιτέρω έρευνα στον τομέα του Transfer Pricing;

Όπως γίνεται σαφώς αντιληπτό, τα παραπάνω ερωτήματα αποκτούν μια διαχρονική υπόσταση μιας και αποτελούν καίρια ζητήματα που αφορούν τον τομέα των ενδοομιλικών συναλλαγών. Στόχο φυσικά αποτελεί η αποφυγή μη ενδεδειγμένων πρακτικών ενδοομιλικής τιμολόγησης η οποία οδηγεί σε διαρκή μείωση των κρατικών εσόδων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 – Επισκόπηση Βιβλιογραφίας

Αναμφίβολα, το ζήτημα των Ενδοομιλικών Συναλλαγών και του Transfer Pricing έχει απασχολήσει διεθνώς την οικονομική πραγματικότητα. Γι' αυτό το λόγο, πληθώρα διεθνών αρθρογράφων, ακαδημαϊκών αλλά και επαγγελματιών του κλάδου έχουν αφιερώσει το ερευνητικό τους έργο στον τομέα του Transfer Pricing δημοσιεύοντας μελέτες και επιστημονικά άρθρα. Σαφώς, και αξιόλογοι Έλληνες επιστήμονες έχουν εκπονήσει μελέτες σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, δημοσιεύοντας και εκδίδοντας αρθρογραφία και βιβλιογραφία σχετικά με το συγκεκριμένο θέμα.

Η πρώτη προσπάθεια προσέγγισης του Transfer Pricing πραγματοποιήθηκε από τον Αμερικανό οικονομολόγο Jack Hirschleifer (1956)⁸, ο οποίος επιχείρησε να καλύψει κυρίως την οικονομική θεωρία πίσω από το ζήτημα των ενδοομιλικών συναλλαγών. Απέδειξε ότι εφόσον δεν υπάρχει μια ξεχωριστή και μοναδική αγορά για τις ενδιάμεσες εισροές των ενδοομιλικών συναλλαγών, η τιμή του Transfer Pricing θα πρέπει να ρυθμίζεται στο ύψος του οριακού κόστους που παρουσιάζουν τα διαιρεμένα εσωτερικά παραγωγικά κέντρα κόστους του Ομίλου. Στη συνέχεια, βαδίζοντας στην ίδια κατεύθυνση ο Gould (1964)⁹ υποστήριξε ότι, υπό συνθήκες μιας τέλεια ανταγωνιστικής αγοράς στις ενδιάμεσες εισροές, η τιμή του Transfer Pricing θα πρέπει να προσδιοριστεί με βάση την τιμή της αγοράς.

Ο Horst (1971)¹⁰ επισήμανε λίγα χρόνια αργότερα, ότι μέσω μεταφοράς κερδών, εταιρίες του ίδιου ομίλου μεταφέρουν κέρδη μειώνοντας με αυτόν τον τρόπο την φορολογική τους επιβάρυνση. Ακόμη, σημαντική ήταν και η μελέτη του Capithorne (1971)¹¹, του Samuelson (1982)¹² και των Harris και Sansing (1998)¹³, οι οποίοι μελέτησαν το πώς οι διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές επιδρούν στην παραγωγή και στις τιμές.

⁸ Hirschleifer, J. (1956), "On the Economics of Transfer Pricing. The Journal of Business", 29(3), 172–184

⁹ Gould, J. R. (1964) "Internal Pricing in Firms Where there are Costs of Using an Outside Market", Journal of Business 37, 61–7

¹⁰ Horst, T., (1971), "The theory of multinational firm: optimal behaviour under different tariff and tax rates"

¹¹ Capithorne, L.W., (1971), "International corporate transfer prices and government policies"

¹² Samuelson, L., (1982), "The multinational firm with arm's length transfer price limits"

¹³ Harris D. and Sansing R., (1998), "Distortions caused by the use of arm's-length transfer prices"

Αναφορικά με την επίδραση των διάφορων φορολογικών πρακτικών που υιοθετούνται, οι Grubert και Mutti (1991)¹⁴ διαπιστώνουν την αρνητική συσχέτιση μεταξύ κερδών και των φορολογικών συντελεστών, δηλαδή ότι με την αύξηση των φόρων, επέρχεται μείωση των φορολογητέων κερδών. Τα αποτελέσματα αυτά επιβεβαιώνονται και από την έρευνα που εκπονήθηκε από τους Bartelsman και Beetsma (2003)¹⁵, σύμφωνα με την οποία, η αύξηση των φορολογικών συντελεστών είχε σαν αποτέλεσμα τη μείωση του εισοδήματος που δηλώθηκε από τις επιχειρήσεις.

Στη συνέχεια, σε μία από τις πιο σύγχρονες μελέτες για το ζήτημα του Transfer Pricing και των ενδοομιλικών συναλλαγών, οι John Mckinley και John Owsley (2013)¹⁶, επισήμαναν τη δυσκολία εφαρμογής σχετικά με την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Πιο συγκεκριμένα, επικεντρώθηκαν στις βασικές διαφορές που εμφανίζονται κατά την κρίση και την ερμηνεία των ενδοομιλικών συναλλαγών, λόγω των διαφορετικών συμφερόντων, καθώς από μεριάς φορολογούμενου επιδιώκεται η μείωση των φορολογητέων κερδών, ενώ από μεριάς φορολογικής διοίκησης επιδιώκεται η αύξηση των φορολογητέων εσόδων. Ενδιαφέρον παρουσιάζει και το άρθρο του Julien Pellefigue (2015)¹⁷, το οποίο με τη σειρά του αναλύει το πρόβλημα κατανομής της φορολογητέας βάσης μεταξύ των κρατών μέσω του Transfer Pricing, καθώς και της εκμετάλλευσης των διαφορετικών φορολογικών συστημάτων παγκοσμίως.

Στα ελληνικά δεδομένα, ο Ανδρέας Τσουρουφλής (2010)¹⁸, επιδιώκει να αναδείξει τα ιδιαίτερα στοιχεία του ελληνικού δικαίου εντός του ευρύτερου πλαισίου που διαμορφώνεται από τις σχετικές ρυθμίσεις του διεθνούς και του ευρωπαϊκού φορολογικού δικαίου. Επιχειρεί ακόμη να εισάγει την προβληματική της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών, στην οποία εντάσσεται η χρήση της για σκοπούς φορολογικού σχεδιασμού και στη συνέχεια αναλύει και την αντιμετώπισή της από τις φορολογικές αρχές. Οι Νιφορόπουλος και Ντρούκας (2019)¹⁹, προσπαθούν να καλύψουν σχεδόν όλα

¹⁴ Grubert, H. and Mutti, J. (1991) "Taxes, Tariffs and Transfer Pricing in Multinational Corporate Decision Making, The Review of Economics and Statistics", 73, (2), 285-93

¹⁵ Bartelsman, Eric J., Beetsma, Roel M.W.J., (2003), "Why pay more? Corporate tax avoidance through Transfer Pricing in OECD countries, Journal of Public Economics", Volume 87, Issues 9–10, Pages 2225-2252

¹⁶ Mckinley, J. and Owsley, J., (2013), "Transfer Pricing and its effect on financial reporting"

¹⁷ Pellefigue, J., (2015), "Transfer Pricing Economics for the Digital Economy"

¹⁸ Τσουρουφλής Α., (2010), Ενδοομιλική Τιμολόγηση (Transfer Pricing)

¹⁹ Νιφορόπουλος Κ., Ντρούκας Κ., (2019), "Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη"

τα ζητήματα των ενδοομιλικών συναλλαγών, καθώς επίσης και τις απορρέουσες από αυτές υποχρεώσεις των συνδεδεμένων προσώπων.

Εξαιρετικής σημασίας αποτελεί και η μελέτη - οδηγός του ΟΟΣΑ (2017)²⁰, κατά την οποία επισημαίνονται αναλυτικά ορισμένες κατευθυντήριες οδηγίες που έχουν δοθεί προς τις φορολογικές διοικήσεις για την εφαρμογή του Transfer Pricing. Σκοπός της συγγραφικής αυτής προσπάθειας, ήταν να αποτυπώσει το φαινόμενο των ενδοομιλικών συναλλαγών τόσο από πλευράς του φορολογούμενου όσο και από πλευράς των ρυθμιστικών αρχών, ορίζοντας με αυτόν τον τρόπο, το πλαίσιο μέσα στο οποίο ο καθείς οφείλει να κινείται.

²⁰ OECD, (2017), “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises”

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 – Ενδοομιλικές Συναλλαγές

3.1. Ορισμός Ομίλου Εταιριών

Προκειμένου να κατανοηθεί σε ολοκληρωτικό βαθμό η έννοια της ενδοομιλικής τιμολόγησης, είναι βέβαιο πως θα πρέπει πρωτύτερα να εξηγηθεί η έννοια του ομίλου εταιριών. Ως όμιλος εταιριών ορίζεται μια συλλογή μητρικών και θυγατρικών εταιριών που λειτουργούν ως μια ενιαία οικονομική οντότητα, μέσα από μια κοινή πηγή ελέγχου. Η ενοποίηση μέσω συγχωνεύσεων και εξαγορών, συνήθως περιλαμβάνεται στη διαμόρφωση των εταιρικών ομίλων. Σύμφωνα με τις οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών ως όμιλος ορίζεται «ο όμιλος επιχειρήσεων που αποτελείται από τη μητρική επιχείρηση (Εταιρεία) και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση από αυτή»²¹.

3.2. Πολυεθνικές Εταιρίες

Ως πολυεθνική, θα μπορούσαμε να ορίσουμε κάθε επιχείρηση η οποία ελέγχει τις διάφορες πηγές δημιουργίας εισοδήματος σε περισσότερες από μία χώρες. Μια πολυεθνική επιχείρηση λοιπόν, είναι σε θέση να επεκτείνει τις δραστηριότητές της από τη χώρα καταγωγής της σε μια άλλη. Η επέκταση αυτή μπορεί να γίνει είτε με την ίδρυση κάποιου υποκαταστήματος είτε με την ενσωμάτωση, μετά από συμφωνία με τις εγχώριες εταιρίες, μιας θυγατρικής στη φιλοξενούσα χώρα.

Σύμφωνα με τους Spero και Hart (2010)²², οι πολυεθνικές εταιρίες είναι επιχειρήσεις που διατηρούν άμεσες ξένες επενδύσεις προκειμένου να ελέγξουν ή να διαθέτουν περιουσιακά στοιχεία προστιθέμενης αξίας σε περισσότερες από μία χώρες.

²¹«ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ, ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΑΓΟΡΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΚΑΙ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗ ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ (ΕΕ) 2017/828 ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ» (2020), Άρθρο 03, Ορισμοί

²² Spero, J.E., Hart, J.A., (2000), “The politics of international economic relations”, 5th ed., repr. ed. Routledge, London

3.3. Έννοια και ορισμός Τιμολόγησης

Σύμφωνα με τον ορισμό που έθεσαν οι Cools, Emmanuel και Jorissen (2008)²³, ως τιμολόγηση ορίζεται η διαδικασία με την οποία μια επιχείρηση καθορίζει την τιμή με την οποία θα πουλά τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της και μπορεί να αποτελεί μέρος του σχεδίου μάρκετινγκ της επιχείρησης. Κατά τον καθορισμό των τιμών, η επιχείρηση θα λάβει υπόψη την τιμή στην οποία θα μπορούσε να αποκτήσει τα αγαθά, το κόστος κατασκευής, την αγορά, τον ανταγωνισμό, την κατάσταση της αγοράς, το εμπορικό σήμα και την ποιότητα του προϊόντος.

3.4. Ενδοομιλική Τιμολόγηση και Παραδείγματα

Είναι βέβαιο, πως η έννοια της ενδοομιλικής τιμολόγησης έχει απασχολήσει αρκετά την παγκόσμια έρευνα ενώ ταυτόχρονα γίνονται προσπάθειες για την περαιτέρω ανάπτυξη της. Πιο συγκεκριμένα, υπάρχουν ποικίλες μελέτες γύρω από τα εξής θέματα: την εύρεση της σωστής τιμής τιμολόγησης, τη σχέση της με την οργάνωση της επιχείρησης, τη χρησιμοποίηση της ως μέσο μεταφοράς κερδών σε χώρες με χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή αλλά και ως μέσο διαμόρφωσης των οικονομικών καταστάσεων, και πολλά ακόμη. Η τιμή τιμολόγησης βασίζεται στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, στη συνθήκη δηλαδή όπου οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ των εταιρειών ενός ομίλου θα πρέπει να είναι πανομοιότυπες με τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών.

Θα μπορούσε κανείς να υποστηρίξει, πως από μια καθαρά οικονομική σκοπιά, η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής, αφορά ουσιαστικά τον προσδιορισμό της αξίας των συναλλαγών που δημιουργούνται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Αντίστοιχα, από φορολογικής πλευράς, οι τιμές που τίθενται μεταξύ των συναλλαγών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις κατέχουν ιδιαίτερο ρόλο, ιδιαίτερος όταν οι συναλλαγές αυτές λαμβάνουν χώρα στο πλαίσιο της διεθνοποιημένης οικονομίας και αφορούν συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις εκτός συνόρων²⁴.

Ως “Transfer Price”, ορίζεται η τιμή που καταβάλλεται μεταξύ εταιρειών εντός του ίδιου ομίλου, για αγαθά και υπηρεσίες που παραδίδονται μεταξύ αυτών στα πλαίσια των συναλλαγών μεταξύ τους. Ακόμη, παρατηρείται πως οι επιχειρήσεις που λειτουργούν σε διαφορετικές χώρες με διαφορετικά φορολογικά καθεστάτα, δύνανται να χρησιμοποιήσουν τη μέθοδο του Transfer Pricing, προκειμένου να επωφεληθούν φορολογικά. Εφαρμόζοντας έτσι την παραπάνω μέθοδο, ως μέσο μετακίνησης των

²³ Cools M., Jorissen, A., (2008), “Management control in the Transfer Pricing tax compliant multinational enterprise, Accounting, Organizations and Society”, 33(6), p. 603-628

²⁴ Τσουρουφλής Α., (2010), “Ενδοομιλική Τιμολόγηση (Transfer Pricing)”, Νομική Βιβλιοθήκη

ενοποιημένων κερδών στο σύστημα φόρου εισοδήματος ενός κράτους που έχει μικρότερη φορολογική επιβάρυνση, οι επιχειρήσεις εκμεταλλεύονται και ορισμένες φορές καταχρούνται τα οφέλη του Transfer Pricing.

Προς αποφυγή εκμετάλλευσης του Transfer Pricing, οι ανά περίπτωση εγχώριες φορολογικές αρχές θα πρέπει να λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα. Γι' αυτό το λόγο, ο Οργανισμός Ανάπτυξης Οικονομικής Συνεργασίας (ΟΟΣΑ) έχει δώσει βάση στην ανάλυση του Transfer Price μέσω φορολογικών κανονισμών οι οποίοι οριοθετούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Προκειμένου να κατανοηθεί πλήρως η έννοια της ενδοομιλικής τιμολόγησης, παρατίθεται ένα παράδειγμα, το οποίο στοχεύει να την εξηγήσει διεξοδικά.

Παράδειγμα

Οι ακόλουθοι Πίνακες 1 και 2 απεικονίζουν τον τρόπο με τον οποίο μια πολυεθνική επιχείρηση (IC-International Company) πραγματοποίησε κέρδη, συγκρίνοντας την περίπτωση κατά την οποία δεν μεταφέρει κέρδη εντός ομίλου, και αυτή κατά την οποία χρησιμοποιεί τη μέθοδο του Transfer Pricing.

Ας υποθέσουμε πως ισχύει η συνθήκη κατά την οποία, δύο θυγατρικές μιας πολυεθνικής Εταιρείας πωλούν προϊόντα και υπηρεσίες σε έναν εξωτερικό πελάτη σε μια συμφωνημένη τιμή. Η χώρα υποδοχής της διεθνούς Εταιρείας Α επιβάλλει φόρους εισοδήματος με συντελεστή 50%, ενώ η χώρα υποδοχής της διεθνούς Εταιρείας Β φορολογεί το εισόδημά της με συντελεστή 20%. Ο πελάτης ο οποίος βρίσκεται σε τρίτη χώρα, έχει συμφωνήσει να πληρώσει μια καθορισμένη τιμή και αδιαφορεί για το πώς η εταιρίες Α και Β μοιράζονται τα χρήματα από την πώληση.

Πίνακας 1: Παράδειγμα "Transfer Pricing and Taxes"

	Κέρδη προ φόρων (\$ millions)	Φόρος (\$ millions)	Κέρδη μετά Φόρων (\$ millions)
Εταιρεία Α	60\$	30\$	30\$
Εταιρεία Β	40\$	8\$	32\$
			62\$

Στον Πίνακα 1 παραπάνω, απεικονίζονται τα κέρδη των εταιρειών Α και Β μετά από φόρους. Με κέρδη 60\$mil και φορολογικό συντελεστή 50%, η Α αποδίδει φόρο 30\$mil. Συνεπώς τα κέρδη της Α μετά φόρων ανέρχονται σε 30\$mil. Αντίστοιχα, με κέρδη 40\$mil και φορολογικό συντελεστή 20%, η Β αποδίδει φόρο 8\$mil. Συνεπώς, τα κέρδη της Β μετά φόρων ανέρχονται σε 32\$mil. Μετά φόρων η πολυεθνική Εταιρεία σε σύνολο, συγκεντρώνει κέρδη 62\$mil.

Πίνακας 2: Παράδειγμα “Transfer Pricing to Reduce Taxes”

	Κέρδη προ φόρων (\$ millions)	Φόρος (\$ millions)	Κέρδη μετά Φόρων (\$ millions)
Εταιρεία Α	40\$ (60 -20)	20\$	20\$
Εταιρεία Β	60\$ (40 +20)	12\$	48\$
			68\$

Στον Πίνακα 2 αντίστοιχα, απεικονίζονται τα κέρδη των εταιρειών Α και Β μετά φόρων έπειτα από την χρήση Transfer Pricing. Μεταφέροντας κέρδη ποσού 20\$mil από την Α στη Β, παρατηρούμε τα παρακάτω.

Με κέρδη 40\$mil πλέον, έπειτα από τη μεταφορά των 20\$mil, και φορολογικό συντελεστή να παραμένει στο 50%, η Α αποδίδει φόρο 20\$mil. Συνεπώς τα κέρδη της Α μετά φόρων ανέρχονται σε 20\$mil. Παρατηρούμε μείωση 10\$mil στα κέρδη της Α μετά φόρων με τη χρήση Transfer Pricing.

Αντίστοιχα, με κέρδη πλέον 60\$mil (40\$mil συν τα 20\$mil από την Α) και φορολογικό συντελεστή 20%, η Β αποδίδει φόρο 12\$mil, 4\$mil περισσότερο από πριν. Συνεπώς τα κέρδη της Β μετά φόρων ανέρχονται σε 48\$mil. Παρατηρούμε αύξηση 16\$mil στα κέρδη της Β μετά φόρων με τη χρήση Transfer Pricing.

Μετά φόρων η πολυεθνική Εταιρεία σε σύνολο, συγκεντρώνει κέρδη 68\$mil, 6\$mil περισσότερα από την περίπτωση στην οποία δεν χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος του Transfer Pricing. Αυτά τα απλά παραδείγματα υποδηλώνουν ότι μεταφέροντας κέρδη από την Α στη Β, η πολυεθνική Εταιρεία ωφελείται κατά 6\$mil χωρίς ο πελάτης να επηρεάζεται καθώς πληρώνει την ίδια τιμή και στις δύο περιπτώσεις.

Είναι βέβαιο πως, υπάρχουν αμέτρητοι τρόποι για να πραγματοποιήσει κανείς τέτοιες κινήσεις εντός μιας Εταιρείας με θυγατρικές, υποκαταστήματα και ούτω καθεξής. Σαφώς, οι εκάστοτε κυβερνήσεις υποδοχής και χώρας καταγωγής δεν αγνοούν τις πρακτικές αυτές μεταφοράς κερδών από τις διεθνείς εταιρείες που δραστηριοποιούνται εντός των συνόρων τους. Οι εταιρείες αυτές, θα πρέπει να αναμένουν ερωτήσεις και από τις δύο κυβερνήσεις και οφείλουν να είναι έτοιμες να αποδείξουν ότι οι τιμές και οι κατανομές μεταξύ τους είναι λογικές και αιτιολογημένες.

Όσον αφορά την κατανομή των κερδών στο παραπάνω παράδειγμα, η πολυεθνική Εταιρεία θα προσπαθήσει να αποδείξει τη σημασία της Εταιρείας Β στον όμιλο, αιτιολογώντας τη μεταφορά των 20\$mil. Θα μπορούσε να ισχυριστεί για παράδειγμα, πως η Β ανέλαβε παραπάνω ευθύνες κατά τη χρήση, ότι εξυπηρέτησε αποτελεσματικά περισσότερους πελάτες, είτε ότι η Β έχει περισσότερα επενδυτικά κίνητρα από την Α, δικαιολογώντας με αυτόν τον τρόπο τη διανομή των παραπάνω κερδών.

3.5. Η αναγκαιότητα της «Συγκριτικής Ανάλυσης»

Αρχικά, αξίζει να επισημανθεί πως κατά τη διαδικασία της τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών ένα από τα σημαντικότερα χαρακτηριστικά της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων αποτελεί το κριτήριο της συγκρισιμότητας. Στην ουσία λοιπόν, το κριτήριο της συγκρισιμότητας θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως ο θεμέλιος λίθος της κατανόησης και της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Ειδικότερα, η εφαρμογή της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων βασίζεται στην σύγκριση των όρων μίας ελεγχόμενης συναλλαγής με τους όρους που θα είχαν τεθεί σε ανεξάρτητα μέρη που διεξήγαγαν μία συγκρίσιμη συναλλαγή υπό όμοιες συνθήκες²⁵. Η διαδικασία αυτή, θα μπορούσε κανείς να υποστηρίξει, πως βασίζεται σε δύο μέρη. Αρχικά, προκειμένου να προσδιοριστεί με ακρίβεια η ελεγχόμενη συναλλαγή, απαιτείται ο προσδιορισμός των εμπορικών και οικονομικών σχέσεων μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων αλλά και των γενικότερων συνθηκών που συνδέονται με αυτές. Δεύτερον, το επόμενο στοιχείο συνδέεται με τον προσδιορισμό όλων των προαναφερθέντων, μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Αναμφίβολα, μπορεί κανείς να συνειδητοποιήσει πως απαιτείται η συνολική κατανόηση του επιχειρηματικού κλάδου στον οποίο δραστηριοποιούνται τα συνδεδεμένα μέρη, προκειμένου να προσδιοριστούν οι εμπορικές και οικονομικές σχέσεις μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και των συνθηκών που συνδέονται με αυτές. Όλες εκείνες οι ιδιαίτερες διεργασίες που λαμβάνουν χώρα σε ένα επιχειρηματικό περιβάλλον καθορίζουν πόλης το κριτήριο της συγκρισιμότητας²⁶.

Όπως αναφέρουν οι Νιφορόπουλος και Ντρούκας (2019), « για παράδειγμα, θα μπορούσε να συγκριθεί μία συναλλαγή πώλησης και παράδοσης εμπορεύματος μέσα στην ίδια γεωγραφική περιφέρεια, με μία συναλλαγή η οποία αφορά πώληση και παράδοση του ίδιου εμπορεύματος σε μία άλλη χώρα; Τους ίδιους κινδύνους περιλαμβάνουν οι δύο συναλλαγές; Τα ίδια έξοδα ασφάλισης έχουν; Οι ίδιες λειτουργίες (διαδικασίες) απαιτούνται για την ολοκλήρωση της πώλησης και της παράδοσης;». Το δεδομένο παράδειγμα αν και απλοϊκό, είναι σε θέση να καταστήσει σαφές την σημαντικότητα της ορθής χρήσης του κριτηρίου της σύγκρισης.

Συμπερασματικά, πριν από τις συγκρίσεις με μη ελεγχόμενες συναλλαγές, οφείλουν να προσδιοριστούν όλα τα σχετικά χαρακτηριστικά των εμπορικών και οικονομικών σχέσεων που εκφράζονται στην ελεγχόμενη συναλλαγή. Τα χαρακτηριστικά που αναφέρθηκαν παραπάνω όπως και

²⁵ Νιφορόπουλος Κ., Ντρούκας Κ., (2019), “Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη”, Κεφάλαιο 4, σελ.62-63

²⁶ Νιφορόπουλος Κ., Ντρούκας Κ., (2019), “Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη”, Κεφάλαιο 4, σελ.64

οι παράγοντες συγκρισιμότητας που πρέπει να προσδιοριστούν στις εμπορικές οικονομικές σχέσεις μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, προκειμένου να οριοθετηθεί με ακρίβεια η πραγματική συναλλαγή μπορούν να διακριθούν τα εξής σύμφωνα με την ΠΟΛ.1144/15.05.2014²⁷,

- (a) Τα χαρακτηριστικά των αγαθών που συναλλάσσονται ή των υπηρεσιών που παρέχονται
- (b) Οι λειτουργίες που εκτελεί κάθε μέρος της συναλλαγής, λαμβάνοντας υπόψη τα χρησιμοποιηθέντα περιουσιακά στοιχεία και οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται
- (c) Η συμβατικοί όροι της συναλλαγής (π.χ. περίοδοι πίστωσης, τρόπος παράδοσης CIF, FOB, και άλλα)
- (d) Οι οικονομικές συνθήκες των μερών και της αγοράς στην οποία λειτουργούν τα μέρη
- (e) Οι επιχειρηματικές στρατηγικές που ακολουθούν τα μέρη (π.χ. προσπάθεια διείσδυσης σε νέα αγορά

Συνοψίζοντας λοιπόν, προκειμένου να προχωρήσει κανείς στην επιλογή της κατάλληλης Μεθόδου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, θα πρέπει πρωτίτερα να βασιστεί στην συγκριτική ανάλυση που μόλις διευκρινίστηκε.

²⁷ ΠΟΛ.1144/15.05.2014, Κεφάλαιο Ζ «περί κριτηρίου συγκρισιμότητας»

3.6. Μέθοδοι Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Η μέθοδος τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών που σχετίζεται με την παράδοση αγαθών και υπηρεσιών, οφείλει να επιλεγεί με βάση τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ²⁸ και ειδικότερα των κεφαλαίων II και III, όπου και περιγράφονται οι αποδεκτές από τον Οργανισμό μέθοδοι.

Η κύρια διάκριση λοιπόν, σχετικά με τις προαναφερθείσες Μεθόδους Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, αφορά τις

(α) Παραδοσιακές Μεθόδους Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών

και τις,

(β) Μη Παραδοσιακές Μεθόδους Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Πιο συγκεκριμένα, οι (α) Παραδοσιακές Μέθοδοι Τεκμηρίωσης είναι οι ακόλουθες:

- i. Μέθοδος της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής (The Comparable Uncontrolled Price Method “CUP”)
- ii. Μέθοδος του Κόστους Συν Κέρδος (“The Cost Plus Method”)
- iii. Μέθοδος της Τιμής Μεταπώλησης (The Resale Price Method “RPM”)

Στη συνέχεια, οι (β) Μη Παραδοσιακές Μέθοδοι Τεκμηρίωσης εξετάζουν την κερδοφορία που προκύπτει από συγκεκριμένες συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Οι μοναδικές Μη Παραδοσιακές Μέθοδοι Τεκμηρίωσης οι οποίες είναι εναρμονισμένες με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων και συνεπώς είναι αποδεκτές από τον ΟΟΣΑ είναι ακόλουθες,

- i. Μέθοδος Καθαρού Συναλλακτικού Περιθωρίου Κέρδους (Transactional Net Margin Method “TNMM”)
- ii. Μέθοδος Επιμερισμού του Κέρδους (“Profit Split Method”)

Παρακάτω, παρατίθεται μία αναλυτική παρουσίαση τόσο των Παραδοσιακών αλλά και των Μη Παραδοσιακών Μεθόδων Τεκμηρίωσης.

²⁸ OECD (2022), “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022”, Chapter II, Part II

3.6.1. Παραδοσιακές Μέθοδοι Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών

(i) 3.6.1.1. Μέθοδος της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής (Comparable Uncontrolled Price Method “CUP”)

Η μέθοδος CUP²⁹, συγκρίνει την τιμή που έχει χρεωθεί για αγαθά ή υπηρεσίες που μεταβιβάστηκαν ή προσφέρθηκαν σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή, με την τιμή που χρεώθηκε για αγαθά ή υπηρεσίες που μεταβιβάστηκαν ή προσφέρθηκαν σε μια συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη συναλλαγή σε συγκρίσιμες περιστάσεις. Η συγκρισιμότητα προϋποθέτει την ανυπαρξία διαφορών που μπορούν ουσιαστικά να επηρεάσουν την τιμή στην ελεύθερη αγορά ή την δυνατότητα πραγματοποίησης διορθώσεων οι οποίες δύνανται με ακρίβεια να απεικονίσουν τυχόν διαφορές μεταξύ των ελεγχόμενων και των μη ελεγχόμενων συναλλαγών. Τέτοιες διορθώσεις μπορεί να αναφέρονται στον τύπο ή και στην ποιότητα των προϊόντων, στους όρους παράδοσης, ή ακόμα και στον όγκο πωλήσεων. Αντίθετα, δεν προβλέπεται να γίνονται σχετικές διορθώσεις σε χαρακτηριστικά συναλλαγών που ουσιαστικά «εξατομικεύουν» το αντικείμενο της συναλλαγής³⁰.

Είναι προφανές από τα παραπάνω, ότι η δεδομένη μέθοδος, είναι κατάλληλη στις περιπτώσεις όπου μια ανεξάρτητη επιχείρηση συναλλάσσεται προϊόντα, εμπορεύματα ή υπηρεσίες και άλλα, τα οποία είναι πανομοιότυπα ή πολύ όμοια με αυτά που πωλούνται στην ελεγχόμενη συναλλαγή.

Η έκταση και η αξιοπιστία των απαιτούμενων ποσοτικών αναμορφώσεων επηρεάζουν την αξιοπιστία της εφαρμογής της μεθόδου. Παρ' όλα αυτά, όπου είναι δυνατόν να εντοπιστούν μη ελεγχόμενες συναλλαγές, η μέθοδος CUP συνιστά τον πιο ευθύ και αξιόπιστο τρόπο για να εφαρμοστεί η αρχή των ίσων αποστάσεων. Επομένως, σε τέτοιες περιπτώσεις η μέθοδος CUP είναι προτιμητέα έναντι όλων των άλλων μεθόδων. Τέλος, καθώς παρέχει μια πιο άμεση μέτρηση, η μέθοδος της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής είναι λιγότερο επιρρεπής σε παράγοντες άσχετους με την ενδοομιλική τιμολόγηση.

²⁹ OECD (2022), “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022”, Chapter II, Part II page 97

³⁰ Νιφορόπουλος Κ., Ντρούκας Κ., (2019), “Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη”, Κεφάλαιο 4, σελ.84-85

(ii) 3.6.1.2. Μέθοδος του κόστους συν κέρδος (The Cost Plus Method)

Η παραπάνω μέθοδος έχει ως αρχή τα κόστη που πραγματοποίησε ο προμηθευτής των περιουσιακών στοιχείων/αγαθών (ή υπηρεσίες) σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή με έναν συνδεδεμένο αγοραστή³¹. Στη συνέχεια, ένα περιθώριο κέρδους προστίθεται πάνω σε αυτά τα κόστη, το οποίο αποτελεί και την ανταμοιβή δηλαδή το κέρδος του, δεδομένων των λειτουργιών που επιτέλεσε ο προμηθευτής και των συνθηκών της αγοράς. Ο προσδιορισμός του παραπάνω ποσοστού κέρδους πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις λειτουργίες που εκτελέστηκαν από την παραγωγό επιχείρηση καθώς και τις επικρατούσες συνθήκες της αγοράς. Ότι προκύψει μετά την πρόσθεση του περιθωρίου στα παραπάνω κόστη μπορεί να θεωρείται σαν τιμή ίσων αποστάσεων της αρχικής ελεγχόμενης συναλλαγής. Ο δείκτης του συνολικού κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους υπολογίζεται είτε με βάση συγκρίσιμες ανεξάρτητες συναλλαγές της ίδιας της Εταιρείας είτε με βάση συγκρίσιμες μη ενδοομιλικές συναλλαγές μη συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

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

$$TP = COGS * (1 + \text{Cost Plus Mark-up})$$

Όπου,

TP η τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής

COGS το κόστος πωληθέντων

Cost Plus Mark-up το περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους, που ορίζεται ως ο λόγος του μικτού κέρδους προς το κόστος πωληθέντων

Μέσω της συγκεκριμένης μεθόδου, αποτιμάται το κατά πόσο μια ενδοομιλική τιμολόγηση τηρεί τους όρους της ελεύθερης αγοράς, αναφορικά με το περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους που χρεώθηκε³². Συγκρίνει δηλαδή, το περιθώριο που κερδίζει το ελεγχόμενο συμβαλλόμενο μέρος για την παρασκευή προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών, με τα περιθώρια μικτού κέρδους επί κόστους (Mark-up) που κερδίζουν συγκρίσιμες ανεξάρτητες εταιρίες.

³¹ OECD, (2022), “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022”, Chapter II, Part II page 106

³² Νιφορόπουλος Κ., Ντρούκας Κ., (2019), “Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη”, Κεφάλαιο 4, σελ.90

Η συγκεκριμένη μέθοδος, εστιάζει στις συνθήκες της συναλλαγής. Συνεπώς, δεν προϋποθέτει την ύπαρξη απόλυτης ομοιότητας μεταξύ των αγαθών ή των υπηρεσιών που αποτελούν αντικείμενο των μη ελεγχόμενων συναλλαγών με τα αντίστοιχα της ελεγχόμενης συναλλαγής. Επίσης, η μέθοδος κόστους συν κέρδους, δεν εξετάζει άμεσα αν η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής τηρεί την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων μέσω της σύγκρισης τιμών. Για αυτούς τους λόγους, θεωρείται η λιγότερο άμεση μέθοδος συγκριτικά με τη μέθοδο της συγκρίσιμης ελεγχόμενης τιμής.

Συνοψίζοντας, παρά το γεγονός του ότι το δυνατό σημείο της μεθόδου είναι το ότι βασίζεται ότι εσωτερικό κόστος, πληροφορίες για το οποίο είναι εύκολο να βρεθούν, η εφαρμογή της έχει και έναν αριθμό πιθανών δυσκολιών που συνδέονται με τον προσδιορισμό των στοιχείων κόστους³³. Αυτό συμβαίνει διότι, η συσχέτιση μεταξύ των στοιχείων κόστους και της τιμής τιμολόγησης δεν είναι δεδομένη ορισμένες φορές. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, τα περιθώρια μικτού κέρδους να διαφέρουν αρκετά με το πέρασμα των ετών.

(iii) 3.6.1.3. Μέθοδος της Τιμής Μεταπώλησης (The Resale Price Method “RPM”)

Η συγκεκριμένη μέθοδος, ξεκινά με την τιμή στην οποία ένα αγαθό το οποίο έχει αγοραστεί από μία συνδεδεμένη επιχείρηση, μεταπωλείται σε μία ανεξάρτητη επιχείρηση³⁴. Στη συνέχεια, η τιμή αυτή δηλαδή η τιμή μεταπώλησης, μειώνεται με το κατάλληλο περιθώριο κέρδους (περιθώριο κέρδους μεταπώλησης), το οποίο αντιπροσωπεύει το ποσό με το οποίο ο μεταπωλητής προσδοκεί να καλύψει τα έξοδα πώλησης ή άλλα λειτουργικά έξοδα, ώστε από τη δραστηριότητα αυτή να προκύψει το κατάλληλο κέρδος. Το υπόλοιπο που προκύπτει μετά την αφαίρεση του περιθωρίου κέρδους και την αναμόρφωση άλλων εξόδων που σχετίζονται με την αγορά του αγαθού (π.χ. δασμοί), μπορεί να θεωρηθεί ως η συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή για την πώληση των συγκεκριμένων αγαθών μεταξύ των συνδεδεμένων μερών.

Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης, αναλύει την τιμή ενός προϊόντος την οποία μια συνδεδεμένη επιχείρηση χρεώνει σε έναν ανεξάρτητο πελάτη για να προσδιορίσει ένα πραγματικό μικτό περιθώριο, το κόστος του οποίου προέρχεται από μια άλλη συνδεδεμένη επιχείρηση.

³³ Νιφορόπουλος Κ., Ντρούκας Κ., (2019), “Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη”, Κεφάλαιο 4, σελ.92

³⁴ OECD (2022), “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022”, Chapter II, Part II page 101

Ο μαθηματικός τύπος που εκφράζει την τη συνθήκη της συγκεκριμένης μεθόδου είναι:

$$TP = RSP * (1 - GPM)$$

Όπου,

TP η τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής

RSP η τιμή μεταπώλησης (resale price) σε ανεξάρτητους πελάτες

GPM το περιθώριο μικτού κέρδους (gross profit margin) που ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ των καθαρών πωλήσεων και του κόστους πωληθέντων

Η παραπάνω μέθοδος συνήθως χρησιμοποιείται όταν ο μεταπωλητής δεν συνεισφέρει ουσιαστικά στην αξία του προϊόντος είτε με τον μετασχηματισμό ή την περαιτέρω επεξεργασία του, είτε με την χρήση άυλων περιουσιακών στοιχείων που σχετίζονται με την εμπορική προώθηση των προϊόντων. Ακόμη, δίνει έμφαση στη συγκρισιμότητα των επιτελούμενων λειτουργιών μεταξύ του συνδεδεμένου μεταπωλητή και του ανεξάρτητου μεταπωλητή. Κατά την εφαρμογή της μεθόδου, η συγκρισιμότητα εξαρτάται λιγότερο από την ομοιότητα στα χαρακτηριστικά των προϊόντων. Παρ' όλα αυτά, ουσιώδεις διαφορές μεταξύ των συγκρινόμενων προϊόντων μπορεί να σημαίνουν την ύπαρξη σημαντικών διαφορών στις επιτελούμενες λειτουργίες.

Η μέθοδος τιμής μεταπώλησης, είναι συνήθως εφαρμόσιμη σε μια λειτουργική παρά σε μια συναλλακτική βάση και έτσι η λειτουργική συγκρισιμότητα είναι πιο σημαντική από τη συγκρισιμότητα των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Διαφορές μεταξύ των προϊόντων θα είναι πιθανότατα λιγότερο κρίσιμες για τη μέθοδο αυτή.

Τέλος, το ισχυρότερο σημείο της μεθόδου είναι ότι βασίζεται στην τιμή μεταπώλησης, μια τιμή σε όρους ελεύθερης αγοράς και έτσι αντιπροσωπεύει μια μέθοδο οδηγούμενη από τη ζήτηση, δηλαδή μια ανεξάρτητη πηγή. Αντίθετα, η δυσκολία εξεύρεσης συγκριτικών δεδομένων, εξαιτίας των διαφορών των λογιστικών πρακτικών, πολλές φορές αποτελεί αξεπέραστο εμπόδιο για την αποδοχή της χρήσης της συγκεκριμένης μεθόδου. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η απόρριψη της είναι μονόδρομος και επιβάλλεται η επιλογή μιας άλλης, καταλληλότερης μεθόδου³⁵.

³⁵ Νιφορόπουλος Κ., Ντρούκας Κ., (2019), “Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη”, Κεφάλαιο 4, σελ.98

3.6.2. Μη Παραδοσιακές Μέθοδοι Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών

i. 3.6.2.1. Μέθοδος Καθαρού Συναλλακτικού Περιθωρίου Κέρδους (Transactional Net Margin Method “TNMM”)

Η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής συγκρίνει το καθαρό περιθώριο κέρδους που προκύπτει για τη μία συνδεδεμένη επιχείρηση με κάποια κατάλληλη βάση (π.χ. κόστος, πωλήσεις, περιουσιακά στοιχεία)³⁶. Εξετάζει το περιθώριο καθαρού κέρδους μιας ελεγχόμενης συναλλαγής, σε σύγκριση με μια μη ελεγχόμενη συναλλαγή. Η εν λόγω μέθοδος μπορεί να εκφραστεί είτε ως προς τις πωλήσεις είτε ως προς το κόστος. Αυτό εξαρτάται από το ποια πλευρά εξετάζεται η ενδοομιλική συναλλαγή του ελεγχόμενου μέρους.

Πιο συγκεκριμένα, η μέθοδος συγκρίνει το περιθώριο καθαρού (λειτουργικού) κέρδους (επί του κόστους ή επί των πωλήσεων) που επιτυγχάνεται από το ελεγχόμενο συμβαλλόμενο μέρος σε ελεγχόμενες συναλλαγές, με τα ίδια περιθώρια καθαρού κέρδους που επιτυγχάνονται από το ελεγχόμενο μέρος σε συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές³⁷.

Δεδομένου ότι η μέθοδος Καθαρού Συναλλακτικού Περιθωρίου Κέρδους χρησιμοποιεί καθαρά (λειτουργικά) περιθώρια για να προσδιορίσει τις πραγματικές τιμές τιμολόγησης, μας ωθεί στο συμπέρασμα ότι είναι μια λιγότερο άμεση μέθοδος. Το παραπάνω ισχύει σε σύγκριση με τη μέθοδο του κόστους συν κέρδους και τη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης, οι οποίες συγκρίνουν μικτά περιθώρια, όπως επίσης και με τη μέθοδο CUP, η οποία συγκρίνει απευθείας τιμές.

ii. 3.6.2.2. Μέθοδος Επιμερισμού του Κέρδους (Profit Split Method)

Η μέθοδος του επιμερισμού του κέρδους αρχικά αναγνωρίζει και ταυτοποιεί τα κέρδη μιας ελεγχόμενης συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων που πρέπει να μοιραστούν μεταξύ των παραπάνω συνδεδεμένων επιχειρήσεων³⁸. Ο επιμερισμός των κερδών αυτών γίνεται σύμφωνα με μια έγκυρη βάση μερισμού που προσεγγίζει τους όρους επιμερισμού των κερδών που θα είχαν συμφωνήσει δύο ανεξάρτητα μέρη. Η εκτίμηση του ποσοστού συνεισφοράς κάθε συνδεδεμένης επιχείρησης στην ελεγχόμενη συναλλαγή επιτυγχάνεται με την πραγματοποίηση της λειτουργικής ανάλυσης και ποσοτικοποιείται λαμβάνοντας υπόψη έγκυρα εξωτερικά δεδομένα.

³⁶ OECD (2022), “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022”, Chapter II, Part II page 128

³⁷ Νιφορόπουλος Κ., Ντρούκας Κ., (2019), “Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη”, Κεφάλαιο 4, σελ.103

³⁸ OECD (2022), “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022”, Chapter II, Part II page 113

Η συγκεκριμένη μέθοδος, εφαρμόζεται συνήθως όταν και οι δυο πλευρές της ελεγχόμενης συναλλαγής συνεισφέρουν σημαντικούς πόρους η και άυλα περιουσιακά στοιχεία. Το κέρδος σε αυτές τις περιπτώσεις οφείλει να διαιρεθεί όπως σε μια σχέση κοινής επιχειρηματικής δράσης³⁹.

3.7. Επιλογή κατάλληλης μεθόδου Transfer Pricing

Σε ένα γενικό πλαίσιο, η διαδικασία επιλογής μεθόδου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, αποσκοπεί στον προσδιορισμό της καταλληλότερης μεθόδου που θα επαληθεύσει με μαθηματικό τρόπο την τήρηση της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων. Στην πραγματικότητα, δεν υπάρχει κάποιος προκαθορισμένος και συγκεκριμένος τρόπος έτσι ώστε να προσδιοριστεί ένας κανόνας επιλογής μεθόδου τεκμηρίωσης. Αντίθετα, η εύρεση του καταλληλότερου τρόπου εξασφαλίζεται μόνο μέσω της συγκριτικής ανάλυσης αλλά και των λοιπών ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της εκάστοτε συναλλαγής⁴⁰. Πιο συγκεκριμένα, αυτό σημαίνει ότι η κατανόηση της φύσης κάθε συναλλαγής, αποτελεί το πιο σημαντικό κριτήριο για την επιλογή κατάλληλης μεθόδου Transfer Pricing. Οι διάφορες μέθοδοι τεκμηρίωσης, χρησιμοποιούν συνήθως πληροφορίες γύρω από συγκρίσιμες συναλλαγές, και η έλλειψη αυτών, μπορεί να καταστήσει μια μέθοδο μη εφαρμόσιμη ή μη αξιόπιστη, ακόμα και αν εν αρχήν θεωρήθηκε ως η καταλληλότερη⁴¹.

Συμπερασματικά, η επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου τεκμηρίωσης, αποσκοπεί στο να βρεθεί η πιο κατάλληλη μέθοδος για την δεδομένη περίπτωση που εξετάζεται. Σημείο εκκίνησης, αποτελεί η πλήρης κατανόηση και διασάφηση της συναλλαγής που επρόκειτο να εκτελεστεί, βασιζόμενη σε συγκριτική ανάλυση η οποία είναι απαραίτητη. Η συγκριτική ανάλυση, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, είναι ένα καίριο σημείο της επιλογής μεθόδου καθώς βοηθά στην κατανόηση των ενδοομιλικών συναλλαγών καθώς και στον έλεγχο αξιοπιστίας της επιλεγμένης αυτής προσέγγισης.

Τέλος, με την ολοκλήρωση της συγκριτικής ανάλυσης, βρισκόμαστε πλέον σε θέση να επιλέξουμε μια μέθοδο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών βάσει συναφούς αποτίμησης συγκρίσιμων συναλλαγών.

³⁹ Νιφορόπουλος Κ., Ντρούκας Κ., (2019), “Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη”, Κεφάλαιο 4, σελ.113

⁴⁰ Νιφορόπουλος Κ., Ντρούκας Κ., (2019), “Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη”, Κεφάλαιο 4, σελ.80

⁴¹ Νιφορόπουλος Κ., Ντρούκας Κ., (2019), “Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη”, Κεφάλαιο 4, σελ.81-82

3.8. Arm's Length Principle

Η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων (The Arm's Length Principle) αποτελεί ένα διεθνώς αποδεκτό πρότυπο τιμολόγησης μεταξύ συνδεδεμένων μερών. Πιο συγκεκριμένα, ευθυγραμμίζει την τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής με την τιμή που θα συμφωνούσαν μεταξύ τους δύο ανεξάρτητες επιχειρήσεις του κλάδου σε παρόμοια συναλλαγή υπό παρόμοιες συνθήκες ανταγωνισμού στη βάση της ελεύθερης αγοράς. Με άλλα λόγια, είναι η διαδικασία εξάλειψης όλων των ευνοϊκών όρων που δυνητικά θα μπορούσε να περιλαμβάνει μια ενδοομιλική τιμολόγηση εξαιτίας της εκάστοτε ειδικής σύνδεσης⁴².

Αποτελώντας λοιπόν τη βάση των Κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ, ο ορισμός της αρχής των ίσων αποστάσεων, δίνεται στην παρ. 1 του άρθρου 9 του Μοντέλου Σύμβασης Αποφυγής διπλής φορολογίας του ίδιου οργανισμού, η οποία αποτελεί τη βάση των διμερών συμβάσεων που γίνονται από κράτη μέλη και του ΟΟΣΑ καθώς και από έναν αυξανόμενο αριθμό μη μελών. Σύμφωνα λοιπόν, με τα όσα αναφέρονται στο άρθρο 9,

*«Σε περίπτωση που στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, επικρατούν ή επιβάλλονται συνθήκες (όροι) που διαφέρουν από εκείνες που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη που θα είχαν πραγματοποιηθεί από μια από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν έχουν πραγματοποιηθεί, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογηθούν ανάλογα».*⁴³

Ο παραπάνω ορισμός, έχει εισαχθεί και στο ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο και πιο συγκεκριμένα, με το άρθρο 50 του ν.4172/2013 που ορίζει ότι,

*«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 Κ.Φ.Ε. 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».*⁴⁴

⁴² Νιφορόπουλος Κ., Ντρούκας Κ., (2019), “Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη”, Κεφάλαιο 1, σελ.15

⁴³ OECD (2017), “OECD Model Tax Convention”, Article 9

⁴⁴ Νόμος 4172/2013 άρθρο 50

Αδιαμφισβήτητα, σκοπό και ο στόχο του ΟΟΣΑ αλλά και των ελληνικών φορολογικών αρχών, μέσω της εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων, αποτελεί η εξασφάλιση ότι η τιμολόγηση των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων θα γίνεται λαμβάνοντας υπόψη τους όρους που θα συμφωνούνταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων για συγκρίσιμες συναλλαγές υπό συγκρίσιμες συνθήκες. Η αρχή των Ίσων αποστάσεων παρέχει ισότητα φορολογικής μεταχείρισης, αποφεύγοντας τη δημιουργία φορολογικών πλεονεκτημάτων ή μειονεκτημάτων που διαφορετικά θα μετέβαλλαν τις σχετικές ανταγωνιστικές θέσεις για κάθε είδους οντότητα. Είναι δεδομένο ότι η τήρησή της δεδομένης αρχής δεν είναι πάντα εύκολη. Ο μεγάλος όγκος πληροφοριών που απαιτείται είναι συχνά δύσκολο να αποκτηθεί. Ακόμη, η δυσκολία εύρεσης μιας συγκρίσιμης συναλλαγής ανά περίπτωση, αποτελεί εξίσου μια δυσκολία στην τήρηση της Αρχής.

Συμπερασματικά, οφείλει να επισημανθεί ότι η εξέταση της εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, προϋποθέτει την πρωτύτερη λειτουργική ανάλυση κάθε εξεταζόμενης συναλλαγής, συνεκτιμώντας πολυάριθμους παράγοντες. Για παράδειγμα, την τυχόν υπάρχουσα γραπτή συμφωνία, το «προφίλ» της ελεγχόμενης Εταιρείας, κυρίως όμως εξετάζοντας τις λειτουργίες, τους αναλαμβανόμενους κινδύνους και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται.⁴⁵

3.9. Προοπτικές και δυσκολίες Ενδοομιλικής Τιμολόγησης

Οι ενδοομιλικές συναλλαγές και ο καθορισμός του ορθού Transfer Pricing αποτελεί ένα παγκόσμιο ζήτημα το οποίο έχει προσελκύσει την προσοχή πολλών επιστημόνων αλλά και διεθνών οργανισμών. Αναμφίβολα, απαιτείται αρκετή προσοχή και επιμέλεια καθώς και ένα σωστά δομημένο νομοθετικό και φορολογικό πλαίσιο, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η κατάλληλη αντιμετώπιση του. Σε διαφορετική περίπτωση, οι πολυεθνικές εταιρείες μπορούν να επωφεληθούν μετατοπίζοντας κέρδη σε δικαιοδοσίες με χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή, γεγονός που απαιτεί αυστηρό έλεγχο καθώς οι περισσότερες κυβερνήσεις εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από τα φορολογικά τους έσοδα.

Είναι βέβαιο πως η τήρηση των παραπάνω μπορεί να θεωρηθεί απαιτητική. Γι αυτό το λόγο, οδηγούμαστε στο συμπέρασμα, ότι η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών δεν αποτελεί ακριβή επιστήμη, αλλά αντίθετα, απαιτεί την εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης και του φορολογούμενου, άσκηση κρίσης.⁴⁶

⁴⁵Αθανασάκη Β., (2015), “Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στις χρηματοοικονομικές ενδοομιλικές συναλλαγές”, Περιοδικό “Επιχείρηση”, Τεύχος 112/2015, σελ. 130

⁴⁶Νιφορόπουλος Κ., Ντρούκας Κ., (2019), “Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη”, Κεφάλαιο 1, σελ.19

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 – Το νομοθετικό πλαίσιο Ενδοομιλικών Συναλλαγών στην Ελλάδα

4.1. Εισαγωγικά και ιστορική αναδρομή

Σκοπό του κεφαλαίου αυτού, αποτελεί η ανάλυση του νομοθετικού πλαισίου γύρω από το οποίο διέπονται οι ενδοομιλικές συναλλαγές στην Ελλάδα. Αρχικά, μέσω μιας σύντομης ανασκόπησης της νομοθεσίας περί ενδοομιλικών συναλλαγών στη χώρα μας από το έτος εισαγωγής της έως και σήμερα, γίνεται αντιληπτή η εξέλιξη της. Στον παρακάτω πίνακα λοιπόν αναγράφεται από το έτος 1980 μέχρι και σήμερα, το ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές,

Πίνακας 3, Νομοθεσία περί Ενδοομιλικών Συναλλαγών στην Ελλάδα

Έτος	Νομοθεσία περί Ενδοομιλικών Συναλλαγών
1980	N.1041/1980 άρθρο 39
2008	N.3278/2008
2009	N.3775/2009 εισαγωγή άρθρων 39 και 39Α
2010	Τροποποίηση του Ν.2238 με τον Ν.3842/2008
2013	N.2238/94 άρθρο 39 και 39 ^Α όπως τροποποιήθηκαν από τον Ν.4110/2013 Άρθρο 11 Ν.4110/2013 ΠΟΛ.1284/2013
2014 - Σήμερα	Άρθρα 2,50,72 Ν.4172/2013 Άρθρα 21,22,56 Ν.4174/2013 Άρθρο 3 παρ.6 Ν.4337/2015 Ν.4484/2017 (σύμφωνα με την οδηγία της ΕΕ 2016/881) ΠΟΛ 1097/2014, ΠΟΛ 1142/2015, ΠΟΛ 1127/2015, ΠΟΛ 1093/2015, ΠΟΛ 1129/2017, ΠΟΛ 1049/2017

Συμπεραίνουμε λοιπόν, πως η νομοθεσία σχετικά με τις Ενδοομιλικές συναλλαγές έχει μεταβληθεί με το πέρασμα των ετών. Ορισμένες διατάξεις παρέμειναν ίδιες, άλλες μεταβλήθηκαν και ορισμένες μεταποιήθηκαν.

4.2. Άρθρο 50 ν.4172/2013

Όπως αναλύθηκε και παραπάνω σε προηγούμενο κεφάλαιο, με το άρθρο 50 του ν.4172/2013 καθιερώνεται η υιοθέτηση της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων προκειμένου να διαπιστωθεί εάν μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων και συνδεδεμένων μερών πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Το άρθρο 50, οριοθετεί τις συναλλαγές αυτές, οι οποίες με τη μη τήρηση της Αρχής των Ίσων αποστάσεων είναι σε θέση να επηρεάσουν τα φορολογητέα κέρδη των επιχειρήσεων που τις εκτελούν.

Ακόμη, όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενη ενότητα, αποτελώντας τη βάση των Κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ, ο ορισμός της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων, δίνεται στην παρ. 1 του άρθρου 9 της Πρότυπης Φορολογικής Σύμβασης του ίδιου οργανισμού, η οποία αποτελεί τη βάση των διμερών συμβάσεων που γίνονται από κράτη μέλη και του ΟΟΣΑ καθώς και από έναν αυξανόμενο αριθμό μη μελών.⁴⁷

4.2.1. Συνδεδεμένα πρόσωπα βάσει ν.4172/2013

Ο όρος «συνδεδεμένη επιχείρηση», αντικατοπτρίζει τις ειδικές εκείνες συνθήκες των εταιριών που ορίζονται στο άρθρο 9 του Μοντέλου Σύμβασης Αποφυγής διπλής φορολογίας του ΟΟΣΑ που αναφέρθηκε πρωύτερα.⁴⁸ Στο πλαίσιο αυτών των συνθηκών, δυο επιχειρήσεις θεωρούνται συνδεδεμένες, αν μια από αυτές συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, στον έλεγχο, ή στο κεφάλαιο και των δύο εταιριών.

Ταυτόχρονα, με βάση την ελληνική φορολογική νομοθεσία, ο όρος «συνδεδεμένη επιχείρηση» ή «συνδεδεμένο πρόσωπο» αναφέρεται σε ένα πιο στενό πλαίσιο προϋποθέσεων σύνδεσης. Για την ακρίβεια, με βάση το άρθρο 2 του ν.4172/2013, ως «συνδεδεμένο πρόσωπο» ορίζεται,

«κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα,

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

⁴⁷ OECD (2017), "OECD Model Tax Convention", Article 9

⁴⁸ OECD (2017), "OECD Model Tax Convention", Article 9

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

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.»⁴⁹

4.4. Άρθρο 21 ν.4174/2013

Παρακάτω, αναλύεται το άρθρο 21 του νόμου 4174/2013 που αφορά τις ενδοομιλικές συναλλαγές και πιο συγκεκριμένα τον Φάκελο Τεκμηρίωσης.

4.4.1. Υπόχρεοι σε τεκμηρίωση τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν.4174/2013 και τις παραγράφους 1 και 2,

«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»

Ακόμη,

«Οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον:

⁴⁹ Ν.4172/2013 άρθρο 2

α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος, ή

β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος»⁵⁰

4.4.2. Φάκελος Τεκμηρίωσης

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης λοιπόν, σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν.4174/2013, αποτελείται από δύο μέρη. Αρχικά, από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και έπειτα από τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης.

Επιπρόσθετα, καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών (ΣΠΠΠ), ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία. Άρα λοιπόν, τα υπόχρεα πρόσωπα της παραγράφου 1 υποβάλλουν τον Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρετικές περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου.⁵¹

Ακόμη, είναι βασικό να τονιστεί ότι σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21, ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Στη συνέχεια, τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.⁵²

⁵⁰ Ν.4174/2013 άρθρο 21 παράγραφος 1,2

⁵¹ Ν.4174/2013 άρθρο 21 παράγραφος 3

⁵² Ν.4174/2013 άρθρο 21 παράγραφος 4

4.4.3. Περιεχόμενο Φακέλου Τεκμηρίωσης

Στη συνέχεια, σχετικά με το περιεχόμενο του Φακέλου Τεκμηρίωσης, περιλαμβάνει ειδικό κεφάλαιο όπου περιγράφονται γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχονται στους Φακέλους και που οφείλονται σε οποιαδήποτε μεταβολή των συνθηκών της αγοράς. Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 21 του ν.4174/2013,

«Ο υποκείμενος στο φόρο οφείλει να ενημερώνει το Φάκελο έως το τέλος του φορολογικού έτους εντός του οποίου η παραπάνω μεταβολή λαμβάνει χώρα. Με την επιφύλαξη των ανωτέρω οι Φάκελοι Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών της παραγράφου 3 μπορούν να χρησιμοποιηθούν για το επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον επικαιροποιηθούν ενσωματώνοντας όλες τις αναγκαίες αλλαγές.

Η επικαιροποίηση του Φακέλου γίνεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων είναι δυνατός ο καθορισμός των επικαιροποιήσεων που κρίνονται απαραίτητες όσον αφορά το περιεχόμενο των Φακέλων Τεκμηρίωσης είτε σε ετήσια είτε μόνιμη βάση.»⁵³

Ακόμη, με την παράγραφο 6 και τελευταία του ίδιου άρθρου, το ακριβές περιεχόμενο και τα στοιχεία που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, καθορίζονται και εξειδικεύονται. Πιο συγκεκριμένα, ο Γενικός Γραμματέας καθορίζει και εξειδικεύει με απόφαση του το ακριβές περιεχόμενο του Φακέλου Τεκμηρίωσης, δηλαδή του Βασικού Φακέλου Τεκμηρίωσης, του Ελληνικού Φακέλου Τεκμηρίωσης και του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών.⁵⁴

⁵³ Ν.4174/2013 άρθρο 21 παράγραφος 5

⁵⁴ Νιφορόπουλος Κ., Ντρούκας Κ., (2019), “Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη”, Κεφάλαιο 5, σελ.146

4.5. Άρθρο 22 ν.4174/2013

4.5.1. Προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (Advance Pricing Agreement – “APA”)

Αρχικά, η προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης αφορά μια φορολογική συμφωνία η οποία έχει ενσωματωθεί στην ελληνική νομοθεσία. Πιο συγκεκριμένα, πρόκειται για μια συμφωνία η οποία περιγράφει ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων εντός πολυεθνικών σχημάτων, στις οποίες το ένα τουλάχιστον συμβαλλόμενο μέρος έχει φορολογική κατοικία εκτός Ελλάδος. Σύμφωνα με την παράγραφο 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 τις 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 διασυνοριακών συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα»⁵⁵

Συνεπώς, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, η προέγκριση της εν λόγω μεθοδολογίας αναφέρεται σε μελλοντικές συναλλαγές και δεν αφορά στις ημεδαπές συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Ακόμη, σύμφωνα με το Κεφάλαιο 4 των οδηγιών του ΟΟΣΑ⁵⁶, η Advance Pricing Agreement αποτελεί μια συμφωνία που προσδιορίζει σε προγενέστερο, της πραγματοποίησης των ελεγχόμενων συναλλαγών, χρόνο, ένα κατάλληλο σύνολο κριτηρίων για τον καθορισμό της κατάλληλης τιμής πώλησης δηλαδή του Transfer Pricing, για δεδομένο χρονικό διάστημα τηρώντας την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων.⁵⁷

Υπάρχει μια βασική διάκριση ανάμεσα στις φορολογικές αυτές συμφωνίες οι οποίες αναλύονται παρακάτω,

(a) Μονομερής APA

Στη δεδομένη περίπτωση, τα μέρη που συμμετέχουν στη διαδικασία, είναι η αιτούσα επιχείρηση και η Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών ως «αρμόδια αρχή».

⁵⁵ Άρθρο 22 ν.4174/2013 παράγραφος 1

⁵⁶ OECD (2022), OECD “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, Chapter IV, page 213

⁵⁷ Νιφορόπουλος Κ., Ντρούκας Κ., (2019), “Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη”, Κεφάλαιο 11 σελ 513

(b) Διμερής ή Πολυμερής ΑΡΑ

Σε αυτή την περίπτωση, τα μέρη που συμμετέχουν στην διαπραγμάτευση, είναι οι «αρμόδιες αρχές» των εμπλεκόμενων κρατών και όχι ο αιτών ή η συνδεδεμένη επιχείρηση του, οι οποίοι δύνανται να αποδεχτούν ή όχι την ΑΡΑ.

Στο σημείο αυτό, είναι σημαντικό να τονιστεί, το ότι η περίπτωση της Μονομερούς ΑΡΑ, δεν εξαιρείται η πιθανότητα διπλής φορολόγησης και γι αυτό το λόγο 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.⁵⁸

Στην συνέχεια, όσον αφορά το αντικείμενο προέγκρισης, το άρθρο 22 του ν.4174/2013 αναφέρει,

«Αντικείμενο της προέγκρισης της προηγούμενης παραγράφου, 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»⁵⁹

Συμπερασματικά, οι κρίσιμες παραδοχές αφορούν το κύριο αντικείμενο της προέγκρισης και ειδικότερα τη συνεχή επαλήθευση της συγκρισιμότητας των προς διερεύνηση εξωτερικών ή και εσωτερικών στοιχείων. Αντικείμενο της προέγκρισης λοιπόν, δεν είναι ο καθορισμός της «απόλυτης» τιμής τιμολόγησης ή το «απόλυτο» εύρος ενός εξωτερικού ή εσωτερικού συγκριτικού δείγματος, αλλά οι παραδοχές και οι προσαρμογές που ελήφθησαν υπ όψιν για τον τελικό καθορισμό τους.⁶⁰

⁵⁸ Νιφορόπουλος Κ., Ντρούκας Κ., (2019), “Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη”, Κεφάλαιο 11 σελ 514

⁵⁹ Άρθρο 22 ν.4174/2013 παράγραφος 2

⁶⁰ Νιφορόπουλος Κ., Ντρούκας Κ., (2019), “Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη”, Κεφάλαιο 11 σελ 516

Συνοψίζοντας, με το άρθρο αυτό δίνεται δυνατότητα στις ημεδαπές επιχειρήσεις να υποβάλουν αίτηση προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών συναλλαγών τους με συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Αντικείμενο της προέγκρισης όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, αποτελούν τα κριτήρια με σκοπό τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κατά τη διάρκεια μίας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Τέλος, σημαντικό να τονιστεί ότι, η διάρκεια ισχύος της απόφασης προέγκρισης δεν δύναται να υπερβαίνει τα τέσσερα (4) έτη.

4.5.2. Γενικές παρατηρήσεις σχετικά με την προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης

Προκειμένου να γνωστοποιηθεί η μέθοδος τεκμηρίωσης ενδοομιλικών τιμολογήσεων σε προγενέστερο χρόνο της πραγματοποίησής τους, η προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης δίνει αυτή τη δυνατότητα αποτελώντας ένα εναλλακτικό σενάριο από το φάκελο τεκμηρίωσης. Ακολουθώντας δηλαδή μια συγκεκριμένη διαδικασία, επιτυγχάνεται μία συμφωνία μεταξύ του φορολογούμενου και της φορολογικής διοίκησης ή των φορολογικών διοικήσεων, για το πως θα πραγματοποιούνται οι ενδοομιλικές τιμολογήσεις, με βασική αρχή φυσικά, να τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων.

Η αξιοπιστία κάθε πρόβλεψης που περιλαμβάνεται σε μια προέγκριση μεθοδολογίας, δηλαδή σε μια APA, εξαρτάται από τις κριτικές υποθέσεις πάνω στις οποίες βασίζεται η πρόβλεψη. Για παράδειγμα, ο ΟΟΣΑ παραθέτει το εξής παράδειγμα κατά το οποίο αναφέρει, πως δεν θα ήταν λογικό να προβλεφθεί σε βάθος τριετίας, πως το επιτόκιο δανεισμού ανάμεσα σε εταιρείες του ίδιου ομίλου θα παραμείνει σταθερά 6%. Αντίθετα, θα ήταν πιο συνετό να γίνει πρόβλεψη πως το επιτόκιο θα παραμείνει το άθροισμα του LIBOR συν ένα εύλογο ποσοστό.

Σημαντικό στη συνέχεια, είναι να διακριθούν κάποια πλεονεκτήματα της APA όπως και αντίστοιχα ορισμένα μειονεκτήματα. Σαφέστατα, βασικό πλεονέκτημα των συμφωνιών προέγκρισης, αποτελεί η εξάλειψη της αβεβαιότητας από πλευράς κυρίως του φορολογούμενου, καθώς μπορεί να προβλέψει αξιόπιστα τις φορολογικές του υποχρεώσεις που σχετίζονται με το Transfer Pricing σε παγκόσμια βάση. Ακόμη, προωθείται αναμφίβολα η επικοινωνία μεταξύ αρχών και φορολογουμένων, καθώς η APA μπορεί να παρέχει την ευκαιρία τόσο στις φορολογικές διοικήσεις όσο και στους φορολογούμενους να διαβουλεύονται και να συνεργάζονται σε μη ανταγωνιστικό πνεύμα και περιβάλλον. Τέλος, ένα ακόμη πλεονέκτημα το οποίο αφορά την χρήση της APA, αφορά την αποφυγή περιπτώσεων διπλής φορολογίας.

Από την άλλη πλευρά, παρουσιάζονται και ορισμένα μειονεκτήματα, τα οποία αφορούν ειδικότερα περιπτώσεις μονομερών APAs. Πιο συγκεκριμένα, συχνό είναι το φαινόμενο κατά το οποίο δεν εξαλείφεται η πιθανότητα διπλής φορολόγησης. Ακόμη, είναι σύνηθες να δημιουργούνται διαφωνίες μεταξύ των κρατών σχετικά με τη διαμόρφωση της φορολογικής βάσης. Τέλος, βασικό μειονέκτημα θα μπορούσε να αποτελέσει το ότι οι φορολογικές διοικήσεις χρειάζονται χρόνο για την εκπαίδευση εμπειρογνομόνων σε ειδικά πεδία, προκειμένου να ανταποκριθούν στο συνεχώς αυξανόμενο πλήθος αιτήσεων φορολογούμενων για APAs.

4.6. Ανάλυση προστίμων Ενδοομιλικών Συναλλαγών φορολογικών χρήσεων 2014 – σήμερα

Παρακάτω αναλύονται τα πρόστιμα και οι κυρώσεις σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές, για τις φορολογικές χρήσεις από το 2014 έως και σήμερα.⁶¹

(i) Εκπρόθεσμη Υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του ΣΠΠ επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογούμενου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2000) ευρώ.

(ii) Εκπρόθεσμη Υποβολή Τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών

Η κατηγορία αυτή, αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες έχει υποβληθεί αρχικός ΣΠΠ εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας και στη συνέχεια μετά τη λήξη της προβλεπόμενης προθεσμίας, υποβληθεί τροποποιητικός ΣΠΠ. Με την προϋπόθεση ότι η τροποποίηση δεν επιφέρει μεταβολές τα συνολικά ποσά των συναλλαγών πάνω από διακόσες χιλιάδες (200.000) ευρώ, επιβάλλεται και πάλι πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογούμενου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2000) ευρώ.

⁶¹ Νιφορόπουλος Κ., Ντρούκας Κ., (2019), “Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη”, Κεφάλαιο 9 σελ 329

(iii) Μη υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών

Σε περίπτωση μη υποβολής ΣΠΠ, επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογούμενου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Ακόμη, δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δυο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

(iv) Υποβολή ανακριβούς ή ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών

Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς ή ατελούς ΣΠΠ επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογούμενου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2000) ευρώ. Τέλος, το εν λόγω 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.

(v) Εκπρόθεσμη ή/και μη διάθεση του Φακέλου Τεκμηρίωσης στη Φορολογική Δήλωση

Παρακάτω κατηγοριοποιούνται οι περιπτώσεις εκπρόθεσμης διάθεσης ή/και μη διάθεσης του Φακέλου Τεκμηρίωσης στη φορολογική διοίκηση.

Κριτήριο αποτελεί το χρονικό διάστημα, που ξεκινά από την ημέρα κοινοποίησης της σχετικής πρόσκλησης για τη διάθεση του Φακέλου μέχρι την ημέρα που τελικά παραδίδεται στη φορολογική διοίκηση. Συνεπώς, διακρίνονται οι εξής τέσσερις (4) κατηγορίες,

- 1) Ο φάκελος παραδίδεται έως και την 30^η ημέρα, από την ημέρα κοινοποίησης της σχετικής πρόσκλησης. Σε αυτή την περίπτωση έχει τηρηθεί το προβλεπόμενο χρονικό περιθώριο και δεν επιβάλλεται πρόστιμο.
- 2) Ο φάκελος παραδίδεται στο χρονικό διάστημα μεταξύ της 31^{ης} ημέρας και της 60^{ης} ημέρας από την ημέρα κοινοποίησης της σχετικής πρόσκλησης. Σε αυτή την περίπτωση δεν έχει τηρηθεί το προβλεπόμενο χρονικό περιθώριο και επιβάλλεται πρόστιμο αξίας πέντε χιλιάδων (5000) ευρώ.
- 3) Ο φάκελος παραδίδεται στο χρονικό διάστημα μεταξύ της 61^{ης} ημέρας και της 90^{ης} ημέρας από την ημέρα κοινοποίησης της σχετικής πρόσκλησης. Σε αυτή την περίπτωση δεν έχει τηρηθεί το προβλεπόμενο χρονικό περιθώριο και επιβάλλεται πρόστιμο αξίας δέκα χιλιάδων (10000) ευρώ.

- 4) Ο φάκελος παραδίδεται πέραν της 90^{ης} ημέρας από την ημέρα κοινοποίησης της σχετικής πρόσκλησης. Σε αυτή την περίπτωση δεν έχει τηρηθεί το προβλεπόμενο χρονικό περιθώριο και επιβάλλεται πρόστιμο αξίας είκοσι χιλιάδων (20000) ευρώ. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που τελικά ο φάκελος τεκμηρίωσης δεν τεθεί τελικά στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης.

4.7. Συμπεράσματα

Συνοψίζοντας, μετά από την ανάλυση του Κεφαλαίου 4 το οποίο αφορούσε την ελληνική νομοθεσία γύρω από το ζήτημα των ενδοομιλικών συναλλαγών, διαπιστώνεται πως οι φορολογικές αρχές τόσο στην Ελλάδα όσο και στο εξωτερικό δίνουν βαρύτητα στο ζήτημα. Πιο συγκεκριμένα, μέσω των διατάξεων που αναλύθηκαν, γίνεται αντιληπτό πως η ελληνική νομοθεσία ακολουθώντας και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ έχει καλύψει αρκετά ερωτήματα και ασάφειες γύρω από το Transfer Pricing. Μπορεί κανείς λοιπόν να συμπεράνει, πως το θέμα των ενδοομιλικών συναλλαγών καλύπτεται μέσω της ελληνικής νομοθεσίας, χωρίς αυτό βέβαια να σημαίνει πως δεν υπάρχουν προοπτικές βελτίωσης και προόδου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 – Φορολογικός Σχεδιασμός σε Διεθνές Πλαίσιο

5.1. Ευρωπαϊκή Ένωση και η Οδηγία 2016/1164

Η Οδηγία 2016/1164 της Ευρωπαϊκής Ένωσης αφορά τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.⁶² Βασίζεται στην αρχή ότι οι φόροι θα πρέπει να πληρώνονται στον τόπο όπου δημιουργούνται τα κέρδη. Αποτελείται από ορισμένα βασικά μέτρα με σκοπό την καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Βάσει της οδηγίας (ΕΕ) 2016/1164 είναι αναγκαίο να θεσπιστούν κανόνες κατά της διάβρωσης των φορολογικών βάσεων στην εσωτερική αγορά όπως επίσης και κανόνες κατά της μετατόπισης των κερδών εκτός της εσωτερικής αγοράς.

Βάσει του Αρθρου 11 της Οδηγίας, τα κράτη μέλη έως τις 31 Δεκεμβρίου 2018, θεσπίζουν και δημοσιεύουν τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για να συμμορφωθούν προς την παρούσα οδηγία. Σαφώς, η Ελλάδα ως ιδρυτικό μέλος του ΟΟΣΑ από το 1961, θα πρέπει εξίσου να θεσπίσει και δημοσιεύσει τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις έτσι ώστε να συμμορφωθεί με την παρούσα οδηγία. Λαμβάνοντας υπόψη ότι βασικός στόχος της παρούσας οδηγίας είναι να βελτιωθεί η ανθεκτικότητα της εσωτερικής αγοράς στο σύνολό της έναντι διασυνοριακών πρακτικών φοροαποφυγής, αυτό δεν μπορεί να επιτευχθεί επαρκώς από τα κράτη μέλη όταν ενεργούν μεμονωμένα⁶³. Για αυτό το λόγο, απαιτείται ο συντονισμός και η συνεργασία μεταξύ κρατών-μελών, προκειμένου να επιτευχθεί το βέλτιστο αποτέλεσμα.

Συνοψίζοντας, η Οδηγία έχει ως τελικό στόχο την αντιμετώπιση πρακτικών φοροαποφυγής και ταυτόχρονα την υιοθέτηση μιας κοινής πορείας εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ενάντια στη Διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη Μετατόπιση των κερδών, γνωστή ως BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Σκοπό της αποτελεί η αντιμετώπιση καταστάσεων, κατά τις οποίες οι φορολογούμενοι, εκμεταλλευόμενοι τα διαφορετικά φορολογικά συστήματα ενεργούν κατά του ίδιου του σκοπού του νόμου, με στόχο τη μείωση των φορολογικών οφειλών τους.

⁶² COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 “laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market”

⁶³ COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 “laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market”

5.2. Διάβρωση Φορολογικής Βάσης και Μεταφορά Κερδών (BEPS)

Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, ως Διάβρωση Φορολογικής Βάσης και Μεταφορά Κερδών (BEPS) ορίζεται «η στρατηγική φορολογικού σχεδιασμού, που εκμεταλλεύεται τα κενά των φορολογικών κανόνων με σκοπό την εξαφάνιση των κερδών ή τη μετατόπιση αυτών σε τοποθεσίες, όπου δεν διενεργείται η πραγματική δραστηριότητα, αλλά όπου φορολογούνται χαμηλά με αποτέλεσμα να πληρώνεται ελάχιστος ή μηδενικός εταιρικός φόρος».

Το Σχέδιο Δράσης περιλαμβάνει 15 Δράσεις που αποβλέπουν κυρίως στην καταπολέμηση των στρατηγικών φοροαποφυγής των πολυεθνικών επιχειρήσεων μέσω της μεταφοράς κερδών σε χώρες με ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς. Αναφορικά με τις επιμέρους δράσεις που παρουσιάζονται στο Σχέδιο σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, πραγματοποιείται σχετική ανάλυση παρακάτω.

- BEPS Action 8: Μεταφορά Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων
- BEPS Action 9: Κίνδυνος και Κεφάλαιο
- BEPS Action 10: Ενδοομιλικές Συναλλαγές Υψηλού κινδύνου
- BEPS Action 13: Έκθεση ανά Χώρα (Country-by-Country Reporting)

Σχετικά με τους παραπάνω στόχους - δράσεις, είναι σημαντικό να τονιστεί ότι εξειδικεύονται στην διασφάλιση της φορολόγησης των εταιρικών κερδών στο κράτος όπου δημιουργούνται. Ταυτόχρονα, δίνουν έμφαση στην ευθυγράμμιση των αποτελεσμάτων της ενδοομιλικής τιμολόγησης με την δημιουργία αξίας του ομίλου, στην προώθηση της διαφάνειας στις διασυνοριακές συναλλαγές και στην ενίσχυση της διακρατικής ανταλλαγής πληροφοριών.⁶⁴

⁶⁴ OECD, “Exclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting”, available at the official OECD Website

5.2.1. BEPS Action 8: Μεταφορά άυλων περιουσιακών στοιχείων

Αρχικά, προκειμένου να προχωρήσουμε στην ανάλυση του Σχεδίου Δράσης 8, θα πρέπει να ορίσουμε την έννοια των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων. 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. Για παράδειγμα, αντιπροσωπευτικές περιπτώσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων αποτελούν, η πνευματική ιδιοκτησία, η τεχνογνωσία, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα εμπορικά σήματα, τα εμπορικά απόρρητα καθώς και τα συμβατικά δικαιώματα.

Το Σχέδιο Δράσης 8 αντιμετωπίζει κυρίως ζητήματα ενδοομιλικής τιμολόγησης τα οποία σχετίζονται με ελεγχόμενες συναλλαγές που αφορούν άυλα αγαθά. Καθώς όπως προαναφέρθηκε, τα άυλα αγαθά είναι συχνά είναι δύσκολο να αποτιμηθούν. Η εσφαλμένη κατανομή των κερδών που παράγονται από πολύτιμα άυλα περιουσιακά στοιχεία έχει συμβάλει σε μεγάλο βαθμό στη διάβρωση της βάσης και στη μετατόπιση των κερδών.⁶⁵

Η εν λόγω Δράση, παρέχει αναλυτικές οδηγίες σχετικά με τον προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος, βασιζόμενες στην Αρχή των Ίσων Αποστάσεων, στην περίπτωση χρηματοδότησης για την ανάπτυξη ενός άυλου αγαθού. Πραγματοποιείται η αναγκαία σύνδεση του οικονομικού οφέλους με την άσκηση ελέγχου πάνω στον κίνδυνο που αναλαμβάνει η οικονομική οντότητα.

Είναι βέβαιο, πως λόγω της φύσης τους, η τιμολόγηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να είναι απαιτητική, παρουσιάζοντας ποικίλες δυσκολίες. Η δυσκολία κυρίως έγκειται στο ότι είναι συχνά δύσκολο να βρεθούν συγκρίσιμα στοιχεία για τον έλεγχο της τήρησης της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων. Βέβαια, οι οδηγίες του ΟΟΣΑ παρέχουν βοήθεια και σαφείς εξηγήσεις σχετικά με τις μεθόδους αποτίμησης.

⁶⁵ OECD (2018), “Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles - BEPS Actions 8-10”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris

5.2.2. BEPS Action 9: Κίνδυνος και Κεφάλαιο

Το Σχέδιο Δράσης 9, αφορά τον επιχειρηματικό κίνδυνο και το κεφάλαιο. Σύμφωνα με τις Οδηγίες του ΟΟΣΑ, επιχειρηματικοί κίνδυνοι είναι οι επιπτώσεις που έχει η αβεβαιότητα στην επιχειρηματική δραστηριότητα.

Πιο συγκεκριμένα, το Σχέδιο Δράσης 9 παρέχει λεπτομερείς οδηγίες σχετικά με την ανάλυση κινδύνου ως το βασικό στοιχείο της λειτουργικής ανάλυσης. Περιλαμβάνει δηλαδή, την αναγνώριση των οικονομικά σημαντικών κινδύνων και την κατανομή των κινδύνων βάσει επιτελούμενων λειτουργιών. Ειδικότερα, η συνδεδεμένη Εταιρεία που αναλαμβάνει έναν κίνδυνο οφείλει να ασκεί έλεγχο και να αποφασίζει για τον κίνδυνο, καθώς και να διαθέτει τη χρηματοοικονομική δυνατότητα κάλυψης αυτού.⁶⁶

Όσον αφορά τους επιχειρηματικούς κινδύνους που δύναται να αναλάβει μια οικονομική οντότητα, το σχέδιο Δράσης 9 θέτει ως προϋπόθεση, λειτουργίες σχετικά με την διαχείριση κινδύνων να εκτελούνται από την ίδια την οντότητα εσωτερικά και όχι εξωγενώς. Ακόμη, αναφέρει πως μια οντότητα η οποία είναι σε θέση να αναλάβει κινδύνους, οφείλει να έχει εμπειρία και αρμοδιότητα επί του θέματος, να λάβει υπ όψιν και να γνωρίζει δηλαδή, τα επιχειρηματικά ρίσκα που αναλαμβάνει όπως επίσης και τις προοπτικές κάλυψης τους.

Τέλος, με τη δράση του Σχεδίου Δράσης 9, αναδεικνύεται η μεγάλη σημασία της ακριβούς οριοθέτησης της πραγματικής συναλλαγής. Πιο συγκεκριμένα, μέσω της ανάλυσης της σχέσης μεταξύ των μερών που συνδέονται βάσει συμβάσεων και της πραγματικής συμπεριφοράς μεταξύ τους, αποφασίζεται κατά πόσο η πραγματική οικονομική συμπεριφορά των μερών είναι σε συμφωνία με τους συμβατικούς όρους αναφορικά με την κατανομή των κινδύνων. Το «κλειδί» στην εξακρίβωση της οριοθέτησης της πραγματικής συναλλαγής είναι το κατά πόσον η ελεγχόμενη συναλλαγή είναι εμπορικά ορθολογική (δηλαδή κατά πόσον θα πραγματοποιούνταν από ανεξάρτητα μέρη κάτω από ίδιες οικονομικά συνθήκες) και όχι το κατά πόσον η εν λόγω (ελεγχόμενη) συναλλαγή πραγματοποιείται και από ανεξάρτητα μέρη.⁶⁷

⁶⁶ Κτενά Μ., (2016), «Ο.Ο.Σ.Α.: Σχέδιο Δράσης κατά της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς Κερδών», Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΙΕΣΟΕΛ), 25

⁶⁷ Κτενά Μ., (2016), «Ο.Ο.Σ.Α.: Σχέδιο Δράσης κατά της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς Κερδών», Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΙΕΣΟΕΛ), 25

5.2.3. BEPS Action 10: Ενδοομιλικές Συναλλαγές Υψηλού κινδύνου

Στη συνέχεια, ανάμεσα στα Σχέδια Δράσης που αφορούν το κομμάτι των ενδοομιλικών συναλλαγών, συμπεριλαμβάνεται και το Σχέδιο Δράσης 10 το οποίο αφορά συναλλαγές υψηλού κινδύνου, εντός του ομίλου.

Πιο συγκεκριμένα, στο Σχέδιο Δράσης 10, αναφέρονται ορισμένες οδηγίες και διευκρινίσεις. Για παράδειγμα, επιχειρείται ο σαφής ορισμός και καθορισμός των χαρακτηριστικών σχετικά με τις υπηρεσίες χαμηλής προστιθέμενης αξίας μεταξύ επιχειρήσεων ενός ομίλου⁶⁸. Ακόμη, τονίζεται ότι οι προαναφερθείσες υπηρεσίες δεν ανήκουν στις κύριες δραστηριότητες της επιχείρησης, καθώς δεν χρησιμοποιούν σημαντικά άυλα περιουσιακά στοιχεία και είναι χαμηλού κινδύνου.

Ακόμη, εισάγεται η μέθοδος της απλοποιημένης προσέγγισης για τον καθορισμό της τιμής χρέωσης υπηρεσιών χαμηλής προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Επίσης, παρέχεται καθοδήγηση σχετικά με τις συναλλαγές εμπορευμάτων (Commodities) καθώς και οδηγίες σχετικά με τη μέθοδο “Profit Split”. Τέλος, μέσω του Σχεδίου Δράσης 10, ως η πλέον κατάλληλη μέθοδος τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, ορίζεται η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP Method).⁶⁹

5.2.4. BEPS Action 13: Έκθεση ανά Χώρα (Country-by-Country Report)

Το Σχέδιο Δράσης 13 αφορά ένα πρότυπο δημοσίευσης πληροφοριών το οποίο θα τηρείται από την κάθε χώρα στην οποία δραστηριοποιούνται οι πολυεθνικές επιχειρήσεις.

Πιο αναλυτικά, περιλαμβάνει αναθεωρημένους κανόνες που σχετίζονται με τη μεθοδολογία της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ επιχειρήσεων που ανήκουν σε έναν όμιλο, καθώς και την ενσωμάτωση της νέας Έκθεσης Αναφοράς ανά Χώρα (Country by Country Report – CBC), στο πλαίσιο της υποχρεωτικής γνωστοποίησης στοιχείων μαζί με τον βασικό και τον τοπικό φάκελο τεκμηρίωσης για κάθε συνδεδεμένο μέρος.⁷⁰

⁶⁸ OECD (2018), “Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles - BEPS Actions 8-10”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris

⁶⁹ Κτενά Μ., (2016), «Ο.Ο.Σ.Α.: Σχέδιο Δράσης κατά της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς Κερδών», Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΙΕΣΟΕΛ), 25

⁷⁰ OECD (2018), “Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles - BEPS Actions 8-10”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris

Σύμφωνα με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ, το Σχέδιο Δράσης 13 εισάγει μια τυποποιημένη προσέγγιση στη διαδικασία της τεκμηρίωσης, η οποία έχει ως βάση τρία (3) θέματα⁷¹:

1. Την σύνταξη του Βασικού Φακέλου (Master File)
2. Την σύνταξη του Τοπικού Φακέλου (Local File)
3. Την σύνταξη της Έκθεσης Αναφοράς ανά Χώρα (Country by Country Report - CBC)

Σχετικά με την Έκθεση Αναφοράς ανά Χώρα, περιλαμβάνει πληροφορίες για τις εταιρείες του ομίλου σχετικά με τα έσοδα και τα κέρδη και την κατανομή αυτών μεταξύ τους, τους φόρους, τους εργαζόμενους, το κεφάλαιο, τα αδιανέμητα κέρδη, τα ενσώματα και άυλα περιουσιακά, καθώς και πληροφορίες για τη γεωγραφική κατανομή των οικονομικών δραστηριοτήτων του ομίλου.⁷² Επίσης, περιλαμβάνει μια αναλυτική λίστα με τις επιχειρήσεις που ανήκουν στον όμιλο, καθώς και αντίστοιχες πληροφορίες σχετικά με τα οικονομικά στοιχεία, το αντικείμενο δραστηριότητας, τη φορολογική έδρα για κάθε μια από αυτές.

Σκοπό της Έκθεσης, αποτελεί η αναγνώριση της πραγματικής δραστηριότητας κάθε επιχειρηματικής οντότητας – μέλους ενός ομίλου και τη σύνδεσή της με συγκεκριμένη έδρα φορολογικής δικαιοδοσίας, καθώς και στην πιο σαφή απεικόνιση των οικονομικών δραστηριοτήτων κάθε επιχείρησης – μέλους.⁷³

Συμπερασματικά, η σημαντικότητα του Σχεδίου Δράσης 13 έγκειται στην περαιτέρω ενίσχυση της διασάφησης και διαφάνειας, η οποία συμβάλλει στο αποτελεσματικότερο έργο των φορολογικών αρχών. Με αυτόν τον τρόπο, ελέγχεται πιο διεξοδικά και αποδοτικά ό,τι αφορά το ζήτημα των ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ οικονομικών οντοτήτων.

⁷¹ OECD (2018), “Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles - BEPS Actions 8-10”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris

⁷² Κτενά Μ., (2016), «Ο.Ο.Σ.Α.: Σχέδιο Δράσης κατά της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς Κερδών», Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΙΕΣΟΕΛ), 25

⁷³ Κτενά Μ., (2016), «Ο.Ο.Σ.Α.: Σχέδιο Δράσης κατά της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς Κερδών», Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΙΕΣΟΕΛ), 25

5.3. Οδηγίες του ΟΟΣΑ σχετικά με την πανδημία Covid-19: Οι επιπτώσεις στις ενδοομιλικές συναλλαγές

Η παγκόσμια πανδημία Covid-19 πέρα από τις ύψιστης σημασίας κοινωνικές και πολιτικές αλλαγές που επέφερε, αναμφίβολα επηρέασε και το παγκόσμιο οικονομικό γίγνεσθαι. Η οικονομία σε παγκόσμιο επίπεδο, άλλαξε ρυθμούς και σαφέστατα οδήγησε σε πολυάριθμα προβλήματα και δυσκολίες σε όλους τους τομείς της. Σαφέστατα, δεν έμεινε ανεπηρέαστο και το ζήτημα των ενδοομιλικών συναλλαγών, αλλά κάθε άλλο, η υγειονομική κρίση οδήγησε σε ποικίλα προβλήματα άνευ προηγουμένου στον συγκεκριμένο τομέα.

Προκειμένου να διαλευκάνει το τοπίο, ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε τον Δεκέμβρη του 2020 μια έκθεση, η χρησιμότητα της οποίας ήταν να αποτελέσει οδηγό για τις πολυεθνικές και μη επιχειρήσεις σχετικά με τον τρόπο που θα πρέπει να διαχειριστούν τα πολυάριθμα ερωτήματα που προέκυψαν σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Η έκθεση αυτή αποτελεί λοιπόν, μια καθοδήγηση σχετικά με τις επιπτώσεις της πανδημίας Covid-19 σχετικά με το ζήτημα του Transfer Pricing. Η καθοδήγηση αυτή είναι χρήσιμη τόσο για τους φορολογούμενους, σχετικά με την αναφορά των οικονομικών περιόδων που επηρεάστηκαν από την πανδημία όσο και για τις φορολογικές διοικήσεις.⁷⁴

Στο πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών, το ζήτημα που φανέρωσε τις μεγαλύτερες δυσκολίες αφορά τη Συγκριτική Ανάλυση. Αυτό συνέβη διότι, η πανδημία δημιούργησε μεγάλες προκλήσεις σχετικά με τη σωστή εφαρμογή της ανάλυσης. Από την έναρξη της πανδημίας, ο τρόπος με τον οποίο συναλλάσσονταν οι οντότητες μεταξύ τους, άλλαξε δραματικά. Ακόμη, υπό κανονικές και φυσιολογικές συνθήκες, η εύρεση ανεξάρτητων συναλλαγών ήταν πιο εφικτή σε αντίθεση με τις τωρινές συνθήκες. Γίνεται ολοένα και πιο απαιτητικό πλέον, να βρεθεί μια συγκρίσιμη συναλλαγή.

Το παραπάνω, μας οδηγεί στο συμπέρασμα ότι προκειμένου να υπάρξει σωστή και δίκαιη συγκριτική ανάλυση, θα πρέπει η συναλλαγή της ανεξάρτητης τρίτης επιχείρησης να έχει πραγματοποιηθεί στο ίδιο πλαίσιο. Δηλαδή, είναι λανθασμένη η σύγκριση συναλλαγών προ πανδημίας με συναλλαγές που ακολούθησαν αυτής.

Στη συνέχεια, η έκθεση του ΟΟΣΑ πραγματεύεται και άλλα ζητήματα τα οποία τέθηκαν προς διευκρίνιση. Για παράδειγμα, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με τις απώλειες και την κατανομή των ειδικών δαπανών για τον Covid-19, όπως και για ορισμένα προγράμματα κρατικής βοήθειας. Τέλος, σημαντικές οδηγίες αφορούν και το ζήτημα της Προέγκρισης Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (Advance Pricing Agreement “APA”). Σχετικά με το τελευταίο ζήτημα, είναι πιθανό οι διακανονισμοί που είχαν

⁷⁴ OECD (2020), OECD Policy Responses to Corona virus (COVID-19) “Guidance on the Transfer Pricing implications of the COVID-19 pandemic”

λάβει χώρα προτού ξεσπάσει η πανδημία, να αφορούσαν οικονομικές χρήσεις οι οποίες δεν επηρεάστηκαν από αυτή. Με αυτόν τον τρόπο, το περιεχόμενο αυτών, να έχει αλλάξει σε αρκετά μεγάλο βαθμό. Στη δεδομένη περίπτωση, μέσω της έκθεσης, ο ΟΟΣΑ αναφέρει πως σε περίπτωση που οι φορολογούμενοι διαπιστώσουν, ότι το περιεχόμενο των ΑΡΑ τους έχει μεταβληθεί, καλούνται να συμβουλευτούν τις αρμόδιες αρχές, ώστε να λυθεί αμοιβαία το πρόβλημα.⁷⁵

5.4. Συμπεράσματα

Συνοψίζοντας, μετά από την ανάλυση του Κεφαλαίου 5 το οποίο αφορούσε την διεθνή νομοθεσία γύρω από το ζήτημα των ενδοομιλικών συναλλαγών, διαπιστώνεται πως οι φορολογικές αρχές παγκοσμίως και στην περίπτωση που εξετάζουμε ιδιαίτερα εντός Ευρωπαϊκής Ένωσης, δίνουν ιδιαίτερη προσοχή στο ζήτημα. Πιο συγκεκριμένα, μέσω των διατάξεων που αναλύθηκαν, γίνεται αντιληπτό πως η διεθνής νομοθεσία ακολουθώντας και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ έχει καλύψει αρκετά ερωτήματα και ασάφειες γύρω από το Transfer Pricing. Μπορεί κανείς λοιπόν να συμπεράνει, πως το θέμα των ενδοομιλικών συναλλαγών καλύπτεται μέσω της ευρωπαϊκής νομοθεσίας, χωρίς αυτό βέβαια να σημαίνει πως δεν υπάρχουν προοπτικές βελτίωσης και προόδου.

Ακόμη, έχοντας ως τελικό στόχο την αντιμετώπιση πρακτικών φοροαποφυγής και ταυτόχρονα την υιοθέτηση μιας κοινής πορείας εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η διεθνής νομοθεσία υιοθέτησε ορισμένα μέτρα ενάντια στη Διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση των κερδών, γνωστή ως BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Όπως αναλύθηκε και στο παρατιθέμενο κεφάλαιο, σκοπό των μέτρων αυτών, αποτελεί η αντιμετώπιση καταστάσεων, κατά τις οποίες οι φορολογούμενοι, εκμεταλλευόμενοι τα διαφορετικά φορολογικά συστήματα ενεργούν κατά του ίδιου του σκοπού του νόμου, με στόχο τη μείωση των φορολογικών οφειλών τους.

Τέλος, με την έκθεση του ΟΟΣΑ σχετικά με τις επιπτώσεις της πανδημίας Covid-19 όσον αφορά το ζήτημα του Transfer Pricing δόθηκαν οδηγίες στις πολυεθνικές και μη επιχειρήσεις, σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να διαχειριστούν τα ποικίλα ερωτήματα που προέκυψαν σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές λόγω αλλαγών που προκάλεσε η πανδημία.

⁷⁵ OECD (2020), OECD Policy Responses to Corona virus (COVID-19) “Guidance on the Transfer Pricing implications of the COVID-19 pandemic”

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 – Case Study: Φάκελος Τεκμηρίωσης Τιμών Διασυνοριακών Ενδοομιλικών συναλλαγών επιχείρησης «SOLAR Μηχανική Ηλεκτρικών Συστημάτων ΕΠΕ»

6.1. Εισαγωγή

Η παρούσα έκθεση (Φάκελος Τεκμηρίωσης) συντάσσεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των Νόμων 4172/2013 και 4174/2013 που στην ουσία αντικατέστησαν τα προβλεπόμενα στο άρθρο 39Α του Νόμου 2238/1994 όπως αντικαταστάθηκε από την παράγραφο 2 του άρθρου 11 του Ν. 4110/2013. Κατά τη σύνταξη λαμβάνονται υπ όψιν οι εκδοθείσες οδηγίες της φορολογικής διοίκησης, οι οποίες είναι εναρμονισμένες με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ. Την ευθύνη σύνταξης του Φακέλου Τεκμηρίωσης φέρει η Διοίκηση της «SOLAR Μηχανική Ηλεκτρικών Συστημάτων ΕΠΕ» (εφεξής «SOLAR» ή η «Εταιρεία»).

Ο παρών Φάκελος αναφέρεται στην διαχειριστική χρήση 20XX. Επισημαίνεται ότι τα αναφερόμενα σε αυτόν το Φάκελο ισχύουν μέχρι την ενδεχόμενη μελλοντική ενημέρωση, η οποία θα καταστεί υποχρεωτική όταν μεταβληθούν τα διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία της αγοράς ή τα στοιχεία των συναλλαγών, τα οποία επηρεάζουν την αξιολόγηση της ακολουθούμενης τιμολογιακής πολιτικής μεταξύ των συνδεδεμένων μερών.

Η Εταιρεία συνδέεται με άλλες επιχειρήσεις σύμφωνα με την έννοια του Άρθρου 2 του Νόμου 4172/2013 (ΚΦΕ), με τις οποίες πραγματοποιεί συναλλαγές. Αντικείμενο τεκμηρίωσης αποτελούν οι συναλλαγές της εταιρίας με τα συνδεδεμένα μέρη, ο δε παρών φάκελος συντάσσεται κατά τρόπο που να περιλαμβάνει στοιχεία τόσο ‘Βασικού Φακέλου’ όσο και ‘Ελληνικού Φακέλου’, εκπληρώνοντας κατά τον τρόπο αυτό τις υποχρεώσεις της Εταιρείας κατ' εφαρμογή του εν λόγω άρθρου.

6.2. Παρουσίαση των εμπλεκόμενων στις υπό εξέταση συναλλαγές επιχειρήσεων

6.2.1. «SOLAR μηχανική ηλεκτρικών συστημάτων»

Η Εταιρεία «SOLAR Μηχανική Ηλεκτρικών Συστημάτων ΕΠΕ» ιδρύθηκε το 200X από ηλεκτρολόγους μηχανικούς απόφοιτους Πολυτεχνικών Σχολών της Ελλάδας, με εμπειρία στην κατασκευή ηλεκτρικών συστημάτων-πινάκων στη Γερμανία και μακροχρόνια παρουσία σε θέσεις ευθύνης σε βαριά βιομηχανία. Σε σύντομο χρονικό διάστημα κατάφερε να γίνει μία από τις πλέον πρωτοπόρες επιχειρήσεις κατασκευής ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων και παραγωγής ηλεκτρικών συστημάτων στην Ελλάδα. Με απόλυτη αίσθηση της ευθύνης που φέρει ο κατασκευαστής ενός ηλεκτρικού συστήματος και δίνοντας μεγάλο βάρος στην ασφάλεια των ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, κατάφερε πολύ σύντομα να κερδίσει μεγάλο μερίδιο της ελληνικής αγοράς και να

αναπτυχθεί και εκτός ελληνικών συνόρων. Η Εταιρεία σχεδιάζει και κατασκευάζει ηλεκτρολογικό εξοπλισμό μέσης και χαμηλής τάσης στις παραγωγικές μονάδες της με έδρα το Βιομηχανικό Πάρκο Λακκόματος, Ν. Θεσσαλονίκης. Οι σύγχρονες, ιδιόκτητες εγκαταστάσεις της περιλαμβάνουν δύο κτίρια συνολικής επιφάνειας 2.500τ.μ. που στεγάζουν διοικητικά γραφεία και μονάδες παραγωγής.

Οι παρεχόμενες από την Εταιρεία υπηρεσίες περιλαμβάνουν:

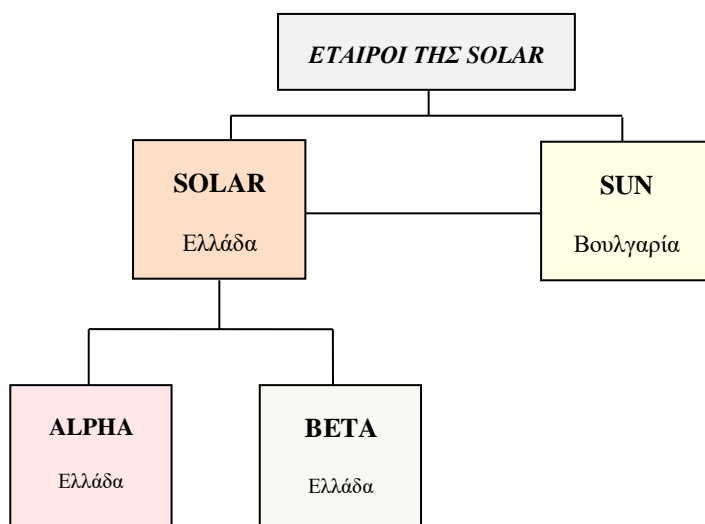
- Σχεδιασμός, Κατασκευή και Εγκατάσταση Ηλεκτρικών Πινάκων και Εγκαταστάσεων
- Μελέτη, Σχεδιασμός και Κατασκευή Φωτοβολταϊκών Πάρκων
- Τεχνική Υποστήριξη και Συντήρηση Ηλεκτρικών Εγκαταστάσεων και Πινάκων
- Συντήρηση Υποσταθμών
- Συντήρηση Φωτοβολταϊκών Πάρκων
- Μελέτη, Σχεδιασμός και Κατασκευή εγκαταστάσεων Βιοαερίων

6.2.2. Συνδεδεμένα μέρη στην Ελλάδα και στο εξωτερικό

Η «SOLAR Μηχανική Ηλεκτρικών Συστημάτων ΕΠΕ» (εφεξής “SOLAR”) συνδέεται με την ΕΝΕΡΓΕΙΑΚΗ ALPHA (εφεξής “ALPHA”), η οποία μάλιστα είναι κατά 83,33% θυγατρική της σε όρους μετοχών και αντιστοίχων δικαιωμάτων ψήφου. Η δραστηριότητα της ALPHA συνίσταται στην παραγωγή και εμπορία ηλεκτρικής ενέργειας μέσω φωτοβολταϊκών συστημάτων και γενικά από Ανανεώσιμες Πηγές Ενέργειας (ΑΠΕ). Αντίστοιχη δραστηριότητα έχει και η Εταιρεία BETA INVESTMENTS OE (εφεξής “BETA”), στην οποία η SOLAR διατηρεί ποσοστό συμμετοχής 50%. Το εν λόγω συνδεδεμένο μέρος έχει στην κατοχή του φωτοβολταϊκό πάρκο δυναμικότητας 500KW, επί του οποίου η Εταιρεία ανέλαβε να παράσχει υπηρεσίες συντήρησης.

Η SOLAR συνδέεται με την SUN PLUS OOD (εφεξής “SUN”) υπό την έννοια της κοινής ιδιοκτησίας κατά 100%. Οι εταίροι της SOLAR είναι και εταίροι της SUN. Η SUN εδρεύει και δραστηριοποιείται στη Βουλγαρία, έχοντας αντίστοιχο αντικείμενο με αυτό της Εταιρείας. Πρόκειται για ανεξάρτητο φορέα που αναλαμβάνει και διεκπεραιώνει έργα μεσαίας και μεγάλης κλίμακας. Αναπόφευκτα, η SOLAR και SUN αλληλοεξυπηρετούνται και συνεργάζονται στο βαθμό που απαιτούνται προϊόντα με συγκεκριμένες προδιαγραφές ή σε περιόδους στενότητας συγκεκριμένων εμπορευμάτων, προκειμένου να ολοκληρώσουν τα έργα που αναλαμβάνουν να υλοποιήσουν.

Στο παρακάτω σχήμα, αναλύεται η δομή του Ομίλου.



Σχήμα 1 : Απλοποιημένο Οργανόγραμμα Ομίλου

6.3. Λειτουργική Ανάλυση και επιλογή καταλληλότερης Μεθόδου Τεκμηρίωσης

6.3.1. Λειτουργική Ανάλυση

Σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ περί ενδοομιλικών συναλλαγών, η εφαρμογή της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων βασίζεται στη σύγκριση των συνθηκών που επικρατούν σε μία ελεγχόμενη συναλλαγή με τις συνθήκες που επικρατούν σε συναλλαγές μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα, αναφέρουν ότι οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις κατά τον προσδιορισμό των όρων μίας πιθανής συναλλαγής, συγκρίνουν τη συναλλαγή αυτή με άλλες πιθανές διαθέσιμες εναλλακτικές και πραγματοποιούν τη συναλλαγή αυτή όταν καμία εναλλακτική λύση δεν είναι ξεκάθαρα πιο συμφέρουσα και ελκυστική.

Στις συναλλαγές μεταξύ δύο ανεξάρτητων επιχειρήσεων, η σύγκριση συνήθως αντικατοπτρίζει τις λειτουργίες που κάθε επιχείρηση επιτελεί, τα κεφάλαια που χρησιμοποιεί και τους κινδύνους που αναλαμβάνει. Για να πιστοποιηθεί το κατά πόσο οι ελεγχόμενες και οι μη ελεγχόμενες συναλλαγές των υπό εξέταση συνδεδεμένων επιχειρήσεων θεωρούνται συγκρίσιμες με αυτές των ανεξάρτητων συγκρίσιμων επιχειρήσεων, θεωρείται απαραίτητη η σύγκριση των λειτουργιών που επιτελούν τόσο οι υπό εξέταση συνδεδεμένες επιχειρήσεις, όσο και οι ανεξάρτητες συγκρίσιμες επιχειρήσεις.

Η παραπάνω σύγκριση βασίζεται στην λειτουργική ανάλυση, η οποία εστιάζεται στον εντοπισμό των οικονομικά σημαντικών δραστηριοτήτων και ευθυνών που αναλαμβάνουν τόσο οι ανεξάρτητες συγκρίσιμες όσο και οι υπό εξέταση συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Μία επαρκής λειτουργική ανάλυση αποτελεί το προαπαιτούμενο για την αξιολόγηση τόσο της ακολουθούμενης πολιτικής ενδοομιλικών συναλλαγών όσο και των χρησιμοποιούμενων ενδοομιλικών τιμών.

Παρακάτω περιγράφονται οι λειτουργίες που επιτελεί, τα κεφάλαια που διαθέτει και τους κινδύνους που αναλαμβάνει η SOLAR καθώς και οι συνδεδεμένες με αυτήν εταιρίες οι οποίες πραγματοποιούν μαζί της ενδοομιλικές συναλλαγές. Οι λειτουργίες που επιτελούν η SOLAR και οι συνδεδεμένες με αυτήν επιχειρήσεις, αναφορικά πάντα με τον κλάδο των φωτοβολταϊκών, των ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων και της διανομής ηλεκτρολογικού υλικού, είναι οι ακόλουθες:

· Αγορά προϊόντων και βοηθητικών υλών

Η SOLAR και η SUN προμηθεύονται τον απαιτούμενο φωτοβολταϊκό εξοπλισμό από διάφορους προμηθευτές κυρίως του εξωτερικού. Επιπλέον, για όλες τις υποστηρικτικές και κατασκευαστικές εργασίες χρησιμοποιούν, αναλόγως με την περίπτωση, διανομείς τόσο εσωτερικού όσο και εξωτερικού. Οι εταιρίες διαθέτουν εξειδικευμένα τμήματα αγορών τα οποία παρακολουθούν τις τεχνολογικές εξελίξεις στον χώρο και προμηθεύονται τον ανάλογο εξοπλισμό και πρωτεύοντα υλικά. Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις διαχείρισης φωτοβολταϊκών πάρκων (ALPHA) προμηθεύονται τον εξοπλισμό τους κατά κύριο λόγο από την SOLAR.

· Αποθήκευση

Η SOLAR και η SUN, λόγω της φύσης των προϊόντων (π.χ. πάνελ, λοιπός ηλεκτρολογικός εξοπλισμός) προμηθεύονται σημαντικές ποσότητες από τους προμηθευτές της, ανάλογα με τις ανάγκες των έργων που αναλαμβάνουν. Για το λόγο αυτό προβαίνουν στην αποθήκευση των παραπάνω στους αποθηκευτικούς χώρους που διατηρούν τόσο στην Ελλάδα όσο και στην Βουλγαρία.

· Μάρκετινγκ και προώθηση πωλήσεων

Η SOLAR και η SUN πραγματοποιούν διάφορες δράσεις προώθησης πωλήσεων για την προώθηση των παρεχόμενων υπηρεσιών και προϊόντων τους. Οι παραπάνω δράσεις πραγματοποιούνται ανεξάρτητα για κάθε Εταιρεία αφού απευθύνονται σε διαφορετικό «κοινό στόχο» ανάλογα με την εξειδίκευσή τους και τη γεωγραφική περιοχή στην οποία δραστηριοποιούνται. Στο πλαίσιο αυτό, η SOLAR συμμετέχει σε διάφορες κλαδικές εκθέσεις και ημερίδες με απώτερο σκοπό την προσέλκυση νέας πελατειακής βάσης και σύναψης στρατηγικών συμβάσεων έργων

Πωλήσεις

Οι εταιρείες διαθέτουν οργανωμένα τμήματα πωλήσεων μέσω των οποίων πραγματοποιούνται κυρίως οι πωλήσεις προς τους σημαντικούς πελάτες, καθορίζονται οι όροι πίστωσης, συνάπτονται και παρακολουθούνται οι σχετικές συμβάσεις κλπ. Η Εταιρεία παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας συνάπτει μακροπρόθεσμα συμβόλαια πώλησης του παραγόμενου ηλεκτρικού ρεύματος με τον ΔΑΠΕΠΠ Α.Ε. (Διαχειριστής Ανανεώσιμων Πηγών Ενέργειας και Εγγυήσεων Προέλευσης) πρώην ΛΑΓΗΕ Α.Ε., οποίος σε τακτά χρονικά διαστήματα πραγματοποιεί τις προβλεπόμενες συμβατικές πληρωμές.

Εγκατάσταση εξοπλισμού και συντήρηση εξοπλισμού

Τόσο η SOLAR όσο και η SUN μέσω των εξειδικευμένων μηχανικών που απασχολούν στο δυναμικό τους, εκπονούν μελέτες υλοποίησης έργων για την εξυπηρέτηση της πελατείας τους. Μέσω των συνεργείων τους είτε σε συνεργασία με εξειδικευμένους τρίτους αναλαμβάνουν την εγκατάσταση και συντήρηση του απαραίτητου εξοπλισμού που μπορεί να αφορά σε τμήμα ή ολόκληρο έργο. Σε μεγάλο βαθμό η επιτέλεση των παραπάνω λειτουργιών πραγματοποιείται με ίδια μέσα.

Παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας

Κύρια δραστηριότητα των συνδεδεμένων φωτοβολταϊκών πάρκων (ALPHA και BETA) είναι η παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας μέσω των συστοιχιών φωτοβολταϊκών συστημάτων που διαθέτουν. Το παραγόμενο ρεύμα τροφοδοτεί το εθνικό δίκτυο ηλεκτροδότησης.

Άλλες/λοιπές λειτουργίες

Η SOLAR και η SUN για την υποστήριξη των κύριων λειτουργιών τους, απαιτούν τμήματα υποστηρικτικών λειτουργιών όπως λογιστήριο, μηχανογράφηση, τμήμα ανθρώπινου δυναμικού, γεωπονικό εργαστήριο, γραμματεία κτλ. Τα φωτοβολταϊκά πάρκα, λόγω της ιδιαίτερης φύσης τους, συνήθως απευθύνονται σε τρίτους παρόχους για την επιτέλεση συμπληρωματικών αλλά κρίσιμων λειτουργιών όπως λογιστική παρακολούθηση κτλ.

6.3.2. Αναλαμβανόμενοι Κίνδυνοι

Είναι βέβαιο, πως οι εταιρείες ως οντότητες αντιμετωπίζουν διαφόρους κινδύνους κατά την επιχειρηματική δραστηριοποίησή τους λόγω των επικρατουσών συνθηκών της αγοράς αλλά και των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών των προσφερόμενων από αυτές υπηρεσιών και προϊόντων. Οι υπό εξέταση εταιρίες είναι εκτεθειμένες σε διάφορους κινδύνους. Περιληπτικά, οι βασικοί κίνδυνοι που αντιμετωπίζουν οι συνδεδεμένες εταιρείες, είναι οι ακόλουθοι:

1. Κίνδυνος Αγοράς

Ο παραπάνω κίνδυνος σχετίζεται με τις πτωτικές τάσεις στον όγκο των πωλήσεων λόγω του αυξημένου ανταγωνισμού, της μειωμένης ζήτησης καθώς και της ενδεχόμενης αδυναμίας της Εταιρείας να εισχωρήσει σε νέες ή να διατηρήσει την θέση της σε ήδη υφιστάμενες αγορές. Ενδεικτικά, σημαντικό ρόλο παίζουν οι αναπροσαρμογές της τιμής ανά κιλοβατόρα που προσφέρει το δίκτυο στους παραγωγούς. Όλες οι εγχώριες υπό εξέταση συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι εκτεθειμένες στον παραπάνω κίνδυνο.

2. Πιστωτικός Κίνδυνος/Κίνδυνος επισφαλειών

Ο κίνδυνος αυτός άπτεται της ενδεχόμενης αδυναμίας των πελατών να καταβάλλουν τις οφειλές τους σε εύλογο χρονικό διάστημα ή και καθόλου. Όλες οι υπό εξέταση συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι εκτεθειμένες στον παραπάνω κίνδυνο.

3. Συναλλαγματικός Κίνδυνος

Ο παραπάνω κίνδυνος υποβόσκει όταν οι εισροές προϊόντων/υπηρεσιών αποτιμώνται και αποπληρώνονται σε διαφορετικό νόμισμα από αυτό των αντίστοιχων εκροών. Το σύνολο τόσο των πραγματοποιούμενων αγορών και λοιπών εξόδων αλλά και των προσφερόμενων υπηρεσιών/προϊόντων των υπό εξέταση συνδεδεμένων επιχειρήσεων αποτιμώνται και αποπληρώνονται κυρίως σε ευρώ. Ως εκ τούτου, ο συναλλαγματικός κίνδυνος για τις παραπάνω εταιρίες κρίνεται από μικρός ως πολύ μικρός.

4. Κίνδυνος Αποθεμάτων

Ο κίνδυνος αυτός αναφέρεται στις περιπτώσεις απαξίωσης ή φθοράς των αποθεμάτων της οντότητας. Η SOLAR και η SUN καταβάλλουν όλες τις δυνατές προσπάθειες για την πρόληψη του κινδύνου αυτού, με την τήρηση αυστηρών κανόνων αποθήκευσης και την τακτή διενέργεια ποιοτικών ελέγχων και επισκόπησης των αποθεμάτων τους.

5. Τεχνολογικός Κίνδυνος

Ο κίνδυνος αυτός σχετίζεται με την πιθανότητα η τεχνολογική υποδομή και τεχνογνωσία της κάθε εξεταζόμενης οντότητας να καταστεί απαρχαιωμένη. Όλες οι υπό εξέταση εταιρίες υπόκεινται σε αυτόν τον κίνδυνο, αν και γίνονται διαρκώς προσπάθειες για την αντικατάσταση του πεπαλαιωμένου εξοπλισμού και την επαύξηση της τεχνογνωσίας τους.

6. Κίνδυνος φήμης

Ο παραπάνω κίνδυνος υφίσταται με την πιθανότητα ζημώσης της φήμης της οντότητας λόγω διάφορων συμβάντων (δυσανεστημένοι πελάτες, δικαστικές διαμάχες κτλ.). Ο κίνδυνος αυτός είναι υπαρκτός για όλες τις υπό εξέταση επιχειρήσεις. Καταβάλλονται όμως όλες οι δυνατές προσπάθειες για την εξάλειψη του κινδύνου αυτού με την τήρηση αυστηρών προτύπων ποιότητας.

7. Λειτουργικός κίνδυνος

Ο προαναφερθείς κίνδυνος αναφέρεται στην αδυναμία της επιχειρηματικής οντότητας να ανταπεξέλθει στις απαιτήσεις της πελατείας της ως προς τον χρόνο παράδοσης και την ποιότητα των παρεχόμενων προϊόντων/υπηρεσιών λόγω εσωτερικών δυσλειτουργιών. Ο κίνδυνος αυτός είναι πιθανός για τις υπό εξέταση εταιρίες αλλά περιορίζεται σημαντικά με την τήρηση αυστηρών προτύπων ποιότητας και εσωτερικών διαδικασιών που διασφαλίζουν την ποιότητα και τον χρόνο παράδοσης των προς παράδοση έργων/υπηρεσιών αλλά και τη συνεχή και αδιάλειπτη παραγωγή ηλεκτρικού ρεύματος.

8. Στρατηγικός Κίνδυνος

Ο κίνδυνος αυτός σχετίζεται με την πιθανότητα εμφάνισης ζημιολόγων αποτελεσμάτων λόγω λανθασμένων ή μη αποδοτικών στρατηγικών αποφάσεων/επιλογών της διοίκησης της επιχείρησης. Ο παραπάνω κίνδυνος υφίσταται για τις SOLAR και SUN, αλλά καταβάλλεται κάθε δυνατή προσπάθεια για την ορθή χάραξη της επιχειρησιακής στρατηγικής και του οράματος της κάθε οντότητας από την πλευρά της εκάστοτε διοικητικής ομάδας. Ο στρατηγικός κίνδυνος για τα φωτοβολταϊκά πάρκα μάλλον κρίνεται μικρός ως ανύπαρκτος, λόγω της ιδιαίτερης φύσης των δραστηριοτήτων τους.

Τέλος, όσον αφορά τα χρησιμοποιούμενα κεφάλαια, τα κεντρικά γραφεία της SOLAR στεγάζονται σε ιδιόκτητο κτίριο στην περιοχή της Ανατολικής Θεσσαλονίκης. Στον ίδιο χώρο βρίσκονται και οι βασικοί αποθηκευτικοί χώροι της Εταιρείας, αναφορικά με το ηλεκτρολογικό υλικό. Επιπλέον, η Εταιρεία διαθέτει πρόσθετους αποθηκευτικούς χώρους σε κοντινές αποστάσεις για την αποθήκευση και προστασία του λοιπού εξοπλισμού.

Η Εταιρεία διαθέτει επαρκές κεφάλαιο κίνησης για την κάλυψη των τρεχουσών υποχρεώσεών της. Η SUN διαθέτει στη Βουλγαρία κτιριακές εγκαταστάσεις τόσο για τη στέγαση των γραφείων της αλλά και την αποθήκευση των αποθεμάτων καθώς και επαρκές κεφάλαια για την κάλυψη των τρεχουσών υποχρεώσεών της.

Τέλος, οι ALPHA και BETA διαθέτουν όλο τον απαιτούμενο εξοπλισμό παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας καθώς και τους αντίστοιχους χώρους όπου είναι εγκατεστημένες οι συστοιχίες τους. Σημαντικό περιουσιακό στοιχείο των συνδεδεμένων μερών είναι και οι άδειες λειτουργίας που έχουν λάβει, καθώς και οι συμβάσεις με τους αγοραστές ηλεκτρικής ενέργειας.

Ο παρακάτω πίνακας, συνοψίζει τις επιτελούμενες λειτουργίες, τα χρησιμοποιούμενα κεφάλαια και τους αναλαμβανόμενους κινδύνους για τα εξεταζόμενα συνδεδεμένα μέρη.

Προτού προχωρήσουμε στον πίνακα, παρέχονται οι εξής διευκρινίσεις των παρακάτω συμβόλων:

- υποδηλώνει *πλήρης ανάμειξη*
- υποδηλώνει *περιορισμένη ανάμειξη*
- υποδηλώνει *καθόλου ανάμειξη*

Πίνακας 4: Συνοπτική Περιγραφή λειτουργιών, κεφαλαίων και κινδύνων

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ / ΚΕΦΑΛΑΙΑ / ΚΙΝΔΥΝΟΙ	Σύντομη Περιγραφή	SOLAR	SUN	ALPHA	BETA
ΕΠΙΤΕΛΟΥΜΕΝΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ	Αγορά Α' και Β' υλών	•	•	•	•
	Αποθήκευση	•	•	-	-
	Μάρκετινγκ και προώθηση	•	•	-	-
	Πωλήσεις	•	•	•	•
	Εγκατάσταση και Συντήρηση εξοπλισμού	•	•	○	○
	Παραγωγή ηλ. Ενέργειας	-	-	•	•
	Άλλες/λοιπές Λειτουργίες	•	•	-	-
ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	Κεφάλαιο Κίνησης	•	•	-	-
	Γραφειακοί Χώροι	•	•	-	-
	Αποθηκευτικοί Χώροι	•	•	-	-
	Φωτοβολταϊκά πάρκα και εξοπλισμός	-	-	•	•
	Κίνδυνος Αγοράς	•	•	•	•
ΑΝΑΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΟΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ	Πιστωτικός Κίνδυνος	•	•	•	•
	Συναλλαγματικός Κίνδυνος	-	-	-	-
	Κίνδυνος Αποθεμάτων	•	•	-	-
	Τεχνολογικός Κίνδυνος	•	•	•	•
	Φήμης /Λειτουργικός Κίνδυνος	•	•	•	•
	Στρατηγικός Κίνδυνος	•	•	-	-

Από την επισκόπηση του παραπάνω πίνακα και βάσει της ανωτέρω ανάλυσης, τεκμαίρεται ότι όλες οι εταιρίες των οποίων οι ενδοομιλικές συναλλαγές εξετάζονται στην παρούσα μελέτη, διαθέτουν τα χαρακτηριστικά αυτόνομων λειτουργικά επιχειρήσεων. Συνεπώς, είναι σε θέση να χαρακτηριστούν κέντρα κέρδους (Profit Centres).

6.3.2. Επιλογή μεθόδου τεκμηρίωσης συναλλαγών

Οι Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ χαρακτηριστικά αναφέρουν ότι οι παραδοσιακές μέθοδοι τεκμηρίωσης θεωρούνται ως οι πλέον άμεσες για την αξιολόγηση του κατά πόσο οι εμπορικοί και οικονομικοί όροι συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ακολουθούν την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων. Επίσης, οι παραπάνω διεθνείς οδηγίες συνιστούν την χρήση της CUP αντί της χρήσης οποιασδήποτε άλλης παραδεκτής μεθόδου, εφόσον τόσο η CUP όσο και η άλλη μέθοδος μπορεί να εφαρμοστεί κατά έναν ισοδύναμα αξιόπιστο τρόπο.

Για την τεκμηρίωση όλων των κατηγοριών των ενδοομιλικών συναλλαγών της SOLAR θεωρήσαμε την εσωτερική (internal) CUP ως την πλέον κατάλληλη μέθοδο για τον προσδιορισμό μιας χρέωσης ίσων αποστάσεων, δεδομένου ότι υπάρχουν διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία για αντίστοιχες με τις υπό εξέταση συναλλαγές. Η CUP συγκρίνει την χρέωση που πραγματοποιήθηκε για τη μεταβίβαση αγαθών ή περιουσιακών στοιχείων ή την παροχή υπηρεσιών σε μια συγκρίσιμη ελεγχόμενη συναλλαγή με την χρέωση για την μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων ή παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο μιας συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής, η οποία έλαβε χώρα κάτω υπό παρόμοιες συνθήκες. Η CUP είναι η πλέον άμεση και ευθεία μέθοδος για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων, ιδιαίτερα όταν χρησιμοποιούνται ως συγκριτικά στοιχεία ομοειδείς συναλλαγές της ίδιας της εταιρίας με τρίτα μέρη.

Προκειμένου να προχωρήσουμε στην οικονομική ανάλυση, είναι σημαντικό να τονιστεί το ότι οι συναλλαγές της SOLAR με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις δύνανται να κατηγοριοποιηθούν σε ορισμένες βασικές κατηγορίες με κριτήριο την φύση τους και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά τους. Παρακάτω ακολουθεί η παρουσίαση των βασικών συναλλαγών,

1. Αγορά φωτοβολταϊκού εξοπλισμού και ηλεκτρολογικού υλικού

Η SOLAR στο πλαίσιο άσκησης των δραστηριοτήτων της προβαίνει σε απόκτηση εξοπλισμού και ηλεκτρολογικού υλικού από την SUN. Αυτό συμβαίνει, είτε λόγω έλλειψης υλικών στην ευρύτερη αγορά κατά το χρόνο που απαιτούνται για την εκτέλεση των έργων, είτε επειδή πρόκειται για εξειδικευμένα προϊόντα που απαιτείται να πληρούν συγκεκριμένα χαρακτηριστικά ποιότητας. Ακόμη, οι λόγοι αυστηρής ή περιορισμένης χρηματοδότησης σε περιόδους οικονομικής κρίσης στην Ελλάδα συνέβαλε επίσης στα παραπάνω.

2. Κατασκευή Ολοκληρωμένων Πάρκων

Η εταιρία αναλαμβάνει τη μελέτη και εγκατάσταση ολοκληρωμένων φωτοβολταϊκών πάρκων (συμπεριλαμβανομένης και της διάθεσης φυσικά του σχετικού εξοπλισμού), δίχως την ανάμειξη του ενδιαφερόμενου τρίτου. Κατ' αυτόν τον τρόπο, οι διάφοροι επενδυτές που ενδιαφέρονται να αναμειχθούν στον χώρο, παραλαμβάνουν τα πάρκα της δίχως να ασχοληθούν με χρονοβόρες και απαιτητικές διαδικασίες. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι υπάρχει σημαντικός αριθμός συναλλαγών του παραπάνω είδους, τόσο με συνδεδεμένα αλλά και με ανεξάρτητα τρίτα μέρη.

3. Παροχή υπηρεσιών συντήρησης

Η SOLAR στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της, αναλαμβάνει την τεχνική υποστήριξη λειτουργούντων φωτοβολταϊκών πάρκων, προσφέροντας της υπηρεσίες της σε πάρκα που κυρίως η ίδια έχει κατασκευάσει και τα οποία πλησιάζουν ή βρίσκονται ήδη πέραν των εγγυητικών ορίων του φωτοβολταϊκού εξοπλισμού.

4. Χρηματοοικονομικές συναλλαγές

Λόγω του κεφαλαίου που έχει δεσμευτεί στην κατασκευή του φωτοβολταϊκού έργου της ALPHA, η SOLAR καθυστέρησε σημαντικά σε εξοφλήσεις προμηθευτών του σχετικού εξοπλισμού. Ως αποτέλεσμα, επιβαρύνθηκε με τόκους επί καθυστερούμενων οφειλών τόσο από τρίτους όσο και από συνδεδεμένα μέρη.

6.4. Οικονομική ανάλυση αγοράς φωτοβολταϊκού εξοπλισμού και ηλεκτρολογικού υλικού

Η SOLAR αγόρασε από την SUN κατά την υπό εξέταση διαχειριστική περίοδο διάφορα προϊόντα και υλικά, κυρίως για χρησιμοποίηση σε έργα φωτοβολταϊκών πάρκων. Η συνολική αξία των υλικών που αποκτήθηκε ανέρχεται σε Ευρώ 337.545,21.

Δεδομένης της ύπαρξης αντίστοιχων συναλλαγών με τρίτα μέρη, κρίθηκε σκόπιμη η σύγκριση των αντίστοιχων χρεώσεων που πραγματοποιήθηκαν σε τρίτα μέρη για αγορά αντίστοιχων προϊόντων και υλικών με αυτά που αποτελούν και το αντικείμενο των υπό εξέταση ενδοομιλικών συναλλαγών.

Προκειμένου να εξεταστεί η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων επιλέχθηκε δείγμα συναλλαγών με κριτήριο τόσο την σταθμισμένη αξία επί του συνόλου, αλλά και την διασπορά επί των αγοραζόμενων ειδών. Συνολικά, οι αγοραζόμενες ποσότητες και οι αντίστοιχες επιβαρύνσεις σε όρους αξίας συγκεντρώνονται στο Παράρτημα Ι.

Οι συναλλαγές που επιλέχθηκαν ανέρχονται συνολικά σε €250 χιλιάδες, καλύπτοντας το 74% των συνολικών αγορών από το συνδεδεμένο μέρος SUN, ποσοστό που κρίνεται ότι επαρκές υπό το πρίσμα ότι η εξέταση του συνόλου των συναλλαγών θα ήταν δυσχερής. Συνοπτικά, τα αποτελέσματα της ανάλυσης, παρατίθενται στον ακόλουθο πίνακα:

Πίνακας 5: Δείγμα αγοραζόμενων ειδών από τη SUN

ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΔΟΥΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΑΞΙΑ	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ	ΤΗΡΕΙΤΑΙ Η ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΊΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ;
0001	ΠΥΚΩΤΗΣ MULTICOND 12.5 Kvar/400	100	3793	75.86	NAI
0002	ΠΥΚΩΤΗΣ MULTICOND 25.0 Kvar/400	200	11066	110.66	NAI
0003	ΚΑΛΩΔΙΟ ΝΥΥ J1VV-R	800	7017.60	17.54	NAI
0004	ΚΑΛΩΔΙΟ ΜΕΣΗΣ ΤΑΣΗΣ N2XSY	1956	12048.96	12.32	NAI

0005	ΚΑΛΩΔΙΟ SOLAR ZZ-F TUV	20400	8160	0.80	NAI
0006	ΦΥΣΙΓΓΙΟ 10X38 15A gl	16600	23157	2.80	NAI
0007	ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΤΗΣ ΛΑΔΙΟΥ 800 kva	2	21630	21630	NAI
0008	POWERPART SBC750mm	8	36052,80	9013,20	NAI
0009	ΠΥΚΝΩΤΗΣ 25KVAR/525V	368	22256,64	120,96	NAI
0010	ΠΗΝΙΟ 25KVAR 480V	54	13551,30	501,90	NAI
	ΣΥΝΟΛΑ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ <i>Ποσοστό αγορών που δεν μπορούν να τεκμηριωθούν</i>	40488	158733,30	0,0%	

Με βάση την ανάλυση που πραγματοποιήθηκε, προκύπτει ότι η SOLAR αγόρασε σχεδόν σε όλες τις περιπτώσεις σε τιμές πιο συμφέρουσες από εκείνες που θα μπορούσε να επιτύχει στην εγχώρια αγορά ηλεκτρολογικού υλικού. Η λογική βασίζεται στο γεγονός ότι το συνδεδεμένο μέρος είναι σε θέση να αποκτά σημαντικό τμήμα υλικών που απαιτείται για την εκτέλεση έργων από τα δίκτυα διανομής μεγάλων προμηθευτών στο εξωτερικό, όπου ακολουθείται διαφορετική τιμολογιακή πολιτική σε σχέση με την Ελλάδα. Η SOLAR είτε δεν έχει πρόσβαση στα συγκεκριμένα δίκτυα, είτε οι εμπορικοί όροι που της προτείνονται είναι σύμφωροι, για παράδειγμα προπληρωμή του συνόλου της παραγγελίας.

6.5. Οικονομική ανάλυση της πώλησης ολοκληρωμένων πάρκων

Η Εταιρεία μέσα στη χρήση ανέλαβε την κατασκευή ολοκληρωμένου φωτοβολταϊκού πάρκου συνολικής ισχύος 5mW. Πρόκειται για ένα από τα σημαντικότερα έργα από το οποίο μάλιστα η SOLAR αναμένει σημαντικές μελλοντικές εισροές, με δεδομένο ότι διατηρεί ποσοστό συμμετοχής 83,3% στην ALPHA ιδιοκτήτρια του πάρκου. Η συνολική τιμολόγηση της SOLAR προς την ALPHA εντός του 20XX ανήλθε σε Ευρώ 4.892 χιλιάδες, ενώ η συνολική αξία του έργου ανέρχεται συμβατικά σε Ευρώ 5.250 χιλιάδες. Η συναλλαγή που στην πραγματικότητα διενεργήθηκε εντός της χρήσης 20XX+1 αφορά στην ολοκλήρωση των εργασιών κατασκευής του πάρκου και τη συνεπακόλουθη ολοκλήρωση της σχετικής τιμολόγησης. Στη βάση αυτή επαναλαμβάνεται η τεκμηρίωση που ήδη υφίσταται στο σχετικό φάκελο της χρήσης 20XX.

Για την τεκμηρίωση της παραπάνω συναλλαγής, χρησιμοποιήθηκε δείγμα συναλλαγών με 7 ανεξάρτητα τρίτα μέρη, το οποίο επιλέχθηκε στη βάση πώλησης ολοκληρωμένων πάρκων. Από τη σύγκριση εξαιρέθηκαν, οπότε και το δείγμα περιορίστηκε σε 7 παρατηρήσεις, περιπτώσεις όπου η κατασκευαστική δραστηριότητα δεν αφορούσε σε ολοκληρωμένα πάρκα, αλλά περιελάμβανε τμήμα μόνο των εργασιών όπως (i) προμήθεια πάνελ και λοιπού εξοπλισμού, (ii) ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις και εργασίες, (iii) εκπόνηση μελετών, (iv) συνδυασμό των προηγούμενων.

Δεδομένης της διαφορετικής έκτασης και μεγέθους τόσο της υπό τεκμηρίωση συναλλαγής όσο και των αντίστοιχων ομοειδών συναλλαγών της SOLAR με ανεξάρτητους τρίτους, χρησιμοποιήθηκε ως σημείο αναφοράς και στη συνέχεια ως μέτρο σύγκρισης των ενδοομικών χρεώσεων με τις αντίστοιχες αυτών που χρεώθηκαν ανεξάρτητα τρίτα μέρη ο δείκτης

Τιμή Πώλησης / Απόδοση σε KW

Για τους σκοπούς της παρούσας ανάλυσης, λήφθηκε υπόψη η συνολική προβλεπόμενη αξία κατασκευής του πάρκου, όπως περιλαμβάνεται στη σχετική σύμβαση. Συγκεκριμένα:

Τιμή Πώλησης / Απόδοση σε kw

$$= 5250000 \text{ euro} / 5000 \text{ kw}$$

$$= 1050 \text{ euro} / \text{kw}$$

Από την στατιστική ανάλυση του δείγματος των ανεξάρτητων συναλλαγών προέκυψαν τα ακόλουθα συμπεράσματα που παρουσιάζονται στον ακόλουθο πίνακα:

Πίνακας 6: Μέτρα κεντρικής τάσης δείγματος συναλλαγών με ανεξάρτητους τρίτους

Μέτρο Κεντρικής Τάσης	Τιμή Πώλησης (€) / Αποδ. σε Kw
Ελάχιστο	766,45
1ο τεταρτημόριο	1.050,00
Διάμεσος	1.080,00
Μέσος	1.140,21
3ο τεταρτημόριο	1.300,00
Μέγιστο	1.435,00
Παρατηρήσεις	7

Από την παραπάνω ανάλυση παρατηρείται ότι η πραγματοποιηθείσα συναλλαγή τοποθετείται εντός του ενδοτεταρτημοριακού εύρους και συνεπώς πληροί τις προϋποθέσεις τήρησης της αρχής ίσων αποστάσεων. Για περισσότερες πληροφορίες σχετικά με την παρούσα οικονομική ανάλυση, παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα αντίστοιχα, οι συναλλαγές με ανεξάρτητους τρίτους.

Πίνακας 6: Οικονομική ανάλυση της πώλησης ολοκληρωμένων πάρκων

Παράρτημα V: Οικονομική ανάλυση της πώλησης ολοκληρωμένων πάρκων - Παράθεση δείγματος συναλλαγών με ανεξάρτητους τρίτους

Ημερ/νία	Ποσοστιαίο	Επωνυμία	ΦΩΤΟΒΟΛΤΑΪΚΑ ΠΑΡΚΑ	ΔΥΝΑΜΙΚΟΤΗΤΑ	ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ	Καθαρό σέμα	€/KW
31/12/12 ΠΤ(Γ)1041 26/1/13 ΠΤ(Γ)0024 11/4/13 ΠΤ(Β)020	Επιχείρηση 1			499,20 kw	1ο εργο / Α/Ρ. 195 ΧΑΛΚΙΔΙΚΗ	400 000,00 75 000,00 50 000,00 525 000,00	1 050,00
26/1/13 ΠΤ(Γ)0025 21/3/13 ΠΤ(Β)018	Επιχείρηση 2			~9,5 kw	2ο εργο / Α/Ρ. 221 ΧΑΛΚΙΔΙΚΗ	475 000,00 65 000,00 540 000,00	1 080,00
6/2/13 ΠΤ(Γ)0057 12/4/13 ΠΤ(Β)022	Επιχείρηση 3			499,56 kw	3ο εργο / Α/Ρ. 200 ΧΑΛΚΙΔΙΚΗ	477 086,14 47 913,94 525 000,00	1 050,00
21/3/13 ΠΤ(Β)017 11/2/13 ΠΤ(Β)009 11/2/13 ΠΤ(Γ)0070	Επιχείρηση 4			1000 kw	ΑΚΙΝΟΣ ΞΕΡΡΩΝ	40 000,00 70 000,00 1 190 000,00 1 300 000,00	1 300,00
15/2/13 ΠΤ(Γ)0096 15/2/13 ΠΤ(Β)010	Επιχείρηση 5			99,20 kw	Ν ΤΕΝΕΔΟΣ ΧΑΛΚΙΔΙΚΗ	105020,00 24980,00 130 000,00	1 300,00
19/1/13 ΠΤ(Β)003 31/12/12 ΠΤ(Γ)044 31/12/12 ΠΤ(Β)118 31/12/12 ΠΤ(Γ)1045	Επιχείρηση 6			99,36 kw	ΜΑΡΑΘΟΥΣΙΑ -ΔΗΜΟΣ ΣΕΡΒΟΧΩΡΙΩΝ ΛΑΓΚΑΔΑ	5000,00 55100,00 18499,90 64900,00 143 500,00	1 435,00
10/5/13 ΠΤ(Γ)0221 5/4/13 ΠΤ(Γ)0194 20/3/13 ΠΤ(Γ)0186 6/3/13 ΠΤ(Γ)0150 6/3/13 ΠΤ(Γ)0151	Επιχείρηση 7			353,28 kw	ΚΑΛΥΒΕΣ ΧΑΛΚΙΔΙΚΗΣ	947,40 6494,24 4538,50 109518,80 146836,80 268 255,82	766,45

Min	766,45
Q1	1 050,00
M	1 080,00
Q3	1 300,00
Max	1 435,00
Average	1 140,21
Observations	7

6.6. Οικονομική ανάλυση της παροχής υπηρεσιών συντήρησης

Η Εταιρεία μέσα στη χρήση 20XX+1 ανέλαβε συμβατικά τη συντήρηση φωτοβολταϊκού πάρκου στη συνδεδεμένη Εταιρεία ALPHA. Η σύμβαση συντήρησης προβλέπει την εκτέλεση ηλεκτρολογικών εργασιών, χωματουργικών εργασιών, καθαρισμού των πάνελ για βελτιστοποίηση της απόδοσης του πάρκου κλπ.

Για την τεκμηρίωση της παραπάνω συναλλαγής χρησιμοποιήθηκαν εσωτερικά στοιχεία που έχουν παραχθεί από το τμήμα ηλεκτρολόγων μηχανολόγων που διατηρεί η Εταιρεία. Οι τιμές που χρεώνονται στα έργα συντήρησης είναι συνάρτηση πολλών παραγόντων, μεταξύ των οποίων είναι η τοποθεσία του πάρκου, τα έξοδα διαμονής, οι συμπληρωματικές εργασίες και οι γεωλογικές συνθήκες.

Στην πραγματικότητα όλοι οι ανωτέρω παράγοντες είναι ενδεικτικοί της ενδεχόμενης επιβάρυνσης του πελάτη και λαμβάνονται υπόψη, κατ' εκτίμηση, κατά την υποβολή πρότασης συντήρησης και της υπογραφής σχετικής σύμβασης. Ο καθοριστικός παράγοντας ωστόσο, είναι ο απαιτούμενος χρόνος που απαιτείται να επενδύεται από τους ηλεκτρολόγους μηχανολόγους της Εταιρείας κατά την εκτέλεση ηλεκτρολογικών εργασιών, ώστε να διασφαλίζεται η ομαλή λειτουργία και η μακροβιότητα του φωτοβολταϊκού πάρκου. Σε αυτή τη βάση, κρίσιμος παράγοντας σύγκρισης είναι το ημερομίσθιο που χρεώνεται ο πελάτης για τις εν λόγω εργασίες.

Σημειώνεται ότι το τίμημα συντήρησης που χρεώθηκε στο συνδεδεμένο μέρος αφορά σε όλη την περίοδο συντήρησης που εκτείνεται σε μία πενταετία, για λόγους εξασφάλισης ρευστών διαθεσίμων και χρηματοδοτικών πόρων. Ακολουθεί στη συνέχεια αναλυτικός πίνακας χρεώσεων εργασιών συντήρησης φωτοβολταϊκών πάρκων 3 ενδεικτικών πελατών της εταιρίας.

Πίνακας 7: Ανάλυση Χρεώσεων συμβολαίων συντήρησης Φ/Β πάρκων

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ	Πελάτης 1 ALPHA 500KW	χρεώσεις	Πελάτης 2 ΛΙΠΑΣΜΑΤΑ ΧΑΛΚΙΔΙΚΗΣ 500KW	χρεώσεις	Πελάτης 3 S ENERGY 850KW	χρεώσεις
ΣΥΝΟΛΟ/ΕΤΟΣ		19.000 €		1.500 €		4.000 €
ΔΙΑΜΟΝΗ	4 ΑΤΟΜΑ, 16ΜΕΡΕΣ/ ΕΤΟΣ	3.500 €	ΕΔΡΑ ΜΑΣ	0 €	2 ΑΤΟΜΑ (ΦΙΛΟΞΕΝΙΑ ΣΕ ΣΠΙΤΙ ΠΕΛΑΤΗ)	0 €
ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ (ΠΕΤΡΕΛΑΙΑ- ΔΙΟΔΙΑ)	4 ΕΠΙΣΚΕΨΕΙΣ/ ΕΤΟΣ	6.000 €	4 ΕΠΙΣΚΕΨΕΙΣ/ΕΤΟΣ	200 €	2 ΕΠΙΣΚΕΨΕΙΣ/ΕΤ ΟΣ	2.000 €
ΧΩΜΑΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ/ ΕΤΟΣ		1.500 €	ΠΕΛΑΤΗΣ	0 €	ΠΕΛΑΤΗΣ	0 €
ΚΟΨΙΜΟ ΧΟΡΤΩΝ/ ΕΤΟΣ		1.500 €	ΠΕΛΑΤΗΣ	0 €	ΠΕΛΑΤΗΣ	0 €
ΠΛΥΣΙΜΟ ΠΑΝΕΛΩΝ/ΕΤΟΣ		1.500 €	ΠΕΛΑΤΗΣ	0 €	ΠΕΛΑΤΗΣ	0 €
ΣΥΝΟΛΑ		14.000 €		200 €		2.000 €
ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ		5.000 €		1.300 €		2.000 €
ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΑ	4 ΕΠΙΣΚΕΨΕΙΣ/ ΕΤΟΣ* 4 ΑΤΟΜΑ/ΕΠΙΣ ΚΕΨΗ	16	4 ΕΠΙΣΚΕΨΕΙΣ/ΕΤΟΣ* 1 ΑΤΟΜΑ/ΕΠΙΣΚΕΨΗ (ΣΕ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑ ΜΕ ΔΙΚΟ ΤΟΥΣ ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΟ)	4	2 ΕΠΙΣΚΕΨΕΙΣ /ΕΤΟΣ, 3ΑΤΟΜΑ/ ΕΠΙΣΚΕΨΗ	6
ΧΡΕΩΣΗ ΗΜΕΡΟ ΜΙΣΘΙΟΥ ΣΕ ΠΕΛΑΤΗ		312,50 €		325,00 €		333,33 €

Από την ανάλυση που πραγματοποιείται, όπως απεικονίζεται παραπάνω, προκύπτει ότι οι μέσες ημερομίσθιες αμοιβές που επιβαρύνονται τρίτοι πελάτες κατά την εκτέλεση ηλεκτρολογικών εργασιών συντήρησης κυμαίνονται, ανά εξειδικευμένο επαγγελματία, μεταξύ €325,00-€333,33. Η χρέωση που απευθύνεται στο συνδεδεμένο μέρος ανέρχεται σε €312,50, χαμηλότερη από τις προαναφερθείσες ενδεικτικές τιμές. Σημειώνεται πάντως ότι η απόκλιση δεν είναι τέτοια που να επηρεάζει την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Από την παραπάνω ανάλυση παρατηρείται ότι η πραγματοποιηθείσα ενδοομιλική συναλλαγή, δεν αποκλίνει ουσιωδώς από τις αντίστοιχες συναλλαγές με τρίτα μέρη και συνεπώς θεωρείται ότι ικανοποιούνται οι προϋποθέσεις τήρησης της αρχής ίσων αποστάσεων.

6.7. Οικονομική ανάλυση χρηματοοικονομικής επιβάρυνσης

Η Εταιρεία όπως έχει ήδη αναφερθεί, πραγματοποιεί εμπορικές συναλλαγές αγοραπωλησίας φωτοβολταϊκού και ηλεκτρολογικού εξοπλισμού με το συνδεδεμένο μέρος SUN. Λόγω της σημαντικής δέσμευσης κεφαλαίων στην κατασκευή του φωτοβολταϊκού έργου της ALPHA, η SOLAR καθυστέρησε σημαντικά στην εξόφληση προμηθευτών της, μεταξύ των οποίων και της συνδεδεμένης SUN. Στη βάση αυτή το συνδεδεμένο μέρος επιβάρυνε την SOLAR με τόκους καθυστερούμενων οφειλών, συνολικής αξίας Ευρώ 110 χιλιάδων.

Για την τεκμηρίωση της παραπάνω συναλλαγής, αναζητήθηκε το εύλογο επιτόκιο που εφαρμόζεται σε αντίστοιχες περιπτώσεις. Συγκεκριμένα, βασιστήκαμε στη δημόσια διαθέσιμη πληροφόρηση που ισχύει για τα κράτη-μέλη της ΕΕ, σύμφωνα με τις οδηγίες που παρατίθενται⁷⁶.

Η επιτοκιακή επιβάρυνση στο άθροισμα του επιτοκίου αναφοράς και ενός επιπλέον επιτοκίου που καθορίζεται από κάθε κράτος (τουλάχιστον 8%). Σύμφωνα με τα δεδομένα της ΕΕ, η αναμενόμενη επιβάρυνση επί καθυστερούμενων οφειλών ανέρχεται για επιχειρήσεις εγκατεστημένες στη Βουλγαρία σε 10,05% για το εν λόγω διάστημα.

Με βάση τα δεδομένα που συγκεντρώθηκαν, η αναμενόμενη επιβάρυνση τόκων επί καθυστερούμενων οφειλών υπολογίζεται όπως προκύπτει στον ακόλουθο πίνακα.

⁷⁶ http://europa.eu/youreurope/business/sell-abroad/late-payment-fees/index_el.htm

Πίνακας 8: Υπολογισμός τόκων επί καθυστερούμενων οφειλών

ΒΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΚΩΝ		Ανεξάρτητο Επιτόκιο Επιβάρυνσης	Τόκοι που αναλογούν
Υπόλοιπο SUN την 31/12/20XX-1	1156440,33	10,05%	7753,99
Υπόλοιπο SUN την 31/01/20XX	928793,53	10,05%	5847,45
Υπόλοιπο SUN την 28/02/20XX	905569,94	10,05%	5987,95
Υπόλοιπο SUN την 31/03/20XX	932773,92	10,05%	6392,92
Υπόλοιπο SUN την 30/04/20XX	1003837,92	10,05%	7071,83
Υπόλοιπο SUN την 31/05/20XX	1029295,60	10,05%	7331,10
Υπόλοιπο SUN την 31/07/20XX	1366036,63	10,05%	8124,55
Υπόλοιπο SUN την 31/08/20XX	1411393,63	10,05%	8504,42
Υπόλοιπο SUN την 30/09/20XX	1504996,91	10,05%	9137,60
Υπόλοιπο SUN την 31/10/20XX	1633350,24	10,05%	10053,43
Υπόλοιπο SUN την 30/11/20XX	1647763,34	10,05%	10090,39
Υπόλοιπο SUN την 31/12/20XX	1666774,19	10,05%	159,22
ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑΜΕΝΟΜΕΝΩΝ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΩΝ			124360,12
ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ			110561,67
ΕΠΙΤΟΚΙΟ ΠΟΥ ΕΝΕΧΕΤΑΙ ΣΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ			8,93%

Σημειώνεται ότι μέσα στην ίδια οικονομική χρήση η ΙΚ ΕΠΕ επιβαρύνθηκε με τόκους επί καθυστερούμενων οφειλών και από τρίτα ανεξάρτητα μέρη από τα οποία είχε προμηθευτεί στο τέλος του 20XX εξοπλισμό που χρειαζόταν για την εκτέλεση του έργου της ALPHA. Η επιβάρυνση βασίστηκε σε αντίστοιχη επιτοκιακή επιβάρυνση όπως ισχύει για τη χώρα του ανεξάρτητου τρίτου προμηθευτή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 –ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Τα δεδομένα των τελευταίων ετών τόσο σε κοινωνικοπολιτικό επίπεδο όσο και σε οικονομικό, καθώς και οι αλματώδεις ρυθμοί της οικονομίας, μαρτυρούν ξεκάθαρα πως η παγκοσμιοποίηση αφορά πλέον ένα καθολικά αντιληπτό φαινόμενο.

Πιο συγκεκριμένα, η παγκοσμιοποίηση των οικονομιών οδήγησε με τη σειρά της στην κυριαρχία των πολυεθνικών επιχειρήσεων στην παγκόσμια αγορά. Όσον αφορά τις πολυεθνικές επιχειρήσεις, ένα σημαντικό φαινόμενο το οποίο παρατηρείται ολοένα και περισσότερο με την πάροδο των χρόνων αποτελεί η λανθασμένη και πολλές φορές καταχρηστική χρήση του Transfer Pricing. Δηλαδή, παρατηρείται η χρήση της μεθόδου με σκοπό την φοροαποφυγή μέσω της μεταφοράς κερδών μεταξύ επιχειρήσεων εντός ομίλου. Όσο οι πολυεθνικοί όμιλοι αντιμετωπίζουν προβλήματα γύρω από αυτό το ζήτημα, τόσο και οι κυβερνήσεις των αντίστοιχων κρατών πασχίζουν να βρουν αποτελεσματικούς και ρεαλιστικούς τρόπους για την αντιμετώπιση του. Για τις κυβερνήσεις η φοροαποφυγή μέσω Transfer Pricing αποτελεί μεγάλη τροχοπέδη στην ανάπτυξη και στην ομαλή λειτουργία τους, καθώς η μείωση των φορολογητέων κερδών που επιδιώκουν οι επιχειρήσεις μέσω μεταφοράς κερδών απειλεί τα κρατικά έσοδα.

Στο πλαίσιο αυτό, πραγματοποιείται έντονη προσπάθεια από τις κυβερνήσεις των κρατών και ιδίως από τον ΟΟΣΑ να δημιουργηθεί μια συλλογή από κανονισμούς και νομοθεσίες η οποία θα διευκολύνει τη συνεργασία μεταξύ κρατών, καθιστώντας με αυτόν τον τρόπο μια αποτελεσματικότερη ανταλλαγή πληροφοριών και δεδομένων. Έτσι, συμβάλλοντας στον έλεγχο των συναλλαγών ενδοομιλικά, περιορίζεται η απώλεια κρατικών φορολογικών εσόδων.

Από την άλλη πλευρά, είναι βέβαιο πως το πρόβλημα το οποίο δημιουργείται μέσω των ενδοομιλικών συναλλαγών, με την κατάχρηση δηλαδή του Transfer Pricing, είναι πολύπλοκο και συνεχώς εξελισσόμενο. Αυτό σημαίνει πως, παρά τα μέτρα και τις διατάξεις που υιοθετούνται από τις εκάστοτε κυβερνήσεις, θα πρέπει να υπάρχει μια διαρκής ενημέρωση σχετικά με τα πιο πρόσφατα δεδομένα σε παγκόσμιο επίπεδο. Μέχρι σήμερα, η προσπάθεια για την αντιμετώπισή του παραπάνω προβλήματος, βασίζεται κυρίως στην εφαρμογή της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων κατά την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Ωστόσο, οι εμπορικές συναλλαγές στην παγκόσμια οικονομία εξελίσσονται συνεχώς, γεγονός το οποίο καθιστά ακόμη πιο δύσκολη αυτή την τεκμηρίωση.

Κρίνεται αναγκαίο λοιπόν, ένα τέτοιο φορολογικό ζήτημα ύψιστης σημασίας να επιλυθεί αποτελεσματικά με αμφίπλευρες ενέργειες των εμπλεκομένων. Απαιτείται λοιπόν διαρκής, αρμονική και συστηματική συνεργασία μεταξύ κυρίως των κρατών καθώς και των ομίλων εταιριών, με στόχο την εύρεση ενός κοινού βασικού πλαισίου αντιμετώπισης του Transfer Pricing.

Τέλος, όσον αφορά τη μελλοντική έρευνα σχετικά με το κομμάτι των ενδοομιλικών συναλλαγών σε ένα ευρύτερο πλαίσιο, αναφέρονται οι παρακάτω προτάσεις,

- Πως αντιδρούν οι εκάστοτε κυβερνήσεις και φορολογικές αρχές όσον αφορά τις οδηγίες του ΟΟΣΑ; Τηρούνται αποτελεσματικά τα διάφορα OECD regulations και αν όχι, για ποιον λόγο συμβαίνει το παραπάνω;
- Είναι αποτελεσματική η «αυστηρή» προσέγγιση γύρω από το ζήτημα του Transfer Pricing σε ευρωπαϊκό αλλά και διεθνές επίπεδο; Οδηγούνται τα κράτη λόγω αυστηρών νομοθεσιών σε μεθόδους φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής;
- Όσον αφορά το κομμάτι της τεχνολογίας, υπάρχουν ή έχουν εντοπιστεί μελλοντικές τεχνολογικές ανάγκες έτσι ώστε να διευκολύνουν ή να αυτοματοποιήσουν ως ένα βαθμό τις ενδοομιλικές συναλλαγές; Ποια είναι τα future needs στο κομμάτι του Transfer Pricing;

REFERENCES

- Bartelsman, E.J., Beetsma, R., M.W.J., (2003) “Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries”, *Journal of Public Economics*, Volume 87
- Capithorne, L.W., (1971), “International corporate transfer prices and government policies”
- Clemens, B., (2011), “International Transfer Pricing and the EU Code of conduct”, University of Applied Sciences Koblenz (Germany)
- Cools M., Jorissen, A., (2008), “Management control in the Transfer Pricing tax compliant multinational enterprise, Accounting, Organizations and Society”
- Fedusiv, O., (2016), "Transfer Pricing Treatment of Transactions with Hard-to-Value Intangibles: Is BEPS Action 8 Based on the Arm’s Length Principle?”
- Geringer, J.M.,McNet J.M.,Ball,D.A., (2020) “International Business”, 2nd edition,NY
- Gould, J. R. (1964) ‘Internal Pricing in Firms Where there are Costs of Using an Outside Market’, *Journal of Business*
- Hirshleifer, J. (1956). On the Economics of Transfer Pricing. *The Journal of Business*, 29(3), 172–184.
- Harris D. and Sansing R., (1998), “Distortions caused by the use of arm’s-length transfer prices”
- Klassen, K. J., Lisowsky P., and Mescall D., (2017), "Transfer pricing: Strategies, practices, and tax minimization." *Contemporary Accounting Research* 34.1.
- Lagarden, M., (2014), "Intangibles in a transfer pricing context: where does the road lead." *International transfer pricing journal* 21.5.
- Lang, M., (2020), “Introduction to the law of double taxation conventions”. Linde Verlag GmbH.
- Lohs, T.,Nadine R., (2012), “The impact of transfer pricing regulations on profit shifting within European multinationals”. No. 61-2012. FZID Discussion paper.
- Mckinley, J. and Owsley, J., (2013), “Transfer pricing and its effect on financial reporting”
- OECD (2017), *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises*
- OECD (2018), *Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles - BEPS Actions 8-10*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris

- OECD (2020), *Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS Actions 4, 8-10*, OECD, Paris
- OECD (2020), *OECD Policy Responses to Corona virus (COVID-19) “Guidance on the Transfer Pricing implications of the COVID-19 pandemic”*
- Plasschaert, S.R.F., (1979), *Transfer Pricing and multinational corporations: an overview of concepts, mechanisms and regulations*. Saxon house, Farnborough, Eng.
- Robert, F., (1994), *“Transfer pricing handbook”*. Suppl. Wiley, New York.
- Samuelson, L., (1982), *“The multinational firm with arm’s length transfer price limits”*
- Schjelderup, Guttorm and Weichenrieder, Alfons J., *Trade*, (1998), *“Multinationals, and Transfer Pricing Regulations Center for Economic Studies Working Paper at University of Munich No. 152”*
- Spero, J.E., Hart, J.A., 2000. *The politics of international economic relations*, 5th ed., repr. ed. Routledge, London
- World Bank Group (2016), *“Transfer Pricing and Developing Economies / A Handbook for policy makers and practitioners”*
- Young, A., (1979), *“Pricing decisions: a practical guide to interdivisional transfer pricing Policy”*, Management for the board series. Business Books, London.

-
- Αθανασάκη Β., (2015), *“Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στις χρηματοοικονομικές ενδοομιλικές συναλλαγές”*, Περιοδικό *“Επιχείρηση”*, Τεύχος 112/2015
 - Θεοχαροπούλου Ε., (2021), *“Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας”*, Θεσσαλονίκη
 - Κτενά Μ., (2016), *«Ο.Ο.Σ.Α.: Σχέδιο Δράσης κατά της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς Κερδών»*, Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΙΕΣΟΕΛ), 25
 - Νιφορόπουλος Κ., Ντρούκας Κ., (2019), *“Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη”*
 - Τσουρουφλής Ανδρέας (2010), *Ενδοομιλική Τιμολόγηση (Transfer Pricing)*

- Νομοσχέδιο (2020) με τίτλο «ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ, ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΑΓΟΡΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΚΑΙ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗ ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ (ΕΕ) 2017/828 ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ»
- Νόμος 4172/2013 “Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν.4046/2012, του ν.4093/2012 και του ν.4127/2013 και άλλες διατάξεις” (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013) (Άρθρο50. Ενδοομιλικές συναλλαγές)
- Νόμος 4174/2013 (Άρθρα 1 έως 67) Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ), (ΦΕΚ 170/Α'/26.7.2013 Κεφάλαιο 6 Ενδοομιλικές Συναλλαγές- Άρθρο 21 & Άρθρο 56)
- Οδηγία ΕΕ 2016/1164 του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς
- ΠΟΛ.1144/15.05.2014

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

- **Πίνακας 1:** Παράδειγμα “Transfer Pricing and Taxes” _____σελ.18
- **Πίνακας 2:** Παράδειγμα “Transfer Pricing to Reduce Taxes” _____σελ.19
- **Πίνακας 3:** Νομοθεσία περί Ενδοομιλικών Συναλλαγών στην Ελλάδα. _____σελ.32
- **Πίνακας 4:** Συνοπτική Περιγραφή λειτουργιών, κεφαλαίων και κινδύνων _____σελ.59
- **Πίνακας 5:** Δείγμα αγοραζόμενων ειδών από τη SUN _____σελ.62-63
- **Πίνακας 6:** Μέτρα κεντρικής τάσης δείγματος συναλλαγών με ανεξάρτητους τρίτους _____σελ.65
- **Πίνακας 7:** Ανάλυση Χρεώσεων συμβολαίων συντήρησης Φ/Β πάρκων _____σελ.67
- **Πίνακας 8:** Υπολογισμός τόκων επί καθυστερούμενων οφειλών _____σελ.69
- **Σχήμα 1 :** Απλοποιημένο Οργανόγραμμα Ομίλου _____σελ.53