



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΠΑΤΡΩΝ  
UNIVERSITY OF PATRAS

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ

(πρώην Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής – Μεσολόγγι)

## ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΙΜΩΝ

ΦΟΙΤΗΤΕΣ

ΒΟΓΙΑΤΖΗΣ ΣΤΑΥΡΟΣ Α.Μ 16023

ΤΡΙΜΠΟΝΙΑΣ ΒΑΣΙΛΗΣ Α.Μ 16302

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΑΠΠΑΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2019

## Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	4
ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 <sup>ο</sup> ΟΜΙΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ .....	7
1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ .....	7
1.2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ .....	8
1.3 ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΕΣ - ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ .....	10
1.3.1 ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ .....	10
1.3.2 ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ .....	11
1.3.3 ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ .....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 <sup>ο</sup> : ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ .....	17
2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....	17
2.2 Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ .....	19
2.3 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....	21
2.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ .....	31
2.4. Η ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ .....	36
2.5 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΙΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ .....	41
2.6.1 Παραδοσιακές μέθοδοι.....	48
2.6.1.1. Σύγκριση μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) μέθοδος.....	52
2.6.1.2. Μέθοδος τιμής μεταπώλησης .....	54
2.6.1.3. Μέθοδος κόστους-συν (C +).....	55
2.6.2 Μη Παραδοσιακές μέθοδοι.....	57
2.6.2.1 Μέθοδοι βασισμένες σε κέρδη.....	57
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 <sup>ο</sup> ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΕ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΧΩΡΕΣ .....	59
3.1 ΑΡΓΕΝΤΙΝΗ .....	59
3.2 ΑΥΣΤΡΙΑ.....	60

3.3	ΓΕΡΜΑΝΙΑ.....	60
3.4	ΓΑΛΛΙΑ .....	61
3.5	ΙΤΑΛΙΑ .....	62
3.6	ΤΟΥΡΚΙΑ.....	63
3.7	ΚΙΝΑ .....	63
3.8	ΗΝΩΜΕΝΕΣΠΟΛΙΤΕΙΕΣ ΑΜΕΡΙΚΗΣ .....	66
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 <sup>ο</sup> ΟΙ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ .....	68
4.1	Η ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ.....	68
4.2	ΟΙ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ .....	82
	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....	87
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	89

## **ΠΕΡΙΛΗΨΗ**

Η παρούσα εργασία πραγματοποιείται προκειμένου να παρουσιάσει και να αναδείξει τη σημαντικότητα του θέματος σχετικά με την τεκμηρίωση τιμών από ενδοομιλικές συναλλαγές. Πρόκειται για ένα από τα μεγαλύτερα φορολογικά θέματα που απασχολεί την παγκόσμια οικονομική κοινότητα προκειμένου να δημιουργηθεί ένα συγκροτημένο και δομημένο πλαίσιο το οποίο θα συνεισφέρει στην εύρυθμη λειτουργία της οικονομίας και δεν θα είναι τροχοπέδη της ανάπτυξης, της κερδοφορίας και της διεθνοποίησης των επιχειρήσεων.

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Σήμερα αναγνωρίζεται ευρέως ότι η φορολογία είναι ένας σημαντικός παράγοντας για την οικονομική ανάπτυξη και τη σχέση μεταξύ των κρατών και των πολιτών τους. Επιπλέον, τα φορολογικά έσοδα είναι ζωτικής σημασίας για τις αναπτυσσόμενες χώρες προκειμένου να οικοδομήσουμε βασικές δομές και την αύξηση της ποιότητας ζωής. Ωστόσο, οι επιλογές φορολογικής πολιτικής επηρεάζονται από την οικονομική δομή μιας χώρας και εξαρτώνται από τις διοικητικές ικανότητες, πράγμα που περιορίζει σημαντικά τις επιλογές που έχουν στη διάθεσή τους οι αναπτυσσόμενες χώρες.

Ως αποτέλεσμα των ανεπαρκώς εξελιγμένων δομών και διαδικασιών της φορολογικής διοίκησης, πολλές αναπτυσσόμενες χώρες καταγράφουν μόνο το 40% του φορολογικού τους δυναμικού. Κατά συνέπεια, οι αναπτυσσόμενες χώρες να πρέπει να καθιερώσουν φορολογικά συστήματα που είναι αποτελεσματικά. Αυτό πρέπει να συνδυάζεται με την ελαχιστοποίηση των αντικινήτρων για επενδύσεις και την έλλειψη ισορροπίας στα έξοδα συμμόρφωσης, τα οποία οδηγούν σε δαπανηρές λανθασμένες κατανομές πόρων. Οι αναπτυσσόμενες χώρες πρέπει να εξασφαλίσουν τη δίκαιη κατανομή της φορολογικής επιβάρυνσης.

Το 2000, οι πολιτικοί ηγέτες του κόσμου συμφώνησαν οκτώ Αναπτυξιακούς Στόχους της Χιλιετίας (ΑΣΧ) για την αντιμετώπιση της ακραίας φτώχειας και να μοιραστούν τα οφέλη της παγκοσμιοποίησης με μεγαλύτερη δικαιοσύνη. Προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι μέχρι το 2015, είναι γενικά αποδεκτό ότι η επιτυχία της πρωτοβουλίας θα απαιτήσει τη βοήθεια των αναπτυσσόμενων χωρών για την ενίσχυση των φορολογικών τους συστημάτων και την αύξηση των εγχώριων εσόδων.

Η αύξηση των εγχώριων εσόδων όχι μόνο δημιουργεί πρόσθετο χώρο για την υποστήριξη των δαπανών που σχετίζονται με τους ΑΣΧ, επιτρέπει επίσης στις χώρες να αναλάβουν την κυριότητα της πολιτικής τους. Σχετική ανακοίνωση της ΕΚ εγκρίθηκε τον Απρίλιο του 2010, υπογραμμίζοντας την ανάγκη να υποστηρίξει την ικανότητα των αναπτυσσόμενων χωρών να κινητοποιούν εγχώριους πόρους για την ανάπτυξη σύμφωνα με τις αρχές του καλού διακυβέρνησης στον τομέα του φόρου.

Αυτό υποστηρίχθηκε από το Συμβούλιο στα συμπεράσματά του τον Ιούνιο του 2010 και υποστηρίχθηκε από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο.

Προκειμένου να βοηθήσει τις αναπτυσσόμενες χώρες στην εφαρμογή της νομοθεσίας για την τεκμηρίωση τιμών από ενδοομιλικές συναλλαγές, η ΕΚ πρότεινε να παράσχει στήριξη το 2004 υιοθετώντας τις διεθνώς αποδεκτές κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ. Αυτό θα βοηθήσει τις αναπτυσσόμενες χώρες να αυξήσουν τις εγχώριες εισπράξεις των φόρων βελτιώνοντας καλύτερα τις φορολογικές πληροφορίες και εξασφαλίζοντας τη συμμόρφωση με τους φόρους για όλους τους οικονομικούς παράγοντες, σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα. Ενώ η σημασία της νομοθεσίας.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup> ΟΜΙΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

### 1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Η έννοια της επιχείρησης είναι μια οικονομική μονάδα, ανεξαρτήτως νομικού τύπου ή ενώσεως προσώπων, η οποία έχει διαρκή οικονομικό σκοπό, μέσω των δεξιοτήτων των ιδιοκτητών των εταίρων και των διαθέσιμων πόρων. Οι κύριοι σκοποί των επιχειρήσεων είναι εμπορικός, δηλαδή να παρέχουν αγαθά ή υπηρεσίες στους τελικούς καταναλωτές και κερδοσκοπικός, δηλαδή να επιτύχουν την μεγιστοποίηση του κέρδους ως αντάλλαγμα για τους ιδιοκτήτες τους.

Η έννοια της επιχείρησης σύμφωνα με το εμπορικό δίκαιο μπορεί να έχει την ευρεία έννοια του όρου. Πιο συγκεκριμένα, η επιχείρηση με αυτή την έννοια θεωρείται ότι είναι κάθε ένωση προσώπων που επιδιώκουν κοινό σκοπό και που συνίσταται με δικαιοπραξία, με την ελεύθερη βούληση των προσώπων/μελών της<sup>1</sup>. Για την εκπλήρωση του σκοπού της, η κάθε επιχείρηση θα πρέπει οπωσδήποτε να λάβει μια εκ των συγκεκριμένων μορφών που ο Νόμος ορίζει (Ανώνυμη Εταιρεία, Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία, Ομόρρυθμη ή Ετερόρρυθμη Εταιρεία ακόμα και ατομική). Με την σύσταση της επιχείρησης αυτόματα λαμβάνεται και η νομική προσωπικότητα της και κάθε πράξη της θεωρείται εμπορική.

Οι επιχειρήσεις λειτουργούν ως αρωγοί για την ενίσχυση της οικονομικής δραστηριότητας και επικρατούν στις καπιταλιστικές οικονομίες, όπου στην πλειοψηφία τους είναι ιδιωτικές και παρέχουν είτε αγαθά είτε υπηρεσίες που διατίθενται μέσω μιας αγοράς στους καταναλωτές και τους πελάτες. Αντάλλαγμα για την συγκεκριμένη παροχή αποτελούν τα χρήματα ή άλλες μορφές ανταλλαγής που έχουν εγγενή οικονομική αξία. Οι επιχειρήσεις μπορεί επίσης να μην έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα αλλά να χαρακτηρίζονται ως φιλανθρωπικές ή να λειτουργούν με την κρατική καθοδήγηση και να πρέπει να επιτύχουν συγκεκριμένους κοινωνικούς και οικονομικούς στόχους (Seffrin, 2003).

Μια επιχείρηση που ανήκει σε πολλούς ιδιώτες μπορεί να σχηματιστεί ως εταιρεία ή να οργανωθεί από κοινού ως εταιρική σχέση. Οι χώρες έχουν διαφορετικούς νόμους που ενδέχεται να αποδίδουν διαφορετικά δικαιώματα στις διάφορες επιχειρηματικές

---

<sup>1</sup>ΑΠ 1705/1987, ΕΕΝ 55, σελ.895

οντότητες. Η λέξη "επιχείρηση" μπορεί να αναφέρεται σε έναν συγκεκριμένο οργανισμό ή σε έναν ολόκληρο τομέα της αγοράς (για παράδειγμα, η "χρηματοπιστωτική επιχείρηση" είναι "ο χρηματοπιστωτικός τομέας") ή σε όλους τους οικονομικούς τομείς συλλογικά ("επιχειρηματικός τομέας"). Σύνθετες μορφές όπως η "αγροβιομηχανία" αντιπροσωπεύουν υποσύνολα της ευρύτερης έννοιας της, η οποία περιλαμβάνει όλη τη δραστηριότητα των αγαθών και υπηρεσιών. Συνήθως οι επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα στοχεύουν στη μεγιστοποίηση του κέρδους τους, αν και σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να στοχεύουν στη μεγιστοποίηση των εσόδων από πωλήσεις ή στην αύξηση του μεριδίου της αγοράς τους. Οι κυβερνητικές επιχειρήσεις ενδέχεται να στοχεύουν στη μεγιστοποίηση κάποιου μέτρου κοινωνικής ευημερίας (Seffrin, 2003).

Τέλος, σύμφωνα με την Οδηγία 94/45/EΚ η επιχείρηση υποδηλώνει το υποκείμενο του δικαίου με οποιαδήποτε νομική οντότητα και ειδικότερα το άτομο ή την εταιρεία που ασκεί μία οικονομική δραστηριότητα<sup>2</sup>. Ο κοινοτικός και ο τοπικός νομοθέτης χρησιμοποιεί τον όρο επιχείρηση για τον λόγο ότι είναι ουδέτερος και δεν χρησιμοποιεί τον όρο εταιρεία, ο οποίος είναι δεσμευτικός για την νομική μορφή. Με την οδηγία αυτή προβλέπεται η ευρύτερη δυνατή για το δίκαιο έννοια της επιχείρησης με αποτέλεσμα μία επιχείρηση να εμφανίζεται τόσο ένα φυσικό πρόσωπο όσο και ένα νομικό πρόσωπο.

## **1.2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ**

Σύμφωνα με την Οδηγία 94/45/EΚ στο άρθρο 2 της παραγράφου 1 περίπτωση β η έννοια του ομίλου των επιχειρήσεων εννοεί τις απλώς συνδεδεμένες επιχειρήσεις, δηλαδή τις επιχειρήσεις εκείνες που υπάρχει η έννοια της εξάρτησης. Πιο συγκεκριμένα η οδηγία θεωρεί ότι κάθε όμιλος περιλαμβάνει ελέγχουσες και ελεγχόμενες εταιρείες. Κύριο στοιχείο του ορισμού αυτού είναι το στοιχείο της ελέγχουσας εταιρείας και τουλάχιστον μία ελεγχόμενη εταιρεία. Η ελέγχουσα εταιρεία σύμφωνα με την οδηγία αυτή είναι «νοείται η επιχείρηση η οποία μπορεί να ασκεί δεσπύζουσα επιρροή σε μια άλλη επιχείρηση «ελεγχόμενη επιχείρηση», για παράδειγμα λόγω δικαιωμάτων κυριότητας χρηματοδοτικής συμμετοχής ή κανόνων που τη διέπουν». Η δυνατότητα άσκησης δεσπύζουσας επιρροής τεκμαίρεται όταν υπάρχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις αμέσως ή εμμέσως:

---

<sup>2</sup> Οδηγία 94/49/EΚ



- α) κατέχει την πλειοψηφία του καλυφθέντος κεφαλαίου της επιχείρησης, ή
- β) διαθέτει την πλειοψηφία των ψήφων που συνδέονται με τα μερίδια τα οποία εκδίδει η επιχείρηση (τα δικαιώματα ψήφου περιλαμβάνουν τα αντίστοιχα δικαιώματα οποιασδήποτε ελεγχόμενης επιχείρησης και οποιουδήποτε προσώπου ή οργανισμού που ενεργεί επί ονόματι, αλλά για λογαριασμό της ελέγχουσας επιχείρησης ή κάθε άλλης ελεγχόμενης επιχείρησης) ή
- γ) μπορεί να διορίζει περισσότερα από τα μισά μέλη του διοικητικού συμβουλίου, ή του διευθυντικού ή του εποπτικού οργάνου της επιχείρησης.

Κάθε φορά για να κριθεί μία εταιρεία αν είναι ελέγχουσα ή ελεγχόμενη λαμβάνονται υπόψη τα νομοθετικά διατάγματα του εκάστοτε κράτους – μέλους στο οποίο υπόκειται η εν λόγω επιχείρηση αλλά και το νομοθέτημα του κράτους που είναι εγκατεστημένη η κεντρική διεύθυνση της επιχείρησης του ομίλου και απασχολεί τον μεγαλύτερο αριθμό εργαζομένων (Οδηγία 94/49/EK).

Εάν οι εταιρείες ασχολούνται με εντελώς διαφορετικές επιχειρήσεις, η ομάδα ονομάζεται συγκρότημα επιχειρήσεων. Η σύσταση εταιρικών ομίλων συνήθως περιλαμβάνει ενοποίηση μέσω συγχωνεύσεων και εξαγορών, αν και η έννοια της ομάδας επικεντρώνεται στις περιπτώσεις στις οποίες οι συγχωνευόμενες και αποκτώμενες εταιρικές οντότητες παραμένουν στην κατοχή τους παρά στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαλύονται από τον γονέα. Ο όμιλος μπορεί να ανήκει σε εταιρεία χαρτοφυλακίου η οποία ενδέχεται να μην έχει πραγματικές δραστηριότητες. Ένας όμιλος αποτελείται από εταιρείες. Ο γενικός κανόνας είναι ότι κάθε εταιρεία αποτελεί και μια ξεχωριστή νομική οντότητα από τους μετόχους της, δηλαδή η ευθύνη των μετόχων για τα χρέη της θυγατρικής περιορίζεται στην αξία των μετοχών και οι μέτοχοι δεν μπορούν να υποχρεωθούν να εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις της εταιρείας.

Ωστόσο, ορισμένες δικαιοδοσίες δημιουργούν εξαιρέσεις σε αυτόν τον κανόνα. Για παράδειγμα, η Γερμανία έχει δημιουργήσει συνδεδεμένο επιχειρηματικό δίκαιο το οποίο προβλέπει περιπτώσεις στις οποίες μία εταιρεία είναι υπεύθυνη για τα χρέη μιας άλλης εταιρείας. Στη Νέα Ζηλανδία, ο νόμος περί εταιρειών προβλέπει ότι τα περιουσιακά στοιχεία των συνδεδεμένων εταιρειών μπορούν να συγκεντρωθούν για να πληρώσουν τους πιστωτές εάν εκκαθαριστεί μία από τις εταιρείες. Ωστόσο, οι συνθήκες υπό τις οποίες ασκείται αυτή η εξουσία είναι πολύ στενές.

## 1.3 ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΕΣ - ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

### 1.3.1 ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Μια επιχείρηση είναι ανεξάρτητη εάν είναι εντελώς αυτόνομη δηλαδή δεν συμμετέχει σε άλλες επιχειρήσεις και καμία άλλη επιχείρηση δεν συμμετέχει σε αυτή. Επίσης, μια εταιρεία μπορεί να χαρακτηριστεί ως ανεξάρτητη εάν η συμμετοχή σε μία άλλη επιχείρηση είναι μικρότερη του 25% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου και άλλα τρίτα μέρη που έχουν συμμετοχή δεν υπερβαίνουν το 25% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου (όποιο από τα δύο κριτήρια είναι υψηλότερο). Εάν η επιχείρηση είναι ανεξάρτητη, σημαίνει ότι δεν είναι συνεργαζόμενη ή συνδεδεμένη με άλλη επιχείρηση. Μπορεί και πάλι μια επιχείρηση να θεωρείται ανεξάρτητη επιχείρηση και άρα σαν να μην έχει συνεργαζόμενες επιχειρήσεις, εάν οι επενδυτές της που υπερβαίνουν το όριο του 25% ανήκουν στις ακόλουθες κατηγορίες ( Ευρωπαϊκή Ένωση, 2013):

- δημόσιες εταιρείες συμμετοχών
- εταιρείες επιχειρηματικού κεφαλαίου και business angels
- πανεπιστήμια ή μη κερδοσκοπικά ερευνητικά κέντρα
- θεσμικοί επενδυτές, συμπεριλαμβανομένων των ταμείων περιφερειακής ανάπτυξης
- αυτόνομες τοπικές αρχές με ετήσιο προϋπολογισμό μικρότερο των 10 εκατ. EUR και λιγότερους από 5.000 κατοίκους.

Είναι δυνατόν να παραμείνει ανεξάρτητη επιχείρηση ακόμη και με έναν ή περισσότερους επενδυτές από τις προαναφερθείσες κατηγορίες. Καθένας από αυτούς μπορεί να έχει συμμετοχή που δεν θα υπερβαίνει το 50% στην επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι οι εταίροι δεν συνδέονται μεταξύ τους, αυτό πρακτικά σημαίνει ότι κάθε εταίρος διατηρεί τα δικαιώματα του στην λήψη αποφάσεων αλλά το ποσοστό του στην λήψη αποφάσεων δεν μπορεί να επηρεάζει την διαχείριση μίας άλλης εταιρείας. Επίσης, η ανεξάρτητη επιχείρηση δεν υποχρεούται να συντάσσει ενοποιημένους λογαριασμούς και δεν περιλαμβάνεται στους λογαριασμούς μιας επιχείρησης η οποία συντάσσει ενοποιημένους λογαριασμούς (Σύσταση 2003/361/ΕΚ).

### 1.3.2 ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Αυτό το είδος της σχέσης χαρακτηρίζει τις επιχειρήσεις οι οποίες συνάπτουν σημαντικές χρηματοοικονομικές εταιρικές σχέσεις με άλλες επιχειρήσεις, χωρίς η μία να ασκεί πραγματικό άμεσο ή έμμεσο έλεγχο στην άλλη. Συνεργαζόμενες είναι οι επιχειρήσεις οι οποίες δεν είναι ούτε ανεξάρτητες ούτε συνδεδεμένες η μία με την άλλη. Για να χαρακτηριστούν δύο επιχειρήσεις ως συνεργαζόμενες θα πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις: (Ευρωπαϊκή Ένωση, 2013):

- συμμετέχει με ποσοστό ίσο ή μεγαλύτερο του 25 %, στο κεφάλαιο ή στα δικαιώματα ψήφου, σε άλλη επιχείρηση και/ή κάποια άλλη επιχείρηση συμμετέχει με ποσοστό ίσο ή μεγαλύτερο του 25 % στην επιχείρηση
- η επιχείρησή δεν συνδέεται με άλλη επιχείρηση. Αυτό σημαίνει, μεταξύ άλλων, ότι τα δικαιώματα ψήφου που έχει σε μια άλλη επιχείρηση (ή το αντίστροφο) δεν υπερβαίνουν το 50 %.

### 1.3.3 ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Σύμφωνα με τον κωδικοποιημένο νόμο 4601/2019 και το άρθρο 42 παράγραφος ε αναφέρονται τα κριτήρια για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις μπορούν να αποτελέσουν όμιλο μέσω του άμεσου ή του έμμεσου ελέγχου της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχείρησης από μια άλλη ή μέσω της ικανότητας μιας επιχείρησης να ασκεί κυρίαρχη διοικητική επιρροή σε μια άλλη επιχείρηση. Πιο αναλυτικά δύο ή περισσότερες επιχειρήσεις είναι συνδεδεμένες όταν συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις (Ευρωπαϊκή Ένωση, 2013 και Ν.4601/2019):

- Οι επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική. Για να υπάρχει αυτή η σχέση πρέπει να η μητρική εταιρεία (i) να κατέχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης, ακόμα και στην περίπτωση που η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται μετά τον συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής επιχείρησης, ή (ii) η μητρική εταιρεία ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής, ή (iii) συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης και έχει το δικαίωμα είτε άμεσα είτε μέσω τρίτων να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της επιχείρησης αυτής (θυγατρικής) ή (iv) έχει

την εξουσία να ασκεί ή πράγματι ασκεί κυριαρχική επιρροή ή έλεγχο σε άλλη επιχείρηση (θυγατρική επιχείρηση) και τέλος (v) με άλλη επιχείρηση (θυγατρική επιχείρηση), υπάγονται στην ενιαία διεύθυνση της μητρικής επιχείρησης.

- μια επιχείρηση έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου μιας άλλης επιχείρησης
- μια επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να ασκεί κυρίαρχη επιρροή σε άλλη επιχείρηση βάσει σύμβασης που έχει συνάψει με αυτήν ή δυνάμει ρήτρας του καταστατικού της επιχείρησης αυτής.

Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν.4172/2013, εκτός από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις υπάρχουν και τα «συνδεδεμένα πρόσωπα». Ως συνδεδεμένο πρόσωπο «θεωρείται κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται». Πιο αναλυτικά, παρακάτω αναφέρονται οι προϋποθέσεις για να χαρακτηριστεί κάποιο φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ως συνδεδεμένο:

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,

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

γ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο .Η έννοια της «κυριαρχικής επιρροής» αποδίδεται στο Παράρτημα Α' Ν. 4308/2014 ως «η ικανότητα μίας οντότητας να καθορίζει τις οικονομικές και λειτουργικές αποφάσεις μίας άλλης οντότητας ανεξάρτητα από τα δικαιώματα ή την επιρροή οποιοσδήποτε άλλου μέρους». Για την επιρροή αυτή θα πρέπει να συνταχθεί μία επιχειρηματική σύμβαση εταιρικού δικαίου και από τα δύο μέρη. Σύμφωνα με αυτή την σύμβαση συμφωνείται από κοινού η ανάληψη της διεύθυνσης και άσκησης ελέγχου από τη μία επιχείρηση του ομίλου στην άλλη.

### 1.3.2 ΚΙΝΔΥΝΟΙ Η ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΣΥΝΔΕΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, τα προβλήματα που δημιουργούνται εντός του ομίλου οφείλονται στη σύγκρουση συμφερόντων της εξουσιάζουσας επιχείρησης και της ελεγχόμενης ή των μετόχων μειοψηφίας της ή των εταιρικών δανειστών της. Αυτό συμβαίνει διότι η εξαρτώμενη εταιρεία ουσιαστικά ενεργεί με βάση τις αποφάσεις της μητρικής – ελέγχουσας εταιρείας. Και οι δύο οι εταιρείες ελεγχόμενη και εξουσιάζουσα θα πρέπει να έχουν ως κοινό στόχο την προώθηση των εταιρικών συμφερόντων που θα οδηγήσουν στην ανάπτυξη της εταιρείας/ ομίλου και κατά συνέπεια στη διεκπεραίωση των υποχρεώσεών της. Παρά ταύτα, δεν παρατηρείται σπάνια το φαινόμενο οι μέτοχοι της πλειοψηφίας ή τα μέλη της διοίκησης να χρησιμοποιούν την εξουσία που τους έχει δοθεί, προς εξυπηρέτηση προσωπικών τους συμφερόντων, αντίθετων προς το κοινό συμφέρον της εταιρείας. Υπάρχουν πολλά παραδείγματα καθημερινά που τα παραδείγματα αυτά είναι πολλά και δημιουργούν συνεχώς προβλήματα. Εκτός όμως από τα προβλήματα που παρουσιάζονται με γνώμονα τα συμφέροντα των επιχειρήσεων παρατηρείται και αυξάνεται και ο κίνδυνος για τις σχέσεις που έχει η εταιρεία και η διάρκεια της σχέσης αυτής. Η διάρκεια αυτή που χαρακτηρίζει τις σχέσεις των μελών της εξουσιάζουσα και της ελέγχουσας εταιρείας, αποτελεί ενδεχόμενη πηγή ζημιών είτε για τις ίδιες τις επιχειρήσεις, είτε για τους τρίτους που συναλλάσσονται με αυτή, καθώς παραμονεύει ο κίνδυνος εκμετάλλευσης της διαχειριστικής εξουσίας που κατέχει η κυρίαρχη επιχείρηση και τα μέλη της διοίκησης. Οι ενδεχόμενοι κίνδυνοι δύνανται να επηρεάσουν, τόσο το εσωτερικό περιβάλλον του ομίλου, δηλαδή τις εσωτερικές σχέσεις των μελών του, όσο και το εξωτερικό, δηλαδή τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των εταίρων ή των μετόχων μίας επιχείρησης απέναντι σε τρίτους που συναλλάσσονται με μέλη του ομίλου. Οι εσωτερικές σχέσεις στους ομίλους επιχειρήσεων αφορούν τις σχέσεις της κυρίαρχης επιχείρησης με τα όργανα διοίκησης των ελεγχόμενων επιχειρήσεων και των μετόχων μειοψηφίας τους, καθώς και τις σχέσεις μεταξύ των μετόχων πλειοψηφίας και των μετόχων μειοψηφίας της ελέγχουσας επιχείρησης.

### **1.3.2.1 ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΣΗΣ ΣΤΙΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΣΧΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

#### **1.3.2.1.1 Επιπτώσεις σύνδεσης στην ελεγχόμενη επιχείρηση**

Η κυριαρχία που κατέχει η μητρική επιχείρηση και η δυνατότητά της να ασκεί ουσιώδη έλεγχο στις λειτουργίες των θυγατρικών της επιχειρήσεων, οδηγούν σε αλλοίωση τόσο της οργανωτικής δομής όσο και της περιουσιακής οργάνωσης των ελεγχόμενων επιχειρήσεων<sup>3</sup>. Αποτέλεσμα αυτού του γεγονότος είναι οι θυγατρικές σπάνια να εμφανίζονται στις συναλλαγές τους ως πλήρως αυτόνομα πρόσωπα. Στις περισσότερες περιπτώσεις σύνδεσης των επιχειρήσεων, παρατηρείται ότι θίγεται ουσιαστικά η αυτονομία της ελεγχόμενης επιχείρησης, η οποία εντάσσεται πλέον ολοκληρωτικά στον κλοιό της εξουσιάζουσας επιχείρησης. Στην περίπτωση της συμμετοχικής σύνδεσης, η ανεξαρτησία δράσης της θυγατρικής επιχείρησης περιορίζεται αισθητά, καθώς τόσο ο διορισμός των προσώπων που τη διευθύνουν όσο και ο έλεγχος των αποφάσεων που λαμβάνει η Γενική Συνέλευση των μετόχων της, ανήκουν στην κυρίαρχη επιχείρηση του ομίλου. Η έντονη εξάρτηση της ελεγχόμενης από την κυρίαρχη επιχείρηση, μπορεί να την οδηγήσει σταδιακά στο να αποτελεί ένα απλό τμήμα του ομίλου, το οποίο εκτελεί απλώς τις εντολές της μητρικής επιχείρησης. Η οργανωτική δομή της ελεγχόμενης επιχείρησης κλονίζεται ιδιαίτερα και στο πλαίσιο της δικαιοπρακτικής σύνδεσης, καθώς η θυγατρική επιχείρηση ασκεί την επιχειρηματική της δραστηριότητα υπό την κυριαρχική επιρροή της μητρικής επιχείρησης, απορρίπτοντας τις εντολές των μετόχων της. Έτσι, μεταβολές επέρχονται και στο διοικητικό σκέλος με την απομάκρυνση των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου της ελεγχόμενης επιχείρησης, το οποίο παύει να ασκεί το σύνολο των αρμοδιοτήτων που προβλέπει το εταιρικό δίκαιο και το εκάστοτε καταστατικό της εταιρείας και την ταυτόχρονη ανάληψη των εξουσιών του από την κυρίαρχη επιχείρηση. Τέλος, στην περίπτωση όπου συμφωνείται η συμμετοχή της ελέγχουσας επιχείρησης στα οικονομικά αποτελέσματα των δραστηριοτήτων της ελεγχόμενης, αναιρείται και η περιουσιακή της αυτοτέλεια, η οποία καθιερώνεται στα άρθρα 44, 44α και 4596 του ΚΝ 2190/192097. Οι ριζικές αυτές μεταβολές στην οργάνωση και στον τρόπο διοίκησης της ελεγχόμενης επιχείρησης ενδέχεται να θέσουν σε κίνδυνο και τα συμφέροντα των μετόχων της μειοψηφίας των θυγατρικών επιχειρήσεων και των εταιρικών πιστωτών.

<sup>3</sup>Τουντόπουλος, Β. ό.π., σελ. 1586 Δαβράδος, Ν. ό.π., σελ. 4987

#### 1.3.2.1.2 Επιπτώσεις σύνδεσης στους μετόχους μειοψηφίας και στα όργανα διοίκησης της ελεγχόμενης επιχείρησης

Στους ομίλους επιχειρήσεων οι περισσότερες προστριβές προκαλούνται μεταξύ των μετόχων μειοψηφίας της θυγατρικής επιχείρησης και στα μέλη της διοίκησης της μητρικής ,καθώς οι στόχοι των μετόχων της ελεγχόμενης επιχείρησης δεν συμβαδίζουν πάντοτε με τους σκοπούς και τα συμφέροντα που επιδιώκει η κυρίαρχη επιχείρηση. Το πρόβλημα διογκώνεται όσο αυξάνεται ο αριθμός των εταιρειών που αλληλεξαρτώνται και συνεπώς των μετόχων που συμμετέχουν σε αυτές .Οι αποφάσεις που λαμβάνει η κυρίαρχη οντότητα στο πλαίσιο χάραξης της επιχειρηματικής και στρατηγικής της πολιτικής, όπως η διανομή των μερισμάτων, η περικοπή των δαπανών στα μέλη του ομίλου, η ανάπτυξη νέων δραστηριοτήτων και η επιχειρηματική επέκταση και ανάπτυξη του ομίλου, έρχονται σε σύγκρουση με τα συμφέροντα των μετόχων μειοψηφίας, όπως είναι η διατήρηση ενός σταθερού μετοχικού κεφαλαίου και η είσπραξη κερδών .Οι συγκρούσεις επεκτείνονται και στις σχέσεις μεταξύ των μετόχων μειοψηφίας των ελεγχόμενων επιχειρήσεων με τα μέλη της διοίκησης αυτών, τα οποία συνήθως καθοδηγούνται από τη μητρική επιχείρηση. Οι συγκρούσεις γίνονται εντονότερες όταν μέτοχοι της μητρικής επιχείρησης με μικρά ποσοστά ελέγχουν τη διοίκηση των θυγατρικών, ενώ μειώνονται όταν η ελεγχόμενη επιχείρηση ανήκει πλήρως στην κυρίαρχη. Από την άλλη πλευρά όμως δεν έχουν εντοπιστεί σημαντικά προβλήματα στις σχέσεις της κυρίαρχης επιχείρησης με τα όργανα διοίκησης της θυγατρικής επιχείρησης, καθώς τα συμφέροντά τους κινούνται παράλληλα, δεδομένου ότι οι διοικούντες της θυγατρικής επιχείρησης διορίζονται, ελέγχονται και ανακαλούνται από την κυρίαρχη επιχείρηση. Ασυμφωνία μπορεί να δημιουργηθεί όταν μητρική επιχείρηση επιθυμεί τη διενέργεια παράνομων ή επικίνδυνων συναλλαγών εκ μέρους της διοικήσεως της θυγατρικής επιχείρησης, με αποτέλεσμα να βρίσκεται η τελευταία μπροστά στο δίλημμα του να ακολουθήσει την εντολή της κυρίαρχης επιχείρησης ή να αντισταχθεί, οδηγούμενη έτσι στην ανάκλησή της

#### 1.3.2.1.2 Επιπτώσεις σύνδεσης στην κυρίαρχη επιχείρηση

Η σύνδεση μεταξύ των επιχειρήσεων δύναται να επηρεάσει και τις σχέσεις των μετόχων της μητρικής επιχείρησης. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση όπου ο κυρίαρχος μέτοχος της μητρικής επιχείρησης έρχεται σε



αντιπαράθεση με τα μέλη της διοίκησής της, λόγω διενέργειας επικίνδυνων ή παράνομων επιχειρηματικών ενεργειών μέσω της θυγατρικής ή λόγω παράνομης διάθεσης της εταιρικής περιουσίας, εν αγνοία ή παρά τις αντιρρήσεις των υπολοίπων μετόχων.

#### **1.3.2.2 ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΣΗΣ ΣΤΙΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΕΣ ΣΧΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Οι αρνητικές επιπτώσεις της σύνδεσης είναι εμφανείς και στην περίπτωση των εξωτερικών σχέσεων των ομίλων επιχειρήσεων, οι οποίες αφορούν τις σχέσεις των μελών - επιχειρήσεων του ομίλου με τους εταιρικούς δανειστές ή γενικότερα με τους τρίτους ενδιαφερόμενους. Οι εταιρικοί δανειστές βρίσκονται αντιμέτωποι με τον κίνδυνο μη (ολοσχερούς) ικανοποίησης της ληξιπρόθεσμης απαίτησής τους, με τον κίνδυνο πληροφόρησης και αποτίμησης της φερεγγυότητας της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας και τέλος με τον κίνδυνο πρόκλησης της αφερεγγυότητας της εταιρείας. Στόχος του νομοθέτη είναι ο περιορισμός των εν λόγω κινδύνων και όχι η παντελής απαλοιφή τους, ώστε να απαλλαγούν οι εταιρικοί πιστωτές από κάθε κίνδυνο μη ικανοποίησης των απαιτήσεών τους. Επιπλέον, ο επιμερισμός της ευθύνης μεταξύ των μελών του ομίλου για ενέργειες ή παραλείψεις οποιασδήποτε επιχείρησης του ομίλου επιδεινώνει τη θέση των εταιρικών δανειστών, και δη της θυγατρικής επιχείρησης, εάν ληφθεί υπόψη ότι τα συμφέροντα δανειστών της θυγατρικής επιχείρησης τίθενται συχνά σε χαμηλότερη προτεραιότητα, λόγω των επιχειρηματικών επιλογών και στρατηγικών της μητρικής επιχείρησης. Η προώθηση των κοινών συμφερόντων του ομίλου ή των υπέρτερων συμφερόντων της μητρικής επιχείρησης εις βάρος των επιδιώξεων των υπολοίπων επιχειρήσεων του ομίλου, μπορεί να οδηγήσει σε άνιση μεταχείριση των εταιρικών δανειστών, προσβάλλοντας το αίσθημα δικαίου και καθιστώντας επιτακτική την προστασία τους.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>: ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

### 2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Ο ορισμός των ενδοομιλικών συναλλαγών σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ είναι ο παρακάτω: «Οι ενδοομιλικές συναλλαγές ορίζονται σαν εκείνες οι συναλλαγές (παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, μεταβίβαση άυλων περιουσιακών στοιχείων) οι οποίες πραγματοποιούνται ανάμεσα στις επιχειρήσεις οι οποίες συγκροτούν έναν όμιλο. Η τιμολόγηση των συναλλαγών (Transfers pricing) μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων αναφέρεται στον προσδιορισμό της αξίας των συναλλαγών μεταξύ αυτών των επιχειρήσεων. Η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι το αποτέλεσμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης»<sup>4</sup>.

Οι διενέργεια των ενδοομιλικών συναλλαγών εγχωρία γίνεται στα πλαίσια συναλλαγών επιχειρήσεων ενός ομίλου εντός των συνόρων μιας χώρας, είτε διασυνοριακά από πολυεθνικούς ομίλους. Οι εγχώριες ενδοομιλικές συναλλαγές έχουν ως στόχο την μεγαλύτερη αυτονομία της διεύθυνσης, δίνεται ιδιαίτερη σημασία στην παρακίνηση των στελεχών των εταιρειών του ομίλου για μεγιστοποίηση του συνολικού αποτελέσματος, υπάρχει καλύτερη αξιολόγηση της απόδοσης καθώς και μεγαλύτερη σύγκλιση των γενικότερων στόχων. Οι στόχοι των διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών εστιάζονται κυρίως στην ελαχιστοποίηση της φορολογικής υποχρέωσης, την μείωση των διαφόρων τελών και των δασμών, τον έλεγχο και την προστασία από τις συναλλαγματικές διακυμάνσεις καθώς και την ενίσχυση της ανταγωνιστικής θέσης μιας θυγατρικής και την βελτίωση των σχέσεων με ξένες κυβερνήσεις.

Στην περίπτωση των διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών η βασική επιδίωξη είναι ο καθορισμός μιας εσωτερικής τιμής με στόχο την μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης καθώς και η ενίσχυση μιας ξένης θυγατρικής. Για παράδειγμα ο ορισμός χαμηλής εσωτερικής τιμής για ανταλλακτικά που αποστέλλονται σε μια ξένη θυγατρική μπορεί να μειώσει το ύψος των οφειλόμενων δασμών καθώς τα ανταλλακτικά διασχίζουν την διεθνή αγορά ή μπορεί να βοηθήσει

---

<sup>4</sup>Ανδρέας Τσουρουφλής (2010), Ενδοομιλική Τιμολόγηση, ΝομικήΒιβλιοθήκη, σελ.6

την θυγατρική εταιρεία να ανταγωνιστεί σε ξένες αγορές διατηρώντας το κόστος της. Από την άλλη πλευρά, ο ορισμός υψηλής εσωτερικής τιμής μπορεί να βοηθήσει μια πολυεθνική εταιρεία να αποκομίσει κέρδη από μια χώρα που έχει αυστηρούς ελέγχους εξαγωγών συναλλάγματος ή μπορεί να επιτρέψει σε μια πολυεθνική εταιρεία να μεταβιβάσει εισόδημα από μια χώρα με υψηλούς φορολογικούς συντελεστές σε μια άλλη με μικρότερους.

Στη φορολογία και τη λογιστική, οι τιμές μεταβίβασης αναφέρονται στους κανόνες και τις μεθόδους τιμολόγησης συναλλαγών μεταξύ επιχειρήσεων υπό κοινή κυριότητα ή έλεγχο. Λόγω του ενδεχόμενου διασυνοριακών ελέγχων για τη νόθευση του φορολογητέου εισοδήματος, οι φορολογικές αρχές σε πολλές χώρες μπορούν να προσαρμόσουν τις τιμές μεταβίβασης εντός των ομίλων που διαφέρουν από εκείνες που θα χρεώνονταν από ανεξάρτητες επιχειρήσεις που ασχολούνταν με εμπορικές συναλλαγές. Ο ΟΟΣΑ και η Παγκόσμια Τράπεζα συστήνουν τους κανόνες τιμολόγησης εντός του ομίλου βάσει της αρχής του αμερικανικού μήκους και 19 από τα 20 μέλη της G20 έχουν υιοθετήσει παρόμοια μέτρα μέσω διμερών συνθηκών και εθνικής νομοθεσίας, κανονισμών ή διοικητικής πρακτικής. Οι χώρες με νομοθεσία για τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης ακολουθούν γενικά τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις τιμές μεταφορών για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις, αν και οι κανόνες τους ενδέχεται να διαφέρουν ως προς ορισμένα σημαντικά στοιχεία (OCED, 2010).

Όταν εγκρίνονται, οι κανόνες για τις τιμές μεταβίβασης επιτρέπουν στις φορολογικές αρχές να προσαρμόζουν τις τιμές για τις περισσότερες διασυνοριακές ενδοεταιρικές συναλλαγές, συμπεριλαμβανομένων των μεταβιβάσεων ενσώματων ή άυλων περιουσιακών στοιχείων, υπηρεσιών και δανείων. Για παράδειγμα, μια φορολογική αρχή μπορεί να αυξήσει το φορολογητέο εισόδημα μιας επιχείρησης μειώνοντας την τιμή των αγαθών που αγοράζονται από έναν ξένο κατασκευαστή που είναι συνδεδεμένος ή αυξάνοντας τα δικαιώματα εκμετάλλευσης που θα χρεώσει η εταιρεία να χρεώνει τις θυγατρικές της από το εξωτερικό για δικαιώματα χρήσης αποκλειστικής τεχνολογίας ή εμπορικής ονομασίας. Αυτές οι προσαρμογές υπολογίζονται γενικά χρησιμοποιώντας μία ή περισσότερες από τις μεθόδους τιμολόγησης των μεταβιβάσεων που καθορίζονται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ και υπόκεινται σε δικαστικό έλεγχο ή άλλους μηχανισμούς επίλυσης διαφορών (OCED, 2010).

Παρότι ορισμένες τιμές μεταβίβασης παρουσιάζονται μερικές φορές ανακριβώς από τους σχολιαστές ως πρακτική ή τεχνική φοροαποφυγή, ο όρος αναφέρεται σε ένα σύνολο ουσιαστικών και διοικητικών κανονιστικών απαιτήσεων που επιβάλλονται από κυβερνήσεις σε ορισμένους φορολογούμενους. Ωστόσο, η επιθετική τιμολόγηση εντός των ομίλων - ειδικά για τα χρέη και τα άυλα στοιχεία - διαδραμάτισε σημαντικό ρόλο στην αποφυγή φορολογίας επιχειρήσεων και ήταν ένα από τα θέματα που εντοπίστηκαν όταν ο ΟΟΣΑ εξέδωσε το σχέδιο δράσης για τη διάβρωση της βάσης και τη μετατόπιση του κέρδους (BEPS). Οι τελικές εκθέσεις BEPS του ΟΟΣΑ του 2015 του ΟΟΣΑ ζήτησαν εκθέσεις ανά χώρα και αυστηρότερους κανόνες για τις μεταβιβάσεις κινδύνων και άυλων στοιχείων, αλλά συνέστησε τη συνέχιση της τήρησης της αρχής του αρχικού μήκους. Αυτές οι συστάσεις έχουν επικριθεί από πολλούς φορολογούμενους και επιχειρήσεις επαγγελματικών υπηρεσιών για την απομάκρυνση από τις καθιερωμένες αρχές και από ορισμένους ακαδημαϊκούς και ομάδες υπεράσπισης επειδή δεν πραγματοποίησαν τις κατάλληλες αλλαγές.

Η τιμολόγηση των μεταφορών δεν πρέπει να συνδυάζεται με την απάτη μη ορθή τιμολόγηση του εμπορίου, η οποία αποτελεί μια τεχνική για τη συγκάλυψη των παράνομων μεταφορών με την αναφορά ψευδεπίγραφων τιμών στα τιμολόγια που υποβάλλονται στους τελωνειακούς υπαλλήλους. «Επειδή συχνά και οι δύο συνεπάγονται εσφαλμένη τιμολόγηση, πολλά επιθετικά συστήματα φοροδιαφυγής από πολυεθνικές εταιρείες μπορούν εύκολα να συγχέονται με την εσφαλμένη τιμολόγηση του εμπορίου. Ωστόσο, πρέπει να θεωρηθούν ξεχωριστά πολιτικά προβλήματα με ξεχωριστές λύσεις», σύμφωνα με την Global Financial Integrity, μια μη κερδοσκοπική ομάδα έρευνας και υπεράσπισης επικεντρωμένη στην καταπολέμηση των παράνομων χρηματοοικονομικών ροών (Cooperetal., 2016)

## **2.2 Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

Καθώς ο κόσμος φαίνεται να προχωρά προς μια πραγματικά παγκόσμια οικονομία, αυτή η δράση επικεντρώνεται στην πολυεθνική επιχείρηση. Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις έχουν τη δύναμη να ασκήσουν τεράστια επιρροή. Οι μεγαλύτερες 300 πολυεθνικές αντιπροσωπεύουν περίπου το 25% των παραγωγικών στοιχείων του κόσμου (The Economist, 1993). Επιπλέον, η λογική της ύπαρξης της πολυεθνικής επιχείρησης είναι η ικανότητα να χρησιμοποιούν λειτουργίες σε διάφορες χώρες. Οι συνήθεις οικονομικές συναλλαγές μεταξύ των πολυεθνικών επιχειρήσεων

περιλαμβάνουν τη μεταφορά αγαθών, πρώτων υλών, άυλων αγαθών ή υπηρεσιών μεταξύ συνδεδεμένων οντοτήτων του πολυεθνικού γονέα. Δεδομένου ότι οι αποτελούν ξεχωριστές οικονομικές οντότητες η τιμή μεταβίβασης που πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη έμφαση στην τιμή της μεταβίβασης και η τιμή τιμολόγησης έχει μεγάλη σημασία καθώς το 80% των εταιρειών Fortune 1000 πρέπει να επιλέξουν τιμολόγηση μεταφοράς, στρατηγικές, απαιτώντας μια πολύπλοκη σειρά οικονομικών, νομικών και λειτουργικών (Eccles, 1985: σελ. 2). Το 1986, το 36% περίπου των Ηνωμένων Πολιτειών, οι εισαγωγές και οι εξαγωγές ήταν συναλλαγές μεταξύ των αμερικανικών επιχειρήσεων και των ξένων τους θυγατρικών ή γονέων (Cho, 1990). Το 80% του εμπορίου μεταξύ της Ιαπωνίας και των ΗΠΑ είναι μεταξύ μητρικών εταιρειών και επιχειρήσεων θυγατρικές του εξωτερικού (Stewart, 1993). Η τιμή μεταφοράς είναι η εσωτερική αξία που έχει τοποθετηθεί σε μια πρώτη ύλη και μετακινείται από μία σχετική οργανωτική οντότητα σε άλλη εντός ενός ενοποιημένου εταιρικού ομίλου. Οι ενδοομιλικές συναλλαγές μπορεί να ισχύουν για τα τμήματα ή τις θυγατρικές επιχειρήσεις. Η ενδοομιλική συναλλαγή είναι μια λογιστική σύμβαση. Μεγάλο μέρος της προσοχής επικεντρώνεται στο πώς «εργάζονται» οι πολυεθνικές επιχειρήσεις τις ενδοομιλικές συναλλαγές για να αποφύγουν την καταβολή φόρων εισοδήματος. Είναι προφανές ότι η προσπάθεια ελαχιστοποίησης της φορολογικής επιβάρυνσης είναι μόνο ένα από τα ζητήματα των διεθνών στρατηγικών που ακολουθούνται για τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Η είσπραξη των μη καταβληθέντων φόρων από ξένες εταιρείες που λειτουργούν στις ΗΠΑ είναι μια πολιτική που έχει υιοθετηθεί και έχει δημιουργήσει μια μεγάλη παρακολούθηση της κυβέρνησης. Άλλα έθνη που αντιμετωπίζουν παρόμοιες καταστάσεις σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές, αναζητούν άλλες πιθανές λύσεις.

Οι ενδοομιλικές συναλλαγές είναι μια στρατηγική και όχι μια διαδικασία (Eccles, 1985, Spicer, 1988). Αυτή η προοπτική δείχνει τη σημασία της τιμολόγησης των μεταβιβάσεων στην αγορά τη συνολική εταιρική στρατηγική και τις επιδόσεις της πολυεθνικής επιχείρησης. Η μέθοδος τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών που χρησιμοποιείται από μια επιχείρηση είναι ο τρόπος εκτέλεσης της μεταφοράς για την στρατηγική τιμολόγησης. Εάν οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τιμολόγια μεταφοράς για να πετύχουν πολλαπλούς στόχους, τότε η αποτελεσματικότητα των τιμών μεταβίβασης έχει ακόμα μεγαλύτερη σημασία για την εταιρική επιτυχία.

## 2.3 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Οι εσωτερικές μεταφορές επιτρέπουν στο MNE να ασκεί τη "πολύ εθνικότητα" του. Αν το MNE ενήργησε αποκλειστικά χωρίς αυτές τις μεταφορές, τότε δεν θα υπήρχε λογική για να υπάρξουν και οι εγχώριες επιχειρήσεις θα κυριαρχούν στην αγορά κάθε χώρας. Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι συμμετέχουν ξεχωριστά νομικά πρόσωπα που ανταγωνίζονται σε διαφορετικές χώρες, είναι απαραίτητο να δοθεί αξία στη μεταφορά των προϊόντων. Οι ενδοομιλικές συναλλαγές είναι εξαιρετικά σημαντικές καθώς είναι το μέσο με το οποίο μία πολυεθνική πραγματοποιεί σημαντικό μέρος των δραστηριοτήτων της. Οι ενδοομιλικές συναλλαγές διαδραματίζουν πιο σημαντικό ρόλο στις συνολικές επιχειρήσεις από ό,τι τα προηγούμενα χρόνια. Μια πολυεθνική επιχείρηση αντιμετωπίζει πολυάριθμες περιπλέκοντας παράγοντες στην παγκόσμια αγορά. Ενώ τα εσωτερικά θέματα της αξιολόγησης και της απόδοσης της διαχείρισης είναι σημαντικές για αυτές τις επιχειρήσεις, πρέπει να εξεταστούν σε συνδυασμό με ζητήματα όπως η φορολογία, το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, το συνάλλαγμα, τα μετρητά και ο πληθωρισμός. Η στρατηγική για τις ενδοομιλικές συναλλαγές αυξάνεται με πολυπλοκότητα σε κάθε επιπρόσθετο εθνικό αγοράς που εισέρχεται στο MNE. Μέσω αυτής της πολυεθνικότητας, τα MNE μεγιστοποιούνται τους στόχους τους εκμεταλλευόμενοι τις ατέλειες της αγοράς που προκύπτουν (Leitch and Barrett, 1992). Η εκμετάλλευση γενικά επιτυγχάνεται εν' όλων ή εν μέρει με εσωτερικές ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ των σχετικών οντότητες του MNE. Δεδομένου ότι ο μηχανισμός των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι συχνά κρίσιμος για την επίτευξη αυτών των γενικών στόχων, τότε η ενδοομιλική συναλλαγή που πραγματοποιείται πράγματι λειτουργεί ως μέσο στρατηγικής. Η εταιρική στρατηγική μπορεί να θεωρηθεί ως μια οργανωτική διαδικασία που αποτελείται από διατύπωση και εφαρμογή (Andrews, 1987). "Η σχέση μεταξύ της στρατηγικής και της πολιτικής των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι τόσο οικεία ώστε είναι σχεδόν (Eccles, 1985: σελ. 9). Είναι προφανές ότι η πολιτική τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι αναπόσπαστο μέρος της στρατηγικής του οργανισμού και δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη ως απλώς λογιστική τεχνική. Για αυτό οι ενδοομιλικές συναλλαγές αποτελούν ενεργά συστατικά της στρατηγικής και όχι απαντήσεις στη λογιστική και τη φορολογία. Σαφώς σε ορισμένες φορολογικές καταστάσεις, το MNE μπορεί πράγματι να μην έχει επιλογή σχετικά με τις διεθνείς τιμές για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Ωστόσο, ο στόχος αυτού είναι να αποδείξει ότι οι διεθνείς ενδοομιλικές συναλλαγές μπορεί να λειτουργήσουν ως συνιστώσα της στρατηγικής για την επίτευξη πρόσθετων στόχων πέραν αυτού συμμόρφωση με τους φορολογικούς κανονισμούς.

Μόλις η διοίκηση καθορίσει γενικούς στόχους, μπορούν να χρησιμοποιηθούν διάφορες στρατηγικές για την επίτευξη των στόχων. Η ενδοομιλική συναλλαγή είναι μια διαχειριζόμενη δραστηριότητα που συμβάλλει στην επίτευξη εταιρικών στόχων. Υπάρχουν αρκετά βασικά ζητήματα σχετικά με τη χρήση της ενδοομιλικής τιμολόγησης ως εργαλείο εταιρικής στρατηγικής:

(1) Τι είναι το μοναδικό για το διεθνές περιβάλλον για τις τιμές μεταβίβασης στο πλαίσιο των πολυεθνικών επιχειρήσεων;

Το MNE πρέπει να λαμβάνει αποφάσεις για διαφορετικά θέματα τις εθνικές αγορές και τις ανταγωνιστικές καταστάσεις, και στη συνέχεια να αφομοιώσει και συντονίζουν αυτές τις αποφάσεις για τη δημιουργία ενός συνεκτικού σχεδίου για τη μεταβίβαση των τιμών. Αυτό είναι εξαιρετικά δύσκολο να ληφθούν αποφάσεις που εφαρμόζονται ομοιόμορφα σε μια ποικιλία από εθνικές αγορές. Η επιβολή αυτής της εθνικιστικής ταυτότητας είναι η μεταβαλλόμενη άποψη προς τα εθνικά σύνορα. Με την εκτέλεση της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα παραδοσιακά σύνορα και τα μέσα διαφοροποίησης έχουν θλωθεί (Khan και Ravenscroft, 1992). Ομοίως, άλλες λιγότερο επίσημες συμμαχίες που περιλαμβάνουν αρκετές χώρες σε ολόκληρο τον κόσμο. Μια επιπλέον επιπλοκή στο διεθνές περιβάλλον είναι η κλιμάκωση για την χρήση στρατηγικών συμμαχιών μεταξύ εταιρειών. Πάνω από το 50% των εταιρειών έχουν συνάψει στρατηγικές συμμαχίες. Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις συμμετέχουν σε αυτές τις συμφωνίες συνεργασίας προκειμένου να επιδιωχθεί η επίτευξη κοινών στρατηγικών στόχων που δεν μπορούν να επιτευχθούν μεμονωμένα. Παρότι οι εταίροι της στρατηγικής συμμαχίας είναι ξεχωριστές επιχειρήσεις, συνδέονται με την αίσθηση του κοινού σχεδίου τους. Οι εταίροι, μέσω της συμμαχίας, θα μεταφέρουν αγαθών ή τεχνολογίας μεταξύ τους. Η σχέση της συμμαχίας αυξάνει πολλές ενδιαφέρουσες ερωτήσεις. Οι εταίροι της συμμαχίας είναι πραγματικά συνδεδεμένα μέρη ή όχι μια διαπεριφερειακή ρύθμιση υβριδικού τύπου ισχύει; Πώς είναι η κατάλληλη τιμή μεταβίβασης που καθορίζεται κατά τις μεταβιβάσεις; Όλα αυτά τα ζητήματα είναι συγκεκριμένα.

(2) Είναι η τιμολόγηση μεταφοράς ένα εργαλείο ελέγχου διαχείρισης ή, αντίθετα, ένα στοιχείο ελέγχου εταιρική στρατηγική;

Η έννοια του ελέγχου διαχείρισης επικεντρώνεται στην εφαρμογή εταιρικών στρατηγικών (Anthony et al., 1992). Η στρατηγική δεν μπορεί να πραγματοποιείται χωρίς μηχανισμό ελέγχου. Βεβαίως, η τιμολόγηση μεταφοράς είναι και ο τρόπος με τον οποίο επιτυγχάνεται η στρατηγική μαζί με αρκετούς άλλους μηχανισμούς ελέγχου. Έτσι, η ενδοομιλική τιμολόγηση είναι ένα εργαλείο και ένα στοιχείο του ελέγχου της διαχείρισης. Ακόμη, όταν χρησιμοποιεί την τιμολόγηση μεταφοράς ως μηχανισμό ελέγχου, η επιχείρηση ολοκληρώνει τους στρατηγικούς στόχους και η ενδοομιλική τιμολόγηση είναι κάτι περισσότερο από ένα μηχανισμό ελέγχου. Δεδομένου του αποκεντρωμένου χαρακτήρα της τυπικής εταιρείας, ο ρόλος της μεταφοράς της τιμολόγησης γίνεται ακόμα πιο κρίσιμη. Είναι ο μηχανισμός με τον οποίο οι πληροφορίες (Horngren, 1989).

(3) Χρησιμοποιεί το MNE τιμές μεταβίβασης για την επίτευξη ποικίλων στόχων, ή είναι το κίνητρο αποκλειστικά φορολογικά;

Οι πολυεθνικές εταιρείες επιδιώκουν πολλαπλούς στόχους και όχι τη διαχείριση της φόρου ως μοναδικό στόχο της διεθνούς τιμολόγησης μεταβίβασης. Αυτή η ευρεία προσέγγιση υποστηρίζεται περαιτέρω από τις συναλλαγές μετά τη μείωση της μεταρρύθμισης μετά τη φορολογία το 2006 το νόμιμο εταιρικό φορολογικό συντελεστή στις ΗΠΑ σε σύγκριση με άλλες χώρες. Αυτό ίσως υποδηλώνουν ότι τα ΠΕΕ θα πρέπει να παρακινούνται να μεταφέρουν εισόδημα για να πληρώσουν έτσι περισσότερους φόρους.

(4) Είναι η τιμολόγηση μεταφοράς αποτελεσματική για την επίτευξη των στόχων της διοίκησης στόχοι?

Το καλύτερο μέτρο αποτελεσματικότητας για οποιαδήποτε στρατηγική είναι ο βαθμός στον οποίο επιτυγχάνονται οι στόχοι της διοίκησης. Αυτό το μέτρο επιτυχίας είναι επίσης κατάλληλο για τιμολόγια εσωτερικής διακίνησης. Αν πράγματι η ενδοομιλική συναλλαγή θεωρείται στρατηγική, τότε το αποτέλεσμα είναι ιδιαίτερα κρίσιμο. Εάν δεν υπάρχει ενδοομιλική τιμολόγηση αποτελεσματικοί, τότε μπορούν να χρησιμοποιηθούν εναλλακτικοί μηχανισμοί για τη δημιουργία στρατηγικών. Η εξέταση της αποτελεσματικότητας είναι μια απόκλιση από την παραδοσιακή εστίαση



για τις ενδοομιλικές συναλλαγές, δεδομένου ότι συχνά θεωρείται ως η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου είναι η μόνη σημασία. Αντ' αυτού, μια στρατηγική άποψη που αναγνωρίζει την τιμολόγηση μεταφοράς ως η συνιστώσα της στρατηγικής, η οποία υποχρεώνει την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητάς της (Cravens, 1997).

## **2.4 ΟΙ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

Οι στρατηγικοί στόχοι των διεθνών ενδοομιλικών συναλλαγών εμπίπτουν σε τρεις τομείς:

- (1) τους στόχους που σχετίζονται με τη φορολογία
- (2) εσωτερικοί στόχοι με γνώμονα τη διαχείριση και
- (3) διεθνείς ή επιχειρησιακοί στόχοι

Οι στόχοι αυτοί αντιπροσωπεύουν τους τομείς της επιχειρηματικής δραστηριότητας που είναι ουσιώδεις για τη συνέχιση της επιτυχίας του ΜΝΕ και μπορεί επίσης να επιτευχθεί με άλλες στρατηγικές.

Πιο αναλυτικά παρατίθενται παρακάτω οι στόχοι των ενδοομιλικών συναλλαγών

1. Φορολογικοί στόχοι: Η ενδοομιλική τιμολόγηση θεωρείται συνήθως ως μέσο για τη διαχείριση του συνόλου φόρο εισοδήματος για τον ΜΕΚ και να συμμορφωθεί με τους χιλιάδες κανονισμούς, που σχετίζονται με τις εσωτερικές μεταφορές. Τα περισσότερα έθνη έχουν θεσπίσει νόμους τιμολόγησης παρόμοιους με το άρθρο 482 του Κώδικα Εσωτερικού Εισοδήματος των ΗΠΑ για την απαγόρευση της χειραγώγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών για να «αποφύγουν» τους φόρους εισοδήματος. Υπάρχουν πολυάριθμες αποφάσεις λειτουργίας και επένδυσης που βασίζονται στη φορολογική κατάσταση ως σύνολο και θα πρέπει να εξετάζονται μία ποικιλία φορολογικών συντελεστών και καταστάσεων σε διάφορες χώρες. Υπάρχουν πιστώσεις φόρου και κίνητρα που μπορεί να αλλάξουν τις τιμές και τους κανόνες όταν αυτές λαμβάνουν χώρα σε διάφορες χώρες. Τα τιμολόγια που εισπράττονται από τις χώρες σχετικά με την εισαγωγή και την εξαγωγή εμπορευμάτων μπορεί επίσης να είναι διαχειρίζεται μέσω των ενδοομιλικών συναλλαγών. Η τιμολόγηση μεταφοράς καθορίζει την τιμή για το στοιχείο που μεταβιβάζεται και, συνεπώς, καθορίζει το καταβληθέν τιμολόγιο. Η αλληλεπίδραση των φόρων εισοδήματος και των δασμολογικών στόχων περιπλέκει επίσης τον καθορισμό των τιμών των



ενδοομιλικών συναλλαγών. Αυτή η σχέση δείχνει πώς μεταφέρονται οι αποφάσεις τιμολόγησης οι οποίες δεν μπορούν να γίνουν μεμονωμένα. Δεδομένου ότι οι στόχοι είναι στρατηγικές τιμολόγησης, αλληλεπικαλύπτονται. Οι πολυεθνικές εταιρείες μπορεί να επιθυμούν μια υψηλή τιμή με σκοπό την μεταφορά τους στην θυγατρική εταιρεία για να μειώσουν το καθαρό εισόδημα της θυγατρικής και παράλληλα και να μειώσουν τον φόρο εισοδήματος. Ωστόσο, το τιμολόγιο βασίζεται επίσης στην αξία της ενδοομιλικής τιμολόγησης και θα αφαιρεθούν από το φορολογητέο εισόδημα της θυγατρικής. Ως εκ τούτου, το τιμολόγιο μειώνει τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή. Η «τιμή μεταφοράς» καθορίζει την ελάχιστη τιμή για το στοιχείο, καθώς ενδέχεται να αντιμετωπίσει μεταγενέστερες μεταφορές.

2. Εσωτερικοί ή προσανατολισμένοι προς τη διαχείριση στόχοι. Για καθαρά εσωτερικές μεταβιβάσεις, εσωτερικούς ή προσανατολισμένους προς τη διαχείριση στόχους συχνά επηρεάζουν τις αποφάσεις για τις τιμές της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Συνήθως επιχειρήσεις προσπαθούν ταυτόχρονα να επιδιώξουν την προώθηση ενός δίκαιου συστήματος αξιολόγησης των επιδόσεων, και να ενθαρρύνουν τους διαχειριστές να προωθούν τη συμφωνία των στόχων μεταξύ των στόχων τους και των στόχων της επιχείρησης. Αυτοί οι στόχοι ισχύουν εξίσου για τα ΜΕΠ, αλλά επιβάλλουν επιπλέον επιπλοκές σχετικά με τον πολιτισμό, τα έθιμα, την ανταλλαγή τα ποσοστά και τον πληθωρισμό. Ακόμη και αν και η αγορά του ίδιου είδους από εξωτερικές πηγές μπορεί να είναι λιγότερο δαπανηρή, οι στόχοι ολόκληρου του ομίλου εταιρειών καλύπτονται από την εσωτερική αγορά η ενδοομιλική τιμολόγηση μπορεί να προσαρμοστεί έτσι ώστε ο διαχειριστής που είναι υποχρεωμένος να αγοράσει εσωτερικά δεν θα υποφέρει από την άποψη των δικών του στόχων σχετικά με την αποζημίωση ή την αξιολόγηση.

3. Διεθνείς ή Επιχειρησιακοί Στόχοι: Ίσως να είναι ο στρατηγικότερος στόχος οποιουδήποτε από τους στόχους των ενδοομιλικών τιμολογήσεων και τη διατήρηση (ή τη δημιουργία) ανταγωνιστικής θέσης στην αγορά. Ο απώτερος στόχος είναι ο ανταγωνισμός σε μια παγκόσμια οικονομία. Αυτό γίνεται συνήθως είτε μέσω μιας στρατηγικής διαφοροποίησης, είτε μέσω της καθιέρωσης του παραγωγού χαμηλού κόστους ενός προϊόντος (Porter, 1985). Η κατάλληλη ενδοομιλική τιμολόγηση μπορεί να επιτρέψει σε μία θυγατρική εταιρεία να εισέλθει σε μια νέα αγορά με μια ανταγωνιστική τιμή ή να επιτρέψει σε μια αγορά που είναι ηγέτης να θεσπίσει μειώσεις των τιμών ως απάντηση σε χαλαρή ζήτηση ή γενικότερα μείωση των

οικονομικών συνθηκών σε μια συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή. Σε συνδυασμό με εσωτερικούς στόχους, η ενδοομιλική τιμολόγηση μπορεί να βοηθήσει στη διαχείριση των συναλλαγματικών ισοτιμιών και στις διακυμάνσεις των επιπέδων πληθωρισμού. Οι ενδοομιλικές συναλλαγές δεν υποκαθιστούν την αντιστάθμιση και άλλες διαχειριστικές τεχνικές. Αντ' αυτού, είναι ένα μέσο με το οποίο μπορεί να ελέγχει εσωτερικά αυτές τις διακυμάνσεις όταν ασχολούνται σε θέματα όπως η αξιολόγηση, τα κίνητρα και την εξωτερική τιμολόγηση. Οι περιορισμοί της μεταφοράς μετρητών είναι ιδιαίτερα σημαντικοί για το διεθνές περιβάλλον. Πολλές χώρες επιβάλλουν περιορισμούς στη μεταφορά μετρητών ή στον επαναπατρισμό των κερδών στη χώρα. Μπορεί να δημιουργηθεί μια τιμή μεταφοράς για τη μεταφορά του αγαθού από την περιοριστική χώρα με υψηλή ή χαμηλή τιμή σύμφωνα με το επιθυμητό αποτέλεσμα. Επίσης, η ενδοομιλική τιμολόγηση μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως μία τιμή για την δικαιολόγηση μίας επένδυσης σε τοπικό επίπεδο ή την απασχόληση τοπικών εργαζομένων ως απάντηση σε κοινωνικές ή πολιτικές ανησυχίες. Μια (χαμηλή) τιμή ενδοομιλικής τιμολόγησης μπορεί να επιτρέψει προσωρινά μια θυγατρική οικονομικά υποβαθμισμένη περιοχή να συνεχίσει τις δραστηριότητές της. Αυτό θα μπορούσε να αποφευχθεί η αρνητική δημοσιότητα και ενδυνάμωση μιας σχέσης συνεργασίας με τους τοπικούς ηγέτες στην Ελλάδα σε όρους της συνεχούς απασχόλησης πολιτών που ενδέχεται να έχουν περιορισμένη απασχόληση σε πρόσθετες αγορές.

4. Πολλαπλοί Στρατηγικοί Στόχοι: Είναι προφανές ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση χρησιμοποιείται σε μια ποικιλία στρατηγικών αποφάσεων. Σε κάθε περίπτωση, η απόφαση τιμολόγησης προορίζεται να επιτύχει ένα συγκεκριμένο στόχο. Στην πραγματικότητα, είναι σε θέση να επιτύχει αυτούς τους στόχους το πρωταρχικό σκεπτικό δεδομένου ότι οι μονάδες είναι αλληλεξαρτώμενες.

Πάνω από εξήντα κυβερνήσεις έχουν θεσπίσει κανόνες για τις ενδοομιλικές συναλλαγές, οι οποίοι σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις (με τις αξιοσημείωτες εξαιρέσεις της Βραζιλίας και του Καζακστάν) βασίζονται στην αρχή του αμερικανικού μήκους. Οι κανόνες σχεδόν όλων των χωρών επιτρέπουν στα συνδεδεμένα μέρη να καθορίζουν τις τιμές με οποιονδήποτε τρόπο, αλλά επιτρέπουν στις φορολογικές αρχές να προσαρμόζουν αυτές τις τιμές (για σκοπούς υπολογισμού της φορολογικής υποχρέωσης) όπου οι χρεωμένες τιμές είναι εκτός εύρους τιμών. Οι περισσότερες, αν όχι όλες, κυβερνήσεις επιτρέπουν την αναπροσαρμογή από τη φορολογική αρχή ακόμη και όταν δεν υπάρχει πρόθεση να αποφευχθεί ή να αποφύγει

τον φόρο. Οι κανόνες γενικά απαιτούν ότι το επίπεδο της αγοράς, οι λειτουργίες, οι κίνδυνοι και οι όροι πώλησης συναλλαγών ή δραστηριοτήτων μη συνδεδεμένων μερών να είναι συγκρίσιμα με αυτά τα στοιχεία όσον αφορά τις συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη ή την αποδοτικότητα που εξετάζεται.

Η προσαρμογή των τιμών γίνεται γενικά με την προσαρμογή του φορολογητέου εισοδήματος όλων των εμπλεκόμενων συνδεδεμένων μερών εντός της δικαιοδοσίας, καθώς και με την προσαρμογή τυχόν παρακρατούμενων ή άλλων φόρων που επιβάλλονται σε μέρη εκτός της δικαιοδοσίας. Τέτοιες προσαρμογές γενικά γίνονται μετά την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. Για παράδειγμα, εάν η Bigco US χρεώνει τη Bigco Γερμανίας για μια μηχανή, είτε η αμερικανική είτε η γερμανική φορολογική αρχή μπορούν να προσαρμόσουν την τιμή κατά την εξέταση της αντίστοιχης φορολογικής δήλωσης. Μετά από μια προσαρμογή, ο φορολογούμενος επιτρέπεται γενικά (τουλάχιστον από την κυβέρνηση προσαρμογής) να πραγματοποιεί πληρωμές για να αντικατοπτρίζει τις προσαρμοσμένες τιμές.

Τα περισσότερα συστήματα επιτρέπουν τη χρήση πολλαπλών μεθόδων τιμολόγησης μεταφοράς, όπου αυτές οι μέθοδοι είναι κατάλληλες και υποστηρίζονται από αξιόπιστα δεδομένα, για να ελέγξουν τις τιμές των συνδεδεμένων μερών. Μεταξύ των κοινώς χρησιμοποιούμενων μεθόδων είναι συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες τιμές, κόστος-plus, τιμή μεταπώλησης ή σήμανση και μέθοδοι που βασίζονται στην κερδοφορία. Πολλά συστήματα διαφοροποιούν τις μεθόδους δοκιμής των αγαθών από εκείνες για υπηρεσίες ή χρήση περιουσίας λόγω των εγγενών διαφορών στις επιχειρηματικές πτυχές αυτών των ευρέων τύπων συναλλαγών. Ορισμένα συστήματα παρέχουν μηχανισμούς για την κατανομή ή κατανομή του κόστους απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένων των άυλων περιουσιακών στοιχείων) μεταξύ των συνδεδεμένων μερών κατά τρόπο που αποσκοπεί στη μείωση της φορολογικής αντιπαράθεσης. Οι περισσότερες κυβερνήσεις έχουν χορηγήσει άδεια στις φορολογικές τους αρχές να προσαρμόσουν τις τιμές που χρεώνουν μεταξύ συνδεδεμένων μερών. Πολλές τέτοιες άδειες, συμπεριλαμβανομένων εκείνων των Ηνωμένων Πολιτειών, του Ηνωμένου Βασιλείου, του Καναδά και της Γερμανίας, επιτρέπουν εσωτερικές και διεθνείς προσαρμογές. Ορισμένες άδειες ισχύουν μόνο διεθνώς. [Παραπομπή που απαιτείται]

Επιπλέον, τα περισσότερα συστήματα αναγνωρίζουν ότι η τιμή ενός πλήρους ανταγωνισμού μπορεί να μην είναι ένα συγκεκριμένο σημείο τιμής, αλλά μια σειρά τιμών. Ορισμένα συστήματα παρέχουν μέτρα για να εκτιμηθεί κατά πόσον μια τιμή εντός αυτού του εύρους θεωρείται ως το μήκος της αγοράς, όπως η κλίμακα μεταξύ τεταρτοταγών τιμών που χρησιμοποιείται στους κανονισμούς των ΗΠΑ. Σημαντική απόκλιση μεταξύ των σημείων της περιοχής μπορεί να υποδηλώνει έλλειψη αξιοπιστίας των δεδομένων. Η αξιοπιστία θεωρείται γενικά ότι βελτιώνεται με τη χρήση δεδομένων πολλαπλών ετών.

Οι περισσότεροι κανόνες απαιτούν οι φορολογικές αρχές να εξετάζουν τις πραγματικές συναλλαγές μεταξύ των μερών και να επιτρέπουν την προσαρμογή μόνο στις πραγματικές συναλλαγές. Οι πολλαπλές συναλλαγές μπορούν να συγκεντρωθούν ή να εξεταστούν χωριστά και οι δοκιμές μπορούν να χρησιμοποιούν δεδομένα πολλαπλών ετών. Επιπλέον, οι συναλλαγές των οποίων η οικονομική ουσία διαφέρει ουσιαστικά από τη μορφή τους μπορεί να επαναχαρακτηριστεί σύμφωνα με τους νόμους πολλών συστημάτων που ακολουθούν την οικονομική ουσία.

Οι προσαρμογές των τιμών μεταβίβασης αποτελούν χαρακτηριστικό πολλών φορολογικών συστημάτων από τη δεκαετία του 1930. Οι Ηνωμένες Πολιτείες οδήγησαν στην εκπόνηση λεπτομερών και περιεκτικών κατευθυντήριων γραμμών για τις τιμές μεταβίβασης με μια Λευκή Βίβλο το 1988 και προτάσεις το 1990-1992, οι οποίες τελικά κατέστησαν κανονιστικές κατά το 1994. Το 1995, ο ΟΟΣΑ εξέδωσε τις κατευθυντήριες γραμμές για τις τιμές μεταβίβασης, οι οποίες επεκτάθηκαν το 1996 και το 2010. Τα δύο σύνολα κατευθυντήριων γραμμών είναι γενικά παρόμοια και περιέχουν ορισμένες αρχές που ακολουθούν πολλές χώρες. Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ έχουν εγκριθεί τυπικά από πολλές χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης με ελάχιστες ή καθόλου τροποποιήσεις (OECD, 2010).

Η λειτουργία των ενδοομιλικών συναλλαγών δεν αφορά μόνο την τιμολόγηση των αγαθών ή των υπηρεσιών αλλά αφορά και την διασυνοριακή μεταφορά κερδών. Η μεταφορά των κερδών από χώρα σε χώρα πραγματοποιείται μέσω της υπερτιμολόγησης ή υπ' τιμολόγησης αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων όπως επίσης και την επίρριψη δαπανών από μία εταιρεία σε άλλη μέσα στον ίδιο όμιλο. Οι διάφοροι τρόποι μέσω των οποίων μπορούν πολυεθνικές εταιρείες να ελαχιστοποιήσουν τους φόρους που καταβάλλουν μεταφέροντας κέρδη από μια χώρα

σε άλλη μπορεί να είναι η καταβολή υψηλών royalties σε εταιρείες του ίδιου ομίλου σε χώρα εγκατάστασης με μικρότερο φορολογικό συντελεστή. Επίσης η αγορά ακριβών πρώτων υλών από συνδεδεμένες εταιρείες με έδρα σε άλλες χώρες και ο δανεισμός από μια εταιρεία του ομίλου σε άλλη, με το σύνολο των χρεωστικών τόκων της δανειζόμενης εταιρείας να εκπίπτει και τη δανείστρια να μη φορολογείται για το σχετικό έσοδο. Για την πραγματοποίηση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών και την μεταφορά κερδών ή ζημιών συμμετέχουν τα εξής μέρη:

1) Οι φορολογικές αρχές της χώρας που είναι εγκατεστημένη η θυγατρική επιχείρηση και η οποία είναι το υποκείμενο της αγοράς των ενσώματων αγαθών (εμπορευμάτων ή παγίων), των υπηρεσιών, της χρησιμοποίησης των δικαιωμάτων –royalties και τέλος η μεταφορά δαπανών από άλλες επιχειρήσεις του ομίλου και είναι εγκατεστημένες εκτός της χώρας που είναι εγκατεστημένη η ίδια.

2) Οι φορολογικές αρχές της χώρας που είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση που πουλά –μητρική ή άλλη συνδεδεμένη επιχείρηση –(ενσώματα αγαθά ή υπηρεσίες), εκμισθώνει δικαιώματα ή επιμερίζει δαπάνες.

3) Η επιχείρηση –μητρική ή άλλη συνδεδεμένη επιχείρηση –που πουλά, εκμισθώνει ή επιμερίζει η οποία ονομάζεται «τιμολογούσα».

4) Η θυγατρική επιχείρηση που αγοράζει, μισθώνει ή δέχεται διάφορες διοικητικές δαπάνες και ονομάζεται «τιμολογούμενη».

#### Παραδείγματα ενδοομιλικών συναλλαγών

Η εφαρμογή της διακριτής τιμολόγησης σε χώρες με χαμηλότερη φορολογία είναι η πιο διαδεδομένη τιμολόγηση για την διενέργεια των συναλλαγών μεταξύ των θυγατρικών και μητρικών εταιριών. Στην συνέχεια ακολουθούν παραδείγματα μέσα από το οποία μπορεί να γίνει κατανοητό τους φορολογικούς σκοπούς της πραγματοποίησης των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Το εργοστάσιο μπαταρίας Duracell της P & G στην Κίνα κατασκευάζει για το δικό του εμπορικό σήμα Duracell και ένα άλλο το εμπορικό σήμα Kirkland που ανήκει στην Costco (Howard 2016, UPI1994, Verdi 2014). Το φυτό του Πουέρτο Ρίκο του Bumble Bee προμηθεύει μαύρο τόνο για το δικό του εμπορικό σήμα και επίσης για το Εμπορικό σήμα Kirkland (Gertner 2003, Seaman 2014).

Παράδειγμα αποτελεί η San Disk η οποία παράγει και εμπορεύεται σκληρούς δίσκους αλλά και mp3 στις ΗΠΑ. Δημιούργησε εταιρεία στην Ιρλανδία, σε μια χώρα όπου η φορολογία για τις επιχειρήσεις είναι 12,50%. Σε αντίθεση με τον συντελεστή φορολογίας των ΗΠΑ που είναι τριπλάσιος. Η κύρια δραστηριότητα της εταιρείας ήταν να παρέχει χρηματοοικονομικές υπηρεσίες σε όλο τον όμιλο. Αποτέλεσμα ,είναι ο όμιλος να μειώσει το φορολογικό του αποτύπωμα, μειώνοντας τα φορολογικά έξοδα στις ΗΠΑ και αυξάνοντας τα στην Ιρλανδία. Αξίζει να αναφερθεί ότι τα καθαρά κέρδη της εταιρείας ως προς τις πωλήσεις πολλαπλασιάστηκαν.(IrishTimes, 23 Φεβρουαρίου 2007)

Η Starbucks κατηγορήθηκε για την θυγατρική της στο Ηνωμένο Βασίλειο πως από το 1998 μέχρι και το 2012 είχε πληρώσει φόρο εισοδήματος μόλις 8,60 εκατ. στερλίνες σε αντιδιαστολή με τον κύκλο εργασιών της θυγατρικής για την τριετία 2009 –2012 που άγγιζε τα 1,20 δισ. λίρες και εμφανιζόταν στα αποτελέσματα της ως μια ζημιογόνα επιχείρηση. Από την άλλη μεριά η μητρική της στις ΗΠΑ ανακοίνωνε στους επενδυτές της την εξαιρετική πορεία και απόδοση της θυγατρικής της στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η εταιρεία μετέφερε χρήματα σε μια ολλανδική θυγατρική της για την πληρωμή δικαιωμάτων royalties, αγόρασε κόκκους καφέ από μια ελβετική θυγατρική της σε αυξημένη τιμή ενώ είχε συνάψει και δάνειο με άλλη θυγατρική της με υψηλό επιτόκιο.

Η Microsoft τα τελευταία χρόνια έχει εγκαταστήσει στο Δουβλίνο ένα υποκατάστημα όπου και εκεί μετέφερε τα πνευματικά δικαιώματα της επιχείρησης. Με αυτό τον τρόπο και με δεδομένο ότι τα περισσότερα έσοδα της εταιρεία προέρχονται από πνευματικά δικαιώματα χρήσης του σήματος της καθώς επίσης και από την άδεια χρήσης του λογισμικού της μείωσε την φορολογία της. Πρόσθετα πολλά από τα δικαιώματα της από την Ινδία το Ισραήλ μεταφέρθηκαν στην Ιρλανδία λόγω της χαμηλής φορολογίας. Το αποτέλεσμα ήταν να έχει συνολική φορολογική ελάφρυνση κατά 500 εκατ.\$.

Στην Ελλάδα η εταιρεία ΚΡΑΦΤ ΦΟΥΝΤΣ ΕΛΛΑΣ Α.Ε παραβίασε το νόμο Ν.3728/08 που αφορά την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών και της επιβλήθηκε πρόστιμο.

## 2.5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Οι δραστηριότητες των πολυεθνικών επιχειρήσεων έχουν σημαντικό αντίκτυπο τόσο στην εθνική οικονομία τους όσο και στην διεθνή οικονομία μέσω των θυγατρικών εταιρειών τους. Μέσω των θυγατρικών εταιρειών γίνεται συχνά λόγος για την έννοια της ενδοεταιρικής τιμολόγησης. Μέσα από έρευνες έχει παρατηρηθεί ότι μέσω αυτής της διαδικασίας κινείται το 30% περίπου του παγκόσμιο εμπορίου. Η αυξημένη συναλλαγή μεταξύ των επιχειρήσεων στον ίδιο όμιλο αλλά σε διαφορετικές επιχειρήσεις και χώρες είναι το αποτέλεσμα της παγκοσμιοποίησης. Οι συναλλαγές, σε συνδυασμό με τον αυξανόμενο αριθμό των χωρών και των επιχειρήσεων που συναλλάσσονται εξαναγκάζουν κάθε χώρα να επιβάλει κανονισμούς και φορολογικές ρυθμίσεις ώστε να προστατέψει τόσο τους καταναλωτές αλλά και την ίδια την χώρα καθώς το κόστος του προϊόντος μεταφέρεται συχνά στο καταναλωτή. Οι ρυθμίσεις αυτές επιβάλλονται κυρίως στις μετακινήσεις εισοδημάτων όπου και μελετάται στην παρούσα ανάλυση που ως αποτέλεσμα έχει την φοροδιαφυγή των πολυεθνικών επιχειρήσεων. Οι περισσότερες επιχειρήσεις κάνοντας εκτεταμένη χρήση του transfer pricing φοροδιαφεύγουν εκμεταλλευόμενες τις φορολογικές πολιτικές των κρατών, τις ρυθμίσεις που τις περιβάλλουν, τους δασμούς των προϊόντων και τους περιορισμούς που σχετίζονται με τον επαναπατρισμό των κερδών. Έτσι, μετακινούν τα κέρδη τους από τις θυγατρικές στις μητρικές και αντίστροφα ανάλογα με το φορολογικό καθεστώς που ως κύριο σκοπό έχουν την μεγιστοποίηση των κερδών των μετόχων, ελαχιστοποιώντας το φορολογικό τους αποτύπωμα, σε παγκόσμιο επίπεδο. Οι οικονομικές συνέπειες για τις χώρες είναι τεράστιες αλλά εξίσου μεγάλες είναι και οι απολαβές για τις χώρες με ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς. Το τελευταίο μπορεί να περιορισθεί με την ενίσχυση των διαδικασιών και των κανόνων που σχετίζονται με το transfer pricing. Στην συνέχεια αναφέρονται μερικά παραδείγματα μελετητών οι οποίοι επιβεβαιώνουν την φοροδιαφυγή των πολυεθνικών επιχειρήσεων και πως αυτή γίνεται. Πιο συγκεκριμένα, ο Horst 1971, μέσα από ένα απλό μαθηματικό μοντέλο απέδειξε ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις διαλέγουν τις τιμές μεταβίβασης με κύριο σκοπό το κέρδος. Οι επιχειρήσεις ανάλογα από ποια χώρα εξάγονται ή εισάγονται τα προϊόντα, τους δασμολογικούς συντελεστές αυτών και το φορολογικό καθεστώς επιλέγουν την τιμή μεταβίβασης. Ακόμα, στις μελέτες των Harristo 1993, Hines και Riceto 1994 και των Collins, Kemsley και Langto 1998 επιβεβαίωσαν για



μια ακόμη φορά ότι η τιμή μεταβίβασης εξαρτάται από το φορολογικό καθεστώς . Τέλος ,οι Jenkins και Wright μελέτησαν τον κλάδο των πετρελαιοειδών και επιβεβαίωσαν ότι οι θυγατρικές επιχειρήσεις που είναι σε χώρες με χαμηλή φορολογία έχουν υψηλό συντελεστή κερδοφορίας έναντι των άλλων .Μελετώντας τις ενδοομιλικές συναλλαγές ,γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι οι κανονισμοί και οι νόμοι διαφέρουν σημαντικά από χώρα σε χώρα και οι διαφορές αυτές μεγαλώνουν όταν η μία είναι αναπτυσσόμενη και η άλλη ανεπτυγμένη. Γιατί ,η δε μία θέλει να αυξήσει το συνάλλαγμα της με τον επαναπατρισμό των κερδών των επιχειρήσεων ή την εισροή νέων επενδύσεων ,ενώ η άλλη θέλει να μειώσει την εκροή. Εδώ όμως γεννιέται ο ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών ,καθώς συγκρούονται οι στόχοι τους κατά την συνεργασία για την πάταξη της φοροδιαφυγής Έτσι ,ο παράγον φορολογία καθίσταται μείζων θέμα στις αναπτυσσόμενες κοινωνίες παρά στις ανεπτυγμένες. Για παράδειγμα ,αν υποθέσουμε ότι μία κερδοφόρα πολυεθνική επιχείρηση παράγει παπούτσια στην Νορβηγία και αγοράζει την πρώτη ύλη της από Κίνα μέσω της θυγατρικής της στην Κινέζικη αγορά. Τα ποσό που θα καταβάλει η μητρική εταιρεία στην θυγατρική της μέσω της τιμολόγησης των πρώτων υλών θα καθορίζει και το κέρδος της θυγατρικής αλλά και την φορολογία που θα πληρώσει στο Κινέζικό κράτος. Αν η τιμή που θα καθοριστεί είναι μικρότερη από το μέσο όρο των τιμών ιδίων προϊόντων στην Κινέζικη αγορά, η θυγατρική εμφανίζει ελάχιστα κέρδη παρόλο που η μητρική εταιρεία εμφανίζει κέρδη στην Νορβηγία. Έτσι η Νορβηγική κυβέρνηση έχει εξασφαλίσει τα έσοδά της αλλά οι Κινεζική κυβέρνηση διαμαρτύρεται λόγω των μειωμένων κερδών. Αν η εταιρεία δεν είχε θυγατρική στην τοπική αγορά θα αναγκάζονταν να το αγοράσει τοπική αγορά με τιμές μεγαλύτερες από το μέσο όρο. Ένα ακόμα παράδειγμα που σχετίζεται με την τιμή μεταβίβαση και την φορολογία είναι η κατασκευή οικοσκευών στην Γερμανία και η διανομή των προϊόντων στην Ιταλία της μέσω μια θυγατρικής της. Αν υποθέσουμε ότι το κόστος παραγωγής μια συσκευής είναι 100 ευρώ και το κόστος για την διανομή είναι 20 ευρώ. Τώρα υποθέτουμε ότι η μητρική εταιρεία πουλάει με τιμή μεταβίβασης στην θυγατρικής την συσκευή 200 ευρώ και η Ιταλική εταιρεία το πωλάει 220. Παρατηρούμε ότι η μητρική εταιρεία εμφανίζει κέρδος 100 ευρώ και σε αυτό θα φορολογηθεί. Ενώ αντίθετα η Ιταλική εταιρεία εμφανίζει μηδενικό κέρδος καθώς πουλά την συσκευή σε τιμή κόστους. Η μητρική εταιρεία θα φορολογηθεί για τα 100 ευρώ και η Ιταλική κυβέρνηση δεν θα εισπράξει φόρους.



### 2.5.1 Μετακίνηση κερδών σε άλλες χώρες

Η μετακίνηση των κερδών μιας πολυεθνικής επιχείρησης στις θυγατρικές της ,επηρεάζει σημαντικά την φορολογία των θυγατρικών στις χώρες που είναι εγκατεστημένες. Καθώς ο φόρος αποτελεί τον άμεσο τρόπο ελέγχου των κερδών που μεταφέρονται μεταξύ τους αλλά και που καλείται να πληρώσει στο σύνολο της η επιχείρηση. Ακόμα αποτελεί έναν δείκτη ώστε να βρεθεί το συνολικό φορολογικό αποτύπωμα της εταιρείας αλλά τα κέρδη ή την ζημιά των επιμέρους εταιρειών. Εντούτοις, η ένδον εταιρική τιμολόγηση χρησιμοποιείται κατά κύριο λόγο για την μετακίνηση των κερδών από εταιρείες με υψηλό φορολογικό συντελεστή σε εταιρείες με χαμηλό. Η μετακίνηση των κερδών γίνεται πιο εύκολα αντιληπτή στα πιο κάτω παράδειγμα. Αν υποθέσουμε ότι η θυγατρική στην Βουλγαρία αγοράζει ένα προϊόν με 100 ευρώ και το πουλάει στην μητρική εταιρεία στην Ελλάδα με 200. Η ενδοεταιρική τιμή είναι 200. Η θυγατρική έχει κέρδος 100 γιατί το πούλησε 200 ευρώ. Τώρα αν υποθέσουμε ότι η Ελληνική εταιρεία το πουλάει 300 με κέρδος 100 ευρώ , τότε η εταιρεία στο σύνολο της έχει κέρδος 200 ευρώ για το προϊόν αυτό. Όσον αφορά την φορολογία η Βουλγάρικη εταιρεία έστω ότι φορολογείται με 20% επί των κερδών επομένως ,έχει κέρδος 20 ευρώ και η ελληνική εταιρεία με 60% τότε η φορολογία της είναι 60 ευρώ. Και το συνολικό φορολογικό αποτύπωμα της εταιρείας είναι 80 ευρώ. Άρα έχει κέρδος  $200 - 80 = 120$  ευρώ μετά από φόρους. Η θυγατρική εταιρεία έφερε 80 ευρώ κέρδος και η μητρική 40. Τέλος παρατηρούμε ότι στο σύνολο της η εταιρεία φορολογήθηκε με 40%. □ Αν υποθέσουμε ότι η ενδοεταιρική τιμή 300€, το κέρδος προ φόρου της θυγατρικής είναι  $300€ - 100€ = 200€$ , το κέρδος προ φόρου της μητρικής είναι  $300 - 300 = 0$  ευρώ. Τότε παρατηρούμε ότι όλα τα κέρδη μετακινήθηκαν από την μητρική στην θυγατρική. Τώρα στο σύνολό της έχει 200 € στην Βουλγαρία και 0€ στην Ελλάδα. Με φορολογικό καθεστώς στην Βουλγαρία 20% επί των κερδών θα πληρώσει 40 ευρώ ενώ στην Ελλάδα τίποτα. Επομένως το συνολικό φορολογικό της αποτύπωμα είναι 40 €. Αν υποθέσουμε ότι η ενδοεταιρική τιμή είναι 400 €, το κέρδος προ φόρων στην θυγατρική € είναι  $400€ - 100 € = 300€$  και της μητρικής είναι  $300€ - 400 € = -100€$  δηλαδή έχει ζημιά. Τότε παρατηρούμε ότι στο σύνολό της είχε κέρδος 300 στην Βουλγαρία και ζημιά 100€ στην Ελλάδα. Άρα συνολικό κέρδος 200 € Αν υποθέσουμε ότι η θυγατρική θα πληρώσει 20% φορολογία στην Βουλγαρία για 300 € κέρδος και η μητρική με κέρδος -100 € δηλαδή ζημιά και φορολογικό συντελεστή 60% στην Ελλάδα. Τότε η θυγατρική θα

πληρώσει φορολογία 60 € και η μητρική θα έχει επιστροφή φόρου 60€. Αρά εν τέλει δεν πληρώνει καθόλου φόρο η πολυεθνική και ας έχει συνολική με κερδοφορία 200 €. Το συνολικό κέρδος της επιχείρησης μετά από φόρους θα είναι 67% της τιμής πώλησης αφού γιατί 200 € κέρδος είχε 300 € τιμή πώλησης. □ Αν υποθέσουμε ότι η ενδοεταιρική τιμή διαμορφώνεται στα 500 €. Τότε το κέρδος της θυγατρικής θα είναι 500 € - 100 € = 400 € και της μητρικής 300 € - 500 € = -200€. Δηλαδή ζημιά. Επομένως η πολυεθνική εταιρεία στο σύνολό της είχε κέρδος 400 € στην Βουλγαρία και 200€ ζημιά στην Ελλάδα. Άρα συνολικό όφελος 200 €. Με φορολογία 20% στην Βουλγαρία θα πληρώσει 80 € και στην Ελλάδα θα έχει επιστροφή φόρου λόγω ζημιών 120 €. Άρα στο σύνολό της εταιρεία θα έχει επιστροφή φόρου 40€. Το κέρδος προ φόρου της εταιρεία ήταν 200 € και μετά φόρου 240 € λόγω της επιστροφής. Επομένως η τιμή αυτή και το συγκεκριμένο φορολογικό καθεστώς αποτελεί ευκαιρία για την εταιρεία αφού έχει κέρδος 240€ και τιμή πώλησης προϊόντος 300€. 3.2. Φοροδιαφυγή πολυεθνικών επιχειρήσεων Στην προηγούμενη ενότητα, έγινε εκτενής αναφορά στις μεθόδους κατά τις οποίες οι επιχειρήσεις διαμορφώνουν τις τιμές μεταβίβασης ώστε να εμφανίζουν μεγαλύτερα ή μικρότερα κέρδη ανάλογα με το φορολογικό καθεστώς που υπάρχει στην ώρα που παράγεται αξία. Στο παραπάνω είναι σημαντικό να τονισθεί, ότι διαμορφώνεται χωρίς να γίνει καμία ουσιαστική αλλαγή τόσο στο προϊόν όσο και στην ποιότητα του. Εντούτοις, στα παραδείγματα που προηγήθηκαν γίνεται εύκολα αντιληπτό, ότι η φοροδιαφυγή που συμβαίνει λαμβάνει χώρα κυρίως εις' βάρος των χωρών που έχουν αυξημένη φορολογία. Και το τελευταίο είναι απολύτως νόμιμο τόσο για την μητρική εταιρεία όσο και για την θυγατρική. Στα παραδείγματα της ενότητας 3.1 παρατηρήσαμε ότι στις χώρες με την αυξημένη φορολογία οι επιχειρήσεις εμφάνιζαν ζημιά και στις χώρες με μειωμένη φορολογία αυξανόμενα κέρδη. Έτσι το συμφέρον των δύο είναι διαφορετικό. Η μεν χώρα με αυξημένη φορολογία θέλει να μειώσει την εκροή χρημάτων προς το εξωτερικό, η δε χώρα με την μειωμένη φορολογία θέλει να την αυξήσει.

### 3.3. Συνέπειες σε διεθνές και εθνικό επίπεδο

Οι συνέπειες σε εθνικό επίπεδο από την φοροδιαφυγή των επιχειρήσεων σε ένα αρκετά μεγάλο εύρος χρόνου είναι τεράστιες. Αρκεί κανείς να αναλογιστεί ότι οι κρατικές παροχές εξαρτώνται άμεσα από την φορολογία τόσο των πολιτών όσο και σε μεγαλύτερη αναλογία από την φορολογία των επιχειρήσεων.

Πιο συγκεκριμένα η ιατρική περίθαλψη, η κοινωνική πρόνοια, η ασφάλεια στο εσωτερικό και στο εξωτερικό, η εκπαίδευση αλλά και μια σειρά από πολλές άλλες κρατικές παροχές είναι άμεσα συνδεδεμένες με την φορολογία. Ο φόρος συλλέγεται είτε από τις επιχειρήσεις ( Εταιρική φορολογία) είτε από τους πολίτες ( φόρος εισοδήματος). Αν υποθέσουμε ότι μία πολυεθνική μεγιστοποιεί την συνολική της κερδοφορία μεταφέροντας τα κεφάλαια της σε κράτη με μικρότερη φορολογία μέσω του transfer pricing τότε τα διαθέσιμα κεφάλαια του κράτους για την κοινωνία μειώνονται αισθητά διότι αυξάνονται τα κρατικά έξοδα ενώ οι κοινωνική μέριμνα παραμένει σταθερή. Η ζημιά που υφίσταται το κράτος μεταφέρεται στους πολίτες αυξάνοντας την φορολογία των μισθωτών. Οι συνέπειες για την κοινωνία σε εθνικό επίπεδο είναι τεράστιες καθώς ο λαός πληρώνει το μεγαλύτερο μέρος της διαφοράς των κρατικών εσόδων. Σε αντίθετη περίπτωση η χώρα η οποία ωφελείται από την εισροή κεφαλαίων λόγω της χαμηλής φορολογίας παρέχει κίνητρα τόσο στους πολίτες αλλά και στις επιχειρήσεις να είναι συνεπείς στην πληρωμή των φόρων. Αντίθετα παρατηρείται, σε διεθνές επίπεδο, χώρες αρκετά μικρές να ευημερούν λόγω της χαμηλής φορολογίας.

3.4. Έρευνα της Ernst and Young Στην παρούσα ενότητα, περιγράφεται η έρευνα της Ernst and Young αναφορικά με το Transfer Pricing και τις επιπτώσεις του σε διεθνές επίπεδο. Πιο συγκεκριμένα το 86 % των μητρικών επιχειρήσεων και το 93% θυγατρικών εταιρειών που συμμετείχαν στην έρευνα ανέφεραν ότι το transfer pricing αποτελεί ένα διεθνές ζήτημα, δίνοντας ιδιαίτερη έμφαση στις ελεγκτικές αρχές του κάθε κράτους και καθιστώντας τις σημαντικές και αναπόφευκτες. Το 76% των επιχειρήσεων που συμμετείχαν δήλωσαν ότι οι έλεγχοι έχουν ενταθεί και σιγούσα μέσα στα επόμενα χρόνια θα γίνει έλεγχος στην εταιρεία τους. Το τελευταίο αυξάνεται διαρκώς γιατί οι χώρες προσπαθούν να περιορίσουν την 'εξαγωγή κεφαλαίων' προς χώρες με χαμηλή φορολόγηση. Το 59% των πολυεθνικών επιχειρήσεων και το 71% των εταιρειών με έδρα τις ΗΠΑ από το 1999 είχαν έστω και έναν έλεγχο όσον αφορά το συγκεκριμένο ζήτημα. Από τις πολυεθνικές επιχειρήσεις οι οποίες ελέγχθηκαν το 33% πιθανόν να επιβλήθηκε ποινή και το 40% από αυτές που ελέγχθηκαν καταλήγουν στο να φορολογούνται δίπλα. Ενώ το 46% δήλωσε ότι τα τελευταία χρόνια έχει κάνει συγχωνεύσεις εταιρειών μετά τον έλεγχο. Τέλος, σύμφωνα με την εκλεκτική εταιρεία η πιο συχνή συναλλαγή που ελέγχεται από τις αρχές είναι αυτή που αφορά τα υλικά αγαθά, καθώς η τιμή της, αφενός μεν είναι πιο προσδιορίσιμη αφετέρου μπορεί να βρεθεί παρόμοιο προϊόν από μία άλλη μη συνδεδεμένη επιχείρηση, ώστε να γίνει

η σύγκριση των τιμών μεταβίβασης. Απεναντίας, τα τελευταία χρόνια έχουν αυξηθεί οι συναλλαγές που αφορούν τα άυλα αγαθά και τις υπηρεσίες. Η συγκεκριμένη έρευνα διεξήχθητε 641 μητρικές και 200 θυγατρικές εταιρίες σε 22 χώρες σε όλο τον κόσμο. Επιπρόσθετα, για να γίνει πιο εμπειριστατωμένη μελέτη η εκλεκτική εταιρεία συνεργάστηκε με τις φορολογικές αρχές και των 22 χωρών

## 2.6. Η ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ

Η αβεβαιότητα των επιχειρήσεων αναφορικά με το εάν θα γίνουν αποδεκτές οι τιμές των ενδοομιλικών τους συναλλαγών από τις φορολογικές αρχές σε περίπτωση ελέγχου, το υψηλό κόστος συμμόρφωσης και η ενδεχόμενη διπλή φορολογία για συναλλαγές εντός του Ομίλου που μπορεί να προκύψει σε περίπτωση διόρθωσης κέρδους με βάση τη μονομερή μεταβολή της τιμής που εφαρμόζει μια επιχείρηση σε μια διασυνοριακή συναλλαγή εντός του Ομίλου, χωρίς αυτή η μεταβολή να αντισταθμίζεται από αντίστοιχη αναπροσαρμογή των κερδών στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος, αποτελούν τα σημαντικότερα φορολογικά προβλήματα που πλήττουν τη διασυνοριακή δραστηριότητα στην εσωτερική αγορά τα τελευταία χρόνια. Η διασφάλιση της φορολογικής βάσης ενός κράτους αποτελεί τον κυριότερο λόγο θέσπισης των διατάξεων και κανόνων για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Για την αντιμετώπιση αυτού του αισθήματος της αβεβαιότητας αναπτύχθηκε η αρχή των «ίσων αποστάσεων» (arm's length principle<sup>5</sup>). Το Μοντέλο Σύμβασης του ΟΟΣΑ για την αποφυγή Διπλής Φορολογίας διατυπώνει τον ορισμό των ίσων αποστάσεων. Ουσιαστικά η αρχή αυτή κατανέμει ορθολογικά το εισόδημα που προκύπτει από τις σχέσεις μεταξύ τους των διαφορετικών κρατών εγκατάστασή τους. Ο βασικός ορισμός της αρχής των «ίσων αποστάσεων» διατυπώνεται στο κεφάλαιο 1, παράγραφος 1 του Άρθρου 9 του Μοντέλου Σύμβασης του ΟΟΣΑ (ΠΣ-ΟΟΣΑ) για την καθιερώνοντας ουσιαστικά ένα πλάσμα δικαίου για σκοπούς φορολογίας στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Προβλέπει σε ελεύθερη απόδοση ότι σε περίπτωση που οι όροι που επικρατούν ή επιβάλλονται μεταξύ δυο επιχειρήσεων αναφορικά με τις εμπορικές ή οικονομικές τους σχέσεις, είναι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν

<sup>5</sup> Συναντάται στην ελληνική βιβλιογραφία και ως «αρχή της ελεύθερης αγοράς». Επισημαίνεται ότι η αρχή των ίσων αποστάσεων δεν αποτελεί την μοναδική εναλλακτική για την αντιμετώπιση τέτοιων θεμάτων καθώς, πέρα από αυτή, έχει προταθεί και εφαρμοστεί στην πράξη η αρχή της «παγκόσμιας κατ' αποκοπής». Με βάση αυτή την προσέγγιση το συνολικό εισόδημα των πολυεθνικών θα πρέπει να κατανέμεται μεταξύ των εγκαταστάσεών τους στις διάφορες χώρες με βάση μια προκαθορισμένη φόρμουλα.

μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε οποιαδήποτε κέρδη τα οποία αν δεν υπήρχαν αυτοί οι όροι θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μία από τις επιχειρήσεις αλλά λόγω αυτών των διαφορετικών όρων, δεν πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν αναλόγως. Με πιο απλά λόγια το άρθρο 9 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ περί συμβάσεων για το Εισόδημα και το Κεφάλαιο (OECD MTC), το οποίο καθορίζει το πρότυπο των ίσων αποστάσεων, απαιτεί από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις να ρυθμίζουν τις εμπορικές ή οικονομικές τους σχέσεις με όρους που δεν διαφέρουν από αυτές που θα προέκυπταν μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών (όροι ίσων αποστάσεων). Στην ελληνική νομοθεσία ο ορισμός της αρχής των «ίσων αποστάσεων», ο οποίος δεν διαφέρει σχεδόν σε τίποτα από αυτόν των κρατών ΟΟΣΑ, δίνεται από το άρθρο 50 παρ. 1 του νέου Κ.Φ.Ε 4172/2013ο οποίος ορίζει τα εξής : «Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.»

Με πιο απλά λόγια το παγκόσμιο ολικό εισόδημα των πολυεθνικών θα πρέπει να κατανέμεται μεταξύ των εγκαταστάσεών τους στις διάφορες χώρες με βάση μια προκαθορισμένη φόρμουλα. Ορισμός Νομοθεσίας ΗΠΑ «A controlled transaction meets the arm's length principle standard if the results of the transaction are consistent with the results that would have been realized if uncontrolled taxpayers had engaged in the same transaction under the same circumstances (arm's length result). Το πρότυπο των ίσων αποστάσεων έχει εισαχθεί σε έναν πολύ μεγάλο αριθμό χωρών για να εξυπηρετήσει τα κριτήρια που διέπουν τη θέσπιση και τον έλεγχο των ενδοομιλικών τιμολογήσεων.

Δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στο γεγονός ότι οι Οδηγίες του ΟΟΣΑ απεικονίζουν διεθνώς συμφωνηθείσες «κατευθυντήριες γραμμές για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων».

Οι κατά ΟΟΣΑ καθορίζουν επίσης τους παράγοντες συγκρισιμότητας που πρέπει να εξετασθούν, έτσι ώστε να τεκμηριωθεί ότι μία ενδοομιλική τιμολόγηση είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Αυτοί οι παράγοντες είναι η συγκρισιμότητα της περιουσίας ή των υπηρεσιών, της λειτουργικής ανάλυσης, των συμβατικών όρων, των οικονομικών συνθηκών και των επιχειρησιακών στρατηγικών. Σύμφωνα με το πρότυπο των ίσων αποστάσεων που ορίζεται στις Οδηγίες του ΟΟΣΑ, οι συμφωνηθείσες τιμές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, πρέπει να ορίζονται ως αν αυτά τα μέρη να μην ήταν συνδεδεμένα (Τσιρίκου, 2004).

Πρακτική εφαρμογή της αρχής των «ίσων αποστάσεων μπορεί να γίνει σε κάθε είδους συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ή μεταξύ επιχειρήσεων και μόνιμων εγκαταστάσεών τους σε άλλα κράτη οι όποιες μπορούν να αφορούν πωλήσεις αγαθών, παροχές υπηρεσιών, μεταβιβάσεις ή παραχωρήσεις χρήσης δικαιωμάτων, χρηματοδοτήσεις κ.λπ. Ιδιαίτερη σημασία παρουσιάζει η αρχή σε περιπτώσεις ισχνης κεφαλαιοποίησης (thincapitalization) συνδεδεμένων επιχειρήσεων (όταν δηλαδή η μητρική επιχείρηση χρηματοδοτεί τη θυγατρική της μέσω έμμεσου ή άμεσου δανεισμού και όχι αυξάνοντας την κεφαλαιουχική της συμμετοχή στην τελευταία). Σε τέτοιες περιπτώσεις και ανάλογα κάθε φορά το ύψος της δανειοδότησης οι εκάστοτε φορολογικές αρχές, εφόσον προβλέπεται στη σχετική νομοθεσία, είναι δυνατόν όχι μόνο να αναπροσαρμόζουν τους όρους δανειοδότησης, αλλά και να αμφισβητήσουν την ίδια τη συμφωνία δανειοδότησης κρίνοντας την ως εισφορά στο μετοχικό κεφάλαιο της θυγατρικής επιχείρησης, έτσι ώστε το εισόδημα από τόκους που θα εισέπραττε η μητρική να χαρακτηρίζεται ως συγκεκριμένη διανομή μερίσματος από τη θυγατρική επιχείρηση.

Τα τελευταία χρόνια με τον εκσυγχρονισμό, σε πολύ μεγάλο βαθμό του νομικού πλαισίου των ενδοομιλικών συναλλαγών, αποτελεί κοινή πεποίθηση τόσο του ΟΟΣΑ όσο και των εθνικών διοικήσεων και φορολογικών αρχών εν γένει, ότι μόνος τρόπος για τη μη μεταφορά κερδών και μεταβολή της φορολογητέας ύλης από ενδοομιλικές συναλλαγές είναι η σύγκριση τους με συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Η σύγκριση αυτή αποτελεί τον πυρήνα της



ενδοομιλικής τιμολόγησης. Η κοινή λοιπόν αυτή αρχή υιοθετείται από το σύνολο των κρατών και εξασφαλίζει μια ελάχιστη συναίνεση μεταξύ κρατών. Μια σειρά από φορολογικούς παράγοντες συνηγορούν επίσης υπέρ της αρχής των «ίσων αποστάσεων».

Μέσα από την υιοθέτηση αυτής της αρχής εξασφαλίζεται η διατήρηση του ονομαστικού κεφαλαίου των επιχειρήσεων και προασπίζονται τα συμφέροντα των μετόχων μειοψηφίας και των δανειστών μιας επιχείρησης. Στον αντίποδα οι εσφαλμένες ενδοομιλικές τιμές προκαλούν στρεβλώσεις στο εισόδημα, στην περιουσία και τα αποτελέσματα μιας επιχείρησης και μπορούν να προκαλέσουν ζημιές σε δανειστές και μετόχους μειοψηφίας.

Σύμφωνα με την διοίκηση του ΟΟΣΑ τα πλεονεκτήματα της συγκεκριμένης αρχής συνοψίζονται ως εξής:

- Εκτεταμένη ισότητα στη φορολογική μεταχείριση των επιχειρήσεων
- Αποτροπή δημιουργίας φορολογικών πλεονεκτημάτων ή μειονεκτημάτων
- Μεγέθυνση του διεθνούς εμπορίου και επενδύσεων.

Η αρχή «arm's length» παίζει κυρίαρχο ρόλο στις ενδοομιλικές συναλλαγές, καθώς έχει αφομοιωθεί από όλες σχεδόν τις χώρες του σύγχρονου οικονομικού κόσμου, παρόλα αυτά όμως δεν λείπουν οι αμφισβητήσεις, οι οποίες κυρίως συνάδουν με τις δυσχέρειες που δημιουργούνται συχνά κατά την εφαρμογή της.

Από την άλλη μεριά η κύρια αδυναμία της προέρχεται από τα «σπλάχνα» της έννοιας, την βασική της ιδέα, τον πυρήνα της, την σύγκριση δηλαδή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων. Πολύ λόγος γίνεται για την αδυναμία της να αναγνωρίσει τις οικονομίες κλίμακας που πιθανώς αναπτύσσονται, μέσα από τη σύνδεση δύο επιχειρήσεων καθώς και την εξοικονόμηση δαπανών σε πολλές περιπτώσεις. Η παραδοχή επίσης και η προσπάθεια εξομοίωσης των συναλλαγών μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων και ενδοομιλικών συναλλαγών, θεωρείται άτοπη κατά πολλούς γιατί εκ φύσεως οι συνδεδεμένες με τις ανεξάρτητες επιχειρήσεις (internal comparables) διαφέρουν τόσο πολύ, και οδηγεί σε λάθος συμπεράσματα.

Για παράδειγμα μια επιχείρηση η οποία αποφασίζει να πραγματοποιήσει μια επένδυση μέσω μιας θυγατρικής σε μια ξένη χώρα, μπορεί να επιτύχει μικρότερο κόστος συναλλαγής και να αποκομίσει περισσότερα κέρδη, σε σύγκριση με μια

επιχείρηση που δραστηριοποιείται σε μια ξένη αγορά μέσω ενός ανεξάρτητου συνεργάτη. Αυτή λοιπόν τη διαφορά η αρχή των «ίσων αποστάσεων» δεν είναι σε θέση να την αποτιμήσει. Από την άλλη μεριά, ο ΟΟΣΑ παρότι αναγνωρίζει τη συγκεκριμένη αδυναμία της αρχής, αντιπαρέρχεται το επιχείρημα που τίθεται ακόμα και σήμερα, υποστηρίζοντας ότι δεν υπάρχουν αντικειμενικά κριτήρια που να αποτιμούν και να προσδιορίζουν τις οικονομίες κλίμακας ή τα όποια πλεονεκτήματα από τις ενδοομιλικές σχέσεις μεταξύ επιχειρήσεων. Η έννοια του κινδύνου μεταξύ ενδοομιλικών συναλλαγών είναι σχεδόν αυθαίρετη αφού οι συνέπειές του για τον όμιλο αντισταθμίζονται αμοιβαία σε αντίθεση με τις συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Έτσι όταν γίνεται η προσπάθεια να μελετηθούν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις σαν ανεξάρτητες κατ' εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων υπολογίζεται ένας κίνδυνος που ουσιαστικά είναι ανύπαρκτος γιατί απορροφάτε από τον όμιλο σαν ενιαία επιχείρηση και δεν επηρεάζει θεωρητικά τα αντισυμβαλλόμενα μέρη. Ένα άλλο πολύ σημαντικό χαρακτηριστικό είναι οι δεσμεύσεις οικονομικές νομικές μεταξύ των επιχειρήσεων. Στις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι δυνατό, λόγω της σχέσης εξάρτησης μεταξύ των επιχειρήσεων, να υπάρχει μία πιο ευέλικτη διαμόρφωση των συμβάσεων. Από την άλλη μεριά στις συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τις οποίες χαρακτηρίζουν κατά κύριο λόγο αντικρουόμενα συμφέροντα, οι δεσμεύσεις αυτές είναι πολύ αυστηρές και δεν επιδέχονται αλλαγές που επικαλούνται την καλή πίστη των αντισυμβαλλομένων. Σε κάθε περίπτωση λοιπόν κατά την εφαρμογή της αρχής η σύγκριση των συμβατικών όρων θεωρείται άσκοπη λόγω των συμβατικών δεσμεύσεων που απορρέουν από τα δύο είδη συναλλαγών (ενδοομιλικών και ανεξάρτητων).

Ο μεγαλύτερος προβληματισμός σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση στις προηγούμενες δεκαετίες, που δεν είχε ακόμα διαμορφωθεί ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο για πολλά από τα σύγχρονα ζητήματα που αφορούν την ενδοομιλική τιμολόγηση, ήταν οι τρόποι με τους οποίους στην πράξη η εφαρμογή των ίσων αποστάσεων θα μπορούσε να τεθεί σε ισχύ με τρόπο αντικειμενικό για όλες τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, ενσωματώνοντας και αναπροσαρμόζοντας παράλληλα τις διάφορες λειτουργίες που επιτελούνται δευτερογενώς σε σχέση με τις εμπορικές συναλλαγές (συμβατικούς όρους, ειδικές συμφωνίες κ.λπ.). Κατά την ανάλυση των ενδοομιλικών συναλλαγών για φορολογικούς σκοπούς, οι φορολογούμενοι πρέπει



να επιλέξουν τη μέθοδο υπολογισμού τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, η οποία παρέχει τα πιο αξιόπιστα αποτελέσματα.

## 2.7 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΙΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Οι περισσότεροι κανόνες παρέχουν πρότυπα για το πότε οι τιμές, οι συναλλαγές, η κερδοφορία ή άλλα στοιχεία που δεν σχετίζονται με τα μέρη θεωρούνται επαρκώς συγκρίσιμα κατά τη δοκιμή των στοιχείων συνδεδεμένων μερών. Αυτά τα πρότυπα απαιτούν τυπικά ότι τα δεδομένα που χρησιμοποιούνται σε συγκρίσεις είναι αξιόπιστα και ότι τα μέσα που χρησιμοποιούνται για τη σύγκριση παράγουν ένα αξιόπιστο αποτέλεσμα. Οι κανόνες των Η.Π.Α. και του ΟΟΣΑ απαιτούν να γίνονται αξιόπιστες προσαρμογές για όλες τις διαφορές (εάν υπάρχουν) μεταξύ των στοιχείων των συνδεδεμένων μερών και των υποτιθέμενων συγκρίσιμων στοιχείων που θα μπορούσαν να επηρεάσουν ουσιαστικά την εξεταζόμενη κατάσταση. Όπου δεν μπορούν να γίνουν τέτοιες αξιόπιστες προσαρμογές, η αξιοπιστία της σύγκρισης είναι αμφίβολη. Η συγκρισιμότητα των εξεταζόμενων τιμών με ανεξέλεγκτες τιμές θεωρείται γενικά ότι ενισχύεται με τη χρήση πολλαπλών δεδομένων. Οι συναλλαγές που δεν πραγματοποιήθηκαν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών γενικά δεν θεωρούνται συγκρίσιμες με εκείνες που πραγματοποιήθηκαν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών. Μεταξύ των παραγόντων που πρέπει να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό της συγκρισιμότητας είναι (OECD, 2015):

- τη φύση του ακινήτου ή των υπηρεσιών που παρέχονται μεταξύ των μερών,
  - λειτουργική ανάλυση των συναλλαγών και των μερών,
  - σύγκριση των συμβατικών όρων (είτε γραπτών, προφορικών ή υπαγορευμένων από τη συμπεριφορά των μερών), και -
  - σύγκριση των σημαντικών οικονομικών συνθηκών που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τις τιμές, συμπεριλαμβανομένων των επιδράσεων των διαφόρων επιπέδων της αγοράς και των γεωγραφικών αγορών.
- ✓ Φύση της ιδιοκτησίας ή των υπηρεσιών

Η συγκρισιμότητα επιτυγχάνεται καλύτερα όταν συγκρίνονται τα ίδια στοιχεία. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις είναι δυνατό να γίνουν αξιόπιστες προσαρμογές για διαφορές στα συγκεκριμένα στοιχεία, όπως διαφορές χαρακτηριστικών ή ποιότητας. Για παράδειγμα, οι τιμές του χρυσού θα μπορούσαν να προσαρμοστούν με

βάση το βάρος του πραγματικού χρυσού (μια ουγκιά των 10 καρατιών χρυσού θα ήταν η μισή τιμή της ουγκιάς των 20 καρατιών).

✓ Λειτουργίες και κίνδυνοι

Οι αγοραστές και οι πωλητές μπορούν να εκτελούν διαφορετικές λειτουργίες σχετικά με την ανταλλαγή και να αναλαμβάνουν διαφορετικούς κινδύνους. Για παράδειγμα, ένας πωλητής ενός μηχανήματος μπορεί να παρέχει ή όχι εγγύηση. Η τιμή που ένας αγοραστής θα πληρώσει θα επηρεαστεί από αυτή τη διαφορά. Μεταξύ των λειτουργιών και των κινδύνων που μπορούν να επηρεάσουν τις τιμές είναι:

- Ανάπτυξη προϊόντων
- Κατασκευή και συναρμολόγηση
- Μάρκετινγκ και διαφήμιση
- Μεταφορές και αποθήκευση
- Πιστωτικός κίνδυνος
- Κίνδυνος απαξίωσης προϊόντων
- Κίνδυνοι αγοράς και επιχειρηματικότητας
- Κίνδυνος συλλογής
- Χρηματοοικονομικοί και νομισματικοί κίνδυνοι
- Στοιχεία που σχετίζονται με την εταιρεία ή τον κλάδο
- Όροι πώλησης

Ο τρόπος και οι όροι πώλησης ενδέχεται να έχουν σημαντική επίπτωση στην τιμή. Για παράδειγμα, οι αγοραστές θα πληρώσουν περισσότερα εάν μπορούν να αναβάλουν την πληρωμή και να αγοράσουν σε μικρότερες ποσότητες. Οι όροι που ενδέχεται να επηρεάσουν την τιμή περιλαμβάνουν το χρονοδιάγραμμα πληρωμής, την εγγύηση, τις εκπτώσεις όγκου, τη διάρκεια των δικαιωμάτων χρήσης του προϊόντος, τη μορφή αντιπαροχής κ.λπ.

✓ Επίπεδο αγοράς, οικονομικές συνθήκες και γεωγραφία

Μπορούν να παρασχεθούν αγαθά, υπηρεσίες ή ιδιοκτησία σε διαφορετικά επίπεδα αγοραστών ή χρηστών: παραγωγός σε χονδρέμπορο, χονδρέμπορο σε χονδρέμπορο, χονδρέμπορο σε λιανοπωλητή ή για τελική κατανάλωση. Οι συνθήκες της αγοράς και συνεπώς οι τιμές ποικίλλουν σε αυτά τα επίπεδα. Επιπλέον, οι τιμές μπορεί να

διαφέρουν σημαντικά μεταξύ διαφορετικών οικονομιών ή γεωγραφικών περιοχών. Για παράδειγμα, ένα κεφάλι κουνουπιδιού σε μια λιανική αγορά θα διοικήσει μια εντελώς διαφορετική τιμή στην μη απολιθωμένη αγροτική Ινδία από ό, τι στο Τόκιο. Οι αγοραστές ή οι πωλητές ενδέχεται να έχουν διαφορετικά μερίδια αγοράς που τους επιτρέπουν να επιτύχουν εκπτώσεις όγκου ή να ασκήσουν επαρκή πίεση στο άλλο μέρος για τη μείωση των τιμών. Όταν πρόκειται να συγκριθούν οι τιμές, τα υποθετικά συγκρίσιμα στοιχεία πρέπει να βρίσκονται στο ίδιο επίπεδο αγοράς, στο ίδιο ή σε παρόμοιο οικονομικό και γεωγραφικό περιβάλλον και υπό τις ίδιες ή παρόμοιες συνθήκες.

✓ Δοκιμές τιμών

Οι φορολογικές αρχές εξετάζουν γενικά τις τιμές που πράγματι χρεώνονται μεταξύ των συνδεδεμένων μερών για να καθορίσουν κατά πόσον οι προσαρμογές είναι κατάλληλες. Η εξέταση αυτή γίνεται με σύγκριση (δοκιμή) των εν λόγω τιμών με συγκρίσιμες τιμές που χρεώνονται μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών. Οι έλεγχοι αυτοί μπορούν να πραγματοποιηθούν μόνο κατά την εξέταση των φορολογικών δηλώσεων από τη φορολογική αρχή ή οι φορολογούμενοι μπορεί να υποχρεωθούν να διενεργήσουν οι ίδιες αυτές τις δοκιμές πριν από την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. Αυτές οι δοκιμές απαιτούν τον προσδιορισμό του τρόπου διεξαγωγής της δοκιμής, που αναφέρεται ως μέθοδος τιμολόγησης μεταφοράς (OECD, 2015).

✓ Ο καλύτερος κανόνας μεθόδου

Ορισμένα συστήματα δίνουν προτεραιότητα σε μια συγκεκριμένη μέθοδο ελέγχου των τιμών. Τα συστήματα του ΟΟΣΑ και των Η.Π.Α., ωστόσο, προβλέπουν ότι η μέθοδος που χρησιμοποιείται για τη δοκιμή της καταλληλότητας των τιμών των συνδεδεμένων μερών θα πρέπει να είναι αυτή η μέθοδος που παράγει το πιο αξιόπιστο μέτρο των αποτελεσμάτων του πλήρους ανταγωνισμού. Αυτό είναι συχνά γνωστό ως κανόνας "καλύτερης μεθόδου". Οι παράγοντες που πρέπει να ληφθούν υπόψη περιλαμβάνουν τη συγκρισιμότητα των ελεγμένων και ανεξάρτητων στοιχείων, την αξιοπιστία των διαθέσιμων δεδομένων και των υποθέσεων βάσει της μεθόδου και την επικύρωση των αποτελεσμάτων της μεθόδου με άλλες μεθόδους.

✓ Θέματα άυλων περιουσιακών στοιχείων

Η πολύτιμη άυλη ιδιότητα τείνει να είναι μοναδική. Συχνά δεν υπάρχουν παρόμοια στοιχεία. Η προστιθέμενη αξία με τη χρήση άυλων αγαθών μπορεί να εκπροσωπείται σε τιμές αγαθών ή υπηρεσιών ή με την καταβολή τελών (δικαιωμάτων) για τη χρήση του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Επομένως, η αδειοδότηση των άυλων στοιχείων παρουσιάζει δυσκολίες στον εντοπισμό συγκρίσιμων στοιχείων για δοκιμές. Ωστόσο, όταν η ίδια ιδιοκτησία έχει άδεια σε ανεξάρτητα μέρη, η άδεια αυτή μπορεί να παρέχει συγκρίσιμες τιμές συναλλαγής. Η μέθοδος διαίρεσης κερδών συγκεκριμένα επιχειρεί να λάβει υπόψη την αξία των άυλων στοιχείων.

#### ✓ Υπηρεσίες

Οι επιχειρήσεις μπορούν να δεσμεύσουν τα συνδεδεμένα ή μη συνδεδεμένα μέρη για την παροχή των υπηρεσιών που χρειάζονται. Όταν οι απαιτούμενες υπηρεσίες είναι διαθέσιμες σε ένα πολυεθνικό όμιλο, μπορεί να υπάρχουν σημαντικά πλεονεκτήματα για την επιχείρηση στο σύνολό της για τα τμήματα του ομίλου να εκτελούν αυτές τις υπηρεσίες. Υπάρχουν δύο ζητήματα όσον αφορά τις χρεώσεις μεταξύ συνδεδεμένων μερών για υπηρεσίες: εάν πράγματι εκτελούνται υπηρεσίες που δικαιούνται πληρωμή και η τιμή που χρεώνεται για τέτοιες υπηρεσίες. Οι φορολογικές αρχές στις περισσότερες μεγάλες χώρες, είτε επίσημα είτε στην πράξη, ενσωμάτωσαν τα ερωτήματα αυτά στην εξέταση των συναλλαγών υπηρεσιών των συνδεδεμένων μερών.

Μπορεί να υπάρχουν φορολογικά πλεονεκτήματα για τον όμιλο εάν ένα μέλος χρεώνει άλλο μέλος για υπηρεσίες, ακόμη και αν το μέλος που φέρει την επιβάρυνση δεν αποκομίσει κανένα όφελος. Για να καταπολεμηθεί αυτό, οι κανόνες των περισσότερων συστημάτων επιτρέπουν στις φορολογικές αρχές να αμφισβητήσουν εάν οι υπηρεσίες που φέρεται ότι έχουν εκτελέσει επωφελούνται πραγματικά από το μέλος που χρεώνεται. Η έρευνα μπορεί να επικεντρωθεί στο εάν οι υπηρεσίες πράγματι εκτελέστηκαν καθώς και όσοι επωφελήθηκαν από τις υπηρεσίες. Για το σκοπό αυτό, ορισμένοι κανόνες διαφοροποιούν τις υπηρεσίες διαχείρισης από άλλες υπηρεσίες. Οι υπηρεσίες διαχείρισης είναι γενικά εκείνες τις οποίες ένας επενδυτής αναλαμβάνει για δικό του όφελος στη διαχείριση των επενδύσεών του. Οι χρεώσεις προς την επιχείρηση που επενδύει για τέτοιες υπηρεσίες είναι εν γένει ακατάλληλες. Όταν οι υπηρεσίες δεν εκτελέστηκαν ή όταν ο συνδεδεμένος με την επιβάρυνση

συνήγορος δεν απέκτησε άμεσο όφελος, οι φορολογικές αρχές μπορούν να απαγορεύσουν πλήρως τη χρέωση.

Όταν οι υπηρεσίες εκτελέστηκαν και χορηγήθηκε όφελος για τον συνδεδεμένο με την παροχή υπηρεσιών τέλη, οι φορολογικοί κανόνες επιτρέπουν επίσης την προσαρμογή της επιβαλλόμενης τιμής. Οι κανόνες για τη διενέργεια των δοκιμών των τιμών των υπηρεσιών ενδέχεται να διαφέρουν κάπως από τους κανόνες ελέγχου των τιμών που χρεώνονται για τα εμπορεύματα λόγω των εγγενών διαφορών μεταξύ παροχής υπηρεσιών και πώλησης αγαθών. Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ προβλέπουν ότι οι διατάξεις σχετικά με τα εμπορεύματα πρέπει να εφαρμόζονται με μικρές τροποποιήσεις και πρόσθετες εκτιμήσεις. Στις ΗΠΑ, παρέχεται διαφορετική σειρά μεθόδων ελέγχου των τιμών για τις υπηρεσίες. Και στις δύο περιπτώσεις, τα πρότυπα συγκρισιμότητας και άλλα θέματα ισχύουν τόσο για τα αγαθά όσο και για τις υπηρεσίες.

Είναι κοινό για τις επιχειρήσεις να παρέχουν υπηρεσίες για τον εαυτό τους (ή για τα συστατικά τους) που υποστηρίζουν την κύρια δραστηριότητά τους. Παραδείγματα περιλαμβάνουν τις λογιστικές, νομικές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες για τις επιχειρήσεις που δεν ασχολούνται με την παροχή τέτοιων υπηρεσιών. Οι κανόνες τιμολόγησης μεταφοράς αναγνωρίζουν ότι μπορεί να είναι ακατάλληλο για ένα στοιχείο μιας επιχείρησης που εκτελεί τέτοιες υπηρεσίες για ένα άλλο στοιχείο να κερδίζει κέρδος από τις υπηρεσίες αυτές. Ο έλεγχος των τιμών που χρεώνονται σε αυτή την περίπτωση μπορεί να αναφέρεται στη μέθοδο κόστους υπηρεσιών ή υπηρεσιών. Η εφαρμογή αυτής της μεθόδου μπορεί να περιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες ορισμένων χωρών και απαιτείται σε ορισμένες χώρες π.χ. Καναδάς.

Όταν οι υπηρεσίες που εκτελούνται είναι μιας φύσης που εκτελείται από την επιχείρηση (ή από το φορέα εκτέλεσης ή λήψης) ως βασική πτυχή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της, οι κανόνες του ΟΟΣΑ και των ΗΠΑ προβλέπουν ότι κάποιο επίπεδο κέρδους είναι κατάλληλο για το στοιχείο παροχής υπηρεσιών. Οι κανόνες του Καναδά δεν επιτρέπουν τέτοια κέρδη. [Η ανάγνωση] Οι έλεγχοι των τιμών σε αυτές τις περιπτώσεις ακολουθούν γενικά μία από τις μεθόδους που περιεγράφηκαν παραπάνω για εμπορεύματα. Ειδικότερα, η μέθοδος του κόστους-πλεονεκτήματος μπορεί να ευνοηθεί από τις φορολογικές αρχές και τους φορολογούμενους λόγω της ευκολίας διαχείρισης.

✓ Κοινή χρήση κόστους

Οι επιχειρήσεις πολλαπλών συνιστωσών ενδέχεται να έχουν σημαντικό επιχειρηματικό πλεονέκτημα για την κατανομή του κόστους ανάπτυξης ή απόκτησης ορισμένων περιουσιακών στοιχείων, ιδίως άυλων περιουσιακών στοιχείων. Οι λεπτομερείς κανόνες των Ηνωμένων Πολιτειών προβλέπουν ότι τα μέλη μιας ομάδας μπορούν να συνάψουν μια συμφωνία κατανομής κόστους (CSA) όσον αφορά το κόστος και τα οφέλη από την ανάπτυξη άυλων περιουσιακών στοιχείων. Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ παρέχουν πιο γενικευμένες προτάσεις στις φορολογικές αρχές για την επιβολή κανόνων σχετικά με τις συμφωνίες συνεισφοράς κόστους (CCA) όσον αφορά την απόκτηση διαφόρων τύπων περιουσιακών στοιχείων. Και τα δύο σύνολα κανόνων προβλέπουν γενικά ότι το κόστος πρέπει να κατανέμεται μεταξύ των μελών με βάση τα αναμενόμενα οφέλη. Στη συνέχεια, θα πρέπει να καταβάλλονται τέλη μεταξύ των μελών, έτσι ώστε κάθε μέλος να φέρει μόνο το μερίδιό του σε αυτά τα κατανεμημένα κόστη. Δεδομένου ότι οι πιστώσεις πρέπει να καταβάλλονται εγγενώς με βάση τις προσδοκίες των μελλοντικών γεγονότων, ο μηχανισμός κατανομής πρέπει να προβλέπει μελλοντικές προσαρμογές στις περιπτώσεις που οι προγενέστερες προβολές των γεγονότων αποδείχθηκαν εσφαλμένες. Ωστόσο, και τα δύο σύνολα κανόνων γενικά απαγορεύουν την εφαρμογή της εκ των υστέρων ανάλυσης.

Βασική προϋπόθεση για τον περιορισμό των προσαρμογών που σχετίζονται με το κόστος ανάπτυξης άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι ότι πρέπει να υπάρχει γραπτή συμφωνία μεταξύ των μελών. Οι φορολογικοί κανόνες μπορούν να επιβάλλουν πρόσθετες συμβατικές, τεκμηριωμένες, λογιστικές και υποχρεώσεις υποβολής εκθέσεων στους συμμετέχοντες σε μια CSA ή CCA, οι οποίες ποικίλλουν ανά χώρα.

Γενικά, στο πλαίσιο μιας CSA ή CCA, κάθε συμμετέχον μέλος πρέπει να δικαιούται να χρησιμοποιήσει ορισμένα δικαιώματα μερίδας που έχουν αναπτυχθεί σύμφωνα με τη συμφωνία χωρίς περαιτέρω πληρωμές. Επομένως, ένας συμμετέχων της CCA θα πρέπει να έχει το δικαίωμα να χρησιμοποιεί μια διαδικασία που αναπτύσσεται στο πλαίσιο της CCA χωρίς την καταβολή δικαιωμάτων. Η κυριότητα των δικαιωμάτων δεν χρειάζεται να μεταφερθεί στους συμμετέχοντες. Η κατανομή των δικαιωμάτων γενικά πρέπει να βασίζεται σε ορισμένα παρατηρήσιμα μέτρα, όπως η γεωγραφία .

Οι συμμετέχοντες στις ΕΑΑ και στις ΑΚΟ μπορούν να συνεισφέρουν προϋπάρχοντα περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα χρήσης για την ανάπτυξη περιουσιακών στοιχείων. Η συνεισφορά αυτή μπορεί να αναφέρεται ως συμβολή στην πλατφόρμα. Η συνεισφορά αυτή θεωρείται γενικά ως θεωρημένη πληρωμή από το συνεισφέρον μέλος και υπόκειται επίσης σε κανόνες τιμολόγησης μεταβίβασης ή ειδικούς κανόνες CSA.

Βασικό στοιχείο σε μια CSA ή CCA είναι το κόστος ανάπτυξης ή το κόστος απόκτησης που πρέπει να υπόκειται στη συμφωνία. Αυτό μπορεί να διευκρινιστεί στο πλαίσιο της συμφωνίας, αλλά υπόκειται επίσης σε προσαρμογή από τις φορολογικές αρχές.

Κατά τον καθορισμό ευλόγως αναμενόμενων οφελών, οι συμμετέχοντες υποχρεώνονται να προβάλλουν μελλοντικές εκδηλώσεις. Τέτοιες προβολές είναι εγγενώς αβέβαιες. Επιπλέον, μπορεί να υπάρχει αβεβαιότητα ως προς τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να μετρηθούν τα οφέλη αυτά. Ένας τρόπος καθορισμού τέτοιων αναμενόμενων οφελών είναι ο σχεδιασμός των αντίστοιχων πωλήσεων ή των μικτών περιθωρίων των συμμετεχόντων, μετρούμενων σε ένα κοινό νόμισμα, ή των πωλήσεων σε μονάδες.

Και τα δύο σύνολα κανόνων αναγνωρίζουν ότι οι συμμετέχοντες μπορούν να εισέλθουν ή να αποχωρήσουν από μια CSA ή CCA. Σε αυτά τα γεγονότα, οι κανόνες απαιτούν από τα μέλη να κάνουν buy-in ή buy-out πληρωμές. Οι εν λόγω πληρωμές μπορεί να απαιτηθούν για να αντιπροσωπεύουν την αγοραία αξία της υφιστάμενης κατάστασης ανάπτυξης ή μπορούν να υπολογιστούν βάσει μοντέλων ανάκτησης κόστους ή κεφαλαιοποίησης αγοράς .

#### ✓ Κυρώσεις και τεκμηρίωση

Ορισμένες δικαιοδοσίες επιβάλλουν σημαντικές κυρώσεις σχετικά με τις προσαρμογές των τιμών μεταβίβασης από τις φορολογικές αρχές. Αυτές οι κυρώσεις ενδέχεται να έχουν κατώτατα όρια για τη βασική επιβολή κυρώσεων και η ποινή μπορεί να αυξηθεί σε άλλα όρια. Για παράδειγμα, οι αμερικανικοί κανόνες επιβάλλουν ποινή 20% όταν η προσαρμογή υπερβαίνει τα 5 εκατομμύρια δολάρια ΗΠΑ, αυξημένη στο 40% του πρόσθετου φόρου, όταν η προσαρμογή υπερβαίνει τα 20 εκατομμύρια δολάρια ΗΠΑ.



Οι κανόνες πολλών χωρών απαιτούν από τους φορολογούμενους να τεκμηριώνουν ότι οι τιμές που χρεώνονται είναι εντός των τιμών που επιτρέπονται βάσει των κανόνων τιμολόγησης των μεταβιβάσεων. Σε περίπτωση που η τεκμηρίωση αυτή δεν είναι έγκαιρη, μπορούν να επιβληθούν κυρώσεις, όπως παραπάνω. Μπορεί να απαιτηθεί τεκμηρίωση πριν από την υποβολή φορολογικής δήλωσης προκειμένου να αποφευχθούν οι κυρώσεις αυτές. Οι φορολογούμενες πράξεις δεν πρέπει να χρησιμοποιούνται από τη φορολογική αρχή σε οποιαδήποτε δικαιοδοσία που επιτρέπει την προσαρμογή των τιμών. Ορισμένα συστήματα επιτρέπουν στη φορολογική αρχή να αγνοεί τις πληροφορίες που δεν παρέχονται έγκαιρα από τους φορολογούμενους, συμπεριλαμβανομένης αυτής της προκαταρκτικής τεκμηρίωσης. Η Ινδία απαιτεί όχι μόνο να τεκμηριωθεί η τεκμηρίωση πριν από την υποβολή δήλωσης, αλλά και να τεκμηριωθεί η τεκμηρίωση από τον ορκωτό λογιστή που προετοιμάζει την επιστροφή της εταιρείας.

## **2.8 ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

Οι μέθοδοι της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό των τιμών ή των κερδών. Οι μέθοδοι τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελούν τρόπους που καθορίζουν τις τιμές αγοράς ή τα κέρδη που προκύπτουν από συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Η συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων για το οποίο πρέπει να καθοριστεί σε τιμή αγοράς σε ελεύθερο χρόνο, αναφέρεται ως "τιμή" "Ελεγχόμενη συναλλαγή". Η εφαρμογή μεθόδων της ενδοομιλικής τιμολόγησης βοηθά να διασφαλιστεί ότι οι συναλλαγές είναι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι, αν και χρησιμοποιείται ο όρος "περιθώριο κέρδους" οι εταιρείες ενδέχεται επίσης να έχουν νόμιμους λόγους να αναφέρουν απώλειες από την αρχή των ίσων αποστάσεων. Επιπλέον, οι μέθοδοι της ενδοομιλικής τιμολόγησης δεν είναι καθοριστικές από μόνες τους. Εάν μια συνδεδεμένη επιχείρηση αναφέρει κάποια απόκλιση από την αρχή των ίσων αποστάσεων, χωρίς τη ρητή χρήση ενός από τις αναγνωρισμένες μεθόδους ενδοομιλικής τιμολόγησης, αυτό δεν σημαίνει ότι υπάρχει παρέκκλιση από την αρχή των ίσων αποστάσεων λόγω της μεταφοράς των κερδών ή την αποφυγή της φορολογίας γιατί μπορεί να συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

Η επιλογή μιας μεθόδου της ενδοομιλικής τιμολόγησης χρησιμεύει για την εύρεση την πλέον κατάλληλη μέθόδου για την εκάστοτε περίπτωση. Σκέψεις που

συμμετέχουν στην επιλογή μιας μεθόδου μπορεί να περιλαμβάνουν: τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της εκάστοτε μεθόδου, τη φύση της ελεγχόμενης συναλλαγής, τη διαθεσιμότητα αξιόπιστων πληροφοριών (ιδίως σχετικά με ανεξέλεγκτα συγκρίσιμα στοιχεία) που απαιτούνται για την εφαρμογή της επιλεγμένης μεθόδου και το βαθμό συγκρισιμότητας μεταξύ των ελεγχόμενων και των μη ελεγχόμενων συναλλαγών. Το σημείο εκκίνησης για την επιλογή μιας μεθόδου είναι η κατανόηση του ελεγχόμενης συναλλαγής (εισερχόμενη ή εξερχόμενη), σε συνάρτηση με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ. Η σωστή ανάλυση είναι ένα σημαντικό μέρος της τεκμηρίωσης και η επιλογή της κάθε μεθόδου βοηθάει:

- Να προσδιορίσει και να κατανοήσει τις συναλλαγές εντός ομίλου.
- Για να προσδιοριστούν τα χαρακτηριστικά που θα κάνουν μια συγκεκριμένη συναλλαγή ή λειτουργία κατάλληλη για χρήση ως συγκρίσιμη
- Καθορισμός των απαραίτητων προσαρμογών των συγκρίσιμων στοιχείων.
- Για να ελεγχθεί η σχετική αξιοπιστία της επιλεγμένης μεθόδου

Με την πάροδο του χρόνου, για να προσδιοριστεί αν είναι η τροποποίηση της μεθόδου είναι πλέον κατάλληλη επειδή η συναλλαγή, η λειτουργία, η κατανομή του εισοδήματος και οι κίνδυνοι ή η κατανομή των περιουσιακών στοιχείων έχουν τροποποιηθεί. Για την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου θα πρέπει να ληφθούν υπόψη τα παρακάτω στοιχεία:

1. Οι λειτουργίες που εκτελούνται: Περιγράφεται η λειτουργική ανάλυση οι δραστηριότητες που πραγματοποιούνται όπως ο σχεδιασμός, η αγορά, η εισερχόμενη υλικοτεχνική υποστήριξη, της κατασκευής, της έρευνας και της ανάπτυξης (R&D), της συναρμολόγησης, της διαχείρισης των αποθεμάτων, της εξερχόμενης εφοδιαστικής, των δραστηριοτήτων μάρκετινγκ και πωλήσεων, τις υπηρεσίες μετά την πώληση, οι δραστηριότητες υποστήριξης, υπηρεσίες, διαφήμιση, χρηματοδότηση και διαχείριση κλπ. Η λειτουργική ανάλυση πρέπει να προσδιορίζει ποια κάθε μέρος ενεργεί και σε περίπτωση που εμπλέκονται και τα δύο μέρη για την εκτέλεση μίας συναλλαγής και πρέπει να παρέχει πληροφορίες για τις σχετικές διαφορές όπως ·για παράδειγμα εάν και οι δύο έχουν αποθέματα αλλά η Εταιρεία Α έχει αποθέματα για περίοδο έως δύο ετών, ενώ η εταιρεία Β διαθέτει αποθέματα για περίοδο ενός μηνός..
2. Οι αναλαμβανόμενοι κίνδυνοι κατά την συναλλαγή: Η λειτουργική ανάλυση πρέπει να προσδιορίζει τους κινδύνους που αναλαμβάνονται. Παραδείγματα είναι: ο

χρηματοοικονομικός κίνδυνος (νόμισμα, τόκος, ποσοστά, χρηματοδοτικοί κίνδυνοι κλπ.) πιστωτικός κίνδυνος και κίνδυνος είσπραξης (εμπορικός πιστωτικός κίνδυνος, εμπορικός πιστωτικός κίνδυνος), λειτουργικός κίνδυνος (κίνδυνος αποτυχίας συστημάτων), κίνδυνος τιμών εμπορευμάτων, κίνδυνος αποθέματος και κόστος μεταφοράς, κίνδυνος της R&D, περιβαλλοντικοί και άλλοι κανονιστικοί κίνδυνοι, κίνδυνος αγοράς, αξιοπιστία των πελατών, διακύμανση της ζήτησης και των τιμών) και κινδύνου προϊόντος (κίνδυνος ευθύνης προϊόντος, κίνδυνος εγγύησης). Ένα συμβαλλόμενο μέρος του κινδύνου αναμένεται να έχει υψηλότερο επίπεδο κέρδος από ένα μέρος που δεν φέρει κίνδυνο και θα αναλάβει τα έξοδα και ίσως σχετική απώλεια εάν και πότε υλοποιείται ο κίνδυνος.

3. Τα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποιήθηκαν ή συνεισέφεραν: Η λειτουργική ανάλυση πρέπει να προσδιορίζει και να διακρίνει μεταξύ υλικών και άυλων περιουσιακών στοιχείων. Τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία όπως τα ενσώματα πάγια πρέπει να είναι χρηματοδοτούμενα και μια επένδυση σε τέτοια περιουσιακά στοιχεία θα ήταν συνήθως αναμένεται να κερδίσει μακροπρόθεσμη απόδοση με βάση τη χρήση και το επίπεδο κινδύνου της επένδυσης. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι πολύ σημαντικά όπως το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα και επιτυγχάνεται συχνά με τη χρήση άυλων περιουσιακών στοιχείων. Ορισμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία έχουν νομική προστασία (π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, εμπόριο ονόματα) αλλά άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία με λιγότερη νομική προστασία μπορεί να είναι εξίσου σημαντικά μέσα σε μία επιχείρηση (π.χ. τεχνογνωσία, εμπορικά μυστικά, μάρκετινγκ κ.λ.π).

4. Η αλληλεπίδραση των παραπάνω παραγόντων: Σήμερα, σε μια πολυεθνική ομάδα, οι λειτουργίες τείνουν να είναι πιο ολοκληρωμένες σε όρια δικαιοδοσίας και οι λειτουργίες, οι κίνδυνοι και τα περιουσιακά στοιχεία συχνά μοιράζονται μεταξύ των οντοτήτων σε διάφορες δικαιοδοσίες. Αυτό κάνει λειτουργικές αναλύσεις και περισσότερο δύσκολες και πιο αναγκαίες. Η λειτουργική ανάλυση μπορεί να βοηθήσει στον εντοπισμό των κινδύνων και των περιουσιακών στοιχείων που οφείλονται στις διάφορες σχετικές με τα συμβαλλόμενα μέρη. Για παράδειγμα, η λειτουργική ανάλυση μπορεί να αποκαλύψει ότι μια εταιρεία εκτελεί μία συγκεκριμένη λειτουργία, αλλά το κόστος αυτής της επιβαρύνεται από το άλλο μέρος της συναλλαγής. Η λειτουργική ανάλυση θα μπορούσε να τονίσει την κατάσταση και να εξετάσει τη νομική κατανομή του κινδύνου και του κινδύνου της οικονομικής

συναλλαγής. Ένα άλλο παράδειγμα είναι μια επιχείρηση εκτελεί μια συγκεκριμένη λειτουργία και φέρει το όφελος που έχει να προκύπτει από άλλου είδους συναλλαγή και όχι από την ενδοομιλική. Η λειτουργική ανάλυση θα μπορούσε να τονίσει αυτή την κατάσταση και να εξετάσει ποιο συμβαλλόμενο μέρος φέρει τον κίνδυνο από νομική άποψη και ποιο συμβαλλόμενο μέρος. Η λειτουργική ανάλυση περιλαμβάνει συνήθως μια συζήτηση για τον κλάδο στον οποίο λειτουργεί το ελεγχόμενο μέρος, τους συμβατικούς όρους του

5. Επιλογή μιας μεθόδου μετά τη λειτουργική ανάλυση: Μόλις η λειτουργική ανάλυση πραγματοποιείται η εφαρμογή μιας ενδοομιλικής τιμολόγησης με τη σχετική αξιολόγηση συγκρίσιμων συναλλαγών. Οι μέθοδοι τεκμηρίωσης χρησιμοποιούν συνήθως πληροφορίες με βάση συγκρίσιμων στοιχείων και η έλλειψη τέτοιων συγκρίσιμων στοιχείων μπορεί να έχει ιδιαίτερη σημασία για την επιλογή της μεθόδου. Αυτές οι συγκρίσιμες συναλλαγές αναφέρονται επίσης ως "ανεξέλεγκτες συναλλαγές" διότι τα μέρη που συμμετέχουν στις συναλλαγές είναι ανεξάρτητες το ένα από το άλλο. Αν και οι ανεξέλεγκτες συναλλαγές ανεξάρτητων μη συνδεδεμένων εταιρειών που χρησιμοποιούνται συνήθως ως συγκρίσιμα για τους σκοπούς των τιμών μεταβίβασης, στην πράξη μερικές φορές δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστούν με αξιόπιστα συγκρίσιμα δεδομένα λόγω του ότι μπορεί να εξετάζονται μέσα στο πλαίσιο των ίδιων αγορών. Σε τέτοιες περιπτώσεις θα πρέπει να αναζητηθούν πρακτικές λύσεις και η καλή πίστη από τους φορολογούμενους και τη φορολογική διοίκηση. Για την εύρεση συγκρίσιμων στοιχείων μπορεί να ακολουθηθούν τα παρακάτω βήματα:

- Αναζήτηση τέτοιων στοιχείων σε άλλες βιομηχανίες όπου υπάρχουν συγκρίσιμες εταιρείες έχουν παρόμοιες λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία και κινδύνους.
- Αναζήτηση συγκρίσιμων σε άλλες γεωγραφικές περιοχές που έχουν ορισμένες βασικές ομοιότητες με τη χώρα στην οποία βρίσκονται μια επιχείρηση ασκεί τις δραστηριότητές της. Και
- Χρήση βιομηχανικών αναλύσεων (διαθέσιμες στο κοινό ή διεξαγόμενες εσωτερικά από την εταιρεία) για τον προσδιορισμό των επιπέδων κέρδους που μπορούν εύλογα αναμενόμενο για διάφορες καθημερινές λειτουργίες (π.χ. παραγωγή, υπηρεσίες, διανομή).

Λόγω της δυσκολίας στην απόκτηση πρόσβασης σε (δημοσίως διαθέσιμα) δεδομένα, σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να χρειαστεί να χρησιμοποιηθούν άλλες μέθοδοι εκτός από αυτές που παρουσιάστηκαν παραπάνω.

## 2.8.1 Παραδοσιακές μέθοδοι

### 2.8.1.1. Σύγκριση μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) μέθοδος

Η μέθοδος συγκρίσιμης ανεξέλεγκτης τιμής (CUP) είναι μια μέθοδος συναλλαγής που καθορίζει την τιμή του πλήρους ανταγωνισμού χρησιμοποιώντας τις τιμές που εφαρμόζονται στις συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών. Κατ' αρχήν, ο ΟΟΣΑ και οι περισσότερες χώρες που ακολουθούν τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ θεωρούν τη μέθοδο CUP ως την αμεσότερη μέθοδο, υπό την προϋπόθεση ότι οι διαφορές μεταξύ ελεγχόμενων και ανεξέλεγκτων συναλλαγών δεν έχουν ουσιαστική επίπτωση στην τιμή ή τα αποτελέσματά τους να εκτιμηθούν και να γίνουν οι αντίστοιχες προσαρμογές τιμών.

Για να χρησιμοποιηθεί αυτή η μέθοδος θα πρέπει να συντρέχουν συγκεκριμένες προϋποθέσεις, οι οποίες είναι οι παρακάτω:

- Δύο ανεξάρτητες επιχειρήσεις εμπλέκονται σε συναλλαγή κάτω από παρόμοιες συνθήκες με προϊόντα ίδια με αυτά που αγοράστήκαν από την υπό εξέταση επιχείρηση από άλλη συνδεδεμένη επιχείρηση του Ομίλου (εξωτερική σύγκριση τιμών).
- Μια επιχείρηση αγοράζει τα ίδια προϊόντα τόσο από συνδεδεμένες εταιρίες του Ομίλου, όσο και από ανεξάρτητες εταιρίες (εσωτερική σύγκριση τιμών).
- Άλλη συνδεδεμένη επιχείρηση του Ομίλου πωλεί τα ίδια προϊόντα με συγκρίσιμους όρους και συνθήκες τόσο προς την επιχείρηση που μας ενδιαφέρει όσο και προς τρίτες ανεξάρτητες εταιρίες (εσωτερική σύγκριση τιμών).

Οι προσαρμογές ενδέχεται να είναι κατάλληλες όταν οι ελεγχόμενες και ανεξέλεγκτες συναλλαγές διαφέρουν μόνο ως προς τον όγκο ή τους όρους. για παράδειγμα, θα μπορούσε να εφαρμοστεί προσαρμογή ενδιαφέροντος όταν η μόνη διαφορά είναι ο χρόνος πληρωμής (π.χ. 30 ημέρες έναντι 60 ημερών). Για τα αδιαφοροποίητα

προϊόντα, όπως τα εμπορεύματα, ενδέχεται να υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία τιμών για τις συναλλαγές σε ελεύθερα χέρια ("εξωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία") μεταξύ δύο ή περισσότερων άλλων μη συνδεδεμένων μερών. Για άλλες συναλλαγές, ενδέχεται να είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθούν συγκρίσιμες συναλλαγές («εσωτερικές συγκρίσιμες») μεταξύ του ελεγχόμενου μέρους και των μη συνδεδεμένων μερών (OECD, 2015)

Τα κριτήρια για την αξιόπιστη εφαρμογή της μεθόδου CUP είναι συχνά αδύνατο να ικανοποιηθούν για άδειες και άλλες συναλλαγές που αφορούν μοναδικά άυλα περιουσιακά στοιχεία, που απαιτούν τη χρήση μεθόδων αποτίμησης με βάση τις προβλέψεις κερδών.

Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα που προκύπτουν από την χρήση αυτής της μεθόδου αναφέρονται παρακάτω:

- Είναι μια ανάλυση δύο όψεων, καθώς η τιμή που χρησιμοποιείται αντικατοπτρίζει τη συμφωνηθείσα μεταξύ δύο μη συνδεδεμένων μερών της συναλλαγής
- Αποφεύγει το ζήτημα ποια από τα συνδεδεμένα μέρη εμπλέκονται και η ελεγχόμενη συναλλαγή θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως η δοκιμασμένη για τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης
- Περιλαμβάνει μια άμεση συναλλακτική σύγκριση ενός παρόμοιου συναλλαγών μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών. Δηλαδή, είναι περισσότερο άμεσο μέτρο της τιμής του πλήρους ανταγωνισμού από το άλλο μέθοδοι, οι οποίες καθορίζουν έμμεσα τις τιμές με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων μέσω της αξιολόγησης των κερδών του εμπορικού ομίλου.
- Η μέθοδος CUP είναι λιγότερο ευαίσθητη στις διαφορές στους παράγοντες τιμολόγησης χωρίς μεταφορά (όπως π.χ. διαφορές στη λογιστική αντιμετώπιση του κόστους μεταξύ των ανεξάρτητων μερών)
- Μπορεί να χρησιμοποιηθεί πιο εύκολα σε περιπτώσεις όπως, για παράδειγμα, συναλλαγές που περιλαμβάνουν προϊόντα βασικών προϊόντων.
- Η αδυναμία της μεθόδου CUP έγκειται στη δυσκολία για την εύρεση των συγκρίσιμων ανεξάρτητων συναλλαγών υπό το πρίσμα των προτύπων συγκρισιμότητας που πρέπει να τηρούνται, ιδίως όσον αφορά τη συγκρισιμότητα προϊόντων, πνευματικής ιδιοκτησίας ή υπηρεσιών.

Η επιλογή αυτής της μεθόδου είναι κατάλληλη στις παρακάτω περιπτώσεις.

1. Σε περιπτώσεις όπου συγκρίσιμες ανεξέλεγκτες συναλλαγές μπορούν να εντοπιστούν, η μέθοδος CUP είναι συνήθως μια πολύ αξιόπιστη μέθοδος καθώς προσδιορίζει εάν οι όροι των εμπορικών και χρηματοπιστωτικών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι ανεξάρτητες. Αυτό υπονοεί ότι ο αναλυτής θα πρέπει πάντα να εξετάζει τη σκοπιμότητα της εφαρμογής της συγκεκριμένης μεθόδου. Δηλαδή, ο αναλυτής θα πρέπει να μπορεί να εξετάσει εάν είναι δυνατόν να εντοπίσει αποδεκτά εσωτερικά συγκρίσιμα και εξωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία. Συνεπώς, ένα ερώτημα που πρέπει να τεθεί σε οποιαδήποτε ανάλυση είναι αν μία από τις συμμετέχουσες επιχειρήσεις εμπλέκεται σε συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Εξωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία μπορεί να είναι δύσκολο να βρεθούν στην πράξη εκτός εάν οι συναλλαγές είναι αρκετά συνηθισμένες και ομοιογενείς προϊόν ή υπηρεσία. Ωστόσο, τα πλεονεκτήματα της μεθόδου CUP είναι αρκετά μεγάλη ώστε να δικαιολογείται σημαντική προσπάθεια εφαρμογής της μεθόδου.

2. Η μέθοδος CUP θα είναι η μεγαλύτερη χρήσιμη όπου:

- Μία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις που συμμετέχουν στη συναλλαγή ασχολείται με συγκρίσιμες ανεξέλεγκτες συναλλαγές με μια ανεξάρτητη επιχείρηση (δηλαδή είναι διαθέσιμο ένα εσωτερικό συγκρίσιμο). Σε αυτή την περίπτωση, όλες οι σχετικές πληροφορίες σχετικά με τις ανεξάρτητες συναλλαγές είναι διαθέσιμες και είναι συνεπώς πιθανό ότι όλες οι σημαντικές διαφορές μεταξύ των ελεγχόμενων συναλλαγών και θα εντοπιστούν οι ανεξάρτητες συναλλαγές. Και
- Οι συναλλαγές αφορούν προϊόντα τύπου commodity, αλλά το προϊόν οι διαφορές μεταξύ των προϊόντων είναι ήσσονος σημασίας.

#### **2.8.1.2. Μέθοδος τιμής μεταπώλησης**

Η μέθοδος τιμής μεταπώλησης («RPM») προσδιορίζει τις τιμές των συναλλαγών των συνδεδεμένων μερών, με βάση το μικτό περιθώριο κέρδους μεταπωλήσεως που πραγματοποιείται σε συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές. Η θεμελιώδης βάση για την μέθοδο αυτή είναι ότι

Ως γενική αρχή, ο διανομέας πρέπει να αποζημιώνεται/αμείβεται για τις προσπάθειες του στη βάση ενός κατάλληλου περιθωρίου μικτού κέρδους. Ο προσδιορισμός του



περιθωρίου αυτού εξαρτάται από τις λειτουργίες που επιτελούνται, τους κινδύνους που αναλαμβάνονται και τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από τον διανομέα. Η μέθοδος αυτή προσδιορίζει την αξία της λειτουργίας διανομής στις περιπτώσεις εκείνες όπου ο συνδεδεμένος διανομέας δεν προσθέτει σημαντική αξία πριν την μεταπώληση σε μη συνδεδεμένο μέρος. Η μέθοδος αυτή δεν ενδείκνυται ή δεν μπορεί να εφαρμοστεί εάν ο διανομέας/μεταπωλητής προσθέτει σημαντική αξία στα αγαθά που αγοράζονται αναλαμβάνοντας επιπρόσθετη συναρμολόγηση ή παραγωγή ή χρησιμοποιώντας σημαντικά άυλα στοιχεία. Η μέθοδος αυτή δίνει έμφαση στη συγκρισιμότητα των λειτουργιών, εκτιμώντας την αξία των λειτουργιών που επιτελούνται από τον διανομέα/μεταπωλητή. Ο προτιμώμενος τρόπος για να προσδιοριστεί το κατάλληλο περιθώριο μικτού κέρδους είναι να ανευρεθούν τα περιθώρια μικτού κέρδους σε συγκρίσιμες συναλλαγές με μη συνδεδεμένα μέρη, είτε μεταξύ της ελεγχόμενης επιχείρησης και ανεξάρτητης επιχείρησης (εσωτερική σύγκριση) ή αποκλειστικά μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (εξωτερική σύγκριση). Το περιθώριο της τιμής μεταπώλησης πρέπει να καλύπτει τις έμμεσες και άμεσες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την εξεταζόμενη επιχείρηση στη συναλλαγή μεταπώλησης και το κατάλληλο κέρδος για τη συγκεκριμένη συναλλαγή. Εάν, πριν από την μεταπώληση, η επιχείρηση έχει προβεί σε επεξεργασία ή έχει πραγματοποιήσει πράξεις που οδηγούν σε αλλαγή της αξίας, η αλλαγή αυτή πρέπει να ληφθεί υπόψη. Το περιθώριο της τιμής μεταπώλησης δεν πρέπει να περιλαμβάνει τα γενικά έξοδα, (όλο το σύνολο των γενικών εξόδων διαχείρισης) της επιχείρησης. Το περιθώριο της τιμής μεταπώλησης πρέπει να προσδιοριστεί με βάση το περιθώριο το οποίο η ίδια η επιχείρηση πραγματοποιεί σε συγκρίσιμες συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις ή το περιθώριο που πραγματοποιείται σε συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων. Τυπικά η μέθοδος εφαρμόζεται για την επιχείρηση εκείνη του Ομίλου που πραγματοποιεί τη διανομή των εμπορεύσιμων προϊόντων.

#### **2.8.1.3. Μέθοδος κόστους-συν (C +)**

Η μέθοδος του κόστους συν κέρδους έχει σαν αφετηρία το κόστος που προκύπτει σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή για τα μεταβιβαζόμενα αγαθά ή τις παρεχόμενες υπηρεσίες προς έναν ανεξάρτητο αγοραστή. Κατόπιν, ένα κατάλληλο ποσοστό προστίθεται στο κόστος αυτό ώστε να διαμορφωθεί ένα κατάλληλο μεικτό κέρδος για

τις επιτελούμενες λειτουργίες, τους αναλαμβανόμενους κινδύνους, τα χρησιμοποιημένα περιουσιακά στοιχεία και τις συνθήκες της αγοράς.

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

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

– TP= η τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής

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

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

Η συγκεκριμένη μέθοδος αποτιμά κατά πόσο μια ενδοομιλική τιμολόγηση τηρεί τους όρους της ελεύθερης αγοράς, αναφορικά με το περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους που χρεώθηκε. Συγκρίνει δηλαδή το περιθώριο που κερδίζει το ελεγχόμενο συμβαλλόμενο μέρος για την παρασκευή των προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών με τα περιθώρια μικτού κέρδους επί κόστους (markup) που κερδίζουν συγκρίσιμες ανεξάρτητες εταιρίες. Η μέθοδος του κόστους συν κέρδους δεν εξετάζει άμεσα, κατά συνέπεια, αν η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων μέσω σύγκρισης τιμών. Για το λόγο αυτό είναι λιγότερο άμεση (συναλλακτική) μέθοδος συγκριτικά με τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής.

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

Είναι σημαντικό να διευκρινιστεί ότι η λογιστική συνέπεια είναι εξαιρετικά σημαντική για την εφαρμογή της μεθόδου του κόστους συν κέρδος. Η εφαρμογή διαφορετικών λογιστικών αρχών στην ελεγχόμενη και μη ελεγχόμενη συναλλαγή μπορεί να καταλήξει σε ασυνεπή υπολογισμό του μικτού κέρδους. Ως εκ τούτου, κατάλληλες προσαρμογές των λογιστικών αρχών είναι αναγκαίες ώστε να εξασφαλιστεί ότι το περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους υπολογίζεται με τον

ίδιο τρόπο για το ελεγχόμενο συμβαλλόμενο μέρος και για τις συγκρίσιμες εταιρίες. Γενικά, τα κόστη και τα έξοδα μιας εταιρίας κανονικά εντάσσονται σε μία από τις παρακάτω κατηγορίες: (1) άμεσο κόστος παραγωγής ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας, (2) έμμεσα κόστη παραγωγής και (3) λειτουργικά έξοδα. Το περιθώριο μικτού κέρδους που χρησιμοποιείται στη μέθοδο του κόστους συν κέρδους είναι ένα περιθώριο κέρδους το οποίο υπολογίζεται αν από την τιμή πώλησης αφαιρεθούν μόνο τα άμεσα και έμμεσα κόστη παραγωγής.

## 2.8.2 Μη Παραδοσιακές μέθοδοι

### 2.8.2.1 Μέθοδοι βασισμένες σε κέρδη

Ορισμένες μέθοδοι ελέγχου των τιμών δεν βασίζονται σε πραγματικές συναλλαγές. Η χρήση αυτών των μεθόδων μπορεί να είναι απαραίτητη λόγω της έλλειψης αξιόπιστων δεδομένων για μεθόδους συναλλαγών. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι μέθοδοι που δεν σχετίζονται με συναλλαγές μπορεί να είναι πιο αξιόπιστες από τις μεθόδους συναλλαγής, επειδή οι οικονομικές και οικονομικές προσαρμογές στις συναλλαγές μπορεί να μην είναι αξιόπιστες. Αυτές οι μέθοδοι μπορεί να περιλαμβάνουν:

Μέθοδος συγκρίσιμων κερδών (CPM): τα επίπεδα κέρδους παρόμοιων εταιρειών σε παρόμοιες βιομηχανίες μπορούν να συγκριθούν με ένα κατάλληλο μέρος που δοκιμάστηκε. Δείτε τους κανόνες των Η.Π.Α. παρακάτω.

Μεθοδολογία συναλλαγματικού καθαρού περιθωρίου (TNMM): ενώ ονομάζεται μέθοδος συναλλαγής, η δοκιμή βασίζεται στην κερδοφορία παρόμοιων επιχειρήσεων. Δείτε τις παρακάτω οδηγίες του ΟΟΣΑ

Μέθοδος διαχωρισμού κερδών: τα συνολικά κέρδη των επιχειρήσεων διαχωρίζονται κατά τρόπο διαμορφωτικό βάσει οικονομετρικών αναλύσεων.

CPM και TNMM έχουν ένα πρακτικό πλεονέκτημα για την ευκολία υλοποίησης. Και οι δύο μέθοδοι βασίζονται στη μικροοικονομική ανάλυση δεδομένων και όχι σε συγκεκριμένες συναλλαγές. Αυτές οι μέθοδοι συζητούνται περαιτέρω σε σχέση με τα συστήματα των ΗΠΑ και του ΟΟΣΑ.

Δύο μέθοδοι παρέχονται συχνά για το διαχωρισμό των κερδών: συγκρίσιμο κέρδος και υπολειμματικό κέρδος. Ο πρώτος απαιτεί το διαχωρισμό των κερδών να

προκύπτει από το συνδυασμένο λειτουργικό κέρδος των ανεξέλεγκτων φορολογουμένων των οποίων οι συναλλαγές και οι δραστηριότητες είναι συγκρίσιμες με τις συναλλαγές και τις δραστηριότητες που ελέγχονται. Η μέθοδος υπολειμματικού διαχωρισμού κέρδους απαιτεί μια διεργασία δύο σταδίων: τα πρώτα κέρδη κατανέμονται σε συνήθεις εργασίες και στη συνέχεια το υπολειμματικό κέρδος κατανέμεται με βάση τις μη χρηματικές εισφορές των μερών. Η υπολειπόμενη κατανομή μπορεί να βασίζεται σε δείκτες αναφοράς εξωτερικής αγοράς ή σε εκτίμηση βάσει κεφαλαιοποιημένων δαπανών.

✓ Έλεγχος μέρους και δείκτης επιπέδου κέρδους

Όταν ο έλεγχος των τιμών πραγματοποιείται σε βάση όχι καθαρά συναλλαγής, όπως η CPM ή η TNMM, μπορεί να είναι απαραίτητο να καθοριστεί ποιο από τα δύο συνδεδεμένα μέρη πρέπει να δοκιμαστεί. Οι δοκιμές πρέπει να γίνουν από εκείνες τις δοκιμές των οποίων τα μέρη θα παράγουν τα πιο αξιόπιστα αποτελέσματα. Γενικά, αυτό σημαίνει ότι το συμβαλλόμενο μέρος που δοκιμάστηκε είναι εκείνο το μέρος με τις πιο εύκολα συγκρίσιμες λειτουργίες και κινδύνους. Η σύγκριση των αποτελεσμάτων των ελεγχόμενων μερών με τα αποτελέσματα συγκρίσιμων μερών μπορεί να απαιτεί προσαρμογές στα αποτελέσματα του ελεγχόμενου μέρους ή των συγκρίσιμων στοιχείων για στοιχεία όπως τα επίπεδα αποθεμάτων ή απαιτήσεων (OECD, 2015).

Οι δοκιμές απαιτούν προσδιορισμό της ένδειξης της αποδοτικότητας που πρέπει να χρησιμοποιείται. Αυτό μπορεί να είναι καθαρό κέρδος για τη συναλλαγή, απόδοση των χρησιμοποιημένων περιουσιακών στοιχείων ή κάποιο άλλο μέτρο. Η αξιοπιστία βελτιώνεται γενικά για το TNMM και το CPM χρησιμοποιώντας μια σειρά αποτελεσμάτων και δεδομένων πολλαπλών ετών. Αυτό βασίζεται στις συνθήκες των σχετικών χωρών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup> ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΕ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΧΩΡΕΣ

### 3.1 ΑΡΓΕΝΤΙΝΗ

Κατά την τεκμηρίωση των τιμών μεταβίβασης στην Αργεντινή, πρέπει να εξεταστεί προσεκτικά δεδομένου ότι η τοπική φορολογική νομοθεσία - η Administraci3n Ο Γενικός Ψήφισμα (RG 1122) της Federal De Ingresos P3blicos (AFP) - το απαιτεί το δοκιμαζόμενο κόμμα είναι πάντα η αργεντινή οντότητα. Όσον αφορά τους ελέγχους και τον έλεγχο των τιμών μεταβίβασης, υπάρχει μια αυξανόμενη τάση το AFIP να αμφισβητήσει τις τιμές μεταφοράς των φορολογουμένων που παρουσιάζουν συστηματικές ζημίες πέρα από μια συγκεκριμένη οικονομική χρήση, κυρίως μεταξύ μεταπωλητών. Δεν υπάρχουν συγκεκριμένοι τύποι των υπό εξέταση συναλλαγών και η AFIP έχει ξεκινήσει ελέγχους σε διάφορους κλάδους. Ο Η AFIP δίνει ιδιαίτερη προσοχή στα κριτήρια ανάλυσης που εφαρμόζονται στα διάφορα φορολογικά θέματα έτη, κυρίως όσον αφορά τη χρήση περιόδων πολυετούς διάρκειας για το ελεγχόμενο μέρος. Αυτοί επίσης απαιτούν να ελέγχονται οι οικονομικές πληροφορίες που χρησιμοποιούνται στην ανάλυση των συγκρίσιμων στοιχείων τις σχετικές πηγές δεδομένων. Η έλλειψη υποστηρικτικών πληροφοριών μπορεί να προκαλέσει την εξαίρεση του συγκρίσιμη με την ανάλυση από την AFIP. Η KPMG στην Αργεντινή πιστεύει ότι οι απαιτήσεις του AFIP έναντι της ετήσιας τιμολόγησης μεταβίβασης οι επιστροφές αύξησαν το βάρος της απόδειξης στον φορολογούμενο. Οι πληροφορίες που πρέπει να είναι που περιλαμβάνεται στο ετήσιο έντυπο (F969) είναι συμπληρωματικό προς εκείνο που απαιτείται από την τιμολόγηση μεταβίβασης ετήσια φόρμα (Έντυπο F743). Και οι δύο ετήσιες μορφές είναι υποχρεωτικές, η πρώτη περιλαμβάνει συγκεκριμένες λεπτομέρειες των ενδοεταιρικών συναλλαγών και η δεύτερη προσθέτει τη μεθοδολογία των τιμών μεταβίβασης που χρησιμοποιήθηκε στο την ανάλυση των συναλλαγών. Παρόλο που η Αργεντινή δεν είναι Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), οι τοπικοί κανόνες τιμολόγησης μεταβίβασης βασίζονται στις κύριες έννοιες του ΟΟΣΑ Κατευθυντήριες γραμμές. Ωστόσο, μέχρι σήμερα δεν έχουν υπάρξει συγκεκριμένα

σχόλια από τον Αργεντινό Φόρο Αρχές όσον αφορά το σχέδιο δράσης του ΟΟΣΑ για τη διάβρωση της βάσης και τη μετατόπιση των κερδών (BEPS)(KPMG, 2016).

### **3.2 ΑΥΣΤΡΙΑ**

Στις 28 Οκτωβρίου 2010, το Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών της Αυστρίας δημοσίευσε το Αυστριακές κατευθυντήριες γραμμές για την τιμολόγηση των μεταφορών (TPG). Αυτές οι κατευθυντήριες γραμμές δείχνουν τη σημασία ότι η αυστριακή φορολογική διοίκηση θέτει σε θέματα τιμών μεταβίβασης και σχεδόν σε κάθε φορολογικό έλεγχο. Οι κατευθυντήριες γραμμές δηλώνουν ότι σκοπός τους είναι να εξασφάλιση της ομοιόμορφης εφαρμογής του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και (OECD) για τις τιμές μεταβίβασης. Για τους αυστριακούς φορολογούμενους, θα είναι σημαντικό να παρακολουθείται με ποιον τρόπο οι μείζονες τροποποιήσεις των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ, αντανακλώντας το αποτελέσματα της πρωτοβουλίας για τη διάβρωση της βάσης και τη μετατόπιση των κερδών (BEPS), θα εξεταστούν μέχρι την το αυστριακό ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών προχωρεί(KPMG, 2016).

### **3.3 ΓΕΡΜΑΝΙΑ**

Οι τιμές μεταβίβασης εξακολουθούν να αποτελούν ένα από τα θέματα με τις υψηλότερες προτεραιότητες για τις γερμανικές φορολογικές αρχές και λαμβάνει αυξημένη προσοχή και συζήτηση κατά τη διάρκεια των γερμανικών φορολογικών ελέγχων. Σε εμπειρία της KPMG, οι Γερμανοί φορολογικοί ελεγκτές συχνά προέβαλαν ανεπαρκή υπόθεση ή ελλιπή τεκμηρίωση των τιμών μεταβίβασης προκειμένου να μετατοπιστεί το βάρος της απόδειξης τους φορολογούμενους και να προσπαθήσουμε να επιτύχουμε σημαντικές προσαρμογές των τιμών μεταβίβασης μέσω ενός εκτίμηση. Άλλοι προτιμώμενοι στόχοι ελέγχου περιλαμβάνουν επί του παρόντος εξερχόμενες αδειοδοτήσεις μάρκας τα ονόματα και τα εμπορικά σήματα, καθώς και την τιμολόγηση του χρέους και τις πιστώσεις μετρητών. Ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) εξουσιοδότησε που προβλέπεται στο νέο άρθρο 7 της πρότυπης σύμβασης φορολογικού ελέγχου του ΟΟΣΑ και της σύμβασής του σχόλιο ενσωματώθηκε στη γερμανική φορολογική νομοθεσία το 2013. Αυτές οι θεμελιώδεις αλλαγές όσον αφορά τις τιμές μεταβίβασης για τις μόνιμες εγκαταστάσεις, συμπληρώθηκαν με πρόσθετο διάταγμα το 2014. Από το 2008, οι γερμανικές φορολογικές αρχές επιτρέπεται να ελέγχουν επιθετικά τις επιχειρήσεις

περιπτώσεις αναδιάρθρωσης. Η πρωτοβουλία "Διαβήτης βάσης και μετατόπιση κερδών" (BEPS) εντάσσεται στη γερμανική παράδοση ανάπτυξης μέτρα κατά της αλλαγής του κέρδους. Η Γερμανία υποστήριξε σθεναρά την έγκριση του BEPS Σχέδιο Δράσης και διαδραμάτισε καθοριστικό ρόλο στη διαμόρφωση των δράσεων και υποστηρίζει όλα τα προγράμματα 15 δράσεις που προβλέπονται από τον ΟΟΣΑ. Το γερμανικό ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών επικεντρώνεται σε τέσσερα βασικά στοιχεία: ψηφιακή οικονομία, ρυθμίσεις υβριδικών αναντιστοιχιών, πρόληψη της κατάχρησης της συνθήκης και επιβλαβής φορολογικού ανταγωνισμού (KPMG, 2016).

### 3.4 ΓΑΛΛΙΑ

Το 2010, η γαλλική κυβέρνηση εισήγαγε απαιτήσεις τεκμηρίωσης οι οποίες περιλαμβάνονται πλέον στο φορολογικό διοικητικό δόγμα. Ενώ οι πλήρεις συνέπειες αυτού του γεγονότος οι νομοθετικές αλλαγές παραμένουν στο πλαίσιο των φορολογικών ελέγχων, των πολυεθνικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στη Γαλλία, έχουν σίγουρα λάβει υπόψη και προσανατολίζονται στη συγκέντρωση πακέτα τεκμηρίωσης για τις τιμές μεταφοράς που αφορούν συγκεκριμένα γαλλικά θέματα. Η γαλλική κυβέρνηση προσπαθεί να εφαρμόσει κανονισμούς σύμφωνα με την οδηγία Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) Βάση Διάβρωσης και Πρωτοβουλία για τη μετατόπιση των κερδών (BEPS). Από την άποψη αυτή, η διαφάνεια έχει ενισχυθεί από την υποχρέωση να συμπεριληφθούν, στις εκθέσεις τεκμηρίωσης για τις μεταβιβάσεις, αποφάσεις που έχουν εκδοθεί σε συνδεδεμένα μέρη από αλλοδαπές φορολογικές αρχές, ακόμη και χωρίς άμεση σύνδεση με τις τιμές μεταφοράς. Σε επιπλέον, οι κυρώσεις ενισχύθηκαν επίσης στην περίπτωση απουσίας ή ελλιπούς μεταφοράς εκθέσεις τεκμηρίωσης τιμολογίων. Η συλλογή δεδομένων για τις τιμές μεταβίβασης ενισχύθηκε επίσης 2014 με την καθιέρωση υποχρεωτικής ετήσιας υποβολής σύντομης τιμολόγησης μεταβίβασης μορφή. Ένας περιορισμός της διάβρωσης της βάσης έχει επίσης εφαρμοστεί μέσω ενός ορίου για την αφαίρεση τόκων. Εκτός από τα διάφορα μέτρα διαφάνειας, υπήρξε επίσης μια διαδικασία τακτοποίησης, επιτρέποντας στις γαλλικές φορολογικές αρχές ("FTA") να απαλλάσσουν από τον φόρο την παρακράτηση φόρου "Θεωρούμενα μερίσματα" (σε σχέση με τις προσαρμογές των τιμών μεταβίβασης ή τις πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν προς παραλήπτες που βρίσκονται σε "φορολογικό καταφύγιο"), υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις (ιδίως ότι η ελεγχόμενη εταιρεία δέχεται τις



επαναξιολογήσεις και τις κυρώσεις). Κατά τους προσεχείς μήνες, αναμένεται πολύ η γαλλική νομοθεσία για τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης θα τροποποιηθεί ώστε να αντικατοπτρίζει τις συστάσεις του BEPS(συμπεριλαμβανομένων των διαφόρων επιπέδων τεκμηρίωσης). Τέλος, οι ΣΕΣ προσδίδουν αυξημένη προσοχή και διαρκώς αυξάνουν τους ισχυρισμούς τους (ΕΠ). Αυτές οι υποθέσεις PE έχουν προκαλέσει μια σειρά αναζητήσεων και κατασχέσεων, κερδίζοντας κάποια από την προσοχή του κοινού που υπάρχει και σε άλλες ευρωπαϊκές χώρες όσον αφορά παρόμοια θέματα. Η νέα νομοθεσία θα πρέπει να ενισχύσει τις υπάρχουσες εξουσίες διερεύνησης κατά των πολυεθνικών επιχειρήσεων την τήρηση αρχείων σε διακομιστές που βρίσκονται εκτός Γαλλίας(KPMG, 2016).

### 3.5 ΙΤΑΛΙΑ

Σε αυτό το στάδιο, δεν υπάρχουν επίσημες παρατηρήσεις από τις ιταλικές φορολογικές αρχές στην πρωτοβουλία "Διαβίωση βάσης και μετατόπιση κερδών" (BEPS). Τα περισσότερα σχόλια από ιταλικές φορολογικές και νομικές εταιρείες σχετικά με τα σχέδια συζήτησης που εξέδωσε ο Οργανισμός για την ανάπτυξη της οικονομίας και της συνεργασίας (ΟΟΣΑ) υπογραμμίζουν την ανάγκη να βρεθεί ένα ισορροπημένη προσέγγιση μεταξύ των νέων αιτήσεων παροχής πληροφοριών που προέρχονται από τη χώρα από τη χώρα έκθεση και τον πρόσθετο διοικητικό φόρτο για τον φορολογούμενο. Σε αυτό εν προκειμένω, προτείνεται να εισαχθεί ένα πιο συγκεκριμένο και αντικειμενικό κριτήριο για την αξιολόγηση η ουσιαστικότητα των συναλλαγών εντός του ομίλου να συμπεριληφθεί στη νέα τεκμηρίωση απαιτήσεις. Επιπλέον, κάποιες συμβουλές που αναθέτουν την κρίση σχετικά με την επάρκεια της μεταφοράς τεκμηρίωση τιμολόγησης σε ανεξάρτητο διαιτητή. Όσον αφορά το Εγχειρίδιο πρακτικής διαπραγμάτευσης των Ηνωμένων Εθνών για τις αναπτυσσόμενες χώρες, παρατηρείται ότι η έκθεση είναι σύμφωνη με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ και προσφέρει επαρκείς λειτουργικές λεπτομέρειες σχετικά με μεθόδους τιμολόγησης των μεταβιβάσεων και αναλύσεις συγκρισιμότητας. Ως εκ τούτου, θεωρείται ότι αντιπροσωπεύει ένα καλές ευκαιρίες για να βοηθήσουν τις αναπτυσσόμενες χώρες να καθορίσουν τις πολιτικές τιμολόγησης των μεταβιβάσεων. Ωστόσο, Επίσης, δεν υπάρχουν επί του παρόντος διαθέσιμες παρατηρήσεις από τις ιταλικές φορολογικές αρχές. Η τιμολόγηση μεταφοράς εξακολουθεί να αποτελεί τομέα εστίασης στην Ιταλία. Ο αριθμός των υπό εξέταση πολυεθνικών επιχειρήσεων για τις τιμές μεταφοράς εξακολουθεί να

υφίσταται μια σταθερά αυξανόμενη τάση, ακολουθώντας τις οδηγίες του ιταλικού φόρου σχετικά με τις δραστηριότητες φορολογικού ελέγχου και την καθιέρωση κανόνων τεκμηρίωσης για τις τιμές μεταβίβασης. Ο παρούσα τεκμηρίωσης τιμολόγησης μεταβίβασης για τις ιταλικές εταιρείες που ανήκουν σε πολυεθνικές ομάδες, αν και δεν είναι υποχρεωτική, θεωρείται πλέον ως συνήθης απαίτηση στην πράξη κατά τη διάρκεια των φορολογικών ελέγχων(KPMG, 2016).

### 3.6 ΤΟΥΡΚΙΑ

Η Τουρκία ακολουθεί τις παγκόσμιες τάσεις και η τουρκική κυβέρνηση εφαρμόζει νέα καθώς και το άνοιγμα πολλών ελέγχων στον τομέα των τιμών μεταβίβασης. Δεδομένου ότι το στις αρχές του 2007, η τιμολόγηση των μεταβιβάσεων έχει αναδειχθεί ως ένα από τα κύρια θέματα των ερευνών από τις τουρκικές φορολογικές αρχές. Κατά τα τελευταία χρόνια, αυτή η εστίαση στις τιμές μεταβίβασης έχει εντατικοποιηθεί. Τα τέλη διαχείρισης και τα δικαιώματα είναι τα πιο συνηθισμένα ζητήματα που τέθηκαν σε αυτά τα πρόσφατα φορολογικούς ελέγχους. Επιπλέον, αν οι φορολογούμενοι έχουν εσωτερικές συγκρίσιμες, οι τουρκικές φορολογικές αρχές γενικά προσπαθούσαν να χρησιμοποιήσουν τις τιμές αυτές ως συγκρίσιμοι σε φορολογικούς ελέγχους, ακόμη και αν το παράγοντες δεν είναι εντελώς συγκρίσιμοι. Ως εκ τούτου, οι φορολογούμενοι συνιστάται να χρησιμοποιούν εσωτερικές συγκρίσιμα, όπου είναι δυνατόν, και να συμπεριληφθεί η συζήτηση για την επιλογή ή την απόρριψη εσωτερικών συγκρίσιμων στοιχείων μαζί με τους παράγοντες συγκρισιμότητας που εξετάστηκαν. Όσον αφορά το Σχέδιο Δράσης για τη Διάβρωση Βάσης και τη Μεταβολή Κέρδους (BEPS) και τα Ηνωμένα Έθνη (ΟΗΕ) Πρακτικό Εγχειρίδιο Τιμολόγησης Μεταφοράς για τις Αναπτυσσόμενες Χώρες που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2012, το τουρκικό η διοίκηση δεν έχει προβεί σε καμία ενέργεια μέχρι στιγμής. Δεδομένου ότι η Τουρκία έχει ήδη μια ουσία σύμφωνα με τον περί Φορολογικής Νομοθεσίας Νόμο, η εφαρμογή του BEPS μπορεί να απαιτεί μόνο δευτερεύουσας σημασίας αλλαγές στους κανόνες τιμολόγησης των μεταβιβάσεων στο μέλλον(KPMG, 2016).

### 3.7 ΚΙΝΑ

Με σχεδόν 30 χρόνια ιστορίας στην επιβολή της συμμόρφωσης με τις τιμές μεταβίβασης, Η Κίνα διευρύνει και εμβαθύνει ενεργά το καθεστώς τιμολόγησης των μεταβιβάσεων. Μετά την έκδοση ενός συνόλου αναθεωρημένων κανονισμών για τις

τιμές μεταβίβασης (Εγκύκλιος 2) το 2009, η κρατική διοίκηση φορολογίας (SAT) εξέδωσε πολλές μεταφορές κανόνες σχετικά με την τιμολόγηση και κανόνες που αφορούν ζητήματα όπως η σύγχρονη διαχείριση εγγράφων, συναλλαγές εντός του ομίλου υπηρεσιών, δικαιώματα εκμετάλλευσης θεραπείας και οντότητες ενιαίας λειτουργίας, μεταξύ άλλων. Το SAT αναμένεται να απελευθερώσει μια ενημερωμένη και επεκταθείσα σ' αντικατάσταση της Εγκύκλιος 2 στο εγγύς μέλλον. Οι κινεζικές αρχές εφαρμόζουν ένα επιθετικό πρόγραμμα ελέγχου των τιμών μεταβίβασης, το οποίο ωριμάζει Προγράμματος Προκαταρκτικής Τιμολόγησης (APA) και πρόσφατα έδωσαν μεγαλύτερη έμφαση την καθημερινή διοίκηση ή την εκ των προτέρων διαχείριση της τιμολόγησης μεταβίβασης των φορολογουμένων θέματα. Η εκ των προτέρων εστίαση έχει οδηγήσει σε άτυπες εκτιμήσεις πριν από τον έλεγχο από τις φορολογικές αρχές, για το οποίο ο φορολογούμενος μπορεί να επιλέξει να προβεί σε προσαρμογές στο φορολογητέο εισόδημά του, το οποίο θα ήταν δεν είναι επιλέξιμες για οποιαδήποτε διπλή φορολογική ελάφρυνση. Ενώ οι κινεζικές φορολογικές αρχές αξιοποιούν τις εμπειρίες άλλων χωρών, εστιάζουν επίσης για την ανάπτυξη και την προώθηση των δικών τους θέσεων σε ορισμένες βασικές τιμές μεταβίβασης τεχνικά προβλήματα. Έχοντας συμμετάσχει ενεργά στην πρωτοβουλία του ΟΗΕ για την ανάπτυξη πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή των τιμών μεταβίβασης, η Κίνα εξέφρασε επίσημα την άποψή της (LSAs), μεταφράζοντας σε χαμηλότερο κόστος και υψηλότερη ζήτηση, υποστηρίζοντας πρόσθετο φορολογητέο εισόδημα στην Κίνα. Ως μέλος της G20 και παρατηρητής στον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξη (ΟΟΣΑ), η Κίνα συμμετέχει ενεργά στην εκτροπή βάσης και τη μετατόπιση κέρδους (BEPS) Σχέδιο δράσης. Για το έτος 2014, μια αξιοσημείωτη εξέλιξη της μικροοικονομίας, που θα μπορούσε να έχει μια βαθιά επίδραση στη φορολογική πολιτική της Κίνας, είναι ότι οι εξερχόμενες άμεσες επενδύσεις (ODI) όπως επιβεβαιώθηκε από το Υπουργείο Εμπορίου, για πρώτη φορά στην ιστορία ξεπέρασε τους ξένους άμεσες επενδύσεις (ΑΞΕ) στην Κίνα, καθιστώντας την Κίνα καθαρό εξαγωγέα κεφαλαίου. Κατά συνέπεια, ο φόρος που σχετίζεται με το BEPS (συμπεριλαμβανομένης της αλλαγής των κανονισμών για τις τιμές μεταβίβασης) που επηρεάζουν τόσο τις εισερχόμενες όσο και τις εξερχόμενες οι επενδύσεις προβλέπονται στο πρόγραμμα εργασίας της SAT κατά τα προσεχή έτη.

Ως παράδειγμα αυτού, στον τομέα των τιμών μεταβίβασης, η απαίτηση υποβολής εκθέσεων για τη χώρα ανά χώρα, ειδικότερα, αναμένεται να οδηγήσει σε περαιτέρω

απαιτήσεις για τους φορολογούμενους πέρα από τις απαιτήσεις που απαιτούνται σήμερα γνωστοποιήσεις και η αναμενόμενη αναθεωρημένη εγκύκλιος 2 αναμένεται να αντικατοπτρίζει τέτοιες περαιτέρω απαιτήσεις. Επιπλέον, οι αναθεωρήσεις των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ σε σχέση με έναν ευρύτερο ορισμό των άυλων στοιχείων, την αναγνώριση των LSA και άλλων χαρακτηριστικών της αγοράς ως παράγοντες συγκρισιμότητας όπως η έμφαση στις πραγματικές λειτουργίες κλειδιού που εκτελούνται και η πραγματική αναφορά / έλεγχος των κινδύνων σε σχέση με το ανάπτυξη και συντήρηση των άυλων στοιχείων, σε αντίθεση με την ιστορική εστίαση στην απλή νομική ιδιοκτησία, είναι όλα δεχόμενα από το SAT και είναι πιθανό να αντικατοπτρίζονται και στην αναθεωρημένη εγκύκλιο 2. Οι κινεζικές φορολογικές αρχές έχουν από καιρό γνωστό για την τάση τους να αμφισβητούν την προστιθέμενη αξία / όφελος που αποκτήθηκε από κινεζικές οντότητες από υπηρεσίες εντός ομίλου ή από άδειες που παρέχονται από συνδεδεμένα με το εξωτερικό μέρη. Τέτοιες προκλήσεις στο παρελθόν οδήγησε συχνά στην άρνηση των εκπτώσεων φόρου εισοδήματος για τις πληρωμές εξερχόμενων υπηρεσιών / δικαιωμάτων από κινεζικές οντότητες σε ομάδες MNE. Αξιοποιώντας την έμφαση του προγράμματος δράσης BEPS στην ευθυγράμμιση της φορολογίας και της δημιουργία αξίας, η SAT εξέδωσε την οδηγία 146 τον Ιούλιο του 2014, παρέχοντας οδηγίες σε τοπικό επίπεδο φορολογικές αρχές να εξετάσουν τις σημαντικές πληρωμές των τελών και των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που πραγματοποιήθηκαν στο εξωτερικό από κινεζικές οντότητες μεταξύ 2004 και 2013, με σκοπό για την έναρξη εκτεταμένων ελέγχων, με ιδιαίτερη έμφαση στις πληρωμές σε χαμηλό φόρο δικαιοδοσίες και σε περιπτώσεις όπου τα συνδεδεμένα με το εξωτερικό πρόσωπα διεξάγουν περιορισμένες, απλές λειτουργίες. Ακολούθησε η έκδοση της εγκυκλίου 16 τον Μάρτιο του 2015, η οποία εισήγαγε πρόσθετες απαιτήσεις που πρέπει να πληρούνται πριν από τους Κινέζους οι φορολογικές αρχές θα επιτρέψουν εκπτώσεις φόρου εισοδήματος για τις πληρωμές σε υπερπόντιες θυγατρικές. Ειδικότερα, η εγκύκλιος 16 δίνει μεγάλη έμφαση στην εμπορική ουσία του υπερπόντια θυγατρική που λαμβάνει τα τέλη εξυπηρέτησης και τον ωφέλιμο χαρακτήρα των υπηρεσιών που παρέχονται για τις συναλλαγές εντός του ομίλου υπηρεσιών. Για άδεια εντός ομίλου συναλλαγές, η παρούσα εγκύκλιος φαίνεται πέρα από τη νομική ιδιοκτησία, ενώ επικεντρώνεται σε όλες τις σχετικές συμβολή των μερών στην οικονομική αξία σε σχέση με τα εν λόγω άυλα περιουσιακά στοιχεία. Με τις κινεζικές φορολογικές αρχές να γίνονται όλο και πιο περίπλοκες στις τιμές μεταβίβασης και την εντατικοποίηση των προσπαθειών επιβολής που

υποστηρίζονται από μια πιο περιεκτική και βελτιωμένο κανονιστικό πλαίσιο, οι φορολογούμενοι πρέπει να διαχειρίζονται σωστά την ισορροπία μεταξύ τις ανάγκες για συνολική συνοχή των πολιτικών τιμολόγησης των μεταβιβάσεων και την προσοχή στις συγκεκριμένες κατάσταση στην Κίνα (KPMG, 2016).

### **3.8 ΗΝΩΜΕΝΕΣ ΠΟΛΙΤΕΙΕΣ ΑΜΕΡΙΚΗΣ**

Οι Ηνωμένες Πολιτείες έχουν μία από τις παλαιότερες και πιο ώριμες τιμές μεταβίβασης στον κόσμο. Κατά το τελευταίο έτος, το υπουργείο Οικονομικών των ΗΠΑ έχει ασχοληθεί ενεργά με το Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) Βάση διάβρωσης και το έργο μετατόπισης κερδών (BEPS). Καθώς ο ΟΟΣΑ σημείωσε πρόοδο κατά την τελευταία έτος σχετικά με τα θέματα δράσης σχετικά με τις τιμές μεταβίβασης, οι ΗΠΑ δήλωσαν ότι συμφωνούν με τις ευρείες παράμετροι των προτάσεων του ΟΟΣΑ για την υποβολή εκθέσεων ανά χώρα, κύριους φακέλους και τοπικούς κανόνες αρχείων σύμφωνα με τη Δράση 13. Οι ΗΠΑ σχεδιάζουν να εφαρμόσουν ανά χώρα αλλά δεν έχει ακόμη εκδώσει σχετικούς κανόνες ή οδηγίες. Όσον αφορά τους ελέγχους, η υπηρεσία εσωτερικών εσόδων (IRS) εξέδωσε την τιμολόγηση μεταφοράς Οδικός χάρτης τον Φεβρουάριο του 2014, καθοδηγώντας τις ομάδες εξετάσεων σχετικά με τον τρόπο εστίασης στον αρχικό σχεδιασμό και καλύτερη πραγματική εξέλιξη των ζητημάτων τιμολόγησης των μεταβιβάσεων. Επιπλέον, ως μέρος των IRS προσπάθειες για μεγαλύτερη ανταλλαγή γνώσεων, ανάλυση βάσει τεκμηρίων και κατάρτιση πρόσθετων Εξεταστές, το IRS δημοσίευσε έναν αριθμό οδηγών κατάρτισης για το διεθνές φόρο και τη μεταφορά θέματα τιμολόγησης (συμπεριλαμβανομένης, για παράδειγμα, εξάντλησης των διορθωτικών μέτρων, επανεξέταση των τιμών μεταβίβασης την τεκμηρίωση και τη διαχείριση των τελών διαχείρισης). Αυτοί οι οδηγοί διατίθενται στο IRS και στο κοινό στο Διαδίκτυο. Στα δικαστήρια, το IRS επιδιώκει μια σειρά από διαφορετικές περιπτώσεις τιμολόγησης μεταβίβασης, περισσότερο τώρα από ό, τι στο οποιοδήποτε άλλο σημείο της ιστορίας. Η μεγαλύτερη από αυτές τις περιπτώσεις, φυσικά, ασχολείται με τη μεταβίβαση άυλων στοιχείων. Ο συνδυασμός του IRS με το πρόγραμμα Advance Pricing Agreement (APA) και το αρμόδιο πρόγραμμα αρχής σε μια νέο συσταθείσα ομάδα, το πρόγραμμα Advance Pricing & Αμοιβαία συμφωνία (APMA), επέτρεψε την ταχύτερη επεξεργασία και επίλυση διαφορών σχετικά με τις τιμές μεταβίβασης. Στα τέλη του 2013, το IRS δημοσίευσε σχέδιο καθοδήγησης όσον αφορά τις ΣΠΤ και τα θέματα αρμοδίων αρχών. Αυτή η προτεινόμενη καθοδήγηση

αντιπροσωπεύει ουσιαστικές αλλαγές σε σύγκριση με τις τρέχουσες διαδικασίες και είναι σύμφωνα με τους στόχους της APMA για την ενίσχυση της ενοποίησης μεταξύ των αρμοδίων αρχών και τις ΣΠΕΣ, να βελτιωθεί η κατανομή των πόρων και να αυξηθεί η διαφάνεια και η αποτελεσματικότητα. Το IRS έχει λάβει παρατηρήσεις σχετικά με αυτό το σχέδιο καθοδήγησης και σχεδιάζει να εκδώσει τελική καθοδήγηση κατά το 2015(KPMG, 2016).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup> ΟΙ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ

### 4.1 Η ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

ΠΟΛ 1284/31.12.2013 Διαδικασία για την προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης

#### **Άρθρο 1**

Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης

Τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπού νομικού προσώπου στην Ελλάδα για τις συναλλαγές τους με το κεντρικό, καθώς και με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα με μόνιμες εγκαταστάσεις στην αλλοδαπή, δύνανται να υποβάλουν στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων αίτηση προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα.

#### **Άρθρο 2**

Αντικείμενο Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης

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

#### **Άρθρο 3**

Αρμόδια Υπηρεσία χειρισμού



Αρμόδια για την παραλαβή και την εξέταση των αιτήσεων προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι η Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων.

#### **Άρθρο 4**

Προκαταρκτικό στάδιο

1. Πριν από την επίσημη υποβολή της αίτησης προέγκρισης, το ενδιαφερόμενο πρόσωπο δύναται να ζητήσει προκαταρκτική διαβούλευση, προκειμένου να εκτιμηθούν οι πιθανότητες αποδοχής της αίτησης προέγκρισης. Για το σκοπό αυτό κατατίθεται ιδιαίτερη αίτηση προς τη Διεύθυνση Ελέγχων, η οποία ορίζει ημερομηνία προκαταρκτικής συνάντησης.
2. Κατά την προκαταρκτική συνάντηση, το ενδιαφερόμενο πρόσωπο προσκομίζει όλα τα στοιχεία τα οποία κατά την κρίση του παρέχουν τη δυνατότητα στην αρμόδια υπηρεσία να προβεί σε τεκμηριωμένη εκτίμηση ως προς το παραδεκτό της αίτησης. Στα στοιχεία αυτά πρέπει να περιγράφονται τουλάχιστον οι σχετικές δραστηριότητες και συναλλαγές και να αναφέρονται τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα, η προτεινόμενη μεθοδολογία, η επιθυμητή διάρκεια της προέγκρισης καθώς και τα εμπλεκόμενα κράτη.
3. Στη διάρκεια του προκαταρκτικού σταδίου, το ενδιαφερόμενο πρόσωπο και η αρμόδια υπηρεσία διεξάγουν συζητήσεις σχετικά με τα στοιχεία τεκμηρίωσης τα οποία θα πρέπει να περιλαμβάνει η επίσημη αίτηση. Η αρμόδια υπηρεσία παρέχει ατύπως, στο μέτρο του δυνατού, σαφή ένδειξη για τις πιθανότητες να γίνει αποδεκτή η επακόλουθη επίσημη αίτηση του ενδιαφερόμενου προσώπου, επισημαίνει τα σημεία όπου ενδέχεται να προκύψουν αμφισβητήσεις και διατυπώνει προτάσεις για το περιεχόμενο της αίτησης αυτής.
4. Οι συζητήσεις που διεξάγονται στη διάρκεια του προκαταρκτικού σταδίου δεν έχουν δεσμευτικό χαρακτήρα για κανένα από τα μέρη. Τα στοιχεία που προσκομίζονται κατά την προκαταρκτική συνάντηση καλύπτονται από το φορολογικό απόρρητο.

#### **Άρθρο 5**

Υποβολή της Αίτησης Προέγκρισης

1. Η αίτηση προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης κατατίθεται στη Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με κοινοποίηση στη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Σε περίπτωση που έχει λάβει χώρα η διαδικασία του προηγούμενου άρθρου, η αίτηση υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την προκαταρκτική διαβούλευση.

## **Άρθρο 6**

Περιεχόμενο της Αίτησης Προέγκρισης

1. Η επίσημη αίτηση προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης οφείλει να περιλαμβάνει τουλάχιστον:

α. Τα στοιχεία του αιτούντος προσώπου (επωνυμία, διεύθυνση, ΑΦΜ, στοιχεία επικοινωνίας).

β. Τα στοιχεία όλων των συνδεδεμένων προσώπων, συμπεριλαμβανομένων όλων των μόνιμων εγκαταστάσεων, που εμπλέκονται στην αιτούμενη προέγκριση.

γ. Τη διάρθρωση του ομίλου, στην οποία φαίνονται όλα τα πρόσωπα που συμμετέχουν στις δραστηριότητες τις οποίες αφορά η αιτούμενη προέγκριση.

δ. Περιγραφή των ενδοομιλικών συναλλαγών για την τιμολόγηση των οποίων ζητείται η προέγκριση.

ε. Την προτεινόμενη μεθοδολογία για την τιμολόγηση των ως άνω συναλλαγών.

στ. Τις κρίσιμες παραδοχές στις οποίες βασίζεται η αίτηση προέγκρισης.

ζ. Λεπτομερή ανάλυση των λόγων για τους οποίους το αιτών πρόσωπο θεωρεί ότι η προτεινόμενη μεθοδολογία ενδείκνυται για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά την τιμολόγηση των ως άνω συναλλαγών.

η. Το χρονικό διάστημα για το οποίο ζητείται η προ έγκριση.

θ. Εφόσον το επιθυμεί το αιτών πρόσωπο, αίτημα συνεννόησης της αρμόδιας υπηρεσίας με τις αρμόδιες φορολογικές αρχές άλλων εμπλεκόμενων κρατών με τα

οποία υφίσταται Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος. Σε τέτοια περίπτωση πρέπει να υποβληθούν παράλληλα αιτήσεις στις φορολογικές αρχές των λοιπών εμπλεκόμενων κρατών, περιλαμβάνοντας τα ίδια στοιχεία.

2. Στην επίσημη αίτηση το πρόσωπο οφείλει να συμπεριλάβει όλα τα σχετικά στοιχεία που απαιτούνται, προκειμένου η αρμόδια υπηρεσία να αξιολογήσει την αίτηση και να διαμορφώσει άποψη σχετικά με τη μεθοδολογία που θα χρησιμοποιηθεί για τον υπολογισμό των τιμών με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle).

3. Τα υποβαλλόμενα στοιχεία, τα οποία είναι αναμενόμενο να ποικίλλουν ανάλογα με τα δεδομένα της υπόθεσης, διαχωρίζονται σε δύο κατηγορίες:

α. Στοιχεία που αφορούν το παρελθόν (ιστορικά στοιχεία), τα οποία ενδεχομένως είναι ήδη διαθέσιμα υπό διάφορες μορφές.

β. Στοιχεία των οποίων η δημιουργία μπορεί να καταστεί αναγκαία, ειδικά για τη διαδικασία προέγκρισης.

4. Τα υποβαλλόμενα στοιχεία δύναται να περιλαμβάνουν ενδεικτικά τα εξής:

α. Ανάλυση των τάσεων στη βιομηχανία και την αγορά, οι οποίες αναμένεται να επηρεάσουν τις επιχειρηματικές δραστηριότητες, τυχόν μελέτες εμπορικής εκμετάλλευσης ή οικονομικές μελέτες για τις επιχειρηματικές δραστηριότητες, οι οποίες οδηγούν στα εν λόγω αναμενόμενα αποτελέσματα.

β. Συνοπτική περιγραφή της επιχειρηματικής στρατηγικής που προβλέπεται να εφαρμοστεί κατά την περίοδο που θα αφορά η προέγκριση, καθώς και της στρατηγικής σε προηγούμενες περιόδους, εφόσον είναι διαφορετική. Η περιγραφή αυτή δύναται να περιλαμβάνει προβολές που χρησιμοποιήθηκαν στα μελλοντικά επιχειρηματικά σχέδια, τους προϋπολογισμούς διαχείρισης, πληροφορίες σχετικά με τις αναμενόμενες επιχειρηματικές προοπτικές και τον ανταγωνισμό, καθώς και τη μελλοντική στρατηγική όσον αφορά την εμπορική προώθηση, την παραγωγή ή την έρευνα και ανάπτυξη.

γ. Ανάλυση των λειτουργιών των προσώπων που αφορά η αίτηση προέγκρισης. Πρέπει να περιγράφονται όλες οι δραστηριότητες οι σχετικές με τις συναλλαγές που καλύπτονται από την προέγκριση (έρευνα και ανάπτυξη, παραγωγή, διανομή,

εμπορία, είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας, κλπ.). Πρέπει επίσης να περιγράφονται και να αξιολογούνται οι κίνδυνοι τους οποίους θα αντιμετωπίζει κάθε οντότητα στο πλαίσιο των συναλλαγών που καλύπτονται από την προέγκριση. Συνήθεις κίνδυνοι θα μπορούσαν να είναι οι σχετικοί με τα προϊόντα, οι τεχνολογικοί κίνδυνοι, οι κίνδυνοι τεχνολογικής απαξίωσης, οι κίνδυνοι που αφορούν την αγορά, την πίστωση ή την συναλλαγματική ισοτιμία και οι κίνδυνοι νομικής φύσεως. Αναφορά πρέπει να γίνεται και στο ύψος και το είδος του κεφαλαίου κίνησης και τα υλικά ή άυλα στοιχεία ενεργητικού που θα χρησιμοποιηθούν στις συναλλαγές που αφορά η προέγκριση.

δ. Τους λόγους για τους οποίους το αιτών πρόσωπο θεωρεί ότι η προέγκριση ενδείκνυται για τις συγκεκριμένες συναλλαγές.

ε. Λεπτομερή στοιχεία της προτεινόμενης μεθοδολογίας και στοιχεία που αποδεικνύουν ότι με τη μεθοδολογία αυτή θα τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων

στ. Κατάλογο των προεγκρίσεων (Advance Pricing Agreements) που έχουν ήδη συναφθεί από οποιαδήποτε συνδεδεμένα πρόσωπα τα οποία αφορά η αίτηση προέγκρισης, είτε στην Ελλάδα είτε στην αλλοδαπή, και οι οποίες αφορούν τις ίδιες ή συναφείς συναλλαγές.

ζ. Λεπτομερή χρηματοοικονομικά στοιχεία των τριών (3) τελευταίων ετών για όλα τα πρόσωπα τα οποία αφορά η αίτηση προέγκρισης.

η. Κατάλογο συμβάσεων με συνοπτική περιγραφή αυτών οι οποίες έχουν συναφθεί μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και που έχουν επιπτώσεις στις συναλλαγές τις οποίες αφορά η αίτηση προέγκρισης.

## **Άρθρο 7**

### **Κρίσιμες παραδοχές**

1. Η αίτηση προέγκρισης πρέπει να αναφέρει τις παραδοχές στις οποίες βασίζεται η εφαρμογή της προτεινόμενης μεθοδολογίας για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Ως κρίσιμες παραδοχές νοούνται τα λειτουργικά, νομικά η οικονομικά γνωρίσματα του αιτούντος, ενός συγκεκριμένου κλάδου ή δραστηριότητας ή γενικά οι οικονομικές συνθήκες, η ύπαρξη και διατήρηση των οποίων αποτελεί προϋπόθεση για την εφαρμογή της προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης.

2. Οι κρίσιμες παραδοχές πρέπει να στηρίζονται, κατά το δυνατόν, σε επαληθεύσιμα, αξιόπιστα και ανεξάρτητα δεδομένα.
3. Οι κρίσιμες παραδοχές καθορίζονται ανάλογα με τις ιδιαίτερες συνθήκες του αιτούντος προσώπου, το εμπορικό περιβάλλον, το είδος και τις μεθόδους προσδιορισμού τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών του.
4. Οι κρίσιμες παραδοχές δεν πρέπει να είναι υπερβολικά στενά καθορισμένες, αλλά να βασίζονται σε ένα επαρκές εύρος δεδομένων, ώστε να μην καθιστούν δυσχερή τη συμμόρφωση του αιτούντος προσώπου στην προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης.

## **Άρθρο 8**

### Αξιολόγηση της Αίτησης Προέγκρισης

1. Η Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων με τη συνδρομή, όπου απαιτείται, της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος αξιολογεί την αίτηση προέγκρισης, ελέγχοντας τα προσκομισθέντα στοιχεία, τις κρίσιμες παραδοχές και τα αιτήματα του αιτούντος και διατυπώνει τις απόψεις της, όσον αφορά τους όρους προέγκρισης.
2. Η Διεύθυνση Ελέγχων έχει το δικαίωμα να ζητήσει από το αιτών πρόσωπο συμπληρωματικά στοιχεία καθώς και κάθε αναγκαία διευκρίνιση ή πληροφορία, τάσσοντας εύλογη προθεσμία για την προσκόμισή τους. Ομοίως, το αιτών πρόσωπο έχει καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας τη δυνατότητα να υποβάλλει αυτοβούλως συμπληρωματικά στοιχεία.
3. Η Διεύθυνση Ελέγχων δύναται επίσης να ζητήσει μέσω της ορισμένης προς τούτο αρμόδιας υπηρεσίας, κάθε αναγκαία πληροφορία από αλλοδαπές αρχές με Βάση τη διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών που προ βλέπεται από διεθνείς συμβάσεις.
4. Σε περίπτωση που η αίτηση προέγκρισης περιλαμβάνει αίτημα συνεννόησης με τις αρμόδιες φορολογικές αρχές άλλων εμπλεκόμενων κρατών, η Διεύθυνση Ελέγχων διενεργεί διαβουλεύσεις με τις αρχές αυτές στο πλαίσιο της αίτησης προέγκρισης με βάση τη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού της εκάστοτε εφαρμοστέας Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας. Η επίσημη ανταλλαγή απόψεων

πραγματοποιείται υπό μορφή ανταλλαγής εγγράφων διατύπωσης θέσεων μεταξύ αρμοδίων αρχών.

5. Στο στάδιο της αξιολόγησης μπορούν να πραγματοποιούνται ατύπως επαφές της Διεύθυνσης Ελέγχων με το αιτών πρόσωπο, εφόσον τούτο κρίνεται αναγκαίο από αυτή.

## **Άρθρο 9**

### Έγγραφο Διατύπωσης Θέσεων

1. Όταν ολοκληρωθεί η αξιολόγηση της αίτησης, η Διεύθυνση Ελέγχων συντάσσει Έγγραφο Διατύπωσης Θέσεων, το οποίο αναφέρει συνοπτικά το πόρισμα και τις προτάσεις της.

2. Το Έγγραφο Διατύπωσης Θέσεων της προηγούμενης παραγράφου κοινοποιείται στο αιτών πρόσωπο και, σε περίπτωση που πραγματοποιούνται διαβουλεύσεις με αλλοδαπές αρχές σύμφωνα με την παράγραφο 4 του προηγούμενου άρθρου, στις αρμόδιες φορολογικές αρχές των εμπλεκόμενων κρατών.

3. Το Έγγραφο Διατύπωσης Θέσεων περιλαμβάνει σε συνοπτική μορφή:

α. Το πόρισμα της αρμόδιας υπηρεσίας συνοδευόμενο από συνοπτική αιτιολογία, η οποία πρέπει να αναφέρει την προτεινόμενη μεθοδολογία και το σκεπτικό της εν λόγω επιλογής.

β. Τους λόγους για τυχόν απόρριψη ή τροποποίηση της μεθόδου που επέλεξε αρχικά ο αιτών.

γ. Τα σημαντικότερα πραγματικά περιστατικά στα οποία βασίζεται το πόρισμα της υπηρεσίας. Εφόσον παρίσταται ανάγκη, ιδιαίτερη αναφορά πρέπει να γίνει σε τυχόν πραγματικά περιστατικά που δεν αναφέρονταν στην αρχική αίτηση αλλά περιήλθαν σε γνώση της υπηρεσίας κατά τη διαδικασία αξιολόγησης.

δ. Στοιχεία σχετικά με τις κρίσιμες παραδοχές στις οποίες θα βασίζεται η ενδεχόμενη προέγκριση.

ε. Εκτίμηση σχετικά με τη διάρκεια της ενδεχόμενης προέγκρισης.

στ. Προτάσεις σχετικά με τον τρόπο παρακολούθησης της εφαρμογής της ενδεχόμενης προέγκρισης.

ζ. Σύντομη αναφορά στις εφαρμοστέες διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας και των διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

## **Άρθρο 10**

Ορισμός ημερομηνίας τελικής συνάντησης

1. Εντός δέκα (10) ημερών από την σύνταξη του εγγράφου διατύπωσης θέσεων του προηγούμενου άρθρου ορίζεται ημερομηνία συνάντησης με το αιτών πρόσωπο.

2. Σε περίπτωση που απαιτείται συνεννόηση με αλλοδαπές φορολογικές αρχές,

σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 8 της παρούσης, η προθεσμία της προηγούμενης παραγράφου αρχίζει από την ολοκλήρωση της διαδικασίας με όλα τα εμπλεκόμενα κράτη.

3. Το αιτών πρόσωπο καλείται να παραστεί με ιδιαίτερη πρόσκληση, η οποία

κοινοποιείται σε αυτό τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την ημέρα της συνάντησης. Η πρόσκληση κοινοποιείται μαζί με το έγγραφο διατύπωσης θέσεων.

## **Άρθρο 11**

Τελική συνάντηση

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

2. Ο αιτών παρίσταται στη συνάντηση εκπροσωπούμενος από το νόμιμο εκπρόσωπό του ή από ειδικώς εξουσιοδοτημένο πρόσωπο. Για την απόδειξη της ειδικής εξουσιοδότησης απαιτείται πληρεξούσιο έγγραφο δημόσιο ή ιδιωτικό με θεώρηση του γνήσιου της υπογραφής από την κατά νόμο αρμόδια αρχή, το οποίο κατατίθεται στην Δ/ση Ελέγχων έως και την ημέρα της συνάντησης.



3. Εάν συν πέσουν οι απόψεις της αρμόδιας υπηρεσίας και του αιτούντος προσώπου συντάσσεται και υπογράφεται από τα μέρη που μετέχουν στη διαδικασία Πρακτικό Αποδοχής Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης.

4. Εάν δεν συν πέσουν οι απόψεις της αρμόδιας υπηρεσίας και του αιτούντος ή εάν δεν παραστεί το αιτών πρόσωπο κατά τη συνάντηση που έχει οριστεί για την εξέταση της αίτησής του, συντάσσεται Πρακτικό Απόρριψης της Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης.

## **Άρθρο 12**

### Απόφαση Προέγκρισης

1. Εντός είκοσι (20) ημερών από τη συνεδρίαση του προηγούμενου άρθρου και με βάση το Πρακτικό που συντάχθηκε κατά τη συνεδρίαση αυτή, η αρμόδια υπηρεσία εκδίδει την απόφαση επί της αίτησης προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, η οποία κοινοποιείται στο αιτών πρόσωπο μαζί με αντίγραφο του εν λόγω Πρακτικού.

2. Η απόφαση της προηγούμενης παραγράφου περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α. Τα στοιχεία του αιτούντος προσώπου

β. Περιγραφή των ενδοομιλικών συναλλαγών τις οποίες αφορά η απόφαση.

γ. Τα στοιχεία των συνδεδεμένων προσώπων με τα οποία πρόκειται να διενεργηθούν οι συναλλαγές τις οποίες αφορά η απόφαση.

ε. Την κρίση της αρμόδιας υπηρεσίας για την αποδοχή ή απόρριψη της αίτησης προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης

3. Αν η αίτηση γίνει δεκτή, η απόφαση προέγκρισης, πέραν των οριζόμενων στην προηγούμενη παράγραφο, περιλαμβάνει τουλάχιστον και τα εξής:

α. Τη διάρκεια και την ημερομηνία έναρξης της ισχύος της.

β. Λεπτομερή στοιχεία σχετικά με την αποδεκτή μεθοδολογία για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών που αφορά.

γ. Τις κρίσιμες παραδοχές που πρέπει να ληφθούν υπόψη, προκειμένου να εφαρμοστεί καθώς και, εφόσον κρίνεται αναγκαίο, ένα αποδεκτό περιθώριο απόκλισης σε σχέση με τις κρίσιμες παραδοχές.

δ. Τα στοιχεία τεκμηρίωσης που πρέπει να τηρηθούν καθ' όλη τη διάρκεια ισχύος της προκειμένου να καταστεί δυνατή η παρακολούθηση της εφαρμογής της.

ε. Εφόσον κρίνεται αναγκαίο, ενδεχόμενα γεγονότα ή περιστάσεις που θα καταστήσουν αναγκαία την αναθεώρησή της.

στ. Εφόσον κρίνεται αναγκαίο, ενδεχόμενα γεγονότα ή περιστάσεις που θα οδηγήσουν σε πρόωρη ή ακόμα και αναδρομική λήξη της ισχύος της.

4. Η διάρκεια του σταδίου της αξιολόγησης και της έκδοσης της σχετικής απόφασης προέγκρισης δεν δύναται να υπερβεί τους 18 μήνες από την υποβολή της αίτησης προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης. Σε περίπτωση συνεννόησης με αλλοδαπές αρχές δεν λαμβάνεται υπόψη ο ανωτέρω χρονικός περιορισμός.

5. Η διάρκεια ισχύος της απόφασης προέγκρισης δεν δύναται να υπερβαίνει τα τέσσερα (4) έτη.

6. Η χρονική ισχύς της απόφασης προέγκρισης δεν δύναται να ανατρέχει σε φορολογικό έτος που έχει παρέλθει κατά τη στιγμή της υποβολής της αίτησης προέγκρισης.

### **Άρθρο 13**

Υποχρεώσεις του αιτούντος προσώπου ακολούθως της απόφασης προέγκρισης

Το αιτών πρόσωπο υποχρεούται να καταρτίζει και να υποβάλλει ετήσια έκθεση συμμόρφωσης με τους όρους και τις προϋποθέσεις της απόφασης προέγκρισης για το οικείο φορολογικό έτος. Στην έκθεση αυτή, πρέπει να περιλαμβάνονται οι απαιτούμενες πληροφορίες ώστε να αποδεικνύεται ότι οι κρίσιμες παραδοχές έχουν ικανοποιηθεί και να αναφέρεται ρητά πιθανή απόκλιση. Αν, σύμφωνα με την έκθεση οι κρίσιμες παραδοχές δεν έχουν ικανοποιηθεί, τότε ο φορολογούμενος θα πρέπει να υποβάλει προτάσεις για την πραγματοποίηση σχετικών προσαρμογών. Τυχόν συμπληρωματικές ερωτήσεις που υποβάλλονται από τη Διεύθυνση Ελέγχων, στο πλαίσιο αυτό πρέπει να απαντηθούν από τον φορολογούμενο άμεσα. Η έκθεση πρέπει

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

#### **Άρθρο 14**

Αναθεώρηση της απόφασης Προέγκρισης κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου προσώπου ή αυτεπάγγελτα από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων Για την υποβολή, την αξιολόγηση και την έκδοση απόφασης επί της αίτησης αναθεώρησης του ενδιαφερομένου προσώπου ή αυτεπάγγελτα από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων στις περιπτώσεις που ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 22 του ν.4174/2013, εφαρμόζονται αναλογικά οι διατάξεις των άρθρων 5 έως 12 της παρούσης.

#### **Άρθρο 15**

Ανάκληση ή ακύρωση της απόφασης Προέγκρισης

1. Για την ανάκληση ή ακύρωση της απόφασης προέγκρισης συντάσσεται Ειδική Έκθεση Απόψεων από την αρμόδια υπηρεσία η οποία κοινοποιείται στο ενδιαφερόμενο πρόσωπο.
2. Για τη συζήτηση της ανάκλησης ή ακύρωσης της απόφασης προέγκρισης ορίζεται συνάντηση της αρμόδιας υπηρεσίας με το ενδιαφερόμενο πρόσωπο.
3. Το ενδιαφερόμενο πρόσωπο καλείται να παραστεί στη συνεδρίαση με ιδιαίτερη πρόσκληση, η οποία κοινοποιείται σε αυτό τουλάχιστον δέκα (10) ημέρες πριν από την ημέρα της συνάντησης.
4. Εντός τριάντα (30) ημερών από τη συνάντηση ο Γενικός Γραμματέας εκδίδει την απόφαση επί της ανάκλησης ή ακύρωσης, η οποία κοινοποιείται στο ενδιαφερόμενο πρόσωπο.
5. Η απόφαση της προηγούμενης παραγράφου περιλαμβάνει σύντομη αιτιολογία και, προκειμένου για την ακύρωση, ορίζει το χρονικό σημείο από το οποίο επέρχονται τα αποτελέσματά της.

6. Σε περίπτωση ανάκλησης η απόφαση προέγκρισης θεωρείται ως μηδέποτε εκδοθείσα.

## **Άρθρο 16**

### Παράβολα

Για την κάλυψη των εξόδων λειτουργίας των αρμοδίων υπηρεσιών καταβάλλονται από το αιτών πρόσωπο τα ακόλουθα παράβολα:

α. Κατά την υποβολή της Αίτησης Προκαταρκτικής Διαβούλευσης παράβολο ύψους χιλίων (1.000) ευρώ.

β. Κατά την υποβολή της Αίτησης Προέγκρισης, Αναθεώρησης παράβολο ύψους πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

γ. Σε περίπτωση που υποβάλλεται αίτημα συνεννόησης με αλλοδαπές φορολογικές αρχές, παράβολο ύψους δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ για τη διαδικασία επαφών με κάθε ένα από τα εμπλεκόμενα κράτη.

Στις 29 Μαΐου 2014, η Ελλάδα δημοσίευσε ένα νέο υπουργικό διάταγμα (Διάταγμα) που τροποποιεί εκείνο που εκδόθηκε τον Απρίλιο για να ρυθμίσει το υποχρεωτικό περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης για τις τιμές μεταβίβασης, λαμβάνοντας υπόψη τους νέους κώδικες φόρου εισοδήματος και φορολογικών διαδικασιών. Το παρόν διάταγμα επηρεάζει τις διεταιρικές συναλλαγές που αφορούν χρήσεις που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Σε αντίθεση με τους κανόνες τεκμηρίωσης που εφαρμόστηκαν πέρυσι, ο νέος κώδικας φορολογικών διαδικασιών και οι δύο υπουργικές αποφάσεις του Απριλίου και του Μαΐου 2014 δεν αποκλείουν από το πεδίο εφαρμογής των εγγράφων ενδοεταιρικές συναλλαγές μικρής αξίας για τους φορολογούμενους που υπόκεινται στην απαίτηση τεκμηρίωσης.

Η απαίτηση τεκμηρίωσης ισχύει για τους φορολογούμενους με συνολική αξία των διεταιρικών συναλλαγών άνω των € 200.000 ή € 100.000 ανάλογα με το αν ο κύκλος εργασιών τους είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο των € 5.000.000 (κύκλος εργασιών βάσει φορολογικών κανόνων ή με βάση το ποσό που λαμβάνεται υπόψη για σκοπούς ενοποίησης των ΔΠΧΑ ). Η προσέγγιση δύο επιπέδων, με κύριο αρχείο και τοπικό αρχείο, υιοθετείται και από το νέο διάταγμα. Υπάρχουν, ωστόσο, ορισμένες προσθήκες στο προηγούμενο υποχρεωτικό περιεχόμενο τεκμηρίωσης, με στόχο τη

συγκέντρωση της «μεγάλης εικόνας» της αλυσίδας προσφοράς και αξίας του ομίλου, σύμφωνα με τη διάβρωση της βάσης της Οργάνωσης Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) και τη μετατόπιση των κερδών (BEPS) και τους νέους εσωτερικούς κανόνες για τις τιμές μεταβίβασης στις αναδιαρθρώσεις επιχειρήσεων. Αυτή η ειδοποίηση συνοψίζει τις προσθήκες στο υποχρεωτικό περιεχόμενο του αρχείου τεκμηρίωσης και άλλων ρυθμιζόμενων θεμάτων.

### **Ακολουθούν οι προσθήκες στο Ελληνικό Αρχείο:**

Περιγραφή των έκτακτων συναλλαγών ή γεγονότων, συμπεριλαμβανομένων των αναδιαρθρώσεων επιχειρήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί.

Σε περίπτωση πώλησης, απόκτησης ή μεταβίβασης άυλου περιουσιακού στοιχείου προς ή από συνδεδεμένο μέρος, πρέπει να παρέχονται πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με την εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, την εξέταση των αναμενόμενων παροχών και τη χρησιμότητα του περιουσιακού στοιχείου για την επιχείρηση του ένα ανεξάρτητο μέρος υπό παρεμφερείς συνθήκες. Για τους σκοπούς της σχετικής ανάλυσης συγκρισιμότητας μπορεί να εξεταστεί ενδεικτικά:

- Αναμενόμενα οφέλη
- Γεωγραφικοί περιορισμοί στην εκμετάλλευση του άυλου
- Μεταβίβαση δικαιωμάτων αποκλειστικότητας ή όχι
- Συμβολή του αγοραστή στη μελλοντική ανάπτυξη του περιουσιακού στοιχείου
- Περιγραφή της πολιτικής που εφαρμόζει ο φορολογούμενος για τον καθορισμό των ενδοεταιρικών τιμών
- Αιτιολόγηση του τρόπου με τον οποίο υπολογίζονται οι ενδεχόμενες προσαρμογές των φορολογητέων κερδών προκειμένου η εταιρεία να συμμορφωθεί με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού
- Περιγραφή και αιτιολόγηση των πιθανών προσαρμογών των τιμών μεταβίβασης που έγιναν για να καταστεί δυνατή η συγκρισιμότητα
- Πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με συναλλαγές με μέρη που εδρεύουν σε μη συνεργαζόμενες δικαιοδοσίες, συμπεριλαμβανομένων των οικονομικών τους καταστάσεων

- Διάγραμμα ροών των συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων των μη επαναλαμβανόμενων
- Αντίγραφα των συμβάσεων των πράξεων που υπόκεινται σε τεκμηρίωση
- Ταυτόχρονη τεκμηρίωση

Προκειμένου να διασφαλιστεί ότι η υποχρέωση τεκμηρίωσης TP δεν αντιμετωπίζεται ως επικύρωση μετά την εκδήλωση της διάρθρωσης των ενδοεταιρικών συναλλαγών κατά τη διάρκεια του έτους, το διάταγμα τονίζει ότι ο φορολογούμενος πρέπει να εφαρμόζει αυτόν τον κανόνα κατά τη στιγμή της σύναψης των συναλλαγών με τα συνδεδεμένα μέρη.

Σημαντικά γεγονότα που επηρεάζουν τις πληροφορίες που παρέχονται μέσω της τεκμηρίωσης και οφείλονται σε οποιαδήποτε μεταβολή των συνθηκών της αγοράς σε σύγκριση με την προηγούμενη χρήση πρέπει να αναφέρονται. Εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι συνθήκες λειτουργίας του παρέμειναν αμετάβλητες, τα ίδια συγκρίσιμα στοιχεία που προκύπτουν από τις έρευνες σε σχετικές βάσεις δεδομένων μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τρία διαδοχικά οικονομικά έτη. Ωστόσο, τα συναφή οικονομικά στοιχεία θα πρέπει να ενημερώνονται κάθε χρόνο προκειμένου να αποδειχθεί ότι εξακολουθεί να πληρούται η δοκιμασία για το πλήρες εμπορικό εύρος.

Σε περίπτωση αλλαγών στις συνθήκες της αγοράς που επηρεάζουν τις παρεχόμενες πληροφορίες και τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν, ο φάκελος τεκμηρίωσης θα πρέπει να ενημερωθεί πλήρως και εντός τεσσάρων μηνών από το τέλος της σχετικής χρήσης.

- Ανάλυση συγκρισιμότητας

Το διάταγμα περιέχει επίσης μια σύντομη περιγραφή των παραγόντων που καθορίζουν τη συγκρισιμότητα με σκοπό τον έλεγχο της φύσης μιας ελεγχόμενης συναλλαγής. Αυτοί οι παράγοντες συγκρισιμότητας είναι σύμφωνοι με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ TP.

- Μέθοδοι τιμολόγησης μεταφοράς

Σύμφωνα με τους προηγούμενους κανονισμούς, το διάταγμα παραπέμπει στις μεθόδους TP του ΟΟΣΑ και στην προτίμηση των παραδοσιακών μεθόδων για τα συναλλακτικά κέρδη.

- Το εύρος της αγοράς

Όπως και στο παρελθόν, το διάταγμα δεν κάνει καμία διάκριση μεταξύ της εμβέλειας του ανταγωνισμού, όταν καθορίζεται από την τιμή και όταν βασίζεται στα περιθώρια κέρδους, καθώςσον απαιτεί την εφαρμογή του διακλαδισμένου εύρους και στις δύο περιπτώσεις. Η διάκριση αυτή φαίνεται αναγκαία, διότι συγκρίσιμες ανεξέλεγκτες τιμές αποτελούν εξίσου αντιπροσωπευτικά στοιχεία της αγοράς.

- Ελλιπής ή ανεπαρκής τεκμηρίωση και ελλιπής και ανακριβής πίνακας πληροφοριών

Τέλος, το διάταγμα καθορίζει ότι οι σχετικές με την τεκμηρίωση TP κυρώσεις ενεργοποιούνται όταν οι διαπιστωθείσες αδυναμίες δεν επιτρέπουν την επαλήθευση από τον φορολογικό ελεγκτή της ενδεδειγμένης εφαρμογής του κανόνα του ανταγωνισμού και η έλλειψη αυτή δεν μπορεί να εξαλειφθεί από τυχόν πρόσθετες πληροφορίες που παρέχονται κατά τη διάρκεια φορολογικό έλεγχο. Επιπλέον, ο Πίνακας πληροφοριών περίληψης θεωρείται ανακριβής ή ελλιπής όταν οι πληροφορίες που περιέχονται δεν ευθυγραμμίζονται με τις πληροφορίες που περιέχονται στην τεκμηρίωση ή τα απαιτούμενα δεδομένα δεν αναφέρονται πλήρως και σωστά.

- Συνέπειες

Οι συνεργαζόμενες εταιρείες του Ομίλου θα πρέπει να συζητήσουν τις νέες απαιτήσεις με την έδρα τους για να εξασφαλίσουν ότι το Κύριο Αρχείο που ετοιμάζεται κεντρικά θα ικανοποιεί τους νέους κανόνες και ότι οι πληροφορίες που απαιτούνται για το Ελληνικό Αρχείο θα περιγράφουν επαρκώς ή θα παρασχεθούν εγκαίρως για προετοιμασία. Επιπλέον, οι ομάδες εταιρειών πρέπει να ελέγξουν τη συμβατότητα των ενδοεταιρικών συναλλαγών τους με τον κανόνα του ανταγωνισμού και να εξετάσουν αν οι όροι των νέων συναλλαγών και κάθε προβλεπόμενης επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης πληρούν αυτόν τον κανόνα.

#### **4.2 ΟΙ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

Οι επιχειρήσεις πρέπει να συμμορφώνονται με διαφορετικές νομοθετικές πράξεις σε σχέση με τους υποχρεώσεις τιμολόγησης μεταβίβασης ανάλογα με το υπό εξέταση οικονομικό έτος. Για φόρο με έναρξη την 1η Ιανουαρίου 2014, ισχύουν οι νέες



διατάξεις για τις τιμές μεταβίβασης τη βάση του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και του Νέου Κώδικα Φορολογίας Διαδικασίες (Νόμος 4174/2013). Οι νέες διατάξεις για τις τιμές μεταβίβασης επεκτείνουν το πεδίο εφαρμογής τις συναλλαγές που πρέπει να τεκμηριωθούν και τον ορισμό των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Ο νόμος 4174/2013 απαιτεί οντότητες που έχουν τη νομική μορφή μιας εταιρείας να αποκτήσουν Ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό. Κατά τη διαδικασία έκδοσης αυτών των ετήσιων φορολογικών πιστοποιητικών, πιστοποιημένα οι ελεγκτές αναθεωρούν την τεκμηρίωση των τιμολογίων μεταφοράς του φορολογούμενου. Αυτοί οι φορολογούμενοι δεν το κάνουν θα συμμορφωθεί θα εκδοθεί ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό "με επιφύλαξη" αδυναμία έκφρασης γνώμης σχετικά με τον καθαρό χαρακτήρα των συναλλαγών του φορολογούμενου και η οποία με τη σειρά της θα μπορούσε να οδηγήσει στην εκκίνηση φορολογικού ελέγχου από τις ελληνικές φορολογικές αρχές(KPMG, 2017).

Οι έλεγχοι των τιμών μεταβίβασης πραγματοποιούνται από τις φορολογικές αρχές. Για μεγάλες επιχειρήσεις είναι η αρμόδια αρχή τη φορολογική υπηρεσία των μεγάλων εταιρειών. Επιπλέον, οντότητες που έχουν τη νομική μορφή Ανώνυμης Εταιρείας (ΑΕ) και περιορισμένης ευθύνης (ΕΠΕ) και υποκαταστήματα ξένων οντοτήτων, τα οποία ικανοποιούν συγκεκριμένα κριτήρια θα είναι υπό την εποπτεία τεκμηρίωση τιμολόγησης ελεγχόμενη από τους πιστοποιημένους ελεγκτές για την έκδοση του Ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού.

Αναφορά για τους κανόνες τιμολόγησης των μεταβιβάσεων

- για τις φορολογικές χρήσεις 2008-2012 το άρθρο 26 του Κ.Ν. Νόμος 3728/2008 του Υπουργείου Ανάπτυξης
- για τα φορολογικά έτη 2010-2013 τα άρθρα 39, 39Α, 39Β και 39C του Income Tax Νόμου 2238/1994 όπως ισχύει σε κάθε μία αντίστοιχο έτος
- για φορολογικά έτη που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής, άρθρα 50 και 51 της Νόμος 4172/2013 και άρθρα 21, 22 και 56 του Ν. 4174/2013.

Για τις φορολογικές χρήσεις που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 στο φάκελο για την τεκμηρίωση των τιμών μεταβίβασης πρέπει να είναι προετοιμασμένο και το σχετικό συνοπτικό δελτίο πληροφοριών που αφορά τις συναλλαγές εντός ομίλου

πρέπει υποβάλλονται ηλεκτρονικά στο Υπουργείο εντός τεσσάρων μηνών από την αρχή ως στο τέλος του έτους(KPMG, 2017).

Ποιο είναι το όριο της σχέσης για να εφαρμοστούν οι κανόνες τιμολόγησης μεταβίβασης μεταξύ των μερών;

Σύμφωνα με το νόμο 4172/2013, για τις τιμές μεταβίβασης οι κανόνες που ισχύουν για τα συνδεδεμένα πρόσωπα είναι άμεσος ή έμμεσος ουσιαστικός έλεγχος στη διοίκηση ή στο κεφάλαιο. Το κατώτατο όριο συμμετοχής στο κεφάλαιο σε ποσοστό 33 και άνω. Επίσης περιλαμβάνει περιπτώσεις όπου είναι καθοριστική επιρροή ή όταν υπάρχει δυνατότητα να ασκήσει αποφασιστική επιρροή

Οι ελληνικές εταιρείες πρέπει να διατηρούν ένα αρχείο τεκμηρίωσης τιμολόγησης μεταφοράς για τις συναλλαγές εντός ομίλου με μία ή περισσότερες συνδεδεμένες επιχειρήσεις υπερβαίνει το ποσό είτε:

- 100.000 ευρώ (EUR) συνολικά, εάν το τα μεικτά έσοδα της εταιρείας στο αντίστοιχο φορολογικό έτος δεν υπερβαίνει το ποσό 5 εκατομμύρια ευρώ. ή
- € 200.000 συνολικά, αν το ακαθάριστα έσοδα της εν λόγω εταιρείας για το αντίστοιχο φορολογικό έτος υπερβαίνει το ποσό των 5 εκατ. ευρώ.

Ο Νόμος 4174/2013 όπως ισχύει σήμερα δεν προβλέπει ελάχιστο ποσό για τις συναλλαγές που πρέπει να τεκμηριωθούν αν πληρούνται τα ανωτέρω όρια, επομένως, εάν πληρούνται τα ανώτατα όρια όλες οι ενδοεταιρικές συναλλαγές πρέπει να είναι τεκμηριωμένες.

Ποιο είναι το καθεστώς των περιορισμών σχετικά με την εκτίμηση των τιμών μεταβίβασης και τις προσαρμογές;

Πέντε χρόνια από το τέλος του φορολογικού έτους αρχίζει στο τέλος του έτους το έτος κατά το οποίο η ετήσια εταιρική καταβολή φόρου εισοδήματος κατατέθηκε με ακρίβεια στο προηγούμενο λογιστικό έτος. Κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις, το καταστατικό μπορεί να επεκταθεί σε 20 χρόνια.

Οι γνωστοποιήσεις σχετίζονται με τη μεταφορά τιμολόγησης που πρέπει να υποβληθεί στην αρχή των εσόδων σε ετήσια βάση (π.χ. με τη φορολογική δήλωση);

Μια μελέτη τιμολόγησης μεταφοράς (μεταφορά αρχείο τεκμηρίωσης τιμολόγησης) πρέπει να προετοιμάζεται και να παρέχεται από τις εταιρείες στους εγκεκριμένους τους ελεγκτές με την έκδοση του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού (δεν έχουν όλες οι εταιρείες υποχρέωση να λαμβάνουν φορολογικό πιστοποιητικό) και σε κάθε περίπτωση εντός τεσσάρων μηνών από το τέλος της οικονομικό τους έτος. Η τιμολόγηση μεταφοράς το αρχείο τεκμηρίωσης συνοδεύεται από ένα συνοπτικό δελτίο πληροφοριών. Αυτό το συνοπτικό ενημερωτικό δελτίο πρέπει να υποβάλλεται ηλεκτρονικά στην Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών εντός τεσσάρων μηνών από το τέλος της εταιρικής χρήσης. Ακόμα και στις περιπτώσεις που υπάρχει Πιστοποιητικό Φορολογίας και έχει εκδοθεί δείγμα τουλάχιστον εννέα τοις εκατό των υπό έλεγχο επιχειρήσεων από πιστοποιημένους ελεγκτές θα επιλεγούν να ελέγχονται περαιτέρω από τις φορολογικές αρχές βάσει κριτηρίων που ορίζει το Υπουργείο. Εάν δεν υπάρχει υποχρέωση φορολογικού πιστοποιητικού υπάρχει το αρχείο τεκμηρίωσης που πρέπει να υποβάλλεται στην αρμόδια φορολογική αρχή και σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου εντός 30 ημερών από την ημερομηνία αυτή (KPMG, 2017).

Τι είδους τιμολόγηση μεταφοράς πρέπει να γνωστοποιούνται στις πληροφορίες;

Το συνοπτικό δελτίο πληροφοριών πρέπει να περιέχει πληροφορίες σχετικά με την λειτουργική ταυτότητα της εταιρείας, δηλαδή την ομάδα στην οποία ανήκει, τις λειτουργίες που εκτελεί και τους κινδύνους που αναλαμβάνει, καθώς και έναν κατάλογο της ένδον-ομάδας συναλλαγές που απαιτούν τεκμηρίωση που έχουν πραγματοποιηθεί στο πλαίσιο του αντίστοιχου οικονομικού έτος.

Το αρχείο τεκμηρίωσης των τιμών μεταβίβασης αποτελείται από "τα βασικά έγγραφα Οι ακριβείς πληροφορίες που πρέπει να συμπεριλήφθη στη μεταφορά στο αρχείο της τεκμηρίωσης τιμολόγησης ως συνοπτικό δελτίο πληροφοριών προσδιορίζεται σε εγκύκλιο (ΠΟΛ. 1097/2014 όπως τροποποιήθηκε από την ΠΟΛ 1144/2014) που έχει εκδοθεί από το Υπουργείο Οικονομικών).

Γενικά, το βασικό αρχείο τεκμηρίωσης είναι κοινό για όλες τις οντότητες του ομίλου και περιέχει τυπικές πληροφορίες για όλες τις των συνδεδεμένων εταιρειών και των υποκαταστημάτων της ομάδας. Η ελληνική τεκμηρίωση είναι ένα αρχείο, το οποίο συνοδεύει το βασικό αρχείο τεκμηρίωσης, περιέχει επιπλέον πληροφορίες σχετικά με την ελληνική γλώσσα τις οντότητες του ομίλου, τα μόνιμα ιδρύματα της αλλοδαπής

οικονομικής μονάδας στην Ελλάδα ή τις μόνιμες εγκαταστάσεις της ελληνικής οντότητας στο εξωτερικό (KPMG, 2017).

Ποιες είναι οι συνέπειες της αδυναμίας υποβολής γνωστοποιήσεων;

Όπου οι συνοπτικές πληροφορίες του αρχείου τεκμηρίωσης δεν υποβάλλονται σε αρμόδια αρχή ελέγχου, μια εφάπαξ ποινή με επιτόκιο ενός τοις εκατό του καταγράφονται τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας (συμπεριλαμβανομένων τυχόν προσαρμογών των κερδών) μπορεί να επιβληθεί. Η επιληφθείσα κύρωση δεν πρέπει να είναι μικρότερη από 10.000 ευρώ και δεν πρέπει υπερβαίνει τα 100.000 ευρώ. Εξάλλου, η εφάπαξ ποινή με επιτόκιο ενός τοις εκατό της εγγραφής της εταιρείας στα ακαθάριστα έσοδα επιβάλλονται στην περίπτωση υποβολή ανακριβούς / ελλιπούς συνοπτικού δελτίου πληροφοριών. Ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της διοικητικής απόφασης ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Εκεί είναι επίσης η επιλογή να χρησιμοποιήσετε το Mutual Διαδικασία Συμφωνίας και Διαιτησίας Σύμβασης (KPMG, 2017).

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η τιμολόγηση μεταφοράς θεωρείται γενικά το μεγαλύτερο διεθνές φορολογικό ζήτημα που αντιμετωπίζει MNE σήμερα. Είναι ένα τεράστιο ζήτημα για πολλές χώρες, που αναπτύσσονται. Παρόλο που οι απαντήσεις σε αυτό θα διαφέρουν από ορισμένες απόψεις, η τιμολόγηση μεταφοράς είναι πολύπλοκη και συνεχώς εξελισσόμενη περιοχή και καμία κυβέρνηση ή MNE δεν μπορεί να αντέξει να το αγνοήσει.

Για τις κυβερνήσεις και τους φορολογούμενους, η τιμολόγηση των μεταβιβάσεων είναι δύσκολο να αντιμετωπιστεί. Τείνει να περιλαμβάνουν σημαντικούς πόρους που συχνά περιλαμβάνουν μερικούς από τους πλέον ειδικευμένους ανθρώπινους πόρους και κόστος συμμόρφωσης. Συχνά είναι ιδιαίτερα δύσκολο να βρεθούν συγκρίσιμα στοιχεία, ακόμη και εκείνα όπου κάποια απαιτείται προσαρμογή για την εφαρμογή των μεθόδων τιμολόγησης μεταφοράς.

Για τις κυβερνήσεις, η διοίκηση των τιμολογίων μεταφοράς είναι έντονη και αναπτυσσόμενη οι χώρες συχνά δεν έχουν εύκολη πρόσβαση σε πόρους για την αποτελεσματική διαχείριση της μεταφοράς τους κανονισμούς τιμολόγησης. Επιπλέον, από την πλευρά της κυβέρνησης, τιμολόγηση μεταφοράς ο χειρισμός μειώνει τα διαθέσιμα έσοδα για την ανάπτυξη της χώρας και με την αύξηση η παγκοσμιοποίηση, η πιθανή απώλεια εσόδων μπορεί να ανέλθει σε δισεκατομμύρια δολάρια.

Σε γενικές γραμμές, να απλουστευθεί το διεθνές φορολογικό σύστημα, ιδίως η τιμολόγηση των μεταβιβάσεων, ενώ η διατήρηση της δικαιοσύνης και της λογικής για όλα τα εμπλεκόμενα μέρη είναι δύσκολο έργο. Αλλά μια πρακτική όπως προτείνεται από αυτό το Εγχειρίδιο, θα βοηθήσει να διασφαλιστεί ότι εστιάζεται στις λύσεις σε αυτές προβλήματα και θα βοηθήσουν τις αναπτυσσόμενες χώρες να αντιμετωπίσουν με κάποιο τρόπο τις που είναι ισχυρή και δίκαιη για όλους τους ενδιαφερόμενους, διατηρώντας παράλληλα τη διεθνή συνοχή και τη συνοχή με στόχο τη μείωση του κόστους συμμόρφωσης και τη συχνότητα μη διπλής φορολόγησης (UN Tax Committee's Subcommittee, 2014).

Το ελληνικό φορολογικό πλαίσιο τα τελευταία χρόνια έχει βελτιωθεί και προσαρμόσται με τα διεθνή φορολογικά πρότυπα έτσι ώστε να αντιμετωπίζει την στρεβλή χρήση των ενδοομιλικών συναλλαγών που έχουν ως στόχο τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό των επιχειρήσεων αλλά ακόμη και την φοροοαποφυγή. Πάγια αιτήματα του ελληνικού επιχειρηματικού κόσμου για την βελτίωση του τρόπου αντιμετώπισης της φορολογικής διοίκησης πάνω στις ενδοομιλικές συναλλαγές έχουν τεθεί σε εφαρμογή, όπως η υιοθέτηση της διαδικασίας προέγκρισης της μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (ΑΡΑ) προκειμένου να αποφεύγονται ή και να επιλύονται αμφισβητήσεις που δημιουργούνται κατά το στάδιο του ελέγχου, η διασφάλιση της αναλογικότητας των επιβαλλόμενων προστίμων για παραβάσεις των κανόνων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, ιδίως όταν αυτές αφορούν παραβάσεις τύπου και όχι ουσίας (π.χ. εκπρόθεσμη υποβολή συνοπτικού πίνακα ή φακέλου τεκμηρίωσης), η δυνατότητα απαλλαγής υποβολής φακέλου τεκμηρίωσης, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, για τις μικρές και πολύ μικρές οντότητες, όπως αυτές ορίζονται στις διατάξεις των ΕΛΠ, για λόγους εναρμόνισης με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) και λόγω μείωσης του διοικητικού κόστους.

Η ελληνική φορολογική διοίκηση για να αντιμετωπίσει ορθά τα φαινόμενα της φοροοαποφυγής μέσω της ενδοομιλικής τιμολόγησης θα πρέπει να ενισχύσει τις υποδομές της τόσο τεχνολογικά αλλά και οργανωτικά καθώς μέχρι και το 2012 δεν διενεργούνταν συστηματικοί έλεγχοι που να εστιάζουν στις ενδοομιλικές συναλλαγές. Θα πρέπει να συστηματοποιήσει την τήρηση των αρχείων και των στοιχείων καθώς και να καταστεί αποτελεσματική στην συστηματική συλλογή, την οργάνωση και επεξεργασία πληροφοριών που τίθενται στην διάθεση της με ταυτόχρονη στελέχωση επαρκώς καταρτισμένου προσωπικού.

## **BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

1. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, para. 0.18. Paris: OECD Publishing. 2010.
2. OECD (2015). Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports
3. Cooper, Joel; Fox, Randall; Loerprick, Jan; Mohindra, Komal (2016). Transfer Pricing and Developing Economies
4. Cravens (1997), “Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms”, International Business Review Vol. 6, No. 2, pp. 127-145
5. KPMG (2016), “ Global Transfer and Pricing Review”
6. Ευρωπαϊκή Ένωση (2013), «Ο νέος ορισμός των ΜΜΕ Οδηγός χρήστη και υπόδειγμα δήλωσης»
7. Sheffrin, Steven M. (2003). Economics: Principles in Action. Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Prentice Hall.
8. KPMG (2017), “ Global Transfer and Pricing Review in Greece”
9. UN Tax Committee’s Subcommittee (2014), “An Introduction to Transfer Pricing”
10. United Nations Practical Manual on Transfer Pricing, Chapter 6, available at [https://home.kpmg/content/dam/kpmg/ua/pdf/2016/12/UN\\_Manual\\_TransferPricing%20\(6\).pdf](https://home.kpmg/content/dam/kpmg/ua/pdf/2016/12/UN_Manual_TransferPricing%20(6).pdf)
11. ΟΔΗΓΙΑ 94/45/ΕΚ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 22ας Σεπτεμβρίου 1994 για τη θέσπιση μιας ευρωπαϊκής επιτροπής επιχείρησης ή μιας διαδικασίας σε επιχειρήσεις και ομίλους επιχειρήσεων κοινοτικής κλίμακας με σκοπό να ενημερώνονται οι εργαζόμενοι και να ζητείται η γνώμη τους
12. 89 Δερμιτζάκη, Φ. (2001). Προβλήματα ευθύνης στους ομίλους επιχειρήσεων. Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα σελ. 1 επ. Δαβράδος, Ν. ό.π., σελ. 5890 Βλ. υπό ενότητα 1.491 Αλεξανδρίδου, Ε. (2016). ό.π, σελ. 65892 Αντωνόπουλος, Β. ό.π., σελ. 58993 Άρθρα 22“ και 23 ΚΝ 2190/192094 Καταργείται με το άρθρο 189 Ν. 4548/2018. Βλ. αντίστοιχα άρθρο 158 Ν. 4548/201895 Καταργείται με το άρθρο 189 Ν. 4548/2018. Βλ.



αντίστοιχα άρθρο 159 Ν. 4548/201896 Καταργείται με το άρθρο 189 Ν. 4548/2018. Βλ. αντίστοιχα άρθρο 160 Ν. 4548/201897 Παμπούκης, Κ. (1989). Ένταξη ανώνυμης εταιρείας σε όμιλο πολυεθνικό. Εκδόσεις Σάκκουλας, σελ. 99επ.35

13. Η 98 Αλεξανδρίδου, Ε. (2016). ό.π., σελ. 659. Αντωνόπουλος, Β. ό.π., σελ. 58999 Δερμιτζάκη, Φ. ό.π., σελ. 1 επ.100 Μικρουλέα, Α. & Βερβεσός, Ν. Ζητήματα αρμοδιότητας και σύγκρουσης συμφερόντων κατά την αναδιάρθρωση ομίλων επιχειρήσεων, εις Αναμνηστικό Τόμο Γεωργακόπουλου, Λ. (2016). Αθήνα, σελ. 573, 58536