



Τμήμα Οικονομικών
Επιστημών



**MSc law &
economics**

DEPARTMENT of ECONOMICS,
UNIVERSITY of MACEDONIA
and SCHOOL of LAW,
ARISTOTLE UNIVERSITY of TH



ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΕΙΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ
Νομική Σχολή

**ΔΙΔΡΥΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
«ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ»**

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:

**«ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ: ΝΟΜΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ
ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΠΑΝΔΗΜΙΑΣ»**



Της

Γκρεμηλογιάννη Αγγελική-Δαμιανή

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ: Σαββαΐδου Αικατερίνη

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
Ειδίκευσης Δίκαιο και Οικονομικά
(με εξειδίκευση στον τομέα των επιχειρήσεων)

**ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2023**

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της μελέτης είναι η αποσαφήνιση του ζητήματος των ενδοομιλικών συναλλαγών. Φυσικά ετυμολογικά παραπέμπει σε συναλλαγές εντός ομίλου επιχειρήσεων και μάλιστα αναδεικνύει τις ειδικές σχέσεις που διαμορφώνονται μεταξύ των μελών ενός ομίλου που άλλες φορές είναι ιδιοκτησιακού χαρακτήρα και άλλες φορές αφορούν ελεγχόμενη ή κοινή διοίκηση. Η έννοια του ομίλου είναι πιο περιορισμένη σε σχέση με το σύνολο των συναλλαγών συνδεδεμένων προσώπων, καθώς με τον όρο όμιλος εννοούμε μια ενότητα επιχειρήσεων σε οικονομικό και διοικητικό επίπεδο όπου ασκεί εξουσία στα μέρη της, ενώ η σύνδεση στις συναλλαγές προκύπτει λόγω ειδικής σχέσης βάσει συμμετοχικών, δικαιπρακτικών ή και πραγματικών κριτηρίων ανάμεσα σε αυτοτελείς νομικές οντότητες που επιτρέπει το να ασκείται επιρροή και έλεγχος από τη μια επιχείρηση στην άλλη. Έτσι, βασική διαφορά μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων και ομίλου είναι η δυνατότητα άσκησης επιρροής στην πρώτη περίπτωση, ενώ στη δεύτερη πρέπει να υπάρχει πραγματική άσκηση επιρροής σε συνδυασμό με το στοιχείο οικονομικής και διοικητικής ενότητας. Το «transfer pricing» έχει επικρατήσει ως όρος και για την τιμολόγηση συνδεδεμένων επιχειρήσεων και για την ενδοομιλική τιμολόγηση.

Έτσι, το πρώτο κεφάλαιο της παρούσας αναφέρεται σε γενικά στοιχεία προς διευκρίνιση του όρου ενδοομιλικών συναλλαγών, συνδεδεμένων προσώπων, καθώς και τους λόγους για τους οποίους θεσπίζονται ειδικοί κανόνες ελέγχου για αυτές τις συναλλαγές.

Έπειτα, γίνεται λόγος για την φορολογική αντιμετώπιση των συναλλαγών αυτών και συγκεκριμένα για την συγκριτική ανάλυση και τις μεθόδους τεκμηρίωσης που αποτελούν εργαλεία τόσο των επιχειρήσεων όσο και της φορολογικής διοίκησης για την τεκμηρίωση και τον έλεγχο των συναλλαγών αυτών. Το πιο σημαντικό δε κατά τη γνώμη μου εργαλείο και των δύο αποτελούν οι συμφωνίες προέγκρισης ενδοομιλικής τιμολόγησης που για μεν τις επιχειρήσεις αποτελούν μέσο πρόληψης ώστε να γνωρίζουν μελλοντικές φορολογικές υποχρεώσεις, να προβαίνουν έτσι σε μακροπρόθεσμο σχεδιασμό της πολιτικής τους και να μειώνουν τα κόστη συμμόρφωσής του στις φορολογικές διατάξεις, για δε την φορολογική διοίκηση συμβάλλει στην αποτροπή δικαστικών διενέξεων και τον αμεσότερο φορολογικό έλεγχο καθώς ελέγχουν την τήρηση της συμφωνίας αυτής.

Άλλο, επίσης, σημαντικό ζήτημα είναι αυτό της νομικής αντιμετώπισης των συναλλαγών αυτών. Φυσικά έχουμε μεγάλο νομοθετικό έργο και σε επίπεδο Διεθνούς Φορολογικού Δικαίου

με τις κατευθυντήριες Οδηγίες και την Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ και κυρίως τα άρθρα 9 και 25 σχετικά με τη «διόρθωση των κερδών των επιχειρήσεων» και τη «διαδικασία του αμοιβαίου διακανονισμού», δύο καινοτομίες που συνέβαλαν σε μεγάλο βαθμό στην αποσαφήνιση και την αποτελεσματική νομική αντιμετώπιση των συναλλαγών αυτών.

Έπειτα, και η Ευρωπαϊκή Ένωση δεν έμεινε άπραγη, αλλά εξέδωσε οδηγίες από πολύ νωρίς σχετικά με τα ζητήματα ενδοομιλικών συναλλαγών, όπως η σύμβαση για τη διαιτησία (90/436/ΕΟΚ), η «οδηγία 2017/1852/ΕΕ» *«για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών»*, ενώ φυσικά σημαντικό ήταν και το σχέδιο δράσης *«κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και μεταφοράς κερδών»*-BEPS που αντιμετώπισε ειδικά ζητήματα ενδοομιλικής τιμολόγησης στο πλαίσιο δράσης του ΟΟΣΑ και η ενσωμάτωση του σχεδίου σε ευρωπαϊκό επίπεδο με τις οδηγίες 2016/1164/ΕΕ και 2016/881/ΕΕ όπως και τη δημιουργία Κώδικα Δεοντολογίας για την ευρωπαϊκή τεκμηρίωση.

Φυσικά, μιλάμε για soft law χωρίς δεσμευτικότητα, όμως και η Ελλάδα έκανε κάποια βήματα σχετικά με την τεκμηρίωση των συναλλαγών αυτών: αρχικά στο «άρθρο 39 του ν. 2238/1994» και το «26 του ν. 3728/2008», έπειτα με το νόμο «3775/2009», «4110/2013» για να καταλήξουμε στον «4172/2013» και «4174/2013» και τον ισχύοντα «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» και «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» αντίστοιχα, δυνάμει των οποίων εκδόθηκαν πολλές διευκρινιστικές οδηγίες και ΠΟΛ για την παροχή οδηγιών σε επιχειρήσεις και φορολογική διοίκηση σχετικά με την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων στο ζήτημα αυτό.

Εντύπωση προκάλεσε το άρθρο 50 παρ.2^η του ΚΦΕ που παραπέμπει για την ερμηνεία και εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων της ενδοομιλικής τιμολόγησης στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ. Η ρύθμιση αυτή προκάλεσε έτσι σύγχυση στις φορολογικές αρχές που αιτιολογούσαν ανεπαρκώς τις αποφάσεις τους για την επιβολή προστίμων εφαρμόζοντας τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ ως κείμενο με δεσμευτικό κανονιστικό χαρακτήρα. Φυσικά η διάταξη αυτή δεν αποτελεί εξουσιοδοτική διάταξη που πληροί τα κριτήρια του Συντάγματος (43 παρ.2^η). Άλλωστε, οι Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ είναι μεγάλης σημασίας και χρήσης κείμενο, όμως δεν παύει να είναι αυτό ακριβώς που οι ίδιες λένε, δηλαδή γραμμές – οδηγίες, άρα υπάρχει εκτενές πεδίο ερμηνείας και εφαρμογής τους και σίγουρα δεν έχουν κανονιστικό περιεχόμενο, γεγονός που πολύ συχνά παραγνωρίζεται από τη φορολογική διοίκηση.

Σίγουρα δε, όσες κατευθύνσεις και να υπάρχουν δεν θα μπορούσαν να προβλεφθούν οι επιπτώσεις της πανδημίας COVID-19 στην ενδοομιλική τιμολόγηση. Το ρόλο αυτό έπαιξαν μεταγενέστερα ειδικές οδηγίες του ΟΟΣΑ με το περιεχόμενο των οποίων εκδόθηκε από την ΑΑΔΕ εγκύκλιος 2054/2021 που αποσαφηνίζονται ζητήματα που προέκυψαν σχετικά.

Άλλωστε, διαχρονικά το ζήτημα της ενδοομιλικής τιμολόγησης επειδή ακριβώς επιδέχεται ερμηνείας, όποτε και είναι έντονο το υποκειμενικό στοιχείο, έχει απασχολήσει πολύ τόσο τα ελληνικά όσο και τα ευρωπαϊκά δικαστήρια με ποικίλα σχετικά ζητήματα όπως ενδεικτικά παρατίθενται στο οικείο κεφάλαιο της παρούσας.

Συμπερασματικά δε, καταλήγουμε πως παρόλο που η χώρα μας είναι μέσα στις χώρες με υψηλό βαθμό συμμόρφωσης στις οδηγίες του ΟΟΣΑ, θα πρέπει να δοθεί βάση στην αξιοποίηση του εργαλείου της προέγκρισης ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη συνεργασία των φορολογικών αρχών με τις επιχειρήσεις. Άλλωστε, ο ευκολότερος τρόπος αντιμετώπισης της φοροαποφυγής μέσω καταχρηστικής ενδοομιλικής τιμολόγησης παραμένει η οικειοθελής συμμόρφωση της επιχείρησης με τις φορολογικές διατάξεις και τις κατευθύνσεις της διοίκησης. Το σίγουρο πάντως είναι πως η ενδοομιλική τιμολόγηση είναι δυναμικά εξελισσόμενο ζήτημα, ειδικά για τη χώρα μας που καταβάλλει προσπάθειες αντιμετώπισης της φοροαποφυγής, όποτε θα απασχολήσει ακόμα αρκετά το εθνικό και παγκόσμιο φορολογικό περιβάλλον.

ABSTRACT

The purpose of this study is to clarify the issue of intragroup transactions. Of course, etymologically it refers to transactions within a group of companies and in fact highlights the special relationships that are formed between the members of a group that are sometimes of a proprietary nature and other times involve controlled or shared management. In any case, the concept of group is more limited in relation to the set of transactions of related persons, since by the term group we mean an economic and administrative unit of enterprises where central authority is exercised over its members, while the element of connection in transactions arises due to a special relationship based on participative, jurisprudential or even factual criteria between independent legal entities that allows the exercise of influence and control from one company to another. Thus, the main difference between connected enterprises and a group is the possibility of exercising influence in the first case, while in the second case there must be a real exercise of influence combined with the element of economic and administrative unity. "Transfer pricing" has prevailed as a term for both affiliate pricing and inter-party pricing.

Thus, the first chapter hereof refers to general information to clarify the term intra-group transactions, related parties, as well as the reasons why special control rules are established for these transactions.

Then, there is talk about the tax treatment of these transactions and specifically about the comparative analysis and documentation methods that are tools of both businesses and the tax administration for the documentation and control of these transactions. In my opinion, the most important tool of both are the pre-approval agreements for intra-group pricing-APAs, which for businesses are a means of prevention so that they are aware of future tax obligations, thus making long-term planning of their policy and reducing the costs of compliance in tax provisions, and for the tax administration it contributes to the prevention of legal disputes and the most direct tax control as they control the observance of this agreement.

Another important issue is the legal treatment of these transactions. Of course, we also have a large legislative project at the level of International Tax Law with the Guidelines and the OECD Model Convention and especially articles 9 and 25 on the correction of company profits and the mutual settlement process, two innovations that contributed greatly in the clarification and effective legal treatment of these transactions.

Then, the European Union did not remain idle either, but issued directives very early on regarding intra-party transaction issues, such as the Arbitration Convention (90/436/EEC), Directive 2017/1852/EU on Tax Dispute Resolution Mechanisms, while of course the action plan against tax base erosion and profit shifting-BEPs that addressed specific issues of intra-group pricing in the framework of OECD action and the integration of the plan at European level with directives 2016/1164/EU and 2016/881/EU were also important as well as the creation of a Code of Conduct for European documentation.

Of course, we are talking about non-binding soft law, but Greece also took some steps regarding the documentation of these transactions, initially in article 39 of Law 2238/1994 and 26 of Law 3728/2008, then with Law 3775/2009, 4110/2013 to arrive at 4172/2013 and 4174/2013 and the current Income Tax Code and Tax Procedure Code respectively, under which many clarifying instructions and POL were issued to provide instructions to businesses and tax administration regarding the implementation of the tax provisions on this issue.

An impression was made by article 50 par. 2 of the Tax Code, which refers to the interpretation and application of the tax provisions of intergroup pricing in the OECD guidelines. This arrangement thus caused confusion for the tax authorities who insufficiently justified their decisions on the imposition of fines by applying the OECD guidelines as a binding regulatory text. Of course, this provision is not an empowering provision that meets the criteria of the Constitution (43 par. 2nd). After all, the OECD Guidelines are a text of great importance and use, but they are still exactly what they say, i.e. guidelines, so there is a wide scope for their interpretation and application and they certainly do not have a regulatory content, a fact that is very often overlooked from the tax administration.

Certainly, no matter how many directions there are, the effects of the COVID-19 pandemic on inter-talk pricing could not be predicted. This role was played by special instructions of the OECD very after, the content of which was issued by the AADE circular 2054/2021 clarifying issues that arose in this regard.

After all, over the years the issue of inter-party pricing, precisely because it is open to interpretation and the subjective element is strong, has preoccupied both the Greek and European courts with a variety of related issues as indicated in the relevant chapter of the present.

In conclusion, even though our country is among the countries with a high degree of compliance with the OECD guidelines, a basis should be given to the utilization of the pre-approval tool of

intergroup pricing-APAs and the cooperation of the tax authorities with businesses. After all, the easiest way to deal with tax evasion through abusive transfer pricing remains the voluntary compliance of the business with tax provisions and management directions. What is certain, however, is that intercompany pricing is a dynamically developing issue, especially for our country, which is making efforts to deal with tax evasion, so it will still be of considerable matter to the national and global tax environment.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	2
ABSTRACT	5
ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	10
Ενδοομιλικές Συναλλαγές	10
Κατηγορίες ενδοομιλικών συναλλαγών	11
Συνδεδεμένα πρόσωπα	12
Λόγοι θέσπισης κανόνων ελέγχου στις ενδοομιλικές συναλλαγές	15
Η αρχή των ίσων αποστάσεων	16
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ:	20
Η αναγκαιότητα της συγκριτικής ανάλυσης	20
Α. Τα χαρακτηριστικά των αγαθών και των υπηρεσιών της συναλλαγής.....	21
Β. Οι λειτουργίες που εκτελεί κάθε μέρος της συναλλαγής-περιουσιακά στοιχεία-υλικά και άυλα-αναληφθέντες κινδύνοι.	22
Γ. Οι όροι που συμφωνούν τα μέρη πχ χρόνος πίστωσης, τρόπος παράδοσης βασιζόμενος σε διεθνή εμπορική ρήτρα CIF, FOB, δωσιδικία κλπ	23
Δ. Οι επικρατούσες οικονομικές συνθήκες των μερών και της αγοράς στην οποία δραστηριοποιούνται τα μέρη.....	24
Ε. Οι επιχειρηματικές στρατηγικές που ακολουθούν τα μέρη που συναλλάσσονται πχ στόχος διεξόδου σε νέα αγορά ή επέκτασης σε αγορά που ήδη δραστηριοποιείται.	24
Παραδοσιακές μέθοδοι τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών	25
Α. «Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής»- “Comparable Uncontrolled Price-CUP” ..	26
Β. «Μέθοδος κόστους συν κέρδους-“Cost Plus Method”	27
Γ. «Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης μείον»- “Resale Price Minus-RPM” :	28
Μη παραδοσιακές-Συναλλακτικές μέθοδοι κέρδους	29
Α. Μέθοδος καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου κέρδους	29
Β. Μέθοδος επιμερισμού του κέρδους	30
Συμφωνίες Προέγκρισης Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (Advanced Price Arrangements)	31
Α. Έννοια- Είδη Συμφωνιών Προέγκρισης Ενδοομιλικής Τιμολόγησης.....	31
Β. Σύναψη συμφωνίας προέγκρισης ενδοομιλικής τιμολόγησης.....	32
Γ. Κατευθυντήριες Οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τις Συμφωνίες Προέγκρισης Ενδοομιλικής Τιμολόγησης.....	33
ΝΟΜΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	35
Οι ρυθμίσεις του Διεθνούς Φορολογικού Δικαίου για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.....	35
Α. Μέθοδοι διόρθωσης των φορολογητέων κερδών	36
Β. Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (Mutual Agreement Procedure-MAP) του άρθρου 25 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ.....	38

2. Οι ρυθμίσεις του Ευρωπαϊκού Δικαίου στο χώρο συνδεδεμένων επιχειρήσεων	39
Α. Η Σύμβαση για τη Διαιτησία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (90/436/ΕΟΚ).....	39
Β. Η Οδηγία 2017/1852/ΕΕ για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών στην Ένωση	42
Γ. Η ενσωμάτωση της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού στο Εθνικό Δίκαιο	43
Δράσεις BEPS-Base Erosion and Profit Shifting-Διάβρωση της φορολογικής δράσης και μεταφοράς κερδών.....	44
Α. Δράση BEPS 8: Άυλα περιουσιακά στοιχεία.....	45
Β. Δράση BEPS 9 Ανάλυση κινδύνου.....	47
Γ. Δράση BEPS 10: Χαμηλής προστιθέμενης αξίας ενδοομιλικές υπηρεσίες.....	48
Δ. Δράση BEPS 13: Τεκμηρίωση και εκθέσεις ανά χώρα	49
Ε. Δράση BEPS 14: Μηχανισμοί επίλυσης διαφορών	50
ΣΤ. Η υιοθέτηση των πορισμάτων της δράσης BEPS του ΟΟΣΑ σε ευρωπαϊκό επίπεδο.....	50
Κώδικας Δεοντολογίας για την Ευρωπαϊκή Τεκμηρίωση.....	51
Α. Υιοθέτηση, σκοπός και νομική ισχύς.....	51
Β. Το περιεχόμενο της Ευρωπαϊκής τεκμηρίωσης.....	52
ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	53
Η τεκμηρίωση της ενδοομιλικής τιμολόγησης στην Ελλάδα.....	53
Α. Ο φάκελος τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών	54
Β. Τεκμηρίωση της αρχής των ίσων αποστάσεων με τη χρήση της συγκριτικής ανάλυσης	57
Γ. Σχετικά με τον μη υποχρεωτικό χαρακτήρα των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ	59
ΟΔΗΓΙΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΠΑΝΔΗΜΙΑΣ COVID-19 ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ	61
ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ	64
Α. Σχετικά με τις μεθόδους ενδοομιλικής τιμολόγησης και την καταλληλότητα συγκριτικών στοιχείων:.....	64
Β. Σχετικά με εφαρμογή των ρυθμίσεων που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές:	66
-Γ. Σχετικά με τις διαδικασίες αμοιβαίου διακανονισμού και συμφωνιών προέγκρισης τιμολόγησης:	69
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	69
ΠΗΓΕΣ-ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	72

ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Οι όμιλοι σήμερα έχουν επικρατήσει στην αγορά και έτσι μπορούν να καθορίζουν τις τιμές των συναλλαγών μεταξύ των επιχειρήσεων από τις οποίες αποτελείται (μητρική-θυγατρική–συνδεδεμένη). Η διαδικασία αυτού του καθορισμού των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών είναι το «transfer pricing». Δίνεται έτσι η δυνατότητα στους ομίλους να αυξήσουν τα παγκόσμια κέρδη τους μειώνοντας τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και άρα τον καταβαλλόμενο φόρο¹.

Προς διευκρίνιση του όρου της ενδοομιλικής τιμολόγησης καίριο ζήτημα αποτελεί η αποσαφήνιση του όρου των ενδοομιλικών συναλλαγών. Με τον όρο «ενδοομιλικές συναλλαγές εννοούμε τις εγχώριες ή και διασυνοριακές συναλλαγές που πραγματοποιούνται ανάμεσα σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις».² Ειδικότερα, είναι οι συναλλαγές εκείνες που πραγματοποιούνται στα όρια ενός ομίλου έχοντας έντονο το στοιχείο εξάρτησης. Κύριο χαρακτηριστικό τέτοιων συναλλαγών είναι «η σχέση εξάρτησης με την επιβολή ουσιαστικής διοίκησης, ακόμη και προσωρινής»³. «Οι συναλλαγές αυτές ακολουθούν την ενδοομιλική πρακτική τιμολόγησης-transfer pricing σχετικά με την υπερτιμολόγηση ή υποτιμολόγηση αγαθών ή και υπηρεσιών αρκεί οι επιχειρήσεις να ανήκουν στον ίδιο όμιλο»⁴.

Μια τουλάχιστον από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις διατηρεί υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και έτσι υπόκεινται σε έλεγχο. Η υπηρεσία που είναι υπεύθυνη για τον έλεγχο τέτοιων επιχειρήσεων είναι το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕ.ΕΠ)⁵. Στα πλαίσια αυτού του ελέγχου το ΚΕΜΕ.ΕΠ ελέγχει αν κάθε επιχείρηση τηρεί τους νόμους έχοντας υπόψη της τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά, διενεργεί δε φορολογικό έλεγχο των μόνιμων εγκαταστάσεων των αλλοδαπών επιχειρήσεων στη χώρα μας τακτικά, αλλά και των ημεδαπών με έδρα στο εξωτερικό που υποχρεούνται σε κατάρτιση φακέλου τεκμηρίωσης. Ουσιαστικά ο έλεγχος αυτός έγκειται στις συναλλαγές που πραγματοποιούν τα συνδεδεμένα πρόσωπα όταν οι όροι που συμφωνούν διαφέρουν από αυτούς που θα συνομολογούσαν μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις οπότε επικεντρώνεται στο να εντοπίσει τις

¹ Becker, J., &Fuest, C., (2012). Transfer pricing and the intensity of tax rate competition.EconomicsLetters, Vol. 117, No 1, pp. 146-148.

² Φινοκαλιώτης, Κ.Δ., (2014). Φορολογικό Δίκαιο: Ουσιαστικό Μέρος- Φορολογική Διαδικασία- Φορολογική Δικονομία. Έ' έκδοση, Αθήνα-Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ

³Φινοκαλιώτης, Κ.Δ., (2014). Φορολογικό Δίκαιο: Ουσιαστικό Μέρος- Φορολογική Διαδικασία- Φορολογική Δικονομία. Έ' έκδοση, Αθήνα-Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ

⁴ Μαλιώτης, Β. (2008). Εννοιολογικός προσδιορισμός των όρων: «υποτιμολόγηση», «υπερτιμολόγηση» καθώς και «ανακριβές», «ελλιπές» και «εικονικό στοιχείο». Δ.Φ.Ν. 2008/736.

⁵ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ν. 4141/2013 άρθρο 39.

διαφορές και να αυξήσει τα φορολογητέα κέρδη. Γενική διαπίστωση των τελευταίων ετών αποτελούν οι υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις με τις οποίες έρχονται αντιμέτωπες οι ελεγκτικές αρχές με συνέπεια να επιβάλλονται κυρώσεις και μάλιστα πάρα πολύ αυστηρές⁶.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Οι ενδοομιλικές συναλλαγές δεν έχουν μεγάλη απόκλιση από τις διεθνείς συναλλαγές καθώς αφορούν το εμπόριο, την προστασία της διανοητικής ιδιοκτησίας και την παροχή υπηρεσιών. Έτσι, αντικείμενο ενδοομιλικών συναλλαγών μπορεί να είναι :

A. υλική περιουσία, δηλαδή κάθε φυσικό περιουσιακό στοιχείο που διαθέτει μια επιχείρηση, το ενεργητικό της, όπως πρώτες ύλες, αγαθά, πάγια στοιχεία κλπ

B. άυλη περιουσία, ήτοι ευρεσιτεχνίες, εμπορικό σήμα, φήμη, πελατεία, πνευματικά δικαιώματα, τεχνογνωσία κλπ. Έτσι, ως «*άυλα περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται αυτά που είναι σε θέση εξαιτίας της φύσης τους να δημιουργήσουν οικονομική αξία για τις επιχειρήσεις, οι οποίες πλεονεκτούν με αυτόν τον τρόπο έναντι των ανταγωνιστών τους, εισβάλλουν πιο εύκολα σε νέες αγορές και παίρνουν μερίδιο από την προώθηση των προϊόντων*»⁷.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αφορούν τις εμπορικές δραστηριότητες διακρίνονται από τον ΟΟΣΑ σε βιομηχανικά άυλα στοιχεία και σε άυλα στοιχεία μάρκετινγκ⁸. Στα βιομηχανικά άυλα στοιχεία περιλαμβάνονται οι δραστηριότητες με μεγάλο κόστος, δηλαδή δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης, ενώ, η κατηγορία των άυλων στοιχείων μάρκετινγκ αφορά τα εμπορικά σήματα και δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας που συμβάλλουν στην προώθηση των προϊόντων και υπηρεσιών⁹.

Γ. Υπηρεσίες που παρέχουν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

⁶ Μανιώτης, Θ., & Ρήγας, Δ., (2018), Το Φορολογικό πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών και προτεινόμενες ενέργειες προς τις επιχειρήσεις που έχουν εκκρεμότητες σε αυτό το θέμα. Πηγή από το Διαδίκτυο, ανακτήθηκε 19/02/2023 από: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/29400>

⁷ Λάμπρος Ε. Κοσίρης (2011), Δίκαιο Ανταγωνισμού-Αθέμιτου και Ελεύθερου, εκδόσεις Σάκκουλα, 6^η έκδοση

⁸ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019,

⁹ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019,

Μέσω της ενδοομιλικής τιμολόγησης καθορίζεται ο βαθμός του εισοδήματος και των δαπανών των φορολογητέων κερδών, οπότε είναι σημαντική. Ωστόσο, οι ενδοομιλικές συναλλαγές είναι προβληματικές όταν οι τιμές τιμολόγησης διαφέρουν από εκείνες της ελεύθερης αγοράς¹⁰.

ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

Καίριο επίσης ζήτημα αποτελεί ο προσδιορισμός της έννοιας «συνδεδεμένα πρόσωπα» για την κατανόηση των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Στο άρθρο 9 εδάφιο 1^α και 1^β της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ γίνεται λόγος για «συνδεδεμένη επιχείρηση» όπου ορίζεται πως δύο επιχειρήσεις είναι συνδεδεμένες όταν¹¹ :

α) η μια επιχείρηση συμβαλλόμενου στη σύμβαση αυτή κράτους συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο της άλλης επιχείρησης άλλου συμβαλλόμενου κράτους¹².

β) αν τα ίδια άτομα συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο της επιχείρησης του ενός συμβαλλόμενου κράτους και της επιχείρησης του άλλου κράτους¹³.

Ο όρος επιχείρηση στο παραπάνω άρθρο αφορά τη νομική εκείνη μορφή που ασκεί κάθε επιχειρηματική δραστηριότητα, επομένως, περιλαμβάνει και την άσκηση ελεύθερων επαγγελμάτων¹⁴. Ζήτημα προέκυψε με τις προσωπικές εταιρίες και αν αυτές περιλαμβάνονται στον όρο επιχείρηση του άρθρου αυτού δεδομένου ότι τα κέρδη μιας τέτοιας εταιρίας σε άλλες ευρωπαϊκές χώρες φορολογούνται στον εταίρο και όχι στην εταιρία, οπότε η εταιρία χαρακτηρίζεται διαφανής από φορολογικής άποψης και σε άλλες χώρες τα κέρδη της προσωπικής εταιρίας φορολογούνται στην εταιρία, οπότε τότε η εταιρία από φορολογικής άποψης χαρακτηρίζεται αδιαφανής¹⁵. Έτσι, γίνεται δεκτό ότι αν η εταιρία χαρακτηρίζεται αδιαφανής από φορολογικής άποψης τότε περιλαμβάνεται υποκειμενικά και αυτή η προσωπική εταιρία στην έννοια της «επιχείρησης» του άρθρου 9 της Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ.

¹⁰ Κόδος, Χ., (2009). TaxConsultant της GrantThorton- Νέοικανόνεςγιατην αποφυγή υπερτιμολογήσεων- υποτιμολογήσεων σε ενδοομιλικές συναλλαγές. Καθημερινή.

¹¹ Πρότυπη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ

¹² Πρότυπη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ

¹³ Πρότυπη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ

¹⁴ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019,

¹⁵ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019

Στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο, συναντάμε τον όρο «συνδεδεμένο πρόσωπο» όπου τίθενται αυστηρότερες προϋποθέσεις σύνδεσης. Πιο συγκεκριμένα, «στο άρθρο 2 του νόμου 4172/2013 (στο εξής ΚΦΕ) ορίζεται ως συνδεδεμένο πρόσωπο κάθε πρόσωπο που συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται»¹⁶. Ειδικότερα, είναι συνδεδεμένα¹⁷:

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»¹⁸. Για παράδειγμα, η εταιρία Α κατέχει το 40% των μετοχών της εταιρίας Β άρα οι εταιρίες Α και Β θεωρούνται συνδεδεμένες (40% > 33%).

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»¹⁹. Για παράδειγμα, η εταιρία Α κατέχει το 40% των μετοχών της Β εταιρίας και το 50% των μετοχών της Γ εταιρίας, τότε και οι τρεις αυτές εταιρίες θεωρούνται συνδεδεμένες γιατί η Α εταιρία κατέχει ποσοστά μεγαλύτερα των 33% τόσο στις μετοχές της Β όσο και στις μετοχές της Γ εταιρίας.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/2015²⁰ για την εφαρμογή αυτών των περιπτώσεων οι έμμεσες συμμετοχές προκύπτουν από τον πολλαπλασιασμό των κατεχόμενων ποσοστών μέσω διαδοχικών βαθμίδων. Δηλαδή, αν η εταιρία Α συμμετέχει σε ποσοστό 40% στην Β εταιρία και η εταιρία Β συμμετέχει σε ποσοστό 90% στην εταιρία Γ τότε η Α εταιρία συμμετέχει στη Γ σε ποσοστό 36% άρα έμμεσα υφίσταται σύνδεση γιατί το ποσοστό συμμετοχής είναι πάνω από 33%.

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»²¹.

¹⁶ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ν.4172/2013, άρθρο 2

¹⁷ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ν.4172/2013, άρθρο 2

¹⁸ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ν.4172/2013, άρθρο 2

¹⁹ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ν.4172/2013, άρθρο 2

²⁰ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΠΟΛ 1142/2015: Π.1142:ΚΦΕ-Περί συνδεδεμένων προσώπων κλπ θεμάτων ενδοομιλικών βάσει Ν.4172/13 (649708)

²¹ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ν.4172/2013, άρθρο 2

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/2015²² τέτοια σχέση διοικητικής εξάρτησης ενυπάρχει στις εξής περιπτώσεις:

- i) αν 50% συν 1 του διοικητικού συμβουλίου ή περισσότεροι από ένας διευθύνοντες σύμβουλοι ή διαχειριστές διορίζονται από την άλλη εταιρία²³ πχ αν η Α ανώνυμη εταιρία διορίσει στη Β ανώνυμη εταιρία -της οποίας το ΔΣ αποτελείται από 5 μέλη- τον Πρόεδρο του ΔΣ, τον Διευθύνοντα σύμβουλο και ένα μέλος τότε οι Α και Β εταιρίες θεωρούνται συνδεδεμένες.
- ii) Το/τα ίδιο/ίδια πρόσωπα της διοίκησης μιας εταιρίας που κατέχουν την ιδιότητα διευθύνοντος συμβούλου ή διαχειριστή συμμετέχουν και στη διοίκηση του άλλου προσώπου με την ίδια ιδιότητα, δηλαδή του διευθύνοντος συμβούλου ή διαχειριστή²⁴. Πχ Ο Α είναι διευθύνων σύμβουλος στην ανώνυμη εταιρία Β και διαχειριστής στην ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρία Γ τότε οι εταιρίες Β και Γ θεωρούνται συνδεδεμένες.
- iii) Τρίτο πρόσωπο διορίζει και στις δυο εταιρίες παραπάνω από το 50% του ΔΣ ή έναν ή περισσότερους διευθύνοντες συμβούλους ή διαχειριστές²⁵. Πχ η εταιρία Α διορίζει 3 από τα 5 μέλη του ΔΣ στην ανώνυμη εταιρία Β και 2 από τους τρεις διαχειριστές στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης Γ τότε οι εταιρίες Α, Β και Γ θεωρούνται συνδεδεμένες.

Υπάρχουν όμως και οι περιπτώσεις άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή άσκησης ή δυνατότητας άσκησης καθοριστικής επιρροής από μια εταιρία σε μια άλλη ή δύο εταιριών από τρίτο πρόσωπο οι οποίες συναντώνται στις εξής συνθήκες:

- i) Μια εταιρία δανείζει σε άλλη ή της παρέχει εγγυήσεις για πίστωση σε ποσό που καλύπτει πάνω από το 50% του ενεργητικού της δανειολήπτριας εταιρίας²⁶.
- ii) Τρίτο πρόσωπο δανείζει ή παρέχει εγγυήσεις για πίστωση σε δύο εταιρίες και το ύψος αυτών υπερβαίνει το 50% του συνόλου του ενεργητικού των δανειοληπτών²⁷.
- iii) Η μία εταιρία προμηθεύει ή ορίζει τους προμηθευτές σε ποσοστό τουλάχιστον 90% των πρώτων υλών που είναι απαραίτητα για την παραγωγή του συνόλου των

²² ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΠΟΛ 1142/2015: Π.1142:ΚΦΕ-Περί συνδεδεμένων προσώπων κλπ θεμάτων ενδοομιλικών βάσει Ν.4172/13 (649708)

²³ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019

²⁴ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

²⁵ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

²⁶ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

²⁷ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

προϊόντων της άλλης εταιρίας και προκύπτει είτε από γραπτή είτε από προφορική συμφωνία ότι προσαρμόζει τις τελικές τιμές πώλησης των προϊόντων²⁸.

Έτσι, με βάση τους παραπάνω ορισμούς διακρίνουμε τρεις βασικές προϋποθέσεις σύνδεσης: Οι δύο (ως άνω περιπτώσεις α και β) έχουν σχέση με τη σύνδεση με συμμετοχή στο κεφάλαιο επομένως ως βάση έχουν ποσοτικά κριτήρια και η τρίτη (περίπτωση ως άνω γ) αφορά τη σύνδεση που πηγάζει από τη συμμετοχή στη διοίκηση ή και την επιρροή/έλεγχος επομένως έχει ως βάση ποιοτικά κριτήρια²⁹.

ΛΟΓΟΙ ΘΕΣΠΙΣΗΣ ΚΑΝΟΝΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Κύριος λόγος θέσπισης ειδικών κανόνων είναι η δυνατότητα των σύγχρονων εταιριών να μεταφέρουν με την κατάλληλη τιμολογιακή πολιτική τα κέρδη τους σε εταιρίες εδρεύουσες σε κράτος με χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή³⁰.

Η ανάγκη αντιμετώπισης της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής και τα τεχνάσματα πολυεθνικών εταιριών με την ίδρυση offshore εταιριών και πολλές ακόμα τακτικές κατέστησαν σαφές ότι απαιτείται να ρυθμιστούν ζητήματα που άπτονται στις διεθνείς συναλλαγές³¹. Η χώρα μας αποτελεί ένα από τα κράτη που τα τελευταία έτη ενσωμάτωσε στη νομοθεσία της ρυθμίσεις για την ενδοομιλική τιμολόγηση σαν προσπάθεια να ανταποκριθεί στις σύγχρονες απαιτήσεις της αγοράς³².

Οι πολυεθνικές εταιρίες εκτός από τη μεταφορά των φορολογητέων κερδών τους σε κράτη με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές ή και σε κράτη που δεν έχουν τόσο χαμηλούς ονομαστικούς φορολογικούς συντελεστές που όμως προσφέρουν δελεαστικά φορολογικά κίνητρα για επενδύσεις, πράγμα που οδηγεί σε χαμηλότερη φορολόγηση³³. Επίσης, μπορούν να οδηγήσουν τα κέρδη σε offshore εταιρίες, σε φορολογικούς παραδείσους, πρακτικές που

²⁸ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

²⁹ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

³⁰ Τζίφας Γ., (2016), Ενδοομιλικές συναλλαγές, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, Τεύχος 2, Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

³¹ Τζίφας Γ., (2016), Ενδοομιλικές συναλλαγές, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, Τεύχος 2, Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

³² Τζίφας Γ., (2016), Ενδοομιλικές συναλλαγές, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, Τεύχος 2, Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα

³³ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019

οδηγούν σε ελάττωση της συνολικής επιβάρυνσης των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ή του ομίλου συγκριτικά με άλλες εταιρίες³⁴.

Αυτοί είναι και οι λόγοι που τα περισσότερα κράτη έχουν συνάψει μεταξύ τους συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας και ενδιαφέρονται από κοινού να αναπτυχθεί μια κοινή συνεργασία στην φορολογία για να θωρακίσουν τη φορολογητέα βάση των κρατών τους, με κυριότερο σκοπό την αισθητή μείωση των παραπάνω τακτικών από την πλευρά των συνδεδεμένων επιχειρήσεων³⁵.

Η ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ

Η αρχή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle) αποτελεί αποδεκτό πρότυπο τιμολόγησης σε διεθνή βάση μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Θα μπορούσαμε να την προσδιορίσουμε ως «*μια προσπάθεια τήρησης κοινών κανόνων κατά τη διαδικασία της τιμολόγησης ανάμεσα σε συνδεδεμένα πρόσωπα και ανάμεσα σε ανεξάρτητα πρόσωπα*»³⁶. Ουσιαστικά, επιχειρείται μέσω της αρχής των ίσων αποστάσεων η εξάλειψη όλων των ευνοϊκών όρων που θα μπορούσε να περιλαμβάνει μια ενδοομιλική τιμολόγηση λόγω της εκάστοτε σχέσης σύνδεσης³⁷.

Έτσι, στο άρθρο 9 παρ. 1 της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής διπλής φορολογίας του ΟΟΣΑ³⁸ αναφέρεται ότι «*όταν στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις μεταξύ των δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων δημιουργούνται συνθήκες ή όροι που διαφέρουν από εκείνους που θα συμφωνούνταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα οποιαδήποτε κέρδη που θα έπρεπε να πιστωθούν σε μια από τις δύο επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δε έχουν πιστωθεί, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογηθούν αναλόγως*»³⁹.

³⁴ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

³⁵ Αθανασάκη Β., (2015), Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στις χρηματοοικονομικές ενδοομιλικές συναλλαγές, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, Τεύχος 112, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

³⁶ Τσουρουφλής Α., Ενδοομιλικές Συναλλαγές και Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις, ημερομηνία δημοσίευσης 31-12-2014, διαθέσιμο σε <http://www.forologikanea.gr/news/endoomilikes-sunallageskai-sundedemenes-epixeiriseis/>

³⁷ Τσουρουφλής Α., όπως παραπάνω

³⁸ Αθανασάκη Β., Το σχέδιο δράσης του ΟΟΣΑ για την καταπολέμηση της διάβρωσης φορολογικής βάσης και της μετακύλισης φορολογητέων κερδών, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 5/2014, σ. 435 επ.

³⁹ Άρθρο 9 OECD Model Tax Convention

Ο ορισμός αυτός έχει εισαχθεί και στο ελληνικό δίκαιο στο άρθρο 50 του νόμου 4172/2013 όπου ορίζεται ότι : « 1. 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 φόρου⁴⁰.»

Έτσι, με το άρθρο 50 υιοθετείται η αρχή των ίσων αποστάσεων ανοιχτής αγοράς και πλήρους ανταγωνισμού (Arm's Length Principle) ώστε να διαπιστωθεί αν διενεργούνται συναλλαγές με διαφορετικούς οικονομικούς όρους μεταξύ των επιχειρήσεων με σύνδεση σε σχέση με εκείνους που θα ίσχυαν σε αντίστοιχη συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων οπότε και επηρεάζουν τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών με μεταφορά τους⁴¹.

Γίνεται έτσι αντιληπτό ότι οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις ουσιαστικά απεικονίζονται σαν ανεξάρτητα ενεργούσες οντότητες μέσα στο καθορισμένο πλαίσιο του ομίλου. Αυτός είναι και ο δικαιολογητικός λόγος υιοθέτησης της αρχής των ίσων αποστάσεων δηλαδή η εξίσωση των συνδεδεμένων και των ανεξάρτητων επιχειρήσεων ώστε να εξαλείφεται οποιοδήποτε πλεονέκτημα πιθανής βελτίωσης των φορολογικών επιβαρύνσεων.

Οι συναλλαγές των ανεξάρτητων επιχειρήσεων συνήθως βασίζονται σε οικονομικούς και εμπορικούς όρους της ελεύθερης αγοράς. Επομένως, δεν υφίσταται δεσπόζουσα/ κυριαρχική επιρροή, αλλά, οι αντισυμβαλλόμενοι έχουν δικαίωμα να αποδεχθούν ή όχι τους όρους της συναλλαγής και να τους διαπραγματευτούν, χωρίς να υποχρεωθούν σε κάθε περίπτωση να ακολουθήσουν οποιαδήποτε τιμολογιακή πολιτική που δεν ακολουθεί το επιχειρηματικό τους συμφέρον. Όταν, όμως, συνδεδεμένες επιχειρήσεις προβαίνουν σε συναλλαγές οι όροι που προκύπτουν είναι πιο πιθανό να μην ακολουθούν τις επιρροές της ελεύθερης αγοράς γιατί σκοπός είναι η μεταφορά φορολογητέας ύλης σε κράτη με ευνοϊκότερη φορολογία⁴².

⁴⁰ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ν.4172/2013, άρθρο 50

⁴¹ Αιτιολογική Έκθεση του Νόμου 4172/2013-ανάλυση του άρθρου 50

⁴² Γκέκας Ν., Ενδοομιλικές Συναλλαγές σύμφωνα με τους ΚΦΕ και ΚΦΔ, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 4/2016, σ. 305 επ

Κρίσιμη επομένως για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι η ύπαρξη συγκρισιμότητας⁴³ μεταξύ των όρων μιας ελεγχόμενης συναλλαγής ανάμεσα σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις με τους όρους συναλλαγής όταν τα μέρη θα ήταν ανεξάρτητα και θα διεξήγαγαν μια συγκρίσιμη συναλλαγή υπό αντίστοιχες συνθήκες. Η συγκεκριμένη σύγκριση είναι ο πυρήνας της αρχής των ίσων αποστάσεων. Καίριοι παράγοντες συγκρισιμότητας μπορεί να είναι οι συμβατικοί όροι συναλλαγής, οι λειτουργίες και οι κίνδυνοι, τα χαρακτηριστικά των αγαθών και υπηρεσιών, οι οικονομικές συνθήκες, οι επιχειρηματικές στρατηγικές κλπ⁴⁴.

Για την εύρεση συγκριτικών στοιχείων εφόσον δεν προκύπτει κάποιος περιορισμός, τα αναζητούμε από κάθε πιθανή πηγή, όπως πχ από τράπεζες πληροφοριών που συγκεντρώνουν δεδομένα για την τιμολογιακή πολιτική των ανεξάρτητων επιχειρήσεων όπως η Amadeus, Bloomberg, Reuters κλπ⁴⁵. Απαραίτητο στοιχείο σε αυτές τις βάσεις δεδομένων είναι η αναφορά στον φάκελο τεκμηρίωσης ενώ κατά τη χρήση των συγκριτικών στοιχείων που θα βρεθούν προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους⁴⁶. Με βάση αυτή την κλίμακα τιμών ή κέρδους συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων θεωρούνται οι τιμές που κυμαίνονται μεταξύ του πρώτου και τέταρτου τεταρτημορίου δηλαδή το 25% των τιμών ή κερδών μέχρι το 75% αυτών⁴⁷.

Η αρχή των ίσων αποστάσεων γίνεται αντιληπτό ότι δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε περιπτώσεις συναλλαγών που πραγματοποιούν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις αλλά όχι οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις οπότε και δεν υπάρχουν αποδείξεις για τους όρους που θα είχαν συναλλαχθεί οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις⁴⁸. Βασική διαφορά των συναλλαγών μεταξύ των ανεξάρτητων επιχειρήσεων και των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι ότι οι τελευταίες διαμορφώνονται σε υπό τη βάση εξάρτησης ενώ οι πρώτες από την συνάρτηση αντικρουόμενων συμφερόντων⁴⁹. Έτσι, δεν υπάρχει απόλυτη συγκρισιμότητα, καθώς κατά την εφαρμογή των ίσων αποστάσεων γίνεται σύγκριση των όρων των δύο μορφών συναλλαγών, όπου οι υποχρεώσεις και οι συνέπειες παράβασης αυτών δεν είναι οι ίδιες. Και σε αυτές τις περιπτώσεις βέβαια θα

⁴³ Πολίτης Α., Ενδοομιλική Τιμολόγηση (Transfer Pricing)- Νομοθετικό πλαίσιο και εφαρμογές, Επιχείρηση 153/2018, διαθέσιμο στον ιστότοπο της νομικής βιβλιοθήκης www.nbonline.gr

⁴⁴ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019

⁴⁵ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

⁴⁶ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

⁴⁷ Τζίφας Γ., Ενδοομιλικές Συναλλαγές, Η συμπλήρωση του φακέλου τεκμηρίωσης και του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 2/2016, σ. 104 επ.

⁴⁸ Ντρούκας Κ., Φάκελος Ενδοομιλικών Συναλλαγών, Αρχή των ίσων αποστάσεων, www.transferpricing.com.

⁴⁹ Ντρούκας Κ., όπως παραπάνω

εφαρμοστεί η αρχή των ίσων αποστάσεων χωρίς απόλυτο τρόπο με στόχο την εξεύρεση εξατομικευμένων μελετών για τη συγκρισιμότητα των διαθέσιμων στοιχείων⁵⁰.

Ωστόσο, γίνεται δεκτό ότι η αρχή των ίσων αποστάσεων λειτουργεί αποτελεσματικά για τις περισσότερες από τις περιπτώσεις αγοράς και πώλησης εμπορευμάτων «όπου μια τιμή που τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων μπορεί εύκολα να βρεθεί σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή που πραγματοποιείται από συγκρίσιμες ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό όμοιες συνθήκες»⁵¹. Όπως αντίστοιχα συμβαίνει και με την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων σε περίπτωση παροχής και παραλαβής υπηρεσίας⁵².

Αντίθετα, είναι δύσκολη η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων όταν ο όμιλος έχει αντικείμενο δραστηριότητας μεγαλύτερης εξειδίκευσης όπου τα στάδια παραγωγής, διανομής, αποθήκευσης και πώλησης επιμερίζονται σε διαφορετικές νομικές οντότητες στα πλαίσια του ίδιου ομίλου, όπως σε θυγατρικές εταιρίες⁵³. Σε αυτές τις περιπτώσεις είναι πάρα πολύ δύσκολο να βρεθεί ένα ασφαλές συγκριτικό δείγμα για την τεκμηρίωση των συναλλαγών.

Σε κάθε περίπτωση, οι εκάστοτε φορολογικές διοικήσεις δεν θα πρέπει να προεξοφλούν ότι στις περισσότερες περιπτώσεις συναλλαγών συνδεδεμένων προσώπων εμφιλοχωρεί προσπάθεια διάβρωσης και μεταφοράς φορολογητέας ύλης⁵⁴. Αυτό γιατί πράγματι μπορεί να υπάρχει δυσκολία προσδιορισμού της τιμής με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων εφόσον η συναλλαγή λαμβάνει χώρα σε πραγματικό πλαίσιο ιδιαίτερης εμπορικής συμφωνίας όπως για παράδειγμα στην περίπτωση διείσδυσης σε μια νέα αγορά ή μετακύλισης των κοστών λειτουργιών της κεντρικής διοίκησης⁵⁵.

Καθοριστικό ρόλο επομένως σε αυτές τις περιπτώσεις διαδραματίζει η δημιουργία όμοιων συνθηκών επί των οποίων θα στηριχθεί η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων. Οι προσαρμογές που θα προκαλέσουν αυτές τις όμοιες συνθήκες για την εφαρμογή της αρχής ποικίλουν και μπορεί να αφορούν ειδικούς στρατηγικούς όρους, τις μονάδες που πωλήθηκαν, τους όρους αποπληρωμής, τον τόπο πραγμάτωσης της συναλλαγής κλπ⁵⁶.

⁵⁰ Τσουρουφλής Α., Η ενδοομιλική τιμολόγηση, σελ.31

⁵¹ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019

⁵² Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

⁵³ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

⁵⁴ Chapter I, par. 1.2-OECD Transfer Pricing Guidelines 2017

⁵⁵ Ντρούκας Κ., Φάκελος Ενδοομιλικών Συναλλαγών: «Εν αρχή ην ...» - Αρχή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle), ημερομηνία δημοσίευσης 1-12-2017, διαθέσιμο σε <http://www.transferpricing.gr/uncategorized/arxiiswnapostasevni/>,

⁵⁶ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019, σελ.17

Έτσι, είναι σημαντικό να διασφαλίζονται οι συνθήκες της ελεύθερης αγοράς με τις κατάλληλες προσαρμογές και έπειτα να αποσκοπούμε στην πλήρωση των όρων που έχουν συμφωνηθεί σε κάθε εμπορική συμφωνία συνδεδεμένων μερών, ενώ σε κάθε περίπτωση, πρέπει να γίνει αποδεκτή η πολυπλοκότητα τεκμηρίωσης και επαλήθευσης της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς είναι αδύνατη η εξεύρεση ειδικών προτύπων για κάθε είδους ενδοομιλικής συναλλαγής⁵⁷.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ:

Η ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ

Η μεθοδολογία τεκμηρίωσης βασίζεται στην έννοια της σύγκρισης. Ουσιαστικά η τεκμηρίωση αναφέρεται στην εξέταση όμοιων συνθηκών, εταιριών, συναλλαγών κ.ο.κ και στη δημιουργία μέσω της εξέτασης αυτής ορισμένο δείγμα από το οποίο απορρέει ο κανόνας. Έτσι, «η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων βασίζεται στη σύγκριση των όρων μιας ελεγχόμενης συναλλαγής με τους όρους που θα είχαν τεθεί σε ανεξάρτητες εταιρίες αν διεξήγαγαν μια συγκρίσιμη συναλλαγή υπό όμοιες συνθήκες»⁵⁸. Επομένως, σε πρώτο στάδιο πρέπει να προσδιοριστούν οι εμπορικές, οικονομικές διοικητικές σχέσεις μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, καθώς και τις γενικότερες συνθήκες που επικρατούν στις σχέσεις αυτές και σε δεύτερο στάδιο τα ίδια στοιχεία σε συνθήκες μεταξύ ανεξάρτητων υπηρεσιών⁵⁹.

Με τον τρόπο αυτό στο πρώτο στάδιο προσδιορίζουμε την αγορά, τον επιχειρηματικό κλάδο δραστηριοποίησης των μερών, τον τρόπο λειτουργίας των συνδεδεμένων μερών, τις επιχειρηματικές στρατηγικές, τις συνθήκες αγοράς, τα εμπορεύματα, τις παρεχόμενες υπηρεσίες, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, τα άυλα αγαθά κλπ. Προσδιορίζοντας αυτά τα στοιχεία γίνεται κατανόηση των κινδύνων που αναλαμβάνονται καθώς και τον τρόπο αποτελεσματικότερης αξιοποίησης του κριτηρίου συγκρισιμότητας⁶⁰. Για παράδειγμα, δεν είναι ίδια η συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων μερών στη χώρα μας με την ίδια συναλλαγή

⁵⁷ Ντρούκας Κ., Φάκελος Ενδοομιλικών Συναλλαγών: «Εν αρχή ην ...» - Αρχή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle), ημερομηνία δημοσίευσης 1-12-2017, διαθέσιμο σε <http://www.transferpricing.gr/uncategorized/arxiiswnapostasevni/>,

⁵⁸ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019, σελ.62

⁵⁹ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019, σελ.62

⁶⁰ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019, σελ.62

συνδεδεμένων μερών σε άλλη χώρα καθώς ούτε οι ίδιοι κίνδυνοι αναλαμβάνονται, ούτε ίδια ασφάλιση παρέχεται, ούτε ίδιοι φόροι οφείλονται κ.ο.κ.

Άλλωστε, οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις αξιολογώντας όρους συναλλαγής θα αξιοποιήσουν τους όρους συγκρίνοντάς τους με άλλες ρεαλιστικά διαθέσιμες επιλογές και θα συναλλαχθούν μόνο αν δεν βρουν εναλλακτική λύση ως πιο συμφέρουσα ευκαιρία για την επίτευξη των εμπορικών τους στόχων. Άρα, οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις θα προβούν στη σύναψη μιας συναλλαγής μόνο εάν δεν αναμένεται ότι θα τις καταστήσουν χειρότερες από την αμέσως επόμενη πιο συμφέρουσα επιλογή τους. Άρα, ο προσδιορισμός των χαρακτηριστικών της συναλλαγής είναι σημαντικός ώστε να οριοθετηθεί η συναλλαγή που ελέγχεται⁶¹.

Καίριας σημασίας στη διαδικασία σύγκρισης αποτελούν οι «*παράγοντες συγκρισιμότητας*»⁶² που καθορίζουν αν μια συναλλαγή μπορεί να συγκριθεί με άλλη οπότε και είναι απαραίτητο να οριοθετηθούν⁶³:

Α. ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ

Τα χαρακτηριστικά των αγαθών και των υπηρεσιών που αφορούν την ενδοομιλική τιμολόγηση δικαιολογούν σε μεγάλο βαθμό τις διαφορές στην τιμή τους σε συνθήκες ελεύθερης αγοράς. Ο προσδιορισμός αυτών των χαρακτηριστικών, επομένως, είναι απαραίτητος για την περιγραφή της συναλλαγής και την εφαρμογή συγκρισιμότητας των ελεγχόμενων και μη συναλλαγών. Ειδικότερα σε υλικό αγαθό καίριο ρόλο διαδραματίζουν τα φυσικά χαρακτηριστικά του, η ποιότητά του, η αξιοπιστία του, ενώ σε παρεχόμενη υπηρεσία η φύση και η έκταση της υπηρεσίας. Σε κάθε δε περίπτωση ιδιαίτερο ρόλο παίζει το είδος της συναλλαγής, το know-how, το εμπορικό σήμα, η πατέντα, η διάρκεια της συναλλαγής και τα αναμενόμενα οφέλη⁶⁴. Ανάλογα δε με την μέθοδο τεκμηρίωσης που θα επιλεγεί δίνεται μεγαλύτερη ή μικρότερη βάση στον παράγοντα συγκρισιμότητας των χαρακτηριστικών των αγαθών και των υπηρεσιών. Μεγαλύτερη βάση στη συγκρισιμότητα των χαρακτηριστικών δίνεται στη μέθοδο τεκμηρίωσης συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής. «*Κατά την εφαρμογή αυτής της μεθόδου ουσιώδης διαφορά στα χαρακτηριστικά των προϊόντων ή και των υπηρεσιών μπορούν να επηρεάσουν την*

⁶¹ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019

⁶² Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019, σελ.64

⁶³ ΠΟΛ 1144/15.05.2014 περί κριτηρίου συγκρισιμότητας

⁶⁴ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

τιμή και απαιτείται να λαμβάνει χώρα μια κατάλληλη προσαρμογή για την επίτευξη όμοιας συνθήκης»⁶⁵. Αντίθετα, «στη μέθοδο τιμής μεταπώλησης, στη μέθοδο κόστους συν κέρδος και στις μεθόδους τεκμηρίωσης με τη χρήση δεικτών καθαρών κερδών, διαφορές στα χαρακτηριστικά προϊόντων ή υπηρεσιών έχουν μικρότερη επίδραση στο κόστος και άρα στον υπολογισμό των σχετικών δεικτών συγκρισιμότητας»⁶⁶.

B. ΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΠΟΥ ΕΚΤΕΛΕΙ ΚΑΘΕ ΜΕΡΟΣ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ- ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ-ΥΛΙΚΑ ΚΑΙ ΑΥΛΑ- ΑΝΑΛΗΦΘΕΝΤΕΣ ΚΙΝΔΥΝΟΙ.

Στις συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων η τιμολόγηση συνήθως αντικατοπτρίζει τις λειτουργίες που επιτελεί κάθε επιχείρηση λαμβάνοντας υπόψη τα χρησιμοποιηθέντα περιουσιακά στοιχεία και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται. Η λειτουργική ανάλυση που απαιτείται για τον προσδιορισμό της συγκρισιμότητας των ελεγχόμενων και των μη ελεγχόμενων συναλλαγών, στοχεύει στον προσδιορισμό των οικονομικών δραστηριοτήτων, των αναληφθέντων ευθυνών, των εισφερόμενων και χρησιμοποιηθέντων περιουσιακών στοιχείων και των αναληφθέντων κινδύνων από τις συναλασσόμενες επιχειρήσεις. Η ανάλυση, δηλαδή επικεντρώνεται στις δραστηριότητες και δυνατότητες των συναλασσόμενων μερών. Οι δραστηριότητες και οι δυνατότητες περιλαμβάνουν τη λήψη αποφάσεων για την επιχειρηματική στρατηγική και τους κινδύνους για αυτό και δίνεται ιδιαίτερη βάση στη δομή και την οργάνωση του ομίλου⁶⁷.

Η λειτουργική ανάλυση λαμβάνει υπόψη της τον τύπο των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται δηλαδή τα μηχανήματα, τον εξοπλισμό, τα ακίνητα, την ηλικία τους, την αγοραία αξία τους κλπ. Έτσι, στη λειτουργική ανάλυση σημαντικός παράγοντας για την αναγνώριση οικονομικής ή εμπορικής εξάρτησης να διαπιστωθεί αν οι δραστηριότητες των μερών είναι αλληλεξαρτώμενες. Άρα, διερευνώνται οι πραγματικές λειτουργίες που επιτελούνται από μια επιχείρηση με βάση τα χρησιμοποιούμενα πάγια και να εξευρεθεί παρόμοια επιχείρηση προς σύγκριση.⁶⁸ Μια τέτοια ανάλυση όμως είναι ελλιπής, καθώς δεν προσδιορίζονται και δεν λαμβάνονται υπόψη οι κίνδυνοι που αναλαμβάνει κάθε επιχείρηση.

⁶⁵ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

⁶⁶ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

⁶⁷ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

⁶⁸ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

Οι κίνδυνοι δε παίζουν πολύ σημαντικό ρόλο καθώς καθορίζουν τις τιμές και τους συμφωνηθέντες όρους συναλλαγών.

Γ. ΟΙ ΟΡΟΙ ΠΟΥ ΣΥΜΦΩΝΟΥΝ ΤΑ ΜΕΡΗ ΠΧ ΧΡΟΝΟΣ ΠΙΣΤΩΣΗΣ, ΤΡΟΠΟΣ
ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΒΑΣΙΖΟΜΕΝΟΣ ΣΕ ΔΙΕΘΝΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΡΗΤΡΑ CIF, FOB, ΔΩΣΙΔΙΚΙΑ
ΚΑΠ

Είναι προφανές πως κάθε οικονομική ή εμπορική συναλλαγή είναι απόρροια μιας συμφωνίας. Μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων στις συμβάσεις που αφορούν εμπορική ή οικονομική σχέση συνήθως προβλέπεται το είδος και το αντικείμενο συναλλαγής, ο χρόνος και ο τρόπος παράδοσης, καταμερισμός ευθυνών, υποχρεώσεων και δικαιωμάτων, η ανάληψη και ο χρόνος μετάθεσης ορισμένων κινδύνων και οι ρυθμίσεις τιμολόγησης. Σε κάθε περίπτωση κάθε μέρος κρίνει με βάση το συμφέρον του και αποδέχεται τους όρους μόνο αν εξυπηρετούν το παραπάνω ή διαπραγματεύονται καταλήγοντας σε μια μέση για τα μέρη λύση. Αντίστοιχα έτσι οι όροι συναλλαγής για συνδεδεμένες επιχειρήσεις δεν θα πρέπει να αποκλίνουν από αυτούς που θα συμφωνούσαν ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Είναι βέβαια αδύνατο μια σύμβαση να παρέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ανάλυση της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Θα πρέπει δε να γίνει συνδυασμός της λειτουργικής ανάλυσης των επιχειρήσεων (κίνδυνοι, λειτουργίες, δυνατότητες σε συνάρτηση με τα περιουσιακά στοιχεία) και των συμβατικών όρων που συμφωνούνται. Απόδειξη δε ότι πρόκειται για ανάλυση ενδοομιλικής τιμολόγησης και ελεγχόμενη συναλλαγή αποτελεί η ασυνέπεια ως προς τα συμφωνηθέντα, δηλαδή όταν η πραγματική συμπεριφορά του μέρους δεν τηρεί τους συμβατικούς όρους ή δεν αποβλέπει στο συμφέρον της επιχείρησης, αλλά εξυπηρετεί τη σχέση σύνδεσης/ελέγχου με την άλλη επιχείρηση, πχ μια τροποποίηση όρων όχι προς το συμφέρον του μέρους από το οποίο προτάθηκε ή και των δύο. Έτσι, πρέπει να δοθεί βάση στην πραγματική συμπεριφορά των επιχειρήσεων πίσω από τους συμφωνηθέντες όρους συναλλαγής για να αποκρυσταλλωθεί η πραγματική συναλλαγή και να τεκμηριωθεί ενδοομιλική τιμολόγηση⁶⁹.

⁶⁹ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

Δ. ΟΙ ΕΠΙΚΡΑΤΟΥΣΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΣΥΝΘΗΚΕΣ ΤΩΝ ΜΕΡΩΝ ΚΑΙ ΤΗΣ ΑΓΟΡΑΣ ΣΤΗΝ ΟΠΟΙΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΤΑ ΜΕΡΗ.

Η αρχή των ίσων αποστάσεων μπορεί να διαφέρει σε εφαρμογή από αγορά σε αγορά ακόμα και σε συναλλαγές που αφορούν ίδια ή παρόμοια προϊόντα ή και υπηρεσίες. Το μακροοικονομικό περιβάλλον μιας επιχείρησης επηρεάζει άμεσα τις μεταβλητές τιμολόγησης και άρα και τους παράγοντες συγκρισιμότητας⁷⁰. Επομένως, η συγκριτική ανάλυση προϋποθέτει ότι οι αγορές που λειτουργούν οι επιχειρήσεις (συνδεδεμένες και ανεξάρτητες) δεν διαφέρουν ώστε να μην παρουσιάζονται αποκλίσεις σε τιμές ή τουλάχιστον να υπάρχει περιθώριο για κατάλληλες προσαρμογές. Έτσι, πρώτα αναγνωρίζεται και οριοθετείται κάθε φορά η αγορά γεωγραφικά, κατά το μέγεθος των αγορών, την έκταση του ανταγωνισμού, τη διαθεσιμότητα υποκατάστατων προϊόντων και υπηρεσιών, την αγοραστική δύναμη των καταναλωτών, τη φύση και την έκταση της εκάστοτε κυβερνητικής πολιτικής στην αγορά κλπ. Προσδιορίζοντας την αγορά και τις επικρατούσες έτσι οικονομικές συνθήκες, διακρίνεται αν οι συνθήκες αυτές επιδρούν ή όχι στις τιμές των συναλλαγών των συνδεδεμένων και ανεξάρτητων επιχειρήσεων, καθώς και αν υπάρχει περιθώριο για τυχόν προσαρμογές που θα μπορούσαν να εξαλείψουν τις διαφορές στην τιμή προσαρμόζοντας τους παράγοντες που προκαλούν αυτές τις διαφορές⁷¹.

Ε. ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΕΣ ΠΟΥ ΑΚΟΛΟΥΘΟΥΝ ΤΑ ΜΕΡΗ ΠΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΣΣΟΝΤΑΙ ΠΧ ΣΤΟΧΟΣ ΔΙΕΙΣΔΥΣΗΣ ΣΕ ΝΕΑ ΑΓΟΡΑ Η ΕΠΕΚΤΑΣΗΣ ΣΕ ΑΓΟΡΑ ΠΟΥ ΗΔΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΠΟΙΕΙΤΑΙ.

Η επιχειρηματική στρατηγική είναι από τους πλέον σημαντικούς προσδιοριστικούς παράγοντες στον καθορισμό του κριτηρίου συγκρισιμότητας ασκώντας επιρροή εν γένει στο μοντέλο τιμολογιακής πολιτικής κάθε μέρους ελεγχόμενου ή μη. Για τον προσδιορισμό και την εκτίμηση δε μιας επιχειρηματικής στρατηγικής μιας επιχείρησης διαδραματίζουν ρόλο πολλοί παράγοντες όπως η καινοτομία και η ανάπτυξη νέου προϊόντος, η εκτίμηση των πολιτικών αλλαγών, η αυστηρότητα ή μη της εργατικής και φορολογικής νομοθεσίας και γενικά οι ρυθμίσεις τους, ο βαθμός διαφοροποίησης των παρεχόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών και άλλοι

⁷⁰ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019

⁷¹ Τζίφας Γ., Ενδοομιλικές Συναλλαγές, Η συμπλήρωση του Φακέλου Τεκμηρίωσης και του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 2/2016, σ. 104 επ.,

παράγοντες που επηρεάζουν την καθημερινή λειτουργία μιας επιχείρησης⁷². Έτσι, στόχος ενός ομίλου μπορεί να είναι η είσοδος του σε μια νέα αγορά ή η επέκταση σε μια αγορά που ήδη δραστηριοποιείται, πχ λήψη μεγαλύτερου μεριδίου αγοράς μέσω πιο δυναμικού μάρκετινγκ. Στην τελευταία δε περίπτωση τα κέρδη είναι χαμηλότερα, καθώς το κόστος είναι μεγαλύτερο για την επέκταση ή την είσοδο σε νέα αγορά, ενώ θα περίμενε κανείς από μια τέτοια επιχειρηματική κίνηση αυξημένα κατά βάση κέρδη. Είναι προφανές πως πρόκειται για επιχειρηματική στρατηγική που επιφέρει μείωση των τρεχόντων κερδών και αποβλέπει σε αύξηση των μακροπρόθεσμων κερδών του ομίλου. Αν εν τέλει τα κέρδη αυτά δεν επιτευχθούν στο μέλλον διότι δεν ακολουθήθηκε κατά πραγματικότητα η επιχειρηματική στρατηγική, το αποτέλεσμα της ορθής τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών θα απαιτεί προσαρμογή⁷³.

ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Η επιλογή μιας μεθόδου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών έχει ως στόχο την εύρεση εκείνης της μεθόδου που θα επαληθεύσει με μαθηματικό τρόπο την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων⁷⁴. Η εύρεση της καταλληλότερης μεθόδου προκύπτει από τη συγκριτική ανάλυση και την κατανόηση υπό ποιες συνθήκες έχει συναφθεί η συγκεκριμένη συναλλαγή και ποια είναι η φύση της. Οι μέθοδοι τεκμηρίωσης χρησιμοποιούν πληροφορίες γύρω από συγκρίσιμες συναλλαγές και η έλλειψη αυτών μπορεί να αποδείξει ότι μια μέθοδος ακόμα και αν αρχικά φαινόταν κατάλληλη εν τέλει να μην μπορεί να εφαρμοστεί στην συγκεκριμένη περίπτωση και να είναι μια άλλη μέθοδος πιο αξιόπιστη⁷⁵.

Ταυτόχρονα δεν υπάρχει καμία σειρά προτεραιότητας στην επιλογή μεθόδου, αλλά η καταλληλότερη μέθοδος επιλέγεται κάθε φορά από τα πραγματικά γεγονότα της συναλλαγής, τις συνθήκες υπό τις οποίες συνήφθη, τους παράγοντες συγκρισιμότητας, τη διαθεσιμότητα συγκρίσιμων συναλλαγών και την πιθανότητα ανάγκης για διόρθωση των δεδομένων προκειμένου να βελτιωθεί η συγκρισιμότητα.⁷⁶ Άλλωστε, οι μέθοδοι τεκμηρίωσης δεν είναι

⁷² Ντρούκας Κ., όπως παραπάνω

⁷³ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019, σελ.77

⁷⁴ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019, σελ.80

⁷⁵ Ντρούκας Κ., Φάκελος Ενδοομιλικών Συναλλαγών: Επιλογή κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης

τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, ημερομηνία δημοσίευσης 23-3-2018, διαθέσιμο σε

http://www.transferpricing.gr/uncategorized/methodos_tekmhriwshs/

⁷⁶ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019, σελ.81

τίποτε άλλο από μεθόδους καθορισμού πραγματικών τιμών και κερδών σε όρους ελεύθερης αγοράς για συναλλαγές συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Επίσης, οι μέθοδοι τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών δεν είναι απόλυτες στα αποτελέσματα που υπολογίζουν ή στην ακολουθούμενη μεθοδολογία. Έτσι, αν μια συνδεδεμένη επιχείρηση δηλώσει έσοδα από ενδοομιλική συναλλαγή με πραγματική αγοραία τιμολόγηση, χωρίς να χρησιμοποιήσει ρητά μια από τις παραδεκτές μεθόδους δεν σημαίνει ότι η τιμολόγηση της συναλλαγής αυτής πρέπει αυτόματα να θεωρηθεί ως πραγματική αγοραία και μπορεί να μην υπάρχει λόγος καν να διορθωθεί το ποσό εσόδου⁷⁷.

Οι μέθοδοι τεκμηρίωσης διακρίνονται στις παραδοσιακές μεθόδους τεκμηρίωσης και τις μη παραδοσιακές ή μεθόδους συναλλακτικού κέρδους με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ να δίνουν προβάδισμα στην αξιοποίηση των πρώτων έναντι των δεύτερων, με εξαίρεση την περίπτωση που οι πρώτες δεν μπορούν να εφαρμοστούν με αξιοπιστία. Οι παραδοσιακές μέθοδοι τεκμηρίωσης είναι : «η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής», «η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης μείον», «η μέθοδος του κόστους συν κέρδους», ενώ οι μη παραδοσιακές μέθοδοι είναι «η μέθοδος του επιμερισμού κέρδους» και «η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής/καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου».

A. «ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΤΙΜΗΣ»- “COMPARABLE UNCONTROLLED PRICE-CUP”

Η μέθοδος αυτή θέτει ως προϋπόθεση πως ιδανικά τα ίδια αγαθά και υπηρεσίες παρέχονται σε ορισμένη ενδοομιλική συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε ίδια τιμή με αυτή που παρέχονται τα αντίστοιχα αγαθά και υπηρεσίες σε μια ενδοομιλική συναλλαγή μεταξύ μη συνδεδεμένων επιχειρήσεων στις ίδιες ή σε συγκρίσιμες συνθήκες. Η μέθοδος της Συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής χρησιμοποιείται επίσης και για τον καθορισμό της πραγματικής αγοραίας τιμής των δικαιωμάτων χρήσης άυλου περιουσιακού στοιχείου, βασίζεται δε σε εξωτερικά και εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Εσωτερικό μη ελεγχόμενο στοιχείο είναι η συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένου μέρους και ανεξάρτητου. Αυτό σημαίνει ότι συγκρίνουμε την τιμή που συναλλάχθηκε το συνδεδεμένο μέρος με ένα άλλο ανεξάρτητο μέρος και την τιμή που συναλλάχθηκε το ίδιο συνδεδεμένο μέρος με άλλο συνδεδεμένο μέρος. Αντίθετα, εξωτερικό

⁷⁷ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019, σελ.81

συγκριτικό στοιχείο αποτελεί η συναλλαγή όπου κανένα μέρος δεν είναι συνδεδεμένο πρόσωπο. Έτσι εδώ συγκρίνουμε την τιμή που συναλλάσσεται το συνδεδεμένο μέρος με ένα άλλο συνδεδεμένο μέρος με την τιμή που συναλλάσσεται ένα ανεξάρτητο μέρος με ένα άλλο ανεξάρτητο επίσης μέρος⁷⁸.

Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής εφαρμόζεται σε συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές. Ως τέτοια συναλλαγή θεωρείται αυτή όπου δεν διαφέρουν οι συναλλαγές που συγκρίνονται τόσο που να επηρεάζεται η τιμή τους και όπου μπορούν να γίνουν ακριβείς και λογικές διορθώσεις για να ανταποκρίνονται οι ουσιώδεις διαφορές μεταξύ της ελεγχόμενης και μη ελεγχόμενης συναλλαγής⁷⁹.

Στην πραγματικότητα, ωστόσο, η μέθοδος αυτή δεν χρησιμοποιείται συχνά, καθώς οι διαφορές που παρουσιάζουν οι συγκρίσιμες συναλλαγές και άρα και οι τιμές στην ανταγωνιστική αγορά δεν είναι εύκολο να προσαρμοστούν. Αποτελεί, όμως, τον αμεσότερο τρόπο εξέτασης τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές⁸⁰.

B. «ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΥΝ ΚΕΡΔΟΣ-“COST PLUS METHOD”

«Η μέθοδος αυτή έχει σαν αφετηρία το κόστος που προκύπτει σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή από την μεταβίβαση των αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών προς έναν ανεξάρτητο αγοραστή. Έπειτα, ένα κατάλληλο ποσοστό προστίθεται στο κόστος αυτό ώστε να διαμορφωθεί ένα κατάλληλο μικτό κέρδος για τις επιτελούμενες λειτουργίες, τους αναλαμβανόμενους κινδύνους, τα χρησιμοποιημένα περιουσιακά στοιχεία και τις συνθήκες της αγοράς»⁸¹.

«Η μέθοδος αυτή συγκρίνει το περιθώριο που κερδίζει το ελεγχόμενο συμβαλλόμενο μέρος για την παρασκευή των προϊόντων και την παροχή των υπηρεσιών με τα περιθώρια μικτού κέρδους επί κόστους που κερδίζουν συγκρίσιμες ανεξάρτητες εταιρίες»⁸².

Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο η ενδοομιλική τιμή «ισούται με το κόστος παραγωγής των ενσώματων αγαθών συν ένα κατάλληλο περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους, το οποίο

⁷⁸ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019

⁷⁹ Ντρούκας Κ., όπως παραπάνω

⁸⁰ Ντρούκας Κ., όπως παραπάνω

⁸¹ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019

⁸² Γκέκας Ν., Ενδοομιλικές Συναλλαγές σύμφωνα με τους ΚΦΕ και ΚΦΔ, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 4/2016, σ.

305 επ

ορίζεται ως ο λόγος του μικτού κέρδους προς το κόστος πωληθέντων (χωρίς τον συνυπολογισμό των λειτουργικών εξόδων) μιας συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής»⁸³.

Η μέθοδος αυτή βασίζεται στο εσωτερικό κόστος το οποίο συνήθως είναι εύκολο να προσδιοριστεί, οι δυσκολίες εφαρμογής της έγκεινται στη συσχέτιση μεταξύ των στοιχείων κόστους και της τιμής τιμολόγησης οπότε και τα περιθώρια κέρδους ποικίλλουν σε μεγάλο βαθμό ανά έτος. Είναι δε κρίσιμο να λαμβάνονται υπόψη διαφορές στα έξοδα σε σχέση με τις λειτουργίες και τους αναλαμβανόμενους κινδύνους μεταξύ των ελεγχόμενων και μη συναλλαγών. Αν οι διαφορές αντανακλούν μόνο διαφορετική αποδοτικότητα των μερών που συγκρίνονται, δεν θα πρέπει να γίνει καμία διόρθωση του περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους. Αντίθετα όμως αν υφίστανται διαφορετικές λειτουργίες μεταξύ του ελεγχόμενου και μη ελεγχόμενου μέρους τότε θα πρέπει να γίνουν κατάλληλες προσαρμογές για να πληρωθεί το κριτήριο συγκρισιμότητας⁸⁴.

Γ. «ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ ΜΕΤΑΠΩΛΗΣΗΣ ΜΕΙΟΝ»- “RESALE PRICE MINUS-RPM” :

Η μέθοδος αυτή αξιολογεί αν μια συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων μετά τη σύγκριση του μικτού περιθωρίου κέρδους που προκύπτει από παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Θεωρείται δε η καταλληλότερη μέθοδος τεκμηρίωσης για συνδεδεμένες εταιρίες με αντικείμενο εμπορικές δραστηριότητες όπως διανομές προϊόντων. Βάση της μεθόδου «μεταπώλησης τιμής μείον» αποτελεί η τιμή όπου μεταπωλείται ένα αγαθό που έχει αγοραστεί από μια συνδεδεμένη επιχείρηση σε μια ανεξάρτητη⁸⁵. Έπειτα, η τιμή μεταπώλησης μειώνεται κατά το κατάλληλο περιθώριο κέρδους μεταπώλησης που αντιπροσωπεύει το ποσό που η μεταπωλήτρια εταιρία προσδοκά να λάβει για να καλύψει τα έξοδα πώλησης ή και άλλα λειτουργικά έξοδα με αποτέλεσμα από τη συναλλαγή αυτή να προκύψει κέρδος⁸⁶. Το υπόλοιπο που προκύπτει μετά την αφαίρεση του περιθωρίου κέρδους μεταπώλησης και των λειτουργικών εξόδων από την αγορά του αγαθού πχ τέλη, δασμοί κλπ. από την τιμή μεταπώλησης, μπορεί να θεωρηθεί ως

⁸³ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, σελ. 90

⁸⁴ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

⁸⁵ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

⁸⁶ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

τιμή σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων για τη πώληση των συγκεκριμένων αγαθών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων⁸⁷.

Αν μάλιστα προσδιορίσουμε το μικτό περιθώριο για προϊόντα που αγοράζει μια συνδεδεμένη εταιρία το κόστος των πωληθέντων θα περιλαμβάνει την τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής που πληρώθηκε στη συνδεδεμένη εταιρία. Έτσι, τα περιθώρια μικτού κέρδους δεν θα είναι συγκρίσιμα αν διαφέρουν οι λογιστικές αρχές ή οι λογιστικές πρακτικές μεταξύ μιας ελεγχόμενης και μιας μη ελεγχόμενης συναλλαγής. Για αυτό πρέπει να γίνονται κατάλληλες προσαρμογές στα δεδομένα που χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του μικτού περιθωρίου κέρδους ώστε να συγκρίνονται όμοια μεγέθη πχ να μη διαφέρει ο τρόπος αποτίμησης των αποθεμάτων ή η μέθοδος επιμερισμού των λειτουργικών εξόδων πάνω στο κόστος πωλήσεων ή συμβατικοί όροι ή όροι μεταφοράς που επηρεάζουν τα περιθώρια μικτού κέρδους. Σε διαφορετική περίπτωση δεν μπορεί να γίνει σύγκριση ανόμοιων μεγεθών και ανόμοιων περιθωρίων μικτού κέρδους παρόλο που το πιο σύνηθες σε πραγματικούς όρους αγοράς είναι να υπάρχουν διαφορές στα περιθώρια μικτού κέρδους που σημαίνει και διαφορές στις επιτελούμενες λειτουργίες⁸⁸.

Το πλεονέκτημα αυτής της μεθόδου είναι ότι βασίζεται στην τιμή μεταπώλησης, μια τιμή σε όρους ελεύθερης αγοράς και η μέθοδος αυτή οδηγείται από τη ζήτηση που αποτελεί ανεξάρτητη πηγή έτσι είναι και πιο αξιόπιστη σε περίπτωση πχ που υπάρχει ασταθής σχέση μεταξύ των δαπανών και της τιμής πώλησης ενός προϊόντος. Όμως πρώτα έχουμε να ξεπεράσουμε το σκόπελο να βρούμε συγκρίσιμα μεγέθη λόγω των πολλών υφιστάμενων λογιστικών πρακτικών. Πράγμα δύσκολο για αυτό και οδηγούμαστε συνήθως στην απόρριψή της.

ΜΗ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ-ΣΥΝΑΛΛΑΚΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΕΡΔΟΥΣ

Α. ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΥ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ

Η μέθοδος αυτή εξετάζει το περιθώριο καθαρού κέρδους μιας ελεγχόμενης συναλλαγής σε σύγκριση με μια μη ελεγχόμενη και μπορεί να εκφραστεί είτε ως προς τις πωλήσεις είτε ως προς το κόστος και αυτό εξαρτάται από ποια πλευρά θα εξετάσουμε τη συναλλαγή. Αυτό σημαίνει πως με τη μέθοδο αυτή συγκρίνεται το περιθώριο καθαρού κέρδους επί των

⁸⁷ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019

⁸⁸ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

πωλήσεων ή του κόστους σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή με το περιθώριο καθαρού κέρδους σε μια συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη συναλλαγή ή εναλλακτικά με τα ίδια περιθώρια καθαρού κέρδους που επιτυγχάνονται από ανεξάρτητες συγκρίσιμες επιχειρήσεις⁸⁹.

Η μέθοδος καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου κέρδους είναι περισσότερο κατάλληλη για εφαρμογή σε άυλα περιουσιακά στοιχεία, η κατάλληλη απόδοση των οποίων δεν μπορεί να καθοριστεί άμεσα. Σε τέτοια περίπτωση η πραγματική τιμή της συνδεδεμένης επιχείρησης που δεν χρησιμοποιεί άυλα περιουσιακά αγαθά καθορίζεται με τον προσδιορισμό του περιθωρίου που κερδίζεται από επιχειρήσεις που επιτελούν μια παρόμοια λειτουργία σε συναλλαγές με ανεξάρτητα μέρη. Έτσι, είναι από τις πιο αξιόπιστες μεθόδους καθώς συγκρίνονται καθαρά κέρδη και όχι μικτά. Η μέθοδος αυτή επιτρέπει τη χρήση πολλών δεικτών κερδοφορίας που συνήθως βασίζονται στα λειτουργικά κέρδη⁹⁰. Έτσι, εκφράζει τα κέρδη μιας επιχείρησης σε σχέση με τις πωλήσεις, το κόστος, κλπ. Ταυτόχρονη δυσκολία είναι ότι η μέθοδος του καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου κέρδους εφαρμόζεται σε ένα μόνο από τα μέρη που εμπλέκονται οπότε το πραγματικό αγοραίο καθαρό περιθώριο που προκύπτει μπορεί με αυτό το τρόπο να οδηγήσει σε ακραία αποτελέσματα για τα συνδεδεμένα μέρη που εμπλέκονται στην ελεγχόμενη συναλλαγή όπως λειτουργικές ζημιές για ένα από τα μέρη και για το άλλο εγγυημένα καθαρά κέρδη⁹¹.

B. ΜΕΘΟΔΟΣ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ

Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται συνήθως όταν και οι δύο πλευρές της ελεγχόμενης συναλλαγής συνεισφέρουν σημαντικούς πόρους ή και άυλα περιουσιακά στοιχεία. Επιδιώκει δε η μέθοδος αυτή να εξαλείψει την επίδραση στα κέρδη ειδικών συνθηκών που διαμορφώνονται σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή καθορίζοντας την κατανομή στα κέρδη με βάση το τι θα ανέμεναν τα ανεξάρτητα μέρη να εισπράξουν από τη συγκεκριμένη συναλλαγή. Πρώτα εντοπίζονται τα κέρδη από τις ελεγχόμενες συναλλαγές, έπειτα αυτά επιμερίζονται στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις με βάση τη σχετική αξία της συνεισφοράς κάθε επιχείρησης που αντανακλά τις

⁸⁹ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019

⁹⁰ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

⁹¹ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, όπως παραπάνω

λειτουργίες που επιτελούνται, τους ελλοχεύοντες κινδύνους και τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από κάθε επιχείρηση⁹².

Υποκατηγορίες δε αυτής της μεθόδου αποτελεί η μέθοδος ανάλυσης συνεισφοράς και η μέθοδος υπολειμματικής ανάλυσης. Κατά τη μέθοδο ανάλυσης συνεισφοράς τα κέρδη από τις ελεγχόμενες συναλλαγές κατανέμονται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων βάσει της σχετικής αξίας των λειτουργιών των επιχειρήσεων που εμπλέκονται στις ελεγχόμενες συναλλαγές. Η μέθοδος αυτή έχει αντίκρισμα σε αλληλένδετες συναλλαγές που δεν μπορούν να αναλυθούν χωριστά χρησιμοποιώντας μια παραδοσιακή μέθοδο συναλλαγής, δηλαδή οι συναλλαγές είναι τόσο αλληλένδετες που είναι αδύνατο να αποτελέσουν συγκρίσιμες⁹³.

Κατά τη μέθοδο δε της υπολειμματικής ανάλυσης «τα συνδυασμένα κέρδη από τις ελεγχόμενες συναλλαγές κατανέμονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων με τη χορήγηση επαρκών κερδών για κάθε επιχείρηση με σκοπό την παροχή μιας βασικής πραγματικής τιμής για συνήθεις συνεισφορές και την κατανομή του υπολειμματικού κέρδους μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων με βάση τις εκάστοτε συνθήκες»⁹⁴.

ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ (ADVANCED PRICE ARRANGEMENTS)

Α. ΈΝΝΟΙΑ- ΕΙΔΗ ΣΥΜΦΩΝΙΩΝ ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η συμφωνία προέγκρισης ενδοομιλικής τιμολόγησης-APA (Advanced Price Arrangements)⁹⁵, αποτελεί «συμφωνία που καθορίζει πριν από την πραγματοποίηση των ελεγχόμενων συναλλαγών ένα σύνολο κριτηρίων, όπως η μέθοδος τεκμηρίωσης, τα συγκριτικά στοιχεία, οι κατάλληλες προσαρμογές κλπ για τον προσδιορισμό της τιμής των συναλλαγών αυτών σε ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα με σκοπό την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων»⁹⁶. Μέσω αυτής της

⁹² Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019

⁹³ Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019

⁹⁴ Ντρούκας Κ., όπως παραπάνω

⁹⁵ Έκτο κεφάλαιο κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ-OECD Transfer Pricing Guidelines, 2017, διαθέσιμο σε https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page15

⁹⁶ Σαββαΐδου Κ., Κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, ΔΦΝ 2009, τόμος 63, σ. 922 επ., Τσουρουφλής Α., Η ενδοομιλική τιμολόγηση, ό. π., σ. 70 επ., Οι APA δεν πρέπει να συγχέονται με τα “tax

συμφωνίας παρέχεται στα φορολογούμενα μέρη και τη φορολογική διοίκηση πριν από τη διενέργεια των ενδοομιλικών συναλλαγών η δυνατότητα συνεννόησής τους ώστε να καθορίσουν ορισμένες παραμέτρους της ενδοομιλικής τιμολόγησης που θα μειώσουν κινδύνους νομικών κυρώσεων και διόρθωσης κερδών. Η έννοια δε APAs χρησιμεύει στην επίλυση διαφορών που προκύπτουν από την εφαρμογή του άρθρου 7 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ σχετικά με την απονομή κερδών, τη μόνιμη εγκατάσταση, τις δραστηριότητες των υποκαταστημάτων κλπ.⁹⁷

Στις μονομερείς APAs συμμετέχουν η αιτούσα επιχείρηση και η αρμόδια αρχή. Στις διμερείς ο φορολογούμενος και οι αρμόδιες αρχές δύο ή περισσότερων κρατών-μελών⁹⁸. Γίνεται δε αντιληπτό πως οι μονομερείς APAs δεν παρέχουν επαρκή εγγύα προστασίας των επιχειρήσεων από τη διπλή φορολόγηση γιατί σε περίπτωση διασυνοριακών ενδοομιλικών τιμολογήσεων δεν επαρκούν για να αποτρέψουν τέτοια φορολόγηση, καθόσον δεν δεσμεύεται από αυτήν και η εμπλεκόμενη φορολογική αρχή⁹⁹.

Β. ΣΥΝΑΨΗ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

Για τη σύναψη μιας APA υφίστανται τέσσερα στάδια¹⁰⁰:

-Προκαταρκτικό στάδιο: υποβολή αίτησης στη φορολογική αρχή και διαβούλευση για να διαγνωστεί αν είναι αναγκαία τέτοια συμφωνία και αν θα ευδοκιμήσει¹⁰¹. Ό,τι συζητείται κατά το πρώτο αυτό προκαταρκτικό στάδιο δεν έχει δεσμευτικό χαρακτήρα¹⁰².

rulings”, καθώς οι πρώτες καλύπτουν το σύνολο των ζητημάτων τεκμηρίωσης, ενώ τα δεύτερα αφορούνσε συγκεκριμένα ζητήματα, κυρίως μάλιστα σε ζητήματα ερμηνείας και εφαρμογής ενός νόμου.

⁹⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines, παρ. 4.132.

⁹⁸ Αθανασάκη Β., Οι συμφωνίες προέγκρισης τιμολόγησης στο διεθνές, ευρωπαϊκό και ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο, ΔΕΕ 3/2014, σ. 218 επ

⁹⁹ Τσουρουφλής Α., Ενδοομιλικές Συναλλαγές και Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις, ημερομηνία δημοσίευσης 31-12-2014, διαθέσιμο σε

<http://www.forologikanea.gr/news/endoomilikes-sunallages-kai-sundedemenesepixeiriseis/>

¹⁰⁰ Τζίφας Γ., Προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (APA), Μία σύγχρονη προϋπολογιστική διαδικασία τεκμηρίωσης διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 4/2017, σ. 313 επ

¹⁰¹ Τζίφας Γ., Προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (APA), Μία σύγχρονη προϋπολογιστική διαδικασία τεκμηρίωσης διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 4/2017, σ. 313 επ.

¹⁰² Τζίφας Γ., όπως παραπάνω

-Στο δεύτερο στάδιο κατατίθεται η οριστική επίσημη αίτηση μαζί με τον υποστηρικτικό φάκελο για να επιλεγεί η κατάλληλη μέθοδος τεκμηρίωσης¹⁰³.

-Στο τρίτο στάδιο: αξιολογούνται όλα τα στοιχεία και συντάσσονται τα έγγραφα διατύπωσης θέσεων των κρατών που εμπλέκονται. Ταυτόχρονα διαπραγματεύεται η φορολογική αρχή με το κράτος και τη φορολογούμενη επιχείρηση με σκοπό καταλήξουν σε μια προκαταρκτική συμφωνία για την ενδοομιλική τιμολόγηση.

-Στο τέταρτο και τελικό στάδιο έχουμε τη σύναψη τελικά της APA που εξασφαλίζει τη νομική ασφάλεια των μερών και περιλαμβάνει αναλυτικά όλους τους όρους αυτής¹⁰⁴. Η συμφωνία πλέον έχει δεσμευτική ισχύ, η έκταση δε της νομικής ασφάλειας που αναπτύσσουν ποικίλλει ανά χώρα¹⁰⁵.

Αν προσπαθήσουμε να προβούμε σε έναν απολογισμό της συνεισφοράς των συμφωνιών προέγκρισης της ενδοομιλικής τιμολόγησης στον τομέα των ενδοομιλικών συναλλαγών, θα υποστηρίζαμε πως αποτελεί ένα φορολογικό εργαλείο καθώς αποσκοπεί στη συνεργασία μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και των επιχειρήσεων. Στόχος δε αυτού του φορολογικού εργαλείου είναι η πρόληψη ώστε οι επιχειρήσεις να γνωρίζουν εκ των προτέρων τις μελλοντικές φορολογικές τους υποχρεώσεις, να έχουν δε τη δυνατότητα μακροχρόνιου σχεδιασμού της επενδυτικής τους πολιτικής, μειώνοντας ταυτόχρονα και το κόστος συμμόρφωσης για όλα τα εμπλεκόμενα μέρη. Ακόμα δε βοηθά και το έργο της διοίκησης καθώς αποτρέπει τις δικαστικές διενέξεις και μειώνει την ανάγκη λεπτομερούς ελέγχου εφόσον εφαρμόζεται η συμφωνία¹⁰⁶.

Γ. ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΈΝΩΣΗΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εξέδωσε το 2006 μεταξύ άλλων κατευθυντήριες οδηγίες για τις συμφωνίες προκαθορισμένης ενδοομιλικής τιμολόγησης. Αυτές οι οδηγίες δεν έχουν

¹⁰³ Τζίφας Γ., όπως παραπάνω

¹⁰⁴ Ενδεικτικά σε μία APA πρέπει να αναφέρονται η διάρκεια και η ημερομηνία έναρξης ισχύος, πληροφορίες για την μεθοδολογία τεκμηρίωσης, η δεσμευτικότητά της, ο έλεγχος της εφαρμογής της κλπ., βλ. Αθανασάκη Β., Οι συμφωνίες προέγκρισης τιμολόγησης ..., ό. π., σ. 218 επ.

¹⁰⁵ Τσουρουφλής Α., Η ενδοομιλική τιμολόγηση, όπως παραπάνω και ΠΟΛ1284/2013, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

¹⁰⁶ Ντρούκας Κ., Ένα σύγχρονο φορολογικό εργαλείο ... Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων (Advanced Pricing Arrangement – APA), ημερομηνία δημοσίευσης 8-3-2016, διαθέσιμο σε <http://www.transferpricing.gr>

δεσμευτική ισχύ και δόθηκαν στο πλαίσιο ανακοινώσεων της Ευρωπαϊκής Επιτροπής¹⁰⁷. «Οι οδηγίες είχαν ως στόχο την αποφυγή διπλής φορολογίας και την εξάλειψη των διαφορών από τις διορθώσεις κερδών μέσα από τη σύναψη συμφωνιών μεταξύ των ομίλων επιχειρήσεων και των αρμόδιων εθνικών φορολογικών αρχών των κρατών μελών για τις αποδεκτές πρακτικές ενδοομιλικής τιμολόγησης»¹⁰⁸. Οι συμφωνίες APAs είναι δεσμευτικές, ρυθμίζουν το πως θα φορολογούνται μελλοντικά οι συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες σε περισσότερα κράτη μέλη, συνάπτονται μεταξύ των φορολογικών αρχών των ενδιαφερόμενων κρατών μελών της ΕΕ και των φορολογούμενων εταιριών παρέχοντας εκ των προτέρων εγγυήσεις σχετικά με τη μέθοδο καθορισμού των τιμών μεταβίβασης καθιστώντας έτσι λιγότερο σύνθετο το φορολογικό έλεγχο και ελαττώνοντας τις δαπάνες φόρων και τις χρονοβόρες διαδικασίες¹⁰⁹. Οι κατευθυντήριες οδηγίες αφορούν ζητήματα της διαδικασίας αυτής και βοηθούν σε τεχνικά ζητήματα των συμφωνιών αυτών και της διαδικασίας που ακολουθείται για τη σύναψή τους, τους φορολογούμενους και συγκεκριμένα, προτείνουν την ανεπίσημη επαφή όλων των δυνητικά ενεχόμενων φορολογικών αρχών πριν την υποβολή της αίτησης από τους φορολογούμενους και την έναρξη της διαδικασίας σύναψης συμφωνίας, παρέχονται πληροφορίες και βασικά στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνει σε επόμενο στάδιο η αίτηση¹¹⁰, περιγράφονται οι ενέργειες για να καταλήξουμε σε αποδεκτή συμφωνία, περιγράφεται ο τρόπος και η διαδικασία διαπραγμάτευσης για να καταλήξουν φορολογική αρχή και φορολογούμενος σε μια συμφωνία για τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης καθώς και τι περιλαμβάνει η τελική αυτή η συμφωνία ώστε να παρέχει τις εγγυήσεις που υπόσχεται¹¹¹. Αποτελεί δε πλεονέκτημα η σύναψη τέτοιας συμφωνίας καθώς μετά οι φορολογικές αρχές ελέγχουν μόνο την τήρησή της και τους φορολογούμενους οι οποίοι όμως γνωρίζουν με βάση τη συμφωνία προκαθορισμένης τιμολόγησης πως να καθορίσουν ορθές τιμές μεταβίβασης, αφού αυτές έχουν συμφωνηθεί, για αυτό και δίνεται μεγάλη βάση στη διαδικασία σύναψης με σκοπό την επιτυχή κατάληξή της σε συμφωνία¹¹².

¹⁰⁷ Τσουρουφλής Α., Η ενδοομιλική τιμολόγηση, όπως παραπάνω, σ. 174.

¹⁰⁸ Τσουρουφλής Α., Η ενδοομιλική τιμολόγηση, όπως παραπάνω, σ. 174.

¹⁰⁹ Παρ. 5 της Ανακοίνωσης της Επιτροπής, COM (2007) 71 τελικό.

¹¹⁰ Παρ. 19 της Ανακοίνωσης της Επιτροπής, COM (2007) 71 τελικό

¹¹¹ Παρ. 21 της Ανακοίνωσης της Επιτροπής, COM (2007) 71 τελικό.

¹¹² Παρ. 14 και 15 της Ανακοίνωσης της Επιτροπής, COM (2007) 71 τελικό.

ΝΟΜΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

ΟΙ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Αναμφίβολα η τιμολόγηση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι καίριο ζήτημα διεθνούς φορολογικού δικαίου, καθώς οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις παρουσιάζουν κατά βάση χαρακτήρα διασυνοριακό. Έτσι, η τιμολόγηση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων αποτελεί αντικείμενο ρύθμισης της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ στα άρθρα 9 και 25. Σε κάθε όμως περίπτωση, δεν αναπτύσσει κανονιστικότητα η ίδια η σύμβαση του ΟΟΣΑ, αλλά οι εκάστοτε φορολογικές συμβάσεις που συνάπτουν μεταξύ τους τα συμβαλλόμενα κράτη. Τα άρθρα 9 και 25 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ δίνουν λύσεις σχετικά με το ζήτημα αντιμετώπισης των συναλλαγών κατά τη διενέργεια των οποίων δεν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων όπως απαιτείται στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών.

Πιο συγκεκριμένα, οι διμερείς συμβάσεις μεταξύ των κρατών «για την αποφυγή διπλής φορολογίας» προβλέπουν διατάξεις που επιτρέπουν την αναπροσαρμογή των κερδών μιας επιχείρησης όταν δεν επιτυγχάνεται τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Όμως, με τον τρόπο αυτό, δεν αποτυπώνονται τα πραγματικά φορολογητέα κέρδη των επιχειρήσεων που πραγματοποιούν ενδοομιλικές συναλλαγές.

Έτσι, οι φορολογικές αρχές ενός συμβαλλόμενου κράτους έχουν τη δυνατότητα να συντάξουν εκ νέου λογαριασμούς επιχειρήσεων¹¹³. Η δυνατότητα δε αυτή δίνεται στη φορολογική αρχή για να υπολογίσουν τις φορολογικές υποχρεώσεις συνδεδεμένων επιχειρήσεων και εφαρμόζεται φυσικά μόνο αν οι όροι που συμφωνήθηκαν μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων θα ήταν διαφορετικοί αν επρόκειτο για συναλλαγή ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Για να εφαρμοστεί δε η διάταξη αυτή και να γίνει η αναπροσαρμογή, πρέπει αυτή να αφορά τη συνολική εμπορική ή οικονομική σχέση των ελεγχόμενων επιχειρήσεων και όχι μια μεμονωμένη συναλλαγή που μπορεί να σταθμιστεί από μια άλλη, δίνοντας τα πραγματικά κέρδη ως αποτέλεσμα¹¹⁴.

Για να αποφευχθεί το φαινόμενο διπλής φορολογίας η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ περιλαμβάνει σχετική πρόβλεψη στο άρθρο 25 το οποίο επιτρέπει στις αρμόδιες αρχές των συμβαλλόμενων κρατών να συμβουλευόνται η μια την άλλη να εξαλείφονται τέτοια

¹¹³ Vogel K., Double Tax Treaties and their Interpretation, 4 Intl' Tax and Business Law 1, 1986, σ. 6.

¹¹⁴ Τσουρουφλής Α., Η ενδοομιλική τιμολόγηση, σελ.89

φαινόμενα. Οι φορολογικές αρχές μπορούν να χρησιμοποιούν τη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας ώστε να καθορίζουν τότε οι αρχικές αναπροσαρμογές επί των κερδών τηρούν τους όρους της Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ¹¹⁵. Όταν τους τηρούν καθορίζουν το ποσό της κατάλληλης διόρθωσης του φόρου που επιβλήθηκε στο άλλο κράτος στα ίδια κέρδη με σκοπό την εξάλειψη της διπλής φορολογίας¹¹⁶. Πρέπει δε εκτός από τη συμφωνία που απαιτείται επί των πραγματικών περιστατικών που επιτάσσουν την αναπροσαρμογή, να επιλεγθεί και η κατάλληλη μέθοδος για την εξεύρεση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών που συμφωνούν στην αρχή των ίσων αποστάσεων¹¹⁷.

A. ΜΕΘΟΔΟΙ ΔΙΟΡΘΩΣΗΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Το άρθρο 9 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ δεν προσδιορίζει ποια είναι η μέθοδος διόρθωσης των φορολογητέων κερδών που χρησιμοποιούν τα κράτη. Άρα, εφόσον κάθε κράτος επιλέγει και εφαρμόζει διαφορετική μέθοδο η συμφωνία των συμβαλλόμενων κρατών πρέπει να περιλαμβάνει και τους κανόνες που επιθυμούν να εφαρμόσουν. Η παράγραφος 7^η των Ερμηνευτικών Σχολίων της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ στο άρθρο 9 παραθέτει τις εξής εναλλακτικές δυνατότητες: α. την τροποποίηση της φορολογικής βεβαίωσης της εμπλεκόμενης επιχείρησης με σκοπό να μειωθεί το φορολογητέο εισόδημα ή β. την εφαρμογή μιας από τις προβλεπόμενες μεθόδους στο άρθρο 23, δηλαδή τη μέθοδο εξαίρεσης ή τη μέθοδο της πίστωσης¹¹⁸. Η μέθοδος της εξαίρεσης δημιουργεί ίσους όρους ανταγωνισμού στο κράτος της πηγής του εισοδήματος και θεωρείται εν γένει ευκολότερη στην εφαρμογή της, τη στιγμή που η μέθοδος της πίστωσης δημιουργεί ίσους όρους ανταγωνισμού στο κράτος φορολογικής κατοικίας¹¹⁹.

Ο τρόπος με τον οποίο τα περισσότερα κράτη διενεργούν την διόρθωση των κερδών είναι μέσω της μεθόδου τροποποίησης της φορολογικής βεβαίωσης. Αυτό συμβαίνει κυρίως γιατί «η εφαρμογή των μεθόδων του άρθρου 23 της Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ προορίζεται για την

¹¹⁵ Φινοκαλιώτης Κ., Ευρωπαϊκό Φορολογικό και Τελωνειακό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2015

¹¹⁶ Φινοκαλιώτης Κ., όπως παραπάνω

¹¹⁷ Τσουρουφλής Α., Η ενδοομιλική τιμολόγηση, σελ.92

¹¹⁸ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017, Commentary on Article 9.

¹¹⁹ Φορτσάκης Θ./Σαββαΐδου Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2013, σελ.404

καταπολέμηση της νομικής διπλής φορολογίας, δηλαδή όταν το υποκείμενο είναι ένα και φορολογείται διπλά»¹²⁰.

Ακόμα και αν γίνουν αυτές οι αναπροσαρμογές και διορθώσεις στα φορολογητέα κέρδη η κατάσταση ανάμεσα στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις δεν θα έχει αποκατασταθεί πλήρως σε αυτή που θα ίσχυε αν οι συναλλαγές μεταξύ τους είχαν γίνει με όρους που επικρατούν στις συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Αυτό γιατί τα κέρδη που διορθώνονται δεν βρίσκονται στην πραγματικότητα στην επιχείρηση που προέβη στην αναθεώρησή τους προς τα επάνω, αλλά στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση που επέβαλε πρώτη φόρο ¹²¹. Έτσι, περιορίζεται η πλασματική ροή του κέρδους με τις αναπροσαρμογές και όχι η πραγματική ταμειακή ροή. Μάλιστα, ο φόρος που έχει ήδη επιβληθεί από το κράτος της συνδεδεμένης επιχείρησης έχει διαφορετικό συντελεστή, άρα επηρεάζει διαφορετικά τις ταμειακές ροές των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στο κάθε επιμέρους συμβαλλόμενο κράτος¹²².

Αντίθετα, στην περίπτωση που εξαρχής είχε εφαρμοστεί τιμολόγηση τηρούμενης της αρχής των ίσων αποστάσεων και αποφάσιζαν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις να μεταφέρουν τα κέρδη η μια στην άλλη αυτό θα γινόταν είτε υπό μορφή μερίσματος είτε δανείου ανάλογα με το ποια από τις επιχειρήσεις ήταν η μητρική ή η θυγατρική. Σε αυτή την περίπτωση θα υπήρχαν άλλες φορολογικές συνέπειες πχ παρακράτηση φόρου. Αυτές όμως οι δευτερογενείς αναπροσαρμογές που χρειάζονται για να εξαλειφθούν τα παράδοξα που δημιουργούνται από την αναθεώρηση και διόρθωση των φόρων δεν είναι μέρος των σκοπών του άρθρου 9 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ και για αυτό δεν ρυθμίζονται σε αυτό, παρά γίνονται σύμφωνα με την εκάστοτε εθνική νομοθεσία κάθε συμβαλλόμενου κράτους¹²³. Σκοπός άλλωστε του άρθρου 9 είναι η εξάλειψη της διπλής φορολογίας και όχι η εν συνόλω ρύθμιση του ζητήματος της διόρθωσης ή/και αναπροσαρμογής φόρου.

Ο χρόνος δε που πραγματοποιούνται αναπροσαρμογές και διορθώσεις φορολογητέων κερδών είναι ένα ζήτημα που αφήνεται ανοικτό από την παράγραφο 2^η του άρθρου 9, δηλαδή δεν υπάρχει συγκεκριμένη πρόβλεψη για το πότε πρέπει το συμβαλλόμενο κράτος να προβεί στη διόρθωση των κερδών μιας επιχείρησης μετά από αναθεώρηση προς τα επάνω των κερδών της συνδεδεμένης επιχείρησης στο αντισυμβαλλόμενο κράτος¹²⁴. Σε ορισμένα κράτη η δέσμευση για διόρθωση των φορολογητέων κερδών ώστε να αποφεύγονται φαινόμενα διπλής

¹²⁰ Τσουρουφλής Α., Η ενδοομιλική τιμολόγηση, σελ.94

¹²¹ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017, Commentary on Article 9, par.8

¹²² OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017, όπως παραπάνω

¹²³ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017, όπως παραπάνω

¹²⁴ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017, όπως παραπάνω

φορολόγησης πρέπει να συνιστά δέσμευση αορίστου χρόνου. Ωστόσο, στην πραγματικότητα δεν είναι δυνατόν από διοικητικής άποψης να εφαρμοστεί κάτι τέτοιο, καθώς δεν γίνεται να διορθωθούν τα κέρδη και το ποσό του φόρου που καλείται να εξοφλήσει μια επιχείρηση πολλά έτη πίσω όσα χρόνια θέλει το κράτος ώστε η συνδεδεμένη με αυτήν επιχείρηση να επωφεληθεί της διόρθωσης που είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος¹²⁵. Συνήθως για αυτούς τους λόγους τα κράτη συμπεριλαμβάνουν στις διμερείς συμβάσεις τους το διάστημα εντός του οποίου αναλαμβάνεται η νομική δέσμευση διόρθωσης από κάθε κράτος για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας¹²⁶. Μπορούν επιπλέον να περιλαμβάνουν στη διμερή συμφωνία τους περιορισμούς του χρονικού διαστήματος μέσα στο οποίο μπορεί να γίνει διόρθωση¹²⁷.

B. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΜΟΙΒΑΙΟΥ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ (MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE-MAP) ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 25 ΤΗΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ

Για τον καθορισμό των διορθώσεων των κερδών ενόψει ενδοομιλικών συναλλαγών εκτός των ορίων τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, η παράγραφος 2^η του άρθρου 9 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ προτείνει οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλόμενων κρατών να συμβουλευόνται η μια την άλλη αν αυτό κριθεί απαραίτητο, παραπέμποντας στη διαδικασία του αμοιβαίου διακανονισμού ή αμοιβαίας συμφωνίας¹²⁸. Η διαδικασία αυτή προβλέπεται στο άρθρο 25 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ έχει δε ευρύτερο αντικείμενο, δηλαδή αφορά το σύνολο των ζητημάτων που προκύπτουν από την εφαρμογή των συμβάσεων της Πρότυπης Σύμβασης μεταξύ των οποίων και η ενδοομιλική τιμολόγηση.

Έτσι, όταν σε ένα κράτος προκύψει περίπτωση αναπροσαρμογής των κερδών μιας επιχείρησης συνεπεία παράβασης της αρχής των ίσων αποστάσεων σε συναλλαγές με συνδεδεμένη επιχείρηση σε άλλο κράτος μέλος, η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση μπορεί να ενημερώσει την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους της, ώστε να εξετασθεί το ενδεχόμενο διόρθωσης των κερδών της για να αποφευχθούν φαινόμενα διπλής φορολογίας. Στην περίπτωση δε που εκ μέρους της φορολογικής αρχής αμφισβητηθούν τα κέρδη και προταθεί η διόρθωση των κερδών,

¹²⁵ Πολίτης Α., Ενδοομιλική Τιμολόγηση (Transfer Pricing) – Νομοθετικό Πλαίσιο και εφαρμογές, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 153/2018, διαθέσιμο σε www.nbonline.gr

¹²⁶ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017, όπως παραπάνω

¹²⁷ Βλ. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017, Commentary on Article 9, παρ. 10.

¹²⁸ Βλ. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017, Commentary on Article 9, παρ.2

υπάρχει η δυνατότητα εκκίνησης της διαδικασίας της αμοιβαίας συμφωνίας¹²⁹. Η πρωτοβουλία για την εκκίνηση της διαδικασίας λαμβάνεται με αίτηση του φορολογούμενου ή αυτεπάγγελτα από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές.

Για την υπαγωγή στη διαδικασία υποβάλλεται αίτηση στην αρμόδια αρχή από την ενδιαφερόμενη συνδεδεμένη επιχείρηση και αρκεί η διπλή φορολογία να πιθανολογείται¹³⁰. Για την αίτηση υπαγωγής στη διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας προτείνεται¹³¹ προθεσμία τριών ετών από την πρώτη κοινοποίηση της πράξης που οδηγεί σε διπλή φορολόγηση¹³², ενώ και η βασιμότητά της κρίνεται από την αρμόδια φορολογική αρχή¹³³.

Ως προς τη νομική ισχύ της αμοιβαίας συμφωνίας, τα κράτη αποσαφηνίζουν σε αυτή αν αυτή η συμφωνία επιφορτίζει τα μέρη με το καθήκον να έρθουν σε διαπραγμάτευση χωρίς ωστόσο να υποχρεούνται να καταλήξουν σε συμφωνία ή αντιθέτως πρέπει να θεωρηθεί δικαιοδοτική διαδικασία με υποχρέωση επίλυσης της διαφοράς¹³⁴. Η διαδικασία της αμοιβαίας συμφωνίας διενεργείται μεταξύ αρμόδιων αρχών των συμβαλλόμενων κρατών χωρίς να εμπλέκεται η αιτούσα επιχείρηση. Στις αμοιβαίες συμφωνίες που αφορούν ζητήματα ενδοομιλικής τιμολόγησης, ωστόσο, είναι αναγκαίο να παρέχεται στους ενδιαφερόμενους δυνατότητα έκθεσης των πραγματικών περιστατικών και ισχυρισμών στις αρμόδιες αρχές εγγράφως ή προφορικά¹³⁵.

2. ΟΙ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΣΤΟ ΧΩΡΟ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

A. Η ΣΥΜΒΑΣΗ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΙΤΗΣΙΑ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΈΝΩΣΗΣ (90/436/ΕΟΚ)

Στην Ευρωπαϊκή Ένωση καθιερώθηκε η σύμβαση για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διόρθωσης κερδών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Στο άρθρο δε 5 αυτής ορίζεται

¹²⁹ Πρότυπη Σύμβαση ΟΟΣΑ, 2017, Ερμηνευτικά σχόλια στο άρθρο 25, παρ. 10.

¹³⁰ Πρότυπη Σύμβαση ΟΟΣΑ, 2017, Ερμηνευτικά σχόλια στο άρθρο 25, παρ. 14.

¹³¹ Τα κράτη μπορούν να παρεκκλίνουν, ορίζοντας διαφορετική προθεσμία κατά την κατάρτιση της διμερούς σύμβασης.

¹³² Με στόχο να δοθεί στις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις η δυνατότητα να επιδιώξουν αρχικά την επίλυση του ζητήματος μέσω των προβλεπόμενων από την εθνική τους νομοθεσία διαδικασιών σε Πρότυπη Σύμβαση ΟΟΣΑ, 2017, Ερμηνευτικά σχόλια στο άρθρο 25, παρ. 20.

¹³³ Πρότυπη Σύμβαση ΟΟΣΑ, 2017, Ερμηνευτικά σχόλια στο άρθρο 25

¹³⁴ Πρότυπη Σύμβαση ΟΟΣΑ, 2017, Ερμηνευτικά σχόλια στο άρθρο 25, παρ. 36.

¹³⁵ Πρότυπη Σύμβαση ΟΟΣΑ, 2017, Ερμηνευτικά σχόλια στο άρθρο 25, παρ. 40 περ. γ'.

πως ένα συμβαλλόμενο κράτος προτίθεται να διορθώσει τα κέρδη μιας επιχείρησης επειδή δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων, οπότε και ενημερώνει έγκαιρα την επιχείρηση για αυτή του την πρόθεση ώστε να μπορέσει να ενημερώσει την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση και εκείνη με τη σειρά της το κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένη¹³⁶. Αυτό ωστόσο, δεν σημαίνει πως το κράτος που προτίθεται να προβεί στη διόρθωση των κερδών δεν μπορεί να το κάνει χωρίς ενημέρωση.

Δυνάμει της Σύμβασης αυτής αντιμετωπίζεται η διπλή φορολογία στους φόρους εισοδήματος, ενώ εφαρμόζεται και στις διορθώσεις ζημιών αντί κερδών. Η σύμβαση αυτή βρίσκεται θεμέλιο εφαρμογής στο άρθρο 220 της Συνθήκης για την ίδρυση και λειτουργίας της Ευρωπαϊκής Κοινότητας¹³⁷ ενώ η νομική της μορφή ως πολυμερής διεθνής συνθήκη, διέπεται από το δημόσιο διεθνές δίκαιο και δεν αποτελεί οδηγία οπότε και δεν ερμηνεύεται από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Έτσι, η ερμηνεία της σύμβασης επιχειρούμενη από εθνικά δικαστήρια κάθε κράτους μέλους δεν είναι ομοιόμορφη και προκύπτουν διαφορετικές ερμηνευτικές προσεγγίσεις των όρων της. Για την εναρμόνιση αυτών των εθνικών ερμηνειών θεσπίστηκε ο Κώδικας Συμπεριφοράς για την αποτελεσματική εναρμόνιση της Σύμβασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διόρθωσης των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (2006/C 176/02)¹³⁸ που αποτελεί έργο του Κοινού Φόρουμ για την Ενδοομιλική Τιμολόγηση¹³⁹ και υιοθετήθηκε από το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι soft law οπότε οι ρυθμίσεις του δεν είναι δεσμευτικές, αλλά αποτελούν ερμηνευτικό εργαλείο για τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των φορολογούμενων και των φορολογικών αρχών¹⁴⁰.

Η Σύμβαση για τη Διαιτησία στην Ένωση προβλέπει διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού με τα ίδια χαρακτηριστικά με αυτή του άρθρου 25 της Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ, έτσι όταν προκύψει ζήτημα διπλής φορολογίας από τη μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων και απόρριψη του αιτήματος διόρθωσης κερδών από το αντισυμβαλλόμενο κράτος, επιχειρείται επίλυση του ζητήματος με φιλικό διακανονισμό μεταξύ των οικείων φορολογικών αρχών ούτως ώστε να αποφευχθεί η διπλή φορολογία. Η θιγόμενη επιχείρηση κατά το άρθρο 6 της

¹³⁶ Βλ. Προοίμιο της 90/436/ΕΟΚ: Σύμβασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

¹³⁷ μετέπειτα άρθρο 293 σε <https://www.lawspot.gr/nomikes-plirofories/nomothesia/sek/arthro-293-synthiki-gia-tin-idrysi-tis-eyropaikis-koinotitas>

¹³⁸ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=celex%3A42006X0728%2802%29>. αναθεωρήθηκε το 2009 (2009/C322/01) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=celex%3A42009X1230%2801%29>

¹³⁹ https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/jointtransfer-pricing-forum_en.

¹⁴⁰ Τσουρουφλής Α., Η ενδοομιλική τιμολόγηση, ό. π., σ. 137.

σύμβασης δεν εμποδίζεται να προσφύγει στα μέσα θεραπείας που προβλέπεται από την εκάστοτε εθνική νομοθεσία των ενδιαφερόμενων κρατών¹⁴¹.

Αν δε η διαδικασία του αμοιβαίου διακανονισμού αποβεί άκαρπη ενεργοποιείται διαιτητική διαδικασία με παραπομπή της υπόθεσης σε συμβουλευτική επιτροπή¹⁴². Οι εμπλεκόμενες επιχειρήσεις δεν συμμετέχουν αλλά μπορούν να εισφέρουν στοιχεία στην επιτροπή¹⁴³. Εντός εξαμήνου η επιτροπή αυτή διατυπώνει γνώμη η οποία είναι δεσμευτική μόνο αν τα κράτη δεν καταλήξουν σε συμφωνία μεταξύ τους¹⁴⁴. Η συμφωνία μπορεί να είναι διαφορετική από τη γνώμη της επιτροπής. Ενδιαφέρει απλά το αποτέλεσμα εξάλειψης της διπλής φορολογίας. Αν αυτό μπορεί να επιτευχθεί με συμφωνία των κρατών δεν ενδιαφέρει αν το περιεχόμενο της συμφωνίας συμβαδίζει με τη γνώμη της Επιτροπής που κατά βάση έχει συμβουλευτικό χαρακτήρα. Αν δεν μπορούν να συμφωνήσουν τότε η γνώμη της Επιτροπής καθίσταται δεσμευτική¹⁴⁵.

Το γεγονός δε πως η υπόθεση φέρεται πως διαιτησία δεν εμποδίζει το συμβαλλόμενο κράτος να κινηθεί δικαστικά ή και διοικητικά με την επιβολή κάποιας κύρωσης για την ίδια υπόθεση¹⁴⁶. Σε περίπτωση όμως που εθνικό δικαστήριο έχει επιληφθεί της υπόθεσης κατόπιν προσφυγής των επιχειρήσεων αναστέλλεται η προθεσμία και εκκινεί από την ημερομηνία που κατέστη αμετάκλητη η απόφαση. Περιορισμός δε από τη διαδικασία υπαγωγής σε διαιτησία αποτελεί η τέλεση εκ μέρους της επιχείρησης σοβαρών παραβάσεων¹⁴⁷ οπότε και επιτρέπεται στην αρμόδια φορολογική αρχή να μην κινήσει διαδικασία καταλείποντας με αυτόν τον τρόπο στην αρχή αυτή σημαντική διακριτική ευχέρεια.

Σχετικά με τον απολογισμό των προβλεπόμενων στη Σύμβαση αυτή διαδικασιών, όπως και η διαδικασία του άρθρου 25 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ έτσι και η Σύμβαση Διαιτησίας παρουσιάζει ορισμένα μειονεκτήματα. Ένα από αυτά εντοπίζεται στη συμμετοχή των ενδιαφερομένων που είναι περιορισμένη. Η διαδικασία της διαιτησίας έλαβε μια νομική μορφή που περιόριζε την πρακτική της χρησιμότητα και έτσι παρέμεινε ουσιαστικά αδρανής για

¹⁴¹ Τσουρουφλής Α., Η ενδοομική τιμολόγηση, ό. π., σ. 137.

¹⁴² 3 άρθρο 9 της 90/436/ΕΟΚ

¹⁴³ 4 άρθρο 10 της 90/436/ΕΟΚ

¹⁴⁴ άρθρο 12 της 90/436/ΕΟΚ

¹⁴⁵ κατά το άρθρο 14 της 90/436/ΕΟΚ, η διπλή φορολογία εξαλείφεται όταν μετά από την διόρθωση των κερδών στα δύο κράτη – μέλη, αυτά έχουν συμπεριληφθεί στον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών σε ένα μόνον κράτος ή όταν το ποσό του φόρου που επιβάλλεται στα κέρδη αυτά σε ένα κράτος μειώνεται κατά ποσό ίσο προς το φόρο που τους έχει επιβληθεί στο άλλο κράτος.

¹⁴⁶ Άρθρο 7 της 90/436/ΕΟΚ.

¹⁴⁷ Στο άρθρο 8 της 90/436/ΕΟΚ χωρίς ωστόσο η έννοια αυτών να εξειδικεύεται.

αρκετό καιρό λόγω κυρίως της ανυπαρξίας πολιτικής βούλησης στην Ένωση προς αυτή την κατεύθυνση.

Τελικά όμως, η Σύμβαση Διαιτησίας αποτέλεσε καινοτομία ως προς την αντιμετώπιση του ζητήματος διόρθωσης κερδών, παρότι πρακτικά η εφαρμογή της δεν μπορεί να χαρακτηριστεί επιτυχής. Για αυτό δε στο άρθρο 25 της Πρότυπης Σύμβασης προβλέπεται από τον ΟΟΣΑ τέτοιου είδους διαδικασία, ώστε ο αμοιβαίος διακανονισμός να είναι περισσότερο αποτελεσματικός¹⁴⁸.

B. Η ΟΔΗΓΙΑ 2017/1852/ΕΕ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΥΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΣΤΗΝ ΈΝΩΣΗ

Τα μειονεκτήματα της σύμβασης 90/436/ΕΟΚ επιχειρεί να αντιμετωπίσει η Οδηγία 2017/1852/ΕΕ¹⁴⁹. Με αυτή θεσπίστηκαν «κανόνες για τον μηχανισμό επίλυσης διαφορών μεταξύ των κρατών μελών, που προκύπτουν από την ερμηνεία και την εφαρμογή συμφωνιών εξάλειψης της διπλής φορολογίας εισοδήματος και, κατά περίπτωση, κεφαλαίου»¹⁵⁰. Επιπλέον, ορίζει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των θιγόμενων προσώπων όταν προκύπτουν τέτοιες διαφορές.

Η ενίσχυση αυτή των μηχανισμών για την επίλυση των φορολογικών διαφορών αποτελεσματικότερα, είναι σημαντική, καθώς οι διαφορές αυτές δημιουργούν σοβαρά φορολογικά εμπόδια στις επιχειρήσεις με διασυνοριακό αντικείμενο δραστηριότητας, όπως υπερβολική φορολογική επιβάρυνση και άρα αρνητικές συνέπειες στην ανάπτυξη¹⁵¹. Η ανάγκη ενίσχυσης της αποτελεσματικότητας της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού, είχε αναγνωρισθεί και από τον ΟΟΣΑ καταλήγοντας στην υιοθέτηση του σχεδίου δράσης 14 (BEPS Action 14) για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών, που προβλέπει ως ελάχιστο πρότυπο για την αποτελεσματική επίλυση των διεθνών φορολογικών διαφορών, την υιοθέτηση μιας ρήτρας υποχρεωτικής δεσμευτικής διαιτησίας¹⁵² στις συμβάσεις για την αποφυγή διπλής φορολογίας.

¹⁴⁸ Τσουρουφλής Α., Η ενδοομική τιμολόγηση, ό. π., σ. 159 – 160

¹⁴⁹ https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX%3A32017L1852#ntr3-L_2017265EL.01000101-E0003

¹⁵⁰ Οδηγία 2017/1852/ΕΕ του Συμβουλίου της 10ης Οκτωβρίου 2017 για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών στην Ευρωπαϊκή Ένωση, διαθέσιμη σε www.eur-lex.europa.eu

¹⁵¹ Προοίμιο της Οδηγίας 2017/1852/ΕΕ σε https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX%3A32017L1852#ntr3-L_2017265EL.01000101-E0003

¹⁵² Mandatory Binding Arbitration - MBA

Οι βελτιώσεις σε σχέση με το καθεστώς της Οδηγίας 90/436/ΕΟΚ, αφορούν αρχικά την μεγαλύτερη διαφάνεια με την κοινοποίηση των αποφάσεων στους φορολογουμένους και τη συμμετοχή τους στις διαδικασίες¹⁵³. Προς την κατεύθυνση της επιτάχυνσης, θεσπίζονται προθεσμίες ολοκλήρωσης του κάθε επιμέρους σταδίου που δημιουργούν ένα χρονοδιάγραμμα αυστηρώς προκαθορισμένο και δεσμευτικό¹⁵⁴, ωθώντας τις φορολογικές αρχές προς την ταχύτερη διεκπεραίωση των διαδικασιών.

Σημαντικότερη ωστόσο βελτίωση για την αποτελεσματικότητα ως προς την επίτευξη συμφωνίας αποτελεί η καθιέρωση της υποχρέωσης των κρατών να καταλήξουν σε δεσμευτική λύση των διαφορών, η έλλειψη της οποίας στο προ ισχύσαν καθεστώς οδηγούσε σε μη επίτευξη λύσης¹⁵⁵. Η οριστική απόφαση είναι δεσμευτική για τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη¹⁵⁶.

Η νομική μορφή της Οδηγίας, την εξοπλίζει με την ισχύ να επιβάλλει την ενσωμάτωση των ρυθμίσεων της από τα κράτη – μέλη. Έτσι στο άρθρο 22 τέθηκε προθεσμία συμμόρφωσης με τη λήψη των σχετικών νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών πρωτοβουλιών η 30η Ιουνίου 2019. Η αξιολόγηση της εφαρμογής από την Επιτροπή ορίζεται έως την 30 Ιουνίου 2024 με την υποβολή σχετικής έκθεσης στο Συμβούλιο. Οι ρυθμίσεις της Οδηγίας 2017/1852/ΕΕ, έχουν ενσωματωθεί στο εγχώριο δίκαιο όλων των κρατών μελών της ευρωπαϊκής ένωσης¹⁵⁷.

Γ. Η ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΑΜΟΙΒΑΙΟΥ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΣΤΟ ΕΘΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

Η διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού προς επίλυση ζητημάτων που ανακύπτουν κατά την εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, ενσωματώνεται στο εθνικό δίκαιο στο άρθρο 63Α του ν.4173/2013 (ΚΦΔ)¹⁵⁸. Είναι μηχανισμός επίλυσης διεθνών φορολογικών διαφορών, ανεξάρτητος σε σχέση με αντίστοιχα μέσα επίλυσης διαφορών που παρέχει το εσωτερικό δίκαιο¹⁵⁹. Τα ειδικότερα ζητήματα σχετικά με την εφαρμογή της, ρυθμίζονται με

¹⁵³ Άρθρο 11 της Οδηγίας 2017/1852/ΕΕ.

¹⁵⁴ Σαββαΐδου Κ., Ομιλία "Η Οδηγία για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών μεταξύ των κρατών μελών στην ΕΕ" στο 1st International Arbitration Forum, 14-9- 2018.

¹⁵⁵ Σαββαΐδου Κ., όπως παραπάνω.

¹⁵⁶ Άρθρο 15 της Οδηγίας 2017/1852/ΕΕ

¹⁵⁷ National transposition measures communicated by the Member States concerning: Οδηγία (ΕΕ) 2017/1852 του Συμβουλίου, της 10ης Οκτωβρίου 2017, για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών στην Ευρωπαϊκή Ένωση στον ιστότοπο: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/NIM/?uri=CELEX:32017L1852&qid=1575719880086>

¹⁵⁸ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ν. 4173/2013 άρθρο 63Α

¹⁵⁹ Αθανασάκη Β., Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού στις διμερείς φορολογικές συμβάσεις της

την ΠΟΛ 1129/2017, όσον αφορά τις διαφορές που άπτονται της Σύμβασης Διαιτησίας (90/436/ΕΟΚ)¹⁶⁰, ενώ όμοια διαδικασία εξειδικεύει η ΠΟΛ.1049/2017 για τις διαφορές από εφαρμογή των διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας¹⁶¹.

Αρμόδια ελληνική φορολογική αρχή για την εξέταση του σχετικού με ενδοομιλικές συναλλαγές αιτήματος είναι η Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ. Η απόφαση αμοιβαίου διακανονισμού που εκδίδεται, δεν υπόκειται σε ενδικοφανή προσφυγή ή οποιοδήποτε ένδικο βοήθημα.

Όσον αφορά τη έννοια των σοβαρών παραβάσεων που βάσει της Σύμβασης αν έχουν διαπραχθεί η φορολογική αρχή δεν υποχρεούται να εκκινήσει διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού, η Ελλάδα με μονομερή της δήλωση¹⁶² ορίζει γενικά ως τέτοιες, «*τις διοικητικές κυρώσεις για σοβαρές φορολογικές παραβάσεις καθώς και τις ποινικές κυρώσεις για παραβάσεις των φορολογικών νόμων σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του κώδικα βιβλίων και φορολογικών στοιχείων, του κώδικα φορολογίας εισοδήματος καθώς και όλες τις ειδικές διατάξεις των φορολογικών νόμων που καθορίζουν τις διοικητικές και ποινικές κυρώσεις*».

Οι ρυθμίσεις της Οδηγίας 2017/1852/ΕΕ, ενσωματώθηκαν στο εθνικό δίκαιο με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως 48 του ν.4714/2020¹⁶³ και σχετικά εκδόθηκε η απόφαση της ΑΑΔΕ 1226/2020¹⁶⁴.

ΔΡΑΣΕΙΣ BEPS-BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING-ΔΙΑΒΡΩΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΡΑΣΗΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΚΕΡΔΩΝ

Το Σχέδιο Δράσης κατά της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς Κερδών ή BEPS αντιμετώπισε ειδικά ζητήματα ενδοομιλικής τιμολόγησης στο πλαίσιο δράσης του ΟΟΣΑ ώστε να εξασφαλιστεί συνοχή και διαφάνεια των οικονομικών σχέσεων όπως εξίσου και προς αποφυγή της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής¹⁶⁵. Και συγκεκριμένα αντιμετωπίζεται

Ελλάδας και στη Σύμβαση Διαιτησίας, Επιχείρηση 141/2017.

¹⁶⁰ Αθανασάκη Β., όπως παραπάνω

¹⁶¹ Αθανασάκη Β., όπως παραπάνω

¹⁶² Επίσημη Εφημερίδα της Ε.Ε. (C160/30-6-2005), σε <https://eur-lex.europa.eu/legal>

¹⁶³ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ν.4714/2020

¹⁶⁴ <https://www.aade.gr/>

¹⁶⁵ Σαββαΐδου Κ. και Αθανασάκη Β., Το Σχέδιο Δράσης του Ο.Ο.Σ.Α. ("BEPS project"), για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών στην αλλοδαπή και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση, 2019, ΔΦΝ 1655/2019, σελ. 1094

το ζήτημα της διπλής ΜΗ φορολογίας αντίθετα με την αποφυγή διπλής φορολογίας που αντιμετωπίζουν οι οικείες συμβάσεις. Ως δε φορολογική βάση νοείται το συνολικό εισόδημα που μπορεί να φορολογηθεί. Η φορολογική βάση διαβρώνεται με τη μεταφορά κερδών σε άλλο κράτος με ευνοϊκότερη φορολόγηση¹⁶⁶.

Με ζητήματα ενδοομιλικής τιμολόγησης σχετίζονται οι δράσεις BEPS 8, 9, 10, 13 και 14. Οι δράσεις 8, 9 και 10 στοχεύουν στην αποκατάσταση των αποτελεσμάτων και των προνομίων από τα διεθνή πρότυπα καταδεικνύοντας πως υφίσταται ανάγκη να ενισχυθεί το ουσιαστικό αποτέλεσμα στις διαδικασίες ενδοομιλικής τιμολόγησης και όχι ο τύπος τους. Οι δράσεις δε 13 και 14 στοχεύουν στη διασφάλιση της διαφάνειας, ενώ όλες μαζί καθιερώνουν ένα πρότυπο που τουλάχιστον πρέπει να ενσωματωθεί στην εθνική νομοθεσία. Ουσιαστικά ορίζεται το ελάχιστο περιεχόμενο που πρέπει να ενσωματωθεί στο εθνικό δίκαιο όμως δεν είναι υποχρεωτική αυτή η ενσωμάτωση. Στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ που αποτελούν κείμενο μεγάλης σημασίας για την ενδοομιλική τιμολόγηση η υιοθέτηση των δράσεων αυτών συμφωνεί με τις προβλέψεις των κατευθυντήριων αυτών γραμμών¹⁶⁷.

Πιο συγκεκριμένα:

A. ΔΡΑΣΗ BEPS 8: ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

«Με τον όρο άυλα περιουσιακά στοιχεία εννοούμε τα περιουσιακά στοιχεία που λόγω της ανυπαρξίας φυσικής και χρηματοοικονομικής φύσης τους δεν αποτελούν αντικείμενο ιδιοκτησίας ή εμπορικής δραστηριότητας»¹⁶⁸, όπως λόγου χάρη η πνευματική ιδιοκτησία. Η τιμολόγηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι ελαττωματική, καθώς είναι δύσκολο να βρεθούν συγκρίσιμα στοιχεία ώστε να εξεταστεί αν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων¹⁶⁹. Αντίθετα στα ενσώματα στοιχεία η αποτίμηση είναι πιο απλή καθώς αυτή αναγνωρίζεται στην αξία κόστους τους. Τα άυλα όμως περιουσιακά στοιχεία είναι αποτέλεσμα πνευματική διεργασίας, ερευνητικής δραστηριότητας και συλλογής δεδομένων οπότε η χρηματική τους αποτίμηση εξαρτάται περισσότερο από το όφελος χρήσης του άυλου περιουσιακού αγαθού και λιγότερο από το κόστος δημιουργίας τους¹⁷⁰. Για τη χρήση του άυλου αγαθού πληρώνεται ο κατά το

¹⁶⁶ Σαββαΐδου Κ. και Αθανασάκη Β., όπως παραπάνω

¹⁶⁷ Σαββαΐδου Κ. και Αθανασάκη Β. ΔΦΝ 1655/2019, οπ.π., σελ. 1100.

¹⁶⁸ OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>, (OECD BEPS Actions 8 - 10: 2015 Final Reports) παρ. 6.6

¹⁶⁹ Θεοχαροπούλου Ελ., *Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας*, Αφοί Κυριακίδη ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ε., Θεσσαλονίκη, 2021 σελ 99 επ,

¹⁷⁰ Θεοχαροπούλου Ελ., όπως παραπάνω

νόμο αναγνωρισμένος ως ιδιοκτήτης του. Ωστόσο, ενδέχεται κατά το στάδιο ολοκλήρωσης του αγαθού να ενσωματώθηκαν σε αυτό συνεισφορές άλλων οπότε και να δικαιούνται ανάλογη αμοιβή με τη συνεισφορά τους. Η συνεισφορά δε αυτή μπορεί να λάβει τη μορφή εκτέλεσης λειτουργιών (δηλαδή σχεδιασμός έρευνα και ανάπτυξη, μάρκετινγκ, έλεγχος και διαχείριση προϋπολογισμών, ποιοτικός έλεγχος κλπ), χρηματοδότησης και ανάληψης κινδύνων που συνδέονται με τα κέρδη που αναμένονται από τη χρήση του άυλου περιουσιακού στοιχείου¹⁷¹. Μετά την αφαίρεση της αμοιβής αυτής για τη συνεισφορά, ο νόμιμος ιδιοκτήτης μπορεί να μην αποκομίζει κάποιο όφελος, για αυτόν ακριβώς το λόγο στις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ αποφασίστηκε πως το δικαίωμα στις αποδόσεις του άυλου αγαθού προϋποθέτει την εκτέλεση και τον έλεγχο των λειτουργιών που απαιτήθηκαν για τη δημιουργία του¹⁷².

Στην αξιολόγηση της ενδοομιλικής τιμολόγησης μεταβίβασης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου θα εξεταστεί σε πρώτο στάδιο η συναλλαγή με τη συμβατική μέθοδο δηλαδή γίνει λειτουργική ανάλυση από τα πραγματικά περιστατικά που περιγράφονται στους συμβατικούς όρους των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και στη συνέχεια θα προσπαθήσει να βρεί συγκρίσιμα στοιχεία. Έπειτα, επιλέγει την κατάλληλη μέθοδο τεκμηρίωσης τιμών και εφόσον εντοπιστούν αξιόπιστες συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές προτιμάται κατά κανόνα η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, δεδομένης όμως της δυσκολίας να εξευρεθούν τέτοιες πιθανότερη είναι η εφαρμογή της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους¹⁷³.

Με τη δράση BEPS 8 επιτρέπεται στις φορολογικές αρχές να αξιολογήσουν τις τιμές μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων με χρήση πληροφοριών που προέκυψαν εκ των υστέρων ώστε να αντιμετωπίσουν την ασυμμετρία στη διαθεσιμότητα των πληροφοριών των συναλλαγών μεταξύ φορολογούμενου και διοίκησης¹⁷⁴. Αυτό γιατί τα άυλα στοιχεία δεν αποδίδουν πάντοτε την προσδοκώμενη αξία¹⁷⁵.

Επειδή δε είναι δύσκολο να αποτιμηθούν, στόχος της εκ των υστέρων προσέγγισης είναι να έχει η φορολογική διοίκηση αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία για την αξιολόγηση της ενδοομιλικής τιμολόγησης άυλων στοιχείων που είναι δύσκολο να αποτιμηθούν. Για αυτό

¹⁷¹ Θεοχαροπούλου Ελ., όπως παραπάνω

¹⁷² Θεοχαροπούλου Ελ., όπως παραπάνω

¹⁷³ Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ, 2017, οπ.π., 2017, παρ. 6.131

¹⁷⁴ 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. <http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-for-tax-administrations-on-the-application-of-the-approach-to-hard-to-value-intangibles-BEPS-action-8.pdf> , παρ. 5.

¹⁷⁵ Deloitte. The new transfer pricing landscape. A practical guide to the BEPS changes, 2015, <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/tax/articles/the-new-transfer-pricing-landscape-a-practical-guide-to-the-beps-changes.html> , σελ. 22 επ.

διευκρινίζεται από τον ΟΟΣΑ¹⁷⁶ ότι η εκ των υστέρων προσέγγιση των αποτελεσμάτων δεν είναι δυνατόν να εφαρμοστεί όταν από την επιχείρηση παρέχονται επαρκή στοιχεία για τις προβλέψεις βάση των οποίων προσδιορίζεται η τιμολόγηση¹⁷⁷.

Επίσης, η εκ των υστέρων προσέγγιση δεν μπορεί να εφαρμοστεί όταν η μεταβίβαση του άυλου περιουσιακού στοιχείου καλύπτεται από την εφαρμογή διμερούς ή πολυμερούς σύμβασης αποπληρωμής μεταξύ των ενδιαφερόμενων κρατών. Οποιαδήποτε, τέλος, εφαρμογή της Δράσης πρέπει να γίνεται με συνέπεια¹⁷⁸ και όσο το δυνατόν συντομότερα σε σχέση με τη διενέργεια της συναλλαγής¹⁷⁹ καθώς στόχος είναι η αποφυγή διπλής φορολογίας και η διασφάλιση της διαφάνειας.

Στην πράξη συναντάται το φαινόμενο οι επιχειρήσεις να προβαίνουν σε κατάρτιση συμβατικών συμφωνιών για την κατανομή των συνεισφορών και των κινδύνων που αφορούν την από κοινού ανάπτυξη, προστασία ή απόκτηση άυλων ή υλικών περιουσιακών στοιχείων. Πρόκειται για συμφωνίες κατανομής κόστους που αποσκοπούν στο κοινό όφελος των μερών λαμβάνοντας μερίδιο ανάλογα με τη συνεισφορά τους και κατανέμοντας τα βάρη με συγκεκριμένο τρόπο¹⁸⁰ και αξιολογούνται για την τήρηση ή μη της αρχής των ίσων αποστάσεων¹⁸¹.

B. ΔΡΑΣΗ BEPS 9 | ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΙΝΔΥΝΟΥ

Η κατανομή των κινδύνων που αναλαμβάνονται πρέπει να αντικατοπτρίζουν την κατανομή του προσδοκώμενου κέρδους. Η λειτουργική ανάλυση ενδοομιλικής τιμολόγησης περιλαμβάνει ανάλυση κινδύνων ώστε να διαπιστωθεί αν τα κέρδη μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων κατανέμονται δυσανάλογα με τους αναληφθέντες κινδύνους. Έτσι, διαπιστώνεται και αν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων¹⁸² με βάση την ουσία και όχι τον τύπο της συναλλαγής.

¹⁷⁶ Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ, 2017, όπως παραπάνω

¹⁷⁷ Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ, 2017, όπως παραπάνω

¹⁷⁸ 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. <http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-for-tax-administrations-on-the-application-of-the-approach-to-hard-to-value-intangibles-BEPS-action-8.pdf> , παρ. 15.

¹⁷⁹ 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. <http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-for-tax-administrations-on-the-application-of-the-approach-to-hard-to-value-intangibles-BEPS-action-8.pdf> , παρ. 13.

¹⁸⁰ Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ, 2017, όπως παραπάνω, παρ.8.3 επ.

¹⁸¹ Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ, 2017, όπως παραπάνω

¹⁸² Θεοχαροπούλου Ελ., Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας, Αφοί

Σε πρώτο στάδιο αναγνωρίζονται και περιγράφονται οι κίνδυνοι που είναι σχετικοί με την συγκεκριμένη εμπορική δραστηριότητα¹⁸³. Σε δεύτερο στάδιο εξετάζεται η συμβατική κατανομή της ανάληψης των κινδύνων μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων¹⁸⁴, ενώ έπειτα γίνεται λειτουργική ανάλυση των κινδύνων που περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο ελέγχου και διαχείρισής τους από τα μέρη και έτσι προκύπτει αν τηρήθηκαν ή όχι οι όροι που εξαρχής συμφωνήθηκαν. Δηλαδή, αποφασίζεται αν η πραγματική οικονομική συμπεριφορά των μερών συνάδει με τους όρους της συμβατικής κατανομής των κινδύνων¹⁸⁵. Όταν αυτό δεν συμβαίνει, η κατανομή αναπροσαρμόζεται με τέτοιο τρόπο ώστε οι κίνδυνοι να κατανεμηθούν στα μέρη που στην πραγματικότητα ασκούν τον έλεγχο και τη διαχείρισή τους¹⁸⁶. Στο τελικό στάδιο, εκτιμάται η τιμολόγηση της συναλλαγής ώστε τα αποτελέσματα της τιμολόγησης να διαμορφώνουν την κατανομή των κερδών στα μέρη που αναλαμβάνουν τον κίνδυνο, ανάλογα δηλαδή με τη συνεισφορά του κάθε μέρους στη δημιουργία αξίας.

Γίνεται έτσι αντιληπτό ότι στη Δράση BEPS 9 προβλέπεται διαδικασία που παρέχει στη φορολογική διοίκηση τη δυνατότητα να παραβλέψει τα συμβατικά συμφωνηθέντα κέρδη βάσει της συμβατικής κατανομής κινδύνου, στοχεύοντας στην αντιμετώπιση της πρακτικής των συνδεδεμένων επιχειρήσεων να απολαμβάνουν τα κέρδη χωρίς την ανάληψη και διαχείριση του κινδύνου της συναλλαγής.

Γ. ΔΡΑΣΗ BEPS 10: ΧΑΜΗΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

Οι συναλλαγές που αφορούν τις παροχές υπηρεσιών διοικητικής, τεχνικής, εμπορικής φύσης και ανατίθενται συνήθως από μητρική σε θυγατρική συνδεδεμένη εταιρία, υπόκεινται σε αξιολόγηση τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ, συνήθως διά της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, αλλά και μεθόδων με βάση το κόστος¹⁸⁷.

Η Δράση BEPS 10 εισάγει μια προσέγγιση κατανομής κόστους σε εκείνες τις επιχειρήσεις του ομίλου που επωφελούνται από τη χρήση υπηρεσιών χαμηλής προστιθέμενης αξίας. Με βάση

Κυριακίδη ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ε., Θεσσαλονίκη, 2021 σελ 140

¹⁸³ Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ, 2017, οπ.π., παρ.1.77 επ

¹⁸⁴ Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ, 2017, όπως παραπάνω

¹⁸⁵ Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ, 2017, όπως παραπάνω

¹⁸⁶ Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ, 2017, όπως παραπάνω

¹⁸⁷ Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ, 2017, όπως παραπάνω

αυτή την προσέγγιση για να προκύψει η τιμολόγηση εκτελείται λειτουργική ανάλυση για τον καθορισμό σε ετήσια βάση του κόστους κάθε κατηγορίας υπηρεσιών χαμηλής προστιθέμενης αξίας, για κάθε συνδεδεμένη επιχείρηση, έχοντας απαλείψει τα κόστη που δημιουργούν όφελος μόνο για τον πάροχο υπηρεσίας¹⁸⁸. Μετά την αφαίρεση των δαπανών των υπηρεσιών που παρέχονται σε μόνο ένα μέρος, ακολουθεί η κατανομή του εναπομείναντος κόστους μεταξύ των μελών ομίλου με χρήση απλών δεικτών κατάλληλων για υπηρεσίες, όπως το εισόδημα, τα περιουσιακά στοιχεία, οι χρήστες τεχνολογικών πληροφοριών¹⁸⁹. Η τελική τιμή χρέωσης των υπηρεσιών, προκύπτει με την εφαρμογή περιθωρίου κέρδους 5% στο κόστος της κατηγορίας υπηρεσιών για το οποίο δεν απαιτείται τεχνική τεκμηρίωση¹⁹⁰. Οι υποχρεώσεις τεκμηρίωσης κατά την εφαρμογή της μεθόδου περιορίζονται στην περιγραφή των σχετικών υπηρεσιών χαμηλής προστιθέμενης αξίας, πρέπει να μην αφορά το κυρίως αντικείμενο δραστηριότητας του ομίλου και η παροχή της να μην επηρεάζει την ανάλυση κινδύνου με την ανάληψη ή διαχείριση ουσιαστών κινδύνων εκ μέρους του παρέχοντος μέλους¹⁹¹.

Δ. ΔΡΑΣΗ BEPS 13: ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΑΝΑ ΧΩΡΑ

Για να ενισχυθεί η διαφάνεια των φορολογικών αρχών η Δράση αυτή στοχεύει στο να καθιερωθεί ένα σύστημα τεκμηρίωσης για τη διευκόλυνση ανταλλαγής πληροφοριών σε συνδυασμό με τη διασφάλιση εμπιστευτικότητας. Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις παρέχουν *υψηλού επιπέδου πληροφόρηση*¹⁹² αρχικά με τη σύνταξη φακέλου τεκμηρίωσης, ενώ οι μεγάλοι όμιλοι εκτός από το φάκελο τεκμηρίωσης υποβάλλουν έκθεση για κάθε χώρα με στοιχεία για τα μέλη του ομίλου σε κάθε χώρα, τα κέρδη τους από ανεξάρτητες και συνδεδεμένες επιχειρήσεις και πολλούς ακόμα οικονομικούς δείκτες της δραστηριότητάς τους¹⁹³. Η έκθεση αυτή λειτουργεί επιβοηθητικά για τις φορολογικές αρχές στο έργο ελέγχου της ενδοομιλικής

¹⁸⁸ Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ, 2017, σπ.π., παρ. 7.52

¹⁸⁹ Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ, 2017, σπ.π., παρ. 7.60

¹⁹⁰ Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ, 2017, σπ.π., παρ. 7.61

¹⁹¹ Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ, 2017, σπ.π., παρ. 7.45 επ

¹⁹² OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>. (OECD BEPS Action 13: 2015 Final Report) σελ. 9.

¹⁹³ OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>. (OECD BEPS Action 13: 2015 Final Report) σελ. 9.

τιμολόγησης. Οι πληροφορίες δε αυτές μοιράζονται μεταξύ των φορολογικών αρχών μέσω μηχανισμών αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών¹⁹⁴.

Ε. ΔΡΑΣΗ BEPS 14: ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Δράση αυτή στοχεύει στη θέσπιση ενός ελάχιστου προτύπου ενσωμάτωσης στην εθνική νομοθεσία κάθε κράτους μέλους ρυθμίσεων για την προσφυγή στη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού και την αποτελεσματικότερη επίλυση των διαφορών τους¹⁹⁵. Η Δράση περιλαμβάνει σχετική δέσμευση πολλών χωρών να υιοθετήσουν δεσμευτική διαιτησία για διαφορές που εμπίπτουν στον αμοιβαίο διακανονισμό.

ΣΤ. Η ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΠΟΡΙΣΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΔΡΑΣΗΣ BEPS ΤΟΥ ΟΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ

Οι δράσεις 8,9 και 10 εφαρμόζονται στην Ευρωπαϊκή Ένωση μέσω του Κοινού Φόρουμ ενδοομιλικής τιμολόγησης και του Κώδικα Δεοντολογίας της ΕΕ καθώς και στην ανταλλαγή συμφωνιών προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης¹⁹⁶. Η Δράση 13 που αφορά την ανταλλαγή εκθέσεων ανά χώρα ανάμεσα στις φορολογικές αρχές αντιστοιχίζεται με την Ευρωπαϊκή οδηγία 2016/881/ΕΕ για την αυτόματη ανταλλαγή των εκθέσεων ανά χώρα, ενώ η Δράση 14 για την επίλυση διαφορών αντιστοιχεί στην Ευρωπαϊκή Οδηγία 2017/1852/ΕΕ για την επίλυση των φορολογικών διαφορών¹⁹⁷.

Στα πλαίσια δε αντιμετώπισης της φοροαποφυγής η ΕΕ υιοθέτησε μια τακτική (anti-tax avoidance package-ATAP) που περιλαμβάνει συμμόρφωση με διεθνή πρότυπα για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών με την θέσπιση αυστηρών μέτρων κατά της κατάχρησης των φορολογικών συμβάσεων καθώς και μέτρων για την ενίσχυση της διαφάνειας, την αποτελεσματικότερη ανταλλαγή πληροφοριών με τις εκθέσεις ανά χώρα για τους πολυεθνικούς ομίλους¹⁹⁸.

¹⁹⁴ OECD BEPS Action 13: 2015 Final Report σπ.π., σελ. 10.

¹⁹⁵ Αθανασάκη Β., Το σχέδιο δράσης του ΟΟΣΑ για την καταπολέμηση της διάβρωσης φορολογικής βάσης και της μετακύλισης φορολογητέων κερδών, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 104/2014.

¹⁹⁶ Σαββαΐδου Κ. και Αθανασάκη Β., 2019, όπως παραπάνω

¹⁹⁷ Σαββαΐδου Κ. και Αθανασάκη Β., 2019, όπως παραπάνω

¹⁹⁸ Σαββαΐδου Κ. και Αθανασάκη Β., 2019, όπως παραπάνω

Επιπλέον από τα μέτρα αυτά, εκδόθηκε και η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ¹⁹⁹ και 2016/881/ΕΕ²⁰⁰ σχετικά με την εφαρμογή των δράσεων BEPs του ΟΟΣΑ αποβλέποντας στην υποχρεωτική ανταλλαγή αυτόματα πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων με την αξιοποίηση και της υποβολής έκθεσης ανά χώρα-Δράσης ΟΟΣΑ που ενσωματώθηκε τελευταία με το νόμο 4768/2021.

Φυσικά κάθε Οδηγία για να είναι δεσμευτική στο εθνικό δίκαιο πρέπει να ενσωματωθεί, η επιλογή δε της νομικής μορφής της Οδηγίας από την ΕΕ αντανακλά την πρόθεσή της να διατηρηθεί η εθνική κυριαρχία κάθε κράτους μέλους στην άσκηση της φορολογικής εξουσίας και ταυτόχρονα να υιοθετηθούν οι Δράσεις BEPS με όσο το δυνατόν πιο ομοιόμορφο και συντονισμένο τρόπο²⁰¹.

ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

Α. ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ, ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗ ΙΣΧΥΣ

Ο Κώδικας αυτός είναι ένα ψήφισμα του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δηλαδή δεν είναι πράξη θεσμικού οργάνου του άρθρου 288 ΣΛΕΕ και άρα δεν είναι δεσμευτικό, αποτελεί soft law και δεν ιδρύει έτσι νομικές υποχρεώσεις. Στόχος του κώδικα αποτελεί η τεκμηρίωση των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών στην Ευρωπαϊκή Ένωση και η αποτελεσματικότερη εφαρμογή της Σύμβασης Διαιτησίας²⁰².

Πιο συγκεκριμένα, οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις υποχρεούνται να συμμορφώνονται σχετικά με την τεκμηρίωση των ελεγχόμενων τιμών με τις υποχρεώσεις της φορολογικής νομοθεσίας. Επιπλέον, οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις έχουν την υποχρέωση να δίνουν στην εθνική φορολογική αρχή όλες τις πληροφορίες των ελεγχόμενων συναλλαγών ώστε να διαπιστωθεί η συμμόρφωσή τους. Το ζήτημα εδώ που προκύπτει είναι πως οι εθνικές διατάξεις για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών διαφέρουν ανά χώρα οπότε οι διεθνείς όμιλοι υφίστανται επιπλέον επιβάρυνση καθώς καλούνται να συμμορφωθούν με τις απαιτήσεις κάθε κράτους μέλους στο οποίο δραστηριοποιούνται²⁰³. Εδώ έρχεται ο Κώδικας Δεοντολογίας για

¹⁹⁹<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>

²⁰⁰<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL>

²⁰¹Καλαμπαλίκη Α., όπως παραπάνω

²⁰²www.eur-lex.europa.eu

²⁰³ Νιφορόπουλος Κ. / Ντρούκας Κ., όπως παραπάνω

την Ευρωπαϊκή Τεκμηρίωση που περιλαμβάνει συστάσεις σχετικά με τη μορφή τεκμηρίωσης που πρέπει να προβαίνει κάθε όμιλος ΕΕ στις περιπτώσεις αυτές. Σκοπός είναι να υιοθετηθεί τυποποιημένος τρόπος τεκμηρίωσης ώστε να αποφευχθεί η διπλή φορολογία των κερδών στις διασυνοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές εντός της ΕΕ και να προστατευθεί η επιχείρηση από τυχόν διόρθωση των κερδών της²⁰⁴.

B. ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Η χρήση της Ευρωπαϊκής Τεκμηρίωσης Τιμολόγησης Ενδοομιλικών Συναλλαγών έχει προαιρετικό χαρακτήρα για τους ομίλους, όμως σε εξαιρετικές περιπτώσεις είναι επιτρεπτή «η κατάρτιση περισσότερων βασικών φακέλων ή απαλλαγή ορισμένων εταιριών ομίλου από την τήρηση της Ευρωπαϊκής Τεκμηρίωσης»²⁰⁵. Μεταξύ των υποχρεώσεων των εταιριών που περιλαμβάνουν οι γενικοί κανόνες του Κώδικα εκτός από την τήρηση φακέλου τεκμηρίωσης, περιλαμβάνεται η υποχρέωση παροχής στοιχείων στις φορολογικές αρχές όταν απαιτείται. Μεταξύ δε των δικαιωμάτων των εταιριών συγκαταλέγεται το αίτημα προθεσμίας για την προσκόμιση φακέλου τεκμηρίωσης στη φορολογική διοίκηση²⁰⁶, η αποθήκευση τεκμηρίωσης κεντρικά ή αποκεντρωμένα και ο τρόπος και η μορφή της αποθήκευσης²⁰⁷, καθώς και η παραπομπή σε παλαιότερη τεκμηρίωση που συνεχίζει να ισχύει και σε μεταγενέστερες²⁰⁸. Επιπλέον, ο Κώδικας περιλαμβάνει και δικαιώματα και υποχρεώσεις και για τα κράτη μέλη όπου η φορολογική διοίκηση ελέγχει την τήρηση ή μη της αρχής των ίσων αποστάσεων²⁰⁹.

Η τεκμηρίωση στον Κώδικα διαχωρίζεται στην βασική και την τεκμηρίωση ανά χώρα. Η βασική τεκμηρίωση παρέχει πληροφορίες γενικές για τον όμιλο και τη δραστηριότητά του και είναι κοινές για όλα τα κράτη μέλη που ασκούν δραστηριότητα εταιρίες του ομίλου. Ο φάκελος δε της βασικής τεκμηρίωσης είναι ένας για κάθε όμιλο και καταρτίζεται από τη μητρική εταιρία²¹⁰. Αντίθετα, η τεκμηρίωση ανά χώρα παρέχει πληροφορίες για μια εταιρία του ομίλου που δραστηριοποιείται σε συγκεκριμένη χώρα²¹¹. Άρα για κάθε όμιλο καταρτίζονται τόσοι φάκελοι τεκμηρίωσης ανά χώρα όσοι και οι χώρες που έχει ο όμιλος εταιρίες. Στον «εθνικό» φάκελο περιγράφεται η επιχείρηση, οι ελεγχόμενες συναλλαγές της, η ανάλυση

²⁰⁴ Νιφορόπουλος Κ. / Ντρούκας Κ., όπως παραπάνω

²⁰⁵ Παράρτημα του Κώδικα Δεοντολογίας για την Ευρωπαϊκή Τεκμηρίωση.

²⁰⁶ Παράρτημα του Κώδικα Δεοντολογίας για την Ευρωπαϊκή Τεκμηρίωση.

²⁰⁷ Παράρτημα του Κώδικα Δεοντολογίας για την Ευρωπαϊκή Τεκμηρίωση.

²⁰⁸ Παράρτημα του Κώδικα Δεοντολογίας για την Ευρωπαϊκή Τεκμηρίωση.

²⁰⁹ Παράρτημα του Κώδικα Δεοντολογίας για την Ευρωπαϊκή Τεκμηρίωση.

²¹⁰ Τσουρουφλής Α., Η ενδοομιλική τιμολόγηση, όπως παραπάνω

²¹¹ Τσουρουφλής Α., Η ενδοομιλική τιμολόγηση, όπως παραπάνω

συγκρισιμότητας, η επεξήγηση της επιλογής και η εφαρμογή της μεθόδου προσδιορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, πληροφορίες για τα συγκριτικά στοιχεία και τέλος περιγραφή της εφαρμογής της πολιτικής των ενδοομιλικών τιμολογήσεων του ομίλου²¹².

Έτσι, σε περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου σε όμιλο διατίθενται στην φορολογική αρχή τόσο ο εθνικός φάκελος όσο και ο βασικός φάκελος. Ωστόσο, κάθε φορολογική αρχή έχει πρόσβαση στον βασικό φάκελο και στον ενικό φάκελο της χώρας όπου εδρεύει η εταιρία που ελέγχει και η ίδια η φορολογική αρχή έχει αρμοδιότητα και όχι στους λοιπούς εθνικούς φακέλους των υπόλοιπων κρατών μελών που δραστηριοποιείται ο όμιλος, πλην ορισμένων προς τούτο εξαιρέσεων²¹³. Αν δε υπάρχουν πολλές εταιρίες του ομίλου σε ένα κράτος μέλος πρέπει να υπάρχει επιλογή είτε να καταρτίζεται ένας εθνικός φάκελος για όλες ή επιμέρους φάκελος για κάθε επιχείρηση του κράτους μέλους²¹⁴.

ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Η ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Και στη χώρα μας οι επιχειρήσεις που διενεργούν ενδοομιλικές συναλλαγές επιφορτίζονται με την επιπλέον υποχρέωση τεκμηρίωσης της τιμολόγησης ώστε να συμφωνεί με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Αυτό γιατί τα τυποποιημένα λογιστικά αρχεία δεν περιλαμβάνουν επαρκείς πληροφορίες τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών λόγω της πολυπλοκότητάς τους και των απαιτούμενων αναλύσεων για την τεκμηρίωση αυτή²¹⁵. Ωστόσο, οι υποχρεώσεις τεκμηρίωσης δεν θα πρέπει να δημιουργούν στους φορολογούμενους κόστη και διοικητικά βάρη δυσανάλογα των συνθηκών²¹⁶.

²¹² Παράρτημα του Κώδικα Δεοντολογίας για την Ευρωπαϊκή Τεκμηρίωση

²¹³ Τσουρουφλής Α., Η ενδοομιλική τιμολόγηση, όπως παραπάνω

²¹⁴ Παράρτημα του Κώδικα Δεοντολογίας για την Ευρωπαϊκή Τεκμηρίωση

²¹⁵ Θεοχαροπούλου Ελ., Φορολογική διαφάνεια και ανταλλαγή πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, Αφοί Κυριακίδη ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΕ, Θεσσαλονίκη, 2016. σελ. 77

²¹⁶ Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ, 2017, όπως παραπάνω

Α. Ο ΦΑΚΕΛΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Στο φάκελο τεκμηρίωσης περιλαμβάνονται τα στοιχεία εκείνα που υποστηρίζουν την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών και το περιεχόμενο αυτού του φακέλου διαχρονικά ορίζεται από διάφορες διατάξεις νόμων αποδεικνύοντας για άλλη μια φορά πόσο συχνή είναι η μεταρρύθμιση του νόμου στον τομέα του φορολογικού δικαίου στη χώρα μας.

Έτσι, αρχικά εφαρμοζόταν το άρθρο 39 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 26 ν. 3728/2008, ενώ εκδόθηκε σχετικά απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης με αριθμό Α2-8092/2008 και ερμηνευτική εγκύκλιος 2-2223/2009²¹⁷.

Ειδικότερα, στο νόμο 2238/1994 δινόταν ορισμός της έννοιας των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και οριζόταν ταυτόχρονα αναπροσαρμογή κερδών στην περίπτωση μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων²¹⁸. Το άρθρο 39 όριζε: «1. Όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων ή μεταξύ αλλοδαπής και ημεδαπής επιχείρησης συνάπτονται συμβάσεις αγοραπωλησίας ή παροχής υπηρεσιών και κατά τις συμβάσεις αυτές το τίμημα ή το αντάλλαγμα ορίζεται αδικαιολόγητα σε ποσό ανώτερο ή κατώτερο, κατά περίπτωση, από εκείνο που θα πραγματοποιείτο, αν η σύμβαση γινόταν με άλλο πρόσωπο με τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης, η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται κατά τεκμήριο κέρδος της επιχείρησης, η οποία εισέπραξε μικρότερο ή πλήρωσε μεγαλύτερο, κατά περίπτωση, τίμημα ή αντάλλαγμα. Η διαφορά αυτή προσαυξάνει τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία της, χωρίς να επηρεάζει το κύρος των βιβλίων και στοιχείων» και «3. Η διαφορά που προκύπτει από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία της, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες».

Περαιτέρω, με το άρθρο 26, παράγραφος 1, του ν.3728/2008, που δεν ήταν φορολογικός νόμος, θεσπίστηκε η υποχρέωση συνδεδεμένων επιχειρήσεων να εφαρμόζονται όμοιοι ή ταυτόσημοι όροι κατά τη διενέργεια συναλλαγών μεταξύ τους, με αυτούς που θα εφαρμόζονταν για τις ίδιες ή παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (αρχή των ίσων αποστάσεων). Με την παράγραφο δε 2^η του ν.3728/2008 εισήχθη η υποχρέωση σύνταξης πλήρους και τυποποιημένης μελέτης τεκμηρίωσης των τιμών των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων

²¹⁷ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

²¹⁸ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

επιχειρήσεων αποτελούμενη από το βασικό και τον ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης²¹⁹. Ωστόσο, η παράγραφος 5^η όριζε τις εταιρίες που εξαιρούνται από αυτήν την υποχρέωση²²⁰.

Και στην παράγραφο 6^η τις συνέπειες παράβασης δηλαδή την επιβολή αυτοτελούς χρηματικού προστίμου, ίσο με το 10% της αξίας των συναλλαγών, για τις οποίες δεν τηρήθηκαν οι διατάξεις του ν. 3728/2008. Ειδικά δε για την περίπτωση που η υπόχρεη εταιρία υπέβαλε την κατάσταση της παραγράφου 4 εκπρόθεσμα, επιβάλλεται, διοικητικό πρόστιμο 10.000 ευρώ και επιπλέον 1.000 ευρώ για κάθε ημέρα καθυστέρησης. Το συνολικό πρόστιμο του τελευταίου εδαφίου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από 100.000 ευρώ²²¹.

Επιπρόσθετα με την Α2-8092/2008 απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης ορίστηκε το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, εξειδικεύτηκε το εύρος των αποδεκτών τιμών κατά την τεκμηρίωσή τους σύμφωνα προς την αρχή των ίσων αποστάσεων, εξειδικεύτηκε η υποχρέωση υποβολής φακέλου τεκμηρίωσης καθώς και οι προβλεπόμενες κυρώσεις σε περίπτωση μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις αυτές, ενώ, με την εγκύκλιο Α2-2233-2009 του ίδιου Υπουργείου δόθηκαν πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τα ζητήματα αυτά²²².

Έπειτα, κρίθηκε αναγκαίο να τυποποιηθεί σε φορολογική διάταξη η τεκμηρίωση με σκοπό την επίτευξη διαφάνειας των ενδοομιλικών συναλλαγών, γεγονός που επετεύχθη με το άρθρο 39 του ν. 2238/1994 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 του ν. 3775/2009. Με τον ίδιο νόμο προστέθηκε νέο άρθρο 39^Α που προσδιορίζει την υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών μέσω της τήρησης φακέλου τεκμηρίωσης, βασικού και ελληνικού. Εξακολούθησαν δε να ισχύουν το άρθρο 26 του ν.3728/2008 και η Α2-8092/2008 του Υπουργού Ανάπτυξης, ενώ εισήχθη και ο νόμος 3842/2010 και εξαιρέθηκαν από την υποχρέωση τεκμηρίωσης διασυννοριακές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων που υπερβαίνουν το ποσό των 100.000 ευρώ. Παρόλα αυτά, το άρθρο 39^Α δεν εφαρμόστηκε ποτέ καθώς δεν εκδόθηκαν οι οριζόμενες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που θα καθόριζαν τον τρόπο εφαρμογής τους²²³.

Αργότερα, ίσχυσε το άρθρο 39 του ν.2238/1994 όπως αντικαταστάθηκε με το νόμο 4110/2013 και συμπληρώθηκε με το ν.4182/2013. Έτσι, αναπροσαρμόστηκαν πλήρως οι διατάξεις για τα

²¹⁹ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, άρθρο 26 ν. 3728/2008

²²⁰ Βλ. 3728/2008 άρθρο 26 παρ.5^η.

²²¹ Η παράγραφος 6 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ. 2 άρθρου 13 Ν.4038/2012,ΦΕΚ Α 14/2.2.2012.

²²² ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

²²³ Θεοχαροπούλου Ελ., Φορολογική διαφάνεια και ανταλλαγή πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, Αφοί Κυριακίδη ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΕ, Θεσσαλονίκη, 2016, σελ.81.

ζητήματα ορισμού και τεκμηρίωσης για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις και την αναπροσαρμογή των κερδών λόγω ακριβώς της μέχρι τότε μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων. Με τον τρόπο αυτό, απαλλάχθηκαν από την υποχρέωση τήρησης φάκελο τεκμηρίωσης οι εμποροβιομηχανικές επιχειρήσεις του Α.Ν 89/1967, καθώς και εξαιρέθηκαν από την υποχρέωση τεκμηρίωσης οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις 100.000 ευρώ αθροιστικά, υπό προϋποθέσεις ακαθάριστων εσόδων που ορίζονται στο νόμο²²⁴. Για τις επιχειρήσεις που δεν απαλλάσσονται από την υποχρέωση τεκμηρίωσης θα πρέπει να τεκμηριώνουν όλες τις συναλλαγές που έγιναν και ήταν αξίας άνω 20.000 ευρώ²²⁵. Με την παράγραφο 3^η του ίδιου άρθρου ορίστηκαν για πρώτη φορά οι περιπτώσεις που οι συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων θεωρούνται μη τεκμηριωμένες δηλ. όταν δεν τηρείται ή τηρείται ανεπαρκώς ο φάκελος τεκμηρίωσης ή και ούτε προσφέρονται στην φορολογική διοίκηση επαρκείς πρόσθετες πληροφορίες οπότε κι προκύπτει με τον έναν ή τον άλλον τρόπο αδυναμία ελεγκτικής επαλήθευσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών²²⁶. Καινοτομία δε εισήχθη με την παράγραφο 4^η του ίδιου άρθρου όπου θεσπίστηκε η δυνατότητα προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης. Με το νόμο δε 4110/2013 και το άρθρο 11 καταργήθηκε το άρθρο 26 του ν. 3728/2008 ενώ αργότερα δημοσιεύθηκε ο νόμος 4170/2013 και εκδόθηκε και η ΠΟΛ 1179/18.07.2013 όπου διατυπώθηκε ορισμός συνδεδεμένων επιχειρήσεων και δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με το περιεχόμενο που πρέπει να έχει ο φάκελος τεκμηρίωσης και ο πίνακας πληροφοριών, με τις μεθόδους τεκμηρίωσης και την εφαρμογή του άρθρου 39^Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ν.2238/1994²²⁷.

Έπειτα, από 01/01/2014 θεσπίστηκαν οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ν. 4172/2013 και του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν.4174/2013²²⁸. Έτσι, αναδιατυπώθηκε η έννοια των ανεξάρτητων επιχειρήσεων και την αρχή των ίσων αποστάσεων σύμφωνα με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές και πλέον οι υποχρεώσεις τεκμηρίωσης ενδοομιλικής τιμολόγησης περιλήφθηκαν στη φορολογική διαδικασία. Στο άρθρο δε 21 του ΚΦΔ ορίστηκαν τα υπόχρεα προς τήρηση φακέλου τεκμηρίωσης νομικά πρόσωπα, το περιεχόμενό του, ο τρόπος, χρόνος και τόπος τήρησής του, η διαδικασία προέγκρισης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης κλπ. Ως περιεχόμενο του

²²⁴ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, Ν.4182/2013

²²⁵ ν.4182/2013, άρθ. 91, παρ. 1, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

²²⁶ Θεοχαροπούλου Ελ., Φορολογική διαφάνεια και ανταλλαγή πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, Αφοί Κυριακίδη ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΕ, Θεσσαλονίκη, 2016, σελ.81.

²²⁷ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

²²⁸ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

φακέλου τεκμηρίωσης ορίστηκαν τα περιεχόμενα του βασικού και του ελληνικού φακέλου τεκμηρίωσης που πρέπει να υποβληθούν ηλεκτρονικά στη φορολογική διοίκηση εντός της προθεσμίας του νόμου²²⁹. Έπειτα εκδόθηκε η ΠΟΛ1097/09-04-2014 που διευκρινίζει με κάθε λεπτομέρεια όλα τα παραπάνω για το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης, καθώς και σε τροποποίησή της η ΠΟΛ 1144/15-05-2014 που πρόσθεσε διευκρινήσεις και κεφάλαιο σχετικά με έναν μη πλήρη φάκελο τεκμηρίωσης²³⁰. Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών καλείται ανακριβής ή ατελής όταν «δεν συμφωνεί με το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης»²³¹. Ακολούθως εκδόθηκε η ΠΟΛ 1142/2-7-2015 για περαιτέρω διευκρινήσεις σχετικά με τα στοιχεία συνδεσιμότητας των επιχειρήσεων και για άλλα θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ισχυόντων ΚΦΕ και ΚΦΔ.

B. ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ

Εφόσον οι επιχειρήσεις υποβάλλουν φάκελο τεκμηρίωσης με τα χαρακτηριστικά των ενδοομιλικών συναλλαγών επιλέγουν τόσο τη μέθοδο τεκμηρίωσης που θα εφαρμόσουν, όσο και τις εσωτερικά και εξωτερικά συγκρίσιμες συναλλαγές που θα αποτελέσουν το δείγμα συναλλαγών ή επιχειρήσεων με τις οποίες θα συγκριθούν οι προς τεκμηρίωση συναλλαγές που ελέγχονται. Έτσι, με βάση τις διευκρινήσεις και τις μεθόδους των ΠΟΛ που εκδόθηκαν έως το 2014 «στις περιπτώσεις όπου από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση των συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή ποσοστών κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων τιμών, με τη χρήση τεταρτημόριων²³²». «Με βάση αυτόν τον τρόπο υπολογισμού συμβατή θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και τρίτου τεταρτημορίου εφόσον αιτιολογείται δηλ. μεταξύ 25^{ου} και 75^{ου} εκατοστιαίου σημείου²³³». Ειδικότερα η φορολογική διοίκηση ορίζει την τιμή ή το ποσοστό κέρδους που συμφωνεί με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Στο τέλος δε κάθε διαχειριστικής περιόδου υπολογίζονται τα νέα περιθώρια κέρδους των συγκρίσιμων επιχειρήσεων του δημιουργημένου δείγματος ώστε να λαμβάνεται υπόψη πληροφόρηση

²²⁹ 4 μήνες από το τέλος του φορολογικού έτους

²³⁰ ΠΟΛ Λ.1144/15-05-2014: «Τροποποίηση της ΠΟΛ.1097/09-04-2014», ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

²³¹ ΠΟΛ Λ.1144/15-05-2014 όπως παραπάνω

²³² Γκέκας Ν., Ενδοομιλικές συναλλαγές σύμφωνα με τους ΚΦΕ και ΚΦΔ, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 125/2016.

²³³ Γκέκας Ν., όπως παραπάνω

σχετικά με σύγχρονες μη ελεγχόμενες συναλλαγές και να επικαιροποιείται ο φάκελος τεκμηρίωσης²³⁴. Ωστόσο, αυτή η διαδικασία επαναλαμβάνεται μόνο ανά τριετία²³⁵.

Σε περίπτωση δε εκπρόθεσμης (ή και καθόλου) διάθεσης του φακέλου τεκμηρίωσης στην φορολογική αρχή το πρόστιμο κλιμακώνεται ανάλογα με την διάρκεια μη ανταπόκρισης στο σχετικό αίτημα, από 5.000 έως 20.000 ευρώ²³⁶.

Επιπλέον δε του φακέλου τεκμηρίωσης, οι επιχειρήσεις με ενδοομιλικές συναλλαγές έχουν την υποχρέωση να καταθέτουν συνοδευτικά κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών για διαχειριστικές χρήσεις πριν την έναρξη ισχύος του νόμου 4110/2013 ή συνοπτικό πίνακα πληροφοριών από 01/01/2012. Η κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών υποβαλλόταν κάθε χρόνο στο Υπουργείο Ανάπτυξης με τον αριθμό και τις αξίες κάθε συναλλαγής ανεξαρτήτως ποσού μέσα σε 4 μήνες και 15 μέρες από τη λήξη κάθε διαχειριστικής περιόδου²³⁷, ενώ ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών υποβάλλεται ηλεκτρονικά στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων μέσα σε 4 μήνες από τη λήξη του φορολογικού έτους²³⁸. Η εκπρόθεσμη δε υποβολή τους επιφέρει πρόστιμα²³⁹.

Σχετικά δε με τις εκθέσεις ανά χώρα, αυτές αποτέλεσαν αποτέλεσμα της δράσης BEPS 13 του ΟΟΣΑ ως μέσο τεκμηρίωσης ενδοομιλικής τιμολόγησης. Υιοθετήθηκαν από την ευρωπαϊκή ένωση με την Οδηγία 2016/881/ΕΕ, η οποία με τη σειρά της ενσωματώθηκε στο εθνικό δίκαιο με τον ν.4484/2017. Καθορίστηκε το πεδίο εφαρμογής, οι προϋποθέσεις, ο τύπος και οι προθεσμίες για την υποβολή εκθέσεων ανά χώρα στην Ελλάδα από ομίλους πολυεθνικών επιχειρήσεων και την υποχρέωση αυτόματης ανταλλαγής των πληροφοριών που περιέχουν μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ. Ειδικότερα, η μητρική ενός ομίλου πολυεθνικού που έχει τη φορολογική της κατοικία στην Ελλάδα υποβάλλει την ετήσια έκθεση ανά χώρα²⁴⁰. Έπειτα η αρμόδια φορολογική αρχή οφείλει να κοινοποιήσει μέσω αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, την έκθεση ανά χώρα σε οποιοδήποτε κράτος μέλος έχουν τη φορολογική

²³⁴ ν.3728/2008, άρθρο 26, παρ. 2., ν.2238/1994, άρθρο 39Α, παρ. 6

²³⁵ ΠΟΛ.1142/02-07.-2015: «Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν.4172/2013 και ν.4174/2013»

²³⁶ Άρθρο 56 ν.4174/2013, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

²³⁷ 26 ν.3728/2008 ως ίσχυε, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ,

²³⁸ ΔΕΛ Δ 1168423 ΕΞ 2014/19-12-2014 «Παροχή Διευκρινήσεων σε θέματα ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών.....»

²³⁹ Άρθρο 66 ν.4174/2013, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

²⁴⁰ Σε προθεσμία 12 μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους

κατοικία τους ή μόνιμη εγκατάσταση συνδεδεμένες οντότητες του ομίλου²⁴¹. Δυνάμει δε του ν.4714/2020 προστέθηκε στον ΚΦΔ νέο άρθρο 56Α που ορίζει το πρόστιμο που επιβάλλεται στους υπόχρεους της παρ. 1 του άρθρου 9Α του ν. 4170/2013, σε περίπτωση μη υποβολής έκθεσης ανά χώρα, σε 20.000 ευρώ και σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς έκθεσης ανά χώρα σε 10.000²⁴².

Γ. ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΜΗ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΟ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΤΩΝ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΩΝ ΓΡΑΜΜΩΝ ΤΟΥ ΟΟΣΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 43 παρ. 2 του Συντάγματος²⁴³, *«Υστερα από πρόταση του αρμόδιου Υπουργού, επιτρέπεται η έκδοση κανονιστικών διαταγμάτων με ειδική εξουσιοδότηση νόμου και μέσα στα όρια της. Εξουσιοδότηση για έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό»*.

Για τη ρύθμιση δε των ενδοομιλικών συναλλαγών το σχετικό πεδίο καθορίζεται από το άρθρο 50 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ)²⁴⁴. Στην παρ. 2 του άρθρου αυτού αναφέρεται πως «Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές».

Είναι προφανές και βέβαιο πως η διάταξη αυτή δεν εξουσιοδοτεί κανένα διοικητικό όργανο της παρ. 2 του άρθρου 43 Συντάγματος.

Η μόνη εξουσιοδοτική διάταξη που αφορά τις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι της παραγράφου 6 του άρ. 21 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ)²⁴⁵: «Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται ή εξειδικεύονται Οι αποδεκτές μέθοδοι καθορισμού των τιμών των συναλλαγών και οι μέθοδοι καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών του περιθωρίου κέρδους ...»

²⁴¹ ν.4490/2017 για την ανταλλαγή πληροφοριών και εκθέσεων ανά χώρα από ομίλους πολυεθνικών επιχειρήσεων, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ και ν. 4534/2018, σχετικά με την υποχρέωση για την υποβολή των εκθέσεων ανά χώρα σύμφωνα με τη διμερή συμφωνία Ελλάδας – ΗΠΑ, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

²⁴² ν.4714/2020, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

²⁴³ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

²⁴⁴ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

²⁴⁵ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

Επομένως, δεν υφίσταται κάποια εξουσιοδοτική πράξη στον νόμο που να επιτρέπει στη διοίκηση με κανονιστική διοικητική πράξη να εισαγάγει άλλες πηγές δικαίου.

Έτσι, η επιλογή και εφαρμογή απ' τη φορολογική διοίκηση της μιας ή της άλλης μεθόδου που στηρίζεται στις πηγές του ΟΟΣΑ δεν είναι νόμιμη παρόλο που συμβαίνει συχνά στην πράξη, γιατί δεν στηρίζεται σε καμία κανονιστική ρύθμιση και μάλιστα στηρίζεται σε εσφαλμένη νομική προϋπόθεση, πως δηλαδή το «νομικό» καθεστώς των «Κατευθυντηρίων Γραμμών του ΟΟΣΑ» έχει δεσμευτικό κανονιστικό χαρακτήρα.

Αυτό είναι ένα προφανές σφάλμα της φορολογικής διοίκησης και αποτελεί αιτία κατάθεσης πολλών προσφυγών διοικητικών και έπειτα δικαστικών.

Οι κατευθυντήριες αυτές γραμμές δεν έχουν κανονιστική ισχύ, διότι στην Ελλάδα υπάρχει η αρχή του κράτους δικαίου που καθορίζει με τρόπο σαφή το ποιο είναι κάθε φορά το ρυθμιστικό πεδίο ξεκινώντας απ' το Σύνταγμα και επαληθεύοντας την ιεραρχία των κανόνων δικαίου.

Έτσι, καμία εξουσιοδοτική διάταξη (άρθρο 43 παρ. 2 Σ) δεν παραπέμπει σε ρυθμίσεις του ΟΟΣΑ. Δύο διατάξεις δε θεμελιώνουν τον ισχυρισμό αυτό (του Ν.4172/14), το άρθρο 21 του ΚΦΔ : Όπου υπάρχει σαφής και αποκλειστική νομοθετική εξουσιοδότηση (43 παρ.2 Σ) προς το Γενικό Γραμματέα, (μόνον) που καθορίζει ρητά το περιεχόμενο και το όριο της εξουσιοδότησης, που δεν έχει απολύτως καμία σχέση με θέματα ΟΟΣΑ. (σημειώνεται πως ο Γ. Γραμματέας δεν έχει δικαίωμα υπεξουσιοδότησης δηλ. παραπομπής σε άλλη πηγή δικαίου) καθώς και το άρθρο 50 του ΚΦΕ : Όπου δεν υπάρχει απολύτως καμία εξουσιοδοτική διάταξη (για να έχουμε δε εξουσιοδοτική διάταξη θα πρέπει να αναφέρεται το όργανο προς το οποίο γίνεται η εξουσιοδότηση και το περιεχόμενο – όριά της).

Καταλήγοντας, οι Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ είναι μεγάλης σημασίας και χρήσης κείμενο και έχει διευκολύνει πολύ τόσο τις επιχειρήσεις στην τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών όσο και τις εκάστοτε φορολογικές διοικήσεις κατά τον έλεγχο. Όμως, δεν παύει να είναι αυτό ακριβώς που οι ίδιες λένε, δηλαδή γραμμές – οδηγίες, άρα υπάρχει εκτενές πεδίο ερμηνείας και εφαρμογής τους και σίγουρα δεν έχουν κανονιστικό περιεχόμενο, γεγονός που πολύ συχνά παραγνωρίζεται από τη φορολογική διοίκηση.

ΟΔΗΓΙΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΠΑΝΔΗΜΙΑΣ COVID-19 ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Λογικό είναι οι περιορισμοί που επιβλήθηκαν με τα έκτακτα που θεσπίστηκαν από τις κυβερνήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο με σκοπό την αντιμετώπιση της εξάπλωσης της πανδημίας του νέου κορωνοϊού Covid-19, να έχουν επιδράσει στην παγκόσμια οικονομία και άρα και στην τιμολόγηση των συναλλαγών συμπεριλαμβανομένων και των ενδοομιλικών.

Για τα ζητήματα που προέκυψαν εκδόθηκαν ειδικές οδηγίες από τον ΟΟΣΑ στο τέλος του φορολογικού έτους 2020 για επιχειρήσεις και φορολογικές αρχές²⁴⁶. Δυνάμει αυτών προσπάθησαν δόθηκαν διευκρινίσεις για τον τρόπο ερμηνείας των κατευθυντήριων οδηγιών κατά τις ιδιόζουσες συνθήκες που προκάλεσε η εξάπλωση της πανδημίας στη ρευστότητα, τις συναλλαγές, καθώς και την προσωρινή αναστολή λειτουργίας των επιχειρήσεων. Έτσι, δόθηκε κατεύθυνση για τη συγκριτική ανάλυση, τον επιμερισμό των ζημιών και του κόστους λόγω COVID 19, τα κρατικά προγράμματα ενίσχυσης και τις συμφωνίες προέγκρισης τιμολόγησης²⁴⁷.

Βάση στις οδηγίες αυτές δόθηκε στη σχέση μεταξύ προϋπολογιστικών και απολογιστικών στοιχείων των επιχειρήσεων προκειμένου να προσδιοριστεί η επίδραση της πανδημίας στις ελεγχόμενες συναλλαγές²⁴⁸. Ενθαρρύνεται η κατά την ορθολογική εμπορική κρίση²⁴⁹ ακόμη και όψιμων στοιχείων²⁵⁰ (που δεν ήταν διαθέσιμα λόγω χρόνου κατά την τιμολόγηση των συναλλαγών λόγω του ότι δημοσιεύονται στο 2021) ή και ζημιολογικών συγκριτικών στοιχείων προκειμένου να διασφαλιστεί η αξιοπιστία τους²⁵¹. Για να τηρηθεί δε η αρχή των ίσων αποστάσεων μπορεί να επιτευχθεί με τη χρήση περισσότερων της μιας μεθόδου τιμολόγησης²⁵². Τη ρήτρα δε της ανωτέρας βίας των ενδοομιλικών συμβάσεων μπορεί να την επικαλεστεί η επιχείρηση μετά από ανάλυση των λειτουργιών και κινδύνων της ενδοομιλικής συναλλαγής και με αναφορές στην πραγματική συμπεριφορά των μερών και με συγκρίσιμες συμβάσεις μεταξύ ανεξάρτητων μερών που προβλέπουν ανάλογη ρήτρα²⁵³. Παράλληλα, πρέπει

²⁴⁶ OECD (2020), "Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic", OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19), OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/731a59b0-en>

²⁴⁷ Οδηγίες COVID, 2020, όπως παραπάνω

²⁴⁸ Οδηγίες COVID, 2020, όπως παραπάνω

²⁴⁹ Οδηγίες COVID, 2020, όπως παραπάνω

²⁵⁰ Οδηγίες COVID, 2020, όπως παραπάνω

²⁵¹ Οδηγίες COVID, 2020, όπως παραπάνω

²⁵² Οδηγίες COVID, 2020, όπως παραπάνω

²⁵³ Οδηγίες COVID, 2020, όπως παραπάνω

να προσδιοριστεί η επίδραση των κρατικών ενισχύσεων λόγω της πανδημίας στην υπό έλεγχο συναλλαγή²⁵⁴.

Η ΑΑΔΕ εξέδωσε εγκύκλιο σχετικά με τις οδηγίες Covid-19 του ΟΟΣΑ με αριθμό 2054/2021. Σύμφωνα με την εγκύκλιο αυτή έγινε προσαρμογή των διατάξεων των ενδοομιλικών συναλλαγών στα οικονομικά δεδομένα κατά την εξάπλωση του Covid-19. Τα κρατικά δε μέτρα καταπολέμησης της πανδημίας προκάλεσαν ζητήματα εφαρμογής της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων²⁵⁵.

Έτσι, σχετικά με την ανάλυση συγκρισιμότητας που πρέπει να διενεργήσουν οι υπόχρεοι προς τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών του 2020, πληροφορίες για τις οικονομικές επιπτώσεις της πανδημίας στις εξεταζόμενες συναλλαγές αντλούνται σύμφωνα με την εγκύκλιο ενδεικτικά:

α) από την ανάλυση της μεταβολής του όγκου των πωλήσεων λόγω πανδημίας, ή/και της μεταβολής των καναλιών διανομής σε σύγκριση με τις πωλήσεις προ της πανδημίας COVID-19,

β) από την ανάλυση της μεταβολής της παραγωγικής δραστηριότητας του ομίλου σε σχέση με το σύνηθες επίπεδο παραγωγικής δραστηριότητας που αφορά την ελεγχόμενη συναλλαγή και τις συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις,

γ) από συγκεκριμένες πληροφορίες σχετικά με τα πρόσθετα ή έκτακτα κόστη που βαρύνουν τα συμβαλλόμενα μέρη στην ελεγχόμενη συναλλαγή ή τον όμιλο ως σύνολο,

δ) από την ανάλυση / ποσοτικοποίηση των οικονομικών επιπτώσεων από τη χρήση κρατικών προγραμμάτων στήριξης και τη σχετική λογιστική τους αποτύπωση,

ε) από λεπτομέρειες σχετικά με κρατικές παρεμβάσεις που έχουν επηρεάσει την τιμολόγηση και την εκτέλεση των ελεγχόμενων συναλλαγών,

στ) από μακροοικονομικές πληροφορίες, όπως ο δείκτης ΑΕΠ της χώρας ή δείκτες κλάδων που δημοσιεύουν οι κεντρικές τράπεζες, κρατικές υπηρεσίες, βιομηχανικά ή εμπορικά επιμελητήρια, στο βαθμό που είναι χρήσιμες για την κατανόηση του πλαισίου της ελεγχόμενης συναλλαγής,

ζ) από τη σύγκριση των επιχειρηματικών προβλέψεων αναφορικά με πωλήσεις, έξοδα και περιθώρια κέρδους με αυτά που πραγματοποιήθηκαν και

²⁵⁴ Οδηγίες COVID, 2020, σπ.π. παρ. 73.

²⁵⁵ <https://www.aade.gr/egkyklioi-kai-apofaseis/e-2054-10-03-2021>

η) από την ανάλυση των χρηματοοικονομικών δεικτών και των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων του κλάδου που καταδεικνύουν τις επιπτώσεις σε πωλήσεις, κόστη και κερδοφορίες²⁵⁶».

Η χρήση δε των πληροφοριών από προηγούμενες οικονομικές κρίσεις (2008-2009) δεν ήταν εφικτή, καθώς η κρίση λόγω της πανδημίας διαφέρει σε μέγεθος, και χαρακτηριστικά και προκαλεί ζητήματα σε άλλους οικονομικούς κλάδους.

Ως αποτέλεσμα της πανδημίας δε, οι επιχειρήσεις επιβαρύνθηκαν με έκτακτες δαπάνες (για ατομικό προστατευτικό εξοπλισμό ή δαπάνες για την αναδιάρθρωση των χώρων εργασίας) για να συμμορφωθούν με τα μέτρα κατά της εξάπλωσης της πανδημίας. Για να δούμε ποιο συνδεδεμένο μέρος πρέπει να επιβαρυνθεί με το έκτακτο αυτό κόστος πρέπει να γίνει περιγραφή της συναλλαγής και κατανομή των κινδύνων²⁵⁷. Έτσι, το μέρος που αναλαμβάνει τον κίνδυνο επιβαρύνεται και με το αντίστοιχο κόστος.

Όμως, ορισμένες δαπάνες όπως οι ρυθμίσεις για τηλεργασία μπορεί να είναι και μόνιμες για ορισμένες επιχειρήσεις. Κατά συνέπεια, «εάν η δαπάνη θεωρείται ότι δεν είναι έκτακτη αλλά αντανακλά τον τρόπο λειτουργίας της επιχειρηματικής δραστηριότητας, τότε θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως τέτοια όταν οριοθετείται η συναλλαγή στην οποία αυτή αφορά, κατά τη διεξαγωγή της συγκριτικής ανάλυσης»²⁵⁸. Παράλληλα, «πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τυχόν μειώσεις του κόστους λειτουργίας εξαιτίας της πανδημίας όπως η μείωση ενοικίων, ο περιορισμός των επαγγελματικών ταξιδιών κλπ»²⁵⁹

Επιπλέον, όσον αφορά τα κρατικά προγράμματα βοήθειας, αυτά αποτελούν ουσιαστικά έναν επιπλέον παράγοντα διαμόρφωσης των οικονομικών συνθηκών που λειτουργούν οι επιχειρήσεις, άρα και έναν παράγοντα που ενδεχομένως επηρεάζει την κατανομή των κινδύνων που αναλαμβάνονται, των μέσων που χρησιμοποιούνται και των λειτουργιών που επιτελεί κάθε συναλλασσόμενο μέρος σε μια συναλλαγή²⁶⁰.

Σύμφωνα δε με την εγκύκλιο, γενικά οι APAs συνεχίζουν να ισχύουν και είναι δεσμευτικές για τα συμβαλλόμενα μέρη²⁶¹. Εφόσον δεν αναθεωρούνται οι όροι τους τηρούνται κανονικά. Αντίθετα, στην περίπτωση της αθέτησης, είναι αναγκαία η έγκαιρη ειδοποίηση των

²⁵⁶ <https://www.taxheaven.gr/circulars/35927/e-2054-2021>

²⁵⁷ <https://www.taxheaven.gr/circulars/35927/e-2054-2021>

²⁵⁸ <https://www.aade.gr/egkykliai-kai-apofaseis/e-2054-10-03-2021>

²⁵⁹ <https://www.taxheaven.gr/circulars/35927/e-2054-2021>

²⁶⁰ <https://www.taxheaven.gr/circulars/35927/e-2054-2021>

²⁶¹ <https://www.aade.gr/egkykliai-kai-apofaseis/e-2054-10-03-2021>

φορολογικών αρχών, καθώς και η ορθή τεκμηρίωση από τους φορολογουμένους της αθέτησης λόγω πανδημίας²⁶².

Οι επιχειρήσεις υπό αυτές τις συνθήκες έλλειψης ζήτησης επιβαρύνθηκαν με μεγάλα κόστη. Παρόλα αυτά, οι όμιλοι που κινούνται κυρίως στην εφοδιαστική αλυσίδα των τροφίμων, αύξησαν τις τιμές διευρύνοντας την κερδοφορία τους²⁶³, στο μέγεθος βέβαια που αυτό επιτρεπόταν και από τη διείσδυση του online shopping που είχε ανοδική πορεία κατά την περίοδο της πανδημίας²⁶⁴.

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

Προφανώς λόγω της πολυπλοκότητάς τους και του έντονου υποκειμενικού στοιχείου από το οποίο διακρίνονται τα ζητήματα ενδοομιλικής τιμολόγησης δεν μπορούν να τυποποιηθούν νομοθετικά και έχουν απασχολήσει αρκετά τα δικαστήρια. Η τήρηση ή μη της αρχής των ίσων αποστάσεων μπορεί να προσεγγιστεί ως ζήτημα με διαφορετικό τρόπο, καθώς προϋποθέτει την αποδοχή ορισμένων παραδοχών, τόσο από τις επιχειρήσεις όσο και από τη φορολογική διοίκηση. Φυσικά το διακύβευμα αυτών των προσεγγίσεων είναι σημαντικό, καθώς αλλάζει ο φόρος εισοδήματος της επιχείρησης και μάλιστα προβλέπονται και κυρώσεις σε περίπτωση μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων. Πρόσφατα εκδόθηκαν ορισμένες αποφάσεις σχετικά με ζητήματα που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές και συγκεκριμένα:

Α. ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΗΝ ΚΑΤΑΛΛΗΛΟΤΗΤΑ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ:

-ΔΕΦΑΘ 2659/2019²⁶⁵: Το δικαστήριο απέρριψε προσφυγή εταιρίας όσον αφορά διόρθωση ζημιών λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές και συγκεκριμένα η διαφορά προέκυψε κατά τον έλεγχο της εταιρίας από τη φορολογική αρχή. Η

²⁶² <https://www.taxheaven.gr/circulars/35927/e-2054-2021>

²⁶³ <https://www.taxheaven.gr/circulars/35927/e-2054-2021>

²⁶⁴ <https://www.taxheaven.gr/circulars/35927/e-2054-2021>

²⁶⁵ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

εταιρία στο φάκελο τεκμηρίωσης είχε επιλέξει την εφαρμογή της μεθόδου καθαρού περιθωρίου συναλλαγής με σχετική αιτιολογία, όμως στην τεκμηρίωση των συναλλαγών της χρησιμοποίησε δείκτη αποδοτικότητας μικτού και όχι καθαρού κέρδους προς τις πωλήσεις. Κατά τον έλεγχο δε απορρίφθηκαν και κάποια συγκρίσιμα στοιχεία επειδή επρόκειτο για εταιρίες συνδεδεμένες με άλλες ή με άγνωστο βαθμό ανεξαρτησίας ή χωρίς ιστοσελίδα για να διαπιστωθεί σε κάθε περίπτωση ο βαθμός ανεξαρτησίας τους. Αφού η αρχή αναδιαμόρφωσε το δείγμα συγκρίσιμων στοιχείων διαπίστωσε πως δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων και προχώρησε υπολογίζοντας λογιστική διαφορά γιατί ακριβώς είχαν μειωθεί οι ζημιές της επιχείρησης. Το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών κατέληξε πως η προσφεύγουσα δεν αιτιολόγησε την απόκλιση από τη μέθοδο τεκμηρίωσης που είχε επιλέξει και πως η φορολογική αρχή ορθώς έτσι ακολούθησε την μέθοδο καθαρού κέρδους.

-ΔΕΦΑΘ 4103/2020²⁶⁶: Το δικαστήριο έκρινε επί προσφυγής επιχείρησης όπου η φορολογική αρχή είχε απορρίψει το δείγμα εσωτερικών συγκρίσιμων στοιχείων του φακέλου τεκμηρίωσης της προσφεύγουσας εταιρίας, διότι για μια κατηγορία δεν αναφέρονται στον φάκελο τεκμηρίωσης τα κριτήρια επιλογής τους, ενώ σε άλλη κατηγορία δεν υπήρχε συγκρίσιμο ύψος πωλήσεων μεταξύ ανεξάρτητων και συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Έπειτα, η φορολογική διοίκηση επέλεξε δείγμα συγκρίσιμων εταιριών και από τις σχετικές τιμές που προέκυψαν μετά την εφαρμογή μεθόδου τεκμηρίωσης κόστος συν κέρδος κατέληξε σε μεγαλύτερο ύψος πωλήσεων και φυσικά καταλόγισε λογιστική διαφορά από την μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίστηκε πως ήταν εσφαλμένη η εφαρμογή εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης της μεθόδου καθώς η ίδια η εταιρία κατά τη σύνταξη του φακέλου τεκμηρίωσης χρησιμοποίησε άλλη μέθοδο που όφειλε η φορολογική αρχή να αποδεχθεί με βάση την οποία τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων. Έτσι, το Δικαστήριο δέχθηκε εν μέρει την προσφυγή και έκρινε μη αιτιολογημένη την απόφαση της διοίκησης να χρησιμοποιήσει άλλο δείκτη κερδοφορίας από αυτόν που χρησιμοποιήθηκε στο φάκελο τεκμηρίωσης, ενώ μη αιτιολογημένη έκρινε και την απόρριψη των εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων καθώς η φορολογική αρχή δεν αιτιολόγησε πως αλλάζει η τιμολόγηση στους ανεξάρτητους πελάτες ανάλογα με τον όγκο και το ύψος των συναλλαγών.

²⁶⁶ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

Β. ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΡΥΘΜΙΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΙΣ
ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ:

-ΣτΕ 172/2022²⁶⁷: με την αίτηση αυτή ζητείται η αναίρεση της 3846/2019 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, κατά το μέρος που με αυτήν έγινε δεκτή προσφυγή της αναιρεσίβλητης εταιρίας και μεταρρυθμίσθηκε η σιωπηρή απόρριψη από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) της ΑΑΔΕ κατά της ενδικοφανούς προσφυγής της αναιρεσίβλητης κατά οριστικής πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος άρθρου 39 ΚΦΕ, διαχειριστικής περιόδου 1/10/2010-30/9/2011, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΕΠ) ως προς το ύψος του προστίμου. Το δικάσαν διοικητικό εφετείο είχε δεχθεί πως «η ισχύουσα κατά την [ένδικη] διαχειριστική περίοδο [...] διάταξη της παραγράφου 7 του άρθρου 39 του ΚΦΕ, που [...] προβλέπει ως κύρωση για την παράβαση των διατάξεων του εν λόγω άρθρου 39 πρόστιμο ίσο με το 20% των επιπλέον κερδών που προέκυψαν από τις διατάξεις του άρθρου αυτού, καταργήθηκε από 1-1-2012, αφού δεν συμπεριελήφθη στις ρυθμίσεις του νέου άρθρου 39, όπως τούτο θεσπίσθηκε με το άρθρο 11 παρ. 1 του ν. 4110/2013, ούτε ρυθμίσθηκε εκ νέου με τις μεταγενέστερες διατάξεις του ΚΦΔ. Η παράβαση δε των διατάξεων του νέου άρθρου 39, ενόψει της παραπεμπτικής διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 39B αόριστα στις διατάξεις του ν. 2523/1997, αντιμετωπίζεται (πλέον) από άποψη κυρώσεων, από το πρόστιμο που προβλέπεται από τη γενική διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 (για παράβαση διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας), αφού οι παράγραφοι που σχετίζονται με τις ενδοομιλικές συναλλαγές (5 και 6) αφορούν τις προαναφερθείσες, διαφορετικές, παραβάσεις. Προϋπόθεση, δε, για την επιβολή της κύρωσης αυτής είναι να μην προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή». Κρίθηκε, δε, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση ότι: «Η [αναιρεσίβλητη] με την ένδικη προσφυγή, επικαλούμενη την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης κύρωσης, προβάλλει ότι η ως άνω καταλογιστική πράξη δεν είναι νόμιμη, αφού δεν προβλέπεται πλέον κύρωση για τέτοια παράβαση, όπως η ένδικη. [...] Δεδομένου ότι οι νεότερες ρυθμίσεις του άρθρου 39 και της παρ. 3 του άρθρου 39B του ΚΦΕ, σύμφωνα με τις οποίες σε περίπτωση διόρθωσης των κερδών των τιμολογήσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων λόγω παραβίασης των διατάξεων του άρθρου 39 επιβάλλεται η κύρωση του προστίμου στην περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, το δε ύψος του προστίμου κυμαίνεται από 117 μέχρι 1.170 ευρώ, δεν προκύπτει, από την αιτιολογική έκθεση του ν. 4110/2013, ότι υπαγορεύθηκαν από λόγους μη

²⁶⁷ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

σχετιζόμενους με τη νεότερη αξιολόγηση από το νομοθέτη της βαρύτητας της εν λόγω παράβασης, [...] στην προκειμένη περίπτωση έχει εφαρμογή η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης. Επομένως, αφού στην ένδικη περίπτωση το αποτέλεσμα της χρήσης είναι ζημιολόγο και δεν προκύπτει φόρος για καταβολή, το δικάσαν διοικητικό εφετείο έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997 και πρέπει να επιβληθεί σε βάρος της [αναιρεσίβλητης] πρόστιμο, το οποίο, ενόψει του ύψους της προσδιορισθείσας από το [δικάσαν διοικητικό εφετείο] οικείας λογιστικής διαφοράς (866.032,93 ευρώ), ορίσθηκε σε 1.000 ευρώ». Έτσι, μεταρρυθμίσθηκε ανάλογα η επιμέρους σιωπηρή απόρριψη που αφορούσε την οριστική πράξη επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, κατά τον κριθέντα ως εν μέρει βάσιμο σχετικό λόγο της προσφυγής, υποχρεώθηκε δε η φορολογική διοίκηση σε νομιμότοκη επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού. Μοναδικός λόγος της κρινόμενης αίτησης προβάλλεται ότι έσφαλε η αναιρεσιβαλλόμενη κατά την ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 11 του ν. 4110/2013 και της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης διάταξης, καθόσον με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 4110/2013 τροποποιήθηκε συνολικά το νομικό καθεστώς που διέπει τη φορολογία ενδοομιλικών συναλλαγών (..) και, συνεπώς, θεσπίσθηκε νέο, ουσιωδώς διαφορετικό κανονιστικό πλαίσιο φορολογίας των ενδοομιλικών συναλλαγών, οι δε νέες κυρώσεις συνδέονται με αυτό και δεν απηχούν διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων του προγενέστερου καθεστώτος, με αποτέλεσμα οι παραβάσεις που διαπράχθηκαν υπό το προγενέστερο καθεστώς να μην καταλαμβάνονται από τις νεότερες ρυθμίσεις περί κυρώσεων». Το Συμβούλιο της Επικρατείας κατέληξε δε στην απόρριψη της αίτησης και του ισχυρισμού.

-ΣτΕ 1582/2020²⁶⁸: Στην 7^η σκέψη της απόφασης κρίθηκε πως η διάταξη του άρθρου 4^{ου} παρ. 5^η ν. 2523/1997 που τέθηκε με την παράγραφο 5^η του άρθρου 11 του ν.4110/2013 είναι συγκρίσιμη με τη διάταξη του άρθρου 26 παρ.6^η του ν. 3728/2008, καθώς «με την παράγραφο 16 του άρθρου 11 του ν. 4110/2013 καταργήθηκε το άρθρο 26 του ν. 3728/2008 και θεσπίστηκαν μεταβατικές διατάξεις, με τις οποίες, μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε ότι για υποθέσεις εκπρόθεσμης υποβολής της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών, για τις οποίες δεν είχε βεβαιωθεί πρόστιμο του ν.3728/2008, επιβάλλεται το (ελαφρύτερο) πρόστιμο του ν.2523/1997». Κρίθηκε έτσι πως «από την τελευταία αυτή ρύθμιση, με την οποία προβλέφθηκε η επιβολή της ίδιας διοικητικής κύρωσης τόσο για την παράβαση εκπρόθεσμης υποβολής της κατάστασης του άρθρου 26 παρ. 4 του ν. 3728/2008 όσο και για την παράβαση της

²⁶⁸ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

εκπρόθεσμης υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών του άρθρου 39Α παρ. 4 του ΚΦΕ, συνάγεται ότι ο νομοθέτης θεώρησε ότι η μία παράβαση είναι συγκρίσιμη/ανάλογη με την άλλη, προφανώς, ενόψει του ότι αμφότερες οι ρυθμίσεις προέβλεπαν την υποβολή στη Διοίκηση, καταλόγου με τα στοιχεία των ενδοομιλικών συναλλαγών του υπόχρεου προσώπου.... δυνάμει δε της ρύθμισης του άρθρου 72 παρ. 49 του ΚΦΔ είναι εφαρμοστέα, όσον αφορά το ύψος του επίμαχου προστίμου, είτε η διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του ν. 2523/1997 είτε εκείνη του άρθρου 56 παρ. 1 του ΚΦΔ και όχι η διάταξη του άρθρου 26 παρ. 6 του ν. 3728/2008. Τούτο επειδή υφίσταται μεταβατική διάταξη που συνδέει τη νέα ρύθμιση με τις προηγούμενες (του ν.2523/1997και του ν.3728/2008)»²⁶⁹.

-ΔΕΦΑθ 1185/2022²⁷⁰: Το Δικαστήριο κατέληξε να δεχθεί εν μέρει την προσφυγή επιχείρησης σχετικά με αιτιάσεις ως προς εικονικά τιμολόγια που της καταλογίστηκαν από την φορολογική αρχή σε ενδοομιλικές συναλλαγές με συνδεδεμένη επιχείρηση. Ειδικότερα, το δικαστήριο δέχθηκε πως «πραγματική αξία θεωρείται η συμφωνηθείσα μεταξύ των μερών αξία της συναλλαγής η οποία και αναγράφεται στα σχετικά φορολογικά στοιχεία και όχι εκείνη που αντιστοιχεί στο τίμημα που θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Δεν συνιστά περίπτωση μερικής εικονικότητας η συναλλαγή στην οποία η αναγραφείσα αξία είναι ανώτερη από εκείνη που θα μπορούσε να συμφωνηθεί υπό τις κρατούσες συνθήκες στην αγορά. Εν προκειμένω δεν είναι δυνατή η επιβολή προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στην προσφεύγουσα ελλείπει συνδρομής των προϋποθέσεων ώστε να χαρακτηριστούν μερικώς εικονικές οι ένδικες συναλλαγές από το γεγονός ότι η αξία της συναλλαγής, κατά την εκτίμηση της φορολογικής αρχής, ήταν αδικαιολόγητα υψηλή. Δεν μπορούν, ως εκ τούτου, ελλείπει συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, να χαρακτηρισθούν ως μερικώς εικονικές οι ένδικες συναλλαγές, οι οποίες, λόγω του διασυννοριακού τους χαρακτήρα αλλά και της σχέσης που, κατά τον κρίσιμο χρόνο, συνέδεε την προσφεύγουσα με την κυπριακή επιχείρηση-μεσολαβούσα στη συναλλαγή επιχείρηση, λόγω του ότι ο διαχειριστής της πρώτης και η σύζυγός του ήταν οι πραγματικοί ιδιοκτήτες της δεύτερης, εμπίπτουν κατ' αποκλειστικότητα στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε., με αποτέλεσμα να μην είναι κατά νόμο δυνατή, και εξ αυτού του λόγου, η επιβολή προστίμου του Κ.Β.Σ».

²⁶⁹ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ ΣτΕ 1582/2020

²⁷⁰ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

-Γ. ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΑΜΟΙΒΑΙΟΥ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΚΑΙ
ΣΥΜΦΩΝΙΩΝ ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ:

-ΣτΕ 3413/2017²⁷¹: Το Συμβούλιο Επικρατείας κρίνοντας επί αίτησης ακύρωσης κατά απόφασης προϊσταμένου της Διεύθυνσης Ελέγχων της ΑΑΔΕ όπου κήρυξε άκαρπη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού με Βέλγικη φορολογική αρχή, περιόρισε τη δεσμευτικότητα του διακανονισμού στην υποχρέωση αξιοποίησης της διαδικασίας και όχι σε ορισμένο αποτέλεσμα αυτής, ενώ κατέληξε πως «το γεγονός ότι η σχετική διαβούλευση διενεργείται μεταξύ των αρμόδιων αρχών των συμβαλλόμενων κρατών, ερήμην της αιτούσας εταιρίας, δεν καθιστά ενδεχόμενη άκαρπη κατάληξη της διαδικασίας αρνητική μονομερή πράξη της Διοίκησης ούτε παράλειψη εκ μέρους της οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας δυνάμενη να προσβληθεί παραδεκτά με αίτηση ακυρώσεως, καθόσον δεν επάγεται γι' αυτήν αυτοτελείς βλαπτικές έννομες συνέπειες σε σχέση με την οικεία καταλογιστική πράξη της ημεδαπής φορολογικής Διοίκησης, ικανές να της προσδώσουν εκτελεστό χαρακτήρα».²⁷²

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η παγκοσμιοποιημένη αγορά σήμερα προφανώς προκάλεσε την ανάγκη δημιουργίας πολυεθνικών ομίλων επιχειρήσεων και τη διόγκωση των συναλλαγών σε χώρες με ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς. Έτσι, αδιαμφισβήτητα διογκώθηκαν και οι μεθοδεύσεις του transfer pricing και οι ενδοομιλικές συναλλαγές αποτέλεσαν εργαλείο φοροαποφυγής για τους ομίλους πολυεθνικών επιχειρήσεων, εκμεταλλεζόμενοι τα διαφορετικά φορολογικά καθεστώτα των κρατών και την έλλειψη συντονισμού μεταξύ των κρατών και των φορολογικών τους διοικήσεων, για αυτό το transfer pricing συνδέθηκε αρνητικά με φαινόμενα φοροαποφυγής. Ωστόσο, κατά βάση η προσπάθεια συρρίκνωσης της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης του φορολογούμενου είτε φυσικού είτε νομικού προσώπου δεν είναι παράνομη, παρά μόνο όταν γίνεται καταχρηστικά δηλαδή με υπερκοστολόγηση ή υποκοστολόγηση χωρίς τεκμηρίωση και μεταφορά κερδών σε κράτος με ευνοϊκότερο καθεστώς.

Οι Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ και οι οδηγίες του αποτέλεσαν την σοβαρότερη προσπάθεια περιορισμού του φαινομένου της φοροαποφυγής ορίζοντας το πλαίσιο εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων. Ο ΟΟΣΑ αποτέλεσε το όργανο ανάληψης διεθνούς

²⁷¹ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

²⁷² ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 3413/2017

πρωτοβουλίας για την αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής με την εισαγωγή της αρχής των ίσων αποστάσεων οπότε και τίθενται ίδιοι όροι στις ελεγχόμενες συναλλαγές με αυτούς των συναλλαγών μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Βασικότερο δε εργαλείο των επιχειρήσεων για τη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων και την αποφυγή προστίμων λόγω μη συμμόρφωσης αποτέλεσε η δυνατότητα αναθεώρησης των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Το ζήτημα δε διπλής φορολόγησης των κερδών λόγω αναθεώρησης είναι αναγκαίο να αντιμετωπίζεται διακρατικά οπότε και να διορθώνονται ανάλογα και τα κέρδη από το έτερο συμβαλλόμενο κράτος, πράγμα που επιτρέπεται μέσω της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ και τη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού, αλλά δεν επιβάλλεται. Μια σύμβαση δε αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ των συμβαλλόμενων κρατών κατά το πρότυπο του ΟΟΣΑ υπερτερεί έναντι αυτών των ρυθμίσεων, ωστόσο, οι τελευταίες θέτουν τις βάσεις στις εθνικές έννομες τάξεις για τη διόρθωση των κερδών²⁷³.

Με τη σειρά της δε η Ευρωπαϊκή Ένωση προσπάθησε ώστε τα κράτη μέλη να εναρμονίσουν τις φορολογικές νομοθεσίες τους στους άμεσους φόρους, να ενισχύσουν την φορολογική διαφάνεια με την απρόσκοπτη ανταλλαγή πληροφοριών και να αποτρέψουν την διπλή φορολόγηση μέσω των μηχανισμών επίλυσης διαφορών. Ωστόσο, η προσπάθειά της αυτή δεν ήταν εξ αρχής ιδιαίτερα πετυχημένη καθώς θέσπιζε πάντα κανόνες soft law χωρίς δεσμευτικότητα για τα κράτη μέλη. Η δράση της ΕΕ κατέστη περισσότερο αποτελεσματική με το νέο καθεστώς της Οδηγίας 2017/1852/ΕΕ που ενσωμάτωσε δεσμευτική διαιτησία στο πλαίσιο επίλυσης των φορολογικών διαφορών μεταξύ των οποίων και η αποφυγή διπλής φορολογίας. Πάντως και πάλι χρειάζονται βήματα ώστε να εξλειφθεί το φαινόμενο της διπλής φορολογίας δραστικότερα, καθώς πάλι αναφερόμαστε σε οδηγίες που αποκτούν δεσμευτικότητα αν ενσωματωθούν στις εθνικές έννομες τάξεις.

Το συνηθέστερο δε στη χώρα μας είναι τα κέρδη μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων να μεταφέρονται από την Ελλάδα σε άλλες χώρες με ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς, καθώς η Ελλάδα έχει αρκετά υψηλούς φορολογικούς συντελεστές. Έτσι, με σκοπό το ταμειακό της συμφέρον η χώρα μας επιδιώκει την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής με την υιοθέτηση σχετικών ρυθμίσεων ειδικά όσον αφορά την καταχρηστική ενδοομιλική τιμολόγηση. Ακολούθως, οι κανόνες τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών ενσωματώθηκαν στην ελληνική νομοθεσία το 2009 και αποτελούν πολύ μεγάλης σημασίας κανόνες για τις

²⁷³ Τσουρουφλής Α., Η ενδοομιλική τιμολόγηση, ό. π., σ. 90

επιχειρήσεις, καθώς δυνάμει αυτών η φορολογική διοίκηση οδηγείται σε διόρθωση εσόδων και άρα αναπροσαρμογή φόρου εισοδήματος.

Η Ελλάδα είναι μια από τις χώρες που έχει συμμορφωθεί σε μεγάλο βαθμό με τις κατευθύνσεις του ΟΟΣΑ ²⁷⁴ σχετικά με τη διαδικασία προέγκρισης τιμολόγησης και αμοιβαίου διακανονισμού. Παρόλα αυτά, το εργαλείο προέγκρισης τιμολόγησης δεν έχει αξιοποιηθεί σε μεγάλο βαθμό, δεν προβαίνουν έτσι οι επιχειρήσεις σε συμφωνία με την φορολογική αρχή για να εξασφαλίσουν την αποδοχή της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Το ίδιο συμβαίνει και με τη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού με μια μόνο διεκπεραιωμένη διαδικασία το 2019²⁷⁵.

Ωστόσο, προφανώς και νομοθετικά, καθώς και διαδικαστικά, έχουν γίνει ενέργειες για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής μέσω της καταχρηστικής ενδοομιλικής τιμολόγησης, ενώ υπάρχει συγκεκριμένο τμήμα²⁷⁶ στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων για τον έλεγχο διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών που είναι περισσότερο εξειδικευμένο και το γεγονός αυτό καταδεικνύει τη βαρύτητα που δίνει η χώρα μας στην αντιμετώπιση του φαινομένου και στη διασφάλιση της διαφάνειας των συναλλαγών με την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων και της αρχής του κράτους δικαίου. Φυσικά λόγω καταρχήν της εγγενούς πολυπλοκότητας των ενδοομιλικών συναλλαγών και στη συνέχεια της νομοθετικής προσπάθειας που γίνεται τόσο από τον ΟΟΣΑ, όσο και από την Ευρωπαϊκή Ένωση -χωρίς ωστόσο άμεσα αποτελέσματα- ο ευκολότερος τρόπος επίτευξης των στόχων αντιμετώπισης της φοροαποφυγής μέσω καταχρηστικής ενδοομιλικής τιμολόγησης παραμένει η οικειοθελής συμμόρφωση των επιχειρήσεων με την τήρηση των κανόνων ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη συνεργασία με τη φορολογική διοίκηση. Σίγουρο είναι πάντως πως το transfer pricing θα συνεχίσει να απασχολεί το παγκόσμιο φορολογικό περιβάλλον και τα επόμενα έτη, καθώς αποτελεί δυναμικά εξελισσόμενο ζήτημα.

²⁷⁴ <https://www.oecd.org/tax/dispute/Greece-Dispute-Resolution-Profile.pdf>

²⁷⁵ <https://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-greece.pdf>

²⁷⁶ Με βάση την Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014 απόφαση ΓΓΔΕ (νυν ΑΑΔΕ), αρμόδιο είναι αποκλειστικά το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων της ΑΑΔΕ.

ΠΗΓΕΣ-ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Becker, J., & Fuest, C., (2012). Transfer pricing and the intensity of tax rate competition. *Economics Letters*, Vol. 117, No 1, pp. 146-148.
- Deloitte. The new transfer pricing landscape. A practical guide to the BEPS changes, 2015, <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/tax/articles/the-new-transfer-pricing-landscape-a-practicalguide-to-the-beps-changes.html>
- <https://eurlex.europa.eu>
- <https://www.aade.gr/egkykliai-kai-apofaseis/e-2054-10-03-2021>
- <https://www.lawspot.gr/nomikes-plirofories/nomothesia/sek/arthro-293>
- <https://www.taxheaven.gr/circulars/35927/e-2054-2021>
- OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en> .
- OECD (2015), Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en> .
- OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 -2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>
- OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en> .
- 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. <http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-for-tax-administrations-on-the-application-of-the-approach-to-hard-to-value-intangibles-BEPS-action-8.pdf>
- OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en> .
- OECD (2020), "Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic", OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19), OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/731a59b0-en>

- Vogel K., Double Tax Treaties and their Interpretation, 4 Intl' Tax and Business Law 1, 1986, σ. 6.
- ΑΑΔΕ, Country-by-Country reporting(CBC)/DAC4, 2018 , <https://www.aade.gr/epiheiriseis/themata-diethnoys-dioikitikis-synergasias/countrycountry-reportingcbcdac4>
- Αθανασάκη Β., (2015), Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στις χρηματοοικονομικές ενδοομιλικές συναλλαγές, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, Τεύχος 112, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Αθανασάκη Β., Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού στις διμερείς φορολογικές συμβάσεις της Ελλάδας και στη Σύμβαση Διαιτησίας, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 10/2017, σ. 860επ.
- Αθανασάκη Β., Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στις χρηματοοικονομικές ενδοομιλικές συναλλαγές, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, Τεύχος 112/2015.
- Αθανασάκη Β., Οι συμφωνίες προέγκρισης τιμολόγησης στο Διεθνές, Ευρωπαϊκό και Ελληνικό Νομοθετικό Πλαίσιο, Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιριών 3/2014.
- Αθανασάκη Β., Το σχέδιο δράσης του ΟΟΣΑ για την καταπολέμηση της διάβρωσης φορολογικής βάσης και της μετακύλισης φορολογητέων κερδών, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 104/2014.
- Ασημακόπουλος Κ., Η έννοια της συνδεδεμένης επιχείρησης σύμφωνα με τον Ν.2238/1994 και τον Νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 10/2013, σ. 928 επ.
- Γεωργάκη Β., Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία, 2017, Νομική Βιβλιοθήκη
- Γιαννόπουλος Ι., Το πλαίσιο ενδοομιλικών συναλλαγών, ενισχυμένο με πρόσθετες οδηγίες του ΟΟΣΑ, μοχλός χάραξης στρατηγικής επενδύσεων και αποφυγής διπλής φορολογίας – ΣΟΛ Α.Ε., ημερομηνία δημοσίευσης 12-4-2017, διαθέσιμο σε <http://www.transferpricing.gr>
- Γκέκας Ν., Ενδοομιλικές συναλλαγές σύμφωνα με τους ΚΦΕ και ΚΦΔ, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 125/2016.
- OECD Transfer Pricing Guidelines, 2017, διαθέσιμο σε https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page15

- Ερκέκογλου Ε., Συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την φορολογική νομοθεσία και λοιπά θέματα τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, 2017, διαθέσιμο σε <https://www.eforologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=205478>
- Θεοχαροπούλου Ελ., Η άμεση φορολογία της ψηφιακής οικονομίας και η δημιουργία αξίας, Αφοί Κυριακίδη ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Ε., Θεσσαλονίκη, 2021
- Θεοχαροπούλου Ελ., Φορολογική διαφάνεια και ανταλλαγή πληροφοριών σε καιρούς δημοσιονομικής και παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, Αφοί Κυριακίδη ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΕ, Θεσσαλονίκη, 2016.
- Καλαμπαλίκη Α., Μια νέα Οδηγία κατά της Φοροαποφυγής: Η Ευρωπαϊκή Ένωση ένα βήμα πιο κοντά στην αντιμετώπιση της BEPS, ΘΠΔΔ 2/2017
- Κόδος, Χ., (2009). TaxConsultant της GrantThorton- Νέοικανόνεςγιατην αποφυγή υπερτιμολογήσεων- υποτιμολογήσεων σε ενδοομιλικές συναλλαγές. Καθημερινή.
- Λάμπρος Ε. Κοτσίρης (2011), Δίκαιο Ανταγωνισμού-Αθέμιτου και Ελεύθερου, εκδόσεις Σάκκουλα, 6η έκδοση
- Μαλιώτης, Β. (2008). Εννοιολογικός προσδιορισμός των όρων: «υποτιμολόγηση», «υπερτιμολόγηση» καθώς και «ανακριβές», «ελλιπές» και «εικονικό στοιχείο». Δ.Φ.Ν. 2008/736.
- Μανιώτης, Θ., & Ρήγας, Δ., (2018), Το Φορολογικό πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών και προτεινόμενες ενέργειες προς τις επιχειρήσεις που έχουν εκκρεμότητες σε αυτό το θέμα. Πηγή από το Διαδίκτυο, ανακτήθηκε 19/02/2023 από:<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/29400>
- Μπάρμπας Ν., Άμεσοι Φόροι και Κοινοτικό Δίκαιο, 2005, Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα– Θεσσαλονίκη, ν.2238/1994 και τον Νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 97/2013.
- Νικηφορόπουλος-Ντρούκας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές-Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις Ριόλιος 2019
- Νιφορόπουλος Κ. / Ντρούκας Κ., Ενδοομιλικές Συναλλαγές και Λογιστής/Φοροτεχνικός, ημερομηνία δημοσίευσης 7-9-2019, διαθέσιμο σε http://www.logistis.gr/default.asp?pid=4&la=1&art_id=962&sw=174
- Ντρούκας Κ., Ένα σύγχρονο φορολογικό εργαλείο ... Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων (Advanced Pricing Arrangement- APA), 2016, σε <http://www.transferpricing.gr>

- Ντρούκας Κ., Φάκελος Ενδοομιλικών Συναλλαγών, Αρχή των ίσων αποστάσεων, www.transferpricing.gr.
- Ντρούκας Κ., Φάκελος ενδοομιλικών συναλλαγών, κριτήριο συγκρισιμότητας και ενδοομιλική τιμολόγηση, www.transferpricing.gr/krithrio_sygkrisimothtas
- Ντρούκας Κ., Φάκελος Ενδοομιλικών Συναλλαγών: Εισαγωγή – Αρχικοί Προβληματισμοί (Μέρος 1ο), ημερομηνία δημοσίευσης 3-11-2017, διαθέσιμο σε http://www.transferpricing.gr/uncategorized/endoomilikes_synallages
- Ντρούκας Κ., Φάκελος Ενδοομιλικών Συναλλαγών: Εισαγωγή – Αρχικοί Προβληματισμοί (Μέρος 2ο), ημερομηνία δημοσίευσης 14-11-2017, διαθέσιμο σε http://www.transferpricing.gr/uncategorized/endoomilikes_synges_2
- Ντρούκας Κ., Φάκελος Ενδοομιλικών Συναλλαγών: Επιλογή κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, ημερομηνία δημοσίευσης 23-3-2018, διαθέσιμο σε http://www.transferpricing.gr/uncategorized/methodos_tekmhriwshs
- Παμπούκης Χ. (2010), Δίκαιο Διεθνών Συναλλαγών, Νομική Βιβλιοθήκη
- Παπαζησίμου Λ., Ειδικά θέματα για την ενδοομιλική παροχή υπηρεσιών υπό το πρίσμα των κατευθυντήριων οδηγιών του ΟΟΣΑ, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, 2018, σ. 32 επ.
- Πολίτης Α., Ενδοομιλική Τιμολόγηση (Transfer Pricing) – Νομοθετικό Πλαίσιο και εφαρμογές, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 153/2018, διαθέσιμο σε www.nbonline.gr
- Ρούκουνας Ε., Δημόσιο Διεθνές Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010
- Σαββαΐδου Α., Ομιλία "Η Οδηγία για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών μεταξύ των κρατών μελών στην ΕΕ" στο 1st International Arbitration Forum, ημερομηνία δημοσίευσης 14-9-2018, διαθέσιμο σε www.linkedin.com
- Σαββαΐδου Κ. και Αθανασάκη Β., Το Σχέδιο Δράσης του 0.0.Σ.Α. ("BEPS project"), για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών στην αλλοδαπή και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση, 2019, ΔΦΝ 1655/2019, σελ. 1094.
- Σαββαΐδου Κ., Κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, ΔΦΝ 2009, τόμος 63, σ. 922 επ.,
- Σαββαΐδου Κ., Ομιλία "Η Οδηγία για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών μεταξύ των κρατών μελών στην ΕΕ" στο 1st International Arbitration Forum, 14-9- 2018.
- Σαββαΐδου Κ. , Ομιλία Νοέμβριο 2014, <https://www.eea.gr/arthra-eea/k-savvaidoy-foroapofygi-kai-endoomilikes-synallages/>

- Τζίφας Γ., (2016), Ενδοομιλικές συναλλαγές, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, Τεύχος 2 , Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Τζίφας Γ., Ενδοομιλικές Συναλλαγές, Η συμπλήρωση του Φακέλου Τεκμηρίωσης και του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 2/2016, σ. 104 επ., βλ. επίσης, OECD, Transfer Pricing Methods, July 2010, διαθέσιμο σε <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/45765701.pdf>,
- Τζίφας Γ., Προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (APA), Μία σύγχρονη προϋπολογιστική διαδικασία τεκμηρίωσης διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 4/2017, σ. 313 επ
- ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ
- Τσουρουφλής Α., Ενδοομιλικές Συναλλαγές και Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις, ημερομηνία δημοσίευσης 31-12-2014, διαθέσιμο σε <http://www.forologikanea.gr/news/endoomilikes-sunallageskaisundedemenes-epixeiriseis/>
- Τσουρουφλής Α., Κριτική θεώρηση της διαδικασίας προέγκρισης για την έκπτωση δαπανών που αφορούν δικαιώματα και υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης, ΕφΔΔ, τεύχος 2, 2006, διαθέσιμο σε www.sakkoulas-online.gr
- Φινοκαλιώτης Κ., Ευρωπαϊκό Φορολογικό και Τελωνειακό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2015
- Φινοκαλιώτης, Κ.Δ., (2014). Φορολογικό Δίκαιο: Ουσιαστικό Μέρος- Φορολογική Διαδικασία- Φορολογική Δικονομία. Ε΄ έκδοση, Αθήνα-Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ
- Φορτσάκης Θ. / Σαββαΐδου Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2013