



**ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ**

**ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΙ
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΕΝΔΟΘΟΜΙΑΚΩΝ
ΤΙΜΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ**

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

της

ΜΕΛΙΚΙΔΟΥ ΚΑΛΛΙΟΠΗ (01716)

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΚΑΖΑΝΤΖΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

Θεσσαλονίκη, Νοέμβριος 2017



ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ
ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

Πολιτικές και Μέθοδοι Υπολογισμού των Ενδοομιλικών Τιμών Μεταφοράς

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

της

ΜΕΛΙΚΙΔΟΥ ΚΑΛΛΙΟΠΗ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΚΑΖΑΝΤΖΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

Εγκρίθηκε από την τριμελή εξεταστική επιτροπή στις / /

(Υπογραφή)

(Υπογραφή)

(Υπογραφή)

.....
Όνομα Επώνυμο
Βαθμίδα, Ίδρυμα

.....
Όνομα Επώνυμο
Βαθμίδα, Ίδρυμα

.....
Όνομα Επώνυμο
Βαθμίδα, Ίδρυμα

Θεσσαλονίκη, Νοέμβριος 2017

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Αρχικά θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου για την αμέριστη συμπαράσταση τους σε κάθε μου προσπάθεια. Θα ήθελα να ευχαριστήσω επίσης τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Καζαντζή Χρήστο για την καθοδήγηση και συμπαράσταση του κατά την εκπόνηση αυτής της εργασίας καθώς και τους συμφοιτητές/συμφοιτήτριες μου που με πολύ υπομονή με εισήγαγαν στον κόσμο της τεχνολογίας. Τελικά θα ήθελα να ευχαριστήσω κι όλους όσους επώνυμα ή ανώνυμα συνέβαλλαν για την ολοκλήρωση αυτής της εργασίας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Οι ενδοομιλικές τιμές μεταφοράς ή διακριτής τιμολόγησης αναφέρονται στην τιμολόγηση της διακίνησης διαφόρων περιουσιακών στοιχείων (επενδυτικά αγαθά, άυλα περιουσιακά στοιχεία, πάγια, υπηρεσίες και κεφάλαια) μέσα σε έναν οργανισμό ή έναν όμιλο. Με την ανάπτυξη των πολυεθνικών εταιρειών τις τελευταίες δεκαετίες, τόσο την επέκταση τους σε πολλούς τομείς παραγωγής αλλά και την επέκταση τους γεωγραφικά σε πολλές χώρες, ο προσδιορισμός των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελεί πρώτο μέλημα τόσο των ίδιων των ομίλων όσο και των φορολογικών αρχών των χωρών στις οποίες δραστηριοποιούνται.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η παρουσίαση και η ανάλυση των πολιτικών και των μεθόδων υπολογισμού των ενδοομιλικών τιμών μεταφοράς. Αναλύεται πρωταρχικά η έννοια των ενδοομιλικών συναλλαγών και η σπουδαιότητα προσδιορισμού της τιμής μεταφοράς. Γίνεται αναφορά στον τρόπο υπολογισμού των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών (παραδοσιακοί και μη μέθοδοι) καθώς επίσης στο διεθνές, ευρωπαϊκό και ελληνικό δίκαιο και τον τρόπο που αυτό επηρεάζει την παραπάνω διαδικασία.

Στο πλαίσιο της έρευνας της συγκεκριμένης εργασίας μελετήθηκε η εφαρμογή των θεωρητικών και νομοθετικών προσεγγίσεων των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών από εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα μέσω των Φακέλων Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών που υποχρεούνται να υποβάλλουν κάθε χρόνο στις φορολογικές αρχές

Λέξεις Κλειδιά: διακριτή τιμολόγηση, ενδοομιλικές συναλλαγές, αρχή των ίσων αποστάσεων, φορολογία.

ABSTRACT

Intra-group transfer pricing (or discrete pricing) refers to the pricing of the movement of various assets (investment goods, intangible assets, fixed assets, services and funds) within an organization or a group. With the growth of multinational companies in recent decades, both in their expansion into many production sectors and their geographic expansion in many countries, the setting of intra-group transaction prices is a primary concern for both the groups themselves and the tax authorities of the countries in which they are active.

The purpose of this paper is to present and analyze the policies and methods for calculating intra-group transport prices. The concept of intra-group transactions and the importance of determining the transport price are analyzed at first. Reference is made to the method of calculating intra-group transaction prices (traditional and non-standard) as well as to International, European and Greek law and how this affects the process above.

The theoretical and legislative approaches to intra-group transaction prices by companies operating in Greece was studied, in the framework of the necessary research, through the Documentation Files which are required to be submitted each year to the tax authorities.

Keywords: transfer pricing, intra-group transactions, arm's length method, taxation

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.1 ΠΑΓΚΟΣΜΙΟΠΟΙΗΣΗ	1
1.2 ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	2
1.3 ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΟΙ ΟΜΙΛΟΙ	3
1.4 ΔΟΜΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	5
2.1 ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ – TRANSFER PRICING	5
2.2 ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	7
2.3 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΗΝ ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	9
2.4 ΠΕΔΙΟ ΣΥΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	11
2.5 ΠΕΔΙΟ ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	13
2.5.1 ΟΜΙΛΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ-ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	13
2.5.2 ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	16
2.5.3 ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	20
3.1 Η ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ (ARM'S LENGTH PRICIPLE)	21
3.2 ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	23
3.3 ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΔΙΑΚΡΙΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ	24
3.3.1 Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price-CUP)	24
3.3.2 Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (Resale Price Method- RPM)	25
3.3.3 Η μέθοδος του κόστους συν κέρδος (Cost Plus Method- CPM)	27

3.3.4 Η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους (Profit Split Method- PSM)	28
3.3.5 Η μέθοδος καθαρού περιθωρίου κέρδους της συναλλαγής (Transactional Net Margin Method-TNMM)	29
3.3.6 Άλλες μέθοδοι	31
3.4 ΕΠΙΛΟΓΗ ΜΕΘΟΔΟΥ	31
3.5 ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ-ΕΛΕΓΧΟΙ	33
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΗΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	39
4.1 Η ΔΙΑΚΡΙΤΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΩΣ ΕΡΓΑΛΕΙΟ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	39
4.2 ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΔΙΑΚΡΙΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ	43
4.3 ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	46
4.4 ΔΙΑΦΟΡΑ ΘΕΜΑΤΑ ΔΙΑΚΡΙΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ	48
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ^ο ΔΙΕΘΝΕΣ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΑΡΧΩΝ, ΚΑΝΟΝΩΝ ΚΑ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΩΝ ΟΔΗΓΙΩΝ	50
5.1 ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ	51
5.1.1 Η δομή των κατευθυντήριων οδηγιών του ΟΟΣΑ	51
5.1.2 Διαδικασία Αμοιβαίας Συμφωνίας (Mutual Agreement Procedure-MAP)	53
5.1.3 Διαδικασία Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (Advance Pricing Agreements-APA)	54
5.1.4 Αποφυγή Διάβρωσης Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς Κερδών (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS)	56
5.1.5 Πολυμερής Συμφωνία Αρμοδίων Αρχών (ΠΣΑΑ) - Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA)	57
5.2 ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ ΤΟΥ Ο.Η.Ε.	58
5.3 ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ	58
5.4 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΣΥΝΘΗΚΕΣ	60
5.5 ΜΕΤΡΑ ΑΠΛΟΥΣΤΕΥΣΗΣ ΚΑΙ SAFE HARBORS (ΑΣΦΑΛΕΙΣ ΛΙΜΕΝΕΣ)	62

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6°	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	64
6.1	ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ	65
6.2	ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΤΟΝ Ν.4172/2013	66
6.3	ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΤΟΝ Ν.4174/2013	71
6.3.1	ΦΑΚΕΛΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ	71
6.3.2	Η Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης	75
6.3.3	Πρόστιμα	78
6.4	ΤΕΛΕΥΤΑΙΕΣ ΕΞΕΛΙΞΕΙΣ	79
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7°	ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΩΝ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	82
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8°	ΕΡΕΥΝΑ	85
8.1	ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ	85
8.2	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	86
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9°	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ –ΕΠΙΛΟΓΟΣ	96
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ		100
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1°	- ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ	109
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2°	- ΠΙΝΑΚΑΣ ΧΩΡΩΝ ΜΕ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΕΧΕΙ ΥΠΟΓΡΑΨΕΙ ΣΥΜΒΑΣΗ ΑΠΟΦΥΓΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ Η ΕΛΛΑΔΑ	114
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3°	- ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ (ΠΟΛ 1179/2013)	117
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 4°	- ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ	118

ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1. Επιλογή μεθόδου βάσει αρχών ΟΟΣΑ	32
Πίνακας 2. Εναύσματα έλεγχων σε θέματα διακριτής τιμολόγησης	37
Πίνακας 3. Είδος ελεγχόμενων συναλλαγών (μητρικές)	38

ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ-ΣΧΗΜΑΤΩΝ

Σχήμα 1α. Συνδεδεμένες επιχειρήσεις	17
Σχήμα 1β. Συνδεδεμένες επιχειρήσεις	18
Σχήμα 1γ. Συνδεδεμένες επιχειρήσεις	18
Διάγραμμα 1. Διάφορες πηγές φορολογικής διαμάχης στις τιμές μεταβίβασης	45
Διάγραμμα 2. Επίπεδα ικανοποίησης με διαδικασίες αρμόδιων αρχών	55
Διάγραμμα 3. Διαδικασίες Προέγκρισης Μεθοδολογίας σε δείγμα 87 χωρών	55
Διάγραμμα 4. Συνθήκες Αποφυγής Διπλής Φορολογίας σε δείγμα 87 χωρών	61
Διάγραμμα 5. Σύσταση δείγματος έρευνας	87
Διάγραμμα 6. Λόγοι ανάθεσης Φακέλων Τεκμηρίωσης σε τρίτες εταιρίες	88
Διάγραμμα 7. Παράγοντες διαμόρφωσης τιμολογιακής πολιτικής	89
Διάγραμμα 8. Μέθοδοι υπολογισμού	90-91
Διάγραμμα 9. Παράγοντες επιλογής μεθόδου υπολογισμού	92
Διάγραμμα 10. Τρόποι απόκτησης συγκριτικών δεδομένων	93
Διάγραμμα 11. Λόγοι μη συμμετοχής σε διαδικασία ΑΡΑ	94
Διάγραμμα 12. Αξιολόγηση κρατικών υποδομών	95

ΣΥΝΤΜΗΣΕΙΣ – ABBREVIATIONS

ΑΞΕ	Άμεσες Ξένες Επενδύσεις
ΓΓΔΕ	Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων
ΓΕΣΔΕ	Γενική Συμφωνία Δασμών και Εμπορίου
ΔΑΣ	Διαδικασία Αμοιβαίας Συμφωνίας
ΔΕΕ	Διεθνές Εμπορικό Επιμελητήριο
ΔΗΕΕΑ	Διάσκεψη Ηνωμένων Εθνών για το Εμπόριο και την Ανάπτυξη
ΔΝΤ	Διεθνές Νομισματικό Ταμείο
Ε&Α	Έρευνα και Ανάπτυξη
Ε.Ε.	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΚΕΦΒΕ	Κοινή Ενοποιημένη Φορολογική Βάση Εταιρειών
ΚΦΤΜ	Κοινοτικό Φόρουμ για τις Τιμές Μεταφοράς
ΜμΕ	Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις
ΟΗΕ	Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών
ΟΟΣΑ	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
ΠΣΑΑ	Πολυμερής Συμφωνία Αρμοδίων Αρχών
ΣΑΔΦ	Συμφωνία Αποφυγής Διπλής Φορολόγησης
APA	Advance Pricing Agreement
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
CPT	Cost Plus Method
CUP	Comparable Uncontrolled Price
EU	European Union
EU	European Union Joint Transfer Pricing Forum
JTPF	
FDI	Foreign Direct Investments
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade
ICC	International Chamber of Commerce
IMF	International Monetary Fund
MAP	Mutual Agreement Procedure
MCAA	Multilateral Competent Authority Agreement
OECE	Organization for Economic Co-operation and Development
PSM	Profit Split Method
R&D	Research and Development
RPM	Resale Price Method
SME	Small and Medium-sized Enterprises
UN	United Nations
TNMM	Transactional Net Margin Method
UNCTD	United Nations Conference on Trade and Development
WTG	World Bank Group

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις αποτελούν ένα σημαντικό παράγοντα οικονομικής ανάπτυξης και προόδου, είναι φορείς επενδύσεων και δημιουργίας θέσεων εργασίας και προωθούν την έρευνα σε σημαντικούς καινοτόμους τομείς. Η κατάργηση του ρυθμιστικού πλαισίου Bretton Woods το 1971¹, η απελευθέρωση της κυκλοφορίας κεφαλαίων και αγαθών και οι μείωση των επιβαλλόμενων δασμών, κυρίως στα πλαίσια της συνθήκης Γενικής Συμφωνίας Δασμών και Εμπορίου (General Agreement on Tariffs and Trade-GATT), οδήγησε στην ανάπτυξη του διεθνούς εμπορίου. Σημαντική ήταν επίσης η συνεισφορά στην παραπάνω ανάπτυξη των ραγδαίων εξελίξεων στους τομείς της τεχνολογίας της πληροφορικής, των επικοινωνιών, των μεταφορών, της βιοτεχνολογίας κ.τ.λ., οι οποίες επέτρεψαν στις πολυεθνικές να λειτουργούν σε οποιοδήποτε μέρος του πλανήτη. Η επικράτηση της παγκοσμιοποίησης συνέβαλε, ώστε οι πολυεθνικές να μην θεωρούν πλέον τα εθνικά σύνορα ως εμπόδιο για την διεξαγωγή των δραστηριοτήτων τους. Παράλληλα τα τελευταία χρόνια η ένταξη στην παγκόσμια οικονομία μεγάλων αναπτυσσόμενων χωρών, όπως η Κίνα και η Ινδία, έχει δημιουργήσει μια νέα δυναμική στην παγκόσμια οικονομία (Ρουμελιώτης, 2006).

1.1 ΠΑΓΚΟΣΜΙΟΠΟΙΗΣΗ

Ο ορισμός που έδωσε το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο για την παγκοσμιοποίηση δίνει έμφαση στην αυξανόμενη οικονομική αλληλεξάρτηση των χωρών παγκοσμίως, μέσω του αυξανόμενου όγκου και ποικιλίας των διεθνών συναλλαγών, αγαθών και υπηρεσιών, της ελεύθερης ροής κεφαλαίου διεθνώς, και της γρήγορης και ευρείας διάχυσης της τεχνολογίας. Έχει διάφορες πτυχές και αφορά ένα ευρύ φάσμα δραστηριοτήτων, π.χ. βιομηχανική παγκοσμιοποίηση, η οποία αναφέρεται στην ενίσχυση και επέκταση των πολυεθνικών

¹ Σύστημα το οποίο προσδιόριζε σταθερές ισοτιμίες μεταξύ των νομισμάτων των χωρών που συμμετείχαν σε αυτό

εταιρειών, χρηματοπιστωτική παγκοσμιοποίηση, με την ανάδυση παγκόσμιων χρηματοπιστωτικών αγορών και την πιο εύκολη πρόσβαση σε αυτές, πολιτική παγκοσμιοποίηση, η οποία αναφέρεται στην επέκταση των πολιτικών συμφερόντων ισχυρών κρατών σε περιοχές και χώρες που δεν γειτνιάζουν με αυτά καθώς και στο γεγονός ότι αποφάσεις που αφορούν το εσωτερικό των κρατών αυτών επηρεάζουν τις εξελίξεις και σε άλλα κράτη, πολιτισμική παγκοσμιοποίηση, όταν αναπτύσσονται διαπολιτισμικές επαφές και οδηγούν στην δημιουργία μιας παγκόσμιας κουλτούρας, παγκοσμιοποίηση της πληροφορίας, η οποία αναφέρεται στην αύξηση της ροής πληροφόρησης μεταξύ γεωγραφικά μακρινών περιοχών.

1.2 ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Η δραστηριοποίηση μεγάλων εταιρειών σε διαφορετικές χώρες, ρυθμίζοντας έτσι την ροή αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίου, έδωσε σάρκα και οστά στον όρο παγκοσμιοποίηση και τις ανάδειξε σε φορείς ανάπτυξης. Είναι οι κυριότεροι φορείς των Άμεσων Ξένων Επενδύσεων (ΑΞΕ) σε πολλές χώρες. Χαρακτηριστικό είναι ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις αντιπροσωπεύουν μόνο το 2% των θέσεων εργασίας παγκοσμίως, κατέχουν τις αλυσίδες εφοδιασμού που αντιπροσωπεύουν περισσότερο από το 50% του παγκόσμιου εμπορίου, αποτελούν το 40% της αξίας των χρηματιστηρίων της Δύσης και κατέχουν το μεγαλύτερο μέρος της πνευματικής ιδιοκτησίας στον κόσμο. Χαρακτηριστικό παράδειγμα η Κίνα, όπου το 2010 το 30% της βιομηχανικής παραγωγής και το 50% των εξαγωγών παρήχθησαν από τις θυγατρικές ή τις κοινοπραξίες πολυεθνικών επιχειρήσεων (The Economist, 2017).²

Κύριο μέλημα κάθε πολυεθνικής, που δραστηριοποιείται στο διεθνές περιβάλλον, είναι η μεγιστοποίηση του κέρδους μέσω της κατάλληλης επένδυσης των κεφαλαίων της καθώς και η ελαχιστοποίηση των εξόδων, μέρος των οποίων είναι και τα φορολογικά έξοδα. Για να επιτευχθεί όμως κάτι τέτοιο η επιχείρηση είναι αναγκασμένη να αναλύει και να παρακολουθεί συνεχώς τις εξελίξεις των ανταγωνιστών της και να διαμορφώνει τη δική της ανταγωνιστική θέση στο διεθνές εμπόριο (Καζαντζής-Σώρρος, 2012). Η πολυεθνική έρχεται συνεπώς συνεχώς αντιμέτωπη με μια σειρά αποφάσεων, η λήψη των οποίων απαιτεί την ανάλυση των διαθέσιμων εναλλακτικών επιλογών, τον τόπο, το προϊόν, το νόμισμα, τα κόστη συναλλαγής, την απαιτούμενη ρευστότητα, κ.α.. Η οποιαδήποτε απόφαση επηρεάζεται και από μη οικονομικούς παράγοντες, κυρίως πολιτικούς και φορολογικούς, π.χ. περιορισμοί στην μεταφορά κεφαλαίων ή μερισμάτων, η πολιτική φορολόγησης μερισμάτων ή εμβασμάτων, η πολιτική για τις ξένες επενδύσεις, κ.α..

² <http://www.economist.com/news/briefing/21715653-biggest-business-idea-past-three-decades-deep-trouble-retreat-global>, 28/1/2017

1.3 ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΟΙ ΟΜΙΛΟΙ

Ένα ολοένα και αυξανόμενο ποσοστό του διεθνούς εμπορίου αγαθών, υπηρεσιών αλλά και άυλων περιουσιακών στοιχείων αποτελούν οι συναλλαγές μεταξύ εταιρειών του ίδιου ομίλου. Ενδεικτικά το 1999 το 33% του παγκόσμιου εμπορίου αποτελείτο από ενδοεταιρικές συναλλαγές, ποσοστό που συνεχώς αυξάνεται.³ Οι τιμές των συναλλαγών αυτών, γνωστές ως τιμές μεταφοράς ή τιμές διακριτής τιμολόγησης (transfer prices) καθορίζονται κυρίως ενδοεταιρικά και όχι με βάση την σύνηθες πρακτική του μέσου κόστους συν ένα περιθώριο κέρδους. Οι τιμές αυτές επηρεάζουν την κερδοφορία της κάθε επιχείρησης αλλά και του ομίλου συνολικά και αποτελούν σημαντικό εργαλείο της διαχείρισης του. Διακριτή τιμολόγηση (transfer pricing) είναι ο γενικός όρος για την τιμολόγηση διασυνοριακών ενδοεταιρικών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών. Η διακριτή τιμολόγηση συνεπώς αναφέρεται στον καθορισμό των τιμών των συναλλαγών που πραγματοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών και περιλαμβάνει την μεταφορά περιουσιακών στοιχείων ή υπηρεσιών (UN, 2013).

Σύμφωνα με την έρευνα που διεξάγεται κάθε χρόνο από την EY (Ernest & Young) σχετικά με τις εξελίξεις στην διακριτή τιμολόγηση, το 2003 το 68% των ερωτηθέντων επιχειρήσεων θεωρούσαν το transfer pricing το μεγαλύτερο διεθνές φορολογικό θέμα που θα έπρεπε να αντιμετωπίσουν τα επόμενα δύο χρόνια, ποσοστό που αυξήθηκε στο 74% το 2010.

1.4 ΔΟΜΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Σκοπός της συγκεκριμένης εργασίας είναι να μελετηθούν και να αναλυθούν οι βασικές έννοιες της διακριτικής τιμολόγησης, οι πολιτικές και μέθοδοι υπολογισμού της, οι λόγοι που οδηγούν τις επιχειρήσεις στην υιοθέτηση της καθώς και τα μέτρα που λαμβάνονται από τις διάφορες κυβερνήσεις για την αντιμετώπιση καταχρηστικών πρακτικών και προστασίας της φορολογικής τους βάσης αλλά και της αποφυγής της διπλής φορολόγησης και της διατήρησης ενός ελκυστικού επενδυτικού περιβάλλοντος.

Αρχικά θα γίνει ανάλυση του ορισμού των τιμών μεταφοράς, των μεθόδων που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό τους, τα πεδία εφαρμογής τους και των νομοθετικών κανόνων που έχουν υιοθετηθεί από τις διάφορες χώρες για τον έλεγχο τους. Γίνεται αναφορά στις οδηγίες που έχουν εκδοθεί από τον ΟΟΣΑ και άλλους οργανισμούς σχετικά με τον χειρισμό

³ United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) 1999

των τιμών μεταφοράς, τόσο από την μεριά των οργανισμών όσο και από την μεριά των φορολογικών αρχών καθώς στις τελευταίες εξελίξεις στον χώρο. Θα μελετηθεί η ελληνική νομοθεσία αναφορικά με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, τις ενδοομιλικές συναλλαγές και την διακριτή τιμολόγηση.

Στα πλαίσια του ερευνητικού μέρους της εργασίας θα μελετηθεί η εφαρμογή των κανόνων (θεωρητικών και νομοθετικών) από τις ελληνικές επιχειρήσεις, μέσω ενός ερωτηματολογίου σχετικά τις μεθόδους υπολογισμού που χρησιμοποιούνται, τους φακέλους τεκμηρίωσης, την συμμετοχή τους σε Διαδικασία Αμοιβαίας Συμφωνίας καθώς και την συνεργασία τους με τις ελληνικές φορολογικές αρχές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Οι πολυεθνικές έκαναν την εμφάνιση τους όπως τις ξέρουμε σήμερα στις αρχές του 20ου αιώνα, η ταχύτατη ανάπτυξη τους όμως παρουσιάστηκε μετά τον 2ο Παγκόσμιο Πόλεμο, λόγω της οικονομικής ανάπτυξης που δημιουργήθηκε καθώς και λόγω των ραγδαίων αλλαγών στις μεταφορές, στις επικοινωνίες και την τεχνολογία. Η συνθήκη ΓΕΣΔΕ για τον περιορισμό των δασμών και την προστασία του ελεύθερου εμπορίου τους επέτρεψε να λειτουργούν πλέον χωρίς προβλήματα σε παγκόσμιο επίπεδο. Ενώ στην αρχή οι μητρικές προερχόταν από τις αναπτυγμένες χώρες της Ευρώπης και της Αμερικής, τα τελευταία χρόνια ολοένα και περισσότερες επιχειρήσεις από τις αναπτυσσόμενες χώρες κυρίως της Ασίας διεκδικούν ένα μερίδιο της αγοράς. Κυριότεροι στόχοι για την επέκταση των επιχειρήσεων είναι ο έλεγχος των παραγωγικών πόρων και η εξεύρεση φθηνού και εξειδικευμένου (πλέον) εργατικού δυναμικού. Μέσω των τιμών μεταφοράς μπορούν να διαμορφώνουν και τα αποτελέσματα τους και να μειώνουν την φορολογία τους, γεγονός που έγινε αντιληπτό από τις φορολογικές και τελωνειακές αρχές των εκάστοτε χωρών με αποτέλεσμα την θέσπιση κανόνων σε διεθνές και εγχώριο επίπεδο για τον περιορισμό των καταχρηστικών πρακτικών.

2.1 ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ – TRANSFER PRICING

Η διακριτή τιμολόγηση (transfer pricing) ή εσωτερική τιμή ή τιμή μεταφοράς αναφέρεται στην τιμολόγηση αγαθών (υλικών ή άυλων, υπηρεσιών και κεφαλαίων) τα οποία μεταφέρονται στα πλαίσια ενός οργανισμού, είτε αφορά μία ενιαία επιχείρηση και την μεταφορά ενός προϊόντος από ένα τμήμα σε άλλο, είτε έναν όμιλο επιχειρήσεων και την μεταφορά ενός προϊόντος από μία επιχείρηση του ομίλου σε μία άλλη. Η διακριτή τιμολόγηση συνεπώς αναφέρεται στον καθορισμό των τιμών για συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών και περιλαμβάνει την μεταφορά περιουσιακών στοιχείων ή υπηρεσιών (UN 2013).

Ο ορισμός της διακριτής τιμολόγησης έχει τόσο στενή όσο και ευρεία έννοια, η στενή αφορά τις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, η ευρεία αναφέρεται και σε διάφορες ροές πληρωμών που δεν προέρχονται απαραίτητα από εμπορικές συναλλαγές, και στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και υπηρεσίες που παρέχονται από μία εταιρεία-μέλος ενός πολυεθνικού ομίλου σε μία άλλη (Plasschaert, 1980).

Οι τιμές αυτές προκαθορίζονται στα πλαίσια ενός οργανισμού, αφορούν δηλαδή ελεγχόμενες συναλλαγές, οπότε δεν ισχύουν οι τυπικοί μηχανισμοί της αγοράς για την διαμόρφωσή τους. Η επιλογή της τιμής μεταφοράς αποτελεί σημαντικό θέμα, διότι επηρεάζει την κατανομή των κερδών ανάμεσα στα τμήματα μίας επιχείρησης ή στα μέλη ενός ομίλου. Αποτελεί όμως και πηγή προβληματισμού για τις φορολογικές αρχές, οι οποίες ανησυχούν ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τις τιμές μεταφοράς για να μεταφέρουν κέρδη και να μειώνουν έτσι την οφειλόμενη σε αυτές φορολογία. Η αντιπαράθεση αυτή οδήγησε στον καθορισμό κανονισμών σε παγκόσμιο επίπεδο ως προς τον καθορισμό των τιμών μεταφοράς, καθιστώντας την διακριτή τιμολόγηση κυρίαρχο θέμα φορολογικής συμμόρφωσης για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις.

Ένας άλλος τρόπος που χρησιμοποιούν οι πολυεθνικές για να ελαχιστοποιήσουν τον κίνδυνο του ελέγχου και να αυξήσουν την επιστροφή του κεφαλαίου τους είναι η χρήση φορολογικών παραδείσων (tax havens). Με τον όρο αυτό περιγράφεται μία χώρα ή περιοχή η οποία δεν επιβάλλει φορολογία στα εισοδήματα ή στα κέρδη, ή επιβάλλει χαμηλότερη φορολογία από αυτήν που ισχύει στις αναπτυγμένες χώρες, ή έχει κάποιες ιδιομορφίες ως προς την φορολογική της νομοθεσία. Η χρησιμοποίηση των φορολογικών παραδείσων επιτρέπει στις πολυεθνικές να διατηρούν τα κέρδη τους ανά τον κόσμο, έξω από τις χώρες που πραγματοποιούνται (Καζαντζής-Σώρρος 2012). Χαρακτηριστικό τους είναι επίσης η έλλειψη συνεργασίας ή η ελάχιστη συνεργασία με τις φορολογικές αρχές άλλων χωρών.

Σύμφωνα με τον Plasschaert (1980) ο όρος διακριτή τιμολόγηση δεν είναι πλέον ουδέτερος. Υποδηλώνει ότι οι εσωτερικές τιμές καθορίζονται σύμφωνα με την διακριτική ευχέρεια των πολυεθνικών, προκαλώντας απώλειες σε άλλους οικονομικούς φορείς, κυρίως σε κυβερνήσεις. Η πρακτική της διακριτής τιμολόγησης αποτελεί μια από τις πιο πολύπλοκες και αντιφατικές πρακτικές των πολυεθνικών επιχειρήσεων και προσελκύει τα τελευταία χρόνια το ενδιαφέρον της παγκόσμιας κοινότητας, αφενός λόγω της αλματώδους αύξησης του αριθμού των πολυεθνικών επιχειρήσεων και αφετέρου λόγω του γεγονότος ότι το εμπόριο μεταξύ των πολυεθνικών επιχειρήσεων καταλαμβάνει πλέον το 60% του παγκόσμιου όγκου των εμπορικών επιχειρήσεων⁴. Αν ληφθούν υπόψη ότι, οι συναλλαγές αυτές εμπεριέχουν μεγάλα χρηματικά ποσά, η προοπτική της διπλής φορολόγησης και η επιβολή μεγάλων προστίμων και τόκων σε περίπτωση μη συμμόρφωσης γίνεται κατανοητή η σημασία του υπολογισμού της σωστής τιμής

⁴ UNCTAD 1999

μεταφοράς. Η προετοιμασία της απαιτούμενης τεκμηρίωσης της τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών και η διαχείριση των σχετικών ερευνών και μελετών επιφέρει υψηλό κόστος συμμόρφωσης για τις πολυεθνικές, οι οποίες εκτός από τον οικονομικό αντίκτυπο αντιμετωπίζουν επιπλέον και την αυξανόμενη ανησυχία της πιθανής δυσφήμισης που συνεπάγεται ένας εξονυχιστικός έλεγχος για θέματα τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών (Cooper κ.ά., 2016).

Όσον αφορά την λογιστική αντιμετώπιση της διακριτής τιμολόγησης θεωρείται ως μέρος του συστήματος ελέγχου της διοίκησης της επιχείρησης με δύο κύριους στόχους, την επίτευξη των συμφωνημένων στόχων και την παροχή ενός κατάλληλου συστήματος για την μέτρηση της απόδοσης και της αξιολόγησης (Cooper κ.ά., 2016).

2.2 ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Οι χρήσεις της διακριτής τιμολόγησης (transfer pricing) ποικίλουν ανάλογα με τους αντικειμενικούς σκοπούς και την επιχειρησιακή στρατηγική της εκάστοτε επιχείρησης. Χρησιμοποιείται από τις πολυεθνικές για την μείωση της συνολικής φορολογίας του ομίλου και των δασμών με τους οποίους επιβαρύνονται τα προϊόντα τους, από τις κυβερνήσεις για τον έλεγχο και την προστασία των φορολογικών εσόδων, από την διοίκηση ως μέσο επίτευξης της επιχειρηματικής στρατηγικής.

Αναλυτικότερα οι κύριοι στόχοι κατά τον καθορισμό της πολιτικής της τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών, όπως τέθηκαν από τους Καζαντζή και Σώρρο (2012), είναι:

α) η αξιολόγηση της απόδοσης των διαφορετικών τμημάτων μίας επιχείρησης ή των διαφορετικών εταιρειών ενός ομίλου. Η εφαρμογή της αρχής ίσων αποστάσεων βοηθάει στην αξιολόγηση της απόδοσης των θυγατρικών, αφού συναλλάσσονται μεταξύ τους με συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού. Οι τιμές μεταφοράς καθορίζουν την κατανομή των κερδών οπότε λειτουργούν και ως εργαλείο ελέγχου της απόδοσης των διευθυντών των επιχειρήσεων, της κερδοφορίας των τμημάτων/υποκαταστημάτων/ θυγατρικών και της παραγωγής γενικότερα. Ο σωστός καθορισμός των τιμών αντικατοπτρίζει την συμμόρφωση των θυγατρικών ενός πολυεθνικού ομίλου στις λογιστικές τους υποχρεώσεις σε τοπικό/εθνικό επίπεδο και την συμμόρφωση του ομίλου στους κανόνες καθορισμού της διακριτής τιμολόγησης, καθώς η μη συμμόρφωση επιφέρει αναμόρφωση κερδών, πρόστιμα, καταλογισμός δασμών, επιβολής Φ.Π.Α. και άλλων φόρων και τελών.

β) η μεταφορά κερδών από περιοχές με υψηλή φορολογία σε αυτές σε χαμηλή, σε συνδυασμό με την μέθοδο των ίσων αποστάσεων (arm's length method) με αποτέλεσμα την

μείωση της συνολικής φορολογίας του ομίλου. Σκοπός των πολυεθνικών, όπως και κάθε επιχείρησης, είναι η μεγιστοποίηση των κερδών τους. Ένας τρόπος είναι η μεταφορά των κερδών τους σε χώρες με χαμηλό συντελεστή φορολόγησης με την χρησιμοποίηση των κατάλληλων τιμών μεταφοράς. Η συμμόρφωση με την αρχή των ίσων αποστάσεων αποτρέπει την χρήση καταχρηστικών πρακτικών και κατά συνέπεια την αποφυγή προστίμων σε περίπτωση ελέγχου. Οι μητρικές επιχειρήσεις «εκτρέπονται» πολλές φορές από τις κανονικές τιμές σε βάρος ορισμένων θυγατρικών τους, εφόσον το συνολικό κέρδος αυξάνεται ή η συνολική φορολόγηση του ομίλου μειώνεται (Plasschaert 1980).

γ) να βελτιώσει την διεθνή θέση και την ανταγωνιστικότητα της εταιρείας και του ομίλου, με την κατάλληλη τιμολόγηση από την μητρική στην θυγατρική ή από μία εταιρεία του ομίλου σε μία άλλη. Σε περίπτωση π.χ. που ο όμιλος θέλει να ενισχύσει την θέση μίας εταιρείας του σε μία συγκεκριμένη αγορά μπορεί να υποτιμολογήσει το προϊόν προς την συγκεκριμένη εταιρεία έτσι ώστε να γίνει ανταγωνιστική ή να το υπερτιμολογήσει επιβαρύνοντας την και αποτρέποντας έτσι τρίτους από το να ασχοληθούν με την συγκεκριμένη αγορά.

δ) η μείωση των δασμών εισαγωγής, το οποίο συχνά έρχεται σε αντίθεση με τον δεύτερο και τρίτο στόχο, καθώς υψηλή τιμή εισαγωγής συνεπάγεται και υψηλούς δασμούς εισαγωγής. Στόχος λοιπόν των υπευθύνων για τον καθαρισμό των τιμών μεταφοράς είναι η εξισορρόπηση των δύο αντίθετων παραμέτρων για την επίτευξη του καλύτερου αποτελέσματος. Η σημαντική μείωση και σε κάποιες περιπτώσεις η κατάργηση της επιβολής δασμών από κάποιες κυβερνήσεις απάλλαξαν τους διοικούντες από περίπλοκους υπολογισμούς.

ε) η παράκαμψη κυβερνητικών περιορισμών στις ροές κεφαλαίων. Σε πολλές χώρες, κυρίως στις αναπτυσσόμενες, οι κυβερνήσεις μπορούν να θέσουν περιορισμούς ως προς το ποσό των κερδών που μπορούν αν εξέλθουν από την χώρα. Χρησιμοποιώντας υψηλές τιμές τιμολόγησης από μητρική προς θυγατρική και αντίστροφα, ο όμιλος μπορεί να μεταφέρει τα κεφάλαια που επιθυμεί παρακάμπτοντας αλλά μη παραβαίνοντας τους κυβερνητικούς περιορισμούς.

Σε μελέτη που διεξήχθη στα πλαίσια της Παγκόσμιας Τράπεζας από τους Joel Cooper, Randall Fox, Jan Loerprick, and Komal Mohindra με θέμα την διακριτή τιμολόγηση στις αναπτυσσόμενες οικονομίες (Transfer pricing and developing economies), επισημάνθηκαν και κάποια επιπλέον κίνητρα για την καταχρηστική χρήση των τιμών μεταφοράς από τις πολυεθνικές, όπως:

- 1) Η κερδοσκοπική χρήση ισοτιμιών για μεταφορά κερδών σε ισχυρό νόμισμα.
- 2) Η μείωση των κερδών σε εταιρείες όπου υπάρχουν και άλλοι μέτοχοι ή έχει συμμετοχή το δημόσιο και για λόγους στρατηγικής η πολυεθνική επιθυμεί να απαξιώσει την απόδοση της.
- 3) Η μείωση της έκθεσης των κερδών της επιχείρησης απέναντι στις απειλές απαλλοτρίωσης από το κράτος ή τα εργατικά σωματεία (με μειωμένα κέρδη η εταιρεία μπορεί να αποτρέψει απαιτήσεις για αυξήσεις αποδοχών των εργαζομένων). Όπως αναφέρει και ο Plasschaert

(1980), οι τιμές μεταφοράς χρησιμοποιούνται για τον επαναπατρισμό των κερδών ή του κεφαλαίου από χώρες στις οποίες η εκροή μερισμάτων ή άλλων επιχειρησιακών εισοδημάτων περιορίζεται αυστηρά ή υπάρχει κίνδυνος απαλλοτρίωσης. Σε πολλές αναπτυσσόμενες χώρες η συσσώρευση αυστηρών ελέγχων στις συναλλαγές οδηγεί τις πολυεθνικές στο να υιοθετούν διάφορες πρακτικές για την μεταφορά των κερδών τους στην μητρική.

4) Η μείωση της κερδοφορίας μιας θυγατρικής για αποτροπή ανταγωνισμού, να αποτρέψει δηλαδή ανταγωνιστές από το να εισέλθουν στην αγορά που δραστηριοποιείται η θυγατρική ή να τους αποτρέψουν από να προσπαθήσουν να την εξαγοράσουν.

2.3 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΗΝ ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Η θέσπιση των τιμολογιακών πρακτικών από τις πολυεθνικές εταιρείες είναι πολύπλοκη διαδικασία, αφού καλούνται να λαμβάνουν αποφάσεις και να λειτουργούν έχοντας πάντα υπόψη τους τουλάχιστον δύο ανταγωνιστικές αγορές, δύο κυβερνήσεις και συνεπώς δύο νομοθετικά πλαίσια (Καζαντζής- Σώρρος 2012).

Η εφαρμογή των σωστών τιμών μεταφοράς επηρεάζει την κερδοφορία όλων των εταιρειών του ομίλου και κατά συνέπεια την παγκόσμια κατανομή των πόρων. Πέρα από τις νομοθετικές ρυθμίσεις (εγχώριες ή παγκόσμιες) υπάρχουν και ένα πλήθος παραγόντων που λαμβάνεται υπόψη από την διοίκηση πριν την εφαρμογή μιας συγκεκριμένης πολιτικής διακριτής τιμολόγησης. Κυριότεροι παράγοντες είναι οι ακόλουθοι:

1. *Εξωγενείς οικονομικοί παράγοντες*

- Φορολογικοί συντελεστές, οι διαφορές στους φορολογικούς συντελεστές μεταξύ των χωρών δίνουν κίνητρο στις πολυεθνικές για χειραγώγηση της πρακτικής διακριτής τιμολόγησης για την μεταφορά των κερδών σε χώρες με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές.
- Δασμοί, η πολιτική που ασκείται από κάθε χώρα σχετικά με την επιβολή δασμών και τελών επηρεάζει τις αποφάσεις της διοίκησης.
- Περιορισμοί στην μεταφορά κεφαλαίων –έλεγχοι στο συνάλλαγμα, σε περιπτώσεις αυστηρών περιορισμών οι πολυεθνικές τείνουν να υπερτιμολογούν για να μεταφέρουν εκτός των εθνικών συνόρων τα κέρδη τους.
- Πληθωρισμός, ο υψηλός πληθωρισμός διαβρώνει την απόδοση της επένδυσης των πολυεθνικών, οπότε θα μεταφέρουν τα κέρδη τους εκτός της εθνικής επικράτειας

2. *Ενδογενείς οικονομικοί παράγοντες*

- Αντιμετώπιση των ανταγωνιστών, μέσω της επιβολής χαμηλών τιμών ενδοομικών συναλλαγών, μία μητρική μπορεί έτσι να βοηθήσει την θυγατρική της να αντιμετωπίσει αδύναμους ανταγωνιστές ή να εμποδίσει νέους ανταγωνιστές να εισβάλουν στην αγορά

3. Πολιτικοί παράγοντες

- Αλλαγή κυβερνητικών καθεστώτων, σε περιπτώσεις που μια τέτοια αλλαγή μπορεί να επιβαρύνει το φορολογικό τοπίο οι πολυεθνικές με υψηλές τιμές μεταφοράς θα μεταφέρουν τα κέρδη στην μητρική ή άλλες θυγατρικές
- Πιθανότητα πολιτικού πραξικοπήματος, σε μία τέτοια περίπτωση οι πολυεθνικές θα επιδιώξουν με την χρήση υψηλών τιμών μεταφοράς να μεταφέρουν κεφάλαια.

4. Κοινωνικοί παράγοντες

- Θρησκευτικές διαμάχες ή παραβίαση ανθρωπίνων δικαιωμάτων, πρακτικές που μπορεί να οδηγήσουν σε αστάθεια, οπότε και στις δύο περιπτώσεις οι πολυεθνικές θα επιλέξουν να εξάγουν τα κέρδη τους από την χώρα μέσω της υψηλής διακριτής τιμολόγησης

5. Παράγοντες συμπεριφοράς

- Η στάση της πολυεθνικής απέναντι στην πρακτική transfer pricing, η στάση που υιοθετούν οι διοικήσεις των εταιρειών που απαρτίζουν τον όμιλο επηρεάζουν σημαντικά τις αποφάσεις του σχετικά με την εφαρμογή διακριτής τιμολόγησης

6. Νομοθετικοί παράγοντες

- Ύπαρξη μηχανισμών αντιμετώπισης διαφωνιών, διότι η εφαρμογή της συγκεκριμένης πρακτικής δημιουργεί συχνά διαφωνίες με τις αρμόδιες φορολογικές αρχές, οπότε η ύπαρξη τους επηρεάζει θετικά την χρήση τιμών μεταφοράς

7. Λοιποί παράγοντες, όπως :

- Η απόδοση των εταιρειών ενός ομίλου, η ικανότητα των λογιστικών συστημάτων που χρησιμοποιούνται για την υποστήριξη αποφάσεων τέτοιου τύπου, η ύπαρξη πλαφόν στις εισαγωγές σε μία χώρα, κ.ά. (Li, κ.ά., 2007).

Σημαντική είναι και η διαφορά που υπάρχει μεταξύ των καταχρηστικών και των ακατάλληλων πρακτικών διακριτής τιμολόγησης. Στις καταχρηστικές πρακτικές περιλαμβάνονται περιπτώσεις στις οποίες οι τιμές μεταφοράς χρησιμοποιούνται σκόπιμα για την επίτευξη συγκεκριμένου αποτελέσματος. Οι ακατάλληλες πρακτικές περιλαμβάνουν περιπτώσεις στις οποίες τα εμπλεκόμενα μέρη κατά λάθος χρησιμοποιούν τιμές μεταφοράς, τις οποίες οι εξωτερικοί συνεργάτες (π.χ. πελάτες, προμηθευτές, δανειστές) θεωρούν μη αποδεκτές επειδή για παράδειγμα δεν συμφωνούν με τους νόμους, τους κανονισμούς, τα πρότυπα ή τις σχετικές εμπορικές πρακτικές που εφαρμόζονται (Cooper κ.ά., 2016). Όπως έχει παρατηρηθεί και έχει επισημανθεί από στελέχη του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών (Ο.Η.Ε.) και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) που έχουν ασχοληθεί με το

θέμα της διακριτής τιμολόγησης, η πρακτική μεταφοράς κερδών σε μικρότερο συντελεστή φορολόγησης δεν πλήττει μόνο τις χώρες υποδοχής αλλά οδηγεί και σε μείωση της παγκόσμιας φορολογικής βάσης.

Ο τρόπος που καθορίζονται οι τιμές μεταφοράς είναι σημαντικός για τον προσδιορισμό της συλλογικής φορολογικής βάσης (άμεση φορολόγηση), αλλά επηρεάζει και μία σειρά από ρυθμιστικών και μη στόχων, όπως:

- δασμοί και λοιποί φόροι (π.χ., φόρος προστιθέμενης αξίας Φ.Π.Α., τελωνειακή δασμοί, δικαιώματα εξόρυξης, κ.α.)
- εταιρικοί νόμοι και κανονισμοί (π.χ. τα καθήκοντα του διευθυντή και η προστασία της μειοψηφίας του μετόχων)
- συμβατικές απαιτήσεις (π.χ. επενδυτικά συμβόλαια)
- νομοθετικοί λογιστικοί κανόνες και απαιτήσεις
- έλεγχοι ξένου συναλλάγματος
- διοικητική λογιστική
- απόδοση και αξιολόγηση της διοίκησης
- απαιτήσεις των εργαζομένων για συμμετοχή στα κέρδη
- κανόνες ανταγωνισμού
- επίσημες εμπορικές στατιστικές (Cooper κ.ά., 2016).

2.4 ΠΕΔΙΟ ΣΥΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Η διακριτή τιμολόγηση αναφέρεται στον καθορισμό των τιμών για την μεταφορά υλικών ή άυλων περιουσιακών στοιχείων, πνευματικών δικαιωμάτων, υπηρεσιών ανάμεσα σε εταιρείες ενός ομίλου, αφορά δηλαδή ελεγχόμενες συναλλαγές. Ελεγχόμενες συναλλαγές είναι αυτές που λαμβάνουν χώρα μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών σε αντιδιαστολή με τις μη ελεγχόμενες οι οποίες λαμβάνουν χώρα μεταξύ ανεξάρτητων μεταξύ τους επιχειρήσεων. Οι συναλλαγές που μπορεί να λάβουν χώρα μεταξύ των εταιρειών ενός ομίλου περιλαμβάνουν:

- ✓ Πρώτες Ύλες (Raw Materials)
- ✓ Προϊόντα (Products)
- ✓ Εμπορεύματα (Merchandise)
- ✓ Δικαιώματα (Royalties)
- ✓ Σήματα (Trade Marks)
- ✓ Λοιπά Άυλα (Intangibles)

- ✓ Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης (Trans Market Adv Fees)
- ✓ Διοικητική Υποστήριξη (Administrative Support)
- ✓ Χρηματοοικονομικές Συναλλαγές (Financial Transactions)
- ✓ Μεταβίβαση Περιουσιακών Στοιχείων (Assets Transfer)
- ✓ Τεχνική Υποστήριξη (Technical Support)
- ✓ Εκμίσθωση (Leases)
- ✓ Αποθήκευση (Storage)
- ✓ Έρευνα & Ανάπτυξη (Research and Development)
- ✓ Λοιπές Υπηρεσίες (Other Services)
- ✓ Επιδότηση – Διαγραφή χρεών (Subsidy Deletion Dept)
- ✓ Κατανομή δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους) (Cost Allocation_CCA)
- ✓ Λοιπά (Others)

Όπως είναι εμφανές από τα παραπάνω περιλαμβάνεται ένα ευρύ φάσμα συναλλαγών, η κάθε μια από τις οποίες εμφανίζει τον δικό της βαθμό δυσκολίας κατά τον καθορισμό των τιμών μεταφοράς από τις επιχειρήσεις και κατά τον έλεγχο τους από τα αρμόδια κυβερνητικά όργανα. Αξίζει να σημειωθεί ότι παρατηρείται μία ραγδαία αύξηση των διεπιχειρησιακών χρηματοπιστωτικών συναλλαγών και της παροχής υπηρεσιών ανάμεσα στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, με τις πρώτες να αυξάνονται από 7% το 2007 στο 42% το 2010 και τις δεύτερες να αυξάνονται από 55% στο 66% το ίδιο χρονικό διάστημα (ΕΥ, 2010), γεγονός που αποδεικνύει ότι οι συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων γίνονται ολοένα και πιο περίπλοκες και η εφαρμογή της σωστής τιμής μεταφοράς δυσκολότερη.

Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων προκαλεί θέματα για συγκεκριμένους τύπους συναλλαγών ή περιπτώσεων, καθώς είναι δύσκολο να διασαφηνιστούν όλοι οι παράμετροι ή να γίνει σωστή αποτίμηση τους. Τέτοιες συναλλαγές περιλαμβάνουν:

- ενδοομιλικές υπηρεσίες
- χρηματοοικονομικές συναλλαγές
- μεταφορά άυλων περιουσιακών στοιχείων
- συμφωνίες κατανομής κόστους
- ζημιογόνες και νεοσύστατες (start-up) επιχειρήσεις
- επιχειρηματικές αναδιαρθρώσεις
- συμφωνίες συμψηφισμού.

2.5 ΠΕΔΙΟ ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

2.5.1 ΟΜΙΛΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ - ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Ο όμιλος εταιρειών είναι μια συλλογή εταιρειών (μητρικών και θυγατρικών) που λειτουργούν ως μια ενιαία οικονομική οντότητα, μέσα από μια κοινή πηγή ελέγχου. Η έννοια του ομίλου χρησιμοποιείται συχνά στο φορολογικό δίκαιο, τη λογιστική και (ποιο σπάνια) στο εταιρικό δίκαιο για να αποδώσει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις ενός μέλους του ομίλου σε ένα άλλο ή στο σύνολό του. Εάν οι εταιρείες του ομίλου ασχολούνται με εντελώς διαφορετικές επιχειρηματικές δραστηριότητες, τότε ονομάζεται όμιλος ετερογενών δραστηριοτήτων. Η διαμόρφωση των εταιρικών ομίλων συνήθως περιλαμβάνει την ενοποίηση μέσω συγχωνεύσεων και εξαγορών, αν και η έννοια του ομίλου επικεντρώνεται στις περιπτώσεις στις οποίες τα συγχωνευμένα και επίκτητα νομικά πρόσωπα εξακολουθούν να υπάρχουν παρά στις περιπτώσεις στις οποίες διαλύονται από την μητρική. Ο όμιλος μπορεί να ανήκει σε εταιρεία χαρτοφυλακίου η οποία μπορεί να μην έχει έμπρακτες λειτουργίες⁵.

Με την εξέλιξη του διεθνούς εμπορίου πολλοί όμιλοι επεκτάθηκαν εκτός των αρχικών τους συνόρων και απέκτησαν πολυεθνικό χαρακτήρα. Αρχικά οι μητρικές προερχόταν από τις αναπτυγμένες χώρες, αλλά τα τελευταία χρόνια αρκετές εδρεύουν πλέον και στις αναπτυσσόμενες χώρες, κυρίως της Ασίας.

Οι λόγοι που καθιστούν αναγκαία την συγκέντρωση πολλών εταιρειών σε έναν όμιλο είναι πολλοί, οικονομικοί, νομικοί, κοινωνικοί. Κυριότεροι από αυτούς είναι η αντιμετώπιση του ανταγωνισμού από άλλες επιχειρήσεις, η καλύτερη εξυπηρέτηση των αναγκών της εξειδικευμένης σύγχρονης τεχνολογίας, η εξεύρεση του κατάλληλο εργατικού δυναμικού είτε ως προς το κόστος είτε ως προς την εξειδίκευση, η βελτίωση της ποιότητας με τη χρήση σύγχρονων μονάδων παραγωγής, η ορθολογικότερη οργάνωση της παραγωγής, η δυνατότητα διείσδυσης σε άλλες αγορές εγχώριες και ξένες, φορολογικοί λόγοι, κ.α. (Γεωργακόπουλος, 1996).

Χαρακτηριστικό της λειτουργίας ενός ομίλου είναι η μεταφορά κεφαλαίων μεταξύ των εταιρειών που τον αποτελούν. Η μεταφορά γίνεται μέσω της μερισματικής πολιτικής, των δικαιωμάτων, των αμοιβών, της συνεισφοράς στα έξοδα της κεντρικής διοίκησης και της διακριτής τιμολόγησης. Η μερισματική πολιτική είναι ο πιο άμεσος τρόπος μεταφοράς

5

https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%8C%CE%BC%CE%B9%CE%BB%CE%BF%CF%82_%CE%B5%CF%84%CE%B1%CE%B9%CF%81%CE%B5%CE%B9%CF%8E%CE%BD

χρημάτων προς την μητρική, αλλά επηρεάζεται άμεσα από την φορολογική νομοθεσία και την ρευστότητα της θυγατρικής. Δικαιώματα είναι μία μορφή αποζημίωσης που πληρώνεται στην μητρική προκειμένου να χρησιμοποιηθούν η τεχνογνωσία και τα εμπορικά της σήματα. Αμοιβή αποτελεί αποζημίωση για την παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών από την μητρική προς τη θυγατρική. Η συνεισφορά στα έξοδα της κεντρικής διοίκησης γίνεται συνήθως βάσει συμφωνίας μεταξύ της κεντρικής εταιρείας και των λοιπών συνδεδεμένων εταιρειών.

Με την κατανομή των δαπανών και εσόδων ανάμεσα στις θυγατρικές επιχειρήσεις ο όμιλος επιτυγχάνει να παρουσιάζει ένα συγκεκριμένο ύψος κερδών σε κάθε χώρα που δραστηριοποιείται και να φορολογείται αντίστοιχα με τους εγχώριους νόμους. Είναι σημαντικό να επισημάνουμε ότι ένας όμιλος επιχειρήσεων δεν έχει νομική προσωπικότητα σε αντίθεση με τις ξεχωριστές επιχειρήσεις οι οποίες διατηρούν αυτοτελή νομική προσωπικότητα. Έτσι υποκείμενο φορολογίας δεν αποτελεί ο όμιλος αλλά η κάθε επιχείρηση – μέλος του ομίλου (Αληφαντής, 2015).

Μια τυπική πολυεθνική επιχείρηση αποτελείται από έναν αριθμό θυγατρικών, υποκαταστημάτων, παραρτημάτων και συνδεδεμένων επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε διαφορετικές εθνικές επικράτειες. Το σύνολο αυτό των επιχειρήσεων ελέγχεται από την μητρική επιχείρηση, οι αποφάσεις ωστόσο για τον σχεδιασμό και την παραγωγή των προϊόντων, την έρευνα, την χρηματοδότηση μπορεί να λαμβάνονται και με την συμμετοχή των θυγατρικών. Για να θεωρηθεί μία εταιρεία μητρική θα πρέπει να:

- Έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής
- Ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής μετά από συμφωνία σε άλλους μετόχους ή εταίρους της
- Συμμετέχει στο κεφάλαιο μίας άλλης επιχείρησης και να έχει το δικαίωμα, είτε άμεσα είτε έμμεσα μέσω τρίτων, να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων της θυγατρικής
- Ασκει κυριαρχική επιρροή στη θυγατρική, δηλαδή να διαθέτει είτε άμεσα είτε έμμεσα μέσω τρίτων το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής και να ασκεί επιρροή στην διοίκηση ή την λειτουργία της θυγατρικής.

Μία μητρική επιχείρηση μπορεί να διακριθεί σε holding και σε parent company. Η holding μητρική δεν ασκεί κάποια εμπορική δραστηριότητα η ίδια, αλλά περιορίζεται στον έλεγχο άλλων εταιρειών. Αντίστοιχα η parent συμμετέχει σε άλλες επιχειρήσεις αλλά ασκεί και η ίδια παραγωγική ή εμπορική δραστηριότητα.⁶

Θυγατρική είναι η επιχείρηση η οποία ελέγχεται με έναν από τους παραπάνω τρόπους από μία άλλη επιχείρηση, και μπορεί και αυτή με την σειρά της να λειτουργεί ως μητρική σε άλλες επιχειρήσεις. Τέλος συγγενική επιχείρηση θεωρείται αυτή στις οποίας το κεφάλαιο

⁶ <http://www.investopedia.com/terms/h/holdingcompany.asp>

συμμετέχει μία άλλη επιχείρηση με ποσοστό τουλάχιστον 10% και ασκεί ουσιώδη επιρροή στην διαχείριση και στην λειτουργία της.

Μια πολυεθνική επιχείρηση έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- Διατηρεί μια παραγωγή, μια συνέλευση, τις πωλήσεις, ή την παρουσία υπηρεσιών σε δύο ή περισσότερες χώρες.
- Μια ιδιαίτερη μερίδα των πωλήσεων της, τα κέρδη, και τα προτερήματα προέρχονται από τις διεθνείς δραστηριότητές της. Παραδείγματος χάριν, έχει προταθεί ότι όταν αποτελούν οι διαδικασίες σε άλλες χώρες το 35% των πωλήσεων και των κερδών, μια οργάνωση να θεωρείται πολυεθνική. Επίσης έχει προταθεί ότι μια οργάνωση γίνεται πολυεθνική όταν έχει το 20% των προτερημάτων της σε άλλες χώρες.
- Εξετάζει τις ευκαιρίες σε όλο τον κόσμο, ακόμα κι αν μπορεί να μην κάνει επιχειρήσεις σε κάθε περιοχή και χώρα του κόσμου.
- Έχει μια παγκόσμια προοπτική και έναν παγκόσμιο προσανατολισμό στη διευθυντική λήψη αποφάσεων. Με άλλα λόγια, η οργάνωση λαμβάνει τις διευθυντικές αποφάσεις σχετικά με τη χρήση των πόρων της - κεφάλαια, τεχνολογία, και επιχειρησιακή τεχνογνωσία - σε σφαιρική βάση. (Ryszard)

Διακρίνονται δύο πρότυπα ενοποίησης μεταξύ των επιχειρήσεων ενός πολυεθνικού ομίλου. Στην οριζόντια ενοποίηση η μητρική καθορίζει την εξειδίκευση λαμβάνοντας υπόψη όλους τους παράγοντες που επηρεάζουν το κόστος παραγωγής σε κάθε χώρα και στην συνέχεια η μητρική και οι θυγατρικές ανταλλάσσουν τα παραγόμενα προϊόντα μεταξύ τους έτσι ώστε να καλύψουν μεγάλο εύρος ποικιλιών του ίδιου προϊόντος. Κάθε εταιρεία απευθύνεται σε προκαθορισμένη γεωγραφική περιοχή. Στην κάθετη ενοποίηση κάθε θυγατρική συμμετέχει στην παραγωγή ενδιάμεσων προϊόντων τα οποία χρησιμοποιούνται ως υλικά για την παραγωγή του τελικού προϊόντος. Το προϊόν απευθύνεται στην διεθνή αγορά.

Σύνηθες πρακτική των διεθνών πολυεθνικών επιχειρήσεων είναι να δραστηριοποιούνται σε ένα ευρύ φάσμα παραγωγής διαφορετικών προϊόντων αλλά και υπηρεσιών. Σε αρκετές περιπτώσεις σε έναν όμιλο μπορεί να υπάρχει διαφοροποίηση από το κύριο αντικείμενο της μητρικής. Για παράδειγμα ένα βιομηχανικός όμιλος μπορεί να περιλαμβάνει και ασφαλιστικές εταιρείες, μεταφορικές εταιρείες καθώς και εταιρείες προμήθειας πρώτων και βοηθητικών υλών (Αληφαντής, 2015). Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις επηρεάζουν το διεθνές εμπόριο μέσω της οικονομικής παγκοσμιοποίησης, δηλαδή μέσω των ξένων επενδύσεων, εμπορικών συμφωνιών ακόμα και της μετανάστευσης. Επηρεάζουν επίσης και τις εκάστοτε κυβερνήσεις κυρίως μέσω της άσκησης πολιτικής πίεσης (lobbying) για την επίτευξη εμπορικών συμφωνιών. Τα ίδια ισχύουν φυσικά και σε περιπτώσεις πολυεθνικών ομίλων.

Ενώ οι πολυεθνικές θεωρούνται πηγή ανάπτυξης τα τελευταία χρόνια παρατηρείται μία μείωση των δραστηριοτήτων τους, κυρίως μετά την έναρξη της παγκόσμιας κρίσης το 2008. Η επιδείνωση της απόδοσης των ιδίων κεφαλαίων των πολυεθνικών κατά τα τελευταία 5-10

χρόνια εξηγείται από την πτώση των τιμών των βασικών εμπορευμάτων, η οποία επηρέασε τα κέρδη των πετρελαϊκών επιχειρήσεων, των εξορυκτικών και των συναφών επιχειρήσεων και την κρίση του τραπεζικού συστήματος, η οποία επηρέασε και τις εταιρείες που παρέχουν τις εξειδικευμένες υπηρεσίες πίσω από την παγκοσμιοποίηση (π.χ. μεταφορές, logistics, ασφάλειες, κ.ά). Αλλά η βαθύτερη εξήγηση είναι ότι τόσο τα πλεονεκτήματα της κλίμακας όσο και τα πλεονεκτήματα της εξισορροπητικής κερδοσκοπίας (arbitrage) έχουν φθαρεί. Οι παγκόσμιες επιχειρήσεις έχουν μεγάλα γενικά έξοδα, σύνθετες αλυσίδες εφοδιασμού, δεσμεύουν αποθέματα και είναι γενικά δύσκολο να διοικηθούν. Οι παγκόσμιοι κανόνες λογιστικής, αντιμονοπωλιακής νομοθεσίας, νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και τραπεζικού κεφαλαίου έχουν ενισχυθεί. Επίσης μετά την κρίση άρχισαν να θεωρούνται από πολλούς ως φορείς ανισότητας, επικριτές στις χώρες υποδοχής τις κατηγορούν ότι αποδυναμώνουν τις μικρότερες επιχειρήσεις και στις χώρες προέλευσης ότι δημιουργούν θέσεις εργασίας εκτός συνόρων (The Economist, 2017).

2.5.2 ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Σημαντική είναι επίσης η έννοια των συνδεδεμένων προσώπων/ επιχειρήσεων στην κατανόηση του τρόπου λειτουργίας ενός ομίλου. Για την δημιουργία ενός ομίλου είναι απαραίτητη η ύπαρξη σχέσης σύνδεσης, ενώ η σχέση σύνδεσης δεν συνεπάγεται αναγκαστικά την ύπαρξη ομίλου (Τσουρουφλής, 2010).

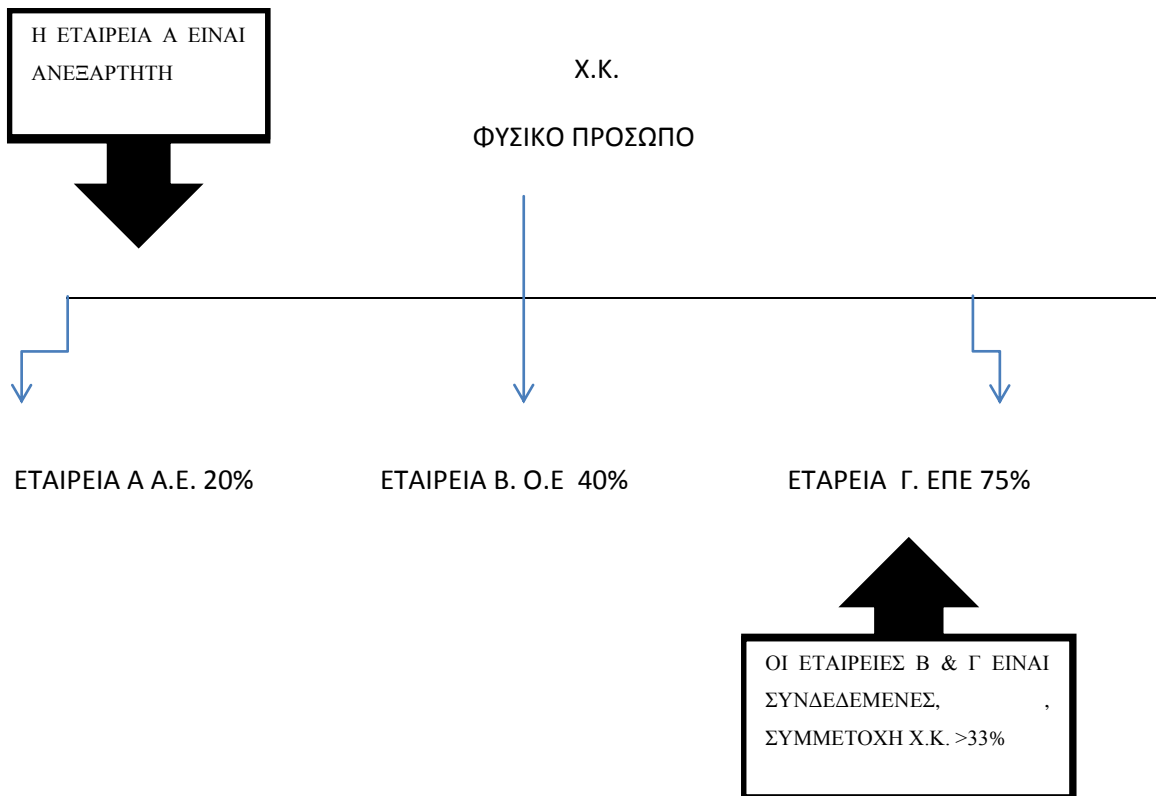
Με τον ν. 2190/20 ΠΕΡΙ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ (Άρθρο 42Ε παράγραφος 5) συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι:

- α) οι επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική. Σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική υπάρχει όταν μία επιχείρηση (μητρική)
 - αα) ή έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μίας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης, έστω και αν η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής επιχείρησης,
 - ββ) ή ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής,
 - γγ) ή 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),
 - δδ) ασκεί δεσπόζουσα επιρροή σε μιαν άλλη επιχείρηση (θυγατρική). Δεσπόζουσα επιρροή υπάρχει όταν η μητρική επιχείρηση διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα, δηλαδή μέσω τρίτων που λειτουργούν για λογαριασμό της επιχείρησης αυτής, τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου ή των

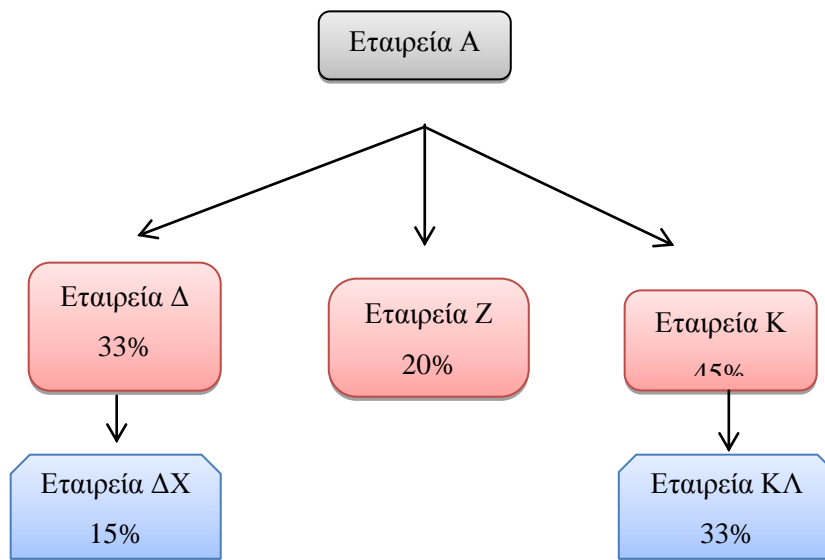
δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής και, ταυτόχρονα, ασκεί κυριαρχική επιρροή στη διοίκηση ή την λειτουργία της τελευταίας.

Ο ορισμός των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ορίζεται και από τον νόμο 4172/2013 (Άρθρο 2, παράγραφος ζ) ως κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

αα) 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, π.χ.:

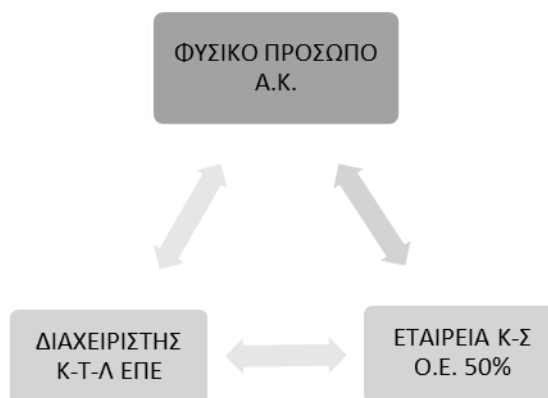


ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, π.χ.:



Οι εταιρείες Α, Δ, Κ και ΚΛ είναι συνδεδεμένες και οι Ζ και ΔΧ είναι ανεξάρτητες.

γγ) 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, π.χ.:



Οι εταιρείες Κ-Σ Ο.Ε. και Κ-Τ-Λ ΕΠΕ είναι συνδεδεμένες λόγω της συμμετοχής του Α.Κ. στο κεφάλαιο και στην λειτουργία και των δύο.

2.5.3 ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Ως ενδοομιλικές συναλλαγές ορίζονται εκείνες οι συναλλαγές (παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, μεταβίβαση άυλων περιουσιακών στοιχείων, κ.ά.) οι οποίες πραγματοποιούνται ανάμεσα σε επιχειρήσεις, οι οποίες συγκροτούν έναν όμιλο. Η τιμολόγηση των συναλλαγών (transfer pricing, διακριτή τιμολόγηση) μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων αναφέρεται στον προσδιορισμό της αξίας των συναλλαγών μεταξύ αυτών των επιχειρήσεων (Τσουρουφλής, 2010).

Οι συναλλαγές αυτές πραγματοποιούνται είτε εγχώρια στα πλαίσια εγχώριων ομίλων είτε διασυνοριακά στα πλαίσια πολυεθνικών ομίλων. Ο τρόπος διεξαγωγής των συναλλαγών επηρεάζει και την πολιτική που θα ακολουθήσει ένας όμιλος για την μεγιστοποίηση του αποτελέσματος του. Στα πλαίσια εγχώριων συναλλαγών δίνεται βαρύτητα στην παρακίνηση των στελεχών για την μεγιστοποίηση του συνολικού αποτελέσματος και τη σύγκλιση με τους γενικούς στόχους. Στα πλαίσια διασυνοριακών συναλλαγών κύριοι στόχοι είναι η ελαχιστοποίηση της φορολογικής υποχρέωσης του ομίλου, η μείωση τελών και δασμών, η προστασία από τις συναλλαγματικές διακυμάνσεις και η ενίσχυση της ανταγωνιστικής θέσης μίας θυγατρικής (και συνεπώς και ολόκληρου του ομίλου) (Παπαρηγορίου, 2016).

Είναι φανερό ότι η διακριτή τιμολόγηση στα πλαίσια μίας χώρας δεν δημιουργεί πρόβλημα, εφόσον για όλες τις εταιρείες του ομίλου ισχύει ο ίδιος νόμος (Plasschaert, 1980), οι στόχοι του ομίλου είναι κυρίως στα πλαίσια του management του ομίλου και των στόχων που έχει θέσει για την ανάπτυξη του συνολικά και κάθε θυγατρικής ιδιαίτερα. Στην περίπτωση των διασυνοριακών συναλλαγών η βασική επιδίωξη είναι ο καθορισμός μίας εσωτερικής τιμής με στόχο την μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης καθώς και την ενίσχυση μίας ξένης θυγατρικής (π.χ. στην είσοδο της σε μία νέα αγορά). Από την άλλη μία υψηλή εσωτερική τιμή μπορεί να βοηθήσει μία πολυεθνική να μεταφέρει κέρδη από μία χώρα με υψηλούς συντελεστές φορολόγησης ή αυστηρούς ελέγχους εξαγωγών σε μία άλλη με ευνοϊκότερες συνθήκες (Παπαρηγορίου, 2016).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Τις τελευταίες δεκαετίες η διακριτή τιμολόγηση αποτελεί το κυριότερο φορολογικό θέμα των πολυεθνικών επιχειρήσεων, καθώς ο καθορισμός των τιμών μεταφοράς επηρεάζει άμεσα την φορολογία τους, αποτελεί όμως παράλληλα και σημαντικό εργαλείο της διοίκησης. Οι φορολογικές αρχές από την μεριά τους για να προστατέψουν την φορολογική τους βάση από την καταχρηστική διακριτή τιμολόγηση εφαρμόζουν ολοένα και περισσότερα κατάλληλα μέτρα. Κυριότερα σημεία σύγκρουσης αποτελούν η διπλή φορολόγηση, τα υψηλά πρόστιμα συμμόρφωσης, η διακριτική ευχέρεια των εταιρειών να ορίζουν τις τιμές και των φορολογικών αρχών να θέτουν κανόνες συμμόρφωσης, θέματα που μπορούν να επηρεάσουν όμως αρνητικά το επενδυτικό κλίμα μιας χώρας.

Η διεθνής εμπειρία έχει δείξει ότι η εισαγωγή και η διαχείριση τιμών μεταφοράς που βασίζεται στην αρχή των ίσων αποστάσεων μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα σημαντικά οφέλη και για τις δύο μεριές. Σε έρευνα του ΟΟΣΑ (OECD 2012a) σε χώρες μέλη και χώρες εκτός ΟΟΣΑ διαπιστώθηκε ότι 26 από 41 χώρες χρησιμοποιούσαν την αρχή των ίσων αποστάσεων στις εγχώριες συναλλαγές, ενώ στις διεθνείς συναλλαγές χρησιμοποιήθηκε και από τις 41 χώρες.

Σημαντικό παράγοντα αποτελεί και η μέθοδος καθορισμού της τιμής μεταφοράς που θα επιλεγθεί. Η κάθε μέθοδος επηρεάζει άμεσα ή έμμεσα κάθε τμήμα της επιχείρησης και κατά συνέπεια την λειτουργία της και τον προγραμματισμό της, είναι λοιπόν σημαντικό η επιλογή της μεθόδου να είναι σύμφωνη με την δομή, την οργάνωση και την φιλοσοφία του ομίλου.

3.1 Η ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ (ARM'S LENGTH PRINCIPLE)

Τόσο ο ΟΟΣΑ όσο και ο Ο.Η.Ε. (στα πλαίσια της διάσκεψης για το εμπόριο και την ανάπτυξη) έχουν εκδώσει κατευθυντήριες γραμμές για τον χειρισμό της διακριτής τιμολόγησης και ως βάση των μεθόδων καθορισμού της προτείνουν την αρχή των ίσων αποστάσεων, αρχή που έχει υιοθετηθεί από όλες σχεδόν τις φορολογικές αρχές που έχουν εισάγει οδηγίες για την διακριτή τιμολόγηση.

Η αρχή των ίσων αποστάσεων πρεσβεύει ότι τιμές που χρεώνονται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων για την μεταβίβαση αγαθών, υπηρεσιών και άυλων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να είναι ίδιες με εκείνες που θα είχαν χρεωθεί εάν οι ίδιες επιχειρήσεις ήταν ανεξάρτητες μεταξύ τους. Τα μέρη μιας συναλλαγής θα πρέπει να δρουν σε ισότιμη βάση και σύμφωνα με τις αρχές του ελεύθερου ανταγωνισμού (Καζαντζής-Σώρρος 2012).

Η κατάλληλη τιμή μεταφοράς μίας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι η τιμή (ή το εύρος τιμών) η οποία θα ίσχυε αν τα συνδεδεμένα μέρη δεν ήταν συνδεδεμένα, αν θεωρούνταν δηλαδή ανεξάρτητα, και είναι στην ουσία ένα δίκαιο πρότυπο τιμής, η οποία απαιτεί από τα συμβαλλόμενα μέρη να λάβουν υποθετικές αποφάσεις για γεγονότα που είναι στην ουσία εξαρτημένα και υποκειμενικά, αφήνοντας έτσι χώρο για αντιπαράθεση (Hillman κ.ά., 1989).

Από τον ορισμό της αρχής των ίσων αποστάσεων διαφαίνονται ήδη και τα προβλήματα που προκύπτουν κατά την εφαρμογή της, η οποία στηρίζεται στην σύγκριση μεταξύ όμοιων ή παρόμοιων συναλλαγών. Τα αγαθά και οι συναλλαγές δεν είναι πάντα ομογενή οπότε είναι συχνά δύσκολη η σύγκριση, οι μεταφορές ποσών που δεν αφορούν αγοραπωλησίες είναι δύσκολο να αποτιμηθούν και να συγκριθούν, το ίδιο δύσκολο είναι να συγκριθεί και η κατανομή του κόστους Έρευνας και Ανάπτυξης καθώς οι συνθήκες είναι σε κάθε περίπτωση διαφορετικές, ενώ πολλές φορές υψηλές τιμές που ισχύουν λόγω ποιότητας, εμπορικού ονόματος ή καινοτομίας δεν γίνονται δεκτές από τις φορολογικές αρχές.

Κύρια θέματα που προκύπτουν λοιπόν κατά την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι:

i. Συγκρισιμότητα, έννοια θεμελιώδης στην εφαρμογή της παραπάνω αρχής, εφόσον βασίζεται στην σύγκριση των δεδομένων εξαρτημένων συναλλαγών με όμοιες ή παρόμοιες ανεξάρτητες. Σημαντικό βήμα για την σύγκριση των συναλλαγών είναι η κατανόηση των χαρακτηριστικών της κάθε συναλλαγής, των λειτουργιών και των μέσων (παγίων) που εμπλέκονται, οι συμφωνημένοι όροι που υπάρχουν ανάμεσα στα δύο μέρη, οι οικονομικές συνθήκες που ισχύουν σε κάθε περίπτωση καθώς και οι επιχειρησιακές στρατηγικές που ακολουθούν οι εταιρείες που εμπλέκονται στις συναλλαγές. Σύμφωνα με τις υπάρχουσες οδηγίες υπάρχει συγκρισιμότητα μεταξύ μίας εξαρτημένης και μίας ανεξάρτητης συναλλαγής

όταν: α) δεν υπάρχει ουσιαστική διαφορά μεταξύ τους που θα μπορούσε να επηρεάσει τον οικονομικό δείκτη που εξετάζεται με την κατάλληλη μέθοδο διακριτής τιμολόγησης ή β) όταν υπάρχει διαφορά, αλλά μία προσαρμογή στον σχετικό οικονομικό δείκτη της ανεξάρτητης συναλλαγής εξαλείφει τις διαφορές που προκύπτουν.

ii Η μέθοδος διακριτής τιμολόγησης που θα επιλεγεί ανάμεσα στις μεθόδους που έχουν οριστεί από τον ΟΟΣΑ και τον Ο.Η.Ε: α) μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, β) μέθοδος της τιμής μεταπώλησης, γ) μέθοδος του κόστους συν κέρδος, δ) μέθοδος επιμερισμού του κέρδους και ε) μέθοδος καθαρού περιθωρίου κέρδους της συναλλαγής.

iii. Η επιλογή της σωστής μεθόδου, ανάλογα με τα δεδομένα και τις καταστάσεις, καθώς πολλές φορές είναι δυνατόν να εφαρμοστούν πάνω από μία μέθοδος. Υπάρχει ωστόσο πρόβλεψη σε πολλές νομοθεσίες για την επιλογή: α) η πιο κατάλληλη μέθοδος για την περίπτωση, β) ιεραρχία μεθόδων και γ) ο κανόνας της καλύτερης μεθόδου. Μέχρι το 2010 προτεινόταν η ιεραρχία των μεθόδων ως ο καταλληλότερος τρόπος επιλογής μίας μεθόδου, αλλά πλέον θεωρείται ότι η κατάλληλη μέθοδος για την περίπτωση είναι πρακτικά ο καλύτερος τρόπος επιλογής, εφόσον λαμβάνει υπόψη παράγοντες όπως την φύση της συναλλαγής, την διαθεσιμότητα πληροφοριών, τα υπέρ και κατά των μεθόδων και τον βαθμό συγκρισιμότητας.

iv. Επιλογή ομάδας ελέγχου, σε περιπτώσεις εφαρμογής της μεθόδου μεταπώλησης, της μεθόδου καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής ή της μεθόδου κόστους συν κέρδος η σύγκριση γίνεται με ομάδες για τις οποίες υπάρχουν ήδη τα σχετικά δεδομένα (π.χ. μικτό περιθώριο κέρδους, καθαρό περιθώριο κέρδους κ.τ.λ.), είτε αφορά εγχώριες είτε εταιρείες του εξωτερικού. Είναι λοιπόν σημαντικό να γίνει σωστή ταυτοποίηση των συναλλαγών έτσι ώστε να θεωρούνται όμοιες ή παρόμοιες. Προκύπτει επίσης και το πρόβλημα ότι σε πολλές χώρες δεν γίνονται εύκολα δεκτά στοιχεία από εταιρείες του εξωτερικού.

v. Συνάθροιση συναλλαγών, η νομοθεσία για την τιμολόγηση ενδοομιλικών συναλλαγών βασίζεται στην αρχή των ίσων αποστάσεων σε συναλλακτική βάση, υπάρχουν όμως και συναλλαγές που τιμολογούνται ως σύνολο και είναι δύσκολο να αποτιμηθούν και επομένως να συγκριθούν ξεχωριστά.

vi. Εύρος τιμών βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων, η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων οδηγεί πολλές φορές σε ένα εύρος τιμών, είτε γιατί συγκρίνονται πολλές συναλλαγές είτε γιατί εφαρμόζονται πολλές μέθοδοι, οπότε πρέπει να βρεθεί τρόπος περιορισμού του εύρους και επιλογής της καταλληλότερης τιμής καθώς και των απαραίτητων ενεργειών που πρέπει να γίνουν σε περίπτωση που η εξεταζόμενη συναλλαγή είναι εκτός του εύρους.

vii. Πηγή πληροφοριών, η κατά τόπους νομοθεσίες δεν ορίζουν τις πηγές από τις οποίες μπορούν να αντληθούν συγκρίσιμες ανεξέλεγκτες συναλλαγές, οπότε υπάρχει μία πλειάδα διαθέσιμων πληροφοριών, αρκεί να είναι συναφείς με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

3.2 ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΟΤΗΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Η αρχή των ίσων αποστάσεων βασίζεται στην συγκρισιμότητα των συναλλαγών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων με αυτές των ανεξάρτητων. Η συγκρισιμότητα υπάρχει όταν: α) δεν υπάρχει ουσιαστική διαφορά μεταξύ τους που θα μπορούσε να επηρεάσει τον οικονομικό δείκτη που εξετάζεται με την κατάλληλη μέθοδο διακριτής τιμολόγησης ή β) όταν υπάρχει διαφορά, αλλά μία προσαρμογή στον σχετικό οικονομικό δείκτη της ανεξάρτητης συναλλαγής εξαλείφει τις διαφορές που προκύπτουν. Η ανάλυση συγκρισιμότητας οδηγεί στην επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου. Ως οικονομικός δείκτης της εφαρμοσμένης μεθόδου ορίζεται η βάση της σύγκρισης, η οποία ανάλογα με την μέθοδο μπορεί να είναι το περιθώριο μεικτού κέρδους, το περιθώριο καθαρού κέρδους, κ.ά.

Τα συγκριτικά στοιχεία διακρίνονται σε εσωτερικά και εξωτερικά. Εξωτερικά είναι τα στοιχεία που λαμβάνονται από τρίτες επιχειρήσεις και αφορούν όμοιες ή παρόμοιες με την εξεταζόμενη συναλλαγές και εσωτερικά είναι τα στοιχεία που λαμβάνονται από την ίδια την επιχείρηση όταν αυτή συναλλάσσεται με μη ελεγχόμενες επιχειρήσεις.

Παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν την συγκρισιμότητα είναι :

1. Τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν αντικείμενο των συναλλαγών, όπως α) για τα ενσώματα αγαθά τα φυσικά χαρακτηριστικά του προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων, β) για τα άυλα αγαθά η μορφή της συναλλαγής (πώληση ή παραχώρηση χρήσης), το είδος του άυλου περιουσιακού στοιχείου (σήμα, τεχνολογία), η διάρκεια και η έκταση της νομικής προστασίας, τα προσδοκώμενα οφέλη από την χρήση αυτών, γ) για τις υπηρεσίες η φύση και η έκταση των παρεχόμενων υπηρεσιών.

2. Οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται (οικονομικοί, συναλλαγματικοί, λειτουργικοί) και τα μέσα (κτίρια, εξοπλισμός) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης (περιλαμβάνεται και στον φάκελο τεκμηρίωσης της συναλλαγής).

3. Οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι, κ.τ.λ.), η υποστήριξη για την μεταπώληση (διαφήμιση, εκπαίδευση πωλητών).

4. Οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη καταναλωτών, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής και εργασίας, κρατική παρεμβατικότητα, κ.ά.).

5. Ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση (προσπάθεια διείσδυσης σε νέες αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, διαφοροποίηση δραστηριοτήτων, κ.ά.) (Τσουρουφλής, 2010).

Η εμπειρία έδειξε ότι η εξεύρεση συγκριτικών στοιχείων είναι αρκετές φορές προβληματική, δεδομένων των χαρακτηριστικών που τίθενται στις αρχές του ΟΟΣΑ. Πιο συγκεκριμένα, οι ζημιολύγες επιχειρήσεις πρέπει να εξαιρούνται από το δείγμα, γεγονός το οποίο περιορίζει σημαντικά το μέγεθός του. Επίσης, πολλές επιχειρήσεις ανήκουν σε Ομίλους ως μητρικές ή θυγατρικές, πράγμα όμως που δεν προκύπτει άμεσα από τα δημοσιευμένα οικονομικά στοιχεία, με συνέπεια να περιλαμβάνονται στο εξεταζόμενο δείγμα, ενώ θα έπρεπε να απορριφθούν. Τα συγκεκριμένα γεγονότα είναι ιδιαίτερα σημαντικά και μπορούν να διαστρεβλώσουν την εικόνα μίας συναλλαγής και το μέτρο συγκρισιμότητας της. Σοβαρότερο θέμα προκύπτει κυρίως στις ΜμΕ από την στιγμή που πολλές από αυτές αδυνατούν, λόγω κόστους, να αναθέσουν τη σύνταξη του φακέλου σε ένα εξωτερικό σύμβουλο ή μία ελεγκτική επιχείρηση, οι οποίοι ανατρέχουν σε παγκόσμιες βάσεις δεδομένων (όπως Amadeus ή Thompson Reuters) για την άντληση συγκριτικών στοιχείων.

3.3 ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΔΙΑΚΡΙΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

Στις οδηγίες του ΟΟΣΑ αλλά και του Ο.Η.Ε. για την διακριτή τιμολόγηση προτάθηκαν πέντε μέθοδοι για τον υπολογισμό των τιμών μεταφοράς, οι οποίες συμβαδίζουν με την αρχή των ίσων αποστάσεων, και έχουν υιοθετηθεί από όλες σχεδόν τις κυβερνήσεις που έχουν εισάγει μέτρα για διακριτή τιμολόγηση στην νομοθεσία τους. Οι τρεις πρώτες μέθοδοι περιγράφονται ως παραδοσιακές και οι υπόλοιπες δύο ως προσανατολισμένες στο κέρδος.

3.3.1 Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price-CUP)

Σύμφωνα με την μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, συγκρίνονται οι τιμές των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων (ελεγχόμενες συναλλαγές) με τις τιμές που εφαρμόζονται σε συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (μη ελεγχόμενες συναλλαγές). Ο παράγοντας/δείκτης που εξετάζεται στην συγκεκριμένο μέθοδο είναι η τιμή της συναλλαγής.

Τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής = τιμή συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων

Ο προσδιορισμός της τιμής γίνεται είτε με εξωτερική σύγκριση τιμών (external comparison), όταν συγκρίνονται δηλαδή τιμές συναλλαγών που διενεργήθηκαν μεταξύ τρίτων ανεξάρτητων επιχειρήσεων είτε με εσωτερική σύγκριση τιμών (internal comparison), όταν συγκρίνεται η συναλλαγή με συναλλαγές που διενήργησε η επιχείρηση με ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής είναι γενικά μια πολύ αξιόπιστη μέτρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, εφόσον οι συναλλαγές είναι όμοιες ή αν υπάρχουν ελάχιστες μόνο διαφορές. Απαιτείται δηλαδή υψηλός βαθμός συγκρισιμότητας των προϊόντων ή των υπηρεσιών ως προς τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή των υπηρεσιών, τις λειτουργίες που επιτελούνται από τα συμβαλλόμενα μέρη (π.χ. μεταφορά, συσκευασία), τους όρους της συναλλαγής (ποσότητα, όροι πληρωμής, κ.τ.λ.), τις συνθήκες της αγοράς (φορολογικό σύστημα, καταναλωτικές συνήθειες, κ.ά.), τις επιχειρηματικές στρατηγικές της κάθε επιχείρησης (Καζαντζής-Σώρρος, 2012). Συναλλαγές μπορούν να θεωρηθούν συγκρίσιμες ακόμα κι αν υπάρχουν διαφορές, εφόσον οι διαφορές είναι μικρές και μπορεί να διορθωθεί η διαφορά με τις κατάλληλες ρυθμίσεις χωρίς να αλλοιωθεί η φύση της συναλλαγής.

Η χρήση της μεθόδου CUP δεν απαιτεί την ύπαρξη ομάδας ελέγχου και είναι καταλληλότερη όταν στην αγορά υπάρχουν και άλλες επιχειρήσεις που παρέχουν παρόμοια προϊόντα ή υπηρεσίες. Καλύτερη εφαρμογή υπάρχει α) όταν υπάρχουν συναλλαγές για εσωτερική σύγκριση τιμών, β) για συναλλαγές συγκεκριμένων προϊόντων και γ) για οικονομικές συναλλαγές, όπως επιτόκια, δάνεια κ.τ.λ. (Cooper κ.ά.,2016). Η μεγαλύτερη δυσκολία στην εφαρμογή της έγκειται στο γεγονός ότι οι απαραίτητες πληροφορίες για τον έλεγχο δεν είναι πάντα διαθέσιμες, κυρίως αν η επιχείρηση στηρίζεται σε εξωτερικά στοιχεία.

Γενικά για να εφαρμοστεί η μέθοδος CUP πρέπει η διαφορές που εντοπίζονται μεταξύ των ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών να ταξινομούνται σε τέσσερις γενικές κατηγορίες: α) καμία διαφορά, β) μικρές διαφορές, γ) αρκετές διαφορές και δ) διαφορές στον προϊόν. Σε περίπτωση που οι διαφορές είναι ελάχιστες η μέθοδος CUP είναι η κατάλληλη, αλλιώς είναι προτιμότερο να χρησιμοποιηθεί άλλη μέθοδος.

Παράδειγμα: Η εταιρεία E παράγει δύο προϊόντα A και B τα οποία διαθέτει στην θυγατρική της Θ και παράλληλα διαθέτει το προϊόν A στην ανεξάρτητη εταιρεία X και το προϊόν B στην ανεξάρτητη Ψ, με την διαφορά ότι η Ψ λόγω ποσότητας έχει διασφαλίσει έκπτωση στην τιμή και διαφορετικούς όρους παράδοσης. Οι τιμές των συναλλαγών της E με την X θεωρούνται συγκρίσιμες με αυτές των συναλλαγών της E με την Θ και μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την εφαρμογή της μεθόδου, οι τιμές των συναλλαγών όμως με την Ψ δεν είναι συγκρίσιμες λόγω της διαφορετικής τιμολογιακής πολιτικής και των διαφορετικών όρων παράδοσης. Σε αυτή την περίπτωση οι τιμές μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο εφόσον γίνουν οι ανάλογες αλλαγές στις τιμές που χρησιμοποιεί η E για την πώληση του προϊόντος B στην Ψ.

3.3.2 Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (Resale Price Method- RPM)

Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης εξετάζει την τιμή ενός προϊόντος, το οποίο αγοράζεται από ένα συνδεδεμένο πρόσωπο και μεταπωλείται σε έναν ανεξάρτητο πελάτη, μειωμένη

κατά το αποδεκτό μικτό περιθώριο μεταπώλησης. Περιλαμβάνει και περιπτώσεις αλληπάλ-
ληλων ενδοομιλικών μεταπωλήσεων μέχρι την τελική μεταπώληση στον ανεξάρτητο πελάτη.
Ελέγχεται εάν μία συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων συνάδει με την αρχή των
ίσων αποστάσεων συγκρίνοντας το περιθώριο μικτού κέρδους της μεταπώλησης σε ανεξάρτητο
πελάτη με το περιθώριο μικτού κέρδους που πραγματοποιείται σε συγκρίσιμες ανεξάρτητες
συναλλαγές.

Ενδοομιλική τιμή μεταφοράς = Τιμή μεταπώλησης x (1 - Περιθώριο μικτού κέρδους)

Η μέθοδος αυτή βασίζεται στο περιθώριο μικτού κέρδους και όχι στην ομοιότητα των
προϊόντων και συνεπώς απαιτείται η ύπαρξη ομάδας ελέγχου. Ξεκινάει με την τιμή στην οποία
ένα αγαθό, το οποίο έχει αγοραστεί από μία συνδεδεμένη επιχείρηση, μεταπωλείται σε μία
ανεξάρτητη. Στη συνέχεια η τιμή αυτή μειώνεται κατά το κατάλληλο περιθώριο κέρδους, το
οποίο αντιπροσωπεύει το ποσό με το οποίο ο μεταπωλητής προσδοκεί να καλύψει το έξοδα
πώλησης και άλλα λειτουργικά έξοδα που σχετίζονται με την αγορά του προϊόντος (π.χ.
δασμοί). Η τιμή που προκύπτει αποτελεί το μέτρο σύγκρισης σύμφωνα με την αρχή των ίσων
αποστάσεων.

Το περιθώριο προσδιορίζεται είτε στο κέρδος που ο ίδιος ο μεταπωλητής πραγματοποιεί
κατά την αγορά ενός προϊόντος από μία συνδεδεμένη επιχείρηση και την μεταπώληση του σε
μία ανεξάρτητη (εσωτερική σύγκριση) είτε στο κέρδος που πραγματοποιείται από μία
ανεξάρτητη επιχείρηση σε παρόμοιες συναλλαγές (εξωτερική σύγκριση), με τις απαραίτητες
αναπροσαρμογές σε περιπτώσεις σημαντικών διαφορών (Καζαντζής-Σώρρος, 2012).

Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης είναι ιδιαίτερα κατάλληλη για την τεκμηρίωση
συναλλαγών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε εμπορικές δραστηριότητες, χωρίς ο
μεταπωλητής να προσθέτει σημαντική αξία στο προϊόν πριν το διαθέσει στον καταναλωτή, π.χ.
εταιρείες διανομής.

Ακριβώς επειδή η βάση της μεθόδου είναι η τιμή μεταπώλησης θεωρείται εύκολη η
διαθεσιμότητα πληροφοριών, δεν μπορεί όμως να θεωρούνται πάντα και σωστές. Επίσης η
χρήση ομάδων ελέγχου εξωτερικού μπορεί να μην γίνει δεκτή από τις φορολογικές αρχές.

Παράδειγμα: Η εταιρεία Α παράγει το προϊόν Π το οποίο μεταπωλεί στην θυγατρική της
Θ για να το διανέμει στην αγορά. Παράλληλα το ίδιο προϊόν διατίθεται στην αγορά και από τις
ανεξάρτητες εταιρείες Φ, Χ και Ψ (οι οποίες το προμηθεύονται από τρίτους), οι συναλλαγές των
οποίων θεωρούνται συγκρίσιμες με τις συναλλαγές της Α. Το περιθώριο μεταπώλησης της Θ
υπολογίζεται στο 25%, ενώ της Φ στο 22%, της Χ στο 26% και της Ψ στο 24%. Θεωρείται
λοιπόν ότι ισχύει η αρχή των ίσων αποστάσεων χωρίς την ανάγκη προσαρμογής εφόσον το 25%
της συνδεδεμένης συναλλαγής είναι μέσα στο εύρος τιμών 22%-26% των ανεξάρτητων
συναλλαγών.

3.3.3 Η μέθοδος του κόστους συν κέρδος (Cost Plus Method- CPM)

Σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους συν κέρδος, το κόστος για την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών προσαυξάνεται, ώστε να αντικατοπτρίζει το κατάλληλο κέρδος σε σχέση με τις λειτουργίες που επιτελούνται, τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται από την επιχείρηση. Προσδιορίζεται δηλαδή αρχικά το κόστος κτήσης του προϊόντος για την πωλήτρια επιχείρηση και σε αυτό προστίθεται ένα εύλογο περιθώριο κέρδους. Τα κόστη που προσδιορίζουν τη βάση αυτής της μεθόδου και η μέθοδος σύμφωνα με την οποία υπολογίζονται τα κόστη αυτά, πρέπει να αναλυθούν προσεκτικά τόσο για τις ενδοομιλικές όσο και για τις ανεξάρτητες συναλλαγές.

Ενδοομιλική τιμή μεταφοράς = Κόστος κτήσης + Περιθώριο κέρδους

Όπως και η προηγούμενη μέθοδος έτσι και αυτή βασίζεται στην σύγκριση του περιθωρίου κέρδους, με την διαφορά ότι στην μέθοδο της τιμής μεταπώλησης το περιθώριο αναφέρεται ως ποσοστό κέρδους επί της τιμής πώλησης, ενώ στην μέθοδο κόστους συν κέρδος ως ποσοστό επί του κόστους κτήσης (Καζαντζής-Σώρρος, 2012), και όπως και η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης απαιτεί την ύπαρξη ομάδας ελέγχου (ως ομάδα ελέγχου συνήθως χρησιμοποιείται ο προμηθευτής στις ελεγχόμενες συναλλαγές).

Για τον υπολογισμό του κόστους λαμβάνεται υπόψη το άμεσο κόστος (πρώτες ύλες, εργασία) και το έμμεσο κόστος (π.χ. έξοδα επισκευών) το οποίο μπορεί να διανέμεται σε πολλά προϊόντα, τα λειτουργικά έξοδα (π.χ. έξοδα πωλήσεων, διοίκησης κ.τ.λ.) όμως καλύπτονται από το περιθώριο κέρδους. Η κατάταξη των εξόδων γίνεται με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και ο διαχωρισμός του κόστους πρέπει να διέπεται από ομοιομορφία, διαφορετικά θα προκύψουν παραπλανητικά αποτελέσματα. Χρησιμοποιείται συνήθως ως βάση η πλήρης κοστολόγηση, σε ορισμένες περιπτώσεις όμως χρησιμοποιείται και η άμεση κοστολόγηση.

Η συγκρισιμότητα καθορίζεται είτε βάσει του περιθωρίου κέρδους που κερδίζει ένα μέλος του ομίλου σε συναλλαγή με μη συνδεδεμένο μέρος είτε βάσει του περιθωρίου κέρδους που κερδίζει παρόμοια ανεξάρτητη επιχείρηση σε μη ελεγχόμενη συναλλαγή.

Σε σχέση με την μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής η εφαρμογή της μεθόδου CPM εξαρτάται λιγότερο από την ομοιότητα των προϊόντων (χωρίς αυτό να σημαίνει ότι είναι αποδεκτές ουσιαστικές διαφορές) και περισσότερο στην ομοιότητα των λειτουργιών (παραγωγή, προμήθειες, κ.τ.λ.), των κινδύνων και των όρων συναλλαγής (εγγυήσεις, όροι μεταφοράς, κ.τ.λ.).

Η μέθοδος αυτή είναι καταλληλότερη από τις προηγούμενες όταν δεν υπάρχουν συγκριτικά στοιχεία καθώς και όταν ο μεταπωλητής δεν χρησιμοποιεί σημαντικά άυλα περιουσιακά στοιχεία για την παραγωγή των προϊόντων, παραδείγματος χάρη :

- α) σε περιπτώσεις όπου ο πωλητής των προϊόντων ή υπηρεσιών στις ελεγχόμενες συναλλαγές προμηθεύει και ανεξάρτητες επιχειρήσεις, αλλά λόγω διαφοροποίησης δεν μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος CUP,
- β) σε πωλήσεις προϊόντων όπου ο κατασκευαστής βάσει συμβολαίου δεν συμμετέχει στον σχεδιασμό τους ή δεν αναλαμβάνει κινδύνους,
- γ) ενδοομιλικές συναλλαγές όπως έξοδα Έρευνας και Ανάπτυξης, μακροχρόνιες συμβάσεις προμήθειας, παραχώρηση χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, κ.τ.λ.

Παράδειγμα: Η εταιρεία Α κατασκευάζει ρούχα για λογαριασμό της εταιρείας Β, με σχέδια της Β και διανομή μέσω της Β έχοντας ένα περιθώριο κέρδους 40% επί του κόστους παραγωγής. Στην ίδια περιοχή δραστηριοποιούνται και θεωρούνται ως συγκρίσιμες οι εταιρείες Χ και Ψ οι οποίες έχουν ως περιθώριο κέρδους 47% και 50% αντίστοιχα. Είναι εμφανές ότι το περιθώριο κέρδους της Α δεν εμπίπτει στο εύρος τιμών των συγκρινόμενων εταιρειών, συνεπώς πρέπει να γίνουν τροποποιήσεις. Αν πάρουμε ως βάση τον μέσο όρο του εύρους τιμών, δηλαδή 48,50% τότε η εταιρεία Α θα πρέπει να αυξήσει τα έσοδα της κατά 8,50% και η Β να μειώσει το κέρδος αντίστοιχα για να είναι η συναλλαγή σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

3.3.4 Η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους (Profit Split Method- PSM)

Όταν οι συναλλαγές είναι αλληλένδετες μεταξύ τους είναι πολύ πιθανόν να μην είναι δυνατή η αποτίμηση τους σε ξεχωριστή βάση. Η μέθοδος του επιμερισμού του κέρδους απαιτεί να υπολογιστεί αρχικά το συνολικό κέρδος που προκύπτει από τις συναλλαγές των συνδεδεμένων μερών (π.χ. παραγωγή, διανομή, πώληση, κ.τ.λ.) οι οποίες συνέβαλαν στην ολοκλήρωση της εξεταζόμενης συναλλαγής και στη συνέχεια να επιμεριστεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων πάνω σε μία οικονομικά έγκυρη βάση (Cooper κ.ά.,2016). Το κέρδος που επιμερίζεται είναι συνήθως το λειτουργικό πριν την αφαίρεση φόρων, μερικές φορές όμως χρησιμοποιείται και το μεικτό. Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζεται ο μερισμός των κερδών με τέτοιο τρόπο που να πλησιάζει τα μεγέθη που ανεξάρτητες επιχειρήσεις θα ανέμεναν.

Ο επιμερισμός των κερδών μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε με ανάλυση συνεισφοράς (contribution analysis) είτε με ανάλυση καταλοίπων (residual analysis) και για να είναι σύμφωνος με την αρχή των ίσων αποστάσεων πρέπει οι επιμέρους συναλλαγές να συγκριθούν με αντίστοιχες συναλλαγές ανεξάρτητων μερών. Σύμφωνα με την ανάλυση συνεισφοράς τα συνδυασμένα κέρδη από τις ελεγχόμενες συναλλαγές καθορίζονται και στη συνέχεια κατανέμονται μεταξύ των συνδεδεμένων μερών με βάση τις σχετικές συνεισφορές τους στην απόκτηση αυτών των συνδυασμένων κερδών. Η συνεισφορά μπορεί να αποτιμηθεί είτε βάσει του κεφαλαίου που έχουν επενδύσει τα συνδεδεμένα μέρη είτε βάσει του εργατικού δυναμικού και κόστους που χρησιμοποιούν για την υλοποίηση των συναλλαγών, είτε βάσει τις θέσεις

ισχύος που ισχύουν μεταξύ των μερών είτε με οποιαδήποτε οικονομική βάση επιλέξει ο όμιλος για να επιμερίσει το κέρδος. Στην ανάλυση καταλοίπων υπολογίζεται πρώτα το κέρδος κάθε μέρους βάσει των εργασιών ρουτίνας που επιτελεί (βάσει και συγκρίσιμων ανεξάρτητων συναλλαγών) και στη συνέχεια το υπόλοιπο κέρδους που απομένει επιμερίζεται μεταξύ των μερών βάσει παραγόντων όπως αυτοί αναφέρθηκαν παραπάνω (Cooper κ.ά.,2016).

Η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους εφαρμόζεται όταν οι εργασίες των συνδεδεμένων μερών είναι πολύ ενσωματωμένες μεταξύ τους και δεν μπορούν να αποτιμηθούν ξεχωριστά και/ή όταν η χρήση πολύτιμων και μοναδικών άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν επιτρέπει την σύγκριση τους με συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων μερών για την εφαρμογή κάποιας άλλης μεθόδου.

Παράδειγμα: Η εταιρεία Α πωλεί το ημιτέτοιμο προϊόν της Π στην θυγατρική της Β στο εξωτερικό, η οποία το χρησιμοποιεί ως πρώτη ύλη για την παραγωγή του δικού της προϊόντος Π2, το οποίο και μεταπωλεί στην Α για να το διαθέσει στην εγχώρια αγορά της Α. Το προϊόν είναι καινοτόμο και η Α έχει τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας. Τα συνολικά λειτουργικά έσοδα του ομίλου είναι 47.000 ευρώ (20.000 ευρώ για την Α και 27.000 ευρώ για την Β) και βάσει της ανάλυσης καταλοίπων που χρησιμοποιείται υπολογίζεται ότι το κέρδος της Α από τις βασικές της λειτουργίες είναι 4.000 ευρώ και της Β 16.000 ευρώ, συνεπώς υπολείπονται 27.000 ευρώ. Αν επιλεγθεί ως βάση επιμερισμού το κόστος Έρευνας και Ανάπτυξης στο οποίο η Α συμμετέχει με ποσοστό 75% και η Β με 25% το υπόλοιπο κέρδος θα επιμερισθεί στην Α για 20.250 ευρώ και στην Β για 6.750 ευρώ. Έτσι τα αναπροσαρμοσμένα κέρδη για την Α είναι 24.250 ευρώ και για την Β 22.750 ευρώ.

	A	B
Λειτουργικά έσοδα βάσει βιβλίων	20.000	27.000
Κέρδη από βασικές λειτουργίες	4.000	16.000
Κέρδη επιμερισμένα βάσει δαπανών E & A	20.250	6.750
Αναπροσαρμοσμένα κέρδη	24.250	22.750

3.3.5 Η μέθοδος καθαρού περιθωρίου κέρδους της συναλλαγής (Transactional Net Margin Method-TNMM)

Η μέθοδος καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής βασίζεται στην σύγκριση του καθαρού περιθωρίου κέρδους μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και του αντίστοιχου

περιθωρίου ανεξάρτητων επιχειρήσεων οι οποίες δραστηριοποιούνται σε όμοιες ή παρόμοιες λειτουργικές συνθήκες (Cooper κ.ά.,2016). Ο προσδιορισμός του περιθωρίου γίνεται με την χρήση κατάλληλων οικονομικών δεικτών, όπως ενδεικτικά:

- Λειτουργικό Κέρδος/Πωλήσεις (EBIT)
- Λειτουργικά Κέρδος/Συνολικό Κόστος (FCM)
- Μεικτό κέρδος/Λειτουργικά έξοδα (Berry ratio)
- Λειτουργικό Κέρδος/Πάγια (ROA)

Σε αντίθεση με τις άλλες μεθόδους, η TNMM δεν απαιτεί εξαιρετικά λεπτομερή πληροφόρηση για την τιμή, το προϊόν/υπηρεσία ή το μικτό περιθώριο κέρδους της συναλλαγής, ούτε βασίζεται στα παραπάνω για την σύγκριση των εξεταζόμενων συναλλαγών. Βασική προϋπόθεση στην οποία βασίζεται η TNMM είναι ότι τα μέρη με συγκρίσιμα λειτουργικά χαρακτηριστικά θα αποζημιωθούν ομοίως, επομένως διαφορές στο προϊόν ή στην προσφερόμενη υπηρεσία δεν επηρεάζουν την μέθοδο, διότι δεν επηρεάζουν την λειτουργία της επιχείρησης ή τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους. Επειδή τα πρότυπα της συγκρισιμότητας είναι λιγότερο αυστηρά βάσει της TNMM σε σχέση με οποιαδήποτε άλλη μέθοδο και υπάρχουν περισσότερα συγκρίσιμα στοιχεία από ότι για τις άλλες μεθόδους η TNMM είναι η μέθοδος που χρησιμοποιείται συχνότερα.

Όπως όμως και στην μέθοδο RPM η μεγάλη διαθεσιμότητα πληροφοριών απαιτεί και μεγαλύτερη προσοχή κατά την επιλογή της συγκρίσιμης συναλλαγής και πρέπει να ληφθούν υπόψη όλοι οι παράγοντες που επηρεάζουν την λειτουργία της επιχείρησης. Επίσης υπάρχει σκεπτικισμός ως προς την χρήση πληροφοριών από το εξωτερικό, πρακτική που πολλές φορές δεν γίνεται δεκτή από τις φορολογικές αρχές.

Η μέθοδος καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής χρησιμοποιείται ενδεικτικά σε περιπτώσεις:

- πώλησης προϊόντων από διανομείς (χωρίς δηλαδή επεξεργασία) και δεν υπάρχουν επαρκή στοιχεία για την χρήση της μεθόδου τιμής μεταπώλησης,
- πώλησης προϊόντων από κατασκευαστές βάσει συμβολαίου (χωρίς δηλαδή την χρήση σημαντικών άυλων περιουσιακών στοιχείων ή χωρίς επιχειρηματικό κίνδυνο) και δεν υπάρχουν επαρκή στοιχεία για την χρήση της μεθόδου κόστος συν κέρδος
- ενδοομιλικές υπηρεσίες όπως συμβόλαια συνεργασίας σε τομείς έρευνας και ανάπτυξης (Cooper κ.ά.,2016).

Παράδειγμα: Η εταιρεία A πωλεί το προϊόν της Π στην Β με έδρα την Γαλλία. Η Β είναι αντιπρόσωπος της Α στην Γαλλία. Αφαιρώντας από τις πωλήσεις της Β το κόστος και τα λειτουργικά έξοδα προκύπτει ένα περιθώριο καθαρού κέρδους βάσει του δείκτη EBIT 2,68%. Η Α δεν έχει επαρκή στοιχεία για τις εταιρείες J,F,M και N που πωλούν το ίδιο προϊόν στην γαλλική αγορά, οπότε βασίζεται στον δείκτη EBIT, ο οποίος για είναι αντίστοιχα για την J

2,89%, για την F 2,27%, για την M 3,02% και για την N 2,97%. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η τιμή του δείκτη της B είναι μέσα στα όρια και ισχύει η αρχή των ίσων αποστάσεων.

3.3.6 Άλλες μέθοδοι

Εκτός από τις παραπάνω μεθόδους υπάρχει και η μέθοδος σύγκρισης κέρδους (Comparable Profits Method) και η μέθοδος συνολικού επιμερισμού βάση μαθηματικού τύπου (Global Formulary Apportionment Method). Η πρώτη χρησιμοποιεί κάποιους δείκτες κερδών μη ελεγχόμενων επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον ίδιο κλάδο της αγοράς και θα πρέπει τα αποτελέσματα της ελεγχόμενης επιχείρησης να είναι συμβατά με αυτά των ανεξάρτητων για να προκύψει η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής. Η δεύτερη κατανέμει το συνολικό εισόδημα ενός ομίλου μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων χρησιμοποιώντας ένα μαθηματικό μοντέλο, υποθέτοντας ότι οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις συνεισφέρουν απόλυτα στα κέρδη του ομίλου και λαμβάνοντας

υπόψη παράγοντες όπως πάγια, εργατικό κόστος κ.τ.λ.. Και οι δύο παραπάνω μέθοδοι δεν χρησιμοποιούνται ευρέως καθώς θεωρείται ότι τα αποτελέσματά τους είναι αμφίβολα και δεν συνάδουν με την αρχή των ίσων αποστάσεων που προσβέβει ο ΟΟΣΑ (Παπαρηγορίου, 2016).

Στις οδηγίες που εξέδωσε ο ΟΟΣΑ το 2010 για την διακριτή τιμολόγηση αναφέρει ότι οι όμιλοι μπορούν να χρησιμοποιούν και άλλες μεθόδους, αρκεί αυτές να είναι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων, εφόσον λόγω εξαιρετικών συνθηκών δεν καλύπτονται από τις ήδη προτεινόμενες μεθόδους. Χώρες όπως η Η.Π.Α., η Βραζιλία και η Αυστραλία έχουν ενσωματώσει άλλες μεθόδους στην νομοθεσία τους για να καλύψουν δύσκολες περιπτώσεις.

3.4 ΕΠΙΛΟΓΗ ΜΕΘΟΔΟΥ

Όπως ήδη αναφέρθηκε η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου είναι σημαντικό βήμα στον υπολογισμό των τιμών μεταφοράς. Ο ενδιαφερόμενος πρέπει να προσφεύγει καταρχάς στην εγχώρια νομοθεσία για οδηγίες. Οι περισσότερες χώρες έχουν ακολουθήσει τις υποδείξεις του ΟΟΣΑ, ο οποίος προβλέπει ως μεθόδους επιλογής τις: α) η πιο κατάλληλη μέθοδος για την περίπτωση, β) ιεραρχία μεθόδων και γ) ο κανόνας της καλύτερης μεθόδου. Ανεξάρτητα όμως από την νομοθεσία, η πληθώρα διαθέσιμων πληροφοριών, τα λειτουργικά χαρακτηριστικά των μερών στις ελεγχόμενες συναλλαγές, οι ομάδες ελέγχου και το είδος της συναλλαγής είναι αυτά που τελικά θα υπαγορεύσουν την επιλογή της μεθόδου (Cooper κ.ά., 2016). Γενικά σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ:

Πίνακας 1. Επιλογή μεθόδου βάσει αρχών ΟΟΣΑ

Αν μπορεί να εφαρμοστεί ισάξια η CUP και κάποια άλλη μέθοδος	Επιλέγεται η CUP	
Όταν επιλέγεται μονόπλευρη μέθοδος λόγω συναλλαγής	Επιλέγεται ως ομάδα ελέγχου το μέρος (αγοραστής ή πωλητής) με την απλούστερη λειτουργική ανάλυση	
Όταν ομάδα ελέγχου είναι ο πωλητής	Επιλέγεται η CPM και η TNMM (βάσει κόστους ή παγίων)	Αν είναι ισάξιες μεταξύ των δύο επιλέγεται η CPM
Όταν ομάδα ελέγχου είναι ο αγοραστής	Επιλέγεται η RPM και η TNMM (βάσει πωλήσεων)	Αν είναι ισάξιες μεταξύ των δύο επιλέγεται η RPM
Όταν επιλέγεται λόγω συναλλαγής αμφίδρομη μέθοδος	Επιλέγεται η PSM	
Οι επιχειρήσεις έχουν το δικαίωμα να χρησιμοποιήσουν οποιαδήποτε άλλη μέθοδο κρίνουν ως κατάλληλη, αρκεί να συνάδει με τις αρχές των ίσων αποστάσεων.		

Η επιλογή παραπάνω από μίας μεθόδου είναι χρονοβόρα και δαπανηρή για τους φορολογούμενους και δεν συνιστάται, υπάρχουν όμως περιπτώσεις όπου σε περίπλοκες και ιδιαίτερες συναλλαγές πρέπει να εφαρμοστούν παραπάνω από μία μέθοδοι και να επιλεγεί η τιμή ανάμεσα από το εύρος τιμών που προκύπτει.

Σημαντικό ρόλο έχει και η επιλογή της ομάδας ελέγχου, κυρίως στις περιπτώσεις μονόπλευρων μεθόδων όπως της μεθόδου μεταπώλησης, της μεθόδου καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής ή της μεθόδου κόστους συν κέρδος. Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ η σωστή ομάδα ελέγχου είναι εκείνη στην οποία η μέθοδος διακριτής τιμολόγησης μπορεί να εφαρμοστεί με τον πιο αξιόπιστο τρόπο και για την οποία μπορούν να βρεθούν τα περισσότερα αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία, δηλαδή πιο συχνά θα είναι εκείνη που έχει την λιγότερο σύνθετη λειτουργική ανάλυση.

Συχνά χρησιμοποιούνται ως ομάδες ελέγχου συναλλαγές από το εξωτερικό, γεγονός που δεν γίνεται πάντα δεκτό από τις φορολογικές αρχές, είτε λόγω δυσπιστίας απέναντι στις πληροφορίες είτε λόγω έλλειψης εμπειρίας των αρμόδιων υπαλλήλων. Αυτό όμως μπορεί να οδηγήσει στην μείωση των διαθέσιμων μεθόδων που μπορεί να χρησιμοποιήσει ένας φορολογούμενος, στην μείωση των συγκρίσιμων συναλλαγών, σε επιπλέον κόστος συμμόρφωσης και σε διπλή φορολόγηση.

Πολλές φορές προκύπτει ένα εύρος τιμών είτε γιατί χρησιμοποιούνται πολλές συγκρίσιμες συναλλαγές είτε γιατί χρησιμοποιούνται πολλές μέθοδοι. Η επιλογή της

κατάλληλης τιμής μέσα από αυτό το εύρος είναι υπόθεση της εγχώριας νομοθεσίας. Ο περιορισμός του εύρους είναι κάτι που ρυθμίζεται αντίστοιχα από την εγχώρια νομοθεσία, κάποιες χώρες τον ευνοούν ή και τον επιβάλλουν ενώ άλλες προτιμούν την χρήση ολόκληρου του εύρους τιμών. Ο συνηθέστερος τρόπος περιορισμού είναι η στατιστική μέθοδος των τεταρτημορίων, δηλαδή οι τιμές περιορίζονται στο διάστημα από το 25% έως το 75% των αποτελεσμάτων που προέρχονται από τα ανεξάρτητα συγκρίσιμα στοιχεία. Για την επιλογή της κατάλληλης τιμής μέσα στο εύρος υπάρχουν πολλές πρακτικές, όπως π.χ. ο μέσος όρος, υπάρχουν επίσης και προβλέψεις για τις περιπτώσεις που η τιμή μεταφοράς της ελεγχόμενης συναλλαγής δεν είναι μέσα στο προβλεπόμενο εύρος.

3.5 ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ-ΕΛΕΓΧΟΙ

Απαραίτητη προϋπόθεση στην διαδικασία της διακριτής τιμολόγησης είναι η τεκμηρίωση. Στις χώρες όπου έχουν νομοθετηθεί οδηγίες για την διακριτή τιμολόγηση έχουν δοθεί και οδηγίες για την τεκμηρίωση των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, την δημιουργία δηλαδή φακέλων με τις απαραίτητες πληροφορίες σχετικά με την εξεταζόμενη συναλλαγή, έτσι ώστε να αποφεύγονται μελλοντικές διαφωνίες μεταξύ των φορολογούμενων και των φορολογικών αρχών. Στην ετήσια μελέτη της ΕΥ για την διακριτή τιμολόγηση το 2010 αναφέρεται ότι 74% των ερωτηθέντων μητρικών εταιρειών θεωρούσαν την τεκμηρίωση πιο σημαντική από ότι πριν από δύο χρόνια και ότι θα συνέχιζε να τους απασχολεί και στο μέλλον. Αναφέρεται επίσης ότι τα 2/3 των επιχειρήσεων είχαν υποστεί έλεγχο το 2010 σε αντιδιαστολή με το 1/4 των εταιρειών το 2007, με μία στις πέντε περιπτώσεις να οδηγούν και στην επιβολή προστίμου, με τους ελέγχους να αυξάνονται ραγδαία στις αναπτυσσόμενες χώρες όπως η Κίνα και η Ινδία.

Κάποιες χώρες παρέχουν γενικές οδηγίες ως προς τις απαιτούμενες πληροφορίες ενώ άλλες είναι πιο αυστηρές ως προς την όλη διαδικασία, ακολουθώντας όμως τις σχετικές οδηγίες του ΟΟΣΑ και του Ο.Η.Ε.. Γενικά οι οδηγίες του ΟΟΣΑ σχετικά με την διακριτή τιμολόγηση είναι η πιο σημαντική πηγή καθοδήγησης στην χάραξη της πολιτικής για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών στις περισσότερες ή αν όχι όλες τις χώρες. Το εγχειρίδιο του Ο.Η.Ε. για της ανάπτυξη της διακριτής τιμολόγησης στις αναπτυσσόμενες χώρες είναι μια ακόμα σημαντική πηγή οδηγιών. Και οι δύο παρέχουν οδηγίες τόσο στις πολυεθνικές επιχειρήσεις όσο και στις φορολογικές διοικήσεις σχετικά με την πρακτική εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Είναι σημαντικό οι επιχειρήσεις να αποφασίζουν την μορφή τεκμηρίωσης που θα ακολουθήσουν, αν θα είναι από χώρα σε χώρα ή σε διεθνές επίπεδο. Η δεύτερη πρακτική έχει

ως πλεονέκτημα τον προσδιορισμό ευκαιριών κατά τον φορολογικό σχεδιασμό, την ενίσχυση της συνέπειας και της διαχείρισης αντιπαραθέσεων, του μετριασμού των κινδύνων και του περιορισμού του κόστους συμμόρφωσης. Διακρίνεται επίσης μία σημαντική αλλαγή στην προετοιμασία της τεκμηρίωσης, ενώ αρχικά συνήθως ο φάκελος τεκμηρίωσης ετοιμαζόταν μετά την εν λόγω συναλλαγή και σε περίπτωση ελέγχου, ολόένα και περισσότερες χώρες και όμιλοι προωθούν την ταυτόχρονη τεκμηρίωση, ο φάκελος δηλαδή ολοκληρώνεται κατά την διάρκεια της συναλλαγής. Σε χώρες όπως η Ελβετία, η Γαλλία, το Μεξικό, η Ολλανδία και το Βέλγιο μεγάλο μέρος των μητρικών ακολουθούν την μέθοδο της ταυτόχρονης και συντονισμένης τεκμηρίωσης (EY, 2003).

Το 2015 ο ΟΟΣΑ αναθεώρησε τις οδηγίες του σχετικά με την τεκμηρίωση (στα πλαίσια του Action 13: Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting) παρέχοντας συγκεκριμένες οδηγίες. Ο λόγος για την αλλαγή αυτή είναι, όπως αναφέρεται και στο σχετικό έγγραφο, η δραματική αύξηση από την μία πλευρά του όγκου και της πολυπλοκότητας των διεθνών ενδοεταιρικών συναλλαγών και από την άλλη πλευρά οι αυξανόμενοι εξονυχιστικοί έλεγχοι των φορολογικών αρχών, γεγονός τα οποία οδήγησαν σε σημαντική αύξηση του κόστους συμμόρφωσης για τους φορολογούμενους. Η παραδοσιακή προσέγγιση που είχε υιοθετηθεί κατά την προετοιμασία της τεκμηρίωσης είχε σχεδιαστεί κατά κανόνα έτσι, ώστε να εξασφαλίζει τη συμμόρφωση με τις τοπικές απαιτήσεις τεκμηρίωσης και την προστασία από τις ποινές, όπου είναι εφικτό, ελαχιστοποιώντας τις απαιτούμενες προσπάθειες (PwC, 2016), οι όμιλοι δηλαδή προετοιμαζόταν κυρίως σε τοπικό και όχι σε παγκόσμιο επίπεδο.

Τέθηκαν λοιπόν τρεις στόχοι τεκμηρίωσης τιμών μεταφοράς που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την σχεδίαση των εγχώριων κανόνων τεκμηρίωσης, α) να διασφαλιστεί ότι οι φορολογούμενοι λαμβάνουν δεόντως υπόψη τις απαιτήσεις της διακριτής τιμολόγησης για τον καθορισμό των τιμών και των άλλων όρων συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων και την αναφορά των εσόδων που προέρχονται από τέτοιες συναλλαγές στις φορολογικές δηλώσεις τους, β) να παράσχει στις φορολογικές διοικήσεις τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για τη διεξαγωγή μιας εκτίμησης τιμών μεταφοράς και γ) να παράσχει στις φορολογικές διοικήσεις τις απαραίτητες πληροφορίες για να χρησιμοποιηθούν κατά τη διενέργεια ενός διεξοδικού ελέγχου πρακτικών διακριτής τιμολόγησης οντοτήτων που ανήκουν στην αρμοδιότητα τους, αν και μπορεί να είναι απαραίτητο να συμπληρωθεί η τεκμηρίωση με πρόσθετες πληροφορίες κατά την πρόοδο του ελέγχου. Θεωρείται ότι ζητώντας από τους φορολογούμενους να παρέχουν πειστικές και συνεπείς με την αρχή των ίσων αποστάσεων τεκμηρίώσεις δημιουργείται η βάση για μία κουλτούρα συμμόρφωσης.

Για να επιτευχθούν οι παραπάνω στόχοι ο ΟΟΣΑ προτείνει να υιοθετήσουν οι χώρες μία τυποποιημένη προσέγγιση όσον αφορά την τεκμηρίωση των τιμών μεταφοράς. Η πρόταση περιλαμβάνει την τήρηση της τεκμηρίωσης σε τρία επίπεδα, δηλαδή α) τον κύριο φάκελο, όπου περιέχονται γενικές πληροφορίες για όλα τα μέλη του ομίλου, β) τον τοπικό φάκελο, όπου

περιλαμβάνονται συγκεκριμένα οι σημαντικές συναλλαγές ενός τοπικού φορολογούμενου και γ) μία έκθεση ανά χώρα που περιέχει πληροφορίες σχετικά με την παγκόσμια κατανομή του εισοδήματος και των φόρων του πολυεθνικού ομίλου που καταβάλλεται, μαζί με ορισμένους δείκτες της θέσης της οικονομικής δραστηριότητας εντός του ομίλου.

Ήδη κάποιες χώρες έχουν ξεκινήσει να ενσωματώνουν την οδηγία στην εγχώρια νομοθεσία τους, κάθε μία όμως με διαφορετικούς ρυθμούς, πολλές διατηρώντας και προηγούμενες οδηγίες, υπονομεύοντας όμως έτσι τη διαμόρφωση μιας πληρέστερης στρατηγικής για την προετοιμασία τεκμηρίωσης των τιμών μεταφοράς, η οποία να πληρεί όλες τις σχετικές απαιτήσεις γύρω από το θέμα (PwC, 2016) και την συνεκτικότητα των εσωτερικών κανόνων που επηρεάζουν τις διασυνοριακές δραστηριότητες (ΟΟΣΑ, 2015).

Από τους φακέλους τεκμηρίωσης προκύπτουν τα στοιχεία που χρησιμοποιούν οι φορολογικές αρχές για τους ελέγχους τους, με το βάρος της απόδειξης για το αν μία συναλλαγή είναι συνεπής με την αρχή των ίσων αποστάσεων να πέφτει ανάλογα με την νομοθεσία είτε στους ώμους των ελεγκτικών αρχών είτε στους ώμους των επιχειρήσεων.

Η προετοιμασία και η διατήρηση της τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών είναι μία χρονοβόρα και δαπανηρή διαδικασία για τις επιχειρήσεις και οι διαφορετικές απαιτήσεις τεκμηρίωσης από διαφορετικές χώρες μπορούν να επιφέρουν επιπλέον κόστος. Όπως αναφέρει και το Διεθνές Εμπορικό Επιμελητήριο (International Chamber of Commerce-ICC) η ανάγκη για τεκμηρίωση εξαπλώνεται από χώρα σε χώρα και παράλληλα αυξάνονται και οι διαφορές στις εγχώριες πολιτικές, με αποτέλεσμα διαφορετικές απαιτήσεις τεκμηρίωσης και περιττό κόστος συμμόρφωσης για τις επιχειρήσεις (ICC, 2008). Λόγω της υποκειμενικής φύσης της αρχής των ίσων αποστάσεων οι διαμάχες με τις φορολογικές αρχές μπορεί επιφέρουν επιπλέον κόστος, είναι λοιπόν σημαντικό τόσο οι επιχειρήσεις όσο και οι φορολογικές αρχές να στελεχώνονται από προσωπικό με τις απαραίτητες γνώσεις για την ομαλότερη διεξαγωγή των απαραίτητων διαδικασιών, την παροχή σωστών πληροφοριών και την αποφυγή περιττών διενέξεων.

Για να αντιμετωπίσουν λοιπόν τις ανησυχίες των φορολογούμενων θα πρέπει οι νομοθέτες να εξασφαλίσουν ότι α) πρωταρχικός στόχος των ελεγκτών να είναι οι φορολογούμενοι και οι συναλλαγές που αποτελούν τον μεγαλύτερο κίνδυνο για τα έσοδα, β) η τεκμηρίωση της διακριτής τιμολόγησης και οι απαιτήσεις γνωστοποίησης να μην επιβάλλουν στους φορολογούμενους απαιτήσεις που υπερβαίνουν τις ανάγκες των φορολογικών αρχών και να μην διαφέρουν σημαντικά από τις σχετικές ρυθμίσεις των εμπορικών τους συνεργατών και γ) οι φορολογικές αρχές να μπορούν να ανταπεξέλθουν σε θέματα διακριτής τιμολόγησης αποτελεσματικά και με συνέπεια (Cooper κ.ά.,2016).

Η εισαγωγή μέτρων απλούστευσης των διαδικασιών μπορεί να περιορίσει το κόστος συμμόρφωσης των φορολογούμενων και το ελεγκτικό κόστος από τις φορολογικές αρχές. Πολλές χώρες έχουν εισάγει για αυτό το λόγο τα τελευταία χρόνια διατάξεις, οι οποίες είναι

ένας συμβιβασμός ανάμεσα στην ανάγκη τους να προστατέψουν την φορολογητέα τους βάση και στη προσπάθεια της να μην επιβαρύνουν τους φορολογούμενους με υπερβολικό κόστος συμμόρφωσης. Οι διατάξεις αυτές κυρίως αφορούν συγκεκριμένους τύπους συναλλαγών (π.χ. υπηρεσίες χωρίς σημαντική προσθήκη αξίας) ή συγκεκριμένους τύπους φορολογούμενων (π.χ. πολύ μικρές ή μικρομεσαίες επιχειρήσεις). Συνήθως όμως είναι μονομερές και έτσι υπάρχει ο κίνδυνος διπλής φορολόγησης λόγω διαφορετικών κανόνων, οπότε ο σχεδιασμός των σχετικών διατάξεων θέλει προσοχή και μελέτη των διατάξεων των εμπορικών συνεργατών (ΟΟΣΑ 2012b).

Μία πολύ δημοφιλής προσέγγιση είναι να εισαχθεί μια απαίτηση για τους φορολογούμενους να ολοκληρώνουν ένα πρόσθετο χρονοδιάγραμμα γνωστοποίησης. Εκτός από την παροχή στη φορολογική διοίκηση των απαραίτητων βασικών πληροφοριών για τον προσδιορισμό των κινδύνων της διακριτής τιμολόγησης και, ως εκ τούτου, τον εντοπισμό και την επιλογή φορολογουμένων για τους απαραίτητους ελέγχους, η επιβολή των απαιτήσεων δημοσιοποίησης όσον αφορά τις τιμές μεταφοράς μπορεί να έχει θετική επίδραση στη συμμόρφωση των φορολογουμένων. Η υποχρέωση αυτή συνδέεται συχνά με την επιβολή προστίμων για την μη γνωστοποίηση των ζητούμενων πληροφοριών (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2016).

Η υποχρέωση των εταιρειών να καταρτίζουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις και να τις καταθέτουν στην κεντρική διοίκηση ή να τις δημοσιοποιούν με άλλο τρόπο, αποτελεί προϋπόθεση για την πρόσβαση σε τυχόν χρηματοοικονομικές πληροφορίες που περιέχονται σε αυτές. Ελλείψει της γενικής υποχρέωσης να καταρτίζονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις και να καθίστανται διαθέσιμες στο κοινό, ενδέχεται να μην υπάρχουν τα απαραίτητα στοιχεία για την αξιολόγηση της συγκρισιμότητας και την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων (Cooper κ.ά., 2016).

Οι έλεγχοι και η επιβολή προστίμων είναι βασικό κομμάτι της διεθνούς και της εγχώριας νομοθεσίας για την διακριτή τιμολόγηση. Είναι γεγονός ότι γίνονται πλέον περισσότεροι έλεγχοι από ότι το 1995, όταν δημοσιεύτηκαν οι πρώτες σχετικές οδηγίες του ΟΟΣΑ, γιατί όλο και περισσότερο οι φορολογικές αρχές αντιλαμβάνονται την λειτουργία της διακριτής τιμολόγησης και την ζημιά που μπορεί να προκαλέσει στα έσοδα ενός κράτους η καταχρηστική πρακτική των εταιρειών.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται οι πιο σημαντικοί λόγοι ελέγχου τόσο για μητρικές όσο και για θυγατρικές επιχειρήσεις, όπως αποτυπώθηκαν από την ΕΥ το 2003:

Πίνακας 2. Εναύσματα Ελέγχων σε θέματα Διακριτής Τιμολόγησης⁷

	<u>Μητρικές</u>	<u>Θυγατρικές</u>
	<u>%</u>	<u>%</u>
Φορολογικές αρχές περισσότερο προσαρμοσμένες στα θέματα των τιμών μεταφοράς	<u>62</u>	<u>68</u>
Περιπλοκότητα συναλλαγών	<u>36</u>	<u>41</u>
Σημαντικές συναλλαγματικές αξίες	<u>33</u>	<u>36</u>
Μεταβολές στο φορολογητέο εισόδημα της ελεγχόμενης οντότητας	<u>32</u>	<u>31</u>
Αναδιάρθρωση	<u>26</u>	<u>24</u>

Κυριότερος στόχος ελέγχου παραμένουν τα αγαθά, με τις φορολογικές αρχές όμως να βάζουν στο στόχαστρο και πιο πολύπλοκες συναλλαγές όπως οι υπηρεσίες, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, την κατανομή κόστους έρευνας και ανάπτυξης κ.α., γεγονός που προκαλεί ανησυχία στις πολυεθνικές επιχειρήσεις και ομίλους κυρίως λόγω της δυσκολίας που παρουσιάζεται στην αποτίμηση αυτών των συναλλαγών. Η αλλαγή αυτή αποτυπώνεται και στον παρακάτω πίνακα βάσει μελέτης της ΕΥ το 2003:

⁷ ΕΥ 2003

Πίνακας 3. Είδος Ελεγχόμενων Συναλλαγών (Μητρικές)⁸

	2003	2001	Διαφορά
	%	%	%
Πωλήσεις αγαθών	37	40	-8
Υπηρεσίες	29	26	+12
Άυλα περιουσιακά στοιχεία	14	10	+40
Ενδοεταιρική χρηματοδότηση	9	9	-
Συμφωνίες κατανομής κόστους τεχνολογίας	5	3	+67

Από την διεθνή πρακτική έχει προκύψει ότι οι εταιρείες που εδρεύουν σε χώρες χαμηλού φορολογικού συντελεστή αμφισβητούνται συχνά στις συναλλαγές τους με θυγατρικές που εδρεύουν σε χώρες υψηλότερου φορολογικού συντελεστή. Επίσης οι διαφορές στην κουλτούρα επηρεάζουν την εφαρμογή και την ερμηνεία των προδιαγραφών της αρχής των ίσων αποστάσεων. Σε χώρες όπως η Ελβετία, η Ιαπωνία, οι Η.Π.Α., η Ιταλία οι έλεγχοι είναι συχνοί και δύσκολοι για τους φορολογούμενους (ΕΥ, 2010).

Οι πολυεθνικοί όμιλοι θα πρέπει λοιπόν να ορίζουν την πολιτική τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών λαμβάνοντας υπόψη τα περιουσιακά στοιχεία και τους κινδύνους που εμπλέκονται στην όλη διαδικασία, σε διεθνές και εγχώριο επίπεδο. Σημαντικός τομέας είναι και η ποιότητα των πληροφοριών, ο τρόπος που αυτές τηρούνται και παρέχονται τόσο στα εξειδικευμένα στελέχη του ομίλου όσο και στις φορολογικές αρχές, για την χάραξη της σωστής πολιτικής σε εθνικό και διεθνές επίπεδο.

⁸ ΕΥ 2003

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΗΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Από την υπάρχουσα βιβλιογραφία προκύπτει ότι με την διακριτή τιμολόγηση έχουν ασχοληθεί κυρίως οικονομολόγοι και νομικοί, διότι διεθνώς θεωρείται ως φορολογικό θέμα, επομένως προτεραιότητα έχει η διευθέτηση της φορολογίας και των σχέσεων μεταξύ των εταιρειών ενός πολυεθνικού ομίλου. Αποτελεί όμως και μέσω χάραξης στρατηγικής πολιτικής της διοίκησης, καθώς οι τιμές μεταφορές είναι σημαντικές στην αξιολόγηση της πορείας ενός πολυτμηματικού ομίλου, ακόμα κι αν αυτός δεν δραστηριοποιείται διεθνώς (Li κá, 2007).

4.1 Η ΔΙΑΚΡΙΤΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΩΣ ΕΡΓΑΛΕΙΟ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Υπάρχουν δύο κύρια προβλήματα σε μεγάλους οργανισμούς με πολλά τμήματα: α) πολλές φορές το κάθε τμήμα ερμηνεύει διαφορετικά τους συνολικούς στόχους της εταιρείας και β) οι διαμάχες μεταξύ τμημάτων (Eden & Li, 2003). Συνεπώς για να βρεθεί το ιδανικό σύστημα υπολογισμού των τιμών μεταφοράς θα πρέπει να υπάρχει ή να σχηματιστεί μία στρατηγική πολιτική για την πορεία της επιχείρησης, η οποία και θα υλοποιηθεί μέσω του καθορισμού της κατάλληλης μεθόδου. Οι τιμές μεταφοράς χρησιμοποιούνται και για την αξιολόγηση της απόδοσης της εταιρείας και κατ'επέκταση των διοικητικών στελεχών (και των αμοιβών τους), συνεπώς οι διαμάχες στον καθορισμό τις ιδανικής διακριτής τιμής είναι αναπόφευκτες (Brickley et al, 2001). Τα ίδια ισχύουν και στις περιπτώσεις των πολυεθνικών ομίλων.

Η στρατηγική της πολυεθνικής είναι αυτή που καθορίζει την πολιτική της διεθνούς διακριτής τιμολόγησης. Βέβαια κάθε επιχείρηση λαμβάνει ερεθίσματα και από το εξωτερικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται η θυγατρική της και τα ενσωματώνει στην στρατηγική της. Η δυναμική της αγοράς και οι αλλαγές στην φορολογική νομοθεσία συντελούν στον επαναπροσδιορισμό της στρατηγικής σχετικά με την διακριτή τιμολόγηση, γενικά υπάρχουν πολλές στρατηγικές και κάθε επιχείρηση είναι ελεύθερη να επιλέξει αυτή που της ταιριάζει περισσότερο λαμβάνοντας υπόψη παράγοντες όπως το μέγεθος της επιχείρησης σε σχέση με της πωλήσεις, το εισόδημα και τα περιουσιακά στοιχεία, τους δείκτες ρευστότητας (κέρδη/πωλήσεις). Η συμμόρφωση με την αρχή των ίσων αποστάσεων (που υιοθετούν πολλές

κυβερνήσεις) είναι αναγκαία για την αποφυγή φορολογικών προβλημάτων και επιπρόσθετων επιβαρύνσεων με την μορφή προστίμων, τόκων κτλ, ένα άλλο σημαντικό στοιχείο κατά τον σχεδιασμό της πολιτικής του ομίλου.

Οι ενδοομιλικές συναλλαγές εκτός από ένα σύστημα τιμολόγησης, είναι πάνω απ'όλα ένα εργαλείο επιχειρησιακού ελέγχου. Βοηθάει στη συγκέντρωση και χρήση πληροφοριών με σκοπό το σωστό σχεδιασμό και λήψη αποφάσεων από τα στελέχη ενός οργανισμού. Σαν εργαλείο επιχειρησιακού ελέγχου, θα πρέπει αρχικά να ταιριάζει στην οργανωτική δομή ενός οργανισμού και θα πρέπει να βοηθάει στην επίτευξη των στρατηγικών στόχων της εταιρείας ή του ομίλου. Η χρήση της σωστής τιμής μεταφοράς επομένως:

- Θα πρέπει να προάγει τη συνάφεια των επιχειρηματικών στόχων
- Θα πρέπει να αποτελεί κίνητρο για σωστή διαχείριση
- Θα πρέπει να επιτρέπει στα υψηλόβαθμα στελέχη να μπορούν να αξιολογούν σωστά τις

διάφορες μονάδες

•Αν το μοντέλο διοίκησης είναι πολύ αποκεντροποιημένο, τότε η ενδοομιλική τιμολόγηση θα πρέπει να παρέχει στις διάφορες μονάδες ένα υψηλό βαθμό αυτονομίας στην λήψη αποφάσεων, π.χ. προμήθεια υλών από εξωτερικούς συνεργάτες σε καλύτερες τιμές. (Τσουρουφλής, 2010)

Στην εργασία που πραγματοποιήθηκε το 1999 στα πλαίσια της UNCTAD⁹ αναφέρθηκαν ορισμένοι τομείς της στρατηγικής των πολυεθνικών με τις οποίες αλληλεπιδρά η απόφαση για τον καθορισμό τιμών μεταφοράς.

1) Εμπορική πολιτική για επενδύσεις

Η πολιτική διακριτής τιμολόγησης ενός ομίλου αλληλεπιδρά με τις κυβερνητικές αποφάσεις για φορολόγηση και επιβολή δασμών. Η αλληλεπίδραση τιμών μεταφοράς και δασμών ως μέσω εμπορικής πολιτικής για επενδύσεις συνδυάζεται με την αλληλεπίδραση μεταξύ τιμών μεταφοράς και φόρων και την σχέση φόρων και δασμών.

2) Φορολογία

Η σχέση των πολυεθνικών με τις κυβερνήσεις στις χώρες υποδοχής και προέλευσης επηρεάζεται με τις πρακτικές διακριτής τιμολόγησης που χρησιμοποιούν λόγω της φορολογίας που τους επιβάλλεται.

3) Ανταγωνισμός

Οι πολυεθνικές με την διαμόρφωση των τιμών έχουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των εγχώριων επιχειρήσεων. Επίσης μπορούν να εμποδίσουν την είσοδο άλλων εταιρειών στην αγορά στην οποία δραστηριοποιείται μία θυγατρική τους.

4) Μεταφορά τεχνολογίας

⁹ United Nations Conference on Trade and Development

Η μεταφορά άυλων αγαθών και συγκεκριμένα τεχνογνωσίας είναι θέμα διακριτής τιμολόγησης, αλλά πολλές πολυεθνικές αντιδρούν διότι φοβούνται την υπερβολική φορολόγηση.

5) Μέτρα χώρων προέλευσης

Η υπάρχουσα φορολογία στις χώρες προέλευσης επηρεάζει την κατανομή των εσόδων ανάμεσα στις εταιρείες ενός ομίλου και μπορεί να μην ταυτίζεται με αυτή των χωρών υποδοχής, αποτρέποντας επενδύσεις σε συγκεκριμένες χώρες.

6) Μεταφορά κεφαλαίων

Η διακριτή τιμολόγηση επηρεάζει την μεταφορά κεφαλαίων ανάμεσα στις εταιρείες ενός ομίλου και χρησιμοποιείται πολλές φορές για την παράκαμψη αυστηρών περιορισμών από τις εκάστοτε κυβερνήσεις.

7) Διαφάνεια

Λόγω των παραπάνω πρακτικών η χρήση τιμών μεταφοράς συνοδεύεται με ερωτήματα σχετικά με την διαφάνεια των συναλλαγών, τόσο από την μεριά των πολυεθνικών όσο και από την μεριά των κυβερνήσεων.

8) Διακανονισμός διαφωνιών

Η ύπαρξη μηχανισμών επίλυσης διαφωνιών λειτουργεί καθυστερητικά για τις πολυεθνικές, διότι προβλέπουν την δίκαια φορολόγηση και αντιμετωπίζουν το θέμα της διπλής φορολόγησης. Η διαιτησία, που είναι η επόμενη λύση, είναι συνήθως χρονοβόρα και ακριβή διαδικασία.

Πρέπει να ληφθούν όμως υπόψη και οι απώλειες που μπορεί να προκαλέσει η εφαρμογή των τιμών μεταφοράς σε τρίτους (Plasschaert 1980) :

- Ανταγωνισμός

Οι εγχώριες εταιρείες δεν έχουν πάντα την δυνατότητα να αντιμετωπίσουν τον ανταγωνισμό από τις πολυεθνικές, με αποτέλεσμα να περιθωριοποιούνται και να οδηγούνται σε εξαφάνιση.

- Υπερτιμολόγηση, με αποτέλεσμα υψηλές τελικές τιμές

Σε πολλές περιπτώσεις οι πολυεθνικές χρησιμοποιούν την υπερτιμολόγηση για να δικαιολογήσουν οι θυγατρικές τους τις υψηλές τιμές τους στις αγορές που δραστηριοποιούνται.

- Μειωμένα έσοδα και μείωση μισθοδοτικών απαιτήσεων

Με κατάλληλο χειρισμό των τιμών μεταφοράς μπορούν οι πολυεθνικές να τροποποιήσουν τα έσοδα τους και να δικαιολογήσουν στασιμότητα και πολλές φορές και μείωση μισθών.

- Διείσδυση σε ξένες αγορές

Στα πλαίσια του ανταγωνισμού μπορούν οι πολυεθνικές να υποστηρίξουν μία θυγατρική τους, έτσι ώστε να αποκτήσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα και να μπορέσει να αποκτήσει μερίδιο σε μία νέα αγορά.

Η εισαγωγή ενός γενικά διεθνώς αποδεκτού καθεστώτος διακριτής τιμολόγησης παρέχει στους επενδυτές ασφάλεια σχετικά με την αντιμετώπιση των συναλλαγών με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, μειώνοντας έτσι τον οικονομικό τους κίνδυνο.

Είναι πλέον κοινά παραδεκτό ότι η χάραξη της πολιτικής των τιμών μεταφοράς είναι βασικό στοιχείο στην χάραξη της στρατηγικής πολιτικής και της διοίκησης μίας πολυεθνικής. Είναι εύκολη η κατανόηση των στόχων, αλλά δύσκολη η υλοποίηση μίας ιδανικής πολιτικής τιμών μεταφοράς, η οποία πρέπει να εξισορροπεί εύλογα τα επιθυμητά κέρδη για τις εταιρείες του ομίλου από την μια πλευρά και την χρήση νόμιμων πρακτικών από την άλλη για την αποφυγή προστίμων και τον κίνδυνο δυσφήμισης.

Ένα σημαντικό εργαλείο της διοίκησης, κυρίως των μεγάλων επιχειρήσεων, είναι η αναλυτική των επιχειρήσεων (Business Analytics), η οποία μπορεί να εφαρμοστεί και για την επιλογή της σωστής πολιτικής για την διακριτή τιμολόγηση. Η εφαρμογή μπορεί να διακριθεί σε α) περιγραφική, β) προγνωστική και γ) ρυθμιστική. Η περιγραφική εφαρμογή αναφέρεται στην επεξεργασία και ανάλυση δεδομένων για τον εντοπισμό τάσεων και μοτίβων, πληροφορίες που μπορεί να χρησιμοποιηθούν για την παροχή μία σαφής εικόνας των οικονομικών αποτελεσμάτων μεταξύ περιφερειών, νομικών προσώπων, επιχειρηματικών μονάδων ή μονάδων τήρησης χρεογράφων που απαρτίζουν έναν όμιλο. Μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί για την παρακολούθηση των αποτελεσμάτων της εφαρμογής της πολιτικής των τιμών μεταφοράς και την ομαδοποίηση πληροφοριών έτσι, ώστε η διοίκηση να έχει ένα ισχυρό εργαλείο κατά την λήψη αποφάσεων. Η προγνωστική εφαρμογή της αναλυτικής στην περίπτωση της διακριτής τιμολόγησης αφορά την χρήση δεδομένων και αναλυτικής για την πρόγνωση υποθετικών αποτελεσμάτων σε διαφορετικά σενάρια για μια πιο αποτελεσματική διαδικασία λήψης αποφάσεων. Τέλος η ρυθμιστική εφαρμογή χρησιμοποιεί τη δύναμη της διαχείρισης δεδομένων, εργαλείων οπτικοποίησης και των λύσεων τεχνητής νοημοσύνης όχι μόνο για την ανάλυση δεδομένων σε βαθύτερο επίπεδο, αλλά και για να βοηθήσει περαιτέρω τον χρήστη στη διαμόρφωση προσεγγίσεων και πολιτικών που έχουν σχεδιαστεί για να επιτύχουν συγκεκριμένο αποτέλεσμα. Η αναλυτική χρησιμοποιείται ήδη και από πολλές φορολογικές αρχές για την αξιολόγηση των τιμών μεταφοράς, γεγονός που θα οδηγήσει στην συλλογή περισσότερων στοιχείων για ανάλυση (PwC, 2016).

Δεν έχουν ακόμη ερευνηθεί αναλυτικά θέματα που άπτονται σε τομείς της διοίκησης επιχειρήσεων όπως π.χ., πώς τα χαρακτηριστικά των συναλλαγών επιδρούν στις τιμές μεταφοράς και στις μεθόδους που χρησιμοποιούνται, πώς οι αλλαγές στο τεχνολογικό και επιχειρηματικό περιβάλλον επηρεάζουν την διακριτή τιμολόγηση, πώς οι ενδομηματικές σχέσεις επηρεάζουν τον σχηματισμό των τιμών μεταφοράς στα πλαίσια μιας επιχείρησης.

4.2 ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΔΙΑΚΡΙΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

Όλο και περισσότερες χώρες για να ενισχύσουν την φορολογική τους βάση υιοθετούν ή ενισχύουν τους ήδη υπάρχοντες κανόνες διακριτής τιμολόγησης, διότι η χρήση τους επηρεάζει την βάση της άμεσης φορολόγησης, η υπερτιμολόγηση εισαγωγών οδηγεί στην μείωση της φορολογικής βάσης λόγω μειωμένων κερδών (οι δασμοί είναι πλέον αμελητέοι στις περισσότερες περιπτώσεις) και στην μειωμένη απόδοση Φ.ΠΑ., ενώ αντίστοιχα η υποτιμολόγηση των εξαγωγών οδηγεί σε μείωση κερδών και άρα φορολογίας.

Ενώ τα ζητήματα της διακριτής τιμολόγησης προκύπτουν κατά κύριο λόγο σε εθνικό πλαίσιο είναι κυρίως ένα διεθνές φορολογικό θέμα, οπότε είναι σημαντικό όταν μία χώρα καθορίζει τον σχεδιασμό, την εφαρμογή και την χρήση του τιμολογιακού της καθεστώτος, να αναφέρεται και στα σχετικά διεθνή νομικά πλαίσια.

Ο πρωταρχικός στόχος της νομοθετικής ρύθμισης για την διακριτή τιμολόγηση είναι η παροχή στην φορολογική διοίκηση των απαραίτητων εργαλείων για να μπορέσει να προστατεύσει την φορολογική βάση και κατά συνέπεια τα έσοδα της χώρας. Παρόλ' αυτά για να μπορέσει μία χώρα να προσελκύσει ξένους επενδυτές και να αναπτύξει το διεθνές εμπόριο της, η προστασία της φορολογικής της βάσης θα πρέπει να αντισταθμίζεται με αντίστοιχες πράξεις για την καλλιέργεια ενός ευνοϊκού επενδυτικού κλίματος. Για να μπορέσει να ανταπεξέλθει σε αυτή την διπλή πρόκληση, ένας ολοένα και αυξανόμενος αριθμός χωρών έχουν υιοθετήσει νομοθετικές ρυθμίσεις για την διακριτή τιμολόγηση βασισμένες στην αρχή των ίσων αποστάσεων, με την πεποίθηση ότι έτσι θα προστατέψουν τις πολυεθνικές επιχειρήσεις από αντικρουόμενες οδηγίες και σχετικά κόστη συμμόρφωσης και θα μειωθούν τα περιστατικά διπλής φορολόγησης.

Η εισαγωγή ή η μεταρρύθμιση του καθεστώτος της διακριτής τιμολόγησης απαιτεί από τους αρμόδιους για την χάραξη της αντίστοιχης πολιτικής να αξιολογήσουν τον αντίκτυπο που θα έχει στον προϋπολογισμό της χώρας και

- να εκτιμήσουν πιθανά φορολογικά έσοδα
- να λάβουν υπόψη την είσπραξη των τελωνειακών δασμών
- να εκτιμήσουν το κόστος της εφαρμογής της και της διαρκούς εποπτείας
- να λάβουν υπόψη την πιθανή επίδραση στο επενδυτικό κλίμα (Cooper κ.ά.,2016)

Περιπτώσεις στις οποίες γίνεται καταχρηστική πρακτική των τιμών μεταφοράς και η εσφαλμένη χρήση μπορεί να υπονομεύσει τη λειτουργία του εγχώριου φορολογικού συστήματος μιας χώρας είναι οι ακόλουθες (Cooper κ.ά.,2016):

- Μια επιχείρηση που υπόκειται σε φόρο μπορεί να κάνει υπερβολικές πληρωμές για αγαθά ή υπηρεσίες σε φορολογούμενο που επωφελείται από φορολογική απαλλαγή ή χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή.
- Μια επιχείρηση μπορεί να μεταφέρει έσοδα ή να επανακατασκευάσει συναλλαγές μέσω φορολογουμένων που επωφελούνται από απαλλαγή ή χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή.
- Μια επιχείρηση μπορεί να παρέχει άτοκα (μη εμπορικά) δάνεια ή άλλα οφέλη σε ελεγχόμενο μέτοχο.
- Η ακίνητη ιδιοκτησία μπορεί να διατεθεί σε τιμές που είναι υπερβολικά υψηλές ή πολύ χαμηλές για να ωφεληθούν από τους φορολογικούς συντελεστές, τις εκπτώσεις φόρου κεφαλαιουχικών κερδών ή τα επιταχυνόμενα κεφαλαιακά επιδόματα.
- Μια επιχείρηση μπορεί να πραγματοποιεί υπερβολικές πληρωμές για αγαθά και υπηρεσίες που σχετίζονται με συγκεκριμένα κίνητρα (όπως τα κίνητρα E & A) για να αυξήσουν την απαίτησή τους.

Οι βασικές προϋποθέσεις που πρέπει να ληφθούν υπόψη για μία σωστή νομοθετική ρύθμιση ή και μεταρρύθμιση είναι ποικίλες. Περιλαμβάνουν θέματα μακροοικονομικής πολιτικής, διοίκησης, νομικών ρυθμίσεων, κ.ά. Σε μελέτη του ΟΟΣΑ το 2011 αναφέρθηκε αναλυτικότερα:

- Όσον αφορά το μακροοικονομικό πλαίσιο, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι άμεσες ξένες επενδύσεις. Οι ΑΞΕ είναι σημαντικές για την ανάπτυξη της οικονομίας και η εμπλοκή των πολυεθνικών είναι ουσιαστική, είναι σημαντικό λοιπόν να υπάρχουν σημαντικά επίπεδα εξωτερικού εμπορίου και να διατηρείται ελκυστικό επενδυτικό κλίμα.
- Όσον αφορά τις νομικές προϋποθέσεις, πρέπει να εξεταστούν τα λογιστικά πρότυπα για την διατήρηση μεγάλων οικονομικών λογαριασμών. Ουσιαστική είναι επίσης η ύπαρξη κατανοητών φορολογικών νόμων για την φορολόγηση των κερδών, του εισοδήματος ή οποιασδήποτε άλλης μορφής εσόδων (π.χ. δικαιώματα εξόρυξης), πεδία τα οποία μπορεί να επηρεάσει η εφαρμογή της διακριτής τιμολόγησης. Αναγκαία είναι επίσης η ύπαρξη ανοικτής οικονομίας, ανοικτής στις ΑΞΕ, χωρίς περιορισμούς στις εξαγωγές ή στις εισαγωγές.
- Η ύπαρξη αποτελεσματικών και δίκαιων μηχανισμών επίλυσης διαφορών και η εύκολη πρόσβαση των φορολογουμένων σε αυτούς, συμπεριλαμβανομένων και των δικαστηρίων και των εφέσεων είναι ένα σημαντικό στοιχείο για την ενίσχυση του επενδυτικού κλίματος. Εξίσου σημαντική είναι και η εφαρμογή φορολογικών συνθηκών και η εισαγωγή στην εγχώρια νομοθεσία βασικών διεθνών εννοιών και διαδικασιών, διευκολύνοντας τους ξένους επενδυτές λειτουργήσουν αποδοτικότερα.

- Οι διοικητικές προϋποθέσεις που πρέπει να ληφθούν υπόψη αφορούν αρχικά την ύπαρξη σχετικής εμπειρίας ελέγχου, κυρίως πολυεθνικών επιχειρήσεων, από τα αρμόδια στελέχη. Απαραίτητη λοιπόν είναι και η ύπαρξη επαρκούς, σωστής και συνεχούς εκπαίδευσης του ανθρωπίνου δυναμικού, καθώς και της θέλησης από την μεριά του προσωπικού για συνεχή ενημέρωση. Η χρήση ξένων γλωσσών για την άμεση παρακολούθηση των διεθνών εξελίξεων είναι απαραίτητη. Βασική είναι επίσης η ύπαρξη ενός αποτελεσματικού συστήματος για την υποβολή φορολογικών δηλώσεων, λοιπών πληροφοριακών στοιχείων και επεξεργασίας δεδομένων, χωρίς επιπλέον επιβάρυνση των φορολογούμενων.

Οι παραπάνω πρακτικές βοηθούν και στην αποφυγή των αρνητικών επιπτώσεων από την υιοθέτηση ελέγχων στις τιμές μεταφοράς, όσον αφορά το επενδυτικό κλίμα μίας χώρας καθώς παρέχουν σιγουριά και σταθερότητα στους επενδυτές. Πρέπει επίσης να διασφαλίζεται ότι το κόστος συμμόρφωσης δεν είναι δυσανάλογο για τις επιχειρήσεις. Όλα τα παραπάνω μπορούν να λειτουργήσουν θετικά στην διαδικασία απόφασης ενός επιχειρηματία για την πραγματοποίηση επενδύσεων σε μία χώρα, διότι υποδεικνύουν ένα κλίμα σταθερότητας και ασφάλειας.

Στην έρευνα της ΕΥ για την διακριτή τιμολόγηση το 2016 ως κυριότερες πηγές φορολογικής διαμάχης στις τιμές μεταβίβασης εντοπίστηκαν οι παρακάτω:



Διάγραμμα 1. Διάφορες πηγές φορολογικής διαμάχης στις τιμές μεταβίβασης¹⁰

¹⁰ ΕΥ 2016

4.3 ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ύπαρξη ισχυρών μηχανισμών επίλυσης διαφορών είναι πολύ σημαντικός παράγοντας, διότι δημιουργεί αίσθημα ασφάλειας στους επενδυτές, βοηθάει στην ομαλή ροή των λειτουργιών των ομίλων και διευκολύνει στην δουλειά των οργάνων των κρατικών φορέων.

Η διαφορές μεταξύ των φορολογικών αρχών και των επιχειρήσεων προκύπτουν είτε από διαφορές στην ερμηνεία των νόμων (εθνικών ή διεθνών), είτε από διαφορετικές εκτιμήσεις των γεγονότων και των οικονομικών καταστάσεων, είτε από την πίεση που ασκείται στους κρατικούς φορείς για τη δημιουργία πρόσθετων φορολογικών εσόδων ή στους φορολογούμενους για να μειώσουν ή να αποφύγουν την φορολογία. Είναι σημαντικό, όταν μία εταιρεία καλείται να αναπροσαρμόσει τις τιμές μεταφοράς μετά από έλεγχο, να συνεργαστεί με την φορολογική διοίκηση για την επίλυση της διαφοράς. Για να αντικρούσει τους ισχυρισμούς της φορολογικής αρχής ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει το αποτέλεσμα του ελέγχου με προσφυγή στους εγχώριους νόμους ή να επικαλεστεί την εφαρμογή μίας αμοιβαίας συμφωνίας (Mutual Agreement Procedure-MAP) ή και τα δύο παράλληλα. Σε περίπτωση όμως που δεν υπάρχει κάποια φορολογική συνθήκη ανάμεσα στις εμπλεκόμενες χώρες ή ο φορολογούμενος δεν είναι διατεθειμένος να δώσει πληροφορίες σε μία από αυτές, η εγχώρια επίλυση διαφορών είναι η μόνη εναλλακτική.

Είναι προς όφελος της φορολογικής διοίκησης να εξετάζει πώς να αποφεύγονται οι διαφορές και να ενθαρρύνει την εθελοντική συμμόρφωση των φορολογούμενων, χρησιμοποιώντας δεσμευτικούς κανόνες και απλές διοικητικές πρακτικές. Οι μηχανισμοί επίλυσης διαφορών μπορεί να συντονιστούν ανάμεσα σε δύο ή περισσότερα κράτη ή να εφαρμόζονται μονομερώς και ποικίλουν ανάλογα με την συμμετοχή και του φορολογούμενου. Οι κυριότεροι μηχανισμοί που χρησιμοποιούνται διεθνώς είναι:

1. Γενικά μέτρα

Καταρχάς η σαφής και λεπτομερής καθοδήγηση γύρω από την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων συμβάλλει στην διασφάλιση της συνέπειας, μειώνει την αβεβαιότητα, και παρέχει γρήγορες και αποτελεσματικές λύσεις όταν προκύπτουν διαφορές. Επίσης η επιβολή προστίμων συμμόρφωσης και η υποχρέωση λογοδοσίας και από εξωτερικούς ελεγκτές για την τήρηση των γενικών αρχών είναι ένας ακόμα μηχανισμός επίλυσης, αν και δαπανηρός για τους φορολογούμενους.

2. Ασφαλείς Λιμένες (Safe Harbors) ¹¹

¹¹ Ασφαλές λιμάνι είναι μια διάταξη ενός καταστατικού ή ενός κανονισμού που καθορίζει ότι μια συγκεκριμένη συμπεριφορά θεωρείται ότι δεν παραβιάζει έναν συγκεκριμένο κανόνα. [https://en.wikipedia.org/wiki/Safe_harbor_\(law\)](https://en.wikipedia.org/wiki/Safe_harbor_(law))

Οι Ασφαλείς Λιμένες είναι ένα μέτρο απλούστευσης που εφαρμόζεται από μια ομάδα φορολογουμένων ή/και συναλλαγών και παρέχουν βεβαιότητα σε συνδυασμό με την κατάλληλη εφαρμοζόμενη μέθοδο ενδοομιλικής τιμολόγησης. Είναι κατάλληλα για επιχειρήσεις που δεν αναλαμβάνουν σημαντικούς κινδύνους ή χρησιμοποιούν πολύτιμα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Στην πλειοψηφία τους είναι μονομερή, η κυβέρνηση δηλαδή παρέχει καθοδήγηση στην εθνική νομοθεσία. Επίσης μπορούν να μετριάσουν αυστηρά τους κινδύνους της διπλής φορολόγησης προσδιορίζοντας τις κατηγορίες των συναλλαγών και διασφαλίζοντας ότι τα καθορισμένα περιθώρια για αυτές τις συναλλαγές είναι σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

3. Προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (Advance Pricing Agreements - APA)

Η συμφωνία προέγκρισης ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι μία συμφωνία που προσδιορίζει την τιμή μεταφοράς που θα χρησιμοποιήσει ο φορολογούμενος για συγκεκριμένες συναλλαγές.

Η συμφωνία μπορεί να είναι:

- Μονομερής, μεταξύ ενός φορολογούμενου και μιας φορολογικής αρχής,
- Διμερής, όταν ο φορολογούμενος επιδιώκει συμφωνία και μεταξύ δύο φορολογικών αρχών, η οποία στη συνέχεια εφαρμόζεται σε εγχώριο επίπεδο σε κάθε χώρα ή
- Πολυμερής, αφορούν δύο ή περισσότερες φορολογικές αρχές οι οποίες φτάνουν σε συμφωνία.

Όταν δεν υπάρχει κάποια φορολογική σύμβαση μεταξύ των δύο χωρών, στις οποίες τα μέρη της συναλλαγής είναι φορολογικοί κάτοικοι, είναι προτιμότερη η μονομερής συμφωνία. Αυτού του είδους οι συμφωνίες επιτρέπουν στις πολυεθνικές να αποφεύγουν ή να μειώνουν πιθανούς ελέγχους, να μειώνουν την αβεβαιότητα των πραγματοποιημένων επενδύσεων τους και τα κόστη συμμόρφωσης. Επιτρέπουν αντίστοιχα στις φορολογικές αρχές να στοχοποιούν τους ελέγχους τους και να αποφεύγουν την επιβολή διπλής φορολογίας. Πολλές χώρες πλέον έχουν δεσμευτεί να προωθήσουν αντίστοιχες συμφωνίες

4. Συντονισμός ελέγχων

Κατά κανόνα οι διαφωνίες προκύπτουν σε περιπτώσεις μονομερών ελέγχων σε διασυνοριακές συναλλαγές, καθώς η αρχή των ίσων αποστάσεων επιτρέπει πολλαπλές ερμηνείες και κάθε αρχή προσπαθεί να αυξήσει τα έσοδα της. Η συνεργασία των φορολογικών αρχών των εμπλεκόμενων χωρών στο αρχικό στάδιο κάθε ελέγχου βοηθάει έτσι ώστε κάθε φορολογική αρχή που διενεργεί τον έλεγχο να λαμβάνει υπόψη και τη θέση της άλλης χώρας.

Για παράδειγμα, κολοσσοί της ψηφιακής οικονομίας όπως η Google, η Amazon, η Apple, η Facebook και η Microsoft συνεισέφεραν 37,5 εκατ. ευρώ στα δημόσια έσοδα του γαλλικού κράτους το 2011, έναντι 829 εκατομμυρίων ευρώ που θα πλήρωναν αν φορολογούνταν με βάση τους συντελεστές του γαλλικού φορολογικού συστήματος. Ωστόσο, με τους πέντε προαναφερθέντες γίγαντες να είναι όλοι αμερικανικής προέλευσης, ένα από τα

βασικά εμπόδια στη σύναψη μιας ουσιώδους συμφωνίας για τις ενδοομιλικές συναλλαγές στην ψηφιακή οικονομία θεωρείται ότι είναι η αντιπαράθεση ΗΠΑ–Ευρώπης. Τα μέτρα που θα προωθήσουν οι ευρωπαϊκές χώρες για να αυξήσουν τα έσοδά τους από την Google και τους ανταγωνιστές της θα τύχουν πιθανότατα της αντίδρασης της Ουάσιγκτον, που δεν επιθυμεί να αμβλύνει τα ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα των διαδικτυακών της πρωταθλητών (Παλαιολόγος, 2013).

4.4 ΔΙΑΦΟΡΑ ΘΕΜΑΤΑ ΔΙΑΚΡΙΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η χρήση των τιμών μεταφοράς έχει και κάποιους περιορισμούς, οι κυριότεροι από τους οποίους αφορούν την διοίκηση των επιχειρήσεων. Οι κεντρική σχεδίαση των τιμών περιορίζει την αυτονομία των διευθυντών των τοπικών θυγατρικών και υπονομεύει την αίσθηση πρωτοβουλίας και δέσμευσης. Οι διοικητές των θυγατρικών πολλές φορές αναγκάζονται να εφαρμόσουν πολιτικές οι οποίες είναι αρνητικές για την επιχείρησή τους, αλλά ανήκουν στο γενικότερο στρατηγικό σχεδιασμό τους ομίλου. Έτσι παραμορφώνονται η απόδοση και τα κέρδη των θυγατρικών. Οι διαδικασίες που απαιτούνται για την διαμόρφωση ενός συστήματος τιμολόγησης και της διαρκούς προσαρμογής του στις πολλές αλλαγές που εμφανίζονται για ένα μεγάλο αριθμό προϊόντων είναι περίπλοκες, χρονοβόρες και πολυδάπανες. Οι σύγχρονες θεωρίες της διοίκησης επιχειρήσεων είναι υπέρ της αποκέντρωσης, οι θυγατρικές δηλαδή θα πρέπει να έχουν την εξουσία να θέτουν τις τιμές και να χρησιμοποιούν και ξένους προμηθευτές, εκτός ομίλου, εάν οι τιμές του είναι πιο συμφέρουσες. Γενικά οι τιμές μεταφοράς αξίζει να χρησιμοποιηθούν από πολύ μεγάλους ομίλους (Plasschaert 1980).

Στην εαρινή συνάντηση του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου τον Απρίλιο του 2017 τέθηκε το θέμα της αποφυγής φορολογίας, πρωταρχικό εργαλείο της οποίας αποτελεί η κατάχρηση των τιμών μεταφοράς. Σύμφωνα λοιπόν με το ΔΝΤ υπάρχουν πέντε βασικά διεθνή εργαλεία για την αποφυγή ή την διαμόρφωση ευνοϊκής φορολόγησης:

5. Αναστροφή, με την χρήση συγχωνεύσεων και εξαγορών για την μεταφορά κερδών σε περιοχές χαμηλής φορολογίας
4. Αγορές μέσω συμβάσεων, δρομολόγηση εισοδήματος μέσω χωρών με ευνοϊκές παροχές φορολογικών συνθηκών
3. Έμμεσες μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων, χρησιμοποιώντας αλυσίδες ιδιοκτησίας για την πραγματοποίηση κεφαλαιουχικών κερδών όπου τα ποσοστά φορολόγησης είναι χαμηλά
2. Αποκοπή των αποδοχών, λαμβάνοντας εκπτώσεις όπου τα ποσοστά είναι υψηλά και λαμβάνοντας εισόδημα όπου είναι χαμηλά

1.Καταχρηστική διακριτή τιμολόγηση, στρέβλωση των τιμών σε μια πολυεθνική προκειμένου να ελαχιστοποιηθούν οι φορολογικές της υποχρεώσεις

Η πολυπλοκότητα του διεθνούς φορολογικού συστήματος οδηγεί πολλές φορές σε καταχρηστικές πρακτικές, από τη μία οδηγεί τις επιχειρήσεις στο να ενεργούν κατά τους παραπάνω τρόπους για να προστατευτούν από περιπτώσεις διπλής και άδικης φορολόγησης, από την άλλη η δυσκολία ελέγχου τους επιτρέπει να δρουν καταυτόν τον τρόπο χωρίς ουσιαστικό φόβο ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Καθώς η παγκόσμια οικονομία επεκτείνεται σε κάθε γωνιά του πλανήτη, οι φορολογικές αρχές ψάχνουν πιο αποδοτικούς τρόπους για να προστατέψουν την φορολογική τους βάση. Οι αυστηρότεροι έλεγχοι στις τιμές μεταφοράς έχουν γίνει ένα ολοένα και αυξανόμενο μέρος της στρατηγικής τους και πολλές χώρες έχουν ενισχύσει τους εξονυχιστικούς ελέγχους σε θέματα διακριτικής τιμολόγησης για να διεκδικήσουν το μέρος των φορολογικών εσόδων που τους αντιστοιχεί. Οι πολυεθνικοί όμιλοι από την άλλη μεριά προσπαθούν, χρησιμοποιώντας τις κατάλληλες τιμές μεταφοράς, να εξισορροπήσουν την συμμόρφωση στους συνεχώς αυστηρότερους κανόνες με τον στόχο τους για αύξηση των κερδών και μείωση της φορολογητέας βάσης τους.

Όταν άρχισαν να γίνονται ορατά τα αποτελέσματα της κατάχρησης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών από τις κατά τόπους φορολογικές αρχές, έγινε εμφανής και η ανάγκη για τον καθορισμό κανόνων, οι οποίοι θα γινόταν παγκοσμίως αποδεκτοί, μία σημαντική προϋπόθεση για την απρόσκοπτη ανάπτυξη του διεθνούς εμπορίου και της παγκόσμιας οικονομίας. Ο ΟΟΣΑ το 1995 και ακολούθως ο Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών ασχολήθηκαν με τον καθορισμό κανόνων τόσο για τις φορολογικές αρχές όσο και για τις επιχειρήσεις, κανόνων που υιοθετήθηκαν σταδιακά από σχεδόν όλες τις χώρες με τον έναν ή με τον άλλο τρόπο. Η Ευρωπαϊκή Ένωση ενσωμάτωσε στις οδηγίες της τις οδηγίες του ΟΟΣΑ, καθοδηγώντας τα μέλη της στην αποδοχή τους και στην ενσωμάτωση τους στις εγχώριες νομοθεσίες της κάθε χώρας-μέλους.

Ο καθορισμός των κανόνων διακριτής τιμολόγησης και η εφαρμογή τους είναι ένα εξελισσόμενο έργο, από τον καθορισμό των γενικών κανόνων το 1995 στα πιο εξειδικευμένα ζητήματα της Αποφυγής Διάβρωσης Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς Κερδών (Base Erosion and Profit Shifting - BEPS) το 2015-2017, η συνεχής εξέλιξη στην διεθνή οικονομία οδηγεί και στην συνεχή εξέλιξη των κανόνων διακριτής τιμολόγησης.

5.1 ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ

Ο ΟΟΣΑ ανέλαβε την πρωτοβουλία να εκπονήσει ένα πλαίσιο κατευθυντήριων οδηγιών για την ορθή λειτουργία της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Με αυτές τις οδηγίες διασφαλίζεται αφενός η αναλογούσα εθνική φορολογική βάση και αφετέρου η αποφυγή της διπλής φορολόγησης, παρέχει επίσης την απαραίτητη βοήθεια στις φορολογικές αρχές αλλά και στους ομίλους, υποδεικνύοντας τρόπους για να βρεθούν αμοιβαία ικανοποιητικές λύσεις σε περιπτώσεις διαφωνίας επί των εξεταζόμενων ενδοομιλικών συναλλαγών, έτσι ώστε να ελαχιστοποιηθούν οι συγκρούσεις μεταξύ των φορολογικών αρχών με τους ομίλους, καθώς και των φορολογικών αρχών διαφορετικών χωρών και τέλος να αποφευχθούν δαπανηρές δικαστικές διαδικασίες (Μουστάκης, 2009).

Οι οδηγίες δεν είναι νομικά δεσμευτικές, αλλά το κύρος του ΟΟΣΑ οδήγησε πολλές χώρες-μέλη του να τις ενσωματώσουν στο εθνικό φορολογικό τους δίκαιο.

5.1.1 Η δομή των κατευθυντήριων οδηγιών του ΟΟΣΑ

Οι οδηγίες του ΟΟΣΑ αποτελούνταν αρχικά από οκτώ κεφάλαια, ως εξής:

Κεφάλαιο I : Η αρχή των ίσων αποστάσεων

Κεφάλαιο II : Παραδοσιακές μέθοδοι

Κεφάλαιο III : Άλλες μέθοδοι

Κεφάλαιο IV: Διοικητικές μέθοδοι για την αποφυγή και επίλυση διαφορών από την ενδοομιλική τιμολόγηση

Κεφάλαιο V : Τεκμηρίωση

Κεφάλαιο VI : Άυλα αγαθά

Κεφάλαιο VII : Ενδοομιλικές υπηρεσίες

Κεφάλαιο VIII: Ρυθμίσεις συνεισφοράς κόστους

Ως βάση για τον καθορισμό των τιμών μεταφοράς ορίστηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων, σύμφωνα με την οποία οι τιμές που χρεώνονται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων για την μεταβίβαση αγαθών, υπηρεσιών και άυλων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να είναι ίδιες με εκείνες που θα είχαν χρεωθεί εάν οι ίδιες επιχειρήσεις ήταν ανεξάρτητες μεταξύ τους. Ως μέθοδοι υπολογισμού προτάθηκαν : α) η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, β) η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης, γ) η μέθοδος του κόστους συν κέρδους, δ) η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους και ε) η μέθοδος καθαρού περιθωρίου κέρδους της συναλλαγής, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι οποιοδήποτε άλλος τρόπος υπολογισμού της τιμής συναλλαγής που βασίζεται την αρχή των ίσων αποστάσεων δεν γίνεται δεκτός. Ορίστηκαν

κανόνες για την τεκμηρίωση των συναλλαγών έναντι των φορολογικών αρχών, καθώς και τον τρόπο υπολογισμού των τιμών μεταφοράς σε περιπτώσεις συναλλαγών που αφορούν υπηρεσίες, άυλα αγαθά, μεταφορά κόστους και άλλες περιπτώσεις που δεν εμπίπτουν στην κατηγορία της μεταφοράς αγαθών. Ορίστηκαν επίσης και μέθοδοι για την επίλυση διαφορών κατά την εφαρμογή των τιμών μεταφοράς, είτε μεταξύ φορολογικών αρχών και εταιρειών, είτε μεταξύ φορολογικών αρχών συνεργαζόμενων χωρών και τρόποι ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ διαφόρων κρατών κατά την διενέργεια ελέγχων.

Σημαντικό σημείο των οδηγιών του ΟΟΣΑ αποτελεί το άρθρο 9 της πρότυπης σύμβασης, το οποίο αποτελεί το ρυθμιστικό πλαίσιο για το δίκαιο των διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης επιτρέπεται η διόρθωση των κερδών μίας επιχείρησης σε περίπτωση παράβασης της αρχής των ίσων αποστάσεων με παράλληλη αναπροσαρμογή των κερδών της συνδεδεμένης επιχείρησης στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος. Η διόρθωση των κερδών οδηγεί συνήθως σε υψηλότερη φορολογική επιβάρυνση, έτσι, σύμφωνα με το άρθρο 9 θα πρέπει να πραγματοποιηθεί μία αντιστάθμιση μέσω μιας αναπροσαρμογής (μείωσης κερδών) στην συνδεδεμένη επιχείρηση που εδρεύει στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος (Τσουρουφλής, 2010).

Οι κατευθυντήριες οδηγίες εκδόθηκαν αρχικά το 1995 και το 2010 έγινε η πρώτη μεγάλη αναθεώρηση, σύμφωνα με την οποία επήλθαν τροποποιήσεις στα κεφάλαια τα οποία αναφέρονται στην αρχή των ίσων αποστάσεων και στη μεθοδολογία τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών. Πέραν των παραπάνω τροποποιήσεων, σημαντική καινοτομία αποτελεί η προσθήκη νέου Κεφαλαίου ΙΧ, το οποίο αναφέρεται σε ζητήματα διακριτής τιμολόγησης επί επιχειρηματικών αναδιαρθρώσεων εντός ομίλων πολυεθνικών επιχειρήσεων. Το νέο Κεφάλαιο ΙΧ είναι αποτέλεσμα πολυετούς μελέτης του ΟΟΣΑ στην οποία συνεισέφερε τόσο η επιχειρηματική κοινότητα όσο και οι οικονομίες χωρών του ΟΟΣΑ και τρίτων χωρών μη μελών (Κυριακόπουλος, 2012).

Για να προωθήσει την υλοποίηση των οδηγιών του, αλλά και να συμβάλλει στην αποφυγή διενέξεων μεταξύ κρατών και την αποφυγή διπλής φορολόγησης, ο ΟΟΣΑ πρότεινε μία σειρά εργαλείων, όπως η Διαδικασία Αμοιβαίας Συμφωνίας (Mutual Agreement Procedure-MAP) και η Διαδικασία Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (Advance Pricing Agreements-APA), ενώ τελευταία εργασία σε εξέλιξη του ΟΟΣΑ αποτελεί η προσπάθεια για την αποφυγή της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS).

Στην παγκόσμια επισκόπηση για θέματα διακριτής τιμολόγησης που εξέδωσε τον Μάρτιο του 2016 η KPMG, με δεδομένα του 2015, 12 από τις 87 χώρες που περιλήφθηκαν στην αναφορά δεν ακολουθούν τις οδηγίες του ΟΟΣΑ, ακολουθούν όμως παρόμοιες μεθόδους ή ακολουθούν την ιεραρχία των μεθόδων όπως ίσχυε έως το 2010. Χώρες που δεν ακολουθούν τις οδηγίες του ΟΟΣΑ είναι η Αγκόλα, η Βραζιλία, η Βουλγαρία, η Ινδία, η Μαλαισία, το Ομάν,

η Ουκρανία, το Πουέρτο Ρίκο, η Ρωσία, η Σαουδική Αραβία, η Τανζανία και η Τουρκία. Κι αυτές οι χώρες όμως χρησιμοποιούν μεθόδους βασισμένες στην αρχή των ίσων αποστάσεων, χωρίς να αποκλίνουν πολύ από το πνεύμα των οδηγιών του ΟΟΣΑ.

5.1.2 Διαδικασία Αμοιβαίας Συμφωνίας (Mutual Agreement Procedure-MAP)

Στην πρότυπη σύμβαση, στο άρθρο 25, προβλέπεται η διαδικασία της αμοιβαίας συμφωνίας (Mutual Agreement Procedure-MAP). Το άρθρο MAP διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο στην εξάλειψη της διπλής φορολογίας με την παροχή ενός νομικού πλαισίου για την συνεργασία της αρμόδιας αρχής ενός συμβαλλόμενου κράτους με την αρμόδια αρχή του άλλου συμβαλλόμενου κράτους στην προσπάθεια αποκατάστασης περιπτώσεων φορολόγησης που δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις των οδηγιών της Σύμβασης (Cooper κ.ά., 2016).

Σε περιπτώσεις δηλαδή στις οποίες μία επιχείρηση θεωρεί ότι οι ενέργειες ενός κράτους, στο οποίο δραστηριοποιείται, έχουν ως αποτέλεσμα την επιβολή διπλής φορολογίας, μπορεί να θέσει την υπόθεση στην φορολογική αρχή του κράτους που εδρεύει, και αυτή θα αναλάβει να επιλύσει την διαφορά με αμοιβαίο διακανονισμό με την αρμόδια φορολογική αρχή του άλλου συμβαλλόμενου κράτους (Τσουρουφλής, 2010). Πολλές χώρες έχουν συμπεριλάβει στις φορολογικές τους συμβάσεις ρήτρες διαιτησίας σύμφωνα με το άρθρο 25. Ωστόσο, τα άρθρα των περισσότερων από τις τρέχουσες φορολογικές συνθήκες δεν απαιτούν από τις αρμόδιες αρχές να καταλήξουν σε συμφωνία, μόνο να προσπαθήσουν να το πράξουν. Έτσι, βάσει αυτών των συμφωνιών δεν υπάρχει καμία εγγύηση ότι οποιαδήποτε διπλή φορολογία που θα προκύψει από τις προσαρμογές των τιμών διακριτής τιμολόγησης θα εξαλείφει (Cooper κ.ά., 2016). Το 2008 ο ΟΟΣΑ συμπεριέλαβε μία ειδική διάταξη για υποχρεωτική διαιτησία, μια διαδικασία που λειτουργεί ως μοχλός πίεσης για τις εκάστοτε φορολογικές αρχές, διάταξη που συμπεριλαμβάνεται σε όλο και περισσότερες φορολογικές συνθήκες. Το 2015 ο ΟΟΣΑ θέλοντας να εξασφαλίσει την σωστότερη λειτουργία της διαδικασίας πρότεινε στρατηγικές, βάσει των οποίων α) οι υποχρεώσεις που απορρέουν από τις συμβάσεις MAP εφαρμόζονται πλήρως, με καλή πίστη και εγκαίρως, β) εφαρμόζονται διοικητικές διαδικασίες που προάγουν την πρόληψη και έγκαιρη επίλυση των διαφορών που σχετίζονται με τη συνθήκη και γ) οι φορολογούμενοι θα μπορούν να έχουν εύκολη πρόσβαση στην διαδικασία όταν το δικαιούνται (OECD - ACTION 14, 2015).

Η διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας βασίζεται στο διεθνές δίκαιο και την εθνική φορολογική νομοθεσία. Δρομολογείται με την αίτηση του φορολογούμενου και υποβάλλεται στην διοικητική αρχή του κράτους κατοικίας του. Η αίτηση θα πρέπει να υποβληθεί μέσα σε τρία χρόνια από την πρώτη γνωστοποίηση του μέτρου, που οδήγησε στην φορολόγηση κατά παράβαση της σύμβασης, στον φορολογούμενο. Αρχικά ελέγχεται η εξεύρεση λύσης

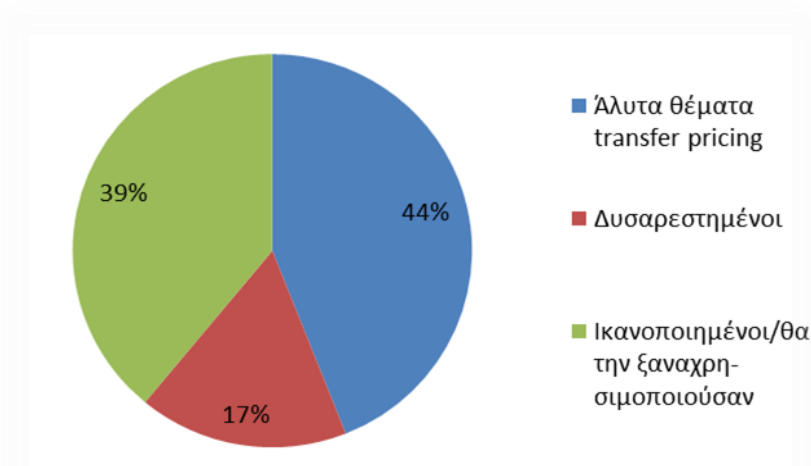
μονομερώς στα πλαίσια του εθνικού δικαίου και στην συνέχεια η φορολογική αρχή έρχεται σε επαφή με την αρμόδια αρχή του άλλου κράτους για διαπραγματεύσεις ή καταφεύγει στην υποχρεωτική διαιτησία. Μειονέκτημα της διαδικασίας είναι ότι ο φορολογούμενος καθίσταται παρατηρητής στην όλη διαδικασία, έχοντας και την αβεβαιότητα για την πρόοδο της διαδικασίας, την διάρκεια της και το αν θα ολοκληρωθεί (Παπαγρηγορίου, 2016).

5.1.3 Διαδικασία Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (Advance Pricing Agreements-APA)

Η Διαδικασία Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης έχει σχεδιαστεί για την επίτευξη επίσημης συμφωνίας μεταξύ του φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής σε τρία βασικά θέματα: α) τον πραγματικό χαρακτήρα των ενδοεταιρικών συναλλαγών στις οποίες εφαρμόζεται η Διαδικασία, β) μια κατάλληλη μεθοδολογία διακριτής τιμολόγησης που θα εφαρμόζεται σε αυτές τις συναλλαγές και γ) το αναμενόμενο εύρος τιμών σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων που θα προκύψει από την εφαρμογή της κατάλληλης μεθόδου τιμολόγησης (ΕΥ, 2003).

Ένας αυξανόμενος αριθμός χωρών έχει εισαγάγει συμφωνίες προέγκρισης μεθοδολογίας (APA). Οι APA είναι συμφωνίες σχετικά με την εφαρμογή της νομοθεσίας για τις τιμές μεταβίβασης μιας χώρας σε συγκεκριμένες ελεγχόμενες συναλλαγές ενός φορολογούμενου, οι οποίες θα λάβουν χώρα τα επόμενα χρόνια. Αυτές οι συμφωνίες μπορεί να είναι Μονομερείς (δηλ. μεταξύ του φορολογούμενου και της φορολογικής διοίκησης), Διμερείς ή Πολυμερείς (μεταξύ δύο ή περισσότερων φορολογικών διοικήσεων). Η εισαγωγή ενός προγράμματος APA απαιτεί όχι μόνο μια βασική νομοθετική αρχή που να επιτρέπει στην εκάστοτε φορολογική διοίκηση να συνάπτει τέτοιες συμφωνίες, αλλά και την ανάπτυξη των σχετικών διαδικασιών αναφορικά με μία σειρά θεμάτων όπως π.χ. η επιλεξιμότητα, οι αμοιβές χρηστών, διαδικασίες κ.λπ. (Cooper κ.ά., 2016).

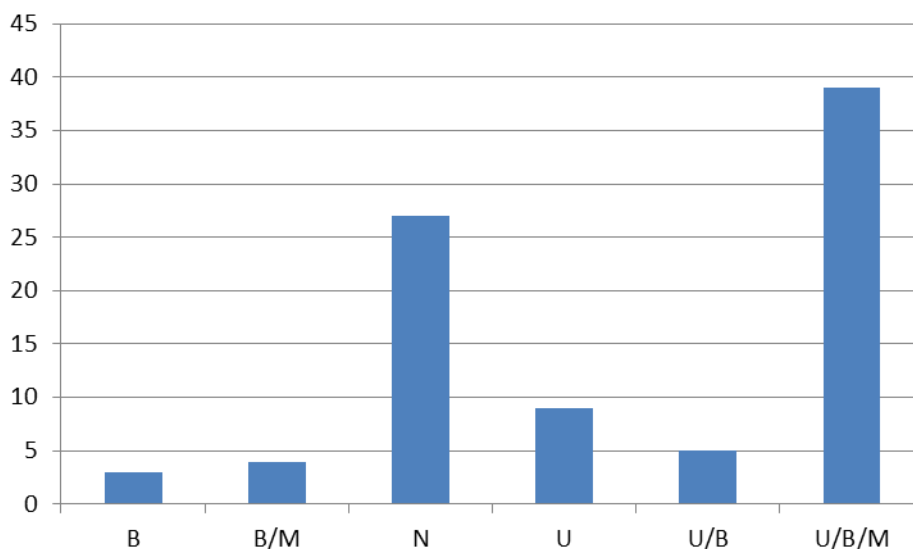
Στην έρευνα της ΕΥ για την διακριτή τιμολόγηση το 2016 αναφορικά με τις τάσεις των APA, μετά και την εφαρμογή των BEPS, το 44% των ερωτηθέντων πιστεύει ότι υπάρχουν ακόμα άλυτα θέματα για την καλύτερη λειτουργία τους. Στο παρακάτω διάγραμμα αναφέρονται τα επίπεδα ικανοποίησης από τις διαδικασίες των αρμοδίων αρχών:



Διάγραμμα 2. Επίπεδα ικανοποίησης με διαδικασίες αρμόδιων αρχών¹²

Η διάρκεια της προέγκρισης συνήθως διαρκεί για πέντε (5) έτη από την στιγμή της εφαρμογής της, αλλά μπορεί να εφαρμοστεί και για τις ανέλεγκτες χρήσεις των προηγούμενων έξι (6) ή επτά (7) ετών, ανεβάζοντας το σύνολο των ετών που καλύπτει στα δώδεκα έτη (ΕΥ, 2003).

Στην έρευνα της KPMG το 2016 από τις 87 χώρες που εξετάστηκαν, οι 27 δεν έχουν συνάψει καμία διαδικασία προέγκρισης μεθοδολογίας (N), 39 χώρες συμμετέχουν σε μονομερείς, διμερείς και πολυμερείς διαδικασίες (U/B/M), ενώ οι υπόλοιπες 21 χώρες συμμετέχουν σε διάφορες μορφές διαδικασιών προέγκρισης.



Διάγραμμα 3. Διαδικασίες Προέγκρισης Μεθοδολογίας σε δείγμα 87 χωρών 2016¹³

¹² ΕΥ 2016

¹³ Kpmg 2016

5.1.4 Αποφυγή Διάβρωσης Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς Κερδών (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS)

Το πιο πρόσφατο έργο στην ατζέντα του ΟΟΣΑ αποτελεί η αποφυγή της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS). Από νωρίς έγινε αντιληπτό ότι η μείωση της φορολογητέας βάσης των ομίλων επηρεάζει όχι μόνο την οικονομία των χωρών όπου και δραστηριοποιούνται, αλλά και την παγκόσμια οικονομία, καθώς συρρικνώνεται η παγκόσμια βάση υπολογισμού φόρου.

Για την επίτευξη αυτού του σκοπού ο ΟΟΣΑ συνεργάζεται με το ΔΝΤ, τον ΟΗΕ και την Παγκόσμια Τράπεζα στα πλαίσια της Ομάδα Εργασίας για την Ανάπτυξη των G20 - Πλατφόρμα συνεργασίας για τη φορολογία. Το 2015 ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε μία σειρά από δράσεις για τον εξοπλισμό των κυβερνήσεων με εθνικά και διεθνή μέσα για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής-φοροαποφυγής, εξασφαλίζοντας ότι τα κέρδη φορολογούνται όταν πραγματοποιούνται οι οικονομικές δραστηριότητες που δημιουργούν τα κέρδη και όπου δημιουργείται η αξία αυτή. Οι δράσεις αυτές μεταξύ άλλων αφορούν α) την αντιμετώπιση των φορολογικών προκλήσεων της ψηφιακής οικονομίας, β) τον περιορισμό της διάβρωσης της φορολογικής βάσης μέσω των εκπτώσεων τόκων και άλλων χρηματοοικονομικών πληρωμών, γ) την αντιμετώπιση των επιβλαβών φορολογικών πρακτικών με πιο αποτελεσματικό τρόπο με εργαλεία βασισμένα στην διαφάνεια και στην πραγματική ουσία των συναλλαγών, δ) την αποτροπή της κατάχρησης των φορολογικών συνθηκών, ε) την ενδυνάμωση των οδηγιών σχετικά με την τιμολόγηση συναλλαγών που παρουσιάζουν δυσκολία στην αξιολόγηση, όπως π.χ. τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η κατανομή κινδύνων, η χρήση ορισμένων τύπων πληρωμών μεταξύ μελών ενός ομίλου (όπως τα έξοδα διαχείρισης και τα έξοδα έδρας), στ) την ενημέρωση από τους φορολογούμενους για τον φορολογικό σχεδιασμό που ακολουθούν, ζ) τον επανέλεγχο τεκμηρίωσης και την ενίσχυση μηχανισμών επίλυσης διαφορών.

Τον Οκτώβριο του 2017 ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε τα πρώτα αποτελέσματα από την εφαρμογή των παραπάνω οδηγιών σχετικά με την Δράση 5 που αφορά την αντιμετώπιση των επιβλαβών φορολογικών πρακτικών με πιο αποτελεσματικό τρόπο με εργαλεία βασισμένα στην διαφάνεια και στην πραγματική ουσία των συναλλαγών. Η έκθεση περιέχει τα αποτελέσματα αξιολογήσεων 164 φορολογικά προνομιακών καθεστώτων τα τελευταία δύο χρόνια. Όπως προκύπτει από τα παραπάνω στοιχεία οι περισσότερες κυβερνήσεις έχουν ήδη καταργήσει ή βρίσκονται στη διαδικασία τροποποίησης των προνομιακών φορολογικών καθεστώτων, σε 93 από τα 164 καθεστώτα οι αλλαγές έχουν ήδη γίνει ή έχουν δρομολογηθεί. Η επόμενη αξιολόγηση θα γίνει το 2019, προσφέροντας χρόνο στις κυβερνήσεις να υλοποιήσουν τα απαραίτητα μέτρα που θα προωθούν την ισότητα και την διαφάνεια στις συναλλαγές.

Για το 2017 ο ΟΟΣΑ, μέσω της Πλατφόρμας συνεργασίας για τη φορολογία, ξεκίνησε μία δράση για την αντιμετώπιση της έλλειψης συγκρίσιμων στοιχείων και την έλλειψη πληροφοριών για τις ενδοομιλικές συναλλαγές, κυρίως στις αναπτυσσόμενες χώρες. Η παροχή βοήθειας στις αναπτυσσόμενες χώρες για την οικοδόμηση ισχυρών και αξιόπιστων καθεστώτων διακριτής τιμολόγησης αποτελεί σημαντικό μέρος της προσπάθειας της Πλατφόρμας, έτσι ώστε να αυξήσει την ικανότητα των αναπτυσσόμενων χωρών να εφαρμόσουν τις αρχές του σχεδίου BEPS του ΟΟΣΑ, προστατεύοντας τις φορολογικές τους βάσεις από τους επιθετικούς ή ακατάλληλους φορολογικούς σχεδιασμούς των πολυεθνικών εταιρειών.

5.1.5 Πολυμερής Συμφωνία Αρμοδίων Αρχών (ΠΣΑΑ) - Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA)

Προσπαθώντας να διευκολύνει την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ χωρών και να μειώσει την σχετική γραφειοκρατία ο ΟΟΣΑ σχημάτισε την Πολυμερή Συμφωνία Αρμοδίων Αρχών¹⁴, η οποία είναι μια πολυμερής συμφωνία-πλαίσιο που παρέχει έναν τυποποιημένο και αποτελεσματικό μηχανισμό για τη διευκόλυνση της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών σύμφωνα με το Πρότυπο για την αυτόματη ανταλλαγή χρηματοοικονομικών πληροφοριών σε φορολογικά θέματα. Αποφεύγει έτσι την ανάγκη να ολοκληρωθούν πολλές διμερείς συμφωνίες. Μέχρι το καλοκαίρι του 2017 65 χώρες (ανάμεσα σε αυτές και η Ελλάδα) είχαν υπογράψει την συμμετοχή τους σε αυτή την προσπάθεια. Ήδη οι εμπλεκόμενες χώρες έχουν ξεκινήσει να εντάσσουν στην νομοθεσία τους οδηγίες για να μπορέσει να πραγματοποιηθεί αυτή η πρόταση.

Ο σχεδιασμός ως συμφωνία-πλαίσιο σημαίνει ότι η MCAA διασφαλίζει πάντα ότι κάθε υπογράφων έχει τον απόλυτο έλεγχο πάνω σε ποιες σχέσεις ανταλλαγής εισέρχεται και ότι ισχύουν πάντα τα πρότυπα κάθε υπογράφοντος σχετικά με την εμπιστευτικότητα και την προστασία των δεδομένων.

Στην συμφωνία προβλέπονται οι πληροφορίες που πρέπει να ανταλλάγουν αυτόματα, το χρονοδιάγραμμα και η μέθοδος ανταλλαγής, ο τρόπος συνεργασίας μεταξύ των χωρών που συμμετέχουν στην συμφωνία, θέματα διασφάλισης εμπιστευτικότητας και ασφάλειας των δεδομένων.

¹⁴ OECD - What is the Multilateral Competent Authority Agreement: <http://www.oecd.org/tax/transparency/technical-assistance/aeoi/whatisthemultilateralcompetentauthorityagreement.htm>

5.2 ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ ΤΟΥ Ο.Η.Ε.

Ακολουθώντας τα βήματα του ΟΟΣΑ ο Ο.Η.Ε. στο πλαίσιο της Διάσκεψη των Ηνωμένων Εθνών για το Εμπόριο και την Ανάπτυξη (United Nations Conference On Trade And Development - UNCTD) εξέδωσε κι αυτός το 1999 οδηγίες σχετικά με την διακριτή τιμολόγηση, βασιζόμενος στις από το 1995 οδηγίες του ΟΟΣΑ.

Το 2011 εξέδωσε μία αναλυτική οδηγία σχετικά με θέματα διακριτής τιμολόγησης για τις αναπτυσσόμενες χώρες, αναλύοντας θέματα όπως α) το πλαίσιο των επιχειρήσεων, στο οποίο λαμβάνει χώρα η διακριτή τιμολόγηση, β) το νομοθετικό περιβάλλον που αναφέρεται σε αυτού του είδους τις συναλλαγές, γ) τις αναλύσεις συγκρισιμότητας, δ) τις μεθόδους υπολογισμού των τιμών μεταφοράς, ε) θέματα τεκμηρίωσης, ελέγχων και ανάλυσης κινδύνων, στ) την επίλυση διαφορών και πώς αυτά λειτουργούν στις οικονομίες των αναπτυσσόμενων χωρών.

5.3 ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ

Από την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.), η φορολογία των επιχειρήσεων έχει λάβει ιδιαίτερη προσοχή ως σημαντικό στοιχείο για την εγκαθίδρυση και την ολοκλήρωση της ενοποιημένης εσωτερικής αγοράς. Ενώ ορισμένοι τομείς της άμεσης φορολογίας εναρμονίστηκαν νωρίς, η νομοθεσία για την διακριτή τιμολόγηση δεν είχε εναρμονιστεί, με τα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης να ακολουθούν τις οδηγίες του ΟΟΣΑ με διαφορετικό βαθμό το καθένα.

Το Κοινό Φόρουμ της ΕΕ για τις Τιμές Μεταφοράς (ΚΦΤΜ) – Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) ιδρύθηκε ανεπίσημα τον Ιούνιο του 2002 και συνεδρίασε για πρώτη φορά τον Οκτώβριο του 2002. Εργάζεται στο πλαίσιο των οδηγιών του ΟΟΣΑ, λειτουργεί με βάση τη συναίνεση και προτείνει στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή ρεαλιστικές και μη νομοθετικές λύσεις στα πρακτικά προβλήματα που προκύπτουν από την διακριτή τιμολόγηση στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Από το 2002, δρομολογήθηκε μια σειρά πρωτοβουλιών σε επίπεδο Ε.Ε. για τη δημιουργία ενός κοινού πλαισίου κανόνων διακριτής τιμολόγησης για το συντονισμό και την αποτελεσματική λειτουργία των κανόνων των κρατών-μελών στα πλαίσια της ενιαίας εσωτερικής αγοράς. Κατά συνέπεια, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει ξεκινήσει ένα σύνολο συντονισμένων μέτρων, κατευθυντήριων γραμμών και συστάσεων, τα οποία στη συνέχεια εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο της Ε.Ε.. Αποτελούν έτσι ένα αναγνωρισμένο και αποτελεσματικό πλαίσιο που καθιστά δυνατή την εφαρμογή της διακριτής τιμολόγησης στην ΕΕ. Καλύπτουν όλα τα στάδια της διαδικασίας, από το στάδιο προσδιορισμού και τεκμηρίωσης, τον έλεγχο και, τέλος, τη φάση επίλυσης διαφορών (European Commission).

Από τις πρώτες ενέργειες του JTPF ήταν ο σχηματισμός του Κώδικα Δεοντολογίας για την αποτελεσματική εφαρμογή των συμβάσεων διαιτησίας, του Κώδικα Δεοντολογίας για την τεκμηρίωση των τιμών μεταφοράς συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην Ε.Ε και η έκδοση οδηγιών για Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης.

Στην Ευρωπαϊκή Ένωση η οδηγία για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας (2011/16/Ε.Ε.) παρέχει μια νομική βάση για τη διενέργεια ταυτόχρονων ελέγχων, με αποτέλεσμα διμερείς και πολυμερείς έλεγχοι να εφαρμόζονται τακτικά στην Ε.Ε.. Έχοντας επίγνωση του πρόσθετου κόστους των διμερών και πολυμερών ελέγχων, προβλέπεται στο πρόγραμμα Fiscalis 2020¹⁵ της Ε.Ε. η χρηματοδότηση αυτών των ελέγχων (European Commission).

Ήδη το 2003 η Ευρωπαϊκή Ένωση εξέδωσε την οδηγία 2003/49/ΕΚ για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών. Θεωρώντας ότι οι συναλλαγές μεταξύ εταιρειών διαφορετικών κρατών-μελών δεν πρέπει να υπόκεινται σε φορολογικό καθεστώς λιγότερο ευνοϊκό από αυτό που ισχύει για τις ίδιες πράξεις όταν αυτές εκτελούνται μεταξύ εταιρειών του ίδιου κράτους μέλους, αποφάσισε ότι οι πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων θα φορολογούνται μόνον μία φορά, σε ένα κράτος μέλος.

Το 2011 η Ευρωπαϊκή Ένωση εξέδωσε και τη οδηγία 2011/96/Ε.Ε. (τροποποιώντας την οδηγία 90/43 5/ΕΟΚ), στόχος της οποίας είναι να απαλλάξει τα μερίσματα και τις άλλες διανομές κερδών που καταβάλλονται από τις θυγατρικές εταιρείες στις μητρικές τους εταιρείες από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή και να καταργήσει τη διπλή φορολογία αυτών των εισοδημάτων σε επίπεδο μητρικής εταιρείας. Με τον τρόπο αυτό συμβάλλει στην εξομάλυνση των διαφορών στην φορολόγηση μεταξύ των διαφορετικών κρατών-μελών, βοηθώντας έτσι τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε πολλές χώρες ταυτόχρονα να αποφύγουν τον σκόπελο της διπλής φορολόγησης.

Η ΕΕ έχει ξεκινήσει μια πρωτοβουλία για την καθιέρωση Κοινής Ενοποιημένης Φορολογικής Βάσης Εταιρειών - Common Consolidated Corporate Tax Base (ΚΕΒΦΕ - CCCTB) για την ευρωπαϊκή εσωτερική αγορά. Πρόκειται για τον πρώτο από τους πέντε τομείς που επισημαίνονται στο σχέδιο δράσης της ΕΕ για το 2015 σχετικά με ένα δίκαιο και αποτελεσματικό σύστημα φορολογίας εταιρειών στην Ευρώπη. Αναφέρεται στις πολυεθνικές και στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις, αλλά και τις φορολογικές αρχές, στοχεύοντας στην δημιουργία ενός ασφαλούς και σταθερού φορολογικού περιβάλλοντος. Το 2016 η Ε.Ε. επανήλθε στις οδηγίες, ενισχύοντας την συγκεκριμένη πρωτοβουλία, με βασικά κλειδιά: α) η ΚΕΒΦΕ θα είναι υποχρεωτική για τις μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες, β) η ΚΕΒΦΕ θα δώσει

¹⁵ What is Fiscalis 2020?: https://ec.europa.eu/taxation_customs/fiscalis-programme/fiscalis-2020-programme_en

ισχυρά κίνητρα στην E & A και γ) η ΚΕΒΦΕ θα ενθαρρύνει τη σταθερή χρηματοδότηση (European Commission).

Το 2016 η Ε.Ε. στα πλαίσια της δράσης του ΟΟΣΑ για την κατάρτιση της Πολυμερούς Συμφωνίας Αρμοδίων Αρχών (ΠΣΑΑ) εξέδωσε την οδηγία 2016/881/Ε.Ε. με την οποία τροποποίησε την οδηγία 2011/96/Ε.Ε. ως προς την αυτόματη και υποχρεωτική παροχή προκαθορισμένων πληροφοριών ανά καθορισμένα εκ των προτέρων τακτά διαστήματα. Στην 2016/881/Ε.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την κατάρτιση της έκθεση ανά χώρα που πρέπει να υποβάλλουν οι τελικές μητρικές των πολυεθνικών ομίλων όπως προβλέπεται στις οδηγίες της ΠΣΑΑ. Επίσης το πεδίο εφαρμογής της υποχρεωτικής ανταλλαγής πληροφοριών επεκτάθηκε για να συμπεριλάβει στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών και την έκθεση ανά χώρα.

Η Ευρώπη γενικά ενθαρρύνει την άρση των προστατευτικών φορολογικών νομοθεσιών που επιβάλλουν κράτη – μέλη σε άλλα κράτη – μέλη. Στην υπόθεση *Cadbury Schweppes V Revenue and Customs Commissioners*, υπόθεση η οποία χρησιμοποιείται ευρύτατα από εταιρείες – χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα δικαστήρια αποφάνθηκαν ότι τα φορολογικά προστατευτικά μέτρα που επιβάλλονται σε κράτη – μέλη από άλλα κράτη – μέλη, παραβιάζουν τις βασικές αρχές της ελεύθερης διακίνησης κεφαλαίου, εμπορίας και εγκατάστασης έστω και αν ακόμα ο λόγος εγκατάστασης τους είναι η αποφυγή φορολογίας. Στην υπόθεση αυτή Αγγλική εταιρεία ίδρυσε εταιρείες στην Ιρλανδία για να επωφεληθεί την χαμηλή φορολογία της Ιρλανδίας. Οι Αγγλικές αρχές επικαλέστηκαν ότι με αυτό τον τρόπο είχαν απώλειες φορολογικών εισοδημάτων. Η υπόθεση εκδικάστηκε από τα Αγγλικά δικαστήρια υπέρ του φορολογούμενου επειδή παραβίαζαν την ελεύθερη εγκατάσταση του φορολογούμενου εντός της ΕΕ. Η υπόθεση παραπέμφθηκε και στο Ευρωπαϊκό Δικαστήριο όμως και εκεί το αποτέλεσμα ήταν το ίδιο (PKF Cyprus, 2015).

5.4 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΣΥΝΘΗΚΕΣ

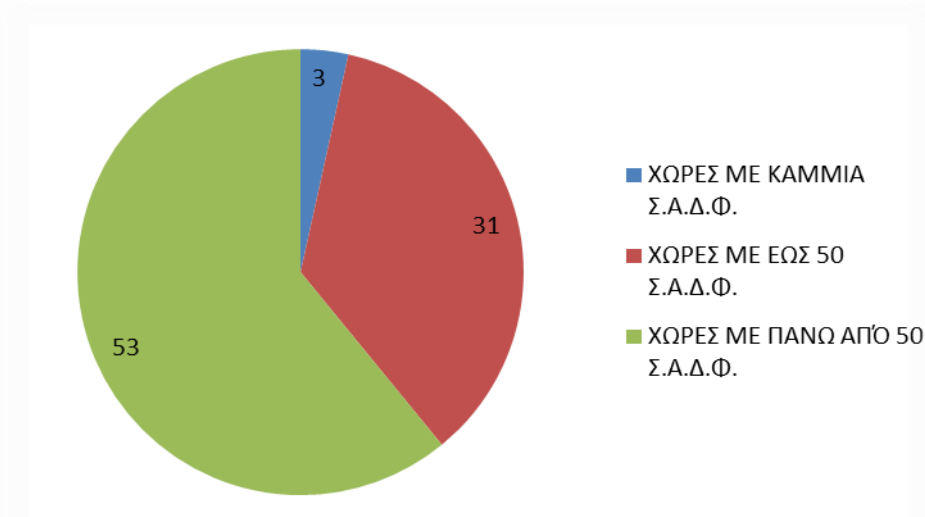
Οι φορολογικές συνθήκες παρέχουν στους φορολογούμενους ένα επίπεδο βεβαιότητας όσον αφορά την μεταχείριση των συναλλαγών των συνδεδεμένων μερών τους, καθορίζοντας τα όρια για την εφαρμογή του εσωτερικού δικαίου των συμβαλλομένων κρατών και παρέχοντας ένα διεθνές νομικό πλαίσιο για την αποφυγή και την εξάλειψη της διπλής φορολογίας.

Οι συνθήκες συνήθως επιβάλλουν μέγιστο φορολογικό συντελεστή για τα έσοδα από εισόδημα, κληρονομικά δικαιώματα, από κινητές επενδύσεις (έσοδα από επενδύσεις, μερίσματα και δικαιώματα εκμετάλλευσης) στην πηγή τους. Επιπλέον, οι φορολογικές συνθήκες μπορούν να αποτελέσουν τη νομική βάση για τα συμβαλλόμενα κράτη για να ανταλλάσσουν πληροφορίες σε περιπτώσεις ελέγχων και την παροχή βοήθειας για είσπραξη φόρων.

Ενώ φορολογικές συνθήκες μπορεί να συμβάλουν στην επένδυση και την ανάπτυξη, μειώνοντας τους κινδύνους διπλής φορολογίας και παρέχοντας ασφάλεια στους επενδυτές, περιορίζουν τα δικαιώματα των κρατών να φορολογούν ξένους επενδυτές και ξένες εταιρείες και συνεπώς μπορεί να οδηγήσουν και σε σημαντικές απώλειες εσόδων από φόρους (Cooper κ.ά.,2016).

Ένα σχέδιο πρότυπου σύμβασης περί αποφυγής διπλής φορολογίας, που περιλαμβάνει σχόλια για κάθε άρθρο της σύμβασης, δημοσιεύθηκε για πρώτη φορά από τον ΟΟΣΑ το 1963 και ενημερώθηκε το 2011 και το 2015. Σε όλα τα πρότυπα σχέδια υπάρχει πρόβλεψη για άρθρα που αφορούν τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, την διαδικασία αμοιβαίας συμφωνίας (MAP) και την ανταλλαγή πληροφοριών.

Παρότι ολοένα και περισσότερες χώρες προχωρούν στην υπογραφή Συνθηκών Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), οι φορολογικές διοικήσεις και οι υπεύθυνοι χάραξης πολιτικής των συνθηκών συχνά έχουν περιορισμένη εμπειρία ως προς την εφαρμογή των συμβάσεων ως αποτέλεσμα, οι αναγκαίες διοικητικές διαδικασίες δεν μπορούν να εφαρμοστούν στην πράξη ή εφαρμόζονται χωρίς συνέπεια. Η έλλειψη πρόσβασης των φορολογουμένων στην παρεχόμενη προστασία των φορολογικών συνθηκών, δηλαδή η πρόσβαση στις εκάστοτε MAP, υπονομεύουν τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα της συνθήκης και μπορεί να έχει αρνητικό αντίκτυπο στο επενδυτικό κλίμα μιας χώρας (Cooper κ.ά.,2016). Στην έρευνα της KPMG το 2016 μόνο 3 από τις 87 συνολικά χώρες που εξετάστηκαν δεν είχαν υπογράψει καμία Σ.Α.Δ.Φ. (συγκεκριμένα η Αγκόλα, η Γουατεμάλα και η Ονδούρα), 31 χώρες είχαν υπογράψει συνθήκες με τουλάχιστον 50 άλλες χώρες και 53 χώρες είχαν υπογράψει συνθήκες με παραπάνω από 50 χώρες, ενώ σε πολλές χώρες η υπογραφή νέων συνθηκών είναι έργο υπό εξέλιξη.



Διάγραμμα 4. Συνθήκες Αποφυγής Διπλής Φορολογίας σε δείγμα 87 χωρών 2016 ¹⁶

¹⁶ Kpmg 2016

5.5 ΜΕΤΡΑ ΑΠΛΟΥΣΤΕΥΣΗΣ ΚΑΙ SAFE HARBORS (ΑΣΦΑΛΕΙΣ ΛΙΜΕΝΕΣ)

Η χρήση των μέτρων απλούστευσης, ειδικά για μικρές ή χαμηλού κινδύνου συναλλαγές και φορολογούμενους, μπορούν να βοηθήσουν στην εξασφάλιση ότι οι πόροι της φορολογικής διοίκησης και των φορολογούμενων κατανέμονται αποτελεσματικά σε περιοχές υψηλού κινδύνου, μειώνοντας το κόστος συμμόρφωσης των φορολογούμενων, την αύξηση της βεβαιότητας και τη βελτίωση της απόδοσης της διοικητικής λειτουργίας. (Cooper κ.ά.,2016).

Τα μέτρα απλούστευσης που έχουν υιοθετηθεί από τις διάφορες χώρες μπορούν να ταξινομηθούν σε πέντε κατηγορίες ως εξής:

1. Εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής της νομοθεσίας για τις τιμές μεταφοράς
2. Απλοποιημένες μέθοδοι τιμών μεταφοράς, safe harbors, εύρος τιμών αρχής ίσων αποστάσεων, τιμών, περιθωρίων, επιτοκίων
3. Εξαιρέσεις ή απλοποιημένες απαιτήσεις τεκμηρίωσης
4. Εξαίρεση ή μειωμένα πρόστιμα
5. Απλοποιημένες διαδικασίες APA ή μειωμένο κόστος APA

Ως Safe Harbor περιγράφεται μια διάταξη ενός καταστατικού ή ενός κανονισμού που καθορίζει ότι μια συγκεκριμένη συμπεριφορά θεωρείται ότι δεν παραβιάζει έναν συγκεκριμένο κανόνα. Συνήθως βρίσκεται σε σχέση με ένα πιο αόριστο, γενικό πρότυπο. Αντίθετα, ως Unsafe Harbors περιγράφεται συμπεριφορά που θεωρείται ότι παραβιάζει τον κανόνα. Η πλειοψηφία των safe harbors είναι μονομερείς, δηλαδή η εκάστοτε φορολογική αρχή παρέχει καθοδήγηση βασισμένη στην εθνική νομοθεσία και τους κανονισμούς.

Το 2011 ο ΟΟΣΑ διεξήγαγε μία έρευνα για την χρήση μέτρων απλούστευσης βασισμένη σε δεδομένα από 33 χώρες μέλη και μη μέλη του οργανισμού, από τις οποίες οι 27 έχουν υιοθετήσει συναφή μέτρα, 70% των οποίων αφορούν μικρομεσαίες επιχειρήσεις, μικρές και χαμηλής αξίας συναλλαγές. Επίσης καμία χώρα δεν ανέφερε περιστατικά διπλής φορολόγησης, αποτέλεσμα της υιοθέτησης των παραπάνω μέτρων (OECD, 2015). Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι έως το 2013 ο ΟΟΣΑ θεωρούσε τα μέτρα των safe harbors ασυμβίβαστα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, αλλά στην αναθεώρηση που έγινε ενέκρινε την χρήση τους κάτω από τις σωστές συνθήκες. Είναι σημαντικό επίσης οι τιμές μεταφοράς συναλλαγών βάσει των safe harbors να υπολογίζονται στα πλαίσια μία συνθήκης MAP. Είναι πάντως πλέον αποδεκτό ότι τα safe harbors και τα μέτρα απλούστευσης αποτελούν σημαντική βοήθεια για τους φορολογούμενους, καθώς αποδεσμεύουν πόρους από αναλύσεις συγκριτικής αξιολόγησης, έξοδα διοίκησης και συμμόρφωσης, οι οποίοι μπορούν να χρησιμοποιηθούν σε άλλους τομείς.

Καταληκτικά, οι προτεινόμενες οδηγίες του ΟΟΣΑ και των άλλων οργανισμών έχουν ήδη εισαχθεί σε πολλές χώρες με σκοπό την αποφυγή της μεταφοράς κερδών από φορολογικούς κάτοικους τους σε χώρες με χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή. Τέτοιες διατάξεις δίνουν την δυνατότητα στις φορολογικές αρχές να φορολογήσουν το εισόδημα μέσω των νόμων περί Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιρειών (Αλλοδαπή Ελεγχόμενη Εταιρεία – Controlled Foreign Corporation, “CFC rules”), των νόμων για τον προσδιορισμό της φορολογικής κατοικίας, των νόμων κατά της φοροαποφυγής (anti abuse provisions) ή ακόμη και με την έκδοση μαύρων λιστών. Από την άλλη είναι φανερό ότι η διοικητική και η πραγματική υπόσταση μιας αλλοδαπής εταιρείας γίνεται ένας σημαντικός παράγοντας στον καθορισμό της φορολογικής της κατοικίας και συνεπώς στον καθορισμό της χώρας στην οποία θα φορολογηθεί (PKF Cyprus, 2015). Στα πλαίσια της στρατηγικής του ΟΟΣΑ οι φορολογούμενοι, τώρα περισσότερο από ποτέ, έχουν ανάγκη να έχουν μια κατάλληλη και αποδοτική πολιτική τιμών μεταφοράς, ώστε να συμμορφώνονται με την απαίτηση για τεκμηρίωση και για γνωστοποιήσεις από χώρα σε χώρα, και μια στρατηγική για να ανταποκρίνονται στους σχετικούς ελέγχους, τα οποία μπορούν να είναι εξαιρετικά χρονοβόρα και μπορούν να οδηγήσουν σε φορολογικές διορθώσεις, πρόστιμα, τόκους και αρνητική δημοσιότητα (Kpmg, 2016).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Στα πλαίσια της προσπάθειας τους να αντιμετωπίσουν την καταχρηστική πρακτική των τιμών μεταφοράς και την επιθετική φορολογική πολιτική των πολυεθνικών ομίλων οι φορολογικές αρχές πολλών χωρών υιοθέτησαν τις οδηγίες του ΟΟΣΑ. Το ίδιο συνέβει και στη Ελλάδα, ακολουθώντας την διεθνή πρακτική και τις επιταγές της Ευρωπαϊκής Ένωσης εισήχθησαν διατάξεις σχετικές με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, τις ενδοομιλικές συναλλαγές, την διακριτή τιμολόγηση και τον φάκελο τεκμηρίωσης. Με την υιοθέτηση τους γίνεται μεταξύ άλλων προσπάθεια από το Ελληνικό κράτος να αντιμετωπίσει περιπτώσεις μετακίνησης κερδών εκτός Ελλάδος και τεχνητών ρυθμίσεων (artificial arrangements)¹⁷ που αποβλέπουν σε αποφυγή φορολόγησης και απόκτησης φορολογικών πλεονεκτημάτων.

Η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) συμμετέχει στο Forum του ΟΟΣΑ για την διαδικασία επανεξέτασης του αμοιβαίου διακανονισμού, προκειμένου να αντιμετωπισθούν ζητήματα όπως η μη επιτρεπτή διπλή φορολογία, η διπλή μη φορολογία καθώς και γενικότερα η φορολόγηση σύμφωνα με τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Συμμετέχει επίσης:

- α) στην Ομάδα Εργασίας 6 του ΟΟΣΑ για τη Φορολόγηση Πολυεθνικών Επιχειρήσεων, η οποία ασχολείται με την επανεξέταση των κατευθυντήριων οδηγιών του ΟΟΣΑ περί ενδοομιλικών τιμολογήσεων για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές αρχές καθώς και με την εκπόνηση οδηγιών για την τεκμηρίωση και κυρίως με τη λεγόμενη «Cbc» αναφορά (country-by-country Report) που περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με την παγκόσμια κατανομή του εισοδήματος της οικονομικής δραστηριότητας και των φόρων που καταβλήθηκαν σε κάθε χώρα,
- β) στη δράση 1 του πλαισίου δράσης BEPS του ΟΟΣΑ για την αντιμετώπιση των θεμάτων της ψηφιακής οικονομίας, με την έκδοση ενδιάμεσης έκθεσης για την αντιμετώπιση των προκλήσεων της ψηφιακής οικονομίας και των παροχών τεχνογνωσίας και πληροφόρησης προς τις λοιπές ομάδες εργασίας του BEPS,

¹⁷ Σύμφωνα με την οδηγία της Ε.Ε. “EU Tax Law : Direct Taxation” του 2011 τεχνητές ρυθμίσεις είναι ρυθμίσεις που στερούνται οποιασδήποτε οικονομικής πραγματικότητας και που έχουν ως στόχο την αποφυγή των φόρων

γ) στην ομάδα για τον έλεγχο Ηλεκτρονικού Εμπορίου στα πλαίσια του προγράμματος FISCALIS της Ε.Ε. που ασχολείται με την ανάλυση των επιχειρηματικών μοντέλων της ψηφιακής οικονομίας και του τρόπου αποφυγής των υποχρεώσεων ΦΠΑ. (Σαββαΐδου, 2014)

6.1 ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Ήδη από τον ν.2190/1922 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» άρθρο 42Ε δόθηκε ορισμός για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, βασικό στοιχείο κατά τον καθορισμό των τιμών μεταφοράς:

«Σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική υπάρχει όταν μια επιχείρηση (μητρική):

αα. ή έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης, έστω και αν η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής επιχείρησης,

ββ. ή ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής,

γγ. ή 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),

δδ. ή ασκεί δεσπόζουσα επιρροή σε μian άλλη επιχείρηση (θυγατρική). Δεσπόζουσα επιρροή υπάρχει όταν η μητρική επιχείρηση διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα, δηλαδή μέσω τρίτων που ενεργούν για λογαριασμό της επιχείρησης αυτής, τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής και, ταυτόχρονα, ασκεί κυριαρχική επιρροή στη διοίκηση ή τη λειτουργία της τελευταίας.»

Με τον ν.2238/1994 Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) εισήχθηκε αρχικά με το άρθρο 39 «Υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις» η αρχή των ίσων αποστάσεων στις τιμολογήσεις μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών σύμφωνα με τον ν.2190/1922 και με τους ν. 4110/2013, ν.4170/2013 και ν.4182/2013 εμπλουτίστηκε το φορολογικό πλαίσιο για τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών. Εισήχθησαν διατάξεις για την τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, τον προσδιορισμό μη τεκμηριωμένων τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και την Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης. Ήδη με τον ν. 2523/1997 έχουν ορισθεί τα πρόστιμα για τις περιπτώσεις στις οποίες ο φορολογούμενος δεν συμμορφώνεται στις διατάξεις του νόμου.

Με την διακριτή τιμολόγηση ασχολήθηκε και το Υπουργείο Ανάπτυξης, εισάγοντας διατάξεις σχετικά με το θέμα στο άρθρο 26 του ν.3728/08 σχετικά με το πεδίο εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων, την υποχρέωση τεκμηρίωσης και την κατάρτιση του φακέλου τεκμηρίωσης, τα ποσοτικά όρια υπαγωγής, τα ελεγχόμενα είδη συναλλαγών, το πλαίσιο ελέγχου

καθώς και τις κυρώσεις σε περίπτωση μη τήρησης των διατάξεων. Μεταξύ των δύο νόμων υπήρχαν κάποιες διαφορές, αλλά και κοινά σημεία. Στον ν.3728/08 προβλεπόταν η ενημέρωση των αρμόδιων φορολογικών αρχών σε περίπτωση που προέκυπτε θέμα παραβίασης της αρχής των ίσων αποστάσεων (άρθρο 9) και στο άρθρο 39Α του Ν. 2238/ 94 αναφέρεται ότι για τις ανάγκες του φορολογικού ελέγχου λαμβάνεται οπωσδήποτε υπόψη το περιεχόμενο των φακέλων τεκμηρίωσης που προβλέπονται στο άρθρο 26 του ν.3728/ 2008. Με τη θέσπιση του ν.4110/13 (άρθρο11) η αρμοδιότητα του ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών και της αντίστοιχης τεκμηρίωσης παραχωρείται οριστικά στο Υπουργείο Οικονομικών.

Με την θέσπιση νέου κώδικα φορολογίας εισοδήματος ΚΦΕ (ν.4172/2013) και νέου κώδικα φορολογικών διαδικασιών ΚΦΔ (ν.4174/2013) εξετάστηκε εκ νέου και θέμα των ενδοομιλικών συναλλαγών και η επιβολή προστίμων.

6.2 ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΤΟΝ Ν.4172/2013

Στον νέο ΚΦΕ και συγκεκριμένα στο άρθρο 2 περίπτωση ζ του ν.4172/2013 τέθηκε εξ αρχής ο ορισμός των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ως εξής:

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

αα) 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,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιος 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,

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης η ελέγχου η 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.»

Το άρθρο 50 αναφέρεται στις ενδοομιλικές συναλλαγές και ορίζει ρητά ότι : «Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και

τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.»

Από τα παραπάνω προκύπτει η υποχρέωση για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων καθώς και της αναμόρφωσης των κερδών όπου αυτή είναι απαραίτητη.

Στο άρθρο 51 αντιμετωπίστηκε ο θέμα των επιχειρηματικών αναδιαρθρώσεων, σύμφωνα με το οποίο οι εγχώριες ή διασυνοριακές αναδιοργανώσεις λειτουργιών, περιουσιακών στοιχείων, κινδύνων ή και επιχειρηματικών ευκαιριών, τις οποίες πραγματοποιούν ή στις οποίες εμπλέκονται συνδεδεμένα πρόσωπα με συνδεδεμένα κέρδη πρέπει να γίνονται έναντι αντίτιμου σύμφωνα με τον υπάρχοντα ανταγωνισμό ή να υπολογίζεται ένα αντίτιμο συμβατό με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Στο άρθρο 62 προβλέπονται κάποια είδη πληρωμών τα οποία υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, όπως α) μερίσματα, β) τόκοι, γ) δικαιώματα (royalties), δ) αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο, ε) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων, στ) η υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας.

Στο άρθρο 63 ενσωματώνονται οι οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης α) 2011/96/E.E. σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών – μελών και β) 2003/49/EK για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων διαφορετικών κρατών - μελών. Σύμφωνα με τις παραπάνω οδηγίες απαλλάσσονται από παρακράτηση στην πηγή τα κέρδη που διανέμονται από μία θυγατρική εταιρεία προς τη μητρική της, εκτός από ορισμένες ειδικές περιπτώσεις και οι πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων φορολογούνται μόνον μία φορά, σε ένα κράτος μέλος.

Στο άρθρο 66 τίθενται κανόνες κατά της φοροαποφυγής των ημεδαπών εταιρειών μέσω της μεταφοράς των εσόδων τους σε θυγατρικές εταιρείες που βρίσκονται σε χώρες με χαμηλή φορολογία, και για τον έλεγχο αυτών των περιπτώσεων ο νομοθέτης βασίζεται στην οδηγία 2011/16/EE για ανταλλαγή πληροφοριών. Το φορολογητέο εισόδημα περιλαμβάνει το μη διανεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) ο φορολογούμενος, μόνος του ή από κοινού με τα συνδεδεμένα πρόσωπα, κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, μετοχές, μερίδια, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο σε ποσοστό άνω του

πενήντα τοις εκατό (50%) ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών του εν λόγω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

β) το παραπάνω νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα υπόκειται σε φορολογία σε μη συνεργάσιμο κράτος ή κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, ήτοι σε ειδικό καθεστώς που επιτρέπει ουσιωδώς χαμηλότερο επίπεδο φορολογίας από ό,τι το γενικό καθεστώς,

γ) άνω του τριάντα τοις εκατό (30%) του καθαρού εισοδήματος προ φόρων που πραγματοποιεί το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα εμπίπτει σε μία ή περισσότερες από τις κατηγορίες που ορίζονται στην παράγραφο 3 (δηλαδή: i) τόκοι ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, ii) δικαιώματα ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από πνευματική ιδιοκτησία, iii) μερίσματα και εισόδημα από τη μεταβίβαση μετοχών, iv) εισόδημα από κινητά περιουσιακά στοιχεία, v) εισόδημα από ακίνητη περιουσία, εκτός εάν το κράτος του φορολογούμενου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δεν θα είχε δικαίωμα να φορολογήσει το εισόδημα βάσει συμφωνίας που έχει συναφθεί με τρίτη χώρα, vi) εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες)

δ) δεν πρόκειται για εταιρεία, της οποίας η κύρια κατηγορία μετοχών αποτελεί αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά

Σημαντικός παράγοντας για την εφαρμογή των παραπάνω είναι ο ορισμός της φορολογικής κατοικίας. Ένα νομικό πρόσωπο θεωρείται ότι έχει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, και επομένως φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημα του σε αυτήν, όταν :

- Έχει συσταθεί ή ιδρυθεί σύμφωνα με το Ελληνικό δίκαιο (place of incorporation),
- Έχει την καταστατική του έδρα στην Ελλάδα (place of establishment),
- Έχει τον τόπο άσκησης της πραγματικής διοίκησης στην Ελλάδα (place of effective management).

Για να καθοριστεί ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

- Ο τόπος άσκησης καθημερινής διοίκησης ή / και λήψης στρατηγικών αποφάσεων
- Ο τόπος διεξαγωγής της ετήσιας γενικής συνέλευσης ή / και συνεδριάσεων των εκτελεστικών οργάνων διοίκησης (Δ.Σ.)
- Ο τόπος τήρησης των βιβλίων και στοιχείων
- Η κατοικία των μελών του εκτελεστικού οργάνου διοίκησης

Με τους νέους κανόνες το Ελληνικό κράτος αποκτά την δυνατότητα φορολόγησης των μη διανεμηθέντων κερδών αλλοδαπού νομικού προσώπου στο όνομα του κυρίου μετόχου του, εφ' όσον σωρευτικά:

- ο Έλληνας φορολογούμενος συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα με ποσοστό άνω του 50% στην Αλλοδαπή Ελεγχόμενη Εταιρεία,

- η Αλλοδαπή Ελεγχόμενη Εταιρεία βρίσκεται σε κράτος μη συνεργάσιμο ή υπάγεται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς,
 - άνω του 30% του καθαρού εισοδήματος προ φόρων της Αλλοδαπής Ελεγχόμενης Εταιρείας είτε αντιστοιχεί σε κατηγορία «παθητικού» εισοδήματος (τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα, εισόδημα από ακίνητη περιουσία) είτε πηγάζει από ασφαλιστικές, τραπεζικές ή άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, και προέρχεται κατά το ήμισυ τουλάχιστον από συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις, και
 - η Αλλοδαπή Ελεγχόμενη Εταιρεία δεν είναι εισηγμένη σε οργανωμένη αγορά.
- Τα κέρδη αυτά αλλοδαπών εταιρειών που θεωρούνται Αλλοδαπές Ελεγχόμενες Εταιρείες (ΑΕΕ) στην Ελλάδα φορολογούνται στο όνομα του Έλληνα μετόχου ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα:
- με συντελεστή 26% (29% έτος 2017) αν πρόκειται για νομικό πρόσωπο,
 - με τους κανονικούς συντελεστές που ισχύουν στην Ελλάδα ως φυσικό πρόσωπο.

Μια εταιρεία δεν φορολογείται στην Ελλάδα με βάση τα πιο πάνω 3 κριτήρια φορολόγησης όταν:

- Η Ελεγχόμενη Αλλοδαπή Εταιρεία είναι εγκατεστημένη σε κράτος – μέλος της Ε.Ε.,
- Εάν η εν λόγω εγκατάσταση δεν αποτελεί «επίπλαστη κατάσταση» (“artificial arrangement”)

Κατά την διεθνή φορολογική πρακτική νομικό πρόσωπο θεωρείται ότι διοικείται και επομένως θεωρείται φορολογικός κάτοικος στο κράτος της έδρας του, και συνεπώς δεν αποτελεί «επίπλαστη κατάσταση» όταν στο κράτος αυτό λαμβάνουν χώρα – το σύνολο, η πλειοψηφία ή τα σημαντικότερα των ακολούθων:

- Η Συνεδρίαση του Δ.Σ. ή άλλου εκτελεστικού οργάνου της αλλοδαπής εταιρείας, και σύγκληση της Γ.Σ.
- Η Λήψη σημαντικών και στρατηγικών αποφάσεων (π.χ. υπογραφή πρακτικών, συμβάσεων, συμφωνιών και άλλων σχετικών εταιρικών εγγράφων που να σχετίζονται με την διοίκηση, τον έλεγχο και τις διοικητικές λειτουργίες της εταιρείας).
- Η Διαπραγμάτευση και σύναψη τυχόν συμβάσεων, διενέργεια συναλλαγών, διατήρηση αντιγράφων εμπορικής / εταιρικής αλληλογραφίας.
- Η Σύνταξη και τήρηση οικονομικών καταστάσεων, βιβλίων και στοιχείων
- Η Διατήρηση εγκαταστάσεων και απαιτούμενου προσωπικού.
- Η Κίνηση τραπεζικών λογαριασμών από το κράτος εγκατάστασης, έστω και αν οι λογαριασμοί αυτοί τηρούνται σε τράπεζες του εξωτερικού.
- Η πλειοψηφία των μελών του Δ.Σ. της εταιρείας είναι φορολογικοί κάτοικοι στο κράτος σύστασης της εταιρείας και σε κάθε περίπτωση εκτός Ελλάδος.

Ο έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών εντάσσεται στα πλαίσια του ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος. Οι έλεγχοι των διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών διενεργούνται αποκλειστικά από το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΕΠ), στο οποίο έχει δημιουργηθεί ειδική ομάδα, ενώ το Επιχειρησιακό σχέδιο της ΓΓΔΕ προβλέπει την αξιοποίηση της βάσης δεδομένων Amadeus¹⁸ από τους ελεγκτές του ΚΕΜΕΕΠ. Σύμφωνα με στοιχεία που ανέφερε σε ομιλία της σε συμπόσιο με θέμα «Το transfer pricing στο προσκήνιο των διεθνών φορολογικών εξελίξεων και η εφαρμογή του στην Ελλάδα» το 2014 η τότε Γ.Γ.Δ.Ε. Σαββαΐδου Κατερίνα, «μέχρι το 2012 δεν διενεργούνταν συστηματικοί έλεγχοι που να εστιάζουν στις ενδοομιλικές συναλλαγές. Μέχρι σήμερα έχει διενεργηθεί από το ΚΕΜΕΕΠ έλεγχος για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών σε 114 επιχειρήσεις, με 268 ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους και συνολικές ενδοομιλικές συναλλαγές ύψους 360.847 εκατομμύρια ευρώ. Στο πλαίσιο του ελέγχου διαπιστώθηκαν διαφορές σε 14 επιχειρήσεις με συνολικό ύψος διαφορών 20.106.784 ευρώ. Από τις 14 ελεγχόμενες επιχειρήσεις οι 4 αποδέχθηκαν τις διαφορές ενώ οι 10 κατέθεσαν ενδικοφανείς προσφυγές στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οι οποίες απορρίφθηκαν (σιωπηρά) και ασκήθηκαν προσφυγές στα Διοικητικά Δικαστήρια."

Στο Παράρτημα 2 περιλαμβάνεται πίνακας με τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει υπογράψει μέχρι στιγμής η Ελλάδα, συνολικά 57, με παλιότερες αυτές που υπογράφηκαν το 1953 με τις Η.Π.Α. και το Ηνωμένο Βασίλειο και πιο πρόσφατες αυτές του 2014 με την Δημοκρατία του Αγίου Μαρίνου και τα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα. Στις συμβάσεις ακολουθείται το πρωτότυπο του ΟΟΣΑ, με προβλέψεις τόσο για την φορολόγηση διαφορετικών πηγών εισοδημάτων (εισόδημα Φυσικών και Νομικών Προσώπων, εισόδημα Κεφαλαίου, εισόδημα από ακίνητη περιουσία, εισόδημα από ναυτιλιακές και αεροπορικές μεταφορές, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, επαγγελματικές υπηρεσίες (εξαρτημένες και ανεξάρτητες), εισόδημα από μισθούς και συντάξεις, αμοιβές διευθυντών, αμοιβές καλλιτεχνών-αθλητών, κυβερνητικές υπηρεσίες, εισοδήματα καθηγητών-σπουδαστών- διπλωματικών αντιπροσώπων-προξενικών λειτουργιών), όσο και για την αποφυγή διπλής φορολόγησης, την αποφυγή της διακριτικής μεταχείρισης, την διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού, την ανταλλαγή πληροφοριών και την αμοιβαία βοήθεια για την είσπραξη οφειλών. Αξίζει να αναφερθεί ότι ενώ σε όλες σχεδόν τις συμβάσεις υπάρχουν οι προβλέψεις για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, του αμοιβαίου διακανονισμού και της ανταλλαγής πληροφοριών, η Ελλάδα έχει υπογράψει μόνο με οκτώ χώρες (Νορβηγία, Βέλγιο, Μαρόκο, Γαλλία, Αρμενία, Αζερμπαϊτζάν, Η.Π.Α., Ουκρανία) για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη οφειλών.

¹⁸ Μεγάλη βάση δεδομένων, όπως και Thompson Reuters, στοιχεία των οποίων χρησιμοποιούν πολλοί ελεγκτικοί μηχανισμοί και ελεγκτικές εταιρείες για την άντληση συγκριτικών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης διακριτής τιμολόγησης.

6.3 ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΤΟΝ Ν.4174/2013

Ενώ στον ΚΦΕ τίθενται εξ αρχής οι έννοιες των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και κανόνες για την φορολόγηση τους, την αποφυγή διπλής φορολογίας και την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, στον ΚΦΔ (ν.4174/2014) περιλαμβάνονται τα πιο διαδικαστικά θέματα της τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών όπως ο φάκελος τεκμηρίωσης (άρθρο 21), η Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (άρθρο 22) και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών (άρθρο 56).

6.3.1 Φάκελος Τεκμηρίωσης

Στο άρθρο 21 ορίζεται ότι «Για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης». Την ίδια υποχρέωση έχουν και οι αλλοδαπές εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα καθώς και εγχώριες εταιρείες που δραστηριοποιούνται στο εξωτερικό. Οι συναλλαγές, όπως αυτές ορίζονται στα άρθρα 50 και 51 του ΚΦΕ, περιλαμβάνουν μεταφορά προϊόντων αλλά και λειτουργιών. Επίσης με τις ΠΟΛ 1097/2014 και 1144/2014 δόθηκαν αναλυτικές οδηγίες σχετικά με τους φακέλους τεκμηρίωσης.

Στα πλαίσια των οδηγιών του ΟΟΣΑ για απλούστευση των διαδικασιών ορίστηκαν εξαιρέσεις και απαλλαγές από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον :

- α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ετησίως και αθροιστικώς όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ «ανά φορολογικό έτος» ή
- β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ ετησίως και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ «ανά φορολογικό έτος».

Στην ΠΟΛ 1144/2014 διευκρινίστηκε ότι για την εφαρμογή των παραπάνω ως κύκλος εργασιών σε περίπτωση ομίλου λαμβάνεται το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων του υπόχρεου σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία και του ποσού με το οποίο συμβάλλει ο υπόχρεος στα ακαθάριστα έσοδα του ενοποιημένου ισολογισμού του ομίλου.

Οι κατηγορίες ενδοομιλικών συναλλαγών, εγχώριων και διασυνοριακών, για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση τεκμηρίωσης είναι :

1. Πρώτες Ύλες (RawMaterials)
2. Προϊόντα (Products)
3. Εμπορεύματα (Merchandise)
4. Δικαιώματα (Royalties)
5. Σήματα (TradeMarks)
6. Λοιπά Άυλα (Intangibles)
7. Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης (Trans Market Adv Fees)
8. Διοικητική Υποστήριξη (Administrative Support)
9. Χρηματοοικονομικές Συναλλαγές (Financial Transactions)
10. Μεταβίβαση Περιουσιακών Στοιχείων (Assets Transfer)
11. Τεχνική Υποστήριξη (Technical Support)
12. Εκμίσθωση (Leases)
13. Αποθήκευση (Storage)
14. Έρευνα & Ανάπτυξη (Research and Development)
15. Λοιπές Υπηρεσίες (Other Services)
16. Επιδότηση – Διαγραφή χρεών (Subsidy Deletion Dept)
17. Κατανομή δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους) (Cost Allocation_CCA)
18. Λοιπά (Others)

Έχει επίσης οριστεί ότι σε περίπτωση δανειακών συμβάσεων (χρηματοοικονομικές συναλλαγές) αντικείμενο τεκμηρίωσης είναι οι δεδουλευμένοι τόκοι και σε περίπτωση παροχής εγγυήσεων το ύψος των προμηθειών-αμοιβών εγγύησης. Τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μετόχους καθώς και οι αμοιβές των μελών των Διοικητικών Συμβουλίων δεν αποτελούν ενδοομιλικές συναλλαγές και δεν αποτελούν και αντικείμενο τεκμηρίωσης.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης που αποτελείται κατά περίπτωση από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία. Ο φάκελος τεκμηρίωσης περιλαμβάνει ειδικό κεφάλαιο όπου περιγράφονται γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχονται στους Φακέλους και που οφείλονται σε οποιαδήποτε μεταβολή των συνθηκών της αγοράς. Τόσο ο βασικός όσο και ο ελληνικός φάκελος πρέπει να επανεξετάζονται και επικαιροποιούνται προκειμένου να χρησιμοποιηθούν σε επόμενο φορολογικό έτος. Εάν ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι οι συνθήκες λειτουργίας του παρέμειναν αμετάβλητες, τα συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από βάσεις δεδομένων μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τρία (3) φορολογικά έτη εφόσον τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επικαιροποιούνται κάθε φορολογικό έτος, προκειμένου να

αποδεικνύεται η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Εφόσον υπάρχουν αλλαγές στις συνθήκες αγοράς ο φάκελος πρέπει να επικαιροποιείται πλήρως. Η επικαιροποίηση γίνεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά την διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης καταρτίζεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους που αφορά, τηρείται στην έδρα του υπόχρεου και διαφυλάσσεται καθ' όλο το χρονικό διάστημα για το οποίο υφίσταται σχετική υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους, τίθεται δε στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.

Τα στοιχεία του «βασικού φακέλου τεκμηρίωσης» τηρούνται σε γλώσσα διεθνώς αποδεκτή, κατά προτίμηση την αγγλική, όταν πρόκειται για αλλοδαπό όμιλο, με υποχρέωση μετάφρασης του στην ελληνική γλώσσα εφόσον ζητηθεί από την φορολογική αρχή. Σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις τα στοιχεία του φακέλου τεκμηρίωσης τηρούνται στην ελληνική γλώσσα, είτε σε έντυπη, είτε σε ηλεκτρονική μορφή.

a. Βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης

Ο «βασικός φάκελος» είναι κοινός για όλες τις επιχειρήσεις του ομίλου και περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για αυτές και τις μόνιμες εγκαταστάσεις τους. Περιέχει δηλαδή μια περιγραφή:

- α) της μητρικής και των αλλαγών που μπορεί να έχουν συμβεί στο τελευταίο έτος,
- β) της δομής του ομίλου (οργανωτική, νομική και λειτουργική) ,των συνδεδεμένων μερών και των μόνιμων εγκαταστάσεων τους,
- γ) των σχέσεων μεταξύ των μελών του ομίλου,
- δ) των προς τεκμηρίωση συναλλαγών, όπως ορίστηκαν παραπάνω,
- ε) των λειτουργιών και των κινδύνων,
- στ) της τιμολογιακής πολιτικής του ομίλου σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων,
- ζ) κατάλογο συμφωνιών κατανομής κόστους, αποφάσεων προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τα μέλη του ομίλου, σχετικά με τον καθορισμό των τιμών των συναλλαγών τους.

Σαν λειτουργίες αναφέρονται η βιομηχανοποίηση, η συναρμολόγηση, ο έλεγχος αποθεμάτων, η μεταφορά και αποθήκευση, κτλ. Στους κινδύνους αναφέρονται ο κίνδυνος αλλαγής του κόστους παραγωγής λόγω αλλαγής των τιμών πρώτων υλών, ο κίνδυνος αποτυχίας της E&A, κίνδυνοι που προέρχονται από το ευρύτερο οικονομικοπολιτικό περιβάλλον, όπως η οικονομική κρίση, ασταθές πολιτικό περιβάλλον, συναλλαγματικοί κίνδυνοι (Μουστάκης ,2009)

Τα στοιχεία του «βασικού φακέλου τεκμηρίωσης» τηρούνται σε γλώσσα διεθνώς αποδεκτή, κατά προτίμηση την αγγλική, όταν πρόκειται για αλλοδαπό όμιλο, με υποχρέωση

μετάφρασής του στην ελληνική γλώσσα.

β. Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης

Ο «Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης» περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

- α) λεπτομερή περιγραφή της επιχείρησης και της στρατηγικής της, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,
- β) λεπτομερή περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών (φύση συναλλαγών, ροή τιμολογίων, ύψος συναλλαγών),
- γ) συγκριτική ανάλυση (λειτουργική ανάλυση, οικονομικές συνθήκες, ειδικές διοικητικές στρατηγικές και πολιτικές της επιχείρησης, χρησιμοποιούμενοι πόροι),
- δ) επεξήγηση για την επιλογή και την εφαρμογή της/των μεθόδου/ων προσδιορισμού των τιμών των ενδοομικών συναλλαγών.

Τα στοιχεία του «ελληνικού φακέλου τεκμηρίωσης» τηρούνται στην ελληνική γλώσσα.

γ. Συνοπτικός πίνακας πληροφοριών

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών είναι συνοδευτικός του Φακέλου Τεκμηρίωσης και υποβάλλεται προκειμένου να αξιοποιηθούν φορολογικά οι παρεχόμενες πληροφορίες. Περιλαμβάνει στοιχεία της εταιρείας και των συνδεδεμένων εταιρειών ή μόνιμων εγκαταστάσεων στην Ελλάδα και το εξωτερικό γενικά καθώς και πληροφορίες για τα συνδεδεμένα πρόσωπα ή μόνιμες εγκαταστάσεις με τα/τις οποία/ες πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές για το συγκεκριμένο φορολογικό έτος. Επίσης συμπληρώνονται οι λειτουργίες που επικαλούνται κατά τις συναλλαγές (π.χ. έρευνα και ανάπτυξη, τεχνική υποστήριξη, διοικητικές υπηρεσίες, κ.ά.), κίνδυνοι που αναλαμβάνονται (π.χ. έρευνας και ανάπτυξης, πιστωτικός, συναλλαγματικός, κ.ά.) και τα χρησιμοποιηθέντα πάγια ενσώματα ή άυλα. Ζητείται επίσης για κάθε συναλλαγή ξεχωριστά να ενημερωθεί εκτός από τον συμβαλλόμενο, το ποσό και το είδος και η μέθοδος τεκμηρίωσης. Στο Παράρτημα 3 παρατίθεται ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών όπως περιλήφθηκε στον ΠΟΛ. 1179/2013.

Και στην ελληνική νομοθεσία ως αποδεκτές μέθοδοι τεκμηρίωσης έχουν οριστεί οι μέθοδοι που ορίστηκαν από τον ΟΟΣΑ, δηλαδή η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης, η μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους, η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής και η μέθοδος επιμερισμού κερδών. Όσον αφορά την συγκρισιμότητα των συναλλαγών, οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής (ονομασία, πάροχος, έκδοση, πλήθος στοιχείων κ.λπ.). Για τον περιορισμό του εύρους τιμών προτείνεται η στατιστική μέθοδος των τεταρτημορίων, δηλαδή οι τιμές περιορίζονται στο διάστημα από το 25% έως το 75% των αποτελεσμάτων που προέρχονται από τα ανεξάρτητα συγκρίσιμα στοιχεία.

6.3.2 Η Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης

Στο άρθρο 22 του ΚΦΔ ορίζεται ότι συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του ΚΦΕ δύνανται να υποβάλουν στον Γενικό Γραμματέα (του Υπουργείου Οικονομικών) αίτηση προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα.

Η τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών έχει ως σκοπό την δυνατότητα ελέγχου (στο πλαίσιο του ΚΦΔ φορολογικού ελέγχου) για το αν οι ελεγχόμενες συναλλαγές ακολουθούν την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Αντικείμενο της προέγκρισης αποτελεί το ενδεδειγμένο σύνολο κριτηρίων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου, όπως αυτά ορίστηκαν στην ΠΟΛ 1284/2013. 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. 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.

Ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει προκαταρκτική διαβούλευση, έτσι ώστε να εκτιμηθούν οι πιθανότητες αποδοχής της αίτησης προέγκρισης. 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, επισημαίνονται τα σημεία όπου ενδέχεται να προκύψουν αμφισβητήσεις και διατυπώνονται προτάσεις για το περιεχόμενο της αίτησης.

Στη αίτηση περιλαμβάνονται αναλυτικά στοιχεία για τον αιτούντα και τα συνδεδεμένα σε αυτόν πρόσωπα, την διάρθρωση και τις δραστηριότητες του ομίλου, την προτεινόμενη μεθοδολογία για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών, τη χρονική διάρκεια της προέγκρισης και εάν επιθυμεί να γίνει αίτημα συνεννόησης της αρμόδιας υπηρεσίας με τις αρμόδιες φορολογικές αρχές άλλων εμπλεκόμενων κρατών με τα οποία υφίσταται Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος. Ο αιτών θα πρέπει να δικαιολογήσει ότι η επιλογή της συγκεκριμένης τιμής ενδείκνυται για τις συγκεκριμένες συναλλαγές και να αποδείξει ότι με την μεθοδολογία αυτή θα τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων. Κατά την διάρκεια των διαβουλεύσεων μπορεί να ζητηθούν πρόσθετα στοιχεία από την φορολογική αρχή ή να προσκομιστούν αυτοβούλως από τον αιτούντα, εφόσον το κρίνει αναγκαίο. Μετά το τέλος των

διαβουλεύσεων και αφού ενημερωθεί ο φορολογούμενος γραπτώς για της θέσης της φορολογικής αρχής, ορίζεται η τελική συνάντηση. Εάν συμπέσουν οι απόψεις της αρμόδιας υπηρεσίας και του αιτούντος προσώπου συντάσσεται και υπογράφεται Πρακτικό Αποδοχής Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης. Εάν δεν συμπέσουν, συντάσσεται Πρακτικό Απόρριψης της Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης.

Η εξέταση της αίτησης και η έκδοση αποτελέσματος πρέπει να γίνεται εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της. Η διάρκεια ισχύος της απόφασης προέγκρισης δεν δύναται να υπερβαίνει τα τέσσερα (4) έτη και η χρονική ισχύς της δεν δύναται να ανατρέχει σε φορολογικό έτος που έχει παρέλθει κατά τη στιγμή της υποβολής της αίτησης προέγκρισης.

Η απόφαση προέγκρισης 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.
- δ. Την κρίση της αρμόδιας υπηρεσίας για την αποδοχή ή απόρριψη της αίτησης προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης
- ε. Τη διάρκεια και την ημερομηνία έναρξης της ισχύος της.
- στ. Λεπτομερή στοιχεία σχετικά με την αποδεκτή μεθοδολογία για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών που αφορά.
- ζ. 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.
- η. Τα στοιχεία τεκμηρίωσης που πρέπει να τηρηθούν καθ' όλη τη διάρκεια ισχύος της προκειμένου να καταστεί δυνατή η παρακολούθηση της εφαρμογής της.
- θ. Εφόσον κρίνεται αναγκαίο, ενδεχόμενα γεγονότα ή περιστάσεις που θα καταστήσουν αναγκαία την αναθεώρηση της.
- ι. Εφόσον κρίνεται αναγκαίο, ενδεχόμενα γεγονότα ή περιστάσεις που θα οδηγήσουν σε πρόωρη ή ακόμα και αναδρομική λήξη της ισχύος της.

Ο φορολογούμενος 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 ή να υποβάλει προτάσεις για την πραγματοποίηση σχετικών προσαρμογών. Η έκθεση πρέπει να υποβάλλεται στην Διεύθυνση Ελέγχων μέχρι το τέλος της νόμιμης προθεσμίας υποβολής φορολογικών δηλώσεων για το εν λόγω φορολογικό έτος. Σε περίπτωση μη υποβολής της έκθεσης συμμόρφωσης η απόφαση προέγκρισης ακυρώνεται από το φορολογικό έτος το οποίο αφορά η εν λόγω έκθεση συμμόρφωσης.

Η απόφαση προέγκρισης αναθεωρείται, είτε κατόπιν αίτησης από το ενδιαφερόμενο πρόσωπο, είτε αυτεπάγγελτα από τον Γενικό Γραμματέα, ανακαλείται ή ακυρώνεται από την Φορολογική Διοίκηση στις εξής περιπτώσεις:

- α) εφόσον οι κρίσιμες παραδοχές στις οποίες βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης αποδειχθούν εσφαλμένες,
- β) εφόσον επήλθε ουσιώδης μεταβολή των κρίσιμων παραδοχών ή συνθηκών που καθιστά αδύνατη την τήρηση των οριζόμενων στην απόφαση προέγκρισης,
- γ) σε περίπτωση εφαρμογής της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού της εκάστοτε εφαρμοστέας διμερούς σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας ή της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων για τις ίδιες συναλλαγές του ίδιου φορολογουμένου,
- δ) εφόσον διαπιστωθεί, ότι οι αιτούντες δεν τήρησαν ουσιώδη όρο ή υποχρέωση που ορίζονται στην απόφαση προέγκρισης,
- ε) εφόσον επέλθει ουσιώδης μεταβολή των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων οι οποίες επηρεάζουν ουσιωδώς την απόφαση προέγκρισης.

Σε περίπτωση μονομερούς APA τα μέρη που συμμετέχουν στη διαδικασία, είναι η αιτούσα επιχείρηση και η Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών ως «αρμόδια αρχή». Σε περίπτωση διμερούς ή πολυμερούς APA τα μέρη που συμμετέχουν στην διαπραγμάτευση είναι οι "αρμόδιες αρχές" των εμπλεκόμενων κρατών και όχι ο αιτών ή η συνδεδεμένη επιχείρηση του, οι οποίοι δύνανται να αποδεχτούν ή όχι την APA. Η μονομερής APA δεν εξαλείφει την πιθανότητα διπλής φορολόγησης γι' αυτό και δεν προτείνεται. Σε περιπτώσεις όμως που δεν υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας με μια χώρα, η Διεύθυνση Ελέγχων μπορεί να εκδώσει στον φορολογούμενο, κατόπιν αιτήματος, απόφαση μονομερούς προέγκρισης της ενδοομιλικής του τιμολόγησης εφόσον κρίνεται σκόπιμο και εφόσον υπάρχει έννομο συμφέρον. Αν ο φορολογούμενος συνάψει μονομερή APA με άλλη χώρα σύμφωνα με τη νομοθεσία της, χωρίς τη συμμετοχή των Ελληνικών φορολογικών αρχών, τότε οι Ελληνικές φορολογικές αρχές δεν δεσμεύονται από αυτήν.

Η προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης αποτελεί σημαντικό εργαλείο τόσο για τις εταιρείες όσο και για την φορολογική αρχή, εφόσον ο βασικός έλεγχος γίνεται κατά την έγκριση της και σε περίπτωση μεταγενέστερου φορολογικού ελέγχου των σχετικών συναλλαγών, οι οποίες αποτελούν αντικείμενο της προέγκρισης, ο έλεγχος περιορίζεται στην επαλήθευση, ότι τηρήθηκαν τα οριζόμενα στην απόφαση προέγκρισης και ότι εξακολουθούν να ισχύουν οι παραδοχές, οι περιστάσεις και οι όροι στις οποίες αυτή βασίστηκε. Ταυτόχρονα παρέχει πλεονεκτήματα όπως α) ασφάλεια των επιχειρήσεων για τον τρόπο προσδιορισμού των κερδών τους από τις συγκεκριμένες ενδοομιλικές συναλλαγές, β) αποφυγή διπλής φορολογίας σε περίπτωση διμερών ή πολυμερών συμφωνιών, γ) αποφυγή διενέξεων και πιθανής μακροχρόνιας δικαστικής διαμάχης με τις φορολογικές αρχές στα πλαίσια ελέγχων, δ)

δυνατότητα επίλυσης περίπλοκων προβλημάτων ενδοομιλικής τιμολόγησης στα πλαίσια συνεννόησης με τις φορολογικές αρχές πριν την διενέργεια ελέγχων. Αποτελεί όμως και πηγή κόστους για τις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις καθώς για την αίτηση προκαταρκτικής διαβούλευσης απαιτείται παράβολο χιλίων ευρώ (1.000), για την υποβολή αίτησης προέγκρισης ή αναθεώρησης παράβολο πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000) και σε περίπτωση διμερούς ή πολυμερούς ΑΡΑ παράβολο δέκα χιλιάδων ευρώ (10.000).

Η απόφαση προέγκρισης εντάσσεται στο πλαίσιο της εκ των προτέρων φορολογικής συμφωνίας (advanced tax ruling) μεταξύ κράτους και φορολογούμενων και αποτελεί μία καινοτομία για την ελληνική νομοθεσία. Παρόλα αυτά στην ομιλία της το 2014 η Γ.Γ.Δ.Ε. Κατερίνα Σαββαΐδου επιβεβαίωσε ότι μέχρι εκείνη την στιγμή είχαν «υποβληθεί μόνο τρεις (3) αιτήσεις για έγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, οι οποίες είναι λίγες εάν σκεφτεί κανείς τα πλεονεκτήματα της διαδικασίας αυτής.».

Στο Παράρτημα 4 περιλαμβάνονται οι σχετικές αιτήσεις για την Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης .

6.3.3 Πρόστιμα

Στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 56 του ΚΦΔ:

1. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Κώδικα επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογουμένου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού συνοπτικού πίνακα, το παραπάνω πρόστιμο επιβάλλεται μόνο αν μεταβάλλονται τα ποσά των συναλλαγών και οι συνολικές διαφορές είναι άνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών το παραπάνω πρόστιμο υπολογίζεται επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια και επιβάλλεται μόνο αν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης.
2. Σε περίπτωση μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε

υποχρέωση τεκμηρίωσης, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

3. Σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα τεθεί στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης από την τριακοστή πρώτη (31 η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την εξηκοστή (60ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αν διατεθεί από την εξηκοστή πρώτη (61) ημέρα έως την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ενώ αν δεν διατεθεί καθόλου ή διατεθεί μετά την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ.

6.4 ΤΕΛΕΥΤΑΙΕΣ ΕΞΕΛΙΞΕΙΣ

Τα τελευταία χρόνια σημειώνεται πολύ έντονο το φαινόμενο της μετεγκατάστασης ελληνικών εταιρειών σε άλλες, κυρίως γειτονικές, χώρες επειδή κρίνουν ότι τους συμφέρει φορολογικά. Το φαινόμενο αυτό είναι ιδιαίτερα έντονο στην Βόρεια Ελλάδα και έχει οδηγήσει εκτός των άλλων και στο χάσιμο πολλών θέσεων εργασίας. Η ελεύθερη μεταφορά κεφαλαίων παροτρύνεται από την Ε.Ε. στα πλαίσια της ενοποιημένης αγοράς, τα προβλήματα όμως ξεκινούν όταν επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα εκμεταλλεύονται καταχρηστικά αυτήν την ελευθερία για να αποφύγουν τεχνητά την φορολογία στην Ελλάδα. Για τον λόγο αυτό πέρα από τις προβλέψεις που ήδη υπάρχουν στην φορολογική νομοθεσία, οι ελληνικές φορολογικές αρχές συνεργάζονται στενά με τις φορολογικές αρχές των γειτονικών χωρών για τον περιορισμό αυτών των φαινομένων. (Πιτσιλής, 2017)

Ήδη από τον Οκτώβριο του 2016 με τον ν. 4428/2016 η Ελλάδα επικύρωσε την συμμετοχή της στην Πολυμερή Συμφωνία Αρμοδίων Αρχών. Τον Αύγουστο του 2017 με τον ν.4484/2017 ενσωματώθηκε στην ελληνικό νομοθεσία η 2016/881/Ε.Ε. οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας και συγκεκριμένα την συστηματική κοινοποίηση προκαθορισμένων πληροφοριών σχετικά με φορολογικούς κατοίκους άλλων κρατών - μελών στο οικείο κράτος - μέλος φορολογικής κατοικίας, χωρίς προηγούμενο αίτημα και ανά καθορισμένα εκ των προτέρων τακτά διαστήματα. Η οδηγία εκδόθηκε ως τροποποίηση της 2011/96/Ε.Ε. για να διευκολύνει τα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης να εντάξουν στην νομοθεσία τους τις απαραίτητες αλλαγές για να γίνει εφικτή η Πολυμερής Συμφωνία Αρμοδίων Αρχών (ΠΣΑΑ).

Σύμφωνα λοιπόν και με την οδηγία της Ε.Ε. η Μητρική ενός Ομίλου Πολυεθνικής Επιχείρησης ή οποιαδήποτε χωριστή επιχειρηματική μονάδα του ομίλου που έχει τη φορολογική της κατοικία στην Ελλάδα υποβάλλει την Έκθεση ανά Χώρα όσον αφορά το οικείο Φορολογικό

Έτος Υποβολής Εκθέσεων εντός δώδεκα (12) μηνών από την τελευταία ημέρα του Φορολογικού Έτους Υποβολής Εκθέσεων του Ομίλου. Η αρμόδια αρχή που παραλαμβάνει την Έκθεση ανά Χώρα την κοινοποιεί, μέσω αυτόματης ανταλλαγής σε οποιοδήποτε κράτος - μέλος στο οποίο, με βάση τις πληροφορίες της Έκθεσης δραστηριοποιείται ο όμιλος. Η κοινοποίηση πραγματοποιείται εντός δεκαπέντε (15) μηνών από την τελευταία ημέρα του φορολογικού έτους του Ομίλου στον οποίο αναφέρεται η Έκθεση ανά Χώρα. Η πρώτη Έκθεση ανά Χώρα κοινοποιείται για το φορολογικό έτος του Ομίλου που αρχίζει την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2016, και πραγματοποιείται εντός δεκαοχτώ (18) μηνών από την τελευταία ημέρα του εν λόγω φορολογικού έτους. Η αρμόδια αρχή κοινοποιεί στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή ετήσια αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών και των πρακτικών αποτελεσμάτων τα οποία επιτεύχθηκαν.

Η Έκθεση ανά Χώρα περιέχει τις ακόλουθες πληροφορίες σχετικά με τον Όμιλο:

α) συγκεντρωτικές πληροφορίες σχετικά με το ποσό των εσόδων, τα κέρδη (ζημίες) προ φόρου εισοδήματος, τον καταβληθέντα φόρο εισοδήματος, τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος, το Μετοχικό Κεφάλαιο, τα συσσωρευμένα κέρδη, τον αριθμό των εργαζομένων και τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία εκτός των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδυνάμων, όσον αφορά σε κάθε περιοχή Δικαιοδοσίας στην οποία δραστηριοποιείται ο Όμιλος ,

β) έγγραφο ταυτοποίησης κάθε Συνιστώσας Οντότητας του Ομίλου ΠΕ, με το οποίο καθορίζεται η περιοχή Δικαιοδοσίας, στην οποία έχει τη φορολογική της κατοικία η εν λόγω Συνιστώσα Οντότητα και, σε περίπτωση που διαφέρει από αυτήν την περιοχή Δικαιοδοσίας της φορολογικής κατοικίας, η περιοχή Δικαιοδοσίας δυνάμει της νομοθεσίας της οποίας οργανώνεται η εν λόγω Συνιστώσα Οντότητα, καθώς και η φύση της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας ή επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της εν λόγω Συνιστώσας Οντότητας

Σε συνέχεια της παραπάνω ενέργειας τον Οκτώβριο του 2017 με τον ν. 4490/2017 κυρώθηκε και από την Ελλάδα η Πολυμερής Συμφωνία Αρμοδίων Αρχών (ΠΣΑΑ), με την οποία ενεργοποιείται και τίθεται σε λειτουργία η αυτόματη ανταλλαγή των εκθέσεων ανά χώρα μεταξύ των αρμοδίων αρχών των συμβαλλόμενων μερών της. Στόχος είναι να αντιμετωπιστεί το πρόβλημα της φορολογικής απάτης, της φοροδιαφυγής και των πρακτικών επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού των πολυεθνικών εταιρειών, όπως αυτό άλλωστε συνέβη και με την εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με τις διατάξεις της ευρωπαϊκής Οδηγίας 881/2016 για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον ν. 4484/2017. Με την παραπάνω συμφωνία οι όμιλοι πολυεθνικών επιχειρήσεων με ετήσια ενοποιημένα έσοδα πάνω από 750 εκατομμύρια ευρώ οφείλουν να υποβάλλουν την έκθεση ανά χώρα και υποχρεώνονται να παρέχουν πληροφορίες για μια σειρά από σημαντικά οικονομικά στοιχεία των δραστηριοτήτων τους, που επιτρέπουν στις φορολογικές αρχές να πραγματοποιήσουν μια πρώτη εκτίμηση για το αν μια επιχείρηση έχει πραγματική ή εικονική δραστηριότητα. Τα στοιχεία αυτά προστατεύονται από

αυστηρές ρήτρες εμπιστευτικότητας και δεν επιτρέπεται από την ίδια τη σύμβαση να χρησιμοποιηθούν σαν αποδεικτικά στοιχεία, η πρόσβαση όμως σε αυτά θα βοηθήσει τις φορολογικές αρχές κατά την αξιολόγηση των κινδύνων σε σχέση με τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών, τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών, για οικονομική και στατιστική ανάλυση και για περαιτέρω έρευνα σχετικά με τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών ενός πολυεθνικού ομίλου ή όσον αφορά σε άλλα φορολογικά θέματα στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7ο

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΩΝ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ

Το θέμα της μεταφοράς τιμών ενδοομικών συναλλαγών έχει απασχολήσει τους οικονομολόγους από την εμφάνιση κιάλας των πολυεθνικών ομίλων καθώς πολλοί επιστήμονες ασχολήθηκαν για να εξετάσουν τις αιτίες που προκαλούν την διακριτή τιμολόγηση, τις επιπτώσεις που έχει στην πορεία του ομίλου και στις οικονομίες των χωρών όπου δραστηριοποιούνται οι όμιλοι.

Οι πρώτοι που ασχολήθηκαν με το θέμα της ενδοομικής τιμολόγησης ήταν οι Cook (1955) και Hirshleifer (1956) με άρθρα τους σε οικονομικά περιοδικά. Εξέτασαν την ενδοομική τιμολόγηση στα πλαίσια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και πώς αυτή επηρεάζει την μεγιστοποίηση των κερδών του ομίλου. Ο Hirshleifer ειδικά πρότεινε ότι στις περιπτώσεις στις οποίες δεν υπάρχει εξωτερική αγορά για το ενδιάμεσο προϊόν, η τιμή της ενδοομικής συναλλαγής θα πρέπει να ισούται με το οριακό κόστος παραγωγής του σε τέλειες ανταγωνιστικές αγορές, για τις ενδιάμεσες εισροές αντίθετα η ενδοομική τιμή θα ορίζεται από την αγορά.

Ο Horst (1971) εξέτασε την επίδραση της γενικότερης δασμολογικής πολιτικής στα έσοδα ενός πολυεθνικού ομίλου, καθώς μπορεί να οδηγήσει ως αντικίνητρο για την αύξηση των τιμών εξαγωγών.

Ο Plasschaert (1980) μελέτησε τους μηχανισμούς που οδηγούν στην χρήση των τιμών μεταφοράς, τα προβλήματα που προκύπτουν, τα κίνητρα που ωθούν τις επιχειρήσεις να προχωρούν στην κατάχρηση αυτού του εργαλείου για την αποφυγή φορολογίας και τους περιορισμούς που επιβάλλονται από τα κράτη στην προσπάθεια τους να ελέγξουν την δράση των πολυεθνικών.

Οι Rugman και Eden (1985) παρατήρησαν πώς όταν οι διάφορες επιχειρήσεις συσπειρώνονται σε ομίλους δημιουργούν μία εσωτερική αγορά, η οποία δεν επηρεάζεται από παράγοντες όπως π.χ. οι δασμοί, οι περιορισμοί κεφαλαίων κ.ά. Αντίστοιχα χρησιμοποιούν τις τιμές μεταφοράς για να διατηρήσουν τα παραπάνω πλεονεκτήματα σε σχέση με τις εξωτερικές αγορές και να μεταφέρουν έτσι τα κέρδη τους σε φορολογικά καθεστώτα με χαμηλότερους συντελεστές μειώνοντας έτσι την φορολογική τους βάση.

Ο Eccles (1985) στην μελέτη του προσέγγισε πέντε τομείς που απασχολούν τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και πώς αυτοί αλληλεπιδρούν με τις τιμές μεταφοράς. Οι τομείς στους οποίους αναφέρθηκε ήταν α) οι εταιρικοί σκοποί, στόχοι και στρατηγικές, β) το επιχειρηματικό τμήμα πληροφοριών, γ) οι ενδοομιλικές συναλλαγές, δ) στρατηγικές φορολογικού σχεδιασμού και ε) μελλοντικές κατευθυντήριες γραμμές για τις εταιρείες.

Οι Grubert και Mutti (1991) ερευνήσαν τρεις αλληλένδετες πτυχές της δραστηριότητας των πολυεθνικών εταιρειών των Η.Π.Α.: τη δυνατότητα αλλαγής κερδών από χώρες με υψηλή φορολογία σε χώρες με χαμηλό φόρο, τον αντίκτυπο των φόρων και των δασμών της χώρας υποδοχής στην κατανομή του πραγματικού κεφαλαίου και την επίδραση αυτών των πολιτικών στις μορφές διεθνούς εμπορίου των Ηνωμένων Πολιτειών και των χωρών υποδοχής. Η ανάλυση απέδειξε ότι η μεταβολή του εισοδήματος μέσω της μεταβολής της φορολογικής κατοικίας και οι πραγματικές επενδύσεις ανταποκρίνονται στους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές και τους δασμούς της χώρας υποδοχής.

Ο Feinschreiber (1994) εξέδωσε το εγχειρίδιο του transfer pricing, περιγράφοντας τις τεχνικές ενδοομιλικής τιμολόγησης και το ανανέωσε το 2001 παραθέτοντας τους ισχύοντες νόμους και τις οδηγίες του ΟΟΣΑ.

Σε μελέτη τους οι Vidal και Goetschalckx (2001) παρουσίασαν ένα μοντέλο για τη βελτιστοποίηση των κερδών μετά από φόρους μιας πολυεθνικής εταιρείας, το οποίο περιλαμβάνει τις τιμές μεταβίβασης και την κατανομή του κόστους μεταφοράς ως ρητές μεταβλητές απόφασης. Με αυτά τα εργαλεία επιτυγχάνεται η μετατόπιση των φορολογικών βαρών σε χώρες με ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς. Οι τιμές όμως αυτές μπορεί να είναι και πλασματικές και να μην μπορούν να σταθούν στην ελεύθερη αγορά μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Οι Li και Ferreira (2007) στην εργασία τους ανέπτυξαν τους παράγοντες, εσωτερικούς και εξωτερικούς, που επηρεάζουν την διοίκηση μιας πολυεθνικής κατά τον σχεδιασμό της τιμολογιακής της πολιτικής και συγκεκριμένα των τιμών μεταφοράς.

Οι Bernard, Jensen και Schott (2008) στην εργασία τους εξέτασαν τον βαθμό που οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών διαφέρουν μεταξύ των ανεξάρτητων τρίτων μερών και των συνδεδεμένων. Με στοιχεία από τις ΗΠΑ προέκυψε ότι οι τιμές μεταξύ των ανεξάρτητων μερών ήταν υψηλότερες από τις τιμές μεταξύ των συνδεδεμένων μερών. Σημαντικό ρόλο παίζουν και το είδος του προϊόντος, η θέση της επιχείρησης στην αγορά, οι συντελεστές φορολογίας και οι δασμολογική πολιτική.

Ο Wittendorff (2010) κάνει αναφορά στην αρχή των ίσων αποστάσεων και αναλύει τις οδηγίες του ΟΟΣΑ, προκειμένου να δείξει ότι σύμφωνα με αυτές οι τιμές των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων αντιστοιχούν με εκείνες που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων υπό παρόμοιες συνθήκες.

Η Markham (2012) αναφέρεται στην προέγκριση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και τονίζει ότι είναι από τα κορυφαία φορολογικά θέματα που αντιμετωπίζουν οι πολυεθνικές επιχειρήσεις, είναι όμως και απαραίτητο εργαλείο για την ομαλή συνεργασία με τις φορολογικές αρχές.

Οι Cooper, Fox, Loerick και KOMAL (2016) μελέτησαν τις πρακτικές transfer pricing και την νομοθεσία που υπάρχει ανά την υφήλιο, με επικεντρώνοντας την προσοχή τους στις αναπτυσσόμενες χώρες.

Πολύ σημαντική είναι και η συμβολή των μεγάλων ελεγκτικών - συμβουλευτικών εταιρειών όπως η EY, η KPMG, η PwC, η Deloitte και άλλες, πολλές από τις οποίες κάθε χρόνο εκδίδουν μελέτες σχετικά με την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών, παραθέτοντας στοιχεία τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για τις φορολογικές αρχές.

Η διακριτή τιμολόγηση έχει μελετηθεί και στην Ελλάδα. Ο Ρουμελιώτης (1978) αναφέρεται στις πολυεθνικές επιχειρήσεις και στις πρακτικές υπερκοστολογήσεων και υποκοστολογήσεων στην Ελλάδα. Αργότερα το 2006 μελετάει την παγκόσμια οικονομική διακυβέρνηση και την θέση των πολυεθνικών σε αυτήν. Ο Γεωργακόπουλος (1996) μελέτησε την νομική πτυχή των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Ο Μουστάκης (2009) και ο Τσουρουφλής (2010) ασχολήθηκαν με τις πρακτικές των ενδοομιλικών τιμολογήσεων και τις επιπτώσεις τους στην θέση των επιχειρήσεων. Οι Καζαντζής και Σώρος (2012) αναφέρθηκαν στην ενδοομιλική τιμολόγηση και πώς αυτή επηρεάζει την κοστολόγηση των συναλλαγών. Ο Αληφαντής (2015) αναφέρθηκε στην χρηματοοικονομική διάσταση της ενοποίησης των επιχειρήσεων σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία.

Η παρούσα εργασία βασίστηκε επίσης στις νομοθετικές πράξεις του ελληνικού Υπουργείου Οικονομικών, οδηγιών του ΟΟΣΑ και της Ε.Ε., καθώς και σε άρθρα ιστοσελίδων οικονομικού ενδιαφέροντος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8ο

ΕΡΕΥΝΑ

Η διαδικασία της ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι μία πολύπλοκη διαδικασία καθώς περιλαμβάνει λογιστικούς, κοστολογικούς, διοικητικούς και φορολογικούς χειρισμούς. Μέσω των τιμών μεταφοράς οι πολυεθνικές μπορούν να ελέγχουν την φορολογία τους σε συνολικό επίπεδο και να αντιμετωπίζουν τον ανταγωνισμό σε διάφορες περιοχές και αγορές, συνεπώς η διαδικασία συνεπάγεται και απόλυτη εμπιστευτικότητα. Λόγω λοιπόν της φύσης της συναλλαγής δεν είναι εύκολη η εξεύρεση στοιχείων, καθώς οι επιχειρήσεις είναι απρόθυμες να συμμετέχουν σε οποιαδήποτε έρευνα που θα μπορούσε να αποκαλύψει την πολιτική τους στα παραπάνω σημεία. Οι περισσότερες μελέτες έχουν διεξαχθεί από τον ΟΟΣΑ, τον ΟΗΕ ή μεγάλες ελεγκτικές – συμβουλευτικές εταιρείες όπως η PwC, η EY, η KPMG και άλλες, εταιρείες οι οποίες διαχειρίζονται περιπτώσεις ενδοομιλικών συναλλαγών για λογαριασμό πολλών πολυεθνικών επιχειρήσεων, έχουν πρόσβαση στα απαραίτητα στοιχεία, αλλά και την εμπιστοσύνη των εταιρειών ότι δεν θα αποκαλύψουν λεπτομέρειες της διαδικασίας.

8.1 ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

Στα πλαίσια του ερευνητικού πλαισίου της συγκεκριμένης εργασίας κρίθηκε σκόπιμο να μελετηθεί ο τρόπος που χειρίζονται τους φακέλους τεκμηρίωσης οι ελληνικές επιχειρήσεις και μέσω της διαδικασίας αυτής να εξεταστούν και άλλες παράμετροι της ενδοομιλικής τιμολόγησης, όπως η επιλογή μεθόδου υπολογισμού των τιμών μεταφοράς και οι παράγοντες που την επηρεάζουν, η συμμετοχή στην διαδικασία για Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης, ο χειρισμός της συγκρισιμότητας κ.ά.

Έγινε αρχικά μία πιλοτική έρευνα σε 10 εταιρείες της Βορείου Ελλάδας, οι οποίες ασχολούνται με ενδοομιλικές συναλλαγές. Η έρευνα έγινε με την μορφή συνεντεύξεων των αρμοδίων για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και τους φακέλους τεκμηρίωσης. Το σύνολο των επιχειρήσεων ήταν απρόθυμο ως προς την παροχή πληροφοριών σχετικά με το θέμα, προβάλλοντας λόγους εμπιστευτικότητας και εταιρικού απορρήτου, τονίζοντας επίσης και το

γεγονός ότι η διαχείριση των φακέλων τεκμηρίωσης έχει ανατεθεί σε εξωτερικούς συνεργάτες. Συνέπεια των παραπάνω κρίθηκε η προσέγγιση των εταιρειών μεμονωμένα ως απαγορευτική στα πλαίσια της συγκεκριμένης εργασίας και λόγω του περιορισμένου χρόνου και πόρων για την εκπόνηση της εργασίας, η έρευνα στράφηκε προς τις συμβουλευτικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την συμπλήρωση φακέλων τεκμηρίωσης για λογαριασμό επιχειρήσεων για την συλλογή των απαραίτητων στοιχείων για την έρευνα.

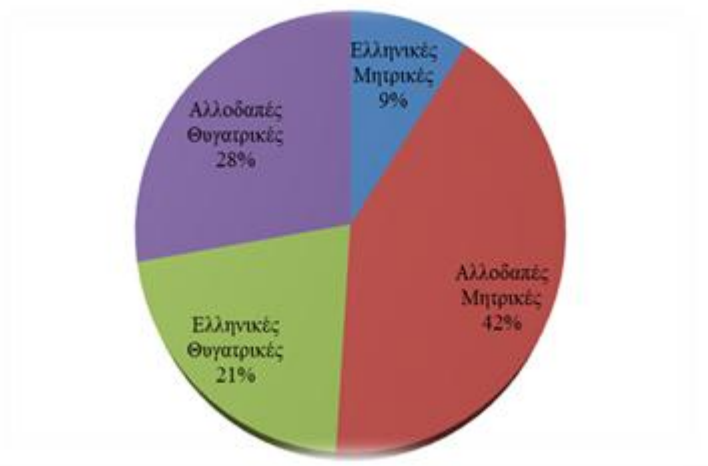
Επιλέχθηκαν τρεις εταιρείες συμβούλων που δραστηριοποιούνται στον συγκεκριμένο τομέα τα τελευταία 6-10 χρόνια, με διαφορετικό πελατολόγιο η καθεμία κατόπιν συνέντευξης με τους αρμόδιους για τον συγκεκριμένο τομέα. Σχεδιάστηκε ερωτηματολόγιο 19 ερωτήσεων μέσω της φόρμας της Google το οποίο και στάλθηκε στις τρεις εταιρίες οι οποίες ασχολούνται με την υποβολή των φακέλων τεκμηρίωσης για λογαριασμό πελατών τους. Το ερωτηματολόγιο περιλαμβάνει 4 ερωτήσεις ανοικτού και 15 ερωτήσεις κλειστού τύπου, κάποιες από τις οποίες σχεδιάστηκαν με την κλίμακα Likert πέντε βαθμίδων. Μέσω των εταιρειών αυτών συλλέχτηκαν στοιχεία για 386 εταιρείες που υποχρεούνται στην υποβολή φακέλων τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών.

Αναφορικά με την δομή των ερωτήσεων, οι τρεις πρώτες αναφέρονται στις εταιρείες τις ίδιες, στους πελάτες που εξυπηρετούν και στην προϋπηρεσία που έχουν στο αντικείμενο. Οι επόμενες δέκα είναι σχετικές με τους φακέλους τεκμηρίωσης, τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται και τους παράγοντες που επηρεάζουν τις επιλογές των εταιρειών, τον χειρισμό των στοιχείων συγκρισιμότητας και τα πρόστιμα. Υπάρχουν δύο ερωτήσεις σχετικά με τις ΑΡΑ και την συμμετοχή των εταιρειών σε αυτές και τρεις για την αξιολόγηση των αρμοδίων αρχών και της υποδομής γενικότερα. Τέλος υπάρχει μία ανοικτή ερώτηση για προτάσεις ή παρατηρήσεις των συμμετεχόντων.

Σκοπός της συγκεκριμένης έρευνας είναι να μελετηθεί ο βαθμός και ο τρόπος με τον οποίο το θεωρητικό και νομοθετικό πλαίσιο των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών εφαρμόζεται από τις ελληνικές επιχειρήσεις, το πώς ανταπεξέρχονται στις δυσκολίες της τεκμηρίωσης και στις απαιτήσεις των φορολογικών αρχών.

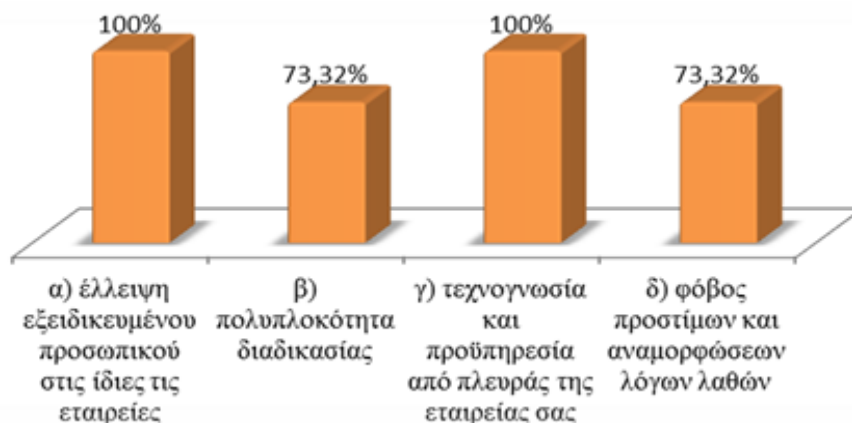
8.2 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Αναλυτικότερα από τις 386 επιχειρήσεις για τις οποίες συλλέχτηκαν στοιχεία οι 197 είναι μητρικές, 36 ελληνικές (ποσοστό 9%) και 161 αλλοδαπές (ποσοστό 42%) και οι 189 θυγατρικές, 82 ελληνικές (ποσοστό 21%) και 107 αλλοδαπές (ποσοστό 28%). Όλες είναι εταιρείες οι οποίες δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα και είναι υποχρεωμένες σύμφωνα με τον άρθρο 21 του ν.4174/2013 στην υποβολή φακέλου τεκμηρίωσης για τις τιμές που χρησιμοποιούν στην ενδοομιλικές συναλλαγές τους.



Διάγραμμα 5. Σύσταση δείγματος έρευνας

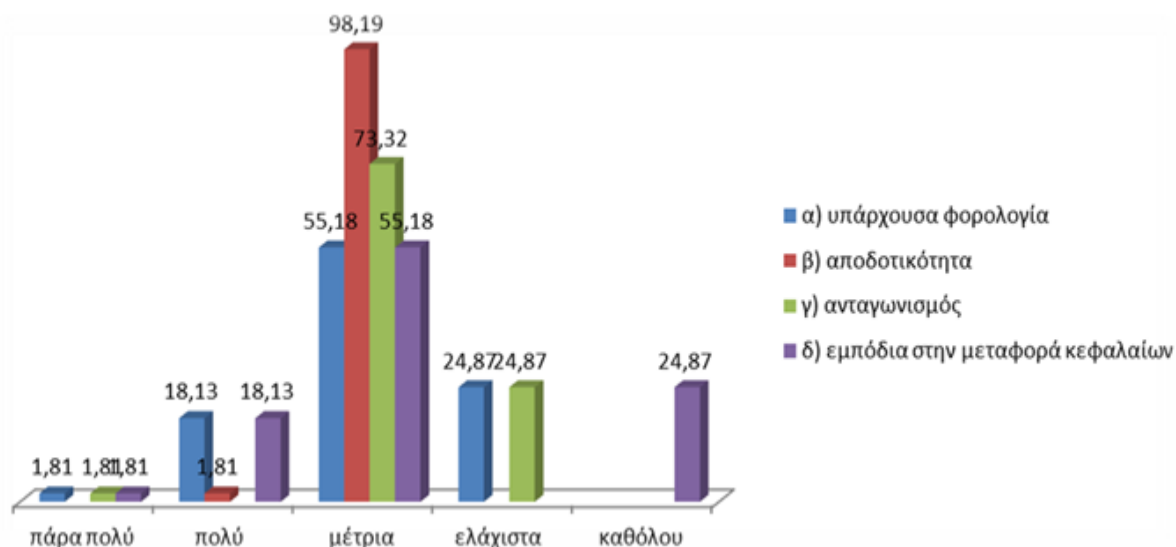
Οι λόγοι για τους οποίους οι επιχειρήσεις ανάθεσαν στις συγκεκριμένες εταιρείες την συμπλήρωση των φακέλων τεκμηρίωσης είναι κυρίως η έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού στις ίδιες τις εταιρείες και η τεχνογνωσία και προϋπηρεσία από πλευράς της συμβουλευτικής εταιρείας, σημαντικό ρόλο όμως παίζουν και η πολυπλοκότητα της διαδικασίας και ο φόβος προστίμων σε περίπτωση λάθους. Τους ίδιους λόγους προέβαλαν και οι αρμόδιοι των επιχειρήσεων για την επιλογή τους να αναθέσουν αυτό το έργο σε εξωτερικό συνεργάτη από το να το υλοποιήσουν με τα υπάρχοντα στελέχη τους μέσα στην εταιρεία. Τα παραπάνω αντικατοπτρίζουν τον φόβο των επιχειρήσεων έναντι της διαδικασίας τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, κάτι που έχει επισημανθεί έντονα τόσο σε εθνικό όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο. Φανερώνει επίσης και την έλλειψη του απαραίτητου προσωπικού με τις κατάλληλες γνώσεις για να ανταπεξέλθει στο ομολογουμένως δύσκολο έργο της τεκμηρίωσης. Αυτό όμως θα μπορούσε να ερμηνευθεί και ως ευκαιρία για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με λογιστικές και συμβουλευτικές υπηρεσίες να επενδύσουν στον συγκεκριμένο τομέα καθώς οι υποχρέωση για τεκμηρίωση σύμφωνα και με την Πολυμερή Συμφωνία Αρμοδίων Αρχών (ΠΣΑΑ), στην οποία εντάχθηκε και η Ελλάδα από το 2017, συνεχώς θα αυξάνεται. Το ίδιο όμως μπορούν να κάνουν και οι επιχειρήσεις, οι οποίες είναι μέλη πολυεθνικών ομίλων, εκπαιδεύοντας και επενδύοντας σε προσωπικό με τις κατάλληλες γνώσεις για τις τιμές μεταφοράς και την τεκμηρίωση τους, έτσι ώστε να μπορούν να ανταπεξέλθουν στις συνεχώς αυξανόμενες απαιτήσεις της τεκμηρίωσης.



Διάγραμμα 6. Λόγοι ανάθεσης Φακέλων Τεκμηρίωσης σε τρίτες εταιρίες

Η ανάπτυξη της τιμολογιακής πολιτικής επί των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι πολύπλοκη διαδικασία και συμβάλουν πολλοί παράγοντες για την διαμόρφωση της εκτός από την αποδοτικότητα. Οικονομικοί παράγοντες, όπως οι φορολογικοί συντελεστές, οι δασμοί, οι περιορισμοί στις μεταφορές κεφαλαίων, η αντιμετώπιση των ανταγωνιστών, πολιτικοί παράγοντες όπως η πολιτική ή θρησκευτική αστάθεια, καθώς και η εν γένει στάση της πολυεθνικής απέναντι στην πρακτική transfer pricing. Στην έρευνα μελετήθηκαν τέσσερις από τους παραπάνω παράγοντες, η αποδοτικότητα, η υπάρχουσα φορολογία, ο ανταγωνισμός και τα εμπόδια στην μεταφορά κεφαλαίων. Η κάθε εταιρεία σχεδιάζει την πολιτική της βάσει των αναγκών της και η διαφοροποίηση αυτή αποτυπώθηκε και στις απαντήσεις που συλλέχτηκαν. Η υπάρχουσα φορολογία, ο ανταγωνισμός και τα εμπόδια στην μεταφορά κεφαλαίων απασχολούν πάρα πολύ μόλις το 1,81% των ερωτηθέντων και στον αντίποδα το 24,87% των ερωτηθέντων δεν λαμβάνει καθόλου υπόψη του τα εμπόδια στην μεταφορά κεφαλαίων κατά την χάραξη της πολιτικής των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών. Οι περισσότερες επιχειρήσεις θεωρούν μέτρια την συμμετοχή των παραπάνω παραγόντων στον σχηματισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, γεγονός που σημαίνει ότι είτε θεωρούν σημαντικό κάποιον άλλο παράγοντα που δεν περιλαμβάνεται στα παραπάνω είτε αποδεικνύει την διστακτικότητα τους να απαντήσουν αποκαλύπτοντας έτσι μέρος της πολιτικής τους. Είναι αξιοσημείωτο ότι ενώ για την υπάρχουσα φορολογία, τον ανταγωνισμό και την μεταφορά κεφαλαίων οι απαντήσεις είναι μοιρασμένες ανάμεσα στις επιλογές (από πάρα πολύ έως καθόλου), ο παράγοντας της αποδοτικότητας θεωρείται από το 98,19% των επιχειρήσεων ως μέτριας σημασίας. Αντίθετα τα εμπόδια στην μεταφορά κεφαλαίων, κάτι που έζησε έντονα η Ελλάδα από το καλοκαίρι του 2015, αποτελεί πολύ σημαντικό παράγοντα για το 1,81% των επιχειρήσεων και πολύ σημαντικό για το 18,13% με τις υπόλοιπες εταιρείες να μοιράζονται ανάμεσα στο μέτρια (55,18%) και στο καθόλου (24,87%). Η χρησιμοποίηση των τιμών μεταφοράς για την αντιμετώπιση του ανταγωνισμού συμβάλει πάρα πολύ για το 1,81% των επιχειρήσεων, μέτρια για το 73,32% και ελάχιστα για το

24,87% όταν επιλέγουν την τιμολογιακή τους πολιτική. Τέλος η υπάρχουσα φορολογία απασχολεί πάρα πολύ το 1,81% των επιχειρήσεων, πολύ το 18,13%, μέτρια το 55,18% και ελάχιστα το 24,87%. Επειδή όμως η κάθε επιχείρηση όπως και η κάθε συναλλαγή είναι ιδιαίτερη όσον αφορά τις τιμές μεταφοράς που επιλέγουν, είναι δύσκολη οποιαδήποτε βαθύτερη ανάλυση χωρίς αναφορά και στις ιδιαιτερότητες της κάθε εταιρείας ξεχωριστά. Ο διαφορετικός βαθμός συμμετοχής των παραγόντων απεικονίζεται και στο παρακάτω διάγραμμα.



Διάγραμμα 7. Παράγοντες διαμόρφωσης τιμολογιακής πολιτικής

Αναφορικά με την μέθοδο υπολογισμού τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών που επιλέγεται από τις επιχειρήσεις, η κάθε μέθοδος έχει καλύτερη εφαρμογή σε συγκεκριμένα είδη συναλλαγών. Έτσι η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) εφαρμόζεται όταν οι συναλλαγές είναι όμοιες ή δεν υπάρχουν ουσιαστικές διαφορές, η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (RPM) είναι ιδιαίτερα κατάλληλη για επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε εμπορικές δραστηριότητες χωρίς να προστίθεται σημαντική αξία στο προϊόν, η εφαρμογή της μεθόδου του κόστους συν κέρδος (CPM) βασίζεται περισσότερο στην ομοιότητα των λειτουργιών παρά των προϊόντων, η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους (PSM) εφαρμόζεται όταν οι εργασίες των συνδεδεμένων μερών είναι πολύ ενσωματωμένες μεταξύ τους και δεν μπορούν να αποτιμηθούν ξεχωριστά ή χρησιμοποιούνται σημαντικά και σπάνια άυλα στοιχεία και τέλος η μέθοδος καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) χρησιμοποιείται σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις όταν δεν υπάρχουν επαρκή στοιχεία για να χρησιμοποιηθεί κάποια από τις προηγούμενες. Σύμφωνα και με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ, όπως αυτές περιγράφονται στον Πίνακα.1 όταν μία μέθοδος είναι ισάξια με την TNMM προτιμάται έναντι αυτής, παρόλα αυτά από την έρευνα προέκυψε ότι η μέθοδος καθαρού περιθωρίου κέρδους της συναλλαγής



όμοιες για να εφαρμόζεται η μέθοδος συχνότερα. Η μέθοδος τιμής μεταπώλησης



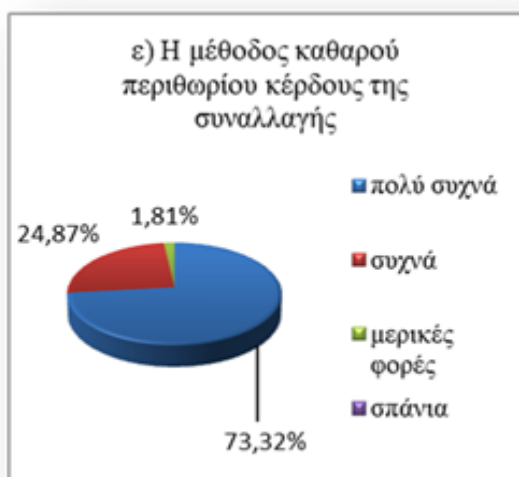
(TNMM) επιλέγεται συχνότερα από το 73,32% των επιχειρήσεων. Στον αντίποδα η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους (PSM) δεν επιλέγεται ποτέ από το 55,19% των επιχειρήσεων. Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής CUP επιλέγεται συχνά μόνο από το 19,95% των επιχειρήσεων, μερικές φορές από το 55,18% και σπάνια από το 24,87%, πράγμα που υποδεικνύει ότι οι συναλλαγές στις εξεταζόμενες επιχειρήσεις δεν θεωρούνται αρκετά

χρησιμοποιείται σπάνια από το 80,05% των επιχειρήσεων, μερικές φορές από το 18,14% και συχνά μόλις από το 1,81%, γεγονός που ίσως σημαίνει ότι μόνο ένα μικρό ποσοστό των εν λόγω επιχειρήσεων είναι καθαρά εμπορικές. Η μέθοδος του κόστους συν κέρδος εφαρμόζεται μερικές φορές από το 19,95% και σπάνια από το 80,05% των επιχειρήσεων γεγονός που υποδεικνύει ότι η ομοιότητα των λειτουργιών δεν αποτελεί σημαντικό παράγοντα. Η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους είναι η μοναδική που δεν χρησιμοποιείται ποτέ από το 55,19% των επιχειρήσεων, σπάνια από το 43% και μερικές φορές από το 1,81%, ίσως γιατί η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται όταν στην διαδικασία εμπλέκονται σπάνια άυλα αγαθά, η κοστολόγηση και η σύγκριση των οποίων είναι δύσκολη διαδικασία. Τέλος η

TNMM χρησιμοποιείται πολύ συχνά από το 73,32% των επιχειρήσεων, συχνά από το 24,87%



και μερικές φορές από το 1,81%. Η μέθοδος TNMM χρησιμοποιείται σε περιπτώσεις που είναι δύσκολη η εύρεση στοιχείων, γεγονός που αποδεικνύεται και από τις απαντήσεις των ερωτηθέντων, τόσο για την μέθοδο που χρησιμοποιείται όσο και για τις δυσκολίες που εφαρμόζουν κατά την εφαρμογή των μεθόδων, όπως αναφέρεται και παρακάτω. Η μέθοδος CUP που συνεπάγεται μικρή ή καθόλου διαφοροποίηση, και βρίσκεται πρώτη στον Πίνακα επιλογής του ΟΟΣΑ, επιλέγεται συχνά

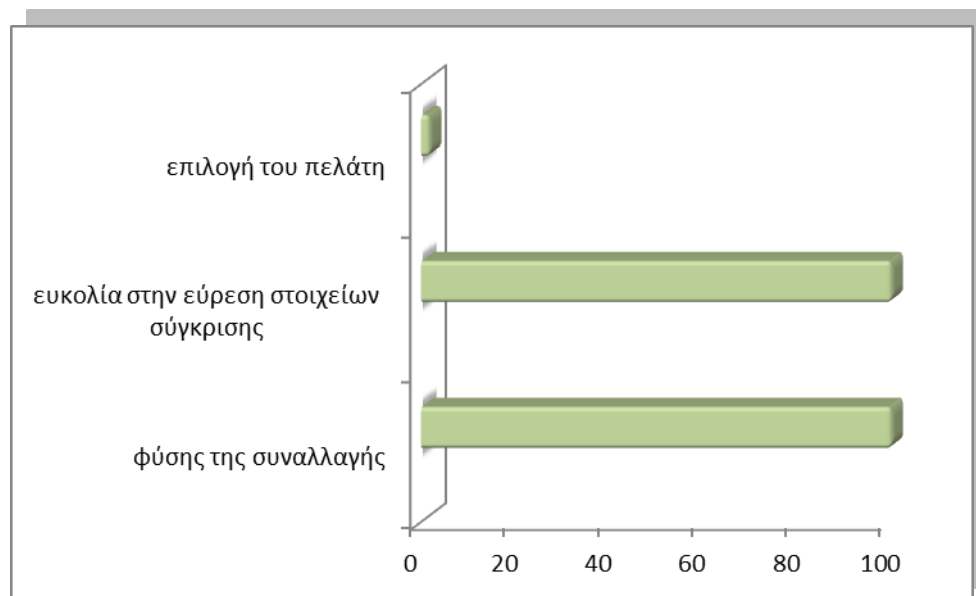


μόνο από το 19,95% των επιχειρήσεων, γεγονός που μπορεί να ερμηνευθεί με δύο τρόπους, είτε οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται έχουν διαφορές είτε οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν την TNMM έναντι της CUP για να αποφύγουν τον σκόπελο της σύγκρισης. Για να ερμηνευθούν όμως σωστότερα τα παραπάνω δεδομένα πρέπει να γίνει σύνδεση και με το αντικείμενο της κάθε εταιρείας, γεγονός που αποτελεί υλικό για εκτενέστερη έρευνα.

Διάγραμμα 8. Μέθοδοι υπολογισμού

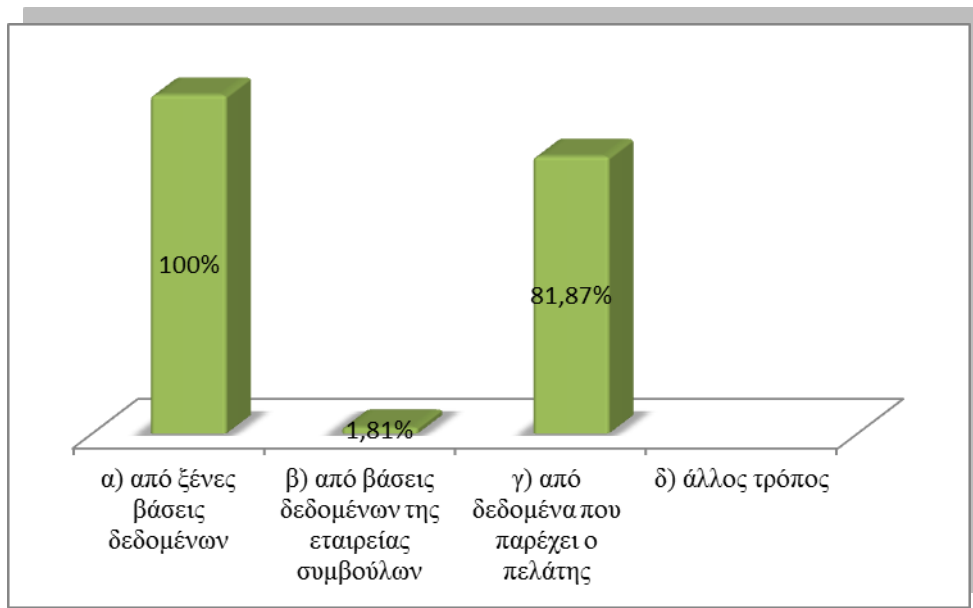
Το σύνολο των επιχειρήσεων επιλέγει τις μεθόδους υπολογισμού των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κυρίως βάσει της φύσης της συναλλαγής και της ευκολίας εύρεσης στοιχείων σύγκρισης και μόνο για ένα μικρό ποσοστό 1,81% η μέθοδος επιλέγεται από τον πελάτη ανεξαρτήτως των παραπάνω. Είναι εμφανές ότι η εύρεση συγκρίσιμων στοιχείων είναι σημαντικός παράγοντας κατά την επιλογή της μεθόδου υπολογισμού των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, ιδίως αν ληφθεί υπόψη ότι εάν η επιλογή της ομάδας ελέγχου δεν γίνει δεκτή κατά τον έλεγχο του φακέλου τεκμηρίωσης από την αρμόδια φορολογική αρχή, η επιχείρηση θα έρθει αντιμέτωπη με σημαντικό κόστος συμμόρφωσης. Τα παραπάνω συνάδουν και με την μέθοδο υπολογισμού τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών που επιλέγουν οι επιχειρήσεις

συχνότερα, την TNMM, η οποία είναι δόκιμη όταν δεν υπάρχουν συγκρίσιμα στοιχεία. Αυτό είναι και το μεγαλύτερο πρόβλημα που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις αλλά και οι φορολογικές αρχές σύμφωνα με την υπάρχουσα βιβλιογραφία.



Διάγραμμα 9. Παράγοντες επιλογής μεθόδου υπολογισμού

Στις περιπτώσεις που επιλέγεται μέθοδος υπολογισμού που απαιτεί και ομάδα ελέγχου (π.χ. CPM), τα απαραίτητα συγκριτικά στοιχεία αποκτούνται κυρίως από ξένες βάσεις δεδομένων ενώ συχνά χρησιμοποιούνται και στοιχεία που παρέχουν οι επιχειρήσεις στις εταιρείες που ασχολούνται με την συμπλήρωση των φακέλων τεκμηρίωσης. Από την ελληνική νομοθεσία επιτρέπεται η χρήση ξένων βάσεων δεδομένων όπως π.χ. η Amadeus, γεγονός που βοηθάει σημαντικά τόσο τις επιχειρήσεις όσο και τους υπαλλήλους της φορολογικής αρχής κατά την διενέργεια των απαραίτητων ελέγχων. Παρόλ' αυτά η μη ύπαρξη συγκρίσιμων στοιχείων από ανεξάρτητες εταιρείες, ειδικά σε ορισμένους τομείς είναι η μεγαλύτερη δυσκολία που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις στο σύνολο τους όταν αναζητούν συγκρίσιμα στοιχεία.



Διάγραμμα 10. Τρόποι απόκτησης συγκριτικών δεδομένων

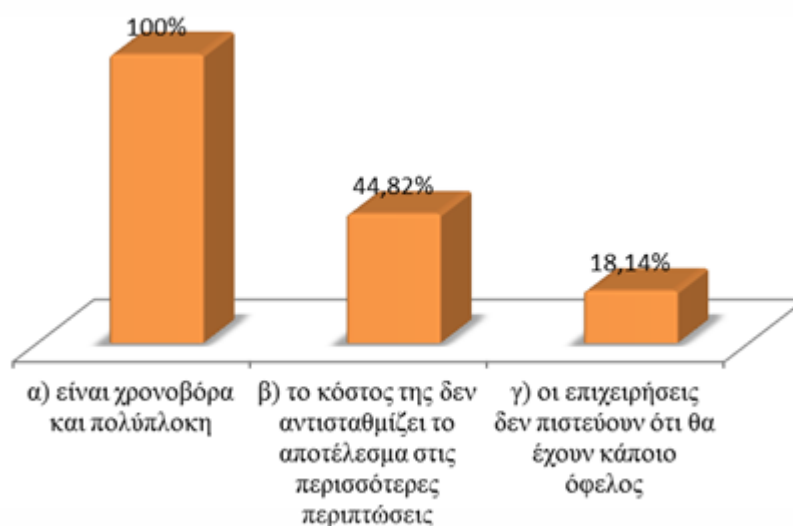
Σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν. 4174/2013 οι επιχειρήσεις, οι οποίες είναι υπόχρεες στην υποβολή φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, πρέπει να τον υποβάλλουν ηλεκτρονικά μέσα σε τέσσερις μήνες από το τέλος της χρήσης μέσα στην οποία έλαβαν χώρα οι συναλλαγές. Μόλις όμως το 27% των επιχειρήσεων τηρούν τα όρια που θέτει ο νόμος ενώ για το 73% των επιχειρήσεων το τετράμηνο δεν είναι αρκετό. Από τον ΟΟΣΑ προωθείται η ιδέα της άμεσης τεκμηρίωσης, δηλαδή ο φάκελος τεκμηρίωσης να συμπληρώνεται κατά την διάρκεια της συναλλαγής, οι επιχειρήσεις όμως που συμπληρώνουν τον φάκελο παράλληλα με την συναλλαγή είναι ελάχιστες. Παρόλα αυτά το διάστημα που δίνεται από τον νόμο για την προετοιμασία και την υποβολή των φακέλων θεωρείται επαρκές από το σύνολο των επιχειρήσεων, γεγονός που οδηγεί στο συμπέρασμα ότι οι λόγοι της καθυστέρησης μπορεί να οφείλονται σε οργανωτικά θέματα των ίδιων των εταιρειών.

Όσον αφορά όμως τις απαλλαγές που δίνονται για την μη υποχρέωση τήρησης του φακέλου τεκμηρίωσης, αυτές βασίζονται στον κύκλο εργασιών των επιχειρήσεων, εάν π.χ. μία επιχείρηση έχει κύκλο εργασιών έως 5.000.000 ευρώ για να απαλλαγεί από την υποχρέωση τεκμηρίωσης και την υποβολή του φακέλου θα πρέπει οι ενδοομιλικές συναλλαγές της να είναι λιγότερες από 100.000 ευρώ, εάν ξεπερνάει τα 5.000.0000 ευρώ θα πρέπει να είναι μέχρι 200.000 ευρώ. Μόνο το 25% των επιχειρήσεων θεωρεί πως τα παραπάνω μέτρα ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα της αγοράς ενώ το 75% θεωρεί ότι δεν είναι αρκετές, ιδίως για τις μικρές επιχειρήσεις ή τις επιχειρήσεις που βρίσκονται στα πρώτα στάδια λειτουργίας τους. Ζητούμενο από πολλές επιχειρήσεις είναι η θέσπιση ορίου τεκμηρίωσης συναλλαγών βάσει μεγέθους επιχείρησης και όχι βάσει κύκλου εργασιών όπως ισχύει έως τώρα, γεγονός που θα ενίσχυε της μικρομεσαίες εταιρείες που επιχειρούν να δραστηριοποιηθούν σε

περισσότερες χώρες, καθώς με αυτό τον τρόπο θα αποδευμευτούν πόροι αναγκαίοι για την διατήρηση και την ανάπτυξη τους.

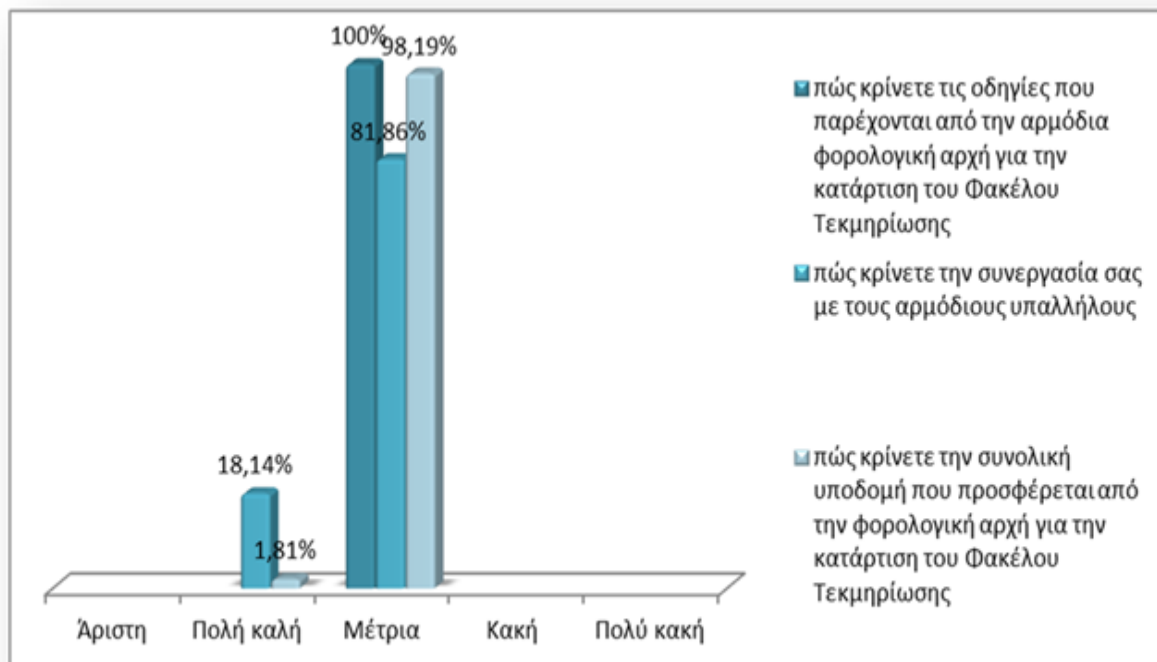
Σχετικά με τα πρόστιμα που επιβάλλονται στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής, ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς Φακέλου Τεκμηρίωσης, τα οποία κυμαίνονται από 500 έως 10.000 ευρώ όλες οι επιχειρήσεις θεωρούν πως είναι μέσα στο εύρος των δυνατοτήτων των εταιρειών. Υψηλότερα (έως και 20.000 ευρώ) είναι τα πρόστιμα καθυστέρησης σε περιπτώσεις ελέγχου από την φορολογική διοίκηση, οι επιχειρήσεις όμως φροντίζουν να συμμορφώνονται άμεσα σε τέτοιες περιπτώσεις.

Το μεγαλύτερο μέρος των επιχειρήσεων δεν έχει συμμετάσχει στην διαδικασία για Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (ΑΡΑ), αλλά και το μικρό ποσοστό που έχει ασχοληθεί κρίνει την διαδικασία χρονοβόρα και με αβέβαια αποτελέσματα. Παρόλο που θεωρείται ότι οι ΑΡΑ λειτουργούν θετικά, γιατί δημιουργούν ένα περιβάλλον σταθερότητας και αποφεύγονται με την χρήση τους οι διενέξεις μεταξύ των εταιρειών και τον κρατικών φορέων, οι περισσότερες επιχειρήσεις στην Ελλάδα δεν έχουν καταφύγει μέχρι τώρα στην παραπάνω διαδικασία, γιατί την θεωρούν χρονοβόρα και πολύπλοκη διαδικασία, πιστεύουν ότι στις περισσότερες περιπτώσεις το κόστος της δεν αντισταθμίζει το αποτέλεσμα και δεν έχουν πιστεί ακόμα ότι θα έχουν κάποιο όφελος από την όλη διαδικασία. Τα παραπάνω αποτυπώνονται και στο σχετικό διάγραμμα:



Διάγραμμα 11. Λόγοι μη συμμετοχής σε διαδικασία ΑΡΑ

Όσον αφορά την αξιολόγηση των οδηγιών που παρέχονται από τις φορολογικές αρχές για την κατάρτιση των φακέλων τεκμηρίωσης καθώς και του αρμόδιου προσωπικού οι οδηγίες που παρέχονται αξιολογούνται ως μέτριες, η συνεργασία των επιχειρήσεων με τους αρμόδιους υπαλλήλους θεωρείται κυρίως μέτρια (81,86%) έως και πολύ καλή (18,14%) και οι συνολικές υποδομές μέτριες (98,19%).



Διάγραμμα 12. Αξιολόγηση κρατικών υποδομών

Είναι εμφανές ότι υπάρχει αρκετός χώρος αλλά και ανάγκη για βελτίωση τόσο των οδηγιών όσο και της επιμόρφωσης των αρμόδιων υπαλλήλων, δηλαδή των συνολικών υποδομών, ώστε να μπορούν να ανταπεξέλθουν στις ανάγκες της συγκεκριμένης διαδικασίας και να μπορούν να καθοδηγούν και τις επιχειρήσεις σωστά, χωρίς προστριβές και πρόσθετα κόστη συμμόρφωσης. Είναι χαρακτηριστικό ότι οι ηλεκτρονικοί φάκελοι τεκμηρίωσης είναι προσβάσιμοι μόνο σε περίπτωση ελέγχου και τα στοιχεία που περιέχουν, και θα μπορούσαν να βοηθήσουν τους αρμόδιους υπαλλήλους να σχηματίσουν μία καλύτερη εικόνα για την πραγματικότητα που επικρατεί, μένουν ανεκμετάλλευτα. Ένα άλλο αίτημα που εξέφρασε μία μερίδα εταιριών είναι η λιγότερο φορμαλιστική προσέγγιση από τις αρχές, κάτι όμως που είναι δύσκολο να συμβεί λόγω του όγκου των δεδομένων και του γεγονότος ότι δεν υπάρχει αρμόδια υπηρεσία που να ασχολείται μόνο με το συγκεκριμένο τομέα και με την απαιτούμενη γνώση για να ξεπερνάει τέτοια προβλήματα.

Στην παραπάνω εργασία εξετάστηκε ένα μικρό δείγμα των εταιριών που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα και είναι υπόχρεες στην υποβολή του Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομικών Συναλλαγών. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι και οι ελληνικές επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν τα ίδια προβλήματα κατά τον υπολογισμό και την τεκμηρίωση των ενδοομικών τους συναλλαγών με αυτά που περιγράφονται στην διεθνή βιβλιογραφία, με την

έλλειψη συγκρίσιμων στοιχείων να είναι το κύριο θέμα. Επίσης στρέφονται στην μέθοδο TNMM για τον υπολογισμό των τιμών μεταφοράς λόγω ευκολίας και χρησιμοποιούν ξένες βάσεις δεδομένων όπου χρειάζεται. Η μελέτη μεγαλύτερου δείγματος εταιρειών και η συσχέτιση της δραστηριότητας τους με τις επιλογές που καλούνται να πάρουν κατά τον υπολογισμό και την τεκμηρίωση των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελεί θέμα για μία άλλη εργασία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9^ο

ΕΠΙΛΟΓΟΣ – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η ενοποίηση των οικονομικών αγορών και κατά συνέπεια των οικονομιών προχωράει με γοργούς ρυθμούς. Οι επιχειρήσεις από διαφορετικά κράτη για να ανταπεξέλθουν στο αυξημένα ανταγωνιστικό περιβάλλον συσπειρώνονται και δημιουργούν ομίλους. Ένα από τα εργαλεία τους για την ενίσχυση ενάντια στον ανταγωνισμό και στην αποφυγή φορολογίας είναι η διακριτή τιμολόγηση. Επειδή οι όμιλοι πολυεθνικών επιχειρήσεων δραστηριοποιούνται σε διάφορες χώρες, έχουν τη δυνατότητα να επιδίδονται σε πρακτικές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και οι φορολογικές αρχές από την άλλη μεριά για να προστατέψουν τα έσοδα τους προχωράν στην λήψη μέτρων για τον περιορισμό των καταχρηστικών πρακτικών. Όπως έχει επισημανθεί έντονα από την Κομισιόν όταν οι όμιλοι χρησιμοποιούν πρακτικές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού οι καθαρά εγχώριες εταιρείες, που συνήθως είναι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις (ΜμΕ), ενδέχεται να επηρεάζονται ιδιαίτερα, δεδομένου ότι η φορολογική τους επιβάρυνση είναι υψηλότερη από εκείνη των Πολυεθνικών Ομίλων. Από την άλλη πλευρά, όλα τα κράτη-μέλη μπορεί να υποστούν απώλειες εσόδων και υπάρχει ο κίνδυνος ανταγωνισμού για την προσέλκυση Πολυεθνικών Ομίλων με την παροχή περαιτέρω φορολογικών πλεονεκτημάτων.

Από τις αρχικές οδηγίες του ΟΟΣΑ το 1995 στην συνολικά προσπάθεια για την αποφυγή της διάβρωσης της φορολογικής βάσης (BEPS) το 2017 η διακριτή τιμολόγηση απασχολεί την διεθνή οικονομική κοινότητα ολοένα και εντονότερα. Οι ενδοομιλικές συναλλαγές γενικότερα αποτελούν έναν κλάδο της οικονομίας που συνεχώς εξελίσσεται. Καθορίζεται και ακολουθεί τις εξελίξεις στο διεθνές εμπόριο, την πληροφορική, τις νέες στρατηγικές διοίκησης. Η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι μία περίπλοκη διαδικασία και συνδυάζει στοιχεία λογιστικής, κοστολόγησης, μανάτζμεντ και ελεγκτικής. Αυτό που προσπαθούν τα ενδιαφερόμενα μέλη (όμιλοι-κυβερνήσεις), μέσω των οδηγιών που έχουν θεσμοθετηθεί, είναι να βρεθεί μία χρυσή τομή, δηλαδή να επιτύχουν το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα με το μικρότερο κόστος. Από την μία οι πολυεθνικές προσπαθούν να βελτιώσουν την διεθνή οικονομική τους θέση έναντι των ανταγωνιστών τους, να μειώσουν την γενική φορολογία τους και την πληρωμή δασμών (συνήθως στις αναπτυσσόμενες χώρες με χαμηλούς

φορολογικούς συντελεστές υπάρχουν υψηλοί δασμοί). Από την άλλη οι κυβερνήσεις προσπαθούν να διαφυλάξουν την φορολογική τους βάση και τα έσοδα τους χωρίς όμως να διακινδυνεύσουν να δυσαρεστήσουν τους διεθνείς επενδυτές και να διατηρήσουν έτσι ένα ευχάριστο κλίμα για διεθνείς επενδύσεις.

Ζητούμενο επίσης τα τελευταία χρόνια με τις πρόσφατες δράσεις τους ΟΟΣΑ και των άλλων φορέων είναι η διαφάνεια, τόσο από την πλευρά των επιχειρήσεων όσο και από την πλευρά των φορολογικών αρχών και ο καλύτερος τρόπος για να επιτευχθεί είναι η τεκμηρίωση. Οι εταιρείες πρέπει να τεκμηριώνουν τις επιλογές τους για τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών που χρησιμοποιούν και οι φορείς πρέπει να τεκμηριώνουν τις αποφάσεις τους ώστε να μην υπάρχει χώρος για διαφωνίες και προστριβές.

Βασικό στοιχείο για την ομαλή εφαρμογή των οδηγιών είναι η συμμόρφωση των επιχειρήσεων με τους κανόνες σωστού χειρισμού των τιμών μεταφοράς καθώς και αλλαγή της φιλοσοφίας των ομίλων σχετικά με τον τρόπο υπολογισμού των κερδών. Οι φόροι είναι η κυριότερη πηγή εσόδων κάθε κράτους, έσοδα τα οποία αναδιανέμονται στους πολίτες του μέσω των διάφορων κοινωνικών παροχών και έργων υποδομής. Πρέπει όμως και οι κρατικοί φορείς να λάβουν υπόψη τους τις δυσκολίες που αντιμετωπίζουν οι εταιρείες που δραστηριοποιούνται διεθνώς, ιδιαίτερα τα τελευταία χρόνια με την διεθνή οικονομική κρίση.

Τα μέτρα που λαμβάνονται από τις διάφορες κυβερνήσεις, είτε ακολουθούν πλήρως τις οδηγίες του ΟΟΣΑ είτε όχι, είναι πλέον εξειδικευμένα. Η υποχρέωση τεκμηρίωσης από μέρους των επιχειρήσεων των ενδοομιλικών συναλλαγών που διενεργούν και η δημιουργία φακέλων ανά χώρα είναι από τις σημαντικότερες εξελίξεις. Τα μέτρα όμως αφορούν και τις κυβερνήσεις και τις αναγκάζουν να προωθήσουν την συνέπεια, την διαφάνεια και την λογοδοσία. Η τεκμηρίωση των τιμών μεταφοράς παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες στις φορολογικές αρχές για να πετύχουν την συμμόρφωση των φορολογούμενων σε σχέση με τις σωστές πρακτικές της διακριτής τιμολόγησης και να καταστρώσουν την απαραίτητη στρατηγική. Αποτρέπονται έτσι ανεπιθύμητες διενέξεις και δημιουργείται μία βάση επικοινωνίας μεταξύ των αρχών και των επιχειρήσεων.

Κατά τον σχεδιασμό της πολιτικής διακριτής τιμολόγησης και της τεκμηρίωσης πρέπει να ληφθεί υπόψη από τους αρμόδιους και το κόστος συμμόρφωσης με το οποίο θα κληθούν να επιβαρυνθούν οι επιχειρήσεις, είτε κατά την προετοιμασία της τεκμηρίωσης, είτε με τυχόν πρόστιμα και προσαυξήσεις. Θα πρέπει το κόστος να είναι ανάλογο του αποτελέσματος, για να δώσουν ένα ισχυρό κίνητρο στις επιχειρήσεις να ακολουθούν τους κανόνες.

Πολλές χώρες, ιδίως των αναπτυσσόμενων χωρών, δεν έχουν ακόμη την απαραίτητη εμπειρία και του αναγκαίους πόρους για τον χειρισμό υποθέσεων διακριτής τιμολόγησης. Φορείς όπως ο ΟΟΣΑ και ο ΟΗΕ έχουν αντιληφθεί αυτό το κενό, τις δυσκολίες και τους κινδύνους που συνεπάγεται αυτή η κατάσταση και προωθούν την δημιουργία εργαλείων αποκλειστικά για αυτές τις χώρες.

Βασικό πρόβλημα σε όλες τις χώρες παραμένει η δυσκολία στη εξεύρεση συγκρίσιμων στοιχείων. Η φύση της συναλλαγής αποτρέπει τις επιχειρήσεις από το να δημοσιοποιήσουν λεπτομέρειες και η χρήση βάσεων δεδομένων μπορεί να είναι απαγορευτική σε πολλές περιπτώσεις λόγω κόστους ή του γεγονότος ότι πολλές χώρες δεν δέχονται εύκολα στοιχεία από άλλες χώρες.

Τα εργαλεία που έχουν στην διάθεση τους οι Πολυεθνικές επιχειρήσεις για να αντιμετωπίσουν τις απαιτήσεις των φορολογικών αρχών για γνωστοποίηση και τεκμηρίωσης εξελίσσονται κι αυτά, αναλύσεις big data, διεθνείς βάσεις δεδομένων, εταιρείες που αναλαμβάνουν την ολοκλήρωση της τεκμηρίωσης. Για να χρησιμοποιηθούν όμως αυτά τα εργαλεία απαιτούνται οι απαραίτητες υποδομές και το ανάλογο κόστος. Για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις που επιχειρούν να επεκταθούν το κόστος αυτό μπορεί να είναι δυσβάσταχτο και να αποτελεί σημαντικό εμπόδιο στην ανάπτυξη τους. Για τον λόγο αυτό οι φορείς που ασχολούνται με την χάραξη της πολιτικής των τιμών μεταφοράς (π.χ. ΟΟΣΑ, Ε.Ε.) τα τελευταία χρόνια στρέφουν την προσοχή τους στην ανάπτυξη οδηγιών και εργαλείων αποκλειστικά για τις ΜμΕ.

Η Ελλάδα συμμετέχει ενεργά στις διαδικασίες του ΟΟΣΑ και το φορολογικό πλαίσιο συνεχώς βελτιώνεται για να ανταποκριθεί στα διεθνή πρότυπα. Στην ελληνική νομοθεσία έχουν ενσωματωθεί όλες οι οδηγίες του ΟΟΣΑ μέσω και των οδηγιών της Ε.Ε. για την αντιμετώπιση περιπτώσεων κατάχρησης των ΣΑΔΦ, της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών σύμφωνα με τους διεθνείς κανόνες, την υιοθέτηση της διαδικασίας προέγκρισης μεθοδολογίας (ΑΡΑ), την απλούστευση των διαδικασιών απαλλάσσοντας ορισμένες κατηγορίες χαμηλού κύκλου εργασιών από την υποβολή φακέλου τεκμηρίωσης και την συμμετοχή της Ελλάδας στην Πολυμερή Συμφωνία Αρμοδίων Αρχών (ΠΣΑΑ).

Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι δεν υπάρχει χώρος για βελτίωση. Οι Φάκελοι Τεκμηρίωσης που υποβάλλονται ηλεκτρονικά είναι διαθέσιμοι μόνο σε περιπτώσεις ελέγχου, αφήνοντας έτσι αναξιοποίητα σημαντικά στοιχεία που θα μπορούσαν να βοηθήσουν στην χάραξη της κυβερνητικής πολιτικής στο θέμα των τιμών μεταφοράς. Θα βοηθούσε η ίδρυση ενός τομέα στα πλαίσια του Κέντρου Μεγάλων Επιχειρήσεων που να ασχολείται μόνο με τις περιπτώσεις τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών, όχι μόνο σε θέματα ελέγχου, αλλά και συλλογής στοιχείων, δημιουργίας βάσης δεδομένων για χρήση από τις φορολογικές αρχές και τις εταιρείες, παροχής πληροφοριών και διευκρινίσεων στους φορολογούμενους, να προωθεί και να παρακολουθεί τις ΑΡΑ, ΜΑΡ και την συμμετοχή της Ελλάδας στην ΠΣΑΑ. Σημαντικό ρόλο στην εύρυθμη λειτουργία μίας τέτοιας υπηρεσίας αποτελεί και η σωστή και συνεχής εκπαίδευση των στελεχών της καθώς και η τεχνολογική ενίσχυση τους για να μπορέσουν να ανταπεξέλθουν στο απαιτητικό τους καθήκον.

Στην έρευνα που πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια της συγκεκριμένης εργασίας εξετάστηκε ένα μικρό δείγμα επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα και

διενεργούν ενδοομιλικές συναλλαγές. Τα αποτελέσματα που προέκυψαν συνάδουν με όσα αναφέρονται στην διεθνή βιβλιογραφία, δηλαδή επιλογή μεθόδου βάσει διαθέσιμων στοιχείων, δυσκολία στη εξεύρεση συγκρίσιμων στοιχείων, πολυπλοκότητα όσον αφορά τους παράγοντες που επηρεάζουν την πολιτική που θα ακολουθήσει κάθε επιχείρηση στον συγκεκριμένο τομέα. Οι επιχειρήσεις κρίνουν την συνολική υποδομή στην Ελλάδα ως μέτρια, γεγονός που υποδηλώνει ότι υπάρχει χώρος για βελτίωση.

Τα διαθέσιμα στοιχεία που υπάρχουν τόσο διεθνώς όσο και για την ελληνική πραγματικότητα είναι από έρευνες και μελέτες ελεγκτικών εταιρειών και φορολογικών συμβούλων όπως η Kpmg, η EY, η PwC και άλλες και από έρευνες που διενεργούν περιστασιακά οργανισμοί όπως ο ΟΟΣΑ ή ο ΟΗΕ. Πεδίο των παραπάνω ερευνών είναι κυρίως η φορολογική διάσταση των τιμών μεταφοράς και δεν λαμβάνεται υπόψη ο ρόλος τους στη χάραξη της στρατηγικής πολιτικής των ομίλων. Θέμα λοιπόν μιας μελλοντικής και εκτενέστερης μελέτης θα μπορούσε να είναι οι τρόποι υπολογισμού των τιμών μεταφοράς, ποιοι οι λόγοι που επιβάλλουν την χρήση συγκεκριμένων μεθόδων σε συγκεκριμένες συναλλαγές και πώς αυτές επιδρούν στην γενικότερη λειτουργία των ομίλων σε επίπεδο διοίκησης, χάραξης στρατηγικής πολιτικής, φορολογίας και γενικότερα πώς εντάσσονται στην φιλοσοφία του κάθε ομίλου.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Αληφαντής Σ. Γεώργιος (2015), Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις Βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, Αθήνα, Διπλογραφία

Γεωργακόπουλος Ν. Λεωνίδας (1996), Εγχειρίδιο Εμπορικού Δικαίου, οι Έμποροι, Εταιρείες και Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις, (Τόμος 1Ος , Τεύχος 2Ο), Αθήνα, Εκδόσεις Π Ν Σάκκουλας

Καζαντζής Ι. Χρήστος-Σώρρος Ν. Ιωάννης (2012), Διοικητική Λογιστική, Πειραιάς, Εκδόσεις BUSINESS PLUS ΑΕ

Μουστάκης Γ. Νικόλαος (2009), Ενδοομιλικές τιμολογήσεις (Transfer Pricing)μεταξύ Πολυεθνικών Επιχειρήσεων, Αθήνα

Ρουμελιώτης Β. Παναγιώτης (2006), Παγκόσμια Οικονομική Διακυβέρνηση, Αθήνα, Εκδοτικός Οργανισμός ΛΙΒΑΝΗ

Ρουμελιώτης Β. Παναγιώτης (1978), Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και Υπερκοστολογήσεις-Υποκοστολογήσεις στην Ελλάδα, Αθήνα, Εκδόσεις ΠΑΠΑΖΗΣΗΣ

Τσουρουφλής Ανδρέας (2010), Ενδοομιλική Τιμολόγηση, Εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Brickley A. James, Smith W. Clifford, Zimmerman L. Jerold (2001-2016), Managerial Economics and Organizational Architecture-Sixth Edition, New York, McGraw-Hill Education, διαθέσιμο στο: <https://www.scribd.com/doc/313832394/Managerial-Economics-Organizational-Architecture-6th-edition-pdf#>

Cooper Joel, Fox Randall, Loeprick Jan and Mohindra Komal (2016), TRANSFER PRICING AND DEVELOPING ECONOMIES: A Handbook for Policy Makers and Practitioners, Washington DC: World Bank, doi:10.1596/978-1-4648-0969-9. License: Creative Commons

Attribution CC BY 3.0 IGO.

<http://elibrary.worldbank.org/action/doSearch?AllField=transfer+price>), WORLD BANK GROUP

(This translation was not created by The World Bank and should not be considered an official World Bank translation. The World Bank shall not be liable for any content or error in this translation.)

Eccles, Robert G. (1985), The transfer pricing problem: a theory for practice, New York, Lexington, Mass: Lexington Books, c1985.

E.E.(2016), ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ)2016/881 ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 25ης Μαΐου 2016 για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας, Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, διαθέσιμο στο:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L0881&from=EL>

EY (2003), Transfer Pricing Global Survey, διαθέσιμο στο: [http://webapp01.ey.com.pl/EYP/WEB/eycom_download.nsf/resources/Transfer%20Pricing%20Survey%20Report_2003.pdf/\\$FILE/Transfer%20Pricing%20Survey%20Report_2003.pdf](http://webapp01.ey.com.pl/EYP/WEB/eycom_download.nsf/resources/Transfer%20Pricing%20Survey%20Report_2003.pdf/$FILE/Transfer%20Pricing%20Survey%20Report_2003.pdf)

EY (2013), Navigating the choppy waters of International Tax -Global Transfer Pricing Survey, διαθέσιμο στο: <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/2013-global-transfer-pricing-survey>

EY (2016), In the spotlight -A new era of Transparency and Risk - Transfer Pricing Survey Series, διαθέσιμο στο: <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/ey-2016-transfer-pricing-survey-series>

Feinschreiber Robert (1994, 2001), Transfer Pricing Handbook, John Wiley & Sons Canada, Ltd

International Chamber of Commerce (2008), Transfer Pricing Documentation Model, διαθέσιμο στο: <https://iccwbo.org/publication/transfer-pricing-documentation-model-2008/>

KPMG (2016), Global Transfer Pricing Review- Recent Developments from around the world, διαθέσιμο στο: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2016/11/global-transfer-pricing-review.pdf>

Li Dan & Ferreira Portugal Manuel (2007), Internal and External Factors on Firms' Transfer Pricing Decisions: Insights from organization studies, Glob advantage – Working Paper No6/2007

Markham Michelle (2012), Advance Pricing Agreements: Past, Present and Future, Kluwer Law International

OECD (2010), Review of Comparability and of Profit Methods: Revision of Chapters I-III of the Transfer Pricing Guidelines, Centre for Tax Policy and Administration, διαθέσιμο στο: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45763692.pdf>

OECD/G20 (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10: 2015 Final Reports, διαθέσιμο στο: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en#.WardYzVLcrg#page1

OECD/G20 (2015), Base Erosion and Profit Shifting Project, Explanatory Statement, Final Reports, διαθέσιμο στο: <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>

OECD (2017), Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, διαθέσιμο στο: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#.WaPiojVLcrg#page13

OECD (2017), Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report on Preferential Regimes, Inclusive Framework on BEPS: Action 5, διαθέσιμο στο: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/harmful-tax-practices-2017-progress-report-on-preferential-regimes_9789264283954-en#.Wed7erVx0rg#page3

Plasschaert R.F. Sylvain (1980), Transfer Pricing and Multinational Corporations- an overview of concept, mechanism and regulations, Westmead England, Gower Publishing Co Ltd

PWC (2016), Transfer Pricing Perspectives: The new normal: full Transparency, διαθέσιμο στο: http://www.pwc.com/hu/hu/kiadvanyok/assets/pdf/tp_perspectives_2016.pdf

Rugman M. Alan, Eden Lorraine (1985), Multinationals and Transfer Pricing, Abingdon Oxon, Routledge Library Editions

UN Conference on Trade and Development (1999), TRASFER PRICING - UNCTAD Series on issues in international investment agreements, New York and Geneva, United Nations

UN Department of Economic and Social Affairs (2013), PRACTICAL MANUAL ON TRANSFER PRICING for developing countries, New York, United Nations

UN Department of Economic and Social Affairs (1974), The impact of Multination Corporations on Development and on International Relations, New York, United Nations

Wittendorff Jens (2010), Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law, The Netherlands, Kluwer Law International BV

NΟΜΟΘΕΣΙΑ

Ευρωπαϊκή Επιτροπή 2016/0360 (COD), ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 575/2013 όσον αφορά τον δείκτη μόχλευσης, τον δείκτη καθαρής σταθερής χρηματοδότησης, τις απαιτήσεις ιδίων κεφαλαίων και επιλέξιμων υποχρεώσεων, τον πιστωτικό κίνδυνο αντισυμβαλλομένου, τον κίνδυνο αγοράς, τα ανοίγματα έναντι κεντρικών αντισυμβαλλομένων, τα ανοίγματα έναντι οργανισμών συλλογικών επενδύσεων, τα μεγάλα χρηματοδοτικά ανοίγματα, τις υποχρεώσεις υποβολής αναφορών και δημοσιοποίησης, καθώς και για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012

ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΡΙΘ.2190/1920, ΦΕΚ 37/Α'/30-3-1963, Περί Ανωνύμων Εταιρειών, Άρθρο 42ε.

ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΡΙΘ.2238/1994 ΦΕΚ 151/Α'/19-9-1994, Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, Άρθρο 39 Υπερτιμολογήσεις-Υποτιμολογήσεις

ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΡΙΘ. 2523/1997, ΦΕΚ 179/Α'/11-09-1997, Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις, Άρθρο 4 Πρόστιμα

ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΡΙΘ. 3728/2008, ΦΕΚ 258/Α'/18-12-2008, Υπηρεσία Εποπτείας Αγοράς και άλλες διατάξεις, Άρθρο 26 Κανόνες Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών.

ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΡΙΘ. 3775/2009, ΦΕΚ 122/Α'/21-7-2009, Κανόνες Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, Κανόνες Υποκεφαλαιοδότησης Επιχειρήσεων, Διαδικασία Ταχείας Αδειοδότησης και άλλες διατάξεις, Άρθρα 1-2

ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΡΙΘ. 4110/2013, ΦΕΚ 17/Α'/23-1-2013, Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις, Άρθρο 11 Τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών

ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΡΙΘ. 4170/2013, ΦΕΚ163/Α'/12-07-2013, Ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, ρύθμιση θεμάτων της ΕΛ.Τ.Ε., αναμόρφωση Οργανισμού του Ν.Σ.Κ. και άλλες διατάξεις, Άρθρα 1-25

ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΡΙΘ. 4172/2013, ΦΕΚ 167/Α'/23-07-2013, Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, Άρθρα 2, 50-51, 62-63, 66

ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΡΙΘ. 4174/2013, ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013, Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις, Άρθρα 21-22, 56

ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΡΙΘ. 4182/2013, ΦΕΚ 185/Α'/10-9-2013, Κώδικας κοινωφελών περιουσιών, σχολαζουσών κληρονομιών και λοιπές διατάξεις, Άρθρο 91 Ενδοομιλικές Συναλλαγές

ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΡΙΤΩΝ

Αναστασίου Ελένη(2009), Οι Όμιλοι Επιχειρήσεων Ιδίως κατά την Οδηγία 94/45/ΕΚ, ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ΤΜΗΜΑ ΝΟΜΙΚΗΣ

Γκαμαραζή Μαρία (2016), Στρατηγική Ενδοομιλικής Τιμολόγησης, ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Καλπατσινίδου Αθανασία (2015), Ο Φορολογικός Έλεγχος των Ενδοομιλικών Συναλλαγών στα πλαίσια του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) και Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

Παπαρηγορίου Ιωάννης (2016), Οι Ενδοομιλικές Συναλλαγές στις Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις, ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΤΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

Αθανασάκη Βασιλική (2015), Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στις χρηματοοικονομικές ενδοομιλικές συναλλαγές, Erixairisi.gr Τεύχος 112/2015, διαθέσιμο στο: http://epixeirisi.gr/actions/lemma/?item_id=4762611

Κυριακόπουλος Θανάσης (2012), Νέες κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ για ενδοομιλικές επιχειρηματικές αναδιαρθρώσεις, kNn Consulting, διαθέσιμο στο: <http://www.transferpricing.gr/uncategorized/%CE%BD%CE%B5%CE%B5%CF%83-%CE%BA%CE%B1%CF%84%CE%B5%CF%85%CE%B8%CF%85%CE%BD%CF%84%CE%B7%CF%81%CE%B9%CE%B5%CF%83-%CE%BF%CE%B4%CE%B7%CE%B3%CE%B9%CE%B5%CF%83-%CF%84%CE%BF%CF%85-%CE%BF%CE%BF%CF%83%CE%B1/>

Ντούκας Ν. Κωστής, Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομιλικών Συναλλαγών, διαθέσιμο στο: <http://docplayer.gr/498609-Simeioseis-seminarioy-endoomilikon-synallagon-endoomilikes-synallages-transfer-pricing.html>

Παλαιολόγος Γιάννης (2014), Με ποιο... μαγικό τρικ πολυεθνικοί κολοσσοί γλιτώνουν φόρους δισ. Ευρώ, Η Καθημερινή, διαθέσιμο στο: <http://www.kathimerini.gr/756263/article/oikonomia/die8nhs-oikonomia/me-poio-magiko-trik-polye8nikoi-kolossoi-glitwnoyn-foroys-dis-eyrw>

Πιτσιλής Γεώργιος (2017), Ομιλία στην ημερίδα με θέμα «Μετεγκατάσταση των Ελληνικών Επιχειρήσεων σε γειτονικές χώρες χαμηλού κόστους και ευνοϊκότερου φορολογικού καθεστώτος – Δημιουργία συνθηκών αθέμιτου ανταγωνισμού - Ο ρόλος του Υπουργείου Οικονομικών και της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων», διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/37055#>

Σαββαΐδου Κατερίνα (2014), Ομιλία στο Συμπόσιο Transfer Pricing με θέμα «Το transfer pricing στο προσκήνιο των διεθνών φορολογικών εξελίξεων και η εφαρμογή του στην Ελλάδα», διαθέσιμο στο : http://www.publicrevenue.gr/kpi/public/blog/attach/files/rss/omilia_savvaidou.pdf

Bernard B. Andrew, Jensen J. Bradford, Schott K. Peter (2008), Transfer Pricing by U.S.-based Multinational Firms, NBER Working Paper No. 12493, διαθέσιμο στο: <http://www.nber.org/papers/w12493.pdf>

Cook W.Paul Jr (1955), Decentralization and the Transfer-Price Problem, The Journal of Business, διαθέσιμο στο: https://www.jstor.org/stable/2350901?seq=1#page_scan_tab_contents

Eden Lorrein, Li Dan (2003), Who should set transfer prices?, Paper presented at the Strategic Management Society 23rd Annual International Conference, Baltimore, Maryland.

European Commission (2016), Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), διαθέσιμο στο: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en

European Commission (2017), Joint Transfer Pricing Forum, διαθέσιμο στο: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en#background

Harry Grubert, John Mutti (1991), Taxes, Tariffs and Transfer Pricing in Multinational Corporate Decision Making, The Review of Economics and Statistics, Vol 73

Hillman Chartrand Harry & McCaughey Claire (1989), Who's to Pay? for the Arts: The International Search for Models of Support, N.Y.C., American Council for the Arts

Hirshleifer Jack (1956), On the Economics of Transfer Pricing, The Journal of Business Vol 29

Horst Thomas (1971), The Theory of the Multinational Firm: Optimal Behavior under Different Tariff and Tax Rates, Journal of Political Economy Vol 79

International Monetary Fund - Fiscal Forum 2016: Strengthening the International Tax System: Roundtable Discussion - Future of International Taxation, διαθέσιμο στο: http://www.imf.org/external/POS_Meetings/SeminarDetails.aspx?SeminarId=128

kNn Consulting (2014), Ενδοομιλικές συναλλαγές- transfer pricing, διαθέσιμο στο: <http://www.transferpricing.gr/>

Ryszard Barnat, LL.M., DBA, PhD (Strat. Mgmt), Strategic Management: Formulation and Implementation, διαθέσιμο στο: <http://www.24xls.com/>

The Economist (2017), The retreat of the global company, διαθέσιμο στο: <https://www.economist.com/news/briefing/21715653-biggest-business-idea-past-three-decades-deep-trouble-retreat-global>

Vidal J. Carlos, Goetschalckx Marc (2001), A global supply chain model with transfer pricing and transportation cost allocation, European Journal of Operational Research Vol 129

INTEPNET

Λογιστικός Σύλλογος Αθηνών (2015), Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα μεθόδων ενδοομικής τιμολόγησης, διαθέσιμο στο:

<https://lsa.gr/portal/%CE%B5%CF%80%CE%AF%CE%BA%CE%B1%CE%B9%CF%81%CE%B1-%CE%B8%CE%AD%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%B1/39-%CE%B5%CF%80%CE%AF%CE%BA%CE%B1%CE%B9%CF%81%CE%B1-%CE%B8%CE%AD%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%B1/7258-%CF%80%CE%BB%CE%B5%CE%BF%CE%BD%CE%B5%CE%BA%CF%84%CE%AE%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%B1-%CE%BA%CE%B1%CE%B9-%CE%BC%CE%B5%CE%B9%CE%BF%CE%BD%CE%B5%CE%BA%CF%84%CE%AE%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%B1-%CE%BC%CE%B5%CE%B8%CF%8C%CE%B4%CF%89%CE%BD-%CE%B5%CE%BD%CE%B4%CE%BF%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BB%CE%B9%CE%BA%CE%AE%CF%82-%CF%84%CE%B9%CE%BC%CE%BF%CE%BB%CF%8C%CE%B3%CE%B7%CF%83%CE%B7%CF%82>

OECD (2017), The Platform for Collaboration on Tax invites comments on a draft toolkit designed to help developing countries address the lack of comparables for transfer pricing analyses, διαθέσιμο στο: <http://www.oecd.org/tax/platform-for-collaboration-on-tax-invites-comments-on-draft-toolkit-to-address-lack-of-comparables-for-transfer-pricing-analyses.htm>

PKF Cyprus (2015), Αλλοδαπές Ελεγχόμενες Εταιρείες στην Ελλάδα, διαθέσιμο στο : <http://www.pkf-cyprus-nicosia.com.cy/%CE%B1%CE%BB%CE%BB%CE%BF%CE%B4%CE%B1%CF%80%CE%AD%CF%82-%CE%B5%CE%BB%CE%B5%CE%B3%CF%87%CF%82>

8C%CE%BC%CE%B5%CE%BD%CE%B5%CF%82-%CE%B5%CF%84%CE%B1%
CE%B9%CF%81%CE%B5%CE%AF%CE%B5%CF%82-%CF%83%CF%84%CE%
B7/#sthash.8iFk67Hr.dpbs

ΟΡΙΣΜΟΙ

Advance Pricing Agreement: https://en.wikipedia.org/wiki/Advance_pricing_agreement

Transfer Pricing: <http://financial-dictionary.thefreedictionary.com/transfer+price>

Παγκοσμιοποίηση:

<https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A0%CE%B1%CE%B3%CE%BA%CE%BF%CF%83%CE%BC%CE%B9%CE%BF%CF%80%CE%BF%CE%AF%CE%B7%CF%83%CE%B7>

Φορολογική Συνθήκη: https://en.wikipedia.org/wiki/Tax_treaty

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1
ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

1. ΕΡΩΤΗΣΗ 1

Πόσα έτη εμπειρίας έχετε στον χειρισμό των Φακέλων Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών;

2. ΕΡΩΤΗΣΗ 2

Πόσα άτομα από το συνολικό προσωπικό σας απασχολείτε για την ολοκλήρωση της διαδικασίας;

3. ΕΡΩΤΗΣΗ 3

Αναγράψτε τον αριθμό των πιο κάτω εταιρειών για λογαριασμό των οποίων έχετε χειριστεί Φακέλους Τεκμηρίωσης :

- α) μητρικές ελληνικές,
- β) θυγατρικές ελληνικές,
- γ) μητρικές αλλοδαπές,
- δ) θυγατρικές αλλοδαπές,

4. ΕΡΩΤΗΣΗ 4

Ποιος πιστεύετε είναι ο λόγος/ οι λόγοι που οι πελάτες αναθέτουν σε εσάς την σύνταξη του Φακέλου Τεκμηρίωσης (μπορείτε να επιλέξετε πάνω από μία απαντήσεις):

- α) έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού στις ίδιες τις εταιρείες,
- β) πολυπλοκότητα διαδικασίας
- γ) τεχνογνωσία και προϋπηρεσία από πλευράς της εταιρείας σας
- δ) φόβος προστίμων και αναμορφώσεων λόγων λαθών
- ε) όλα τα παραπάνω

5. ΕΡΩΤΗΣΗ 5

Σε τι βαθμό οι πιο κάτω παράγοντες επηρεάζουν την ανάπτυξη της τιμολογιακής πολιτικής επί των ενδοομιλικών συναλλαγών (απαντήστε από 1-5, όπου 1=πάρα πολύ, 2=πολύ 3=μέτρια 4=ελάχιστα 5=καθόλου);

- α) υπάρχουσα φορολογία
- β) αποδοτικότητα
- γ) ανταγωνισμός
- δ) εμπόδια στην μεταφορά κεφαλαίων

6. ΕΡΩΤΗΣΗ 6

Ποια από τις μεθόδους υπολογισμού τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείτε περισσότερο (απαντήστε από 1-5, όπου 1=πολύ συχνά, 2=συχνά 3=μερικές φορές 4=σπάνια 5=ποτέ);

- α) Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής
- β) Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης
- γ) Η μέθοδος του κόστους συν κέρδους
- δ) Η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους
- ε) Η μέθοδος καθαρού περιθωρίου κέρδους της συναλλαγής

7. ΕΡΩΤΗΣΗ 7

Η μέθοδος που χρησιμοποιείτε για τον υπολογισμό επιλέγεται λόγω (μπορείτε να επιλέξετε πάνω από μία απαντήσεις):

- α) της φύσης της συναλλαγής, 2+3
- β) ευκολίας στην εύρεση στοιχείων σύγκρισης 2+3
- γ) επιλογή του πελάτη
- δ) άλλος λόγος,

8. ΕΡΩΤΗΣΗ 7

Στις περιπτώσεις που επιλέγετε μέθοδο υπολογισμού που απαιτεί και ομάδα ελέγχου (π.χ. CPM), πώς αποκτάτε τα απαραίτητα συγκριτικά στοιχεία (μπορείτε να επιλέξετε πάνω από μία απαντήσεις):

- α) από ξένες βάσεις δεδομένων 2+3
- β) από βάσεις δεδομένων της εταιρείας σας
- γ) από δεδομένα που σας παρέχει ο πελάτης σας 2
- δ) άλλος τρόπος.....

9. ΕΡΩΤΗΣΗ 9

Ποιες δυσκολίες αντιμετωπίζεται στην ανεύρεση συγκρίσιμων στοιχείων;

10. ΕΡΩΤΗΣΗ 10

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης διαμορφώνεται κατά την διάρκεια της συναλλαγής ή στο τετράμηνο μετά το τέλος του φορολογικού έτους όπως προβλέπεται από την σχετική νομοθεσία; Παρακαλώ δικαιολογήστε:

11. ΕΡΩΤΗΣΗ 11

Κρίνετε ότι το διάστημα που δίνεται από τον νόμο και την προετοιμασία και υποβολή των φακέλων τεκμηρίωσης είναι επαρκές;

α) ΝΑΙ

β) ΟΧΙ

12. ΕΡΩΤΗΣΗ 12

Θεωρείτε ότι οι απαλλαγές που δίνονται από τον νόμο για την μη τήρηση του φακέλου είναι αρκετές και ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα της αγοράς;

α) ΝΑΙ

β) ΟΧΙ

13. ΕΡΩΤΗΣΗ 13

Θεωρείτε ότι τα πρόστιμα που ισχύουν στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής, ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς Φακέλου Τεκμηρίωσης είναι:

α) μέσα στο εύρος των δυνατοτήτων των εταιρειών

β) υψηλά

γ) αυστηρά

14. ΕΡΩΤΗΣΗ 14

Έχετε συμμετάσχει στην αίτηση για Η Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης;
Αν ναι, πώς κρίνετε την διαδικασία;

15. ΕΡΩΤΗΣΗ 15

Για ποιό λόγο πιστεύετε δεν είναι διαδεδομένη η παραπάνω διαδικασία (μπορείτε να επιλέξετε πάνω από μία απαντήσεις):

α) είναι χρονοβόρα και πολύπλοκη

β) το κόστος της δεν αντισταθμίζει το αποτέλεσμα στις περισσότερες περιπτώσεις

γ) οι επιχειρήσεις δεν πιστεύουν ότι θα έχουν κάποιο όφελος

δ) όλα τα παραπάνω

16. ΕΡΩΤΗΣΗ 16

Από το 1 έως το 5 πώς κρίνετε τις οδηγίες που παρέχονται από την αρμόδια φορολογική αρχή για την κατάρτιση του Φακέλου Τεκμηρίωσης:

1	2	3	4	5

17. ΕΡΩΤΗΣΗ 17

Από το 1 έως το 5 πώς κρίνετε την συνεργασία σας με τους αρμόδιους υπαλλήλους

1	2	3	4	5

18. ΕΡΩΤΗΣΗ 18

Από το 1 έως το 5 πώς κρίνετε την συνολική υποδομή που προσφέρεται από την φορολογική αρχή για την κατάρτιση του Φακέλου Τεκμηρίωσης:

1	2	3	4	5

19. ΕΡΩΤΗΣΗ 19

Παρακαλώ αναφέρετε οποιαδήποτε προβλήματα, προβληματισμούς ή προτάσεις έχετε για την καλύτερη λειτουργία της διαδικασίας τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών:

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΧΩΡΩΝ ΜΕ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΕΧΕΙ ΥΠΟΓΡΑΨΕΙ
ΣΥΜΒΑΣΗ ΑΠΟΦΥΓΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ Η ΕΛΛΑΔΑ**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΧΩΡΩΝ ΜΕ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΕΧΕΙ ΥΠΟΓΡΑΨΕΙ ΣΥΜΒΑΣΗ ΑΠΟΦΥΓΗΣ
ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ Η ΕΛΛΑΔΑ

A/A	Συμβαλλόμενη χώρα	Έτος υπογραφής	Νόμος
1	Ηνωμένο Βασίλειο της Μ. Βρετανίας και Β. Ιρλανδίας	1953	ν.δ. 2732/1953
2	Η.Π.Α.	1953	ν.δ. 2548/1953
3	Βασίλειο της Σουηδίας	1963	ν.4300/1963
4	Γαλλική δημοκρατία	1964	ν.δ. 4386/1964
5	Δημοκρατία της Ινδίας	1966	ν.δ. 4580/1966
6	Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας	1967	A.N. 52/1967
7	Δημοκρατία της Κύπρου	1968	A.N.573/1968
8	Δημοκρατία της Αυστρίας	1971	ν.994/1971
9	Δημοκρατία της Φινλανδίας	1981	ν.1191/1981
10	Βασίλειο των Κάτω Χωρών	1984	ν.1455/1984
11	Δημοκρατία της Ουγγαρίας	1984	ν.1496/1984
12	Ελβετική Ομοσπονδία	1984	ν.1502/1984
13	Δημοκρατία της Σλοβακίας	1989	ν.1838/1989
14	Δημοκρατία της Τσεχίας	1989	ν.1838/1989
15	Βασίλειο της Δανίας	1991	ν.1986/1991
16	Βασίλειο της Νορβηγίας	1991	ν.1924/1991
17	Δημοκρατία της Ιταλίας	1991	ν.1927/1991
18	Δημοκρατία της Πολωνίας	1991	ν.1939/1991
19	Δημοκρατία της Βουλγαρίας	1994	ν.2255/1994
20	Μεγάλο δουκάτο του Λουξεμβούργου	1995	ν.2319/1995
21	Ρουμανία	1995	ν.2279/1995
22	Δημοκρατία της Κορέας	1998	ν.2571/1998
23	Δημοκρατία της Κροατίας	1998	ν.2653/1998
24	Δημοκρατία του Ουζμπεκιστάν	1998	ν.2659/1998
25	Κράτος του Ισραήλ	1998	ν.2572/1998
26	Δημοκρατία της Αλβανίας	1999	ν.2755/1999

27	Βασίλειο της Ισπανίας	2002	v.3015/2002
28	Γεωργία	2002	v.3045/2002
29	Δημοκρατία της Αρμενίας	2002	v.3014/2002
30	Δημοκρατία της Νότιας Αφρικής	2002	v.3085/2002
31	Δημοκρατία της Σλοβενίας	2002	v.3084/2002
32	Πορτογαλική δημοκρατία	2002	v.3009/2002
33	Ρωσική Ομοσπονδία	2002	v.3047/2002
34	Υπουργικό Συμβούλιο της Ουκρανίας	2002	v.3046/2002
35	Δημοκρατία της Ιρλανδίας	2004	v.3300/2004
36	Δημοκρατία της Τουρκίας	2004	v.3228/2004
37	Βασίλειο του Βελγίου	2005	v.3407/2005
38	Δημοκρατία της Λετονία	2005	v.3318/2005
39	Δημοκρατία της Λιθουανίας	2005	v.3356/2005
40	Ηνωμένες Πολιτείες του Μεξικού	2005	v.3406/2005
41	Κράτος του Κουβέιτ	2005	v.3330/2005
42	Λαϊκή Δημοκρατία της Κίνας	2005	v.3331/2005
43	Αραβική Δημοκρατία της Αιγύπτου	2006	v.3484/2006
44	Δημοκρατία της Μολδαβίας	2006	v.3357/2005
45	Δημοκρατία της Εσθονίας	2008	v.3682/2008
46	Δημοκρατία της Ισλανδίας	2008	v.3684/2008
47	Μάλτα	2008	v.3681/2008
48	Βοσνία και Ερζεγοβίνη	2009	v 3795/2009
49	Δημοκρατία της Τυνησίας	2009	v.3742/2009
50	Βασίλειο της Σαουδικής Αραβίας	2010	v.3821/2010
51	Βασίλειο του Μαρόκου	2010	v.3820/2010
52	Δημοκρατία του Αζερμπαϊτζάν	2010	v.3826/2010
53	Καναδάς	2010	v. 3824/2010
54	Κράτος τους Κατάρ	2010	v.3823/2010
55	Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γιουγκοσλαβίας (Σερβία)	2010	v3825/2010
56	Δημοκρατία του Αγίου Μαρίνου	2014	v.4243/2014
57	Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα	2014	v.4234/2014

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3
ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ
(ΠΟΛ 1179/2013)

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ
ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

ΠΡΟΣ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων-Γ.Γ.Π.Σ

Γενική Διεύθυνση ΚΕΠΥΟ-Δ30

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΑΦΜ			
Επωνυμία			
Αρμόδια Δ.Ο.Υ.			
Διεύθυνση			
Τηλέφωνο			
e-mail			
Υπεύθυνος επικοινωνίας			
Κ.Α.Δ. Δραστηριότητας με μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα			
		Αριθμητικός	Διεθνής Κωδ. Χώρας ¹ ή Χωρών
	Στην Ελλάδα		
	Στην Ε.Ε. ² /Ε.Ο.Χ. ³		
	Σε χώρες εκτός της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. με τις οποίες υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ. ⁴		
	Σε χώρες εκτός της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. με τις οποίες δεν υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ.		

Συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις

¹ ISO 3166 Κωδικός Χώρας

² Ευρωπαϊκή Ένωση

³ Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος

⁴ Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

<p>Διαχειριστική περίοδος (από: - έως:)</p> <p>Υπάρχει αλλαγή στο ιδιοκτησιακό καθεστώς της επιχείρησης στην εν λόγω διαχειριστική περίοδο;</p> <p>Εφόσον είναι διαθέσιμη, αναγράψτε τον υπερσύνδεσμο (hyperlink) της μητρικής(σε περίπτωση ομίλων).</p> <p>Υπάρχουν συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις, αναφορικά με υπηρεσίες, μεταβίβαση ενσώματων ή ασώματων παγίων ή κάποια άλλη μεταβίβαση χωρίς τη καταβολή χρηματικού ανταλλάγματος (π.χ. με τη χρήση σύνθετων χρηματοοικονομικών παραγώγων, εκπτώσεις κλπ)</p> <p>Υπάρχει παροχή υπηρεσιών προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις ή μεταβίβαση ενσώματων ή άυλων παγίων, ή κάποια άλλη μεταβίβαση, για τις οποίες δεν προβλέπεται καταβολή τιμήματος;</p>	<p>Συγχώνευση <input type="checkbox"/> Διάσπαση <input type="checkbox"/> Μετατροπή <input type="checkbox"/> Απόσχιση <input type="checkbox"/> Είσοδος νέων μετόχων <input type="checkbox"/></p> <p>Καμία αλλαγή <input type="checkbox"/></p>
	<p>Στην ημεδαπή</p> <p>Στην αλλοδαπή</p>
	<p>ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/></p> <p>ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/></p>
	<p>Στην ημεδαπή</p> <p>Στην αλλοδαπή</p>
	<p>ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/></p> <p>ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/></p>

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ

1. Πληροφορίες για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή μόνιμες εγκαταστάσεις με τις οποίες πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο.

Α.Φ.Μ. ή VAT number ή Registration number	Χώρα ⁵	Επωνυμία	Είδος Σχέσης ⁶	Ημερομηνία Έναρξης Σχέσης ⁷	Ημερομηνία Διακοπής Σχέσης ⁷	Κ.Α.Δ. κύριας δραστηριότητας
				<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
			Συμμετοχή στο Κεφάλαιο			
			Συμμετοχή στη Διοίκηση	<input type="checkbox"/>		
			Επιρροή	<input type="checkbox"/>		
			Μόνιμη Εγκατάσταση	<input type="checkbox"/>		

⁵ ISO 3166 Κωδικός Χώρας

⁶ Υπάρχει δυνατότητα πολλαπλής επιλογής.

⁷ Εφόσον υπάρχει μεταβολή μέσα στη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο.

2. Λειτουργίες και κίνδυνοι υποβάλλουσας επιχείρησης

<u>Λειτουργίες που επιτελούνται</u> ⁸	<u>Κίνδυνοι που αναλαμβάνονται</u> ⁸	<u>Χρησιμοποιηθέντα Πάγια</u> ⁸
Έρευνα και ανάπτυξη	<input type="checkbox"/> Επιχειρηματικός / Εμπορικός	<input type="checkbox"/> Ενσώματα (εγκαταστάσεις και εξοπλισμός)
Παραγωγή	<input type="checkbox"/> Έρευνας και ανάπτυξης	<input type="checkbox"/> Άυλα (εμπορικά σήματα, πατέντες, τεχνονγνωσία κ.λπ)
Διανομή	<input type="checkbox"/> Πιστωτικός	
Αντιπροσώπευση	<input type="checkbox"/> Επισφάλειας	
Τεχνική υποστήριξη	<input type="checkbox"/> Εγγυήσεων	
Εξυπηρέτηση πελατών	<input type="checkbox"/> Συναλλαγματικός	
Προώθηση πωλήσεων	<input type="checkbox"/> Διατήρησης Αποθεμάτων	
Μεταφορές	<input type="checkbox"/> Άλλος	
Αποθήκευση	<input type="checkbox"/>	
Χρηματοδότηση	<input type="checkbox"/>	
Ποιοτικός έλεγχος	<input type="checkbox"/>	
Διοικητικές Υπηρεσίες	<input type="checkbox"/>	
Λοιπές υπηρεσίες	<input type="checkbox"/>	
Άλλες	<input type="checkbox"/>	
Υπάρχει αλλαγή στις λειτουργίες που αναλαμβάνει η επιχείρηση. ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>	Υπάρχει αλλαγή στους κινδύνους που αναλαμβάνει η επιχείρηση. ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>	

⁸ Υπάρχει δυνατότητα πολλαπλής επιλογής.

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΠΡΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

	Α.Φ.Μ. ή VAT number ή Registration number	Χώρα ⁹	Επωνυμία	Αγορά/λήψη σε €	Μέθοδος τεκμηρίωσης ¹⁰	Πώληση/παροχή σε €	Μέθοδος Τεκμηρίωσης ¹⁰
Πρώτες ύλες							
Προϊόντα							
Εμπορεύματα							
Δικαιώματα							
Σήματα							
Λοιπά άυλα							
Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης							

⁹ ISO 3166 Κωδικός Χώρας

¹⁰ Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) = 1, τιμής μεταπώλησης (RPM) = 2, κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (CPM) = 3, καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) = 4, επιμερισμού κερδών (PSM) = 5, άλλη = 6, με δυνατότητα επιλογής περισσότερων της μιας μεθόδων.

Διοικητική Υποστήριξη																				
Χρηματοοικονομικές συναλλαγές (τόκοι, μερίσματα, χρηματοδοτικές μισθώσεις, χρεόγραφα, ασφάλειες, κ.λπ.)																				
Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων																				
Τεχνική Υποστήριξη																				
Εκμίσθωση																				
Αποθήκευση																				
Έρευνα & Ανάπτυξη																				
Λοιπές Υπηρεσίες																				
Επιδότηση – Διαγραφή Χρεών																				
Κατανομή δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους) ¹¹																				
Λοιπά																				

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Έχει καταρτιστεί φάκελος τεκμηρίωσης σύμφωνα με το άρθρο 39 ^Α του ν. 2238/94 για τις συναλλαγές που αναφέρονται ανωτέρω	ΝΑΙ <input type="checkbox"/>	ΟΧΙ <input type="checkbox"/>
Υπάρχει απόφαση προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (ΑΡΑ) για κάποια από τις προαναφερόμενες συναλλαγές;	ΝΑΙ <input type="checkbox"/>	ΟΧΙ <input type="checkbox"/>
Υπάρχει τεκμηριωτικό υλικό ως προς τα συμπληρωμένα πεδία του πίνακα;	ΝΑΙ <input type="checkbox"/>	ΟΧΙ <input type="checkbox"/>

¹¹ CCA's: Cost Contribution Arrangements

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 4
ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ
ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

ΑΙΤΗΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΡΚΤΙΚΗΣ ΔΙΑΒΟΥΛΕΥΣΗΣ

[Η εν λόγω αίτηση υποβάλλεται στα πλαίσια του προκαταρκτικού σταδίου της διαδικασίας προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 4 της ΠΟΛ 1284 (ΦΕΚ Β' 3366/31-12-2013) Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του ν.4174/ (ΦΕΚ 170 Α').]

Αθήνα, / /201....

Αρ. Πρωτ.:

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΙΤΟΥΝΤΟΣ¹:

Επωνυμία:

2. Α.Φ.Μ.:
3. Δ/ση:
4. Αρμόδια Δ.Ο.Υ.:
5. Νόμιμος Εκπρόσωπος /Υπεύθυνος Επικοινωνίας:
6. Αριθ. Τηλεφώνου σταθερό/κινητό:
7. E-mail:

ΠΡΟΣ:

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ/ΤΜΗΜΑ Γ'
Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10
Τ.Κ. 101 84 – ΑΘΗΝΑ

Με την παρούσα αιτούμεθα τη διενέργεια προκαταρκτικής διαβούλευσης για την υποβολή αίτησης προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης συγκεκριμένων μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών με συνδεδεμένα πρόσωπα.

Α. Είδος προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης:

1. Μονομερής

(στη περίπτωση που οι μελλοντικές διασυνοριακές συναλλαγές θα διενεργηθούν με συνδεδεμένα πρόσωπα εγκατεστημένα σε χώρες με τις οποίες υφίσταται Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας **αιτιολογήστε** την επιλογή σας).

¹ Στη παρ.1 του άρθρου 22 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') και στο άρθρο 1 της ΠΟΛ 1284 (ΦΕΚ Β' 3366/31-12-2013) ορίζονται τα συνδεδεμένα πρόσωπα που δύναται να υποβάλουν αίτηση.

2. Διμερής

➤ Εμπλεκόμενες Χώρες²: α. Ελλάδα β.

3. Πολυμερής

➤ Εμπλεκόμενες Χώρες²: α. Ελλάδα β.

α. Ελλάδα γ. κ.λπ.

β. Χρονικό διάστημα για το οποίο ζητείται η προέγκριση: από / / 201... έως / / 201...

Β. Προτεινόμενη/ες Ημερομηνία/ες Προκαταρκτικής Συνάντησης: α. / / 201... & β. / / 201....

Γ. Στοιχεία εξουσιοδοτημένων εκπροσώπων που θα συμμετάσχουν στην Προκαταρκτική Συνάντηση:

Δ. Στοιχεία παραβόλου³ (αριθμός, ημερομηνία, ποσό):

Ε. Στοιχεία που πρέπει να επισυνάπτονται στην αίτηση εκδήλωσης ενδιαφέροντος (κατά προτίμηση) ή να προσκομίζονται κατά την ορισθείσα προκαταρκτική συνάντηση:

1. Γενική περιγραφή, σε περίπτωση ομίλου, της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων, με διαγραμματική απεικόνιση της σχέσης σύνδεσης αυτών.
2. Τα στοιχεία όλων των εμπλεκόμενων συνδεδεμένων προσώπων, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων, που θα συμμετάσχουν στις προς εξέταση συναλλαγές.
3. Συνοπτική/διαγραμματική παρουσίαση του χρησιμοποιούμενου επιχειρηματικού μοντέλου του αιτούντος.
4. Συνοπτική περιγραφή των δραστηριοτήτων και συναλλαγών που θα καλύπτει η αίτηση, με αναφορά στη συνεισφορά του κάθε εμπλεκόμενου μέρους και πρόβλεψη της συνολικής αξίας των συναλλαγών. Η ροή των συναλλαγών ενδείκνυται να απεικονιστεί διαγραμματικά.
5. Συνοπτική ανάλυση των λειτουργιών που επιτελεί, των κινδύνων που αναλαμβάνει και των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (ενσώματων και άυλων) που χρησιμοποιεί κάθε εμπλεκόμενο μέρος. Σε

² Με τις οποίες υφίσταται Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.

³ Σύμφωνα με τα οριζόμενα στη περ.α' του άρθρου 16 της ΠΟΛ 1284 (ΦΕΚ Β' 3366/31-12-2013), απαραίτητη προϋπόθεση για την υποβολή της αίτησης αποτελεί η καταβολή παραβόλου ύψους χιλίων (1.000) ευρώ, το οποίο θα επισυνάπτεται σε αυτήν. Σε περίπτωση μη καταβολής του ως άνω παραβόλου η αίτηση δεν θα εξετάζεται από την αρμόδια Διεύθυνση της Φορολογικής Διοίκησης.

περίπτωση που έχουν επέλθει αλλαγές, σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος, επί των ανωτέρω, περιγραφή αυτών των αλλαγών.

6. Σε περίπτωση που για τις καλυπτόμενες συναλλαγές υπάρχουν συμβάσεις, αντίγραφα αυτών.
7. Σε περίπτωση που οι εν λόγω συναλλαγές έχουν ελεγχθεί για προηγούμενα φορολογικά έτη στα πλαίσια ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών και έχει εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.
8. Περιγραφή της προτεινόμενης μεθόδου καθορισμού των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και αιτιολόγηση της επιλογής της.
9. Κρίσιμες παραδοχές στις οποίες θα βασίζεται η ως άνω προτεινόμενη μεθοδολογία.
10. Προτεινόμενα κριτήρια συγκριτικής ανάλυσης.
11. Προτεινόμενες προσαρμογές για επίτευξη συγκρισιμότητας.
12. Τρόπος αναπροσαρμογής φορολογητέων κερδών προκειμένου να επιτευχθεί συμμόρφωση με την «Αρχή των ίσων Αποστάσεων».
13. Αναφορά σε τυχόν υφιστάμενες μονομερείς/διμερείς ή πολυμερείς APA's που έχουν συναφθεί με άλλες φορολογικές διοικήσεις και αφορούν ίδιες συναλλαγές.
14. Οποιοδήποτε άλλο στοιχείο κρίνεται απαραίτητο από τον αιτούντα.

«Βάσει των προβλεπόμενων ποινών περί ψευδούς δήλωσης, δηλώνω ότι έχω εξετάσει αυτή την αίτηση, συμπεριλαμβανομένων των συνοδευτικών εγγράφων , και από όσα είμαι σε θέση να γνωρίζω και να πιστεύω, η αίτηση περιέχει όλα τα σχετικά με αυτή γεγονότα και ότι τα γεγονότα αυτά είναι αληθινά, σωστά και πλήρη.»

Ημερομηνία_____

Ο-Η Αιτών/σα

(Σφραγίδα/Υπογραφή)

ΑΙΤΗΣΗ ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

[Η εν λόγω αίτηση υποβάλλεται στα πλαίσια της διαδικασίας προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1284 (ΦΕΚ Β' 3366/31-12-2013) Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του ν.4174/ (ΦΕΚ 170 Α').]

Αθήνα, / /201....

Αρ. Πρωτ.:

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΙΤΟΥΝΤΟΣ¹:

1. Επωνυμία:
2. Α.Φ.Μ.:
3. Δ/ση:
4. Αρμόδια Δ.Ο.Υ.:
5. Νόμιμος Εκπρόσωπος /Υπεύθυνος Επικοινωνίας:
6. Αριθ. Τηλεφώνου σταθερό/κινητό:
7. E-mail:

ΠΡΟΣ:

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ/ΤΜΗΜΑ Γ'
Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10
Τ.Κ. 101 84 – ΑΘΗΝΑ**

ΚΟΙΝ:

**Δ/ΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ
Δ/ση:Καρ.Σερβίας 8
Τ.Κ. 101 83 - ΑΘΗΝΑ**

Με την παρούσα αιτούμεθα την διαπραγμάτευση προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και συγκεκριμένα:

A. Είδος προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης:

1. Μονομερής
2. Διμερής
➤ Εμπλεκόμενες Χώρες²: α. Ελλάδα β.
3. Πολυμερής
➤ Εμπλεκόμενες Χώρες²: α. Ελλάδα β.
α. Ελλάδα γ. κ.λπ.

B. Χρονικό διάστημα για το οποίο ζητείται η προέγκριση: από / / 201... έως / / 201...

¹ Στη παρ.1 του άρθρου 22 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') και στο άρθρο 1 της ΠΟΛ 1284 (ΦΕΚ Β' 3366/31-12-2013) ορίζονται τα συνδεδεμένα πρόσωπα που δύναται να υποβάλουν αίτηση.

² Με τις οποίες υφίσταται Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.

Γ. Επωνυμία των συνδεδεμένων προσώπων τα οποία θα αφορά η προέγκριση ενδοομιλικής τιμολόγησης:

Δ. Εάν υποβάλετε αίτηση για διμερή ή πολυμερή προέγκριση ενδοομιλικής τιμολόγησης, τα εμπλεκόμενα συνδεδεμένα πρόσωπα έχουν υποβάλει τη σχετική αίτηση στις αρμόδιες αρχές της χώρας εγκατάστασής τους;

Δ1. Εάν ναι, επισυνάψτε αντίγραφο της αίτησης. Εάν όχι πότε προτίθενται να υποβάλουν την αίτηση;

Ε. Στοιχεία εξουσιοδοτημένων εκπροσώπων που θα συμμετέχουν στην διαβούλευση της προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης:

ΣΤ. Στοιχεία παραβόλου³ (αριθμός, ημερομηνία, ποσό):

Ζ. Στοιχεία που επισυνάπτονται στην αίτηση:

1. Γενική περιγραφή, σε περίπτωση ομίλου, της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων, με διαγραμματική απεικόνιση της σχέσης σύνδεσης αυτών.
2. Τα στοιχεία όλων των εμπλεκόμενων συνδεδεμένων προσώπων, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων, που θα συμμετάσχουν στις προς εξέταση συναλλαγές.
3. Συνοπτική/διαγραμματική παρουσίαση του χρησιμοποιούμενου επιχειρηματικού μοντέλου του αιτούντος.
4. Περιγραφή των δραστηριοτήτων και συναλλαγών που θα καλύπτει η αίτηση, με αναφορά στη συνεισφορά του κάθε εμπλεκόμενου μέρους και πρόβλεψη της συνολικής αξίας των συναλλαγών. Η ροή των συναλλαγών ενδείκνυται να απεικονιστεί διαγραμματικά.
5. Αναφορά όλων των άλλων ροών συναλλαγών του αιτούντος (όγκος και αξία) που μπορεί να επηρεάζουν την τιμολόγηση των καλυπτόμενων συναλλαγών.
6. Ανάλυση επιχειρηματικού κλάδου και αγοράς
 - A. Ανάλυση του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιείται ο αιτών καθώς και περιγραφή των βιομηχανικών/εμπορικών πρακτικών.
 - B. Ανάλυση των αγορών των εμπλεκόμενων χωρών.
 - Γ. Αναφορά και προφίλ των ανταγωνιστών και του μεριδίου που κατέχουν στην αγορά.
 - Δ. Γενικά κλαδικά στατιστικά στοιχεία, χρηματοοικονομικοί δείκτες και μελέτες (όπου υπάρχουν).

³ Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 16 της ΠΟΛ 1284 (ΦΕΚ Β' 3366/31-12-2013), απαραίτητη προϋπόθεση για την υποβολή της αίτησης αποτελεί η καταβολή παραβόλου ύψους πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ σε περίπτωση μονομερούς και ύψους δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά εμπλεκόμενη χώρα σε περίπτωση διμερούς ή πολυμερούς, το οποίο θα επισυνάπτεται σε αυτήν. Σε περίπτωση μη καταβολής του ως άνω παραβόλου η αίτηση ΔΕΝ θα εξετάζεται από την αρμόδια Διεύθυνση της Φορολογικής Διοίκησης.

7. Συγκριτική ανάλυση

Α. Λεπτομερή λειτουργική ανάλυση του αιτούντος και όλων των εμπλεκόμενων αναφορικά με τις συναλλαγές που θα καλύπτει η προέγκριση.

Β. Περιγραφή και αξιολόγηση των κινδύνων τους οποίους θα αναλαμβάνει κάθε οντότητα στο πλαίσιο των συναλλαγών που θα καλύπτει η προέγκριση.

Γ. Περιγραφή των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (ενσώματων και άυλων) που θα χρησιμοποιεί κάθε οντότητα στο πλαίσιο των συναλλαγών που θα καλύπτει η προέγκριση.

Σε περίπτωση που επί των ανωτέρω (Α,Β,Γ) έχουν επέλθει αλλαγές σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος, περιγραφή αυτών.

Δ. Επιχειρηματικές στρατηγικές των εμπλεκόμενων μερών, τρέχων και μελλοντικός προϋπολογισμός, προβολές και επιχειρηματικά πλάνα για την περίοδο που θα καλύπτει η προέγκριση, γενικές επιχειρηματικές και οικονομικές τάσεις, μελλοντικός επιχειρηματικός σχεδιασμός συμπεριλαμβανομένου ότι αφορά την έρευνα και ανάπτυξη, την παραγωγή και την προώθηση πωλήσεων.

Ε. Αντίγραφα ετήσιων εκθέσεων των ελεγκτών των τελευταίων τριών ετών.

ΣΤ. Οικονομικές καταστάσεις των τελευταίων τριών ετών και σε περίπτωση ομίλου και των ενοποιημένων.

Ζ. Αντίγραφα δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των τελευταίων τριών ετών.

Η. Σε περίπτωση που οι εν λόγω συναλλαγές έχουν ελεγχθεί για προηγούμενα φορολογικά έτη και έχει εκδοθεί οριστική πράξη, αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

Θ. Οικονομικά στοιχεία ανά γραμμή προϊόντος, μονάδα και γεωγραφική περιοχή των τελευταίων τριών ετών που αφορούν τις συναλλαγές για τις οποίες ζητείται η προέγκριση.

Ι. Αντίγραφα σχετικών χρηματοοικονομικών μελετών και μελετών έρευνας αγοράς (εφόσον υφίστανται).

Κ. Σε περίπτωση που για τις συναλλαγές για τις οποίες ζητείται η προέγκριση υπάρχουν συμβάσεις, αντίγραφα αυτών.

8. Ενδοομιλική τιμολόγηση

Α. Ανάλυση των μεθόδων ενδοομιλικής τιμολόγησης και λόγος που καθεμία από αυτές προτείνεται ή όχι όσον αφορά τις συναλλαγές για τις οποίες ζητείται η προέγκριση.

Β. Λεπτομερή ανάλυση των λόγων για τους οποίους ο αιτών θεωρεί ότι η προτεινόμενη μεθοδολογία ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι η καταλληλότερη.

Γ. Κριτήρια επιλογής συγκριτικού δείγματος και προτεινόμενες προσαρμογές για την επίτευξη συγκρισιμότητας

Δ. Κρίσιμες παραδοχές στις οποίες θα βασίζεται η προτεινόμενη μεθοδολογία

Ε. Τρόπος εφαρμογής της προτεινόμενης μεθόδου στην περίοδο που καλύπτεται από την απόφαση προέγκρισης.

ΣΤ. Μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης, πολιτική και πρακτικές που χρησιμοποιήθηκαν από τον αιτούντα και τα συνδεδεμένα πρόσωπα για τις συναλλαγές που θα καλύπτει η απόφαση προέγκρισης κατά τα τελευταία τρία χρόνια.

9. Αναφορά σε τυχόν υφιστάμενες μονομερείς/διμερείς ή πολυμερείς ΑΡΑ που έχουν συναφθεί με άλλες φορολογικές διοικήσεις και αφορούν ίδιες συναλλαγές.
10. Οποιοδήποτε άλλο στοιχείο κρίνεται απαραίτητο από τον αιτούντα.

«Βάσει των προβλεπόμενων ποινών περί ψευδούς δήλωσης, δηλώνω ότι έχω εξετάσει αυτή την αίτηση, συμπεριλαμβανομένων των συνοδευτικών εγγράφων, και από όσα είμαι σε θέση να γνωρίζω και να πιστεύω, η αίτηση περιέχει όλα τα σχετικά με αυτή γεγονότα και ότι τα γεγονότα αυτά είναι αληθινά, σωστά και πλήρη.»

Ημερομηνία _____

Ο-Η Αιτών/σα _____

(Σφραγίδα/Υπογραφή)

Σημ.: Όσα από τα αιτούμενα στοιχεία έχουν ήδη προσκομιστεί στο πλαίσιο της προκαταρκτικής διαβούλευσης δεν χρειάζεται να επισυναφθούν.

(Υπογραφή)

.....

ΜΕΛΙΚΙΔΟΥ ΚΑΛΛΙΟΠΗ

.

© date– Allrightsreserved