



**ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ  
ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ**

**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ**

**ΓΕΝΙΚΟ ΤΜΗΜΑ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ (πρ. Τμήμα  
Χρηματοοικονομικής και Λογιστικής ΤΕΙ Θεσσαλίας, Ν.4589/19)**

## **ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

# **«ΘΕΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥΣ ΣΕ ΕΘΝΙΚΟ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ. Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ AMAZON»**

**ΜΥΛΩΝΑ ANNA του ΣΤΥΛΙΑΝΟΥ**

**ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ: ΕΠΙΚΟΥΡΗ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ  
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ ΑΘΗΝΩΝ/  
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΜ. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ & ΔΗΜΟΣ/ΚΩΝ  
ΕΠΙΠΤΩΣΕΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ  
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ - ΒΡΕΝΤΖΟΥ ΕΛΕΝΗ**

**ΒΟΛΟΣ 2019**



## **Υπεύθυνη δήλωση**

Βεβαιώνω ότι είμαι συγγραφέας αυτής της διπλωματικής εργασίας και ότι κάθε βοήθεια την οποία είχα για την προετοιμασία της, είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται στη μεταπτυχιακή διπλωματική εργασία. Επίσης έχω αναφέρει τις όποιες πηγές από τις οποίες έκανα χρήση δεδομένων, ιδεών ή λέξεων, είτε αυτές αναφέρονται ακριβώς είτε παραφρασμένες. Επίσης βεβαιώνω ότι αυτή η πτυχιακή εργασία προετοιμάστηκε από εμένα προσωπικά ειδικά για τις απαιτήσεις του προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών του ΠΜΣ Λογιστική Ελεγκτική του τμήματος Οικονομικών Επιστημών και του Γενικού Τμήματος του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας.

Βόλος, Ιούνιος 2019

Άννα Μυλωνά

Αφιερωμένη στο σύζυγό μου Κωνσταντίνο και στα παιδιά μας Ειρήνη και Αθηνά για την υποστήριξη και την αμέριστη συμπαράσταση τους καθ' όλη τη διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω την επιβλέπουσα καθηγήτρια κυρία Βρέντζου Ελένη για την καθοδήγησή της και τις συμβουλές που μου παρείχε για την εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας. Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές του μεταπτυχιακού προγράμματος για τις πολύτιμες γνώσεις που μας μετέδωσαν.

## Πίνακας περιεχομένων

<b>Κεφάλαιο 1 - Εισαγωγή</b> .....	11
<b>Κεφάλαιο 2 – Βιβλιογραφική Επισκόπηση</b> .....	14
<b>Κεφάλαιο 3 –Φοροδιαφυγή-Φοροαποφυγή</b> .....	18
3.1 Η έννοια της φοροδιαφυγής (Tax Evasion).....	18
3.1.1 Εντοπισμός της φοροδιαφυγής.....	19
3.1.2 Αιτίες ύπαρξης φοροδιαφυγής - Επιπτώσεις.....	21
3.1.3 Φοροδιαφυγή και παραοικονομία .....	23
3.2 Η έννοια της φοροαποφυγής (Tax Avoidance) .....	23
3.2.1 Πρακτικές Φοροαποφυγής - Εξωχώριες Εταιρίες - Offshore .....	24
3.2.2 Τριγωνικές Συναλλαγές (Triangular Transactions).....	26
<b>Κεφάλαιο 4 – Το Σχέδιο Δράσης “BEPS”</b> .....	30
4.1 Το Σχέδιο Δράσης “BEPS” .....	30
4.2 Η εξέλιξη του Σχεδίου Δράσης “BEPS” σήμερα και η παρουσίαση του στην Ελλάδα	41
<b>Κεφάλαιο 5 – Μεθοδολογία Έρευνας</b> .....	44
5.1 Μεθοδολογία Έρευνας .....	44
<b>Κεφάλαιο 6 – Μελέτη Περίπτωσης – Η φοροαποφυγή του Ομίλου Amazon</b> .....	46
6.1 Το σκάνδαλο της φοροαποφυγής .....	46
6.2 Η δομή του ομίλου Amazon .....	48
6.2.2 Συνδεδεμένες Εταιρίες .....	49
6.3 Η επίμαχη φορολογική συμφωνία .....	53
6.3.1 Προκαθορισμένες Συμφωνίες Τιμολόγησης (APA’s).....	55
6.3.2 Μέθοδοι τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών.....	58
6.3.3 Επιλογή κατάλληλης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης στην περίπτωση της Amazon .....	61
6.4 Συνέπειες φορολογικής συμφωνίας (APA) .....	63
6.4.1 Η επιλογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης δεν ήταν σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων .....	67
6.4.2 Η εφαρμογή της φορολογικής απόφασης συνιστά κρατική ενίσχυση .....	68
6.5 Αναδιάρθρωση φορολογητέας βάσης του ομίλου Amazon και προσδιορισμός αποδοτέων φόρων.....	70
<b>Κεφάλαιο 7 – Συμπεράσματα - Προτάσεις</b> .....	80
<b>Βιβλιογραφία</b> .....	83
<b>Παραρτήματα</b> .....	89

## ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ

<b>Πίνακας 1:</b> Συντελεστές Φ.Π.Α. στην Ευρωπαϊκή Ένωση	21
<b>Πίνακας 2:</b> Τοπικές Συνδεδεμένες Εταιρίες ΕΕ Amazon	53
<b>Πίνακας 3:</b> Υπολογισμοί στην έκθεση ενδοομιλικής τιμολόγησης της Amazon	62
<b>Πίνακας 4:</b> Υπολογισμοί της φορολογητέας βάσης της LuxOpCo και των πληρωμών δικαιωμάτων εκμετάλλευσης 2006-2013	66
<b>Πίνακας 5:</b> Σύγκριση των κερδών της LuxOpCo όπως καθορίζονται βάσει της επίμαχης φορολογικής απόφασης και όπως υπολογίζονται με τον ίδιο τρόπο όπως ο δείκτης κέρδους που χρησιμοποιήθηκε για συγκρίσιμες εταιρίες στην έκθεση ενδοομιλικής τιμολόγησης	71
<b>Πίνακας 6:</b> Νέα Φορολογητέα Βάση της LuxOpCo και νέα δικαιώματα αποδοτέα στη LuxSCS βάσει περιθωρίου κέρδους επί του Συνολικού Κόστους	73
<b>Πίνακας 7:</b> Πληρωμή Δικαιωμάτων εκμετάλλευσης στη LuxSCS βάσει νέου υπολογισμού	74
<b>Πίνακας 8:</b> Αναπροσαρμοσμένα Αποτελέσματα της LuxOpCo και Προσδιορισμός Αποδοτέων Φόρων	76
<b>Πίνακας 9:</b> Προκύπτουσα Διαφορά βάσει νέου υπολογισμού αποδοτέων φόρων	77
<b>Πίνακας 10:</b> Ισολογισμοί της εταιρίας LuxOpCo (2006-2013)	102
<b>Πίνακας 11:</b> Λογαριασμοί αποτελεσμάτων της εταιρίας LuxOpCo (2006-2013)	103
<b>Πίνακας 12:</b> Ανάλυση ενδοομιλικών εξόδων της εταιρίας LuxOpCo (2006-2013)	104

## ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΣΧΗΜΑΤΩΝ

<b>Σχήμα 1:</b> Τριγωνικές Συναλλαγές – Πρώτη Περίπτωση	28
<b>Σχήμα 2:</b> Τριγωνικές Συναλλαγές – Δεύτερη Περίπτωση	28
<b>Σχήμα 3:</b> Διάρθρωση των Ευρωπαϊκών Εταιριών της Amazon 2006-2014	50
<b>Σχήμα 4:</b> Διάρθρωση των Ευρωπαϊκών Εταιριών της Amazon 2006-2014, συμπ. ρύθμισης καταβολής δικαιωμάτων εκμετάλλευσης	64
<b>Σχήμα 5:</b> Σύγκριση κερδών LuxOpCo βάσει απόφασης και βάσει νέου υπολογισμού	72
<b>Σχήμα 6:</b> Σύγκριση δικαιωμάτων LuxSCS βάσει απόφασης και βάσει νέου υπολογισμού	74
<b>Σχήμα 7:</b> Σύγκριση Αποδοτέων φόρων βάσει απόφασης και βάσει νέου υπολογισμού	78
<b>Σχήμα 8:</b> Πορεία Εσόδων ομίλου Amazon	79
<b>Σχήμα 9:</b> Παράδειγμα Συνδεδεμένων Προσώπων – Πρώτη Περίπτωση	105
<b>Σχήμα 10:</b> Παράδειγμα Συνδεδεμένων Προσώπων – Δεύτερη Περίπτωση	106
<b>Σχήμα 11:</b> Παράδειγμα Συνδεδεμένων Προσώπων – Τρίτη Περίπτωση	107



## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα έρευνα θα ασχοληθούμε με δύο έννοιες που έχουν απασχολήσει ιδιαίτερα τις οικονομίες των κρατών, καθώς αποτελούν τις βασικές αιτίες της διαφυγής των εσόδων τους. Πρόκειται, φυσικά, για τις έννοιες της φοροδιαφυγής, η οποία εμφανίζεται σε όλο και περισσότερα κράτη, και της φοροαποφυγής, η οποία έχει γιγαντιωθεί τα τελευταία χρόνια μέσω των πρακτικών που ανακαλύπτουν, κυρίως, πολυεθνικές εταιρίες με σκοπό την απόκρυψη των εισοδημάτων τους.

Πρόκειται για δύο έννοιες, οι οποίες έχουν κοινό στόχο, διαφέρουν όμως στον τρόπο αλλά και στα μέσα για την πραγματοποίησή τους. Θα αναφερθούμε στις αιτίες ύπαρξής τους αλλά και στις σημαντικά αρνητικές επιπτώσεις τους στην οικονομία μιας χώρας.

Παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον να αναλύσουμε τους τρόπους με τους οποίους καταφέρνουν οι εταιρίες να αποκρύπτουν μεγάλα ποσά από τα έσοδά τους και να πραγματοποιούν υπέρογκα κέρδη. Θα αναλύσουμε, επίσης, την έννοια των ενδοομιλικών συναλλαγών και τις μεθόδους τεκμηρίωσης τους που έχουν θεσπιστεί από τα κράτη με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολόγησης.

Επίσης θα αναφερθούμε στους τρόπους αντιμετώπισης των φαινομένων της φοροδιαφυγής και κυρίως της φοροαποφυγής, μέσω του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) και της συμφωνίας των κρατών, σχετικά με το Σχέδιο Δράσης για τη «Διάβρωση της φορολογικής βάσης και μεταφοράς των κερδών» (Base Erosion and Profit Shifting “BEPS”).

Ωστόσο θα επικεντρωθούμε στη μελέτη περίπτωσης του Ομίλου Amazon, αναλύοντας τις πρακτικές που ακολούθησε η συγκεκριμένη εταιρία για την απόκρυψη των πραγματικών κερδών της και την αποκόμιση τεράστιων χρηματικών ποσών, τα οποία καλείται σήμερα να αποδώσει, ύστερα από την 2018/859 Απόφαση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

Λέξεις Κλειδιά: Φοροδιαφυγή, Φοροαποφυγή, ενδοομιλικές συναλλαγές, Σχέδιο BEPS, AMAZON

## ABSTRACT

In this research we will deal with two concepts that have been particularly concerned with the economies of states, as they are the main causes of their loss of revenue. These are, of course, the concepts of **tax evasion**, which is occurring in more and more states, and **tax avoidance**, which has been gigantic in recent years through the practices found mainly by multinational companies to conceal their real incomes.

These are two concepts, which have a common goal, but they differ in the way and the means for their accomplishment. We will refer to the causes of their existence and their significant negative impact on the economy of a country.

It is particularly interesting to analyze the ways in which companies manage to conceal large amounts of their revenue and make profits. We will also analyze the concept of intra-company transactions and their methods of documentation established by States to avoid double taxation.

We will also talk about ways to tackle the phenomena of tax evasion and, in particular, tax avoidance, through the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) and the agreement of states on the Action Plan “BEPS” - Base Erosion and Profit Shifting about eradicating the tax base and transferring profits.

However we will focus on the case study of Amazon Group, analyzing the practices followed by this particular company to conceal its real profits and to obtain huge sum of money, which today are called to return, after the 2018/859 Decision of the European Commission.

Key words: Tax evasion, Tax avoidance, intra-company transactions, Action Plan BEPS, AMAZON.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 – ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα φορολογικά έσοδα αποτελούν τη βασική πηγή χρηματοδότησης για την οικονομία μιας χώρας και συντελούν στην ευημερία και στην ανάπτυξή της. Ωστόσο, τα τελευταία χρόνια πολλές χώρες αντιμετωπίζουν σοβαρά οικονομικά προβλήματα, στην εποχή της οικονομικής κρίσης που διανύουμε, με κυριότερες αιτίες τα φαινόμενα της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής έχει πάρει τεράστιες διαστάσεις τα τελευταία χρόνια και συντελείται μέσω της απόκρυψης του φόρου εισοδήματος, της μη απόδοσης του Φ.Π.Α. από τις επιχειρήσεις με σκοπό την πραγματοποίηση παράνομων κερδών και τη μη απόδοση των προβλεπόμενων φόρων στο κράτος.

Από την άλλη, το φαινόμενο της φοροαποφυγής, το οποίο δεν θα πρέπει να συγχέεται με την έννοια της φοροδιαφυγής, αποτελεί ένα τέχνασμα των πολυεθνικών εταιριών, κυρίως, μέσω του οποίου επιτυγχάνεται η ελάττωση της φορολογικής βάσης και συνεπώς των αποδιδόμενων φόρων, με καθόλα νόμιμο τρόπο. Η φοροαποφυγή αποτελεί ένα σχετικά νέο φαινόμενο και παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον να ερευνησουμε τους τρόπους μέσω των οποίων συντελείται.

Στην παρούσα διπλωματική εργασία θα αναλύσουμε τα φαινόμενα της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, τους τρόπους με τους οποίους διαπράττονται αλλά και τις σοβαρές επιπτώσεις τους στις οικονομίες των κρατών. Με τα εν λόγω φαινόμενα δημιουργείται άνιση κατανομή των φορολογικών βαρών, καθώς η στέρηση από το Δημόσιο τεράστιων οικονομικών πόρων οδηγεί στην επιβολή αβάσταχτων φόρων στους νόμιμους φορολογούμενους.

Για την αντιμετώπιση των παραπάνω φαινομένων που οδηγούν στην συνεχή διαφυγή των εσόδων τους, τα κράτη έχουν θεσπίσει ορισμένους κανόνες και έχουν προχωρήσει σε συμφωνίες μεταξύ τους προκειμένου να περιορίσουν την έκτασή τους. Τα τελευταία χρόνια ειδικότερα, και συγκεκριμένα τον Οκτώβριο του 2015, για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, ο ΟΟΣΑ δημοσιοποίησε το Σχέδιο Δράσης για τη «Διάβρωση της φορολογικής βάσης και μεταφοράς κερδών» (Base Erosion and Profit Shifting “BEPS”), το οποίο περιλαμβάνει 15 Δράσεις τις οποίες θα παρουσιάσουμε και θα αναλύσουμε.

Η παρούσα εργασία αποτελείται από επτά κεφάλαια μέσω των οποίων θα εστιάσουμε στις παραπάνω έννοιες και θα επιχειρήσουμε να αναλύσουμε τα ζητήματα της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Η ανάλυση της λειτουργίας του Ομίλου Amazon και του τρόπου που

ηπειρωτική Ελλάδα (16%) και χαμηλότερη στην περιοχή της Αθήνας (5,6%), με την βόρεια ηπειρωτική Ελλάδα και τις νησιωτικές περιοχές να κυμαίνονται μεταξύ 12% και 14%.

Το φαινόμενο της φοροαποφυγής, με το οποίο επιτυγχάνεται η ελαχιστοποίηση της φορολογικής βάσης με καθ' όλα νόμιμο τρόπο, απασχόλησε την Borkowski (2010), η οποία στην έρευνά της ασχολήθηκε συγκεκριμένα με τη στρατηγική φορολογικού σχεδιασμού ενδοομιλικών τιμολογήσεων (transfer pricing) και τις συμφωνίες που συνάπτονται μεταξύ των εταιριών που αποσκοπούν στη μεγιστοποίηση των κερδών τους και την ελαχιστοποίηση των φόρων. Κατέληξε στο απροσδόκητο συμπέρασμα ότι οι συμφωνίες τιμολόγησης που συνάπτονται με τις φορολογικές αρχές είναι μια απόπειρα μετριασμού των αποτελεσμάτων των τρεχουσών και μελλοντικών ελέγχων που θα προκύψουν.

Η αποκάλυψη ασυνήθιστα υψηλών κερδών σε χώρες με χαμηλή φορολογία θεωρείται γενικά ως φοροαποφυγή. (Hope et al., 2013). Η φοροαποφυγή των πολυεθνικών εταιριών επιτυγχάνεται μέσω της ανακατανομής των φορολογικών επιβαρύνσεων και της διαμόρφωσης των τιμών των συναλλαγών μεταξύ των θυγατρικών επιχειρήσεων. (Hope et al., 2013). Η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών μιας πολυεθνικής εταιρίας διαδραματίζει ουσιαστικό ρόλο για την επίτευξη του στόχου της μεγιστοποίησης των παγκοσμίων κερδών του ομίλου και δεν εξαρτάται μόνο από τις φορολογικές πολιτικές που ισχύουν (αρχή των ίσων αποστάσεων), αλλά και από τις επιλογές της θέσης των επιχειρήσεων, όπως κατέληξε στην έρευνά του ο Yao (2013).

Οι Armstrong et al. (2015) εξέτασαν τη σχέση των χαρακτηριστικών της φοροαποφυγής των εταιριών και της εταιρικής διακυβέρνησης και κατέληξαν στο αποτέλεσμα ότι τα σχετικά υψηλά επίπεδα κινήτρων για τη λήψη κεφαλαίων έχουν τη δυνατότητα να παρακινήσουν τους διαχειριστές να επενδύσουν σε επικίνδυνα σχέδια φοροαποφυγής πέρα από το επίπεδο που επιθυμούν οι μέτοχοι. Ο Seminogonas, στην έρευνά του (2015) συνόψισε τις βασικές αιτίες της φοροαποφυγής στην πολυπλοκότητα των υβριδικών μέσων, στις διαφορές στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και στη φορολογία μεταξύ των χωρών.

Ο φορολογικός ανταγωνισμός που καλλιεργείται μεταξύ των πολυεθνικών εταιριών οδηγεί σε πρακτικές φοροαποφυγής με σκοπό την πραγματοποίηση κερδών σε χώρες με χαμηλή φορολογία, τέτοιες ώστε ορισμένες φορές να ακολουθούν πρακτικές όπως το “check the box” των ΗΠΑ που επιτρέπει την πραγματοποίηση κερδών μεταξύ αλυσίδων ιδιοκτησίας ακόμα και από εταιρίες χωρίς έδρα, όπως υποστήριζαν οι Clausing et al (2015).

Χαρακτηριστικό παράδειγμα πολυεθνικής εταιρίας η οποία κατάφερε να αποφύγει αποτελεσματικά το φόρο ακολουθώντας ένα συνδυασμό των νομικών πρακτικών της φοροαποφυγής, αποτελεί η εταιρία Starbucks. Όπως χαρακτηριστικά αναφέρουν οι Campbell

κατάφερε τα τελευταία χρόνια να απολαμβάνει τεράστιες φορολογικές ελαφρύνσεις, καταδεικνύει με emphaticό τρόπο το δύσκολο έργο των φορολογικών αρχών προκειμένου να αντιμετωπιστούν τέτοιου είδους φαινόμενα.

Στο παρόν πρώτο κεφάλαιο πραγματοποιείται μία εισαγωγή στην ανάλυση των θεμάτων που θα ακολουθήσει και μία παρουσίαση των κεφαλαίων από τα οποία αποτελείται η διπλωματική εργασία.

Στο δεύτερο κεφάλαιο της εργασίας θα πραγματοποιηθεί μία εκτενής αναφορά στη διεθνή βιβλιογραφία όσον αφορά τις έννοιες της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, τους παράγοντες που τις ενισχύουν και τους τρόπους αντιμετώπισής τους σύμφωνα με τις πηγές. Επίσης θα παραθέσουμε ενδεικτικές έρευνες που πραγματοποιήθηκαν σχετικά με τους παράγοντες που επηρεάζουν την εμφάνιση των εν λόγω φαινομένων.

Στο τρίτο κεφάλαιο της εργασίας θα ορίσουμε την έννοια της **φοροδιαφυγής** και της **φοροαποφυγής** και θα αναφερθούμε στις αιτίες ύπαρξής τους αλλά και στις οικονομικές επιπτώσεις που προκαλούνται στην οικονομία μιας χώρας. Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο θα γίνει αναφορά επίσης στην εξέλιξη των εξωχώριων εταιριών, γνωστές και ως offshore, στους λόγους δημιουργίας τους αλλά κυρίως στον τρόπο λειτουργίας τους, μέσω του οποίου επιτυγχάνεται το μεγαλύτερο μέρος της φοροαποφυγής. Θα αναλύσουμε επίσης την έννοια των τριγωνικών συναλλαγών μεταξύ των εταιριών και θα αναφέρουμε μερικά παραδείγματα για να κατανοήσουμε τους τρόπους μέσω των οποίων οι εταιρίες επιτυγχάνουν να μειώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Η παρουσίαση του Σχεδίου Δράσης του ΟΟΣΑ για τη «Διάβρωση της φορολογικής βάσης και μεταφοράς κερδών» (Base Erosion and Profit Shifting “BEPS”), θα πραγματοποιηθεί στο τέταρτο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας. Θα αναπτύξουμε τις 15 δράσεις του φιλόδοξου σχεδίου που δημοσιεύτηκε τον Οκτώβριο του 2015, προκειμένου να αντιμετωπιστούν διεθνώς τα φαινόμενα φοροαποφυγής μεγάλων πολυεθνικών εταιριών. Το συγκεκριμένο σχέδιο ήταν αποτέλεσμα των φαινομένων φοροαποφυγής μεγάλων πολυεθνικών εταιριών που είχαν λάβει μεγάλη δημοσιότητα. Στη συνέχεια θα αναπτύξουμε τον τρόπο που η Ελληνική νομοθεσία ενσωμάτωσε τις παραπάνω δράσεις του σχεδίου BEPS στο εγχώριο φορολογικό πλαίσιο, καθώς και τις τελευταίες εξελίξεις του σχεδίου, που έχουν λάβει χώρα έως σήμερα διεθνώς και στη χώρα μας.

Παράλληλα θα αναλύσουμε την έννοια των ενδοομιλικών συναλλαγών, τους κανονισμούς που έχουν θεσπιστεί μεταξύ των κρατών, πότε εφαρμόζονται και ποια είναι η θέση της χώρας μας για το συγκεκριμένο ζήτημα. Επίσης θα αναφέρουμε πότε θεωρούνται συνδεδεμένες δύο εταιρίες σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία και επομένως απορρέει η

υποχρέωση τήρησης μεθόδου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών. Ο τρόπος επιλογής της κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης θα αναλυθεί επίσης με σκοπό την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, η οποία επιβάλλεται από το καθεστώς του ελεύθερου ανταγωνισμού.

Στο πέμπτο κεφάλαιο θα αναλύσουμε τη μεθοδολογία έρευνας που ακολουθήθηκε στην παρούσα εργασία για την εξέταση του θέματος, μέσω της αναλυτικής εξέτασης μεγάλου παραδείγματος που στηρίζεται σε πραγματικά μεγέθη. Η έρευνα μας θα πραγματοποιηθεί σύμφωνα με την ανάλυση των Lauri Finer and Matti Ylonen (2017) στο άρθρο τους “Tax-driven wealth chains: A multiple case study of tax avoidance in the Finnish mining sector”.

Το έκτο κεφάλαιο αποτελείται από τη μελέτη περίπτωσης του ομίλου Amazon. Θα γίνει ανάλυση της δομής και της λειτουργίας των συνδεδεμένων εταιριών και θα επιχειρηθεί η ανάλυση του τρόπου με τον οποίο κατάφερε ο όμιλος να φοροαποφεύγει νόμιμα μεγάλα χρηματικά ποσά, στερώντας τα από τα δημόσια ταμεία. Στη συνέχεια, προκειμένου να αναδείξουμε το μέγεθος των ποσών που θα έπρεπε να είχαν αποδοθεί στις φορολογικές αρχές από τον όμιλο Amazon, θα επιχειρήσουμε να αναδιαρθρώσουμε τη φορολογητέα βάση της συνδεδεμένης εταιρίας LuxOpCo του ομίλου.

Συμπερασματικά στο κεφάλαιο επτά θα γίνει μια ανασκόπηση των όσων αναλύθηκαν στην εργασία, για τη σπουδαιότητα της αντιμετώπισης των φαινομένων της φοροδιαφυγής αλλά κυρίως της φοροαποφυγής από τα κράτη παράλληλα με την εφαρμογή του Σχεδίου Δράσης του ΟΟΣΑ, γνωστό ως “BEPS”. Τέλος, θα επιχειρηθεί η διατύπωση προτάσεων για την αντιμετώπιση του φαινομένου και τον περιορισμό της διαφυγής των πολύτιμων εσόδων των κρατών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 – ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή είναι δύο έννοιες που έχουν απασχολήσει εκτενώς τη διεθνή βιβλιογραφία καθώς αποτελούν καθοριστικούς παράγοντες στην επιβράδυνση της ανάπτυξης μιας οικονομίας. Έχουν πραγματοποιηθεί έρευνες για την αναζήτηση των αιτιών της φοροδιαφυγής, τη σχέση της με τα χαρακτηριστικά της οικονομίας (φορολογικοί συντελεστές, φορολογική ηθική κλπ) όπου εμφανίζεται, αλλά κυρίως στις συνέπειες του φαινομένου στην ευημερία και την ανάπτυξη. Αποτελεί «μεγάλη πρόκληση», όπως την αποκάλεσε η Mihokona (2018) για τις κυβερνήσεις, η αναγνώρισή της έκτασης της φοροδιαφυγής και τελικά η εξάλειψή της.

Συγχρόνως, η εμφάνιση του φαινομένου της φοροαποφυγής τα τελευταία χρόνια, έχει απασχολήσει κυρίως τη διεθνή βιβλιογραφία, καθώς συντελείται από πολυεθνικούς ομίλους, οι οποίοι φαινομενικά είναι καθ' όλα νόμιμοι, μέσω της εκμετάλλευσης των κενών της νομοθεσίας που επιτυγχάνουν. Η βιβλιογραφία είναι πιο πρόσφατη και έχουν πραγματοποιηθεί έρευνες για τις πρακτικές της φοροαποφυγής, τις ενδοομιλικές συναλλαγές, αλλά και τις δράσεις του σχεδίου BEPS του ΟΟΣΑ για την αντιμετώπιση του φαινομένου και την εξέλιξη του μέχρι σήμερα.

Στην έρευνα του ο Slemrod (2002) υποστήριξε ότι τα φαινόμενα της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής εμφανίζονται ως αποτέλεσμα των ασυνεπειών του φορολογικού νόμου και των ασύμμετρων φορολογικών ελαφρύνσεων που ισχύουν. Η έρευνα του απέδειξε ότι οι άνθρωποι τείνουν να διαφοροποιούν τα οικονομικά τους στοιχεία, ύστερα από τις ανάλογες οδηγίες στο λογιστή τους, όταν αλλάζει η φορολογική δομή και αυτό έχει αντίκτυπο στην κατανάλωση και την ευημερία τους.

Η φοροδιαφυγή είναι ευρέως διαδεδομένη, πάντα υπήρξε και πιθανότατα πάντα θα είναι και το ποσοστό εμφάνισης της σε μία χώρα μπορεί να ερμηνευθεί από τις διακυμάνσεις της υποχρέωσης και της ειλικρίνειας που ισχύουν, σύμφωνα με τον Slemrod (2007). Οι συνέπειες της φοροδιαφυγής είναι καθοριστικές για την οικονομία καθώς παρατηρείται ανακατανομή των πόρων από πολλές επιχειρήσεις και ανάπτυξη δραστηριοτήτων που είναι περισσότερο επιδεδεικμένες της φοροδιαφυγής (εμπόριο, υπηρεσίες, κατασκευή). (Kenyon 2008). Επομένως, καθώς η φορολογική βάση συρρικνώνεται η ικανότητα της κυβέρνησης να παράγει έσοδα αποδυναμώνεται. Έτσι επιβεβαιώνεται και εμπειρικά η αρνητική συσχέτιση μεταξύ της επίπτωσης της φοροδιαφυγής στην οικονομία και του επιπέδου της οικονομικής ανάπτυξης. (Blackburn et al., 2012).

Το ύψος των φορολογικών συντελεστών, όπως παρατήρησε ο Alm στην ερευνά του το 2012, προσπαθώντας να εξηγήσει την έννοια της φοροδιαφυγής, επηρεάζουν την απόφαση των ατόμων σε σχέση με τη φορολογική τους συμμόρφωση, αν και το μέγεθος του αντίκτυπου είναι ασαφές. Παράλληλα, οι Blackburn et al.(2012), υποστήριξαν ότι και η έλλειψη χρηματοοικονομικής ανάπτυξης είναι ένας παράγοντας που ωθεί τα άτομα να φοροδιαφεύγουν και να δραστηριοποιούνται στην «άτυπη» οικονομία.

Οι Stakenvicius and Leonas (2015) ανέλυσαν τη σχέση της φοροδιαφυγής με ορισμένους καθοριστικούς παράγοντες τους οποίους κατέταξαν σε δημογραφικούς (ηλικία, φύλο, εκπαίδευση), οικονομικούς (ύψος εισοδήματος, πηγή εισοδήματος, φορολογικοί συντελεστές) και παράγοντες συμπεριφοράς (δικαιοσύνη, ηθική, φορολογικό ηθικό, επαφή με την αρχή των εσόδων). Η εμπειρική τους ανάλυση κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι μεταβλητές συμπεριφοράς και οι δημογραφικές μεταβλητές έχουν τη μεγαλύτερη επιρροή στην πιθανότητα διάπραξης φοροδιαφυγής σε σχέση με τις οικονομικές μεταβλητές.

Σε πιο συγκεκριμένα στοιχεία κατέληξαν οι Tenidou et al. (2015) στην έρευνά τους αν το Elenxis (λογισμικό σύστημα ελεγκτικού μηχανισμού) είναι ένα πολύτιμο εργαλείο ανίχνευσης της φοροδιαφυγής, καθώς επαλήθευσαν τις υποθέσεις τους ότι: 1) Η αυξημένη φορολογία οδηγεί σε αύξηση της φοροδιαφυγής, 2) οι λογιστές είναι από κοινού υπεύθυνοι για τη φοροδιαφυγή των πελατών τους, 3) ο φορολογικός μηχανισμός είναι υπεύθυνος για τη φοροδιαφυγή και 4) η έλλειψη σταθερής στάσης οδηγεί σε φοροδιαφυγή. Στη συνέχεια κατέληξαν ότι το Elenxis μπορεί να αποδειχθεί αποτελεσματικό εργαλείο για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής μέσω κατάλληλων ρυθμίσεων.

Οι εμπειρικές παρατηρήσεις του Sīpos (2015) από την άλλη, επιβεβαιώνουν ότι η φορολογική ηθική διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην έκταση φοροδιαφυγής. Παράλληλα, υποστήριξε ότι η φοροδιαφυγή είναι πιο διαδεδομένη σε μια οικονομία όπου η φορολογία είναι άδικη και οι φορολογούμενοι δεν είναι ικανοποιημένοι με τις επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας. Αντιθέτως, οι Mihocova et al. (2018) συμπέραναν ότι η μακροπρόθεσμη δημοσιονομική ανισορροπία σε μία χώρα συσχετίζεται αρνητικά με την έκταση της φοροδιαφυγής που ισχύει.

Παράλληλα, όπως επεσήμαναν οι Clausing et al (2015), δεδομένου ότι ο εταιρικός φόρος είναι ένας σημαντικός σταθμός στον ατομικό φόρο εισοδήματος, η φορολόγηση των επιχειρήσεων με δίκαιο και αποτελεσματικό τρόπο αποτελεί βασικό στόχο δημοσιονομικής πολιτικής.

Στην έκταση του φαινομένου της φοροδιαφυγής στη χώρα μας επικεντρώθηκε η έρευνα του Monastirioti (2011), όπου διαπιστώθηκε υψηλότερο ποσοστό φοροδιαφυγής στη νότια



et al. (2016), στα 15 χρόνια λειτουργίας της στο Ηνωμένο Βασίλειο κατέβαλλε φόρους εισοδήματος στο Ηνωμένο Βασίλειο μόνο μία φορά. Πολυεθνικές εταιρίες όπως η Starbucks έχουν επιχειρήσεις σε πολλαπλές φορολογικές δικαιοδοσίες, περιπλέκοντας έτσι τον προσδιορισμό του ποσού των εισοδημάτων που υπόκεινται σε φορολογία σε κάποια συγκεκριμένη χώρα.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή άρχισε τις έρευνες κατά διαφόρων εταιριών το 2014 σχετικά με τη μετατόπιση των κερδών τους από χώρες με υψηλή φορολογία σε χώρες με χαμηλή φορολογία. Η εταιρία Amazon αμφισβητήθηκε σχετικά με την πρακτική της να τιμολογεί τα εμπορεύματα της που πωλούνται στην Ευρώπη από την εταιρία της στο Λουξεμβούργο, ακόμη κι αν τα εμπορεύματα της δεν ήταν ποτέ στο Λουξεμβούργο. (Campbell et al. 2016).

Τον Οκτώβριο του 2015 η Επιτροπή έκρινε ότι οι εταιρίες Starbucks και Fiat επωφελήθηκαν από ακατάλληλες φορολογικές συμφωνίες με τις Κάτω Χώρες και το Λουξεμβούργο με αποτέλεσμα να καλούνται να επιστρέψουν στις φορολογικές αρχές μεγάλα χρηματικά ποσά. Οι Αποφάσεις αυτές ενδέχεται να αναγκάσουν ορισμένες πολυεθνικές εταιρίες να επανεξετάσουν μελλοντικά τις πρακτικές ελαχιστοποίησης των φόρων. (Campbell et al. 2016).

Με το σχέδιο BEPS του ΟΟΣΑ που δημοσιοποιήθηκε τον Οκτώβριο του 2015, το οποίο περιλαμβάνει 15 Δράσεις, τις οποίες θα αναλύσουμε διεξοδικά στο τέταρτο κεφάλαιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας, επιχειρείται η καταπολέμηση των παραπάνω στρατηγικών φοροαποφυγής των πολυεθνικών εταιριών. Ο γενικός στόχος του σχεδίου BEPS είναι να ευθυγραμμιστούν καλύτερα τα φορολογικά δικαιώματα με την οικονομική δραστηριότητα. (Dharmapala, 2014).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ – ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ

### 3.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ (Tax Evasion)

Η φοροδιαφυγή αφορά κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη των φορολογουμένων με σκοπό τη μείωση της νόμιμης φορολογικής υποχρέωσης και την αποφυγή της καταβολής φόρου. (Τάτσος 2001). Η φοροδιαφυγή ταυτίζεται με την καταστρατήγηση των διατάξεων των ισχυόντων φορολογικών νόμων όπως π.χ. η παράλειψη υποβολής φορολογικής δήλωσης ή η υποβολή ανακριβής δήλωσης ή η υποβολή πλαστών ή εικονικών φορολογικών παραστατικών. Η φοροδιαφυγή συχνά συνεπάγεται την σκόπιμη υπονόμηση των πραγματικών εσόδων των φορολογούμενων από τις φορολογικές αρχές, με σκοπό τη μείωση της φορολογικής τους υποχρέωσης. (Tenidou et al. 2015).

Στην Ελλάδα η έννοια της φοροδιαφυγής αποτυπώθηκε αρχικά στο νόμο 2523/1997 (άρθρα 17 & 18) και στη συνέχεια με το νόμο 4174/2013 - Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 55), με τον οποίο προβλέπεται ότι ως φοροδιαφυγή νοείται η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος. Με το άρθρο 8 του νόμου 4337/2015, επίσης, προβλέπονται ποινικές κυρώσεις για τα εγκλήματα φοροδιαφυγής, όπως εμφατικά χαρακτηρίζονται, και προβλέπεται ότι για το ύψος της ποινής λαμβάνεται υπόψη το ύψος του ποσού που αποκρύφτηκε ή δεν αποδόθηκε καθώς και η διάρκεια της απόκρυψης ή μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακράτησης. Τονίζει επίσης ότι η μεταχείριση από το δράστη ιδιαίτερων τεχνασμάτων συνιστά επιβαρυντική περίπτωση.

Έχουν πραγματοποιηθεί πολλές έρευνες ιδίως στην ξένη βιβλιογραφία όσον αφορά την έννοια της φοροδιαφυγής και τη σχέση της με διαφορετικούς παράγοντες. Όπως παρατήρησαν στην έρευνά τους οι Stankevicius and Leonas (2015) η απόφαση για τη διάπραξη της φοροδιαφυγής επηρεάζεται από την πολιτική επιβολής του φόρου και ειδικότερα από τις ποινές φοροδιαφυγής και τις πιθανότητες ανίχνευσης της. Επίσης, στην έρευνα του ο Kenyon (2008) κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι επιχειρήσεις που λειτουργούν σε περιβάλλον όπου η φοροδιαφυγή είναι πιο διαδεδομένη είναι πιο πιθανό να φοροδιαφύγουν και είναι πιο πιθανό να βασίζονται σε ανεπίσημες πηγές χρηματοδότησης για τη χρηματοδότηση του κεφαλαίου κίνησης τους.

Ειδικότερα, όπως παρατήρησε ο Sipos (2015) στην έρευνά του για τη σχέση του φορολογικού ηθικού με το ισχύον φορολογικό σύστημα, ένα λιγότερο περίπλοκο αλλά περισσότερο αναλογικό φορολογικό σύστημα, το οποίο είναι πιο κατανοητό με πιο διαφανή

και αποτελεσματική ανακατανομή των συλλεγόμενων φόρων θα μπορούσαν να αυξήσουν σημαντικά το γενικό επίπεδο φορολογικού ηθικού. Από την άλλη, οι Slemrod et al. (2002) αναλύοντας τη σχέση της φοροδιαφυγής με το εισόδημα (όπως μετράται από το μη δηλωμένο εισόδημα όχι τη φορολογική υποχρέωση), συμπέραναν ότι η φοροδιαφυγή αυξάνεται όσο αυξάνεται το εισόδημα, αλλά σε ποσοστό μικρότερο από το αναλογικό. Παράλληλα στην έρευνά του ο Slemrod (2007) κατέληξε ότι το ποσοστό μη συμμόρφωσης για τους φόρους στις ΗΠΑ ανέρχεται περίπου στο 14%, ωστόσο δεδομένης της ισχύουσας κατάστασης δεν είναι σαφές με ποιο τρόπο θα μπορούσε να μειωθεί αποτελεσματικότερα.

### **3.1.1 ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ**

#### **Άμεσοι φόροι**

Η φοροδιαφυγή εντοπίζεται κυρίως στους άμεσους φόρους, οι οποίοι αποτελούνται από το φόρο εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Τα τελευταία χρόνια στη χώρα μας το ποσοστό συμμετοχής του φόρου μισθωτών στο συνολικό φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων συνεχώς αυξάνεται σε αντίθεση με των μη μισθωτών, παρόλο που ο αριθμός τους αυξάνεται. Όσο οι μη μισθωτοί συνεχίζουν να φοροδιαφεύγουν συστηματικά, οι μισθωτοί θα επιβαρύνονται αναγκαστικά από το κράτος με συνεχώς αυξανόμενα φορολογικά βάρη, προκειμένου να καλυφθούν οι δημόσιες δαπάνες.

#### **Έμμεσοι φόροι**

Η φοροδιαφυγή εντοπίζεται πολύ συχνά και στους έμμεσους φόρους στα εγχώρια προϊόντα, δηλαδή στο Φ.Π.Α., ενώ στα εισαγόμενα προϊόντα όπου παρατηρείται η αποφυγή πληρωμής των δασμών και η λαθραία εισαγωγή προϊόντων είναι πιο περιορισμένη και είναι δύσκολο να μετρηθεί το μέγεθος της φοροδιαφυγής.

Η συχνή αλλαγή των φορολογικών διατάξεων, η ύπαρξη πολλών φόρων υπέρ τρίτων, η δυσκολία των φορολογικών αρχών να διασταυρώσει τα φορολογικά στοιχεία και η αδυναμία ελέγχου της διακίνησης των αγαθών σε συνδυασμό με την συνεχώς αυξανόμενη παραοικονομία εντείνει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής στους έμμεσους φόρους.

Το κοινό συμφέρον μεταξύ των συναλλασσόμενων οδηγεί στην έκδοση τιμολογίου με χαμηλότερη αξία ή στη μη έκδοση απόδειξης προκειμένου να επιτύχουν χαμηλότερη τιμή με

αποτέλεσμα να πραγματοποιείται φοροδιαφυγή στο Φ.Π.Α. αλλά και στο φόρο εισοδήματος των επιχειρήσεων. Επιπλέον οι επιχειρήσεις που φοροδιαφεύγουν με αυτόν τον τρόπο καθίστανται πιο ανταγωνιστικές από εκείνες που εισπράττουν νόμιμα τον Φ.Π.Α. καθώς οι τιμές τους είναι υψηλότερες.

Οι υψηλοί συντελεστές Φ.Π.Α. που ισχύουν στη χώρα μας τείνουν να ενισχύουν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής στις συναλλαγές των φορολογουμένων. Ενδεικτικά παραθέτουμε παρακάτω τους συντελεστές Φ.Π.Α. που ισχύουν στα κράτη-μέλη της Ε.Ε. , όπου προκύπτει ότι η Χώρα μας κατατάσσεται σε εκείνες με τους υψηλότερους συντελεστές Φ.Π.Α.:

Κράτος μέλος	Κωδικός χώρας	Κανονικός συντελεστής	Μειωμένος συντελεστής	Εξαιρετικά μειωμένος συντελεστής	Συντελεστής αναμονής
Αυστρία	AT	20	10 / 13	-	13
Βέλγιο	BE	21	6 / 12	-	12
Βουλγαρία	BG	20	9	-	-
Κύπρος	CY	19	5 / 9	-	-
Τσεχία	CZ	21	10 / 15	-	-
Γερμανία	DE	19	7	-	-
Δανία	DK	25	-	-	-
Εσθονία	EE	20	9	-	-
Ελλάδα	EL	24	6 / 13	-	-
Ισπανία	ES	21	10	4	-
Φινλανδία	FI	24	10 / 14	-	-
Γαλλία	FR	20	5,5 / 10	2,1	-
Κροατία	HR	25	5 / 13	-	-
Ουγγαρία	HU	27	5 / 18	-	-

Ιρλανδία	IE	23	9 / 13,5	4,8	13,5
Ιταλία	IT	22	5 / 10	4	-
Λιθουανία	LT	21	5 / 9	-	-
Λουξεμβούργο	LU	17	8	3	14
Λετονία	LV	21	12	-	-
Μάλτα	MT	18	5 / 7	-	-
Κάτω Χώρες	NL	21	6	-	-
Πολωνία	PL	23	5 / 8	-	-
Πορτογαλία	PT	23	6 / 13	-	13
Ρουμανία	RO	19	5 / 9	-	-
Σουηδία	SE	25	6 / 12	-	-
Σλοβακία	SI	20	10	-	-
Σλοβενία	SK	22	9,5	-	-
Ηνωμένο Βασίλειο	UK	20	5	-	-

**Πίνακας 1:** Συντελεστές Φ.Π.Α. στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Πηγή: [www.europa.eu](http://www.europa.eu)

### 3.1.2 ΑΙΤΙΕΣ ΥΠΑΡΞΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ - ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ

Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής εμφανίζεται κυρίως σε οικονομίες όπου υπάρχει μεγάλος αριθμός μη μισθωτών (αυτοαπασχολούμενων), με υψηλούς φορολογικούς συντελεστές, χαμηλή προσφορά δημοσίων αγαθών και υπηρεσιών και μεγάλη άνθηση της παραοικονομίας.

Πιο συγκεκριμένα αναφέρουμε παρακάτω ενδεικτικά ορισμένους παράγοντες που εντείνουν τη φοροδιαφυγή:

- Το ύψος των φορολογικών συντελεστών (Tenidou et al. 2015)
- Η διάρθρωση της οικονομίας (ποσοστό μισθωτών-μη μισθωτών)
- Ο τρόπος διακυβέρνησης μιας χώρας και διαχείρισης του δημοσίου χρήματος
- Η αδυναμία των φορολογικών υπηρεσιών να διασταυρώσουν τα φορολογικά στοιχεία
- Η αδυναμία των φορολογικών υπηρεσιών να καταγράψουν το σύνολο των οικονομικών δραστηριοτήτων
- Η άδικη και αυθαίρετη μεταχείριση των φορολογουμένων από το κράτος
- Το επίπεδο των προσφερόμενων δημοσίων αγαθών και υπηρεσιών
- Το ύψος των ποινών για τις φορολογικές παραβάσεις
- Οι λογιστές είναι από κοινού υπεύθυνοι για τη φοροδιαφυγή των πελατών τους (Tenidou et al 2015)
- Το στάδιο του οικονομικού κύκλου στο οποίο βρίσκεται η οικονομία (ύφεση-ανεργία-πληθωρισμός)

Ωστόσο σύμφωνα με την έρευνα των Stakenvisius and Leonas (2015), τα δημογραφικά στοιχεία (ηλικία, φύλο, εκπαίδευση) και τα στοιχεία συμπεριφοράς (φορολογική συνείδηση, ηθική, δικαιοφροσύνη κ.α.) έχουν την πιο καθοριστική επίδραση στη φοροδιαφυγή σε σύγκριση με τα οικονομικά στοιχεία (μισθός, φορολογικοί συντελεστές κ.α.)

## **ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ**

Η φοροδιαφυγή οδηγεί σε αρνητικά αποτελέσματα για την οικονομία μιας χώρας καθώς αποδυναμώνονται τα δημόσια έσοδα της. Ειδικότερα οι κυριότερες επιπτώσεις της φοροδιαφυγής είναι:

- Η άνιση κατανομή των φορολογικών βαρών και η μετατόπιση τους στους πιο οικονομικά αδύναμους (μισθωτούς)
- Ο κλονισμός της φορολογικής συνείδησης των έντιμων πολιτών (Torgler et Schaffner 2008)
- Καταστρατήγηση των όρων της ανταγωνιστικότητας μεταξύ των επιχειρήσεων καθώς παρουσιάζονται μεγάλες διαφορές στις τιμές έναντι των φορολογικά έντιμων
- Μείωση δημόσιων εσόδων και αποδυνάμωση της κυβέρνησης να παράγει έσοδα (Blackbern et al. 2012) με αποτέλεσμα να επηρεάζεται η οικονομική ανάπτυξη.

### 3.1.3 ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

Η έννοια της παραοικονομίας δεν θα πρέπει να ταυτίζεται με την έννοια της φοροδιαφυγής, καθώς αποτελεί μόνο ένα μέρος του συνόλου της φοροδιαφυγής. Η παραοικονομία συνίσταται στο μέγεθος της οικονομικής δραστηριότητας που δεν μπορεί να καταγραφεί, δηλαδή στο μη καταγραφόμενο τμήμα του Εθνικού Προϊόντος και Εισοδήματος (Κανελλόπουλος 2002). Επίσης, όπως τη χαρακτήρισαν στην έρευνά τους, οι Stankevičius and Leonas 2015, η παραοικονομία είναι ο ανεπίσημος τομέας της οικονομίας.

Η οικονομία, με την ύπαρξη του φαινομένου της παραοικονομίας, οδηγείται σε λανθασμένα αποτελέσματα των οικονομικών μέτρων που λαμβάνει, καθώς η οικονομική πολιτική βασίζεται μόνο στα επίσημα στοιχεία και δε λαμβάνει υπόψη τα μη καταγραφέντα. Ως αποτέλεσμα, τα δημόσια έσοδα συρρικνώνονται και η φοροδιαφυγή αυξάνεται, ενώ παρατηρείται και αύξηση του ποσοστού ανεργίας ως αποτέλεσμα της αύξησης της «μαύρης» (αδήλωτης) εργασίας.

Επιπλέον η απώλεια των φορολογικών εσόδων, ως αποτέλεσμα της παραοικονομίας, οδηγεί σε αύξηση των φορολογικών συντελεστών, σε μείωση της προσφοράς δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών και στην άνιση κατανομή των φορολογικών βαρών.

## 3.2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ (TAX AVOIDANCE)

Είναι φανερό από τα όσα προεκτάθηκαν παραπάνω ότι η φοροδιαφυγή σχετίζεται με το στοιχείο της παρανομίας, καθώς οι επιχειρήσεις που φοροδιαφεύγουν παραβιάζουν την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία. Η έννοια της **φοροαποφυγής** (tax avoidance) από την άλλη, που δεν θα πρέπει να συγχέεται με την έννοια της φοροδιαφυγής, συνίσταται στη μη καταβολή φόρου αξιοποιώντας, ή ακριβέστερα καταστρατηγώντας την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, κυρίως τυχόν ασάφειες, ειδικές ρυθμίσεις και «παραθυράκια». Επιπλέον η έννοια της φοροαποφυγής συνδέεται και με τον φορολογικό προγραμματισμό των φορολογουμένων που έχουν ως απώτερο σκοπό τη διαχρονική ελαχιστοποίηση των καταβαλλόμενων φόρων. (Κανελλόπουλος 2002).

Επομένως γίνεται φανερό ότι η φοροαποφυγή επιτυγχάνεται με την εκμετάλλευση των κενών της νομοθεσίας και της παροχής εξειδικευμένων φορολογικών συμβουλών (νομικοί,

φοροτεχνικοί κλπ). Συνεπώς, με το συγκεκριμένο φορολογικό σχεδιασμό που πραγματοποιείται θεμιτά από τις επιχειρήσεις, επιτυγχάνεται η ελάττωση ή και μηδενισμός της φορολογικής βάσης με καθ' όλα νόμιμο τρόπο με αποτέλεσμα οι εν λόγω επιχειρήσεις να γίνονται πιο ανταγωνιστικές και να επεκτείνουν τις δραστηριότητες τους.

Σύμφωνα δε με το άρθρο 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013) η φοροαποφυγή συνίσταται σε κάθε τεχνητή διευθέτηση που στερείται οικονομικής και εμπορικής ουσίας, που έχει σαν αποτέλεσμα την αποφυγή του φόρου και αντίκειται στο πνεύμα του νόμου παρόλο που φαίνεται ότι κινείται μέσα σε νόμιμο πλαίσιο. Με άλλα λόγια, η φοροαποφυγή είναι η νόμιμη φορολογική μείωση για εθνικές και διεθνείς εταιρίες στο νομικό πλαίσιο για τη βελτιστοποίηση της φορολογικής τους υποχρέωσης. (Mihokona et. al 2018).

### **3.2.1 ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ – ΕΞΩΧΩΡΙΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ (OFFSHORE)**

Το μεγαλύτερο μέγεθος της φοροαποφυγής συντελείται από πολυεθνικές ή υπεράκτιες εταιρίες (off-shore) οι οποίες εκμεταλλεύονται την παγκοσμιοποίηση των αγορών και την ελαχιστοποίηση των αποστάσεων χρησιμοποιώντας συγκεκριμένες μεθόδους και τεχνικές προκειμένου να αποφύγουν τη φορολόγηση του συνόλου των δραστηριοτήτων τους και να αποκρύψουν μεγάλο μέρος των κερδών τους.

Οι μηχανισμοί μέσω των οποίων τελείται η φοροαποφυγή, με κατάχρηση του διεθνούς εταιρικού δικαίου είναι οι εξής:

- Μέσω «εξωχώριων εταιριών» οι οποίες είναι εγκατεστημένες στους επανομαζόμενους «φορολογικούς παραδείσους» (Δουβής, 2008)
- Μέσω της τεχνητής μεταφοράς ζημιών στο πλαίσιο πολυεθνικών ομίλων
- Μέσω της έμμεσης μεταφοράς κερδών από χώρες με υψηλούς φορολογικούς συντελεστές, σε χώρες με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές, με αντίστοιχη διαμόρφωση των τιμών των συναλλαγών (πρακτική ενδοομιλικών τιμολογήσεων-Transfer Pricing) (Τσουρουφλής, 2010)
- Μέσω υπερτιμολογήσεων και υποτιμολογήσεων και παραβίαση της αρχής της ανοιχτής αγοράς ή της αρχής των ίσων αποστάσεων ή



- Μέσω της καταχρηστικής αύξησης του δανεισμού από εταιρία που είναι εγκατεστημένη σε χώρα με χαμηλή φορολογία προς εταιρία με υψηλή φορολογία (πρακτική υποκεφαλαιοδότησης-thin capitalization rules) (Σαββαΐδου, 2014)
- Καταχρηστική χρησιμοποίηση εταιριών χαρτοφυλακίου (holding companies)
- Η τακτική της καταχρηστικής χρησιμοποίησης των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας (treaty shopping)
- Η μη δήλωση από φυσικά πρόσωπα των εισοδημάτων που αποκτούν στην αλλοδαπή ή μέσω ίδρυσης καταπιστευμάτων ή «εταιριών-βιτρινών».

## **ΕΞΩΧΩΡΙΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ (OFFSHORE)**

Ένας από τους πιο διαδεδομένους μηχανισμούς τέλεσης της φοροαποφυγής διεθνώς είναι η επέκταση των δραστηριοτήτων των εταιριών μέσω ίδρυσης θυγατρικών εταιριών σε ξένα κράτη με χαμηλούς συντελεστές φορολογίας, τους επονομαζόμενους «φορολογικούς παραδείσους».

Η ανάγκη των επιχειρήσεων να επεκτείνουν τις δραστηριότητες τους και να αυξήσουν την κερδοφορία τους είχε σαν αποτέλεσμα την ίδρυση υποκαταστημάτων σε άλλες χώρες και την ανάπτυξη τους σε πολυεθνικούς ομίλους. Η έλλειψη εναρμόνισης ωστόσο των φορολογικών συστημάτων διαφορετικών χωρών είχε ως συνέπεια την ανάληψη υψηλού φορολογικού κόστους για τις πολυεθνικές εταιρίες. Το φαινόμενο αυτό αντιμετωπίστηκε από το διεθνές κεφάλαιο το οποίο στην επιδίωξή του να δημιουργήσει όσο το δυνατόν καλύτερες συνθήκες για την απρόσκοπτη κυκλοφορία του, «εφηύρε» το θεσμό των υπεράκτιων (offshore) εταιριών. Δηλαδή χρησιμοποιήθηκαν μικρές κατά το πλείστον χώρες στις οποίες λειτουργεί ιδιαίτερα χαμηλή φορολογία για τις ξένες εταιρίες, παρέχοντας ταυτόχρονα πλήρη εχεμύθεια. (Δουβής, 2008).

Αυτή η εξέλιξη των εξωχώριων εταιριών παράλληλα με την παγκοσμιοποίηση των δραστηριοτήτων των εταιριών, είχε σαν αποτέλεσμα την ταχύτερη ανάπτυξη του οικονομικού εγκλήματος, καθώς δεν είχαν δημιουργηθεί αποτελεσματικοί υπερεθνικοί μηχανισμοί για την αντιμετώπισή του. Ο έλεγχος των offshore εταιριών καθίσταται δυσκολότερος επειδή οι αναπτυγμένες χώρες του Δυτικού κόσμου διευκολύνουν με ευνοϊκές νομοθεσίες την κυκλοφορία των κεφαλαίων. (Δουβής, 2008).

Σε παγκόσμια κλίμακα τα κέντρα εξωχώριων εταιριών υπερβαίνουν τα 80 και μέσα από τις εταιρίες αυτές διακινείται περίπου το μισό του παγκόσμιου «τζίρου».

Τα κυριότερα κριτήρια για την ίδρυση και διατήρηση μιας εξωχώριας εταιρίας είναι τα παρακάτω (Δουβής, 2008):

- Η γρήγορη σύσταση με χαμηλό κόστος, ελάχιστο απαιτούμενο εταιρικό κεφάλαιο και εξαιρετικά περιορισμένες διατυπώσεις.
- Η πλήρης ανωνυμία των πραγματικών μετόχων.
- Η δυνατότητα σύστασης της εταιρίας με έναν μόνο μέτοχο.
- Η μεταφορά των κερδών από υψηλά σε χαμηλά φορολογούμενες χώρες.
- Η αποφυγή του πόθεν έσχες τόσο στην αγορά περιουσιακών στοιχείων όσο και στη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες.
- Η αποφυγή της εργατικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας για επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται και απασχολούν προσωπικό στο εξωτερικό.
- Η αποφυγή δεσμεύσεων ατομικής περιουσίας, με τη διασφάλιση από μελλοντικές διεκδικήσεις δανειστών.
- Η αποφυγή φορολογικών επιβαρύνσεων.
- Η πλήρης απαλλαγή του φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, μεταβίβασης και γονικής παροχής σε περιπτώσεις ακινήτων.
- Αποφυγή διεκδικήσεων συζύγων σε περίπτωση διαζυγίου.
- Αποφυγή φόρου τόκων στις καταθέσεις.
- Τραπεζικό απόρρητο που προστατεύει από ελέγχους.
- Η μη ύπαρξη συναλλαγματικών περιορισμών.

### 3.2.2 ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ (Triangular Transactions)

Τριγωνικές συναλλαγές είναι μια διαδικασία στην οποία πολυεθνικές εταιρίες προβαίνουν σε αγοραπωλησίες προϊόντων και παροχή υπηρεσιών μεταξύ τους με τέτοιο τρόπο ώστε να μειώσουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις μέσω της μεταβιβαστικής τιμολόγησης.

Στις τριγωνικές συναλλαγές συμμετέχουν τρεις υποκείμενοι στο Φ.Π.Α, οπότε έχουμε δύο τιμολογήσεις, αλλά μία μόνο φυσική μετακίνηση των αγαθών. (Σταματόπουλος-Κλωνή, 2015).

Οι τριγωνικές συναλλαγές δεν συνιστούν παράνομη πράξη καθώς εντάσσονται στις πρακτικές της φοροαποφυγής, και πραγματοποιούνται στις ενδοεταιρικές συναλλαγές με

απώτερο σκοπό τη μείωση της φορολογικής τους βάσης. Η απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος επιτυγχάνεται με τις τριγωνικές συναλλαγές ιδίως εάν εμπλέκονται θυγατρικές με έδρα τους επονομαζόμενους «φορολογικούς παραδείσους».

Μία πολυεθνική εταιρία με θυγατρικές σε χώρες με διαφορετικούς συντελεστές, μπορεί να χειραγωγήσει το επίπεδο των κερδών των θυγατρικών της τροποποιώντας ανάλογα τις τιμές μεταβίβασης. Με αυτόν τον τρόπο απολαμβάνει την αναγνώριση του μεγαλύτερου μέρους των κερδών της εκεί όπου οι φορολογικοί συντελεστές είναι χαμηλοί.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον για τις φορολογικές αρχές παρουσιάζουν οι τριγωνικές συναλλαγές οι οποίες περιλαμβάνουν άυλα περιουσιακά στοιχεία, όπως διπλώματα ευρεσιτεχνίας και εμπορικά σήματα, καθώς είναι εύκολη η μεταφορά τους σε υπεράκτιες θυγατρικές εταιρίες και μέσω αυτών δικαιολογούν μεγάλα χρηματικά ποσά ως καταβολή για δικαιώματα.

## **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΤΡΙΓΩΝΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

Έστω μια πολυεθνική εταιρία με τρεις θυγατρικές επιχειρηματικές μονάδες τις Α, Β και Γ.

Η εταιρία Α είναι ο προμηθευτής πρώτων υλών.

Η εταιρία Γ είναι ο αγοραστής των πρώτων υλών και ο πωλητής σε εξωτερικούς πελάτες.

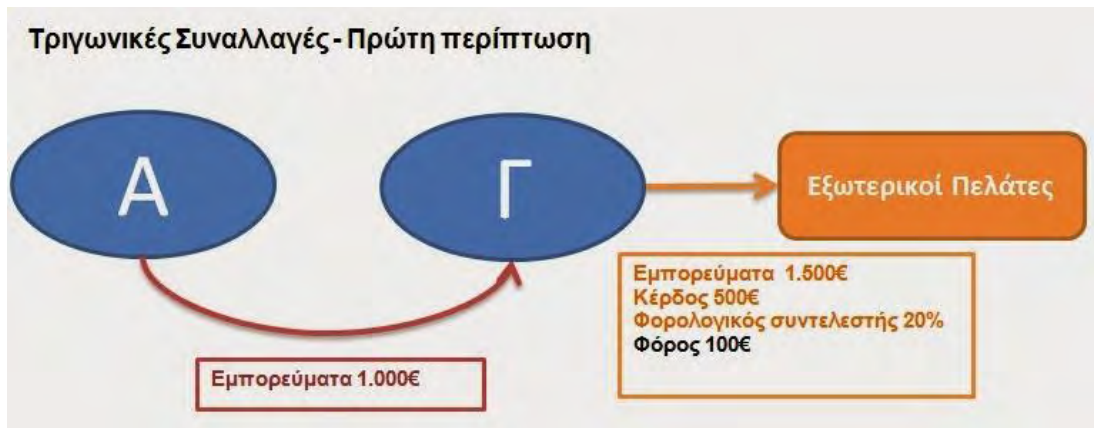
Η εταιρία Β είναι ο συνδετικός κρίκος μεταξύ των Α και Γ και κάνει τις αγοραπωλησίες μεταξύ τους και έχει έδρα σε χώρα με χαμηλή φορολογία.

### **Πρώτη Περίπτωση (Τριγωνική συναλλαγή χωρίς ενδιάμεσο)**

Έστω η αρχική αγοραπωλησία μεταξύ των Α και Γ χωρίς την παρέμβαση του μεσάζοντα Β.

Η Α πουλάει στη Γ εμπορεύματα αξίας 1000 € και η Γ τα μεταπωλεί σε εξωτερικούς πελάτες στην τιμή των 1500 €.

Το κέρδος για την Γ είναι 500 € και αν ο φορολογικός συντελεστής είναι 20% θα αποδώσει φόρο 100 €.



**Σχήμα 1** – Τριγωνικές συναλλαγές-πρώτη περίπτωση

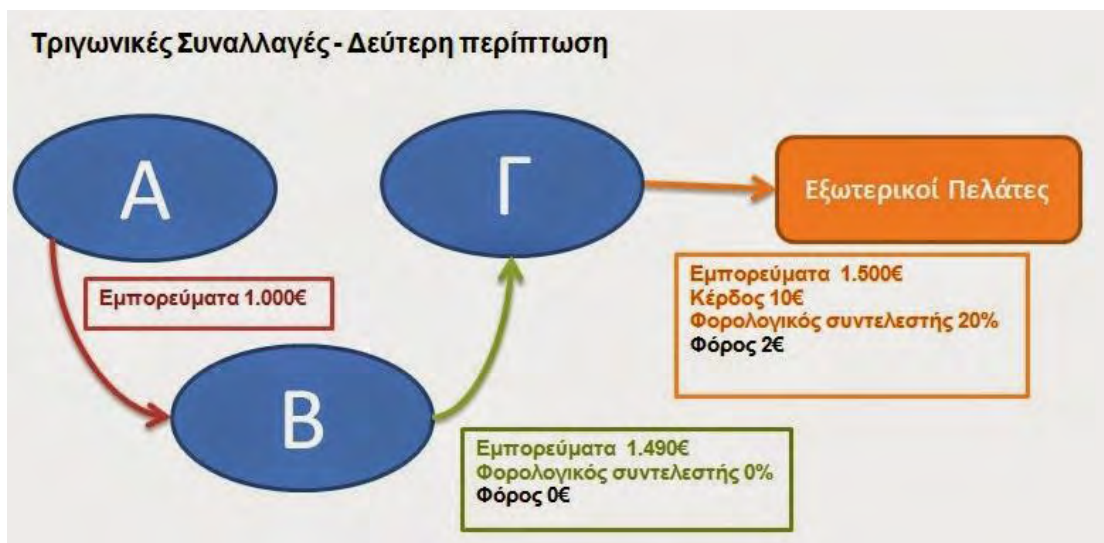
Πηγή: [www.euretirio.com/trigonikes-synallages](http://www.euretirio.com/trigonikes-synallages)

**Δεύτερη Περίπτωση (Τριγωνική συναλλαγή με ενδιάμεσο με έδρα σε φορολογικό παράδεισο)**

Σε αυτή την περίπτωση Η Α πουλάει εμπορεύματα στη Β αξίας 1000 € και η Β μεταπωλεί στη Γ στην τιμή των 1490 €.

Η Γ πουλάει τα εμπορεύματα σε εξωτερικούς πελάτες στην τιμή των 1500 €.

Επομένως το κέρδος της Γ αυτή τη φορά είναι 10 € και με τον φορολογικό συντελεστή 20% που ισχύει θα αποδώσει φόρο 2 €.



**Σχήμα 2** – Τριγωνικές Συναλλαγές – Δεύτερη Περίπτωση

Πηγή: [www.euretirio.com/trigonikes-synallages](http://www.euretirio.com/trigonikes-synallages)

Επομένως, αν η Β έχει έδρα σε χώρα με πολύ χαμηλό ή μηδενικό φορολογικό συντελεστή (φορολογικό παράδεισο) η μητρική εταιρία Α θα αποδώσει φόρο 98 € χαμηλότερο σε σχέση με την πρώτη περίπτωση.

Επιπλέον, καθώς και οι τρεις επιχειρηματικές μονάδες ανήκουν στην ίδια πολυεθνική εταιρία θα μπορούσε να θεωρηθεί η τιμή μεταβίβασης των εμπορευμάτων από την Α στην Β σε ακόμα χαμηλότερη τιμή, π.χ. από 1000 € σε 100 € και έτσι να αποδώσει ακόμα λιγότερους φόρους για την εν λόγω συναλλαγή.

Επιπλέον μία ακόμη διαδεδομένη μορφή τριγωνικής συναλλαγής μέσω της οποίας διαπράττεται η φοροαποφυγή των εταιριών, κυρίως στην απόδοση του Φ.Π.Α. είναι η επονομαζόμενη «κυκλική απάτη» (**carrousel**). Στη συγκεκριμένη μορφή τριγωνικής συναλλαγής μεταξύ τριών εταιριών Α, Β και Γ, ο ρόλος του ενός εμπόρου, έστω του Γ είναι να είναι ο «εξαφανισμένος έμπορος». Η φοροαποφυγή διαπράττεται μέσω συναλλαγών σε ένα κράτος μέλος όπου αποδίδεται Φ.Π.Α. σε συνδυασμό με εικονικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές στις οποίες δεν αποδίδεται Φ.Π.Α. Στη συνέχεια η ενδιάμεση εταιρία που έπρεπε να αποδώσει τον Φ.Π.Α. εξαφανίζεται χωρίς να αφήσει ίχνη, ενώ οι υπόλοιπες επιχειρήσεις στην αλυσίδα της απάτης εκπίπτουν πλασματικά ποσά Φ.Π.Α. ή εισπράττουν επιστροφές Φ.Π.Α.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 – ΤΟ ΣΧΕΔΙΟ ΔΡΑΣΗΣ “BEPS”

### 4.1 ΤΟ ΣΧΕΔΙΟ ΔΡΑΣΗΣ “BEPS”

Η παγκοσμιοποίηση των συναλλαγών των επιχειρήσεων τα τελευταία χρόνια αποτελεί ένα από τα πιο επίκαιρα θέματα, καθώς η διεθνοποίηση των δραστηριοτήτων τους ανάγκασε τα κράτη να αναθεωρήσουν το φορολογικό πλαίσιο που είχε σχεδιαστεί πολλά χρόνια πριν. Οι ισχύοντες κανόνες και νόμοι αποκάλυψαν τις αδυναμίες του συστήματος να εντοπίσει φαινόμενα διάβρωσης της φορολογικής βάσης και μετατόπισης του κέρδους. Ως αποτέλεσμα ήταν αναγκαίο να θεσμοθετηθούν νέοι κανόνες από τα κράτη ώστε να φορολογούνται τα κέρδη εκεί όπου πραγματοποιούνται και να αποκατασταθεί η εμπιστοσύνη στο σύστημα. (OECD, 2015).

Η παγκοσμιοποίηση άνοιξε ευκαιρίες για τις πολυεθνικές εταιρίες να μειώσουν σημαντικά τους φόρους που καταβάλλουν, μερικές φορές είναι μηδενικοί. Τα κενά και οι αναντιστοιχίες των φορολογικών κανόνων μπορούν να καταστήσουν τα κέρδη «εξαφανισμένα» για φορολογικούς σκοπούς ή να επιτρέψουν τη μετατόπιση των κερδών σε τοποθεσίες χωρίς ή με χαμηλό φόρο. (Bender et al., 2015).

Τον Ιούλιο του 2013, ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) ξεκίνησε τις διαβουλεύσεις με τους G20 αναφορικά με το Σχέδιο Δράσης για τη «Διάβρωση της Φορολογικής Βάσης και Μεταφορά Κερδών» (Base Erosion and Profit Shifting “BEPS”). Η έκθεση ήταν αποτέλεσμα πολλών φορολογικών υποθέσεων φοροαποφυγής που αφορούσαν πολυεθνικές εταιρίες υψηλού προφίλ και είχαν λάβει μεγάλη δημοσιότητα. Επίσης, την ίδια χρονική στιγμή, οι ευρωπαϊκές κυβερνήσεις αντιμετώπιζαν τον κίνδυνο εξάντλησης των εσόδων τους λόγω των επί χρόνια άσκοπων δαπανών και επιζητούσαν τη μεγιστοποίηση των φορολογικών τους εσόδων.

Μετά από δύο χρόνια διαβουλεύσεων και συγκεκριμένα στις 5 Οκτωβρίου του 2015 ο ΟΟΣΑ εξέδωσε στη δημοσιότητα τις τελικές προτάσεις για το Σχέδιο Δράσης κατά της «Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και της Μεταφοράς Κερδών», γνωστό πλέον ως “BEPS” (Base Erosion and Profit Shifting).

Για την επίτευξη του αντικειμενικού του σκοπού, το σχέδιο BEPS εστιάζει στην επαύξηση της διαφάνειας μέσω της υποχρεωτικής γνωστοποίησης στοιχείων, στον περιορισμό ή και την εξάλειψη των παραδοσιακών εργαλείων φορολογικού σχεδιασμού καθώς και στην αυστηροποίηση των πολιτικών ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Μέσω της γνωστοποίησης των στοιχείων των επιχειρήσεων στις φορολογικές αρχές και της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών διασφαλίζεται η φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων και η αντιμετώπιση της φοροαποφυγής. Τα στοιχεία αυτά αφορούν δεδομένα του ομίλου που αφορούν τις δραστηριότητες του και τις φορολογικές του υποχρεώσεις σε παγκόσμια βάση. Με τις διεθνείς συμβάσεις ανταλλαγής πληροφοριών ανάμεσα στα κράτη δίνεται η δυνατότητα στις φορολογικές αρχές να συγκεντρώνουν τα οικονομικά στοιχεία που τις αφορούν για τη φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων της δικαιοδοσίας τους.

## **ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ 15 ΔΡΑΣΕΩΝ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ “BEPS”**

Το σχέδιο BEPS περιλαμβάνει 15 δράσεις που αποβλέπουν κυρίως στην καταπολέμηση των στρατηγικών φοροαποφυγής των Πολυεθνικών επιχειρήσεων μέσω της μεταφοράς κερδών σε χώρες με ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς. Η εφαρμογή του σχεδίου αποβλέπει στην αλλαγή των πρακτικών των χωρών σε θέματα διεθνούς φορολόγησης (π.χ. ηλεκτρονικό εμπόριο, αλλοδαπές εταιρίες, υβριδικά προϊόντα). Σκοπός του σχεδίου είναι η παροχή στις διοικήσεις των πολυεθνικών ομίλων ενός σταθερού φορολογικού πλαισίου ώστε να φορολογούνται τα κέρδη εκεί που δημιουργούνται.

- **Δράση 1:** Αντιμετώπιση των Προκλήσεων της Ψηφιακής Οικονομίας (Address the Tax Challenges of the Digital Economy).

Η συγκεκριμένη δράση περιλαμβάνει την αντιμετώπιση των δυσκολιών που προκύπτουν από την ανάπτυξη της ψηφιακής οικονομίας, έτσι ώστε τα κέρδη να φορολογούνται εκεί που πραγματοποιούνται. Ειδικότερα αναφέρεται στην ικανότητα των πολυεθνικών ομίλων να έχουν σημαντική ψηφιακή παρουσία στην οικονομία μιας άλλης χώρας χωρίς όμως να υπόκεινται σε φορολογία λόγω των διεθνών κανόνων που ισχύουν για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης.

- **Δράση 2:** Εξουδετέρωση των αποτελεσμάτων των Υβριδικών Αναντιστοιχιών (Neutralize the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements)

Μια ρύθμιση υβριδικών αναντιστοιχιών είναι μια ρύθμιση μετατόπισης κέρδους που χρησιμοποιεί ένα υβριδικό στοιχείο στη φορολογική μεταχείριση μιας οντότητας για να προκαλέσει μια αναντιστοιχία των φορολογικών αποτελεσμάτων όσον αφορά μια πληρωμή που πραγματοποιείται στο πλαίσιο αυτού του διακανονισμού. Οι ρυθμίσεις υβριδικών αναντιστοιχιών είναι εκείνες στις οποίες η προκύπτουσα αναντιστοιχία συνεπάγεται χαμηλότερη συνολική φορολογική επιβάρυνση για τα συμβαλλόμενα μέρη της συμφωνίας.

Ο ΟΟΣΑ στην έκθεσή του σχετικά με τις ρυθμίσεις υβριδικών αναντιστοιχιών το 2012 κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η συλλογική φορολογική βάση των χωρών τίθεται σε κίνδυνο μέσω της λειτουργίας ρυθμίσεων υβριδικών αναντιστοιχιών και ότι οι συγκεκριμένες ρυθμίσεις έχουν αρνητικό αντίκτυπο στον ανταγωνισμό, την αποτελεσματικότητα, τη διαφάνεια και τη δικαιοσύνη.

➤ **Δράση 3:** Ενίσχυση των κανόνων των Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιριών (Strengthen CFC Rules)

Οι κανόνες των Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιριών ισχύουν γενικά για ξένες εταιρίες που ελέγχονται από τους μετόχους της μητρικής δικαιοδοσίας. Στην έκθεση του ΟΟΣΑ (2015) παρέχονται συστάσεις σχετικά με τον τρόπο καθορισμού μιας Ελεγχόμενης Αλλοδαπής Εταιρίας από την επαρκή επιρροή των μετόχων σε αυτές.

➤ **Δράση 4:** Περιορισμός της Διάβρωσης της Φορολογητέας Βάσης μέσω της Έκπτωσης Τόκων και άλλων Χρηματοοικονομικών Πληρωμών (Limit Base Erosion via Interest Deductions and Other Financial Payments)

Το κόστος των τόκων αντιμετωπίζεται ως φορολογική έκπτωση στις περισσότερες χώρες, αλλά σε κάθε χώρα εφαρμόζεται η δική της προσέγγιση για την αναγνώριση των εξόδων ως τόκους, με αποτέλεσμα να αφαιρούνται για φορολογικούς σκοπούς. Με την τέταρτη δράση ο ΟΟΣΑ στοχεύει στον εντοπισμό βέλτιστων πρακτικών ώστε να υπάρχουν κανόνες στις χώρες προκειμένου να αντιμετωπιστεί το φαινόμενο της διάβρωσης της φορολογητέας βάσης μέσω της υπερβάλλουσας έκπτωσης τόκων.

Επίσης, σύμφωνα με το σχέδιο δράσης του ΟΟΣΑ, θα πρέπει να εξεταστούν οι κίνδυνοι που περιλαμβάνονται στους τομείς των τραπεζικών και ασφαλιστικών εταιριών. Περαιτέρω τεχνική εργασία θα πρέπει να πραγματοποιηθεί για τον εντοπισμό της διάβρωσης της φορολογητέας βάσης μέσω έκπτωσης τόκων από τραπεζικούς και ασφαλιστικούς πολυεθνικούς ομίλους.



- **Δράση 5:** Αντιμετώπιση των Επιβλαβών Φορολογικών πρακτικών πιο αποτελεσματικά, λαμβάνοντας υπόψη τη Διαφάνεια και την Ουσία (Counter Harmful Tax Practices more Effectively, Taking into Account Transparency and Substance).

Οι διεργασίες σχετικά με τις επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές δεν αποσκοπούν στην εναρμόνιση των φόρων εισοδήματος και άλλων φορολογιών, εντός ή εκτός των χωρών του ΟΟΣΑ και επομένως δεν αφορούν την υπαγόρευση σε κάθε χώρα του επιπέδου των φορολογικών της συντελεστών. Αντίθετα στοχεύουν στην αντιμετώπιση της επιβλαβής πρακτικής των πολυεθνικών ομίλων να ελαχιστοποιούν τη φορολογική τους βάση, ενθαρρύνοντας έτσι τη δημιουργία ενός περιβάλλοντος με ελεύθερο και δίκαιο φορολογικό ανταγωνισμό.

Με την πέμπτη δράση της έκθεσης του ΟΟΣΑ απαιτείται σημαντική δραστηριότητα για οποιαδήποτε επιλογή φορολογικού καθεστώτος με ευνοϊκότερους φορολογικούς συντελεστές. Η πέμπτη δράση του σχεδίου BEPS στοχεύει στην ευθυγράμμιση της φορολογίας με την ουσία επισημαίνοντας ότι τα κέρδη δεν θα πρέπει να απομακρύνονται τεχνητά από τη χώρα όπου δημιουργούνται.

- **Δράση 6:** Αποτροπή της κατάχρησης των Συμβάσεων (Prevent Treaty Abuse).

Οι επιχειρήσεις μέσω της καταχρηστικής χρησιμοποίησης των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας (treaty shopping), εκμεταλλεύονται τους όρους των εν λόγω συμβάσεων με σκοπό την αποφυγή της πληρωμής των φόρων σε περιπτώσεις που υπό κανονικές συνθήκες δεν θα ίσχυαν οι συγκεκριμένες παροχές. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την απώλεια φορολογικών εσόδων από τις χώρες όπου δραστηριοποιούνται οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις.

Οι χώρες προκειμένου να περιορίσουν τις παραπάνω ενέργειες των επιχειρήσεων αποφάσισαν να συμπεριλάβουν στις συμβάσεις ένα κατώτερο όριο που θα ισχύει για την εφαρμογή της σύμβασης, αναγνωρίζοντας ωστόσο ότι κάθε χώρα θα το προσαρμόσει ανάλογα με τις ιδιαιτερότητες της.

Με την έκτη δράση ο ΟΟΣΑ επιχειρεί να καταπολεμήσει τις στρατηγικές των επιχειρήσεων, οι οποίες καταστρατηγώντας τις συμβάσεις των κρατών, ιδρύουν επιχειρήσεις «φαντάσματα» σε κράτη που δεν δραστηριοποιούνται στην ουσία, με σκοπό να λάβουν οφέλη από την αναγνώριση των φόρων στις συγκεκριμένες χώρες.

Επομένως θα πρέπει να υπάρχει σε κάθε χώρα σχεδιασμός των εγχώριων κανόνων προκειμένου να αποφεύγεται η χορήγηση παροχών από τις συμβάσεις σε ακατάλληλες

περιστάσεις και να εξετάζονται κάθε φορά οι όροι για την σύναψη φορολογικών συμβάσεων με άλλες χώρες.

➤ **Δράση 7:** Αποτροπή της τεχνητής αποφυγής του καθεστώτος της Μόνιμης Εγκατάστασης (Prevent the Artificial Avoidance of PE Status)

Η τεχνητή αποφυγή του καθεστώτος της μόνιμης εγκατάστασης πραγματοποιείται μέσω συμφωνιών όπου ένα πρόσωπο πωλεί προϊόντα σε ένα δεδομένο κράτος στο δικό του όνομα αλλά για λογαριασμό μιας ξένης επιχείρησης που είναι ιδιοκτήτης αυτών των προϊόντων. Μέσω αυτής της ρύθμισης μια αλλοδαπή επιχείρηση μπορεί να πουλάει τα προϊόντα της σε ένα κράτος χωρίς να έχει μόνιμη εγκατάσταση, για φορολογικούς σκοπούς. Από τη στιγμή που το εν λόγω άτομο δεν είναι ιδιοκτήτης των προϊόντων που πουλάει δεν μπορεί να φορολογηθεί για τα κέρδη από τις συγκεκριμένες πωλήσεις αλλά μόνο για την προμήθεια που λαμβάνει για τις υπηρεσίες του.

Παρόμοιες στρατηγικές λαμβάνουν χώρα όταν πραγματοποιούνται αγοραπωλησίες εμπορευμάτων στο εξωτερικό χωρίς να έχουν συναφθεί συμβάσεις, αποτελούν όμως αντικείμενο διαπραγμάτευσης και έχουν λάβει άδεια στο εξωτερικό ή όταν το πρόσωπο που τις εκτελεί αποτελεί ανεξάρτητο αντιπρόσωπο, στενά συνδεδεμένο με την αλλοδαπή επιχείρηση και επομένως φορολογείται με ευνοϊκό φορολογικό συντελεστή.

Με την έβδομη δράση ο ΟΟΣΑ προβλέπει ότι εάν οι δραστηριότητες που ένας μεσάζων ασκεί σε μια χώρα πρόκειται να οδηγήσουν σε τακτική σύναψη συμβάσεων που εκτελούνται από μια επιχείρηση, η εν λόγω επιχείρηση πρέπει να θεωρείται ότι διαθέτει επαρκή φορολογητέα σχέση στη συγκεκριμένη χώρα.

➤ **Δράσεις 8-10:** Διαβεβαίωση ότι οι Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις είναι σύμφωνες με την πραγματοποίηση κερδών (Assure that Transfer Pricing Outcomes are in Line with Value Creation)

Ο όρος **ενδοομιλική τιμολόγηση (transfer pricing)** αφορά τον προσδιορισμό της αξίας των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ή ομίλων εταιριών (Τσουρουφλής, 2010). Σύμφωνα με τον Yao (2013), η τιμολόγηση των εσωτερικών συναλλαγών μεταξύ θυγατρικών ή συνδεδεμένων εταιριών είναι ένα χρήσιμο εργαλείο για τον όμιλο για την επίτευξη του στόχου της μεγιστοποίησης των παγκόσμιων κερδών.

Οι πολυεθνικές εταιρίες μπορούν να μειώσουν τους φόρους εισοδήματος εγκαθιστώντας μία θυγατρική σε μία χώρα με ευνοϊκές φορολογικές πολιτικές και χρησιμοποιώντας αυτή τη θυγατρική ως προμηθευτή σε άλλες θυγατρικές που είναι εγκατεστημένες σε χώρες με μεγαλύτερη φορολογία. (Campbell et al., 2016). Με αυτό τον τρόπο ο όμιλος καθορίζει τις

τιμές μεταβίβασης στις ενδοομιλικές του συναλλαγές με σκοπό τη μεγιστοποίηση των κερδών του και την ελαχιστοποίηση της φορολογίας.

Η σωστή αξιοποίηση της ενδοομιλικής τιμολόγησης από μία πολυεθνική εταιρία μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την αναδιάρθρωση τόσο των εσόδων αλλά και των κερδών προ φόρων για την κάθε θυγατρική εταιρία του ομίλου. Αυτός είναι και ο λόγος που οι πολυεθνικές εταιρίες αναπτύσσονται με γρήγορους ρυθμούς και επιτυγχάνουν τη μεγιστοποίηση των κερδών τους.

Εάν η τιμή της ενδοομιλικής τιμολόγησης θεωρηθεί ότι διαφέρει από αυτή του πλήρους ανταγωνισμού τότε οι εθνικές φορολογικές αρχές θα διορθώσουν την τιμή της μεταφοράς. Ωστόσο ο όμιλος που έχει ιδρύσει θυγατρικές σε χώρες με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές θα μετατοπίσει τα κέρδη του σε αυτές, διορθώνοντας ανάλογα τις τιμές μεταβίβασης των ενδοεταιρικών του εμπορευμάτων. Παράλληλα, ένας όμιλος μπορεί να χειριστεί στρατηγικά τις τιμές μεταβίβασης ενισχύοντας μία θυγατρική του να αποκτήσει μεγαλύτερο μερίδιο αγοράς. (Yao, 2013).

Οι εταιρίες του κάθε ομίλου θα πρέπει να φορολογούνται σαν να ενεργούν σε καθαρά εμπορική βάση στις συναλλαγές μεταξύ τους. Η σχέση όμως μεταξύ των μελών μιας πολυεθνικής μπορεί να τους επιτρέψει να θεσπίσουν ειδικούς όρους για τις συναλλαγές μεταξύ τους. Για την ορθή εφαρμογή του τρόπου προσέγγισης της εταιρίας του ομίλου σαν χωριστή οντότητα, τα κράτη-μέλη του ΟΟΣΑ έχουν θεσπίσει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού σύμφωνα με την οποία η επίδραση των ειδικών όρων μεταξύ των εταιριών του ομίλου στα κέρδη θα πρέπει να εξαλειφθεί.

Προκειμένου να ελέγχεται αν οι εταιρίες των πολυεθνικών ομίλων τηρούν μεταξύ τους την αρχή των ίσων αποστάσεων και επομένως συναλλάσσονται μεταξύ τους σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, καθιερώθηκε για αυτές διεθνώς, η υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών μεταβίβασης αγαθών και υπηρεσιών στις μεταξύ τους συναλλαγές.

Οι τιμές που εφαρμόζονται στις ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών θα πρέπει να είναι σύμφωνες με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ (2017), προκειμένου να τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle). Με την όγδοη, ένατη και δέκατη δράση ο ΟΟΣΑ στοχεύει στη διασφάλιση των τιμών ενδοομιλικής τιμολόγησης σύμφωνα με την πραγματοποίηση κερδών των επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με την έκθεση του ΟΟΣΑ (2015), οι χώρες θα πρέπει να εφαρμόσουν τις δράσεις προκειμένου να διαβεβαιωθούν ότι οι οικονομικές συναλλαγές που πραγματοποιούνται από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις δεν βασίζονται σε συμβατικές

ρυθμίσεις ώστε να αποκρύπτονται τα κέρδη τους και ότι δεν πραγματοποιείται διαφυγή υπέρογκων ποσών φόρων ως αποτέλεσμα στρατηγικών σχεδιασμού φοροαποφυγής των πολυεθνικών επιχειρήσεων.

## **ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ – Η ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ**

Στην Ελληνική Νομοθεσία οι κανόνες τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών των συνδεδεμένων εταιριών ξεκίνησαν να εφαρμόζονται από 1 Ιανουαρίου 2014 και ρυθμίζονται σύμφωνα με τα άρθρα 50 και 51 του Ν. 4172/2013 καθώς και με τα άρθρα 21 και 22 του Ν.4174/2013.

Ειδικότερα, όπως προβλέπεται από το αρ. 50 του ΚΦΕ, «Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο αλλά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του μόνο στο βαθμό που δε μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου».

Οι συγκεκριμένες διατάξεις εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Όπως προβλέπεται από το άρθρο 21 του Ν.4174/2013, για τις μεταξύ τους συναλλαγές τα συνδεδεμένα πρόσωπα υποχρεούνται να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης. Φάκελο τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

Σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών ΠΟΛ 1144/29-5-2014, προβλέπεται το υποχρεωτικό περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Βασικός στόχος του περιεχομένου του φακέλου είναι να αποτυπωθεί η συνολική εικόνα της αλυσίδας εφοδιασμού και προστιθέμενης αξίας του ομίλου σύμφωνα με το πλαίσιο δράσης του ΟΟΣΑ για τη διάβρωση της φορολογητέας δράσης και της μεταφοράς των κερδών (Project BEPS), αλλά και τη νέα εσωτερική νομοθεσία που ρυθμίζει τη μεταφορά λειτουργιών. (Ernst & Young, 2014).

Ανάλογα με τον κύκλο εργασιών των επιχειρήσεων και το ποσοστό των ενδοομιλικών συναλλαγών σε αυτόν, προβλέπεται απαλλαγή από την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Ειδικότερα σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 21 του Ν.4174/2013, οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης φακέλου τεκμηρίωσης εφόσον:

- Οι ενδοομιλικές συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος, ή
- Οι ενδοομιλικές συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος.

Το **περιεχόμενο** του φακέλου τεκμηρίωσης που αποτελείται από το «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης» και τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», προβλέπεται από την ΠΟΛ 1144/2014 η οποία τροποποίησε την ΠΟΛ 1097/2014 και συνοπτικά περιλαμβάνει:

- Γενική περιγραφή των δραστηριοτήτων και της στρατηγικής του ομίλου
- Παρουσίαση της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του ομίλου (οργανόγραμμα, κατάλογος μελών κτλ)
- Αναφορά στα συνδεδεμένα πρόσωπα του ομίλου και στις μόνιμες εγκαταστάσεις που συμμετέχουν στις προς τεκμηρίωση ενδοομιλικές συναλλαγές
- Περιγραφή των προς τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών (φύση των συναλλαγών, ροή των τιμολογίων, ύψος των συναλλαγών
- Περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών και των κινδύνων που αντιμετωπίζονται
- Ανάλυση της ιδιοκτησίας άυλων περιουσιακών στοιχείων και είσπραξη ή πληρωμή δικαιωμάτων
- Περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής που επεξηγεί την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων (Arm's Lengths Principle) στις ενδοομιλικές συναλλαγές
- Κατάλογος συμφωνιών κατανομής κόστους, αποφάσεων προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τα μέλη του ομίλου σχετικά με τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους
- Περιγραφή των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν εντός του τρέχοντος φορολογικού έτους με συνδεδεμένα πρόσωπα

➤ **Δράση 11:** Μέτρηση και παρακολούθηση των BEPS (Measuring and Monitoring BEPS)

Το σχέδιο δράσης BEPS είναι ένα θέμα με παγκόσμια έκταση και η εφαρμογή του από όλες τις χώρες θα ήταν ιδανική. Η παροχή δεδομένων επεκτείνεται σε όλο και περισσότερες χώρες με αποτέλεσμα πολλά μακροοικονομικά συγκεντρωτικά δεδομένα να είναι διαθέσιμα στον ΟΟΣΑ.

Ωστόσο, ακόμα κι όταν υπάρχουν δεδομένα για μια συγκεκριμένη χώρα, ζητήματα κάλυψης μπορεί να συνεχίσουν να περιπλέκουν την αυστηρή αξιολόγηση του BEPS. Ειδικότερα, μια πτυχή αφορά την κάλυψη δεδομένων σε επίπεδο εταιριών που περιλαμβάνονται στη βάση δεδομένων κάθε χώρας. Συνεπώς στην περίπτωση που λείπουν σημαντικά οικονομικά δεδομένα για μία επιχείρηση θα έχει εξίσου το ίδιο αποτέλεσμα σαν να μην είχε συμπεριληφθεί καθόλου η επιχείρηση στη βάση δεδομένων με αποτέλεσμα να παραμορφώνουν και να περιορίζουν την ανάλυση.

Παράλληλα, μέσω της συγκεκριμένης δράσης διαπιστώθηκαν ορισμένες σημαντικές λανθασμένες εκτιμήσεις των οικονομικών στοιχείων σε συνάρτηση με το σχέδιο BEPS και συγχρόνως προτείνονται μέτρα για την καλύτερη αξιοποίηση των φορολογικών στοιχείων που έχουν στη διάθεση τους οι χώρες για την παρακολούθηση του BEPS.

➤ **Δράση 12:** Απαίτηση από τους Φορολογούμενους να αποκαλύπτουν τις Διευθετήσεις σχετικά με Επιθετικό Φορολογικό Σχεδιασμό (Require Taxpayers to Disclose their Aggressive Tax Planning Arrangements)

Σύμφωνα με την έκθεση του ΟΟΣΑ (2015) προκειμένου να σχεδιαστεί επιτυχώς ένα καθεστώς υποχρεωτικής δημοσιοποίησης, θα πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψη τα ακόλουθα χαρακτηριστικά: ποιος αναφέρει, ποιες πληροφορίες πρέπει να αναφέρει, πότε οι πληροφορίες πρέπει να αναφέρονται και οι συνέπειες της μη αναφοράς. Σύμφωνα με τα παραπάνω χαρακτηριστικά σχεδιασμού, ο ΟΟΣΑ συνιστά στις χώρες να καθιερώσουν υποχρεωτικά καθεστώτα γνωστοποίησης σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά της κάθε χώρας, με αποτέλεσμα να υπάρχει έγκαιρη πληροφόρηση για τυχόν επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό από τους φορολογούμενους.

Η ενημέρωση των χωρών σε περιπτώσεις ύπαρξης φαινομένων επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού έχει ως αποτέλεσμα την έγκαιρη και αποτελεσματική αντιμετώπισή τους μέσω ελέγχων ή αλλαγών στη νομοθεσία.

Ορισμένες χώρες έχουν εισάγει στο σύστημά τους τη δυνατότητα πραγματοποίησης πρωτοβουλιών γνωστοποίησης από τους φορολογούμενους προκειμένου να αντιμετωπιστούν έγκαιρα τα ζητήματα πολιτικής που θα προκύψουν. Οι συγκεκριμένες πρωτοβουλίες περιλαμβάνουν: αποφάσεις που προβλέπουν μειώσεις ποινών σε περιπτώσεις εκούσιας αποκάλυψης αποκρυπτόμενου εισοδήματος, η χρήση προγραμμάτων συμμόρφωσης σε συνδυασμό με τη συμπληρωματική παροχή πληροφοριών από τους φορολογούμενους, καθώς και υποχρεωτικά καθεστώτα γνωστοποίησης.

➤ **Δράση 13:** Επανεξέταση των Εγγράφων Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων (Re-examine Transfer Pricing Documentation)

Με τη δέκατη τρίτη δράση του ΟΟΣΑ παρέχεται πιο βελτιωμένη και αναλυτική καθοδήγηση στις φορολογικές διοικήσεις για την ανάπτυξη κανόνων και διαδικασιών για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών τιμολογήσεων. Ειδικότερα παρέχονται οδηγίες για τα έγγραφα που θα πρέπει να προσκομίζουν οι φορολογούμενοι στις φορολογικές αρχές προκειμένου να αποδείξουν ότι τιμές των ενδοομιλικών τιμολογήσεων ευθυγραμμίζονται με την **αρχή των ίσων αποστάσεων**.

Οι πληροφορίες θα πρέπει να είναι προσβάσιμες από όλες τις χώρες, καθώς οι πολυεθνικές εταιρίες είναι υποχρεωμένες, με την εφαρμογή της εν λόγω δράσης, να παρέχουν υψηλού επιπέδου πληροφορίες σε ένα κοινό αρχείο, για τις πολιτικές τιμολόγησης τους όσον αφορά τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις και τις παγκόσμιες οικονομικές δραστηριότητες τους. Οι χώρες θα ενημερώνονται αυτόματα για τις πληροφορίες αυτές μέσω της ανταλλαγής πληροφοριών των κυβερνήσεων.

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

Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων βασίζεται στη σύγκριση των συνθηκών των ενδοομιλικών συναλλαγών με τις συνθήκες που ισχύουν στις συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων εταιριών. Επομένως οι τιμές που ισχύουν στις ενδοομιλικές συναλλαγές θα πρέπει να είναι στο ίδιο επίπεδο με εκείνες που ισχύουν σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

Προκειμένου να διαπιστωθεί αν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές θα πρέπει τα οικονομικά στοιχεία τους να είναι επαρκώς συγκρίσιμα. Επομένως ενδέχεται να απαιτούνται ορισμένες προσαρμογές στις συναλλαγές.

Με την αρχή των ίσων αποστάσεων διασφαλίζεται η πραγματοποίηση της συναλλαγής με δίκαιο και νόμιμο τρόπο και η διαπραγμάτευση των συναλλαγών από τις θυγατρικές εταιρίες από μία ισότιμη διαπραγματευτική θέση. Εάν θεωρηθεί από τις φορολογικές αρχές ότι η τιμή των ενδοομιλικών συναλλαγών διαφέρει σημαντικά από αυτή του πλήρους ανταγωνισμού τότε οι αρχές θα διορθώσουν ανάλογα την τιμή της συναλλαγής. (Yao, 2013).

Ειδικότερα σύμφωνα με την παρ.1 του αρθ.9 του Πρότυπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του Ο.Ο.Σ.Α. (OECD Model Tax Convention on Income and Capital), εάν επικρατούν ή επιβάλλονται στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων τότε τα κέρδη τα οποία, αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί, θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μία από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογηθούν ανάλογα.

➤ **Δράση 14:** Αποτελεσματικότητα των Μηχανισμών Επίλυσης Διαφορών (Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective)

Οι χώρες συμφώνησαν ότι το σχέδιο δράσης του ΟΟΣΑ με σκοπό την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και την ισχυροποίηση της παγκόσμιας οικονομίας, δεν θα πρέπει να ενισχύσει την αβεβαιότητα των φορολογουμένων όσον αφορά τη φορολογική συμμόρφωση των φορολογουμένων και την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Επομένως, ως αναπόσπαστο κομμάτι του σχεδίου δράσης BEPS, θα πρέπει να είναι η ενίσχυση των μηχανισμών επίλυσης διαφορών.

Επιπλέον προβλέπεται η δημιουργία ενός αξιόπιστου και ισχυρού μηχανισμού παρακολούθησης αυτών των διαδικασιών, ο οποίος θα υποβάλλει τακτικά εκθέσεις αναφοράς προς τους G20.

➤ **Δράση 15:** Ανάπτυξη ενός Πολυμερούς Εργαλείου (Develop a Multilateral Instrument)

Με τη δέκατη πέμπτη δράση του σχεδίου BEPS προβλέπεται η δημιουργία ενός πολυμερούς εργαλείου μέσω του οποίου οι χώρες θα εφαρμόσουν τις δράσεις που περιλαμβάνει το σχέδιο. Στόχος της συγκεκριμένης δράσης είναι η απλούστευση της διαδικασίας για την εφαρμογή των μέτρων του BEPS σε συνδυασμό με τις τροποποιήσεις που θα πραγματοποιηθούν στη φορολογική νομοθεσία.



Σκοπός της δράσης είναι μια καινοτόμος προσέγγιση των διεθνών φορολογικών θεμάτων, ως αντίκτυπο της συνεχώς εξελισσόμενης παγκόσμιας οικονομίας και την ανάγκη προσαρμογής των χωρών στις αλλαγές αυτές.

Ως αποτέλεσμα της εν λόγω δράσης, συστάθηκε μία ομάδα χωρών, ανοικτή στη συμμετοχή όλων των χωρών, με σκοπό την ανάπτυξη του συγκεκριμένου πολυμερούς εργαλείου που θα ενισχύσει την εφαρμογή και την ανάπτυξη των δράσεων του BEPS. Η δημιουργία της ομάδας εγκρίθηκε από την Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων του ΟΟΣΑ καθώς και από την Επιτροπή Υπουργών Οικονομικών των G20. Η συμμετοχή των χωρών στη συγκεκριμένη ομάδα είναι εθελοντική και δε συνεπάγεται κάποια δέσμευση μόλις το πολυμερές μέσο ολοκληρωθεί. (ΟΟΣΑ, 2015).

## **4.2 Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΔΡΑΣΗΣ BEPS ΣΗΜΕΡΑ & Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

Οι παραπάνω δράσεις θα πρέπει να εφαρμοστούν από τις χώρες της Ε.Ε. προκειμένου να αντιμετωπιστεί αποτελεσματικά η διάβρωση της φορολογικής βάσης από τις επιχειρήσεις και η στέρηση τεράστιων φορολογικών εσόδων από τις φορολογικές διοικήσεις. Οι δράσεις του σχεδίου BEPS θα πρέπει να ενσωματωθούν από τις χώρες κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Επιτροπής θεσπίζοντας τις αναγκαίες διοικητικές ρυθμίσεις και νομοθετικές διατάξεις έως τις 31/12/2018 έτσι ώστε από 1/1/2019 να εφαρμοστούν οι 15 δράσεις του σχεδίου σύμφωνα με την αριθ. 1164/2016 Ευρωπαϊκή Οδηγία.

Παράλληλα προβλέπεται στην εν λόγω οδηγία ότι η εφαρμογή των κανόνων κατά της φοροαποφυγής μέσω της εφαρμογής του σχεδίου δράσης BEPS δεν θα πρέπει να επηρεάζει την υποχρέωση των φορολογουμένων να συμμορφώνονται με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού στις συναλλαγές τους με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Η αντιμετώπιση των πρακτικών της φοροαποφυγής μέσω του σχεδίου δράσης αποτελεί μια συντονισμένη προσπάθεια των κρατών μελών για την εξάλειψη του φαινομένου με στόχο τη βελτίωση της ανθεκτικότητας της εσωτερικής αγοράς στο σύνολο της έναντι διασυννοριακών πρακτικών φοροαποφυγής.

Ειδικότερα η οδηγία της Ε.Ε. βασίζεται στην αρχή ότι θα πρέπει να πληρώνονται οι φόροι εκεί όπου δημιουργούνται τα κέρδη. Επιπλέον, όπως δήλωσε και ο εισηγητής του ΕΚ

Ουγκ Μπαγιέ, «Είναι αδιανόητο να ζητήσεις για πάντα περισσότερες προσπάθειες από τους εργάτες, τους συνταξιούχους και τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις, ενώ την ίδια στιγμή οι εύποροι και οι πολυεθνικές αποφεύγουν να συνεισφέρουν δίκαια τους φόρους που τους αναλογούν». (πηγή: taxheaven.gr). Συγχρόνως, θα πρέπει να θεσπιστούν αυστηρότερα όρια για τον περιορισμό του εσωτερικού δανεισμού, μία από τις συνηθέστερες πρακτικές των πολυεθνικών εταιριών να παρουσιάζουν χαμηλά κέρδη.

Τη σύμβαση συμφωνίας της διεθνούς συνεργασίας για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής των πολυεθνικών επιχειρήσεων έχουν συνολικά υπογράψει 78 χώρες έως σήμερα. Με τη πολυμερή σύμβαση BEPS εκσυγχρονίζεται το υφιστάμενο δίκτυο διμερών φορολογικών συμφωνιών των χωρών και περιορίζονται οι πιθανότητες φοροαποφυγής των πολυεθνικών επιχειρήσεων.

Ο ΟΟΣΑ επίσης ενέκρινε το 2016 κανόνες για την παροχή πληροφοριών από τις πολυεθνικές εταιρίες σχετικά με τη φορολογία και την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών της Ε.Ε. σύμφωνα με τη Δράση 13 του Σχεδίου προκειμένου να περιοριστούν τα φαινόμενα φοροαποφυγής και διάβρωσης της φορολογητέας βάσης των εταιριών. Η ανταλλαγή πληροφοριών πραγματοποιήθηκε μέσα στο 2018 και θα αποτελέσει ένα χρήσιμο εργαλείο για τις φορολογικές διοικήσεις για την εκτίμηση των κινδύνων και τη διεξαγωγή πιο αποτελεσματικών φορολογικών ελέγχων.

Οι απώλειες των εσόδων από τη φοροαποφυγή εκτιμώνται με συντηρητικούς υπολογισμούς έως 240 δις δολάρια το χρόνο, ποσό που αντιστοιχεί σε ποσοστό έως 10% των παγκόσμιων εσόδων από τη φορολογία των εταιρικών κερδών. Σχεδόν 100 χώρες εργάζονται σήμερα για την ενσωμάτωση των μέτρων BEPS στην εγχώρια νομοθεσία τους με διμερείς φορολογικές συμφωνίες.

## **Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

Τον Οκτώβριο του 2015 παρουσιάστηκαν οι δράσεις του Σχεδίου BEPS στην Ελλάδα με Δελτίο τύπου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με τη δέσμευση να υλοποιηθούν από τη χώρα μας και να ενσωματωθούν από την εσωτερική νομοθεσία.

Τον Ιανουάριο του 2016 ο ΟΟΣΑ ανέπτυξε ένα Πλαίσιο Συνεργασίας των κρατών συμπεριλαμβανομένης της Ελλάδας για το συντονισμό της υλοποίησης του Σχεδίου Δράσης BEPS από τα κράτη. Ειδικότερα η Ελλάδα με το Ν.4438/2016 θέσπισε αναλυτικούς διαδικαστικούς κανόνες για την πρόσβαση και χρήση της Διαδικασίας Αμοιβαίου

Διακανονισμού (ΔΑΔ). Η ΔΑΔ προβλέπεται στις συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας και επιτρέπει στα κράτη να επιλύουν περιπτώσεις διπλής φορολογίας.

Περαιτέρω με το Ν.4474/2017 ενσωματώθηκαν οι διατάξεις της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2015/2376 σχετικά με την υποχρεωτική ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας μεταξύ των κρατών. Παράλληλα με το Ν.4484/2017 πραγματοποιήθηκε εισαγωγή του θεσμού των εκθέσεων ανά χώρα (CbCR) στο πλαίσιο τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών τιμολογήσεων.

Ωστόσο στην Ε.Ε. έχουν θεσπιστεί οι οδηγίες 2016/1164 και 2017/952 οι οποίες δεν έχουν ακόμα ενσωματωθεί από την Ελληνική Νομοθεσία. Οι εν λόγω οδηγίες προβλέπουν κανόνες αντιμετώπισης πρακτικών φοροαποφυγής με τη φορολόγηση κατά την έξοδο, π.χ. τη μεταφορά έδρας σε τρίτη χώρα καθώς και τις αναντιστοιχίες στη φορολογική αντιμετώπιση υβριδικών χρηματοπιστωτικών μέσων.

Επομένως ύστερα από μία σειρά πολυάριθμων μεταρρυθμίσεων που πρόκειται να υλοποιηθούν στο έτος που διανύουμε, αναμένεται ραγδαία αλλαγή στο διεθνές φορολογικό σκηνικό με στόχο τη διαμόρφωση ενός ισχυρότερου διεθνούς συστήματος εταιρικής φορολόγησης ενάντια στη Διάβρωση της Φορολογικής Βάσης και της Μεταφοράς των Κερδών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 – ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

### 5.1 ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

Έχουν πραγματοποιηθεί πολλές μελέτες μέχρι σήμερα όσον αφορά την επίδραση του φαινομένου της φοροαποφυγής, με οικονομετρικές μεθόδους, οι οποίες αναφέρονται στις ποσοτικές επιδράσεις στις οικονομίες των χωρών. Οι έρευνες όμως βασίστηκαν στις φορολογικές πρακτικές συνολικά που ακολούθησαν οι εταιρίες, εξετάζοντας τα ελάχιστα δημοσιοποιημένα στοιχεία των εταιριών που ήταν διαθέσιμα. Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα οι έρευνες να καταλήγουν στο συμπέρασμα της ύπαρξης της φοροαποφυγής, χωρίς όμως να εστιάζουν στο μέγεθος της και στις μορφές των συμφωνιών που είχαν συναφθεί μεταξύ των εταιριών και των χωρών. (Finer and Ylonen, 2017).

Όπως υποστηρίζουν στην έρευνά τους οι Finer and Ylonen (2017), οι προηγούμενες έρευνες για την φοροαποφυγή βασίστηκαν στη βάση δεδομένων Orbis η οποία περιλαμβάνει πληροφορίες για εταιρίες από συγκεκριμένες μόνο χώρες και δεν περιέχονται πληροφορίες από χώρες, φορολογικούς παραδείσους, όπως για παράδειγμα το Λουξεμβούργο και η Ελβετία. Επομένως οι προηγούμενες μελέτες ενδέχεται να μην περιέχουν σημαντικά στοιχεία για το μέγεθος της φοροαποφυγής και την πραγματική έκταση του στις οικονομίες των χωρών. Επιπλέον ο ΟΟΣΑ (OECD, 2015) έχει επισημάνει ότι οι οικονομετρικές μέθοδοι των προηγούμενων ερευνών στην έκταση της φοροαποφυγής, αποτυγχάνουν να εστιάσουν στα πραγματικά οικονομικά αποτελέσματα που απορρέουν από τις πρακτικές που ακολουθούνται για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά των κερδών (BEPS).

Ένα άλλο μειονέκτημα των προηγούμενων ερευνών με οικονομετρικές μεθόδους είναι ότι βασίζονται στους θεσπισμένους φορολογικούς συντελεστές από όλες τις χώρες και δεν εξετάζουν τις εξειδικευμένες συμφωνίες που συνάπτονται μεταξύ των χωρών και των ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών, οι οποίες μπορεί να απολαμβάνουν τελείως διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές από αυτούς που ισχύουν για τις υπόλοιπες εταιρίες που εδρεύουν στην ίδια χώρα.

Οι Finer and Ylonen (2017) στην έρευνα τους εξετάζουν τρεις εταιρίες, οι οποίες αποτελούν ενδεικτικά παραδείγματα φοροαποφυγής μέσω των συμφωνιών που συνάφθηκαν με το Λουξεμβούργο. Μέσω της έρευνάς τους καταδεικνύεται η μεγάλη διαφορά μεταξύ του τόπου όπου φορολογούνται τα κέρδη και του τόπου όπου η πραγματική αξία δημιουργείται. Προκειμένου να πραγματοποιηθεί η έρευνά τους χρησιμοποίησαν τα πραγματικά οικονομικά

στοιχεία των εταιριών που μελέτησαν και τα δημοσιευθέντα ενοποιημένα οικονομικά στοιχεία των ομίλων.

Επομένως, σύμφωνα με τα παραπάνω, στην έρευνα που θα πραγματοποιήσουμε για το μέγεθος της φοροαποφυγής του ομίλου Amazon, θα ακολουθήσουμε τη μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε στην ανάλυση των Finer and Ylonen (2017). Η μεθοδολογία της έρευνας που θα ακολουθήσουμε αποτελείται από **τρία μέρη**. Αρχικά πραγματοποιείται ανάλυση της ιστορίας του ομίλου και των εταιριών που τον απαρτίζουν. Στη συνέχεια γίνεται ανάλυση της συμφωνίας που συνάφθηκε μεταξύ του ομίλου Amazon και του Λουξεμβούργου, η οποία είχε οικονομικά οφέλη για τον όμιλο. Τέλος, πραγματοποιείται ανάλυση πως μέσω της συγκεκριμένης συμφωνίας επηρεάστηκαν οι φορολογικές υποχρεώσεις του ομίλου με αποτέλεσμα να επωφεληθεί μεγάλο μέρος των εσόδων του.

Η έρευνα που επιλέχθηκε για την εξέταση του θέματος της διπλωματικής εργασίας πραγματοποιήθηκε μέσω της αναλυτικής εξέτασης ενδεικτικού μεγάλου παραδείγματος, το οποίο στηρίζεται σε πραγματικά μεγέθη. Η άντληση των δεδομένων πραγματοποιήθηκε από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου και των συνδεδεμένων εταιριών του κατά την περίοδο των ετών 2006 έως 2013.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 – ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ – Η ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ AMAZON.COM.INC

### 6.1 ΤΟ ΣΚΑΝΔΑΛΟ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή διεξάγει έρευνα σχετικά με την πρακτική έκδοσης φορολογικών αποφάσεων σε σχέση με την Amazon, η οποία ξεκίνησε τον Οκτώβριο του 2014, προκειμένου να διευκρινίσει την έκταση των δραστηριοτήτων του ομίλου Amazon που επωφελούνται μείωσης του φόρου στο φορολογικό καθεστώς του Λουξεμβούργου. Παράλληλα ερευνάται αν ο όμιλος έχει παραβιάσει τους κανόνες θεμιτού ανταγωνισμού χρησιμοποιώντας για δικό του όφελος προσωπικά δεδομένα τρίτων.

Συγκεκριμένα, όπως υποστήριξε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή για θέματα ανταγωνισμού, Margrethe Vestager, «η Amazon φιλοξενεί στην πλατφόρμα της άλλους μικρότερους εμπόρους, έχοντας πρόσβαση στα προσωπικά δεδομένα τους, κάτι που είναι απολύτως νόμιμο. Μήπως, όμως, έτσι προετοιμάζει το επόμενο βήμα της, καταγράφοντας τις επιλογές των καταναλωτών και τις προσφορές που θα ήθελαν;» Οι έμποροι που πωλούν τα προϊόντα τους μέσω της πλατφόρμας της Amazon αποτελούν σημαντική πηγή εσόδων για την εταιρία. Το δεύτερο τρίμηνο του 2018 η Amazon είχε έσοδα από αυτούς 9,7 δις δολάρια (40% περισσότερα από το 2017).

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή από τον Ιούνιο του 2013 ερευνά τις πρακτικές ευνοϊκών φορολογικών συμφωνιών που ενδέχεται να εφαρμόζονται από τα κράτη μέλη. Η έρευνα επεκτάθηκε σε όλα τα κράτη μέλη τον Δεκέμβριο του 2014. Από την έρευνα προέκυψε τον Οκτώβριο του 2015 ότι το Λουξεμβούργο και οι Κάτω Χώρες χορήγησαν επιλεκτικά φορολογικά πλεονεκτήματα στις εταιρίες Fiat και Starbucks. Στη συνέχεια τον Ιανουάριο του 2016 η Επιτροπή συμπέρανε ότι τα επιλεκτικά φορολογικά πλεονεκτήματα που χορηγούνται από το Βέλγιο σε 35 πολυεθνικές εταιρίες είναι παράνομα βάσει των κανόνων της Ε.Ε. περί κρατικών ενισχύσεων. Παράλληλα ύστερα από έρευνα της Επιτροπής έγινε γνωστό ότι η Ιρλανδία χορήγησε αθέμιτα φορολογικά πλεονεκτήματα ύψους 13 δις ευρώ στην Apple. Ταυτόχρονα βρίσκονται σε εξέλιξη δύο ακόμη έρευνες της Επιτροπής όσον αφορά τις φορολογικές αποφάσεις τύπου “tax ruling” που εφαρμόζονται στις εταιρίες McDonald’s και GDF Suez από το Λουξεμβούργο.

Στο στόχαστρο της Ευρωπαϊκής Επιτροπής βρέθηκε η Amazon, η οποία το Νοέμβριο του 2017 ανακηρύχθηκε ως η εταιρία με τη μεγαλύτερη αξία παγκοσμίως παράλληλα με την κυριαρχία της στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Η έρευνα ξεκίνησε τον Οκτώβριο του 2014 και εστιάστηκε στη συμφωνία που συνάφθηκε από την Amazon με τις αρχές του Λουξεμβούργου το 2003 και παρατάθηκε έως το 2011, η οποία προέβλεπε ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση. Σύμφωνα με την επίμαχη συμφωνία η Amazon μετέφερε όλα τα πνευματικά δικαιώματά της σε μία θυγατρική εταιρία της με έδρα το Λουξεμβούργο, η οποία δεν απέδιδε φόρο, με αποτέλεσμα να απολαμβάνει αθέμιτο πλεονέκτημα έναντι των ανταγωνιστών της. Ως αντάλλαγμα η Amazon ήταν υποχρεωμένη να καταβάλει περίπου 4 δις ευρώ σε βάθος δεκαετίας, στη θυγατρική για τη χρήση των εν λόγω δικαιωμάτων, από τα οποία μόλις το 1 δις έχει φορολογηθεί στις Η.Π.Α. ενώ τα υπόλοιπα παραμένουν αφορολόγητα.

Ειδικότερα, σύμφωνα με έρευνα των Financial Times η Amazon για τη δεκαετία 2003 έως 2013 δήλωσε κέρδη για τις ευρωπαϊκές δραστηριότητες της μόλις 11 εκατομμύρια ευρώ την ίδια στιγμή που ο κύκλος εργασιών της ήταν 60 δις ευρώ. Εκτιμάται ότι η ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση της εταιρίας είναι και ο λόγος που της επέτρεψε να αναπτυχθεί με ραγδαίο ρυθμό και να αποκτήσει πλεονέκτημα έναντι των ανταγωνιστών της. Εξάλλου, όπως δήλωσε ο επικεφαλής του τμήματος ανταγωνισμού της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, Gert Jan Koopman, «Στην περίπτωση της Amazon υπάρχει εσωτερική μορφή χρηματοδότησης της εταιρίας που της επιτρέπει να αναπτύσσεται ταχύτατα».

Ο όμιλος Amazon έχει καταφέρει να διατηρεί την έδρα του στην Ευρώπη στο Λουξεμβούργο, όπου ο βασικός φορολογικός συντελεστής για τις επιχειρήσεις είναι 21%, αλλά μπορεί υπό ειδικές συνθήκες μέσω πνευματικών δικαιωμάτων το αφορολόγητο μιας επιχείρησης να φθάσει έως και 80% μειώνοντας το φόρο που τελικά θα πληρώσει στο 6%.

Το μέγεθος της φοροαποφυγής της Amazon συζητήθηκε δημόσια όταν η βρετανίδα βουλευτής Μάργκαρετ Χοτζ είπε στον Διευθυντή Δημοσίων Σχέσεων της Amazon Andrew Cecil «Ολόκληρη η οικονομική σας δραστηριότητα πραγματοποιείται στη Βρετανία, κι όμως δεν έχετε πληρώσει ούτε μια πένα εδώ». Η αντίδρασή της βουλευτού ήταν αποτέλεσμα της έρευνας της αρμόδιας κοινοβουλευτικής επιτροπής της η οποία διαπίστωσε ότι η εταιρία κατέφερε να μην πληρώσει φόρο το 2011 κατά το οποίο παρήγαγε κέρδη 20 εκατ. Ευρώ από πωλήσεις ύψους 9,1 δις ευρώ στην Ευρώπη.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ύστερα από διεξοδική έρευνα που πραγματοποίησε για τον όμιλο Amazon κατέληξε στο συμπέρασμα, σύμφωνα με την αριθ. 2018/859 Απόφαση της 4 Οκτωβρίου 2017 ότι η συμφωνία που σύναψε η εταιρία με το Λουξεμβούργο συνιστά παράνομη κρατική ενίσχυση, καθώς επέτρεψε στην Amazon να καταβάλει σημαντικά λιγότερους φόρους σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις. Σύμφωνα με την απόφαση το

Λουξεμβούργο χορήγησε παράνομα φορολογικά πλεονεκτήματα στον όμιλο Amazon με αποτέλεσμα σχεδόν τα τρία τέταρτα των κερδών του να παραμένουν αφορολόγητα.

## 6.2 Η ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ AMAZON

Ο όμιλος Amazon απαρτίζεται από τη μητρική εταιρία Amazon.com, Inc. και όλες τις εταιρίες που ελέγχει άμεσα ή έμμεσα η Amazon.com, Inc. Η έδρα της εταιρίας βρίσκεται στο Σιάτλ, στην Ουάσιγκτον των Η.Π.Α. Η Amazon ιδρύθηκε το 1995 από τον ιδρυτή και διευθύνων σύμβουλο σήμερα της εταιρίας, Τζεφ Μπέζο.

Η εταιρία ασκεί δραστηριότητες λιανικής πώλησης μέσω των διαδικτυακών τόπων της, μεγάλης ποικιλίας εμπορευμάτων όπως βιβλία, dvd, ηλεκτρονικούς υπολογιστές, εξοπλισμό κουζίνας και οικιακά προϊόντα, εργαλεία, είδη εξοπλισμού, κινητά τηλέφωνα, όπως επίσης και ψηφιακή μουσική, ηλεκτρονικά βιβλία, παιχνίδια κ.τ.λ. τα οποία μεταπωλεί η Amazon. Η εκτέλεση των παραγγελιών της Amazon πραγματοποιείται μέσω του κέντρου δικτύου εκτέλεσης παραγγελιών της Βόρειας Αμερικής και του Διεθνούς κέντρου και δικτύου εκτέλεσης παραγγελιών ιδιοκτησίας της εταιρίας ή μέσω τρίτων.

Επιπλέον η Amazon ασκεί και δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών, καθώς παρέχει τη δυνατότητα σε μικρότερες επιχειρήσεις και ιδιώτες να διαθέτουν τα προϊόντα τους προς πώληση στους διαδικτυακούς τόπους της και η Amazon ως αντάλλαγμα εισπράττει τέλη για την παροχή αυτή.

Η Amazon εκμεταλλεύεται δεκατρείς (13) παγκόσμιους δικτυακούς τόπους συμπεριλαμβανομένων του [www.amazon.com](http://www.amazon.com) και έξι ευρωπαϊκών δικτυακών τόπων: [www.amazon.de](http://www.amazon.de), [www.amazon.co.uk](http://www.amazon.co.uk), [www.amazon.fr](http://www.amazon.fr), [www.amazon.it](http://www.amazon.it), [www.amazon.es](http://www.amazon.es) και [www.amazon.nl](http://www.amazon.nl). Η οργάνωση των εργασιών της Amazon κατανέμεται σε τρία τμήματα: Βόρεια Αμερική, Διεθνές τμήμα και Διαδικτυακές υπηρεσίες Amazon (Amazon Web Services).

Το 2016 οι παγκόσμιες καθαρές πωλήσεις της Amazon ανήλθαν σε περίπου 136 δισ. δολάρια και το καθαρό εισόδημα της Amazon ανήλθε σε 2,37 δισ. δολάρια. Από το σύνολο των εσόδων της Amazon ποσοστό 91% προέρχεται από τη δραστηριότητα λιανικού εμπορίου και ειδικότερα το 59% από το τμήμα της Βόρειας Αμερικής, το 32% από το διεθνές τμήμα και το 9% από τις Διαδικτυακές Υπηρεσίες της εταιρίας. Το 2016 η Amazon απασχολούσε



314400 εργαζόμενους με καθεστώς πλήρους και μερικής απασχόλησης. (Απόφαση Ε.Ε. 2018/859).

Το επιχειρηματικό μοντέλο της Amazon στηρίζεται σε τρεις κύριους παράγοντες της επιτυχίας της, οι οποίοι θα πρέπει να προσαρμόζονται σε κάθε τοπική αγορά δραστηριοποίησης της, και είναι οι εξής:

- Η επιλογή
- Η τιμή
- Η ευκολία

Η επιλογή αναφέρεται στην προσφορά στους πελάτες κάθε είδους το οποίο ενδέχεται να επιθυμούν να αγοράσουν, η οποία επιτυγχάνεται μέσω της εξεύρεσης σχετικών προμηθευτών και της διασφάλισης της ύπαρξης αποθέματος προϊόντων. Η Amazon έχει ως σκοπό να διευρύνει συνεχώς την επιλογή της μέσω της αύξησης των προσφερόμενων προϊόντων.

Η τιμή αναφέρεται στο στόχο της Amazon να διατηρεί τις τιμές όσο γίνεται χαμηλότερες και ανταγωνιστικές. Συγκεκριμένα η Amazon ενώ μέχρι το 2009 πραγματοποιούσε με μη αυτοματοποιημένο τρόπο την τιμολόγηση, έκτοτε οι τιμές καθορίζονται μέσω αλγόριθμου τιμολόγησης.

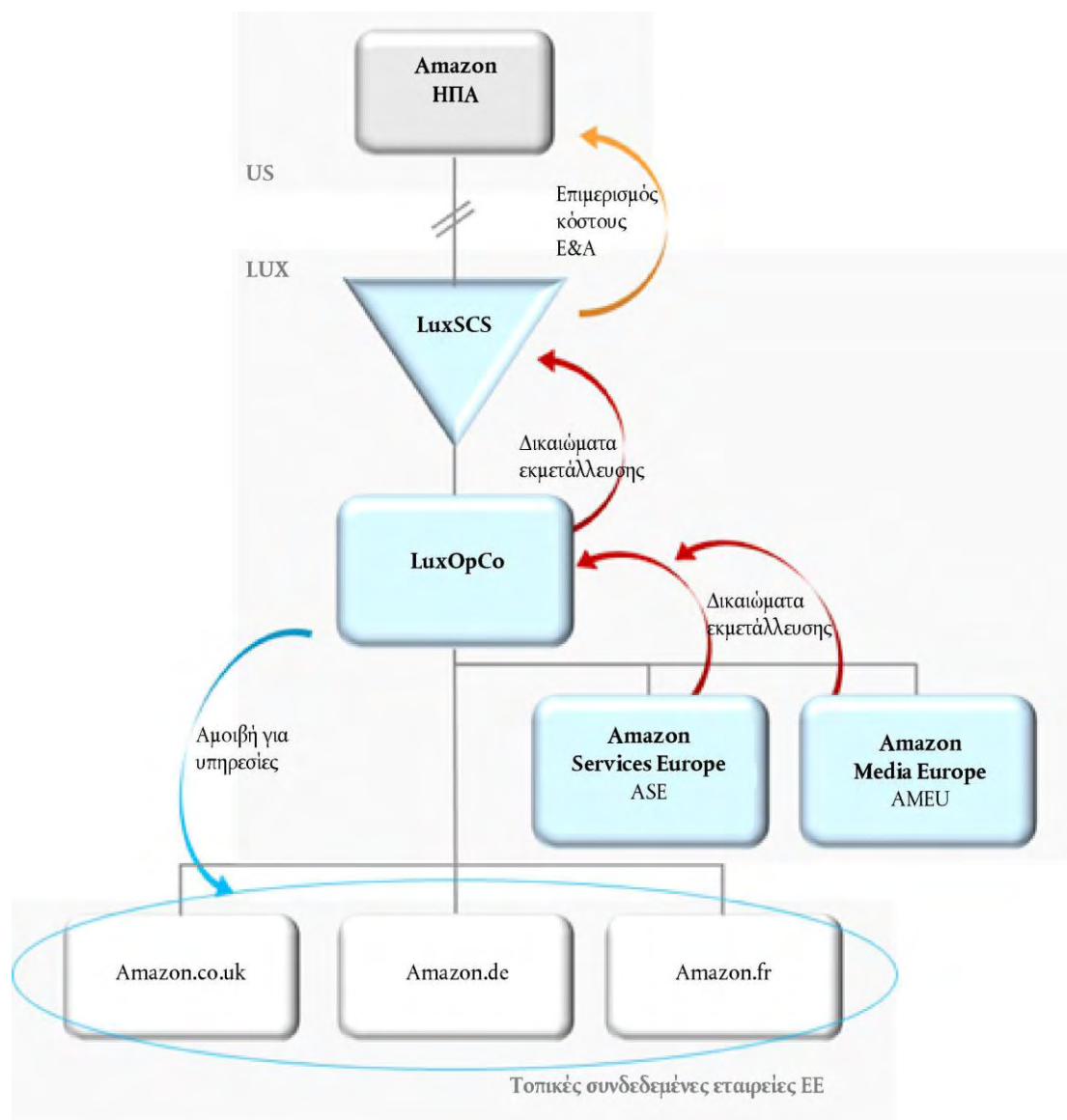
Η ευκολία συνίσταται στον στόχο της Amazon για διευκόλυνση και βελτίωση της εμπειρίας του πελάτη όπως παρέχοντας υποστήριξη στους πελάτες στην αναζήτηση των προϊόντων που επιθυμούν και παρέχοντας αναλυτικές πληροφορίες για τα προϊόντα αλλά και ταχύτητα στην παράδοση των αγορασθέντων προϊόντων.

## **6.2.2 ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ**

Μέχρι το Μάιο του 2006 η Amazon εκμεταλλευόταν τους ευρωπαϊκούς δικτυακούς τόπους της μέσω της πλήρως ελεγχόμενης αμερικάνικης θυγατρικής της Amazon.com, Inc., της Amazon.com, International Sales. Inc. Η εν λόγω θυγατρική ήταν ο κύριος οικονομικός φορέας της δραστηριότητας λιανικού εμπορίου στους διαδικτυακούς τόπους της Amazon. Μια άλλη αμερικάνικη επίσης, θυγατρική εταιρία του ομίλου, η Amazon International Marketplace, Inc. ήταν ο κύριος οικονομικός φορέας για τις δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών στους διαδικτυακούς τόπους του ομίλου. Επιπλέον πλήρως ελεγχόμενες εταιρίες

του ομίλου ήταν και οι “Amazon.co.uk Ltd”, “Amazon.fr.SARL”, “Amazon.fr Logistique SAS”, “Amazon.de GmbH” και “Amazon Logistik GmbH” στο Ηνωμένο Βασίλειο, στη Γερμανία και στη Γαλλία.

Από το Μάιο του 2006 η Amazon αναδιάρθρωσε τις ευρωπαϊκές της εργασίες και διατήρησε τη συγκεκριμένη μορφή μέχρι τον Ιούνιο του 2014, οπότε και προχώρησε σε νέα αναδιάρθρωση των ευρωπαϊκών εργασιών της. Η περίοδος που θα εξετάσουμε είναι από το οικονομικό έτος 2006 έως το οικονομικό έτος 2013, οπότε και ίσχυε η παρακάτω διάρθρωση:



**Σχήμα 3** – Διάρθρωση των ευρωπαϊκών εταιριών της Amazon 2006-2014

Πηγή: [www.europa.eu](http://www.europa.eu)

- **LUXSCS – Amazon Europe Holding Technologies SCS**

Η απεικονιζόμενη παραπάνω **LuxSCS** ήταν συνδεδεμένη ετερόρρυθμη εταιρία της Amazon με έδρα το Λουξεμβούργο με εταίρους την “Amazon Europe Holding, Inc.”, (Ομόρρυθμος εταίρος) και τις “Amazon.com International Sales, Inc.”, και “Amazon.com International Marketplace, Inc.” Από τον Σεπτέμβριο του 2009 η “Amazon.com, Inc.” ήταν επίσης εταίρος της LuxSCS.

Κατά την περίοδο που θα εξετάσουμε (2006-2013), η LuxSCS λειτουργούσε μόνο ως ελέγχουσα εταιρία άυλων περιουσιακών στοιχείων για τις ευρωπαϊκές εργασίες της Amazon, για τις οποίες μια άλλη συνδεδεμένη εταιρία, η LuxOpCo, ήταν υπεύθυνη ως κύριος οικονομικός φορέας. Η δραστηριότητα της LuxSCS περιοριζόταν στην απλή κατοχή των άυλων περιουσιακών στοιχείων των μετοχών της LuxOpCo. Η LuxSCS σύναψε ορισμένες μόνο νομικές συμβάσεις και σκοπός της ήταν να λαμβάνει μόνο παθητικό εισόδημα από τις θυγατρικές της, όπως δικαιώματα εκμετάλλευσης και τόκους, καθώς δεν είχε φυσική παρουσία ούτε υπαλλήλους κατά τη σχετική περίοδο. Επίσης η LuxSCS παρείχε ενδοομιλικά δάνεια στη LuxOpCo και σε άλλες εταιρίες του ομίλου.

Η LuxSCS σύναψε σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης και εκχώρησης προϋφιστάμενης διανοητικής ιδιοκτησίας με την Amazon.co.uk Ltd, την Amazon.fr SARL και την Amazon.de GmbH, βάσει της οποίας η LuxSCS έλαβε τα εμπορικά σήματα και τα δικαιώματα επί των ευρωπαϊκών δικτυακών τόπων. Ως αντάλλαγμα η LuxSCS όφειλε να καταβάλλει τέλη εισόδου και το ετήσιο μερίδιό της στο κόστος του προγράμματος ανάπτυξης της Σύμβασης επιμερισμού του κόστους των κινδύνων άυλης ανάπτυξης. Τα άυλα στοιχεία ενεργητικού περιελάμβαναν κατ’ ουσία τρεις κατηγορίες διανοητικής ιδιοκτησίας: 1) τεχνολογία 2) δεδομένα πελατών και 3) εμπορικά σήματα.

- **LUXOpCo – Amazon EU Societe a responsabilite limitee**

Η **LuxOpCo** ήταν πλήρως ελεγχόμενη θυγατρική της LuxSCS κατά την εξεταζόμενη περίοδο. Είχε σκοπό να αναπτύξει περαιτέρω και να βελτιώσει το βασισμένο σε λογισμικό επιχειρηματικό μοντέλο στο οποίο βασιζόταν η ευρωπαϊκή δραστηριότητα λιανικού εμπορίου και παροχής υπηρεσιών της Amazon. Η LuxOpCo λειτουργούσε ως έδρα του ομίλου στην Ευρώπη και ως κύριος οικονομικός φορέας της ευρωπαϊκής δραστηριότητας του λιανικού εμπορίου και παροχής υπηρεσιών μέσω των δικτυακών τόπων της Amazon.

Η LuxOpCo είχε καθοριστικό ρόλο στις στρατηγικές που ακολουθούσε η Amazon, όσον αφορά τα προϊόντα που θα προβάλλονταν μέσω των δικτυακών τόπων της, τις στρατηγικές τιμολόγησης, καθώς και τις διαφημίσεις που θα προβάλλονταν μέσα από αυτούς. Η συγκεκριμένη εταιρία είχε επίσης λόγο και στη διαχείριση των δραστηριοτήτων του ομίλου σχετικά με την εκτέλεση παραγγελιών τρίτων.

Κατά την εξεταζόμενη περίοδο, η LuxOpCo ήταν ο επίσημος πωλητής του αποθέματος της Amazon στους δικτυακούς τόπους της ΕΕ, καθώς είχε στην κυριότητά της το απόθεμα και ήταν υπεύθυνη για οποιαδήποτε ζημιά θα προέκυπτε. Στο εισόδημά της συγκαταλέγονταν τα έσοδα από τις πωλήσεις προϊόντων της Amazon στους δικτυακούς τόπους της στην ΕΕ και από υπηρεσίες εκτέλεσης παραγγελιών.

Επίσης η LuxOpCo είχε συμμετοχές στις εταιρίες Amazon Services Europe και Amazon Media Europe και στις τοπικές συνδεδεμένες εταιρίες ΕΕ (ευρωπαϊκοί δικτυακοί τόποι), οι οποίες εκτελούσαν διάφορες ενδοομιλικές υπηρεσίες προκειμένου να στηρίξουν τη δραστηριότητα της LuxOpCo. Οι συγκεκριμένες εταιρίες με φορολογική έδρα το Λουξεμβούργο αποτέλεσαν ενιαία φορολογική μονάδα με μητρική εταιρία τη LuxOpCo και κατέβαλαν φόρους ως ενοποιημένη βάση κατά την εξεταζόμενη περίοδο.

Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι το 2013 και το 2014 ο ενοποιημένος καθαρός κύκλος εργασιών της LuxOpCo ανήλθε στα 13.612.449.784 € και 15.463.362.589 € αντίστοιχα. Κατά τη διάρκεια του έτους 2013 η εταιρία απασχόλησε κατά μέσο όρο 523 υπαλλήλους στους οποίους συμπεριλαμβάνονταν άτομα που κατείχαν στρατηγικές διοικητικές θέσεις, οι οποίες διαχειρίζονται και συντονίζουν το σύνολο των εργασιών των ευρωπαϊκών εργασιών της Amazon. ([www.europa.eu](http://www.europa.eu))

Οι τοπικές συνδεδεμένες εταιρίες ΕΕ παρείχαν υπηρεσίες προς την LuxOpCo σε σχέση με τους δικτυακούς τόπους της ΕΕ, όπως πληροφορίες για τους πελάτες, υπηρεσίες μάρκετινγκ καθώς και υπηρεσίες εκτέλεσης παραγγελιών. Επιπλέον παρείχαν υποστηρικτικές υπηρεσίες και προώθηση των δικτυακών τόπων ΕΕ στους πελάτες τους. Οι υπηρεσίες αυτές καθορίζονταν βάσει «συμβάσεων παροχής υπηρεσιών» που είχαν συναφθεί μεταξύ κάθε συνδεδεμένης εταιρίας και της LuxOpCo. Σύμφωνα με αυτές τις συμβάσεις οι τοπικές συνδεδεμένες εταιρίες ΕΕ αμείβονταν από την LuxOpCo σε βάση κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους 3% έως 8%. Συγκεκριμένα το 2013, οι κύκλοι εργασιών των τοπικών συνδεδεμένων εταιριών ΕΕ είχαν ως εξής:

ΤΟΠΙΚΕΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΕΕ	ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ 2013
Amazon.co.uk Ltd	400-500 εκατ. GBP
Amazon Logistik GmbH	100-200 εκατ. EUR
Amazon.de GmbH	90-100 εκατ. EUR
Amazon.fr Logistique SAS	100-200 εκατ. EUR
Amazon.fr SARL	50-60 εκατ. EUR

**Πίνακας 2:** Τοπικές Συνδεδεμένες εταιρίες ΕΕ Amazon

Πηγή: [www.europa.eu](http://www.europa.eu)

### 6.3 Η ΕΠΙΜΑΧΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΣΥΜΦΩΝΙΑ

Η εταιρία LuxOpCo σύναψε σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης με την εταιρία LuxSCS με έναρξη την 30 Απριλίου 2006, η οποία προέβλεπε ότι η LuxOpCo αναλάμβανε το αποκλειστικό δικαίωμα ανάπτυξης, βελτίωσης και εκμετάλλευσης των άυλων στοιχείων του ενεργητικού της LuxSCS με σκοπό την εκμετάλλευση των δικτυακών τόπων της Ε.Ε. με αντάλλαγμα την καταβολή δικαιωμάτων εκμετάλλευσης.

Περαιτέρω βάσει της εν λόγω σύμβασης η LuxOpCo είχε το δικαίωμα να παραχωρήσει επιπλέον άδειες εκμετάλλευσης άυλων στοιχείων ενεργητικού και σε άλλες συνδεδεμένες εταιρίες. Συγκεκριμένα, στις 30 Απριλίου 2006, η LuxOpCo σύναψε «σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης διανοητικής ιδιοκτησίας» (“Intellectual Property License Agreement”) με τις εταιρίες Amazon Services Europe και Amazon Media Europe, με την οποία καθορίστηκαν δικαιώματα εκμετάλλευσης πληρωτέα από τις συγκεκριμένες εταιρίες προς την LuxOpCo για την εκμετάλλευση άυλων στοιχείων ενεργητικού.

Ειδικότερα, η Amazon, στις 31 Οκτωβρίου 2003 προχώρησε σε συμφωνία με τη φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου προκειμένου οι συνδεδεμένες εταιρίες της LuxSCS και LuxOpCo να απολαμβάνουν ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση. Σύμφωνα με την επίμαχη φορολογική συμφωνία η LuxSCS δεν θεωρούταν ότι έχει φορολογική προσωπικότητα χωριστή από εκείνη των εταίρων της με αποτέλεσμα να μην υπόκειται σε φόρο εισοδήματος εταιριών ούτε σε φόρο επί της καθαρής περιουσίας στο Λουξεμβούργο. Η Amazon υποστήριζε ότι η LuxSCS δεν διαθέτει φυσική παρουσία στο Λουξεμβούργο από τη στιγμή που δεν έχει γραφεία και υπαλλήλους και επομένως λόγω απουσίας σταθερού τόπου

επιχειρηματικής δραστηριότητας δεν θεωρείται ότι έχει χωριστή φορολογική προσωπικότητα από τους εταίρους της, ούτε ότι ασκεί εμπορική δραστηριότητα στο Λουξεμβούργο.

Παράλληλα η Amazon στις 23 Οκτωβρίου 2003 είχε ζητήσει από τη φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου να επιβεβαιώσει τη φορολογική μεταχείριση της εταιρίας LuxOpCo για σκοπούς φόρου εισοδήματος εταιριών στο Λουξεμβούργο. Συγκεκριμένα προέβλεπε ότι η ρύθμιση ενδοομιλικής τιμολόγησης για τη σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης που περιγραφόταν σε αυτή, θα είχε ως αποτέλεσμα κατάλληλο και αποδεκτό κέρδος για την LuxOpCo. Στην ουσία, σύμφωνα με την Amazon προτάθηκε ρύθμιση ενδοομιλικής τιμολόγησης σύμφωνα με την οποία καθορίστηκε το ύψος των ετήσιων δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που θα υποχρεούταν να καταβάλλει η LuxOpCo στη LuxSCS για τη χρήση των άυλων στοιχείων ενεργητικού.

Ειδικότερα, βάσει της εν λόγω ρύθμισης τα ετήσια δικαιώματα εκμετάλλευσης θα ισούταν με ποσοστό επί των συνολικών εσόδων που λάμβανε η LuxOpCo από την εκμετάλλευση των δικτυακών τόπων ΕΕ. Η μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης προέβλεπε τα ακόλουθα βήματα:

1. Υπολόγισμος και απόδοση στη LuxOpCo της «Απόδοσης LuxOpCo», η οποία ισούται με (λαμβάνοντας υπόψη όποιο εκ των δύο ποσών είναι μικρότερο) α) 4-6% των συνολικών λειτουργικών εξόδων ΕΕ της LuxOpCo για το έτος ή β) το σύνολο του κέρδους εκμετάλλευσης ΕΕ που καταλογίζεται στους ευρωπαϊκούς δικτυακούς τόπους για το εν λόγω έτος.
2. Το τέλος αδειάς ισούται με το κέρδος εκμετάλλευσης ΕΕ μείον την απόδοση LuxOpCo (εκτός από την περίπτωση που το τέλος αδειάς είναι αρνητικό)
3. Το ποσοστό δικαιωμάτων εκμετάλλευσης για το έτος ισούται με το τέλος αδειάς διαιρούμενο με τα συνολικά έσοδα ΕΕ για κάθε έτος
4. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω το ύψος της απόδοσης LuxOpCo για ένα έτος δεν μπορεί να είναι μικρότερο του 0,45 % των εσόδων ΕΕ ούτε μεγαλύτερο του 0,55 % των εσόδων ΕΕ
5. α) στην περίπτωση που η απόδοση LuxOpCo που υπολογίστηκε στο πρώτο βήμα είναι κατώτερη του 0,45 % των εσόδων ΕΕ η απόδοση προσαρμόζεται έτσι ώστε να ισούται με όποιο εκ των δύο ποσών είναι μικρότερο από 1) το 0,45% των εσόδων ή του κέρδους εκμετάλλευσης ΕΕ ή 2) το κέρδος εκμετάλλευσης ΕΕ
6. β) στην περίπτωση που η απόδοση LuxOpCo που υπολογίστηκε στο πρώτο βήμα υπερβαίνει το 0,55 % των εσόδων ΕΕ προσαρμόζεται έτσι ώστε να ισούται με όποιο εκ των δύο ποσών είναι μικρότερο από 1) το 0,55 % των εσόδων ΕΕ ή 2) το κέρδος εκμετάλλευσης ΕΕ.

Ειδικότερα, για τον υπολογισμό του ποσοστού δικαιωμάτων εκμετάλλευσης ως «κόστος πωληθέντων ΕΕ» λαμβάνεται υπόψη το κόστος των πωλούμενων προϊόντων, υπολογισμένο κάνοντας χρήση των GAAP ( γενικώς αποδεκτών λογιστικών αρχών) των ΗΠΑ, το οποίο καταλογίζεται στην εκμετάλλευση των ευρωπαϊκών δικτυακών τόπων από τη LuxOpCo. Επίσης ως «λειτουργικά έξοδα ΕΕ» λαμβάνονται υπόψη τα συνολικά έξοδα της LuxOpCo συμπεριλαμβανομένων ενδοομιλικών εξόδων αλλά εξαιρουμένων του κόστους πωληθέντων ΕΕ, του τέλους αδείας, των κερδών και ζημιών συναλλάγματος και των χρεωστικών τόκων. Ως «έσοδα ΕΕ» λαμβάνονται υπόψη τα συνολικά καθαρά έσοδα πωλήσεων που αποκόμισε η LuxOpCo από τους δικτυακούς τόπους ΕΕ. Τέλος, ως «κέρδος εκμετάλλευσης ΕΕ» λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα ΕΕ μείον το κόστος πωληθέντων ΕΕ και τα λειτουργικά έξοδα ΕΕ.

Περαιτέρω με την έκθεση ενδοομιλικής τιμολόγησης της Amazon προβλεπόταν ότι οι δραστηριότητες της συνδεδεμένης εταιρίας LuxOpCo θα επικεντρώνονταν στην εκμετάλλευση της πλατφόρμας λογισμικού της Amazon με σκοπό να λαμβάνει αποφάσεις εμπορευματοποίησης και τιμολόγησης και να διαχειρίζεται όλες τις διαδικασίες εκτέλεσης παραγγελιών. Επίσης η LuxOpCo ήταν υπεύθυνη για τη λήψη όλων των στρατηγικών αποφάσεων σχετικά με την επιλογή τρίτων εμπόρων καθώς και για το μάρκετινγκ και τις διαπραγματεύσεις με τρίτους εμπόρους.

Σύμφωνα με τα παραπάνω η LuxOpCo χρησιμοποιούσε τα άυλα στοιχεία ενεργητικού τα οποία της παραχώρησε η LuxSCS με τη σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης και στην ουσία κατείχε νομίμως την κυριότητα του συνόλου του αποθέματος. Η LuxOpCo επίσης, κατείχε και χρησιμοποιούσε τους εγκατεστημένους στο Λουξεμβούργο εξυπηρετητές επεξεργασίας συναλλαγών για την ολοκλήρωση της επεξεργασίας και την έγκριση των πληρωμών συναλλαγών πελατών και τρίτων πωλητών. Όπως είχε προβλεφθεί από την Amazon η LuxOpCo αναμένονταν να αυξήσει τα έσοδά της από 3,2 δις ευρώ το 2005 σε περίπου 8,3 δις ευρώ το 2010 από τα οποία θα είχε κέρδος περίπου 22,5%.

### **6.3.1 ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΕΣ ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ (APAs - Advance Pricing Arrangements)**

Η προκαθορισμένη συμφωνία τιμολόγησης (APA) καθορίζει, πριν από την πραγματοποίηση των ελεγχόμενων συναλλαγών, μια κατάλληλη δέσμη κριτηρίων (π.χ. τη μέθοδο, τα συγκριτικά στοιχεία, τις κατάλληλες προσαρμογές και τις βασικές παραδοχές όσον αφορά τις μελλοντικές εξελίξεις) για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών για προκαθορισμένο διάστημα. (ΟΟΣΑ, 2010). Η APA πραγματοποιείται

ύστερα από διαπραγματεύσεις μεταξύ της επιχείρησης με άλλες συνδεδεμένες επιχειρήσεις και με τη μία ή περισσότερες φορολογικές διοικήσεις. Οι συμφωνίες προκαθορισμένης τιμολόγησης αποβλέπουν στην επίλυση θεμάτων ενδοομιλικών συναλλαγών που θα προκύψουν στο μέλλον.

Για τον καθορισμό μίας προκαθορισμένης συμφωνίας τιμολόγησης θα πρέπει να ληφθούν υπόψη πολλοί παράγοντες καθώς η συγκεκριμένη συμφωνία αφορά πρόβλεψη για τα πιθανά μελλοντικά κέρδη των εταιριών, γεγονός που εμπεριέχει τον κίνδυνο μιας λανθασμένης πρόβλεψης. Θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη αναλογίες κέρδους ανεξάρτητων επιχειρήσεων, η ιστορικότητα του κλάδου, αλλά και γενικές βασικές παραδοχές και η χρήση διακυμάνσεων. Εντούτοις, η κάθε συμφωνία ανάμεσα στις επιχειρήσεις και στις φορολογικές διοικήσεις εξαρτάται από τα γεγονότα και τις συνθήκες της κάθε συγκεκριμένης περίπτωσης.

Ορισμένες χώρες επιτρέπουν μονομερείς ρυθμίσεις όπου η φορολογική διοίκηση και ο φορολογούμενος στη δικαιοδοσία της συνάπτουν μια συμφωνία χωρίς τη συμμετοχή άλλων φορολογικών διοικήσεων. Ως αποτέλεσμα, η μονομερής συμφωνία μπορεί να επηρεάσει τη φορολογική υποχρέωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και σε άλλες φορολογικές διοικήσεις. Σε αυτή την περίπτωση θα πρέπει να εξετάζεται η συμφωνία και από άλλες φορολογικές διοικήσεις όσο το δυνατόν νωρίτερα και να υπάρχει το ενδεχόμενο μιας αμοιβαίας συμφωνίας μεταξύ τους προκειμένου να αποφεύγεται η διπλή φορολόγηση των επιχειρήσεων.

Η διμερής ή πολυμερής προσέγγιση, στην οποία συμμετέχουν δύο ή περισσότερες χώρες, αποτελεί και το πιο σύνθητες τρόπο προκαθορισμένης ενδοομιλικής τιμολόγησης, καθώς έχει πολύ περισσότερες πιθανότητες να εξασφαλίσει ότι οι ρυθμίσεις θα μειώσουν τον κίνδυνο διπλής φορολόγησης, θα είναι δίκαιες για όλες τις διοικητικές διοικήσεις και τις επιχειρήσεις που εμπλέκονται και θα παρέχει μεγαλύτερη ασφάλεια στις επιχειρήσεις.

## **ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΑΡΑ**

Μία προκαθορισμένη συμφωνία τιμολόγησης μπορεί να εξαλείψει τη νομική αβεβαιότητα των επιχειρήσεων μέσω της προβλέψιμης φορολογικής διαχείρισης στις διεθνείς τους συναλλαγές. Ειδικότερα, παρέχεται στις επιχειρήσεις για ορισμένο χρονικό διάστημα μία σταθερή φορολογική μεταχείριση στα θέματα ενδοομιλικής τιμολόγησης. Σε ορισμένες περιπτώσεις μάλιστα μπορεί να παρέχεται από τη φορολογική διοίκηση η δυνατότητα επέκτασης της συγκεκριμένης συμφωνίας. Επίσης η συμφωνημένη ΑΡΑ μπορεί να



αποτρέψει τις επιχειρήσεις από δαπανηρούς και χρονοβόρους ελέγχους και προσφυγές που αφορούν συγκεκριμένα θέματα ενδοομιλικής τιμολόγησης ανάμεσα στις επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις.

Ταυτόχρονα η δημοσιοποίηση και η πληροφόρηση ενός προγράμματος APA μπορεί να προσφέρει στις φορολογικές διοικήσεις γνώση και διορατικότητα όσον αφορά τις διεθνείς συναλλαγές των πολυεθνικών επιχειρήσεων. Επίσης μπορεί να βελτιώσει τη γνώση των φορολογικών διοικήσεων σε τεχνικά θέματα και στις συνθήκες πραγματοποίησης των ενδοομιλικών συναλλαγών.

## **ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ APA**

Οι προκαθορισμένες συμφωνίες τιμολόγησης APA'S μπορεί να προκαλέσουν ορισμένα προβλήματα στις σχέσεις των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και των φορολογικών διοικήσεων. Ένα σημαντικό πρόβλημα είναι οι αντίστοιχες προσαρμογές που πραγματοποιούνται από τις επιχειρήσεις προκειμένου να μετατοπίσουν το φορολογικό βάρος στις χώρες όπου καταρτίζεται η APA, όταν είναι μονομερής, και να αποφύγουν τους χρονοβόρους ελέγχους και τις υπερβολικές ποινές.

Ένα άλλο μειονέκτημα των APA είναι να έχει γίνει στα πλαίσια μιας αναξιόπιστης πρόβλεψης σε σχέση με τις συνθήκες αγοράς, οι οποίες μπορεί να μεταβληθούν σημαντικά. Για αυτό το λόγο θα πρέπει η συμφωνία να είναι ευέλικτη και να μπορεί να επαναδιαπραγματευθεί όταν μεταβάλλονται σημαντικά οι συνθήκες της αγοράς.

Η εφαρμογή της APA δε σημαίνει ότι η επιχείρηση δε θα αποτελέσει αντικείμενο ελέγχου για τις φορολογικές διοικήσεις όσον αφορά τα θέματα ενδοομιλικής τιμολόγησης μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Επομένως οι επιχειρήσεις θα πρέπει συνεχώς να συμμορφώνονται με τους όρους και τις διαδικασίες της APA, να αποδεικνύουν ότι τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν κατά τη συμφωνία εξακολουθούν να ισχύουν και ότι η μεθοδολογία εφαρμόζεται με συνέπεια. Επιπλέον θα πρέπει να εξετάζεται η ακρίβεια και η εγκυρότητα των στοιχείων που προσκομίζουν οι επιχειρήσεις προκειμένου να επιτύχουν μια προκαθορισμένη συμφωνία τιμολόγησης με τις φορολογικές διοικήσεις.

### 6.3.2 ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Η διαπίστωση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle) στις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών των πολυεθνικών ομίλων, επιτυγχάνεται με την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών. Όπως προβλέπεται από την παρ.2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013), η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών πραγματοποιείται σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί ενδοομιλικών τιμολογήσεων για τις Πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Αρχές (OECD Transfer Pricing Guidelines for Tax Administrations and Multinational Enterprises), (τελευταία επικαιροποίηση 2017).

Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ οι μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης διακρίνονται στις παραδοσιακές συναλλακτικές μεθόδους και στις μεθόδους συναλλακτικού κέρδους, καθώς με την εφαρμογή τους μπορεί να διαπιστωθεί κατά πόσο οι εμπορικές συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι σύμφωνες με την αρχή της ελεύθερης αγοράς.

Οι **παραδοσιακές συναλλακτικές μέθοδοι** είναι οι παρακάτω:

- Η συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη μέθοδος τιμολόγησης ή μέθοδος CUP (Comparable uncontrolled price method)
- Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (Resale price method)
- Η μέθοδος υπολογισμού του κόστους παραγωγής και μεταπώλησης (Cost plus method)

Η συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη μέθοδος τιμολόγησης ή μέθοδος CUP συγκρίνει την τιμή που χρεώνεται για αγαθά ή υπηρεσίες στα πλαίσια της ελεγχόμενης συναλλαγής με την τιμή που χρεώνεται για αγαθά ή υπηρεσίες στα πλαίσια συγκρίσιμων μη ελεγχόμενων συναλλαγών, σε ανάλογες περιστάσεις. Εάν υπάρχει διαφορά αυτό σημαίνει ότι οι όροι των εμπορικών και οικονομικών συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων δεν είναι σύμφωνες με την αρχή της ελεύθερης αγοράς και ότι η τιμή της ελεγχόμενης συναλλαγής μπορεί να αντικατασταθεί με την τιμή της μη ελεγχόμενης συναλλαγής.

Για να είναι συγκρίσιμη μία μη ελεγχόμενη συναλλαγή με την ελεγχόμενη συναλλαγή, για τους σκοπούς των παραδοσιακών συναλλακτικών μεθόδων, θα πρέπει να ισχύει μία από τις παρακάτω προϋποθέσεις:

1. Οι διαφορές μεταξύ των συναλλαγών που συγκρίνονται ή μεταξύ των επιχειρήσεων που πραγματοποιούν αυτές τις συναλλαγές δεν επηρεάζουν ουσιωδώς την τιμή στην ελεύθερη αγορά ή
2. Μπορούν να γίνουν διορθώσεις με σκοπό να εξαλειφθούν οι επιπτώσεις των διαφορών αυτών.

Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης ξεκινά με την τιμή στην οποία ένα προϊόν έχει αγοραστεί από μία συνδεδεμένη επιχείρηση μεταπωλείται σε μία ανεξάρτητη επιχείρηση. Η τιμή αυτή στη συνέχεια μειώνεται κατά ένα κατάλληλο μικτό περιθώριο κέρδους με το οποίο ο μεταπωλητής επιδιώκει να καλύψει τα λειτουργικά έξοδα της επιχείρησης του. Το υπόλοιπο ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση του μικτού περιθωρίου κέρδους, μπορεί να θεωρείται η τιμή της ελεύθερης αγοράς για την ελεγχόμενη συναλλαγή μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Η μέθοδος υπολογισμού του κόστους παραγωγής και μεταπώλησης (cost plus method) ξεκινά με τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από τον προμηθευτή των αγαθών ή υπηρεσιών σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή για την πώληση των αγαθών ή υπηρεσιών στην συνδεδεμένη επιχείρηση. Στη συνέχεια προστίθεται ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους στο κόστος της αγοράς υπό τις συνθήκες της συναλλαγής. Αυτό που προκύπτει από τον υπολογισμό μπορεί να θεωρηθεί ως η τιμή της ελεύθερης αγοράς για την ελεγχόμενη συναλλαγή. Αυτή η μέθοδος θεωρείται χρήσιμη όταν πραγματοποιούνται συναλλαγές με ημικατεργασμένα προϊόντα μεταξύ των συνδεδεμένων μερών.

**Οι μέθοδοι συναλλακτικού κέρδους είναι οι παρακάτω:**

- Η συναλλακτική μέθοδος του καθαρού περιθωρίου
- Η συναλλακτική μέθοδος κατανομής κέρδους

Η συναλλακτική μέθοδος του καθαρού περιθωρίου εξετάζει το καθαρό κέρδος σε σχέση με την αντίστοιχη βάση (π.χ. το κόστος, τις πωλήσεις, τα περιουσιακά στοιχεία) που έχει η εξεταζόμενη εταιρία από την ελεγχόμενη συναλλαγή. Η μέθοδος αυτή λειτουργεί με παρόμοιο τρόπο με τις μεθόδους του κόστους παραγωγής και μεταπώλησης και της τιμής μεταπώλησης. Για να εφαρμοστεί αξιόπιστα θα πρέπει να εφαρμόζεται σύμφωνα με τις μεθόδους του επιπλέον κόστους και της τιμής μεταπώλησης. Αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει να εξεταστεί ο δείκτης καθαρού κέρδους της επιχείρησης από την ελεγχόμενη συναλλαγή με το δείκτη καθαρού κέρδους που αποκομίζει από μία συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη συναλλαγή.

Η συναλλακτική μέθοδος κατανομής κέρδους επιχειρεί να εξαλείψει τις συνέπειες στα κέρδη από τις ειδικές συμφωνίες που ισχύουν μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε μία

ελεγχόμενη συναλλαγή, με τον καθορισμό των κερδών που θα αποκόμιζαν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε παρόμοιες συναλλαγές, αν δεν ίσχυαν οι συγκεκριμένες συμφωνίες. Η συναλλακτική μέθοδος κατανομής κέρδους αρχικά προσδιορίζει τα κέρδη που επιμερίζονται στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις από τις ελεγχόμενες συναλλαγές και στη συνέχεια επιμερίζει αυτά τα κέρδη μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε οικονομική βάση που θα ίσχυε αν επικρατούσαν συνθήκες ελεύθερης αγοράς.

Η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου εξαρτάται από τα χαρακτηριστικά στοιχεία κάθε υπόθεσης. Θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η φύση κάθε συναλλαγής, η διαθεσιμότητα αξιόπιστων πληροφοριών που απαιτούνται για την εφαρμογή της κατάλληλης μεθόδου ή άλλης μεθόδου, καθώς και ο βαθμός συγκρισιμότητας μεταξύ των ελεγχόμενων και των μη ελεγχόμενων συναλλαγών κάθε υπόθεσης.

Οι παραδοσιακές συναλλακτικές μέθοδοι θεωρούνται ως το πιο άμεσο μέσο για τη διαπίστωση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στις εμπορικές συναλλαγές των επιχειρήσεων. Αυτό αποδίδεται στο γεγονός ότι οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της τιμής μιας ελεγχόμενης συναλλαγής με την τιμή μιας συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής μπορεί να αποδοθεί άμεσα στις εμπορικές συμφωνίες που έχουν συναφθεί μεταξύ των επιχειρήσεων. Επομένως η διαπίστωση της τήρησης των συνθηκών της ελεύθερης αγοράς μπορεί να πραγματοποιηθεί με την αντικατάσταση της τιμής της αντίστοιχης μη ελεγχόμενης συναλλαγής με την τιμή της ελεγχόμενης συναλλαγής.

Συμπερασματικά όταν υπάρχει δυνατότητα εφαρμογής των παραδοσιακών συναλλακτικών μεθόδων και των μεθόδων συναλλακτικού κέρδους με εξίσου αξιόπιστο τρόπο, θα πρέπει να προτιμούνται οι παραδοσιακές συναλλακτικές μέθοδοι. Ειδικότερα, όταν μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος CUP (Comparable uncontrolled price method) και μία άλλη μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης με εξίσου αξιόπιστο τρόπο, η μέθοδος CUP πρέπει να προτιμάται.

Σε ορισμένες περιπτώσεις οι μέθοδοι συναλλακτικού κέρδους είναι καταλληλότερες από τις παραδοσιακές συναλλακτικές μεθόδους. Για παράδειγμα όταν υπάρχει έλλειψη διαθεσιμότητας των πληροφοριών σχετικά με το ακαθάριστο περιθώριο κέρδους τρίτων μερών ή στην περίπτωση που οι παρεχόμενες πληροφορίες από τα μέρη της ελεγχόμενης συναλλαγής έχουν πολύτιμη και μοναδική συμβολή σε σχέση με την ελεγχόμενη συναλλαγή.

### 6.3.3 ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΛΛΗΛΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ AMAZON

Η μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης που θα επιλέγονταν στην περίπτωση της Amazon, εκτιμήθηκε αρχικά με τη μέθοδο CUP. Στη συνέχεια αναζητήθηκαν συγκρίσιμες συναλλαγές με συμβάσεις παραχώρησης αδείας σε τρίτους εμπόρους λιανικής, βάσει των οποίων η Amazon διέθεσε στους συγκεκριμένους εμπόρους την τεχνολογική πλατφόρμα της. Κατόπιν επιλέχτηκε η σύμβαση [A] βάσει της οποίας η Amazon είχε συμφωνήσει να δημιουργηθεί νέος δικτυακός τόπος ηλεκτρονικού εμπορίου από την [A] με αντάλλαγμα την καταβολή αμοιβής στην Amazon αποτελούμενη από το τέλος σχεδιασμού, βασικό τέλος και προμήθειες πωλήσεων.

Ακολούθως, προσδιορίστηκε το ποσοστό δικαιωμάτων εκμετάλλευσης της σύμβασης [A], το οποίο κυμαινόταν από 8,4% έως 11,7% των πωλήσεων. Επίσης η [A] είχε δεσμευτεί να καταβάλλει στην Amazon επιπλέον αμοιβή για το υπερβάλλον απόθεμα σε ποσοστό επί των πωλήσεων από 1,2% έως 0,7%. Επομένως το εύρος πλήρους ανταγωνισμού για το ποσοστό δικαιωμάτων εκμετάλλευσης υπολογίστηκε αρχικά σε 9,6% έως 12,6% επί των πωλήσεων. Ωστόσο, οι όροι της σύμβασης [A] δεν περιείχαν πρόσβαση στα δεδομένα πελατών της Amazon, με αποτέλεσμα να γίνει προσαρμογή της μεθόδου CUP καθώς η LuxSCS παραχώρησε στη LuxOpCo πρόσβαση στα δεδομένα πελατών της Amazon. Η αναπροσαρμογή προσδιορίστηκε σε επιπλέον ποσοστό 1% με αποτέλεσμα να καθοριστεί τελικά το εύρος πλήρους ανταγωνισμού για το ποσοστό δικαιωμάτων εκμετάλλευσης από 10,6% έως 13,6% των πωλήσεων της LuxOpCo.

Εν συνεχεία, η ενδοομιλική τιμολόγηση εκτιμήθηκε βάσει της μεθόδου του επιμερισμού του υπολειμματικού κέρδους. Ειδικότερα, βάσει της συγκεκριμένης μεθόδου προσδιορίστηκε το ποσοστό δικαιωμάτων εκμετάλλευσης βάσει του περιθωρίου κέρδους επί των εξόδων που θα πραγματοποιούσε η LuxOpCo. Για τον καθορισμό του εύρους πλήρους ανταγωνισμού αναζητήθηκαν συγκρίσιμες εταιρίες με την Amazon και επιλέχθηκαν επτά εταιρίες βάσει των οποίων καθορίστηκε η αμοιβή πλήρους ανταγωνισμού που θα αποδίδονταν στη LuxOpCo. Σύμφωνα με τα παραπάνω, επιλέχτηκε περιθώριο κέρδους [4-6]% το οποίο εφαρμόστηκε στα λειτουργικά έξοδα της LuxOpCo για να καθοριστεί η τρέχουσα απόδοση και στη συνέχεια η απόδοση αυτή αφαιρέθηκε από το κέρδος εκμετάλλευσης της LuxOpCo. Η διαφορά που θα προέκυπτε μεταξύ της εν λόγω απόδοσης και του καταγεγραμμένου κέρδους της LuxOpCo (υπολειμματικό κέρδος) θα καταλογιζόταν

πλήρως στη χρήση των άυλων στοιχείων ενεργητικού που είχαν παραχωρηθεί από την LuxSCS.

Επομένως, για τον υπολογισμό του ποσοστού δικαιωμάτων εκμετάλλευσης, κάθε προβλεπόμενο ετήσιο υπολειμματικό κέρδος διαιρέθηκε με τις προβλεπόμενες καθαρές πωλήσεις της LuxOpCo και προσδιορίστηκε το ποσοστό δικαιωμάτων εκμετάλλευσης από 10,1% έως 12,3% των καθαρών εσόδων που καταλογίζει η LuxSCS στη LuxOpCo σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων που αποτυπώνεται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ.

Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνονται οι υπολογισμοί που πραγματοποιήθηκαν στην έκθεση ενδοομικής τιμολόγησης της Amazon:

(σε εκατ. Ευρώ)

1	2	3	4	5	6	7	8	9
			2005	2006	2007	2008	2009	2010
α	Έσοδα		3154,2	4299,9	5073,9	5987,1	7064,7	8336,3
β	COGS	α-β	2446,9	3332,7	3932,6	4640,5	5475,8	6461,4
γ	Ακαθάριστο κέρδος		707,3	967,2	1141,3	1346,6	1588,9	1874,9
δ	Λειτουργικά Έξοδα		89,9	106	121,7	143,7	171,2	204,2
ε	Διαιτηρικά (co.uk,.de,.fr)		279,4	338,4	395,6	456,2	524,1	602,7
στ	Δαπάνες Παραγγελιοδόχου LUX		2,8	3,4	4,1	4,9	5,9	7
ζ	Λειτουργικά Έξοδα (συμπ.διαιτητικών)	δ + ε + στ	372,1	447,8	521,4	604,8	701,2	813,9
η	Εκτιμώμενα καθαρά λειτουργικά κέρδη ή (ζημιές) προ τρέχουσας αμοιβής	γ - ζ	335,2	519,4	619,9	741,8	887,7	1061
θ	Τρέχουσα Αμοιβή LuxASE		0,14	0,17	0,2	0,24	0,29	0,35
ι	Τρέχουσα Αμοιβή LuxOpCo	[4-6]% x ζ	16,8	20,2	23,5	27,2	31,6	36,6
ια	Εκτιμώμενο υπολειμματικό κέρδος πληρωτέο στη LuxSCS	η - θ - ι	318,3	499,1	596,2	714,3	855,8	1024
ιβ	<b>Πραγματικό ποσοστό δικαιωμάτων εκμετάλλευσης (ως % των εσόδων)</b>	<b>ια/α</b>	<b>10,1%</b>	<b>11,6%</b>	<b>11,8%</b>	<b>11,9%</b>	<b>12,1%</b>	<b>12,3%</b>

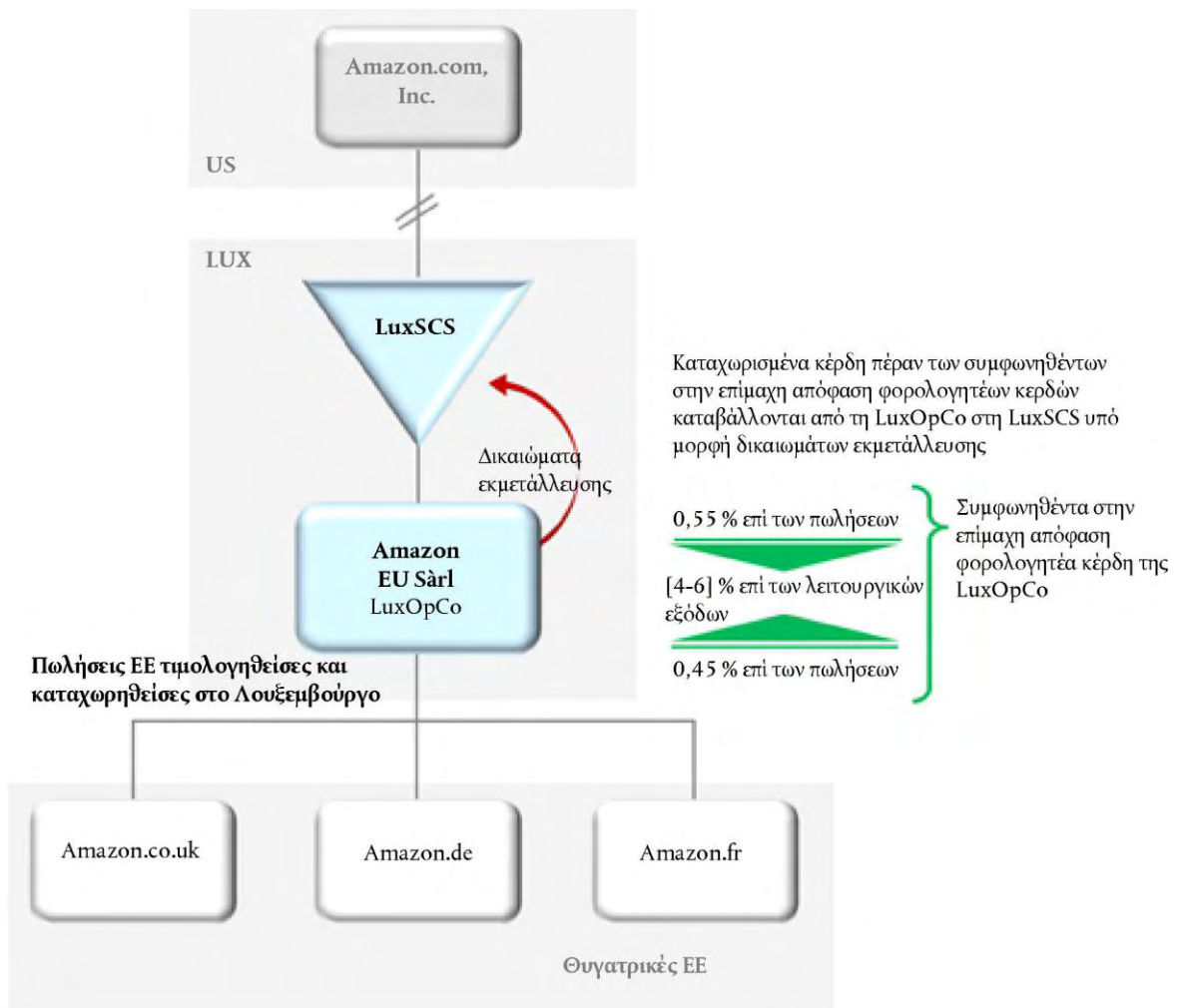
**Πίνακας 3:** Υπολογισμοί στην έκθεση ενδοομικής τιμολόγησης της Amazon (οι στήλες 1 και 3 προστέθηκαν από την Επιτροπή)

Πηγή: [www.europa.eu](http://www.europa.eu)

Από την παραπάνω ανάλυση ενδοομιλικής τιμολόγησης της σύμβασης παραχώρησης αδειας με τις δύο μεθόδους, CUP και επιμερισμού του υπολειμματικού κέρδους, η έκθεση ενδοομιλικής τιμολόγησης καταλήγει στο συμπέρασμα ότι τα αποτελέσματα και από τις δύο μεθόδους είναι περίπου τα ίδια και ότι το εύρος πλήρους ανταγωνισμού του ποσού που θα καταβληθεί ως ποσοστό δικαιωμάτων εκμετάλλευσης από την LuxOpCo στην LuxSCS, βάσει της εν λόγω σύμβασης κυμαίνεται από 10,1% έως 12,3% των πωλήσεων της LuxOpCo.

#### **6.4 ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ (APA)**

Η φορολογική Διοίκηση του Λουξεμβούργου ενέκρινε την πρόταση ενδοομιλικής τιμολόγησης της Amazon με αποτέλεσμα την επικύρωση της φορολογικής συμφωνίας (APA) μεταξύ τους η οποία είχε ισχύ αρχικά για πέντε έτη (2006-2010), παρατάθηκε το 2010 και ουσιαστικά χρησιμοποιήθηκε έως τον Ιούνιο του 2014. Περαιτέρω, η Διοίκηση του Λουξεμβούργου αποδέχτηκε τη ρύθμιση ενδοομιλικής τιμολόγησης για τους σκοπούς του καθορισμού του επιπέδου των ετήσιων δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που έπρεπε να καταβάλει η LuxOpCo στη LuxSCS βάσει της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης, το οποίο προσδιόριζε στην ουσία το φορολογητέο εισόδημα της LuxOpCo στο Λουξεμβούργο. Στο σχήμα που ακολουθεί εμφανίζεται η λειτουργία της ανωτέρω ρύθμισης:



**Σχήμα 4:** Διάρθρωση των ευρωπαϊκών εταιριών της Amazon 2006-2014, συμπ. Ρύθμισης καταβολής δικαιωμάτων εκμετάλλευσης.

Πηγή: [www.europa.eu](http://www.europa.eu)

Η συγκεκριμένη φορολογική απόφαση είχε ως αποτέλεσμα η συνδεδεμένη εταιρία LuxOpCo να διαμορφώνει την ετήσια φορολογική της υποχρέωση σύμφωνα με τους ευνοϊκούς όρους της εν λόγω απόφασης. Παράλληλα, η συνδεδεμένη εταιρία LuxSCS και οι εγκατεστημένοι στις ΗΠΑ εταίροι της βασίστηκαν επίσης στη συγκεκριμένη απόφαση η οποία επιβεβαίωνε ότι ούτε η LuxSCS ούτε οι εταίροι της υπόκεινται στο Λουξεμβούργο σε φόρο εισοδήματος εταιριών, επιχειρηματικό φόρο ή, όσον αφορά τους εταίρους στις ΗΠΑ, φόρο επί εταιρικής συμμετοχής τους στη LuxSCS.

Ειδικότερα, λόγω της μεταχείρισης της LuxSCS ως φορολογικά διαφανής οντότητας στο Λουξεμβούργο, οι πληρωμές δικαιωμάτων εκμετάλλευσης από την LuxOpCo στη LuxSCS δεν θεωρούνταν φορολογητέο εισόδημα της LuxSCS στο Λουξεμβούργο, αλλά των εταίρων της στις ΗΠΑ. Επίσης, το Λουξεμβούργο, με ισχύ από 1 Ιανουαρίου του 2004, δεν επέβαλε



παρακράτηση φόρου σε πληρωμές δικαιωμάτων εκμετάλλευσης επί άυλων περιουσιακών στοιχείων σε αποδέκτες μη φορολογικούς κατοίκους Λουξεμβούργου, με αποτέλεσμα τη μη είσπραξη φόρων επί των κερδών της LuxSCS.

Αντιθέτως, δεδομένου ότι οι ΗΠΑ δεν θεωρούσαν την LuxSCS φορολογικά διαφανή, αλλά φορολογικό κάτοικο Λουξεμβούργου, η φορολόγηση των εταίρων της LuxSCS στις ΗΠΑ μπορούσε να αναβάλλεται επ' αόριστον, εφόσον τα κέρδη της LuxSCS δεν επαναπατρίζονταν στις ΗΠΑ. Οπότε η διαφορετική φορολογική μεταχείριση της LuxSCS στο Λουξεμβούργο (φορολογικά διαφανής) και στις ΗΠΑ (φορολογικά μη διαφανής) ήταν αποτέλεσμα «υβριδικής ασυμμετρίας», δηλαδή διαφοράς στο χαρακτηρισμό της εταιρίας από τους φορολογικούς κανόνες του Λουξεμβούργου και των ΗΠΑ.

Στον παρακάτω πίνακα εμφανίζονται οι συνέπειες της επίμαχης φορολογικής απόφασης που σύναψε η Amazon με το Λουξεμβούργο για τον υπολογισμό της φορολογητέας βάσης της LuxOpCo στο Λουξεμβούργο και του επιπέδου των πληρωτέων δικαιωμάτων εκμετάλλευσης στη LuxSCS από το 2006. Η LuxOpCo αντιμετωπίστηκε ως μητρική εταιρία στην ενιαία φορολογική μονάδα που είχε σχηματίσει με τις εταιρίες Amazon Services Europe και Amazon Media Europe και επομένως αντιμετωπίστηκε ως ενιαίος φορολογούμενος για φορολογικούς σκοπούς στο Λουξεμβούργο. Ακολούθως, ο παρακάτω πίνακας καταρτίστηκε σε ενοποιημένη βάση για τις εν λόγω εταιρίες.

(σε εκατ. Ευρώ)

Όμιλος ενιαίας φορολογικής μονάδας στο Λουξεμβούργο	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Σύνολο εσόδων	1979,4	3545,7	4298,6	5605,4	7628,8	10086,3	13312,1	[15000-15500]
Καθαρό COGS	1610,8	2828,3	3406,1	4421,6	6084,4	8078	10486,6	[11500-12000]
Σύνολο λειτουργικών εξόδων	262,5	476,8	530	637,6	918,3	1461,7	2252,9	[3000-3500]
Εκ των οποίων								
Έξοδα εφαρμοστέα στο περιθώριο κέρδους	262,5	439,9	493,6	597	801,9	1313,1	2041,7	[2500-3000]
Εκ των οποίων								
LuxOpCo-Λειτουργικά Έξοδα	78,6	162,6	203,6	258,4	317,7	483,1	662,7	[800-900]
LuxOpCo-Διεταιρικά	183,8	277,3	290	338,6	484,1	830,1	1379	[1500-2000]
Έξοδα εξαιρούμενα από το περιθώριο κέρδους(διαχείριση και RSU)	0	36,9	36,4	40,6	116,4	148,5	211,2	[200-300]

Προκύπτοντα κέρδη εκμετάλλευσης	106,1	240,5	362,6	546,2	626,1	546,6	572,7	[600-700]
Εκτιμώμενη Συνολική αμοιβή του ομίλου ενιαίας φορολογικής μονάδας στο Λουξεμβούργο [4-6]% των αναπροσαρμοσμένων λειτουργικών εξόδων	11,8	19,8	22,2	26,9	36,1	59,1	91,9	[100-200]
Ανάλυση Ανώτατου/Κατώτατου ορίου								
Ανώτατο όριο κέρδους (0,55% των εσόδων)	10,9	19,5	23,6	30,8	42	55,5	73,2	[80-90]
Κατώτατο όριο κέρδους (0,45% των εσόδων)	8,9	16	19,3	25,2	34,3	45,4	59,9	[60-70]
<b>Ενοποιημένα Κέρδη Λουξεμβούργου-ανά ανώτατο/κατώτατο όριο και αμοιβή</b>	10,9	19,5	22,2	26,9	36,1	55,5	73,2	[80-90]
<b>Πληρωμή δικαιωμάτων εκμετάλλευσης (όμιλος ενιαίας φορολογικής μονάδας στο Λουξεμβούργο στη LuxSCS)</b>	95,2	221	340,4	519,3	590	491,1	499,4	[500-600]

**Πίνακας 4:** Υπολογισμός της φορολογητέας βάσης της LuxOpCo και των πληρωμών δικαιωμάτων εκμετάλλευσης 2006-2013.

Πηγή: [www.europa.eu](http://www.europa.eu)

Όπως προκύπτει, σύμφωνα με τον υπολογισμό του τέλους αδείας προς τη LuxSCS, η βάση κόστους που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης της LuxOpCo για φορολογικούς σκοπούς στο Λουξεμβούργο είναι τα λειτουργικά της έξοδα και τα έξοδα που πραγματοποιούσαν οι τοπικές συνδεδεμένες εταιρίες ΕΕ, τα οποία επιστρέφονταν στη συνέχεια από τη LuxOpCo («LuxOpCo - Ενδοομικά»). Ωστόσο, ορισμένα έξοδα, όπως το κόστος των παλούμενων προϊόντων, τα οποία ονομάζονταν «δαπάνες μη περιλαμβανόμενες στο περιθώριο κέρδους [διαχείριση και μετοχές που υπόκεινται σε περιορισμούς πώλησης (RSU)] , δεν περιλαμβάνονταν στον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών της LuxOpCo.

Περαιτέρω, με την εφαρμογή του περιθωρίου κέρδους [4-6%] στο άθροισμα των λειτουργικών εξόδων και των ενδοομικών εξόδων της LuxOpCo, αποδίδεται η εκτιμώμενη

συνολική απόδοση του ομίλου της ενιαίας φορολογικής μονάδας στο Λουξεμβούργο. Στη συνέχεια το αποτέλεσμα που προκύπτει ελέγχεται ως προς τα κριτήρια ανώτατου και κατώτατου ορίου (0,55% και 0,45% των εσόδων, αντίστοιχα). Στις περιπτώσεις που προέκυψε εκτιμώμενη συνολική απόδοση υψηλότερη του 0,55% των εσόδων (έτη 2006, 2007, 2011, 2012 και 2013) επιλέχτηκε η εφαρμογή του ανώτατου ορίου το οποίο καθόρισε το φορολογητέο εισόδημα της LuxOpCo στο Λουξεμβούργο (Ενοποιημένα Κέρδη Λουξεμβούργου – ανά ανώτατο/κατώτατο όριο και απόδοση).

Τέλος, το συγκεκριμένο ποσό των ενοποιημένων κερδών Λουξεμβούργου αφαιρείται από το κέρδος εκμετάλλευσης ΕΕ, προκειμένου να προσδιοριστεί το οφειλόμενο στη LuxSCS τέλος αδείας.

#### **6.4.1 Η ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ ΔΕΝ ΗΤΑΝ ΣΥΜΦΩΝΗ ΜΕ ΤΗΝ ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ**

Σύμφωνα με την αριθ.2018/859 Απόφασης της Ε.Ε. η έκθεση ενδοομιλικής τιμολόγησης στην οποία βασίστηκε η επίμαχη απόφαση δεν ήταν σύμφωνη με καμία από τις γενικώς αποδεκτές μεθόδους ενδοομιλικής τιμολόγησης των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ. Ειδικότερα, τα δικαιώματα εκμετάλλευσης που θα απέδιδε η LuxOpCo στη LuxSCS σύμφωνα με την έκθεση ενδοομιλικής τιμολόγησης υπολογίστηκαν ως το υπολειμματικό κέρδος των ενδοομιλικών συναλλαγών της LuxOpCo, το οποίο καθορίστηκε αφαιρώντας μια συνήθη απόδοση καταλογιζόμενη στα καθήκοντα της LuxOpCo από το πραγματοποιηθέν κέρδος της.

Περαιτέρω, αμφισβητήθηκε η ορθότητα του ισχυρισμού ότι η LuxOpCo εκτελεί λιγότερο πολύπλοκα καθήκοντα από την LuxSCS. Αντιθέτως, η LuxOpCo είχε αναλάβει όλους τους κινδύνους διαχείρισης των άυλων στοιχείων ενεργητικού της Amazon και αναλάμβανε όλες τις αποφάσεις στρατηγικής και προώθησης των εν λόγω στοιχείων. Τα συγκεκριμένα καθήκοντα για τα οποία αμειβόταν η LuxSCS με το υπολειμματικό κέρδος της LuxOpCo δεν προσδιορίζονται στην επίμαχη απόφαση και παράλληλα οι κίνδυνοι που αναλάμβανε η LuxSCS κατέχοντας τα άυλα στοιχεία ενεργητικού δεν προσδιορίστηκαν, ιδίως σε σύγκριση με τους επιχειρηματικούς κινδύνους που ανέλαβε η LuxOpCo.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έκρινε ότι το περιθώριο κέρδους [4-6]% επί των λειτουργικών εξόδων που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση ως αμοιβή για τα καθήκοντα που ασκούσε η LuxOpCo, ήταν σχετικά χαμηλή, καθώς τα καθήκοντα της εν λόγω εταιρίας προσδιορίστηκαν ως λήψη κεντρικών και στρατηγικών εμπορικών αποφάσεων, οι οποίες συγκεντρώνουν τον επιχειρηματικό κίνδυνο ολόκληρης της ευρωπαϊκής αγοράς. Επιπλέον, δεν αιτιολογήθηκε στην έκθεση ενδοομιλικής τιμολόγησης η εφαρμογή κατώτατου και ανώτατου ορίου για τον καθορισμό της αμοιβής της LuxOpCo, η οποία ουσιαστικά υπερισχύει της βασισμένης στα λειτουργικά έξοδα ρύθμισης ενδοομιλικής συναλλαγής.

Επομένως η Ε.Ε. κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση μεταξύ του Λουξεμβούργου και της Amazon παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα στην Amazon υπό την έννοια ότι η καταβολή δικαιωμάτων εκμετάλλευσης στη LuxSCS και η αμοιβή που λάμβανε η LuxOpCo δεν ήταν σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

#### **6.4.2 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΣΥΝΙΣΤΑ ΚΡΑΤΙΚΗ ΕΝΙΣΧΥΣΗ**

Σύμφωνα με την αριθ.2018/859 Απόφαση της Ε.Ε. η φορολογική απόφαση που εγκρίθηκε μεταξύ του Λουξεμβούργου και της Amazon συνιστά κρατική ενίσχυση καθώς χορηγήθηκε από τη φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου παρέχοντας ευνοϊκή μεταχείριση στην Amazon και νοθεύοντας τον ανταγωνισμό που ισχύει μεταξύ των ομοειδών επιχειρήσεων, μειώνοντας θεαματικά τα φορολογητέα κέρδη του ομίλου. Προκειμένου να θεωρηθεί ένα μέτρο ως κρατική ενίσχυση θα πρέπει να ισχύουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1. Πρέπει να πρόκειται για κρατική παρέμβαση
2. Η παρέμβαση αυτή μπορεί να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών
3. Πρέπει να χορηγεί ένα πλεονέκτημα υπέρ του δικαιούχου
4. Πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό

Ως αποτέλεσμα της επίμαχης φορολογικής απόφασης η Amazon μέσω των εταιριών της στο Λουξεμβούργο, μείωσε σημαντικά τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος της συνδεδεμένης εταιρίας της LuxOpCo στη φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου σε σχέση με ομοειδής επιχειρήσεις. Ως εκ τούτου, με την ισχύ της εν λόγω απόφασης το Λουξεμβούργο

παραιτήθηκε από την εισπραξη των φορολογικών εσόδων που δικαιούταν να εισπράξει από την LuxOpCo και οδηγήθηκε στην απώλεια πολύτιμων κρατικών πόρων.

Η εταιρία LuxOpCo ως μέλος του ομίλου Amazon, δραστηριοποιείται σε αρκετά κράτη μέλη, επομένως η ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση επηρέαζε τις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ τους. Περαιτέρω, με την εν λόγω φορολογική απόφαση το Λουξεμβούργο ενδέχεται να στέρησε επενδύσεις από τα κράτη μέλη επηρεάζοντας τις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ τους και καθιστώντας την LuxOpCo σε ισχυρότερη ανταγωνιστική θέση από τις ομοειδής επιχειρήσεις που συναλλάσσονταν μαζί της.

Όσον αφορά το πλεονέκτημα που χορηγήθηκε στην Amazon, πράγματι ο όμιλος απολάμβανε ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση καθ' όλη τη διάρκεια της φορολογικής απόφασης καθώς είχε καταφέρει να μειώσει κατά πολύ τη φορολογητέα βάση του μέσω της μείωσης του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος των εταιριών του στο Λουξεμβούργο, σε σύγκριση με επιχειρήσεις που βρίσκονται σε παρόμοια πραγματική και νομική κατάσταση.

Τέλος, με την επίμαχη φορολογική απόφαση η Amazon κατάφερε να βελτιώσει σημαντικά την ανταγωνιστική της θέση σε σύγκριση με άλλες επιχειρήσεις, νοθεύοντας στην ουσία τον υγιή ανταγωνισμό μεταξύ τους. Ειδικότερα, απαλλάσσοντας την Amazon από τη φορολογική υποχρέωση την οποία θα έπρεπε διαφορετικά να επωμισθεί, αποδέσμευσε οικονομικούς πόρους για την Amazon τους οποίους μπορούσε να επενδύσει στις επιχειρηματικές της δραστηριότητες, βελτιώνοντας έτσι τους όρους με τους οποίους παρείχε τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της στους καταναλωτές, με αποτέλεσμα τη στρέβλωση του ανταγωνισμού στην αγορά.

## 6.5 ΑΝΑΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΒΑΣΗΣ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ AMAZON ΚΑΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΛΟΤΕΩΝ ΦΟΡΩΝ

Όπως προβλέπεται από τον ΟΟΣΑ στη σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου (2017) , η οποία περιέχει διατάξεις σχετικά με την κατάλληλη κατανομή του κέρδους μεταξύ εταιριών εντός πολυεθνικού ομίλου, στην περίπτωση που συμφωνούνται ή επιβάλλονται όροι μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων στο πλαίσιο των εμπορικών ή οικονομικών τους σχέσεων, οι οποίοι διαφέρουν από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη, τα οποία αν δεν ίσχυαν οι όροι αυτοί, θα αποδίδονταν στη μία από τις επιχειρήσεις, αλλά εξαιτίας αυτών των όρων δεν αποδόθηκαν, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα.

Στη συνέχεια, θα επιχειρήσουμε να αναδιαρθρώσουμε τη φορολογητέα βάση της θυγατρικής εταιρίας LuxOpCo του ομίλου Amazon μέσω του προσδιορισμού εκ νέου των κερδών που θα λάμβανε η LuxOpCo αν δεν είχε βασιστεί στην φορολογική απόφαση που συνάφθηκε μεταξύ του Λουξεμβούργου και του ομίλου. Επίσης, λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις της Επιτροπής **1)** ότι θεωρήθηκε εσφαλμένως ότι η LuxOpCo ασκεί μόνο «συνήθη» καθήκοντα, με αποτέλεσμα να αποδοθεί στη LuxSCS το σύνολο του υπολειμματικού κέρδους, **2)** ο δείκτης κέρδους που επιλέχτηκε για τους σκοπούς της ρύθμισης ενδοομιλικής τιμολόγησης που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση έπρεπε να ήταν βασισμένος στο **συνολικό κόστος** και όχι στα λειτουργικά έξοδα και **3)** ότι δεν υπάρχει οικονομικός λόγος που να δικαιολογεί τη συμπερίληψη ανώτατου ορίου στη συγκεκριμένη ρύθμιση ενδοομιλικής τιμολόγησης, θα επαναπροσδιορίσουμε τα κέρδη της LuxOpCo ως εξής:

(Σε εκατ. Ευρώ)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	ΣΥΝΟΛΟ
Κέρδη αποδοθέντα στη LuxOpCo βάσει της επίμαχης απόφασης	11	20	22	27	36	55	73	[80-90]	[300-400]
Κέρδη της LuxOpCo [4-6]% του Συνολικού Κόστους (χωρίς ανώτατο/κατώτατο όριο)	84	147	177	228	315	429	573	[600-700]	[2500-3000]
Προκύπτουσα Διαφορά	73	127	155	201	279	374	500	[500-600]	[2000-3000]

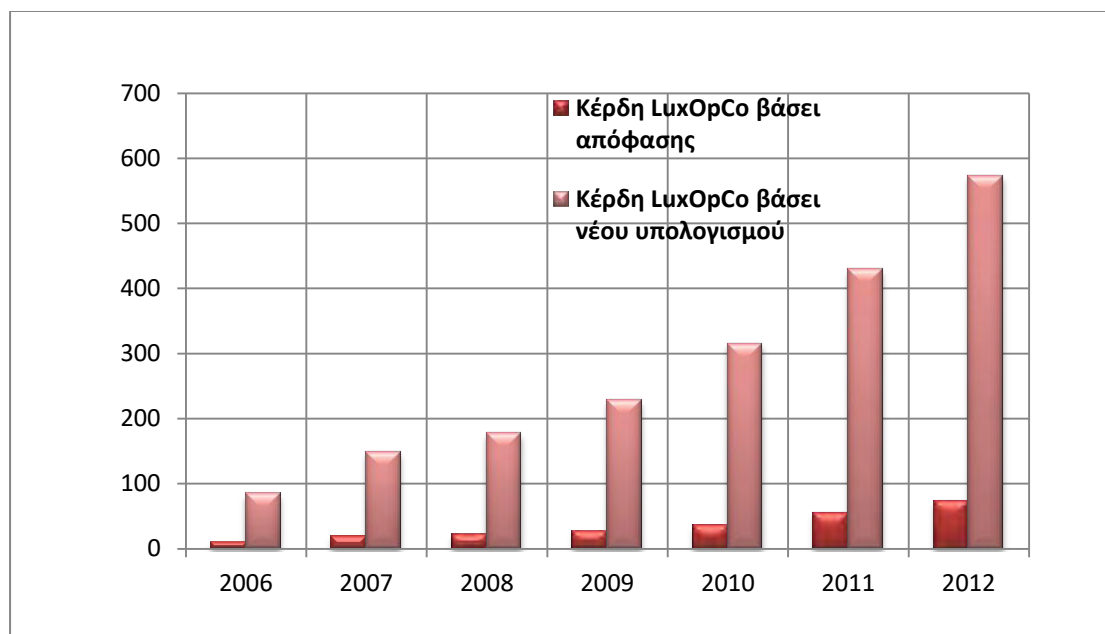
**Πίνακας 5:** Σύγκριση των κερδών της LuxOpCo όπως καθορίζονται βάσει της επίμαχης φορολογικής απόφασης και όπως υπολογίζονται με τον ίδιο τρόπο όπως ο δείκτης κέρδους που χρησιμοποιήθηκε για συγκρίσιμες εταιρίες στην έκθεση ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Πηγή: [www.europa.eu](http://www.europa.eu)

Η συνολική διαφορά που προέκυψε από τον υπολογισμό των κερδών της LuxOpCo που πραγματοποίησε η Ε.Ε. βάσει του συνολικού κόστους, χωρίς ανώτατο και κατώτατο όριο, υπολογίζεται σε 2000 με 3000 εκατ. Ευρώ, όπως καταδεικνύεται στον παραπάνω πίνακα. Επομένως το ετήσιο φορολογητέο εισόδημα που θα προέκυπτε για την εν λόγω θυγατρική θα ήταν πολύ υψηλότερο αν η έκθεση ενδοομιλικής τιμολόγησης που συμφωνήθηκε με την επίμαχη απόφαση είχε εφαρμοστεί στο συνολικό κόστος της LuxOpCo και όχι στα λειτουργικά της έξοδα. Αυτό συμβαίνει επειδή τα λειτουργικά έξοδα δεν περιλαμβάνουν το κόστος που σχετίζεται με τις πρώτες ύλες και το COGS, το δε COGS είναι η κύρια μεταβλητή συνιστώσα του κόστους της LuxOpCo.

Περαιτέρω, όσον αφορά την αναζήτηση συγκρίσιμων εταιριών, ένα περιθώριο κέρδους επί του συνολικού κόστους θα είχε ως αποτέλεσμα αμοιβή για την LuxOpCo σύμφωνη προς την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Ως αποτέλεσμα, η ρύθμιση ενδοομιλικής τιμολόγησης που εγκρίθηκε με την επίμαχη απόφαση, βασιζόμενη σε περιθώριο κέρδους επί των λειτουργικών εξόδων, παρείχε οικονομικό πλεονέκτημα στη LuxOpCo μειώνοντας σημαντικά το φορολογητέο εισόδημά της.

Στο παρακάτω διάγραμμα εμφανίζεται η μεγάλη διαφορά που θα προέκυπτε στα αποδοθέντα κέρδη της LuxOpCo βάσει του νέου υπολογισμού:



**Σχήμα 5:** Σύγκριση κερδών LuxOpCo βάσει απόφασης και βάσει νέου υπολογισμού.

Πηγή: Ιδία Επεξεργασία

Στη συνέχεια, σύμφωνα με τα νέα δεδομένα, θα επιχειρήσουμε να προσδιορίσουμε τη νέα φορολογητέα βάση της LuxOpCo και το νέο υπολειμματικό κέρδος που θα αποτελούσε την πληρωμή δικαιωμάτων στη συνδεδεμένη εταιρία LuxSCS.

(Σε εκατ. Ευρώ)

Όμιλος ενιαίας φορολογικής μονάδας στο Λουξεμβούργο	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	ΣΥΝΟΛΟ
Σύνολο εσόδων	1979,4	3545,7	4298,6	5605,4	7628,8	10086,3	13312,1	[15000-15500]	61956,3
Καθαρό COGS	1610,8	2828,3	3406,1	4421,6	6084,4	8078	10486,6	[11500-12000]	48915,8
Σύνολο λειτουργικών εξόδων	262,5	476,8	530	637,6	918,3	1461,7	2252,9	[3000-3500]	10039,8
Εκ των οποίων									
Έξοδα εφαρμοστέα στο περιθώριο κέρδους	262,5	439,9	493,6	597	801,9	1313,1	2041,7	[2500-3000]	8949,7
Εκ των οποίων									



LuXOpCo-Λειτουργικά Έξοδα	78,6	162,6	203,6	258,4	317,7	483,1	662,7	[800-900]	3066,7
LuXOpCo-Διεταιρικά	183,8	277,3	290	338,6	484,1	830,1	1379	[1500-2000]	5782,9
Έξοδα εξαιρούμενα από το περιθώριο κέρδους(διαχείριση και RSU)	0	36,9	36,4	40,6	116,4	148,5	211,2	[200-300]	890
Προκύπτοντα κέρδη εκμετάλλευσης	106,1	240,5	362,6	546,2	626,1	546,6	572,7	[600-700]	3700,8
<b>Κέρδη της LuXOpCo [4-6]% του Συνολικού Κόστους (χωρίς ανώτατο/κατώτατο όριο)</b>	<b>84</b>	<b>147</b>	<b>177</b>	<b>228</b>	<b>315</b>	<b>429</b>	<b>573</b>	<b>[600-700]</b>	<b>2653</b>
Πληρωμή δικαιωμάτων εκμετάλλευσης (όμιλος ενιαίας φορολογικής μονάδας στο Λουξεμβούργο στη LuXSCS)	22,1	93,5	185,6	318,2	311,1	117,6	-0,3	0	1047,8

**Πίνακας 6: Νέα Φορολογητέα Βάση της LuXOpCo και νέα δικαιώματα αποδοτέα στη LuXSCS βάσει περιθωρίου κέρδους επί του Συνολικού κόστους**

Πηγή: Ιδία Επεξεργασία

Η διαφορά που προκύπτει στην απόδοση των δικαιωμάτων που τελικά θα λάμβανε η εταιρία LuXSCS για την εκμετάλλευση των άυλων στοιχείων ενεργητικού που παραχωρούσε στην LuXOpCo κατά την επίμαχη περίοδο (2006-2013) εμφανίζεται παρακάτω στον πίνακα 7:

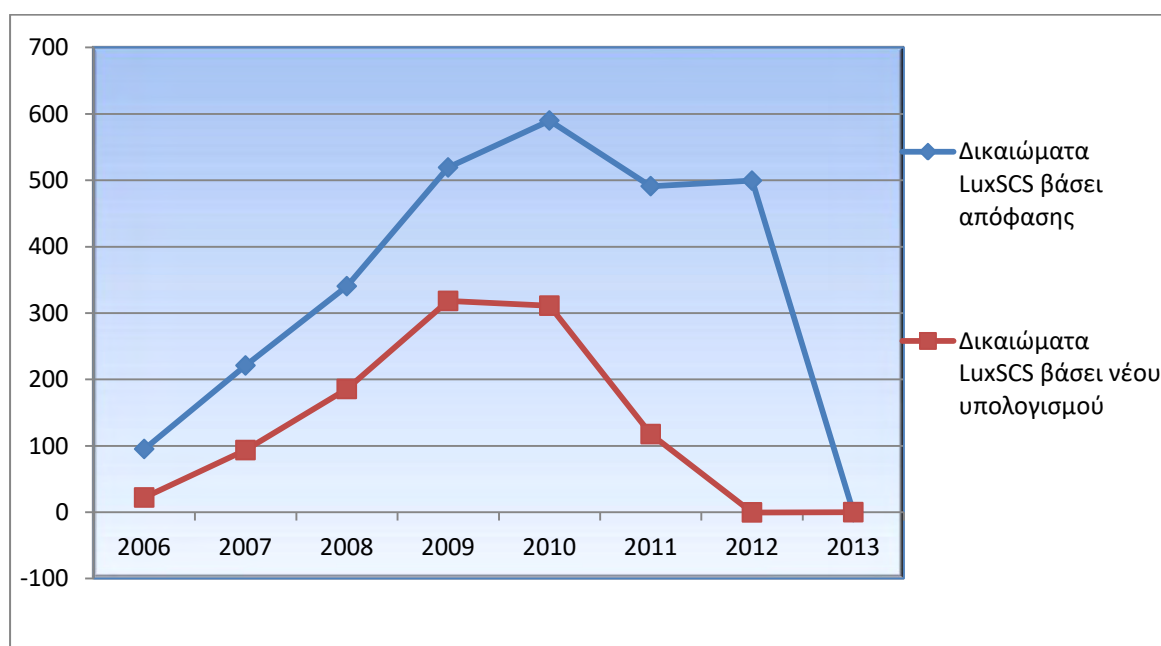
(σε εκατ. Ευρώ)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	ΣΥΝΟΛΟ
Πληρωμή δικαιωμάτων εκμετάλλευσης (όμιλος ενιαίας φορολογικής μονάδας στο Λουξεμβούργο στη LuxSCS) Βάσει της επίμαχης απόφασης (α)	95,2	221	340,4	519,3	590	491,1	499,4	[500-600]	3356,4
Πληρωμή δικαιωμάτων εκμετάλλευσης (όμιλος ενιαίας φορολογικής μονάδας στο Λουξεμβούργο στη LuxSCS) Βάσει νέου υπολογισμού (β)	22,1	93,5	185,6	318,2	311,1	117,6	-0,3	0	1047,8
<b>Προκύπτουσα Διαφορά (β)-(α)</b>	<b>73,1</b>	<b>127,5</b>	<b>154,8</b>	<b>201,1</b>	<b>278,9</b>	<b>373,5</b>	<b>499,7</b>	<b>[500-600]</b>	<b>2308,6</b>

**Πίνακας 7:** Πληρωμή Δικαιωμάτων εκμετάλλευσης στην LuxSCS βάσει νέου υπολογισμού.

Πηγή: Ιδία Επεξεργασία

Ενδεικτικά, στο παρακάτω διάγραμμα παρατηρούμε τη διαφορά μεταξύ των δικαιωμάτων που θα λάμβανε η εταιρία LuxSCS για κάθε έτος βάσει του νέου υπολογισμού και των δικαιωμάτων που έλαβε βάσει της προκαθορισμένης συμφωνίας ενδοομιλικής τιμολόγησης με σκοπό τη διάβρωση της φορολογητέας βάσης της εταιρίας LuxOpCo:



**Σχήμα 6:** Σύγκριση δικαιωμάτων LuxSCS βάσει απόφασης και βάσει νέου υπολογισμού.

Πηγή: Ιδία Επεξεργασία

Η Προκύπτουσα Διαφορά παραπάνω βάσει του νέου υπολογισμού των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που θα αποδίδονταν στην εταιρία LuxSCS ως υπολειμματικό κέρδος από τον υπολογισμό της νέας φορολογητέας βάσης της LuxOpCo (βάσει περιθωρίου κέρδους επί του συνολικού κόστους), θα πρέπει στη συνέχεια να αφαιρεθεί από τα Άλλα λειτουργικά Έξοδα της LuxOpCo και να προσδιοριστούν τα αναπροσαρμοσμένα κέρδη της στην προκειμένη περίπτωση. Ειδικότερα, εφαρμόζοντας τις παρακάτω διαπιστώσεις:

1. Ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση μεταξύ των εταιριών LuxOpCo και LuxSCS για τα έτη 2006-2013 κινήθηκε εκτός πλαισίου του πλήρους ανταγωνισμού μεταξύ των εταιριών
2. Αποδεχόμενοι τη διαπίστωση ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση μεταξύ των δύο εταιριών έπρεπε να βασιστεί στο περιθώριο κέρδους επί του συνολικού κόστους της LuxOpCo και όχι των λειτουργικών εξόδων της και
3. Λαμβάνοντας υπ' όψη τους συντελεστές φορολογίας που ίσχυαν τη συγκεκριμένη περίοδο στο Λουξεμβούργο κατά μέσο όρο, 21% (Eurostat) αναφορικά με τη φορολογία νομικών προσώπων

Θα προσδιορίσουμε στη συνέχεια τα φορολογητέα κέρδη της θυγατρικής LuxOpCo για την περίοδο 2006 έως 2013 και θα παρουσιάσουμε παράλληλα τους φόρους που θα προέκυπταν με τα νέα δεδομένα. Τέλος, υπολογίζοντας τη διαφορά που προκύπτει στους φόρους που θα αποδίδονταν στην προκειμένη περίπτωση και στους φόρους που τελικά αποδόθηκαν κατά τη συγκεκριμένη περίοδο, θα αναδείξουμε το μέγεθος της φοροαποφυγής που πραγματοποιήθηκε από τον όμιλο Amazon εφαρμόζοντας την κατάλληλη φορολογική στρατηγική με καθ' όλα (φαινομενικά) νόμιμο τρόπο.

(Σε εκατ. Ευρώ)

Λογαριασμός Αποτελέσματος LuxOpCo	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Καθαρός Κύκλος εργασιών	1930,1	3426,7	4031,6	5191,1	7042,1	2051,7	2721	[3000-3500]
Έξοδα Προσωπικού	2,2	5,1	7,5	11,4	14	23,4	40,7	[60-70]
Αναπροσαρμογές Αξίας επί του Ενεργητικού	4	14,9	16,1	15,9	31,8	81,8	254,4	[200-300]
Άλλα λειτουργικά Έσοδα	91,3	128,6	211,7	286,6	451	724,6	1183,1	[1500-2000]
Εκ των οποίων								
Δικαιώματα εκμετάλλευσης από την ASE	78,6	126,1	196,2	285,6	449,8	694,3	1072,3	[1500-2000]
Δικαιώματα εκμετάλλευσης από την AMEU		2,5	7,5	0	0	21,9	95,9	[100-200]
Άλλα λειτουργικά (εξωτερικά) έξοδα	1906,4	3419,3	4033,7	5215,4	7139,3	2273,8	3226,5	[4000-4400]
Εκ των οποίων								
<b>COGS</b>	1486,6	2608,4	3058,4	3952,6	5458,1	0	0	[20-30]
Δικαιώματα εκμετάλλευσης καταβληθέντα στη LuxSCS	22,1	93,5	185,6	318,2	311,1	117,6	-0,3	0
Τόκοι εισπρακτέοι και παρόμοια έσοδα	10,9	22,7	29,7	19,2	23,8	65,4	131,1	[40-50]
Τόκοι πληρωτέοι και παρόμοιες υποχρεώσεις	30,4	16,5	35,5	38,3	33,1	60,5	80	[70-80]
	89,30	122,20	180,20	215,90	298,70	402,20	433,60	[200-700]
Φόροι επί των κερδών και παρόμοιες υποχρεώσεις	18,75	25,66	37,84	45,34	62,73	84,46	91,06	[40-140]
Κέρδη (Ζημίες) Οικονομικού έτους	70,55	96,54	142,36	170,56	235,97	317,74	342,54	[160-560]

Πίνακας 8: Αναπροσαρμοσμένα Αποτελέσματα της LuxOpCo και Προσδιορισμός Αποδοτέων Φόρων.

Πηγή: Ιδία Επεξεργασία

(Σε εκατ. Ευρώ)

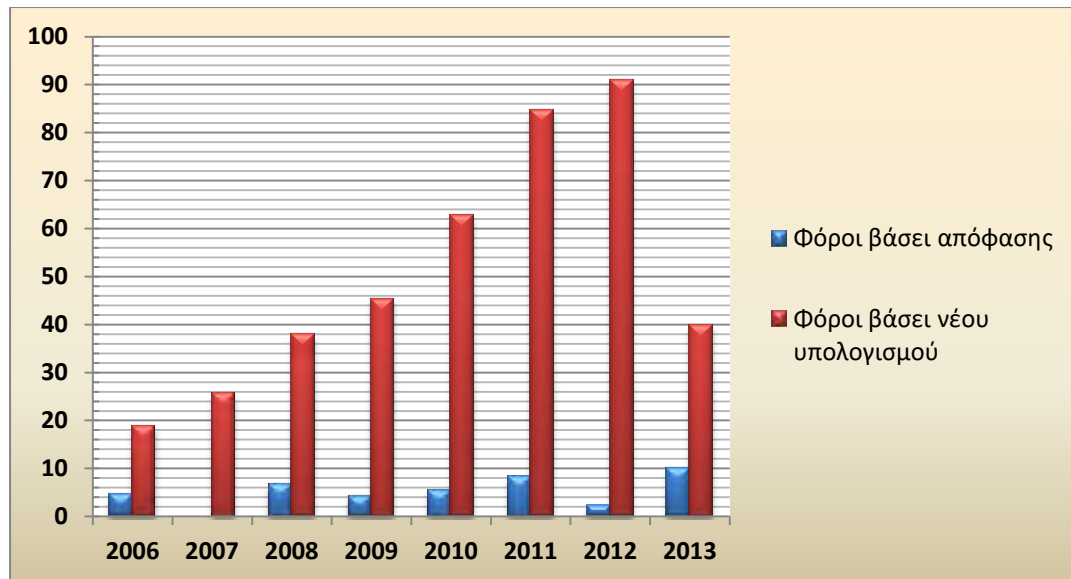
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	ΣΥΝΟΛΟ
Φόροι επί των κερδών και παρόμοιες υποχρεώσεις βάσει της επίμαχης απόφασης (α)	4,6	(1,6)	6,7	4,2	5,5	8,2	2,2	[0-10]	41,4
Φόροι επί των κερδών και παρόμοιες υποχρεώσεις βάσει νέου υπολογισμού (β)	18,75	25,66	37,84	45,34	62,73	84,46	91,06	[40-140]	405,84
Προκύπτουσα Διαφορά (β)-(α)	14,15	27,26	31,14	41,14	57,23	76,26	88,86	[40-130]	<b>364,44</b>

**Πίνακας 9:** Προκύπτουσα Διαφορά βάσει νέου υπολογισμού αποδοτέων φόρων

Πηγή: Ιδία Επεξεργασία

Η διαφορά που προκύπτει από τα νέα αποτελέσματα της LuxOpCo βάσει του νέου υπολογισμού προσδιορίζεται περίπου στα **364,44** εκατ. Ευρώ ως φόροι που δεν αποδόθηκαν στη φορολογική Διοίκηση του Λουξεμβούργου με αποτέλεσμα την ισόποση αύξηση των εσόδων της LuxOpCo για όφελος του ομίλου Amazon και την παράλληλη στέρηση των πόρων του κράτους.

Στο παρακάτω γράφημα εμφανίζεται το μέγεθος των φόρων που δεν αποδόθηκαν κατά την εξεταζόμενη περίοδο (2006-2013) από τον όμιλο Amazon μέσω της εφαρμογής της προκαθορισμένης συμφωνίας ενδοομιλικής τιμολόγησης μεταξύ των θυγατρικών της εταιριών:



**Σχήμα 7:** Σύγκριση αποδοτέων φόρων βάσει απόφασης και βάσει νέου υπολογισμού

Πηγή: Ιδία Επεξεργασία

Στη συνέχεια στο γράφημα που ακολουθεί παρουσιάζεται η πορεία των εσόδων του ομίλου Amazon με κύριο σκοπό την αποφυγή της απόδοσης των προβλεπόμενων αποδοτέων φόρων και τη στέρηση τους από τα κρατικά ταμεία:



Σχήμα 8: Πορεία εσόδων ομίλου Amazon

Πηγή: European Commission

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Ολοκληρώνοντας την παρούσα μελέτη θα μπορούσαμε να πούμε ότι οι έννοιες της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής είναι δύο διαφορετικές έννοιες, παρόλο που παράγουν το ίδιο αποτέλεσμα, την απώλεια φόρων. Η μεν φοροδιαφυγή αποτελεί παράνομη πράξη και τιμωρείται με τα ανάλογα πρόστιμα και ποινικές κυρώσεις. Η δε φοροαποφυγή αποτελεί επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό και εκμετάλλευση των κενών της φορολογικής νομοθεσίας για την οποία επιβάλλεται διόρθωση φόρου και απόδοσή του και δεν επιβάλλονται ποινικές κυρώσεις.

Για την αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής απαιτείται από τα κράτη να εστιάσουν στα παρακάτω:

1. ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης και δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ πολίτη και κράτους
2. Φορολογική δικαιοσύνη
3. Ανταποδοτικότητα των φόρων που εισπράττονται.

Σύμφωνα με τα όσα παραθέσαμε στην έρευνά μας, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι η φοροαποφυγή μπορεί να συντελείται από μεγάλες κυρίως πολυεθνικές επιχειρήσεις βάσει προκαθορισμένων φορολογικών συμφωνιών με καθ' όλα, φαινομενικά, νόμιμο τρόπο, βάσει αθέμιτου φορολογικού σχεδιασμού.

Το θέμα του φαινομένου της φοροαποφυγής θα πρέπει να αντιμετωπιστεί από τις φορολογικές διοικήσεις των κρατών εξετάζοντας διεξοδικά τις προκαθορισμένες συμφωνίες των πολυεθνικών επιχειρήσεων, καθώς ανακλύπουν θέματα εντοπισμού των διαφυγόντων εσόδων τους αλλά και θέματα ηθικής και στρέβλωσης του ανταγωνισμού.

Σύμφωνα με άρθρο των Financial Times, ύστερα από έρευνα στις δέκα μεγαλύτερες εισηγμένες εταιρίες, η συνεισφορά τους στα δημόσια οικονομικά έχει υποχωρήσει σημαντικά ως ποσοστό επί των κερδών από το 2008 και μετά.

Στην έρευνα που πραγματοποιήσαμε στο έκτο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας, αναδεικνύεται με emphaticό τρόπο το μέγεθος της φοροαποφυγής του πολυεθνικού κολοσσού της Amazon κατά την εξεταζόμενη περίοδο 2006-2013. Με την μεταφορά του μεγαλύτερου μέρους των εσόδων της σε εταιρίες εγκατεστημένες στο Λουξεμβούργο και με την προκαθορισμένη συμφωνία μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης κατάφερε να «εξαιρεί» στην



ουσία το μεγαλύτερο ποσοστό των κερδών της από τη φορολογία με τη μορφή αποδιδόμενων δικαιωμάτων εκμετάλλευσης για την χρήση άυλων στοιχείων ενεργητικού.

Ο πολυεθνικός όμιλος, Amazon, κυρίαρχος του ηλεκτρονικού εμπορίου, πραγματοποιούσε υπέρογκα κέρδη τα οποία μετέφερε με κατάλληλες τεχνικές σε συνδεδεμένη λουξεμβουργιανή εταιρία η οποία στη συνέχεια ανέβαλλε το φόρο επ' αόριστον. Η διάβρωση της φορολογητέας βάσης του ομίλου είχε ως αποτέλεσμα την ενίσχυση της ανταγωνιστικής θέσης του μέσω της χορήγησης παράνομου φορολογικού πλεονεκτήματος.

Η περίπτωση του ομίλου Amazon αλλά και άλλων παρόμοιων πολυεθνικών επιχειρήσεων εντείνει την ανάγκη της ενσωμάτωσης και της εφαρμογής του σχεδίου Δράσης BEPS από τις φορολογικές διοικήσεις όλων των χωρών, προκειμένου να αντιμετωπιστούν τέτοιου είδους φαινόμενα.

Οι 15 Δράσεις του Σχεδίου BEPS αποτελούν αποτέλεσμα μελέτης και ανάλυσης των αθέμιτων φορολογικών πρακτικών πολυεθνικών επιχειρήσεων από τον ΟΟΣΑ με σκοπό την εξουδετέρωσή τους.

Κύριος στόχος θα πρέπει να είναι η φορολόγηση των κερδών στον τόπο όπου πραγματοποιούνται, προκειμένου να αποφεύγονται πρακτικές μεταφοράς και «εξαφάνισης» τους. Επίσης θα πρέπει να αυστηροποιηθούν τα κριτήρια επικύρωσης προκαθορισμένων συμφωνιών ενδοομιλικής τιμολόγησης μεταξύ των επιχειρήσεων και των κρατών με σκοπό τον περιορισμό της χορήγησης παράνομων φορολογικών πλεονεκτημάτων.

Επομένως, ως αποτέλεσμα της έρευνας που πραγματοποιήσαμε, προτείνουμε:

1. Τη φορολόγηση των κερδών των επιχειρήσεων στο τόπο πραγματοποίησής τους με στόχο την αποφυγή μεταφοράς τους σε εξωχώριες εταιρίες με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές
2. Τον έλεγχο των προκαθορισμένων συμφωνιών ενδοομιλικής τιμολόγησης με γνώμονα την τήρηση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού από τις επιχειρήσεις με στόχο την εξάλειψη φαινομένων της διάβρωσης της φορολογητέας βάσης
3. Την φορολόγηση των κερδών κατά την έξοδο, π.χ. κατά τη μεταφορά της φορολογικής έδρας σε τρίτη χώρα με στόχο την εξουδετέρωση φαινομένων υβριδικών αναντιστοιχιών που ευνοούν την «εξαφάνιση» των κερδών.

Ωστόσο, θα πρέπει να εφαρμόζουν όλο και περισσότερες χώρες το σχέδιο 15 δράσεων BEPS με σκοπό τον περιορισμό μετεγκατάστασης των επιχειρήσεων στους λεγόμενους «φορολογικούς παραδείσους», καθώς θα ισχύουν κι εκεί ισότιμοι φορολογικοί κανόνες.

Ειδικότερα, με τη δωδέκατη δράση του σχεδίου BEPS ενισχύεται η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών με στόχο τη γνωστοποίηση και την αποκάλυψη επιθετικών φορολογικών σχεδιασμών από τις διοικήσεις των επιχειρήσεων. Συνεπώς, ενισχύεται η συνεργασία μεταξύ των κρατών και η εφαρμογή πιο αποτελεσματικών μεθόδων όσον αφορά την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ τους.

Οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται παγκόσμια θα πρέπει να επανεξετάσουν τις φορολογικές πρακτικές που ακολουθούν, καθώς οι φορολογικές εξελίξεις θα είναι ραγδαίες και στοχεύουν στην δημιουργία ενός πιο δίκαιου φορολογικού περιβάλλοντος που θα στοχεύει στην εξάλειψη των φαινομένων φοροαποφυγής.

Ωστόσο, για να δημιουργηθεί ένα τέτοιο περιβάλλον, θα πρέπει και οι χώρες να εντάξουν στην εγχώρια νομοθεσία τους τις δράσεις του σχεδίου BEPS θεσπίζοντας συγχρόνως τους αντίστοιχους νόμους. Ήδη η χώρα μας με το Ν.4438/2016 και με τους Ν.4474/2017 και Ν.4484/2017 ενσωμάτωσε στο εγχώριο φορολογικό περιβάλλον τις ευρωπαϊκές οδηγίες περί αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών και εισήγαγε το θεσμό των εκθέσεων ανά χώρα στο πλαίσιο της τεκμηρίωσης ενδοομιλικών τιμολογήσεων.

Συνοψίζοντας, παράλληλα με την ισχύ ενός ισότιμου παγκόσμιου φορολογικού συστήματος, θα ενισχυθεί η φορολογική συνείδηση των πολιτών και θα αυξηθούν συγχρόνως τα φορολογικά έσοδα των κρατών.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΠΗΓΕΣ**

### **ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

*Alm J. (2012) “Measuring, Explaining and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments and Field Studies”, Tulane Economics Working Papers Series, Working Paper No.1213, July*

*Armstrong S. Blouin J. Jagolinzer A. Larcker D. (2015) “ Corporate Governance, incentives and tax avoidance”, Journal of Accounting and Economics, vol. 60, pp. 1-17*

*Ault H. (2013) “Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles”, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Working paper no.3, July*

*Bender T. Broekhuijsen D.M. (2015) “Great Debates: The Relationship between CSR and Tax Avoidance”, Corporate Social Responsibility for Future International Business Lawyers, Working Paper no.11, April*

*Brekel R. (2013) “Transfer Pricing and the OECD Project on BEPS”, International Tax Review, June 2013*

*Blackburn K. Bose N. Capasso S. (2012) “Tax evasion, the underground economy and financial development”, Journal of Economic Behavior & Organization, vol. 83, pp. 243-253*

*Borkowski S. (2010) “Transfer Pricing practices of transnational corporations in PATA countries”, Journal of International Accounting Auditing and Taxation, vol. 19, pp. 35-54*

*Campbell K. Helleloid D. (2016) “Starbucks: Social responsibility and tax avoidance”, Journal of Accounting Education, vol. 37, pp. 38-60*

*Clausing K. (2015) “The Nature and Practice of Capital Tax Competition”, Reed College, Working Paper no. 3203*

*Corwin S. (2014) “Sense and Sensibility: The Policy and Politics of BEPS”, Current and Quotable Tax Notes, October 6, 2014, pp. 133-140*

*Dharmapala D. (2014) “What Do We Know about Base Erosion and Profit Shifting? A Review of the Empirical Literature”, Coase - Sandor Institute for Law and Economics, Working Paper No. 702, September*

- Donohoe M. (2015) "The economic effects of financial derivatives on corporate tax avoidance", *Journal of Accounting and Economics*, vol. 59, pp. 1-24
- Finer L., Ylonen M. (2017) "Tax-driven wealth chains: A multiple case study of tax avoidance in the finish mining sector", *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 48, pp. 53-81
- Harris P.(2014) "Neutralizing Effects of Hybrid Mismatch Arrangements", *UN Paper Series*, 2014.
- Hope O. Ma (Shuai) M. Wayne T. (2013) "Tax avoidance and geographic earnings disclosure", *Journal of Accounting and Economics*, vol. 56, pp. 170-189
- Kenyon T. (2008) "Tax Evasion, Disclosure, and Participation in Financial Markets: Evidence from Brazilian Firms", *World Development*, vol. 36, no. 11, pp. 2512-2525
- Knuutine R. (2014) "Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax Planning", *Nordic Tax Journal*, 2014:1, pp. 36-75
- Mealy M. Wehnert O. (2016) "BEPS is Broader than Tax: Practical Business Implications of BEPS", *International Tax Review*, Tax Reference Library no. 105
- Mihokova L. Drab R. Kralik A. (2018) "Assessing the Impact of Tax Evasion on Long-Term Fiscal Imbalance: A Sensitivity Analysis Application", *Prague Economic Papers*, vol. 27 no.3, pp.331-350
- Monastiriotis V. (2011) "Making geographical sense of the Greek austerity measures: compositional effects and long-run implications", *Cambridge Journal of Regions, Economy and Society*, vol. 4, pp. 323-337
- Morris A.P. Moberg L. (2013) "Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against Harmful Tax Competition", *Columbia Journal of Tax Law*, vol. 4, no.1, pp. 1-64
- Mullis K. (2011) "Check-the-Box and Hybrids: A second look at Elective U.S. Tax Classification for foreign Entities", *Tax Analysts*, November 4, 2011
- Seminogovas B. (2015) "Taxation of Hybrid Instruments", *Procedia -Social and Behavioral Sciences*, vol. 213, pp. 299-303
- Sipos A. (2015) "Shared State Taxes and Tax Policy of Local Self-governments in Connection with Tax Morale", *Equilibrium, Quarterly Journal of Economics and Economic Policy*, vol.10, no. 3, pp. 65-88
- Slemrod J. Yitzhaki S. (2002) "Tax Avoidance, Evasion and Administration", *Handbook of Public Economics*, vol. 3, pp. 1425-1442

*Slemrod J. (2007) "Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion", Journal of Economics Perspectives, vol. 21 no 1, pp. 25-48*

*Stakenvicius E. Leonas L. (2015) "Hybrid approach model for prevention of tax evasion and fraud", Procedia -Social and Behavioral Sciences, vol. 213, pp. 383-389*

*Tenidou E. Valsamidis S. Petasakis I. Mandilas A. (2015) "Elenxis, an Effective Tool for the War Against Tax Avoidance and Evasion", Procedia Economics and Finance, vol. 33, pp. 303-312*

*Torgler B. Schaffner M. (2008) "Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation", Center for Research in Economics, Management and the Arts, Working Paper no. 2007-11*

*Yao J. (2013) "The arm's length principle, transfer pricing, and location choices", Journal of Economics and Business, vol. 65, pp. 1-13*

#### **ΛΟΙΠΕΣ ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΕΣ ΠΗΓΕΣ**

*European Commission (2014), Letter to Luxembourg regarding the decision to initiate the formal procedure, C (2014) 7156 final, alleged aid to Amazon by way of a tax ruling*

*European Commission (2015), Commission decides selective tax advantages for Fiat in Luxembourg and Starbucks in the Netherlands are illegal under EU state aid rules, Brussels, 21 October 2015*

*European Commission (2018) "Commission Decision 2018/859 of 4 October 2017 on State Aid SA.38944 (2014/C) implemented by Luxembourg to Amazon", Official Journal of the European Union, 2018*

*OECD (2018) "Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles, BEPS Action 8, OECD Publishing, 2018*

*OECD (2017) "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", OECD Publishing, 2017*

*OECD (2017) "Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version", OECD Publishing, 2017*

*OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015) “BEPS Project Explanatory Statement: Final Reports”, OECD Publishing, 2015*

*OECD (2015), “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy”, Action 1 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris*

*OECD (2015), “Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements”, Action 2 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris.*

*OECD (2015), “Designing effective controlled Foreign Company Rules”, Action 3 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris*

*OECD (2015), “Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments”, Action 4 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris*

*OECD (2015), “Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance”, Action 5 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris*

*OECD (2015), “Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances”, Action 6 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris*

*OECD (2015), “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status”, Action 7 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris*

*OECD (2015), “Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation”, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD Publishing, Paris*

*OECD (2015), “Measuring and Monitoring BEPS”, Action 11 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris*

*OECD (2015), “Mandatory Disclosure Rules”, Action 12 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris*

*OECD (2015), “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting”, Action 13 – 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris*

*OECD (2015), “Making Dispute Resolution Mechanisms more Effective”, Action 14 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris*

*OECD (2015), “Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties”, Action 15 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris.*

*OECD (2013) “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, OECD Publishing, 2013*

*OECD/CTPA (2010) “Arm’s Length Range”, OECD/CTPA, July 2010*

*OECD/CTPA (2010) “Transfer Pricing Methods”, OECD/CTPA, July 2010*

## **ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

*Δουβής Π. (2008) «Offshore Δραστηριότητες», Δουβής Παναγιώτης, Αθήνα*

*Κανελλόπουλος Κ. Ν. (2002) «Φοροδιαφυγή στις Ανώνυμες εταιρίες: Εκτιμήσεις από τις εισαχθείσες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών», Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών*

*Σαββαΐδου Κατερίνα (2014) «Το Transfer Pricing στο προσκήνιο των διεθνών φορολογικών εξελίξεων και η εφαρμογή του στην Ελλάδα», Συμπόσιο Transfer Pricing, 11/11/2014, Αθήνα*

*Σταματόπουλος Δ. Κλωνη Α. (2015) «Φ.Π.Α. Ανάλυση Ερμηνεία», Σταματόπουλος Δ., Αθήνα*

*Τάσος Ν. (2001) «Η Παραοικονομία και η Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα», Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα*

*Τσουρουφλής Α. (2010) «Η ενδοομιλική Τιμολόγηση Transfer Pricing», Νομική Βιβλιοθήκη Αθήνα*

## **ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ**

*N.4172/2013 - ΑΡΘΡΑ 2, 50, 51*

*N.4174/2013 – ΑΡΘΡΑ 21, 22, 38, 55*

*N.4337/2015 – ΑΡΘΡΟ 8*

*N.4438/2016 – ΑΡΘΡΑ 34, 35*

*N.4474/2017 – ΑΡΘΡΑ 1 - 6*

*N.4484/2017 – ΑΡΘΡΑ 1 - 9*

## **ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΙ ΙΣΤΟΤΟΠΟΙ**

<https://ir.aboutamazon.com/annual-reports>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX%3A32018D0859>

<https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=189593>

<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/39600>

<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/28207>

<http://www.transferpricing.gr/category/προέγκριση-μεθοδολογίας-apas>

<https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/beps-project>

<https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/tax-policy-administration/beps.html>



## **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ**

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ 15 ΔΡΑΣΕΩΝ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ “BEPS”**

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β: ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΙ της συνδεδεμένης εταιρίας LuxOpCo της Amazon (2006-2013)**

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ: ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ της εταιρίας LuxOpCo για τα έτη 2006-2013**

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Δ: ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ της συνδεδεμένης εταιρίας LuxOpCo της Amazon (2006-2013)**

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ε: ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΑ ΠΡΟΣΩΠΑ**

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ 15 ΔΡΑΣΕΩΝ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ “BEPS”

- **Δράση 1:** Αντιμετώπιση των Προκλήσεων της Ψηφιακής Οικονομίας (Address the Tax Challenges of the Digital Economy).

Οι στρατηγικές που ακολουθούν οι πολυεθνικές επιχειρήσεις προκειμένου να αποφύγουν τη φορολόγηση μέσω της δραστηριοποίησης τους στην ψηφιακή οικονομία είναι σύμφωνα με την έκθεση του ΟΟΣΑ:

- Ελαχιστοποίηση της φορολογίας στη χώρα της αγοράς με αποφυγή της φορολογητέας παρουσίας, είτε με μετατόπιση του μικτού κέρδους μέσω των συναλλαγών ή μείωση του καθαρού κέρδους με τη μεγιστοποίηση των εκπτώσεων στο επίπεδο του αγοραστή.
- Χαμηλός ή μηδενικός φόρος παρακράτησης στην πηγή
- Χαμηλή ή μηδενική φορολογία στο επίπεδο του δικαιούχου (η οποία μπορεί να επιτευχθεί μέσω δικαιοδοσιών χαμηλής φορολογίας ή ρυθμίσεων υβριδικών αναντιστοιχιών)
- Δεν υπάρχει τρέχουσα φορολογία των κερδών με χαμηλό φόρο στο επίπεδο του τελικού αποδέκτη.

Με την εφαρμογή του σχεδίου BEPS επιχειρείται η αντιμετώπιση των παραπάνω πρακτικών φοροαποφυγής των πολυεθνικών εταιριών που δραστηριοποιούνται στην ψηφιακή οικονομία μέσω της φορολόγησης του ανύπαρκτου μέχρι σήμερα εισοδήματος. Με την πρώτη δράση θα πραγματοποιηθεί αύξηση της διαφάνειας μεταξύ των φορολογουμένων και των φορολογικών διοικήσεων με μέτρα όπως η υποχρεωτική γνωστοποίηση επιθετικών ρυθμίσεων φορολογικού σχεδιασμού και ενιαίων απαιτήσεων τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικής τιμολόγησης, σε συνδυασμό με ένα πρότυπο αναφοράς για κάθε χώρα.

Η πληρότητα του σχεδίου δράσης BEPS θα εξασφαλίσει ότι από τη στιγμή που τα διαφορετικά μέτρα εφαρμόζονται συντονισμένα, η φορολογία θα ευθυγραμμιστεί περισσότερο με το που πραγματοποιούνται οι οικονομικές δραστηριότητες. Με αυτόν τον τρόπο θα αποκατασταθεί η δίκαιη φορολόγηση των κερδών στη δικαιοδοσία της μητρικής εταιρίας με στόχο τον τερματισμό του φαινομένου του αποκαλούμενου εισοδήματος απάτης.

Σε γενικές γραμμές οι κυριότερες προκλήσεις που θέτει η ψηφιακή οικονομία και θα πρέπει να στοχεύσει το σχέδιο δράσης BEPS συνοψίζονται στις παρακάτω:

1. Σύνδεσμος: Η συνεχής αύξηση των δυνατοτήτων των ψηφιακών τεχνολογιών και η μειωμένη ανάγκη σε πολλές περιπτώσεις για φυσική παρουσία για την

πραγματοποίηση μιας παραγγελίας, εγείρουν ερωτήματα κατά πόσο οι ισχύοντες κανόνες είναι κατάλληλοι

2. Δεδομένα: Η αύξηση της πολυπλοκότητας των τεχνολογιών της πληροφορίας επέτρεψε στις επιχειρήσεις της ψηφιακής οικονομίας να συλλέγουν και να χρησιμοποιούν πληροφορίες σε πρωτοφανή βαθμό. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα τον φορολογικό χαρακτηρισμό ενός ατόμου για την παροχή δεδομένων σε μια συναλλαγή και η ανάλογη μεταχείρισή του
3. Χαρακτηρισμός: Η ανάπτυξη νέων ψηφιακών προϊόντων ή μέσων παροχής υπηρεσιών δημιουργεί αβεβαιότητες όσον αφορά τον ορθό χαρακτηρισμό των πληρωμών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο νέων επιχειρηματικών μοντέλων
4. Συλλογή Φ.Π.Α.: Το διασυνοριακό εμπόριο τόσο των αγαθών όσο και των υπηρεσιών δημιουργεί προκλήσεις για τα συστήματα Φ.Π.Α., ιδίως όταν αυτά τα προϊόντα και οι υπηρεσίες αποκτώνται από ιδιώτες καταναλωτές από προμηθευτές στο εξωτερικό. Αυτό οφείλεται εν μέρει στην απουσία ενός αποτελεσματικού διεθνούς πλαισίου, το οποίο θα επέτρεπε στους οικονομικούς παράγοντες, και ιδίως στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις, να καταγράφουν και να διαχειρίζονται πληρωμές σε μεγάλο αριθμό φορολογικών αρχών.

➤ **Δράση 2:** Εξουδετέρωση των αποτελεσμάτων των Υβριδικών Αναντιστοιχιών (Neutralize the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements)

Ο ΟΟΣΑ στην έκθεσή του σχετικά με τις ρυθμίσεις υβριδικών αναντιστοιχιών το 2012 κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η συλλογική φορολογική βάση των χωρών τίθεται σε κίνδυνο μέσω της λειτουργίας ρυθμίσεων υβριδικών αναντιστοιχιών και ότι οι συγκεκριμένες ρυθμίσεις έχουν αρνητικό αντίκτυπο στον ανταγωνισμό, την αποτελεσματικότητα, τη διαφάνεια και τη δικαιοσύνη. Ειδικότερα, προκειμένου να εξουδετερωθούν τα αποτελέσματα των υβριδικών αναντιστοιχιών θέτει μέσω της δεύτερης δράσης τους παρακάτω στόχους:

1. Τροποποιήσεις της πρότυπης φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ για να διασφαλιστεί ότι τα υβριδικά όργανα και οι οντότητες δεν χρησιμοποιούνται για την αθέμιτη λήψη των πλεονεκτημάτων των συνθηκών
2. Διατάξεις εσωτερικού δικαίου που εμποδίζουν την απαλλαγή ή τη μη αναγνώριση των πληρωμών που εκπίπτουν από το δικαιούχο
3. Διατάξεις εσωτερικού δικαίου που αρνούνται την έκπτωση μιας πληρωμής που δεν συμπεριλαμβάνεται στο εισόδημα από τον αποδέκτη (και δεν υπόκειται σε φορολογία από ελεγχόμενη ξένη εταιρία)
4. Διατάξεις εσωτερικού δικαίου που αρνούνται την έκπτωση μιας πληρωμής που μπορεί επίσης να εκπέσει σε άλλη δικαιοδοσία και

5. Κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τους κανόνες συντονισμού ή διακοπής, εάν περισσότερες από μία χώρα επιδιώκουν την εφαρμογή τέτοιων κανόνων σε μία συναλλαγή.

➤ **Δράση 3:** Ενίσχυση των κανόνων των Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιριών (Strengthen CFC Rules)

Οι κυριότερες ενδείξεις ότι τα έσοδα κατευθύνονται τεχνητά σε Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρίες είναι:

1. Έλλειψη οικονομικής ή επιχειρηματικής λογικής
2. Έλλειψη πραγματικής εγκατάστασης προοριζόμενης για την άσκηση πραγματικής δραστηριότητας
3. Δυσαναλογία μεταξύ των δραστηριοτήτων που αναλαμβάνει και του μεγέθους της φυσικής παρουσίας
4. Η Ελεγχόμενη Αλλοδαπή Εταιρία είναι υπερκεφαλαιοδοτημένη
5. Κύριος σκοπός της δομής: η αποφυγή του φόρου (Πέρρου, 2014).

Σύμφωνα με την έκθεση του ΟΟΣΑ και προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι της τρίτης δράσης προβλέπονται τα παρακάτω:

1. Το ελάχιστο όριο απόδοσης μιας Ελεγχόμενης Αλλοδαπής Εταιρίας θα πρέπει να συνδέεται με το ελάχιστο όριο ελέγχου, ανάλογα με τις εκτιμήσεις πολιτικής που διέπουν τους κανόνες σχετικά με τις ΕΑΕ
2. Το ποσό του εισοδήματος που πρέπει να αποδοθεί σε κάθε μέτοχο ή ελεγχόμενο πρόσωπο, θα πρέπει να υπολογίζεται με αναφορά τόσο στο ποσοστό ιδιοκτησίας όσο και στο ποσοστό της πραγματικής περιόδου ιδιοκτησίας ή επιρροής
3. Οι δικαιοδοσίες μπορούν να καθορίσουν πότε πρέπει να συμπεριληφθούν τα εισοδήματα στους φορολογούμενους, και πώς πρέπει να αντιμετωπίζονται, έτσι ώστε οι κανόνες των ΕΑΕ να λειτουργούν με τέτοιο τρόπο σύμφωνα με το ισχύον εθνικό δίκαιο.
4. Οι κανόνες των ΕΑΕ θα πρέπει να εφαρμόζουν το φορολογικό συντελεστή της μητρικής εταιρίας στο εισόδημα τους.

- **Δράση 4:** Περιορισμός της Διάβρωσης της Φορολογητέας Βάσης μέσω της Έκπτωσης Τόκων και άλλων Χρηματοοικονομικών Πληρωμών (Limit Base Erosion via Interest Deductions and Other Financial Payments)

Το κόστος των τόκων αντιμετωπίζεται ως φορολογική έκπτωση στις περισσότερες χώρες, αλλά σε κάθε χώρα εφαρμόζεται η δική της προσέγγιση για την αναγνώριση των εξόδων ως τόκους, με αποτέλεσμα να αφαιρούνται για φορολογικούς σκοπούς. Με την τέταρτη δράση ο ΟΟΣΑ στοχεύει στον εντοπισμό βέλτιστων πρακτικών ώστε να υπάρχουν κανόνες στις χώρες προκειμένου να αντιμετωπιστεί το φαινόμενο της διάβρωσης της φορολογητέας βάσης μέσω της υπερβάλλουσας έκπτωσης τόκων.

Επίσης, σύμφωνα με το σχέδιο δράσης του ΟΟΣΑ, θα πρέπει να εξεταστούν οι κίνδυνοι που περιλαμβάνονται στους τομείς των τραπεζικών και ασφαλιστικών εταιριών. Περαιτέρω τεχνική εργασία θα πρέπει να πραγματοποιηθεί για τον εντοπισμό της διάβρωσης της φορολογητέας βάσης μέσω έκπτωσης τόκων από τραπεζικούς και ασφαλιστικούς πολυεθνικούς ομίλους.

Η συγκεκριμένη πρακτική φορολογικού σχεδιασμού από τους πολυεθνικούς ομίλους με σκοπό τη μείωση των φορολογικών τους εσόδων μέσω της έκπτωσης τόκων, θα πρέπει να αντιμετωπιστεί με τις παρακάτω βέλτιστες πρακτικές στις οποίες στοχεύει η έκθεση του ΟΟΣΑ:

- Η ύπαρξη ορίου στην αναγνώριση των καθαρών δαπανών από τόκους
- Κανόνας σταθερής αναλογίας: Επιτρέπει σε μία οντότητα να αφαιρεί τα καθαρά έξοδα από τόκους μέχρι ένα δείκτη καθαρών επιτοκίων
- Κανόνας αναλογίας ομάδας: Επιτρέπει σε μια οντότητα να αφαιρεί τα καθαρά έξοδα από τόκους μέχρι το καθαρό επιτόκιο του ομίλου, με τη δυνατότητα επιλογής μιας χώρας να εφαρμόσει μια αύξηση στις καθαρές δαπάνες τρίτων μερών ενός ομίλου έως 10%. (Δυνατότητα επιλογής μιας χώρας να εφαρμόσει διαφορετικό κανόνα αναλογίας ομάδων)
- Μεταφορά μη εκπιπόμενων τόκων λόγω υπέρβασης ορίου, σε επόμενες χρήσεις
- Στοχοθετημένοι κανόνες για την υποστήριξη των κανόνων περιορισμού της έκπτωσης τόκων και αντιμετώπιση των κινδύνων που ενδέχεται να προκύψουν
- Εδικοί κανόνες για την αντιμετώπιση ζητημάτων που εγείρονται από τον τραπεζικό και ασφαλιστικό τομέα.

- **Δράση 5:** Αντιμετώπιση των Επιβλαβών Φορολογικών πρακτικών πιο αποτελεσματικά, λαμβάνοντας υπόψη τη Διαφάνεια και την Ουσία (Counter Harmful Tax Practices more Effectively, Taking into Account Transparency and Substance).

Οι διεργασίες σχετικά με τις επιβλαβείς φορολογικές πρακτικές δεν αποσκοπούν στην εναρμόνιση των φόρων εισοδήματος και άλλων φορολογιών, εντός ή εκτός των χωρών του ΟΟΣΑ και επομένως δεν αφορούν την υπαγόρευση σε κάθε χώρα του επιπέδου των φορολογικών της συντελεστών. Αντίθετα στοχεύουν στην αντιμετώπιση της επιβλαβής πρακτικής των πολυεθνικών ομίλων να ελαχιστοποιούν τη φορολογική τους βάση, ενθαρρύνοντας έτσι τη δημιουργία ενός περιβάλλοντος με ελεύθερο και δίκαιο φορολογικό ανταγωνισμό.

Με την πέμπτη δράση της έκθεσης του ΟΟΣΑ απαιτείται σημαντική δραστηριότητα για οποιαδήποτε επιλογή φορολογικού καθεστώτος με ευνοϊκότερους φορολογικούς συντελεστές. Η πέμπτη δράση του σχεδίου BEPS στοχεύει στην ευθυγράμμιση της φορολογίας με την ουσία επισημαίνοντας ότι τα κέρδη δεν θα πρέπει να απομακρύνονται τεχνητά από τη χώρα όπου δημιουργούνται.

Ο ΟΟΣΑ στην έκθεση του (2015) προκειμένου να αντιμετωπιστεί η διάβρωση της φορολογικής βάσης μέσω επιβλαβών φορολογικών πρακτικών με γνώμονα τη διαφάνεια και την ουσία, καθορίζει πότε η φορολόγηση σε άλλη χώρα μπορεί να είναι επιζήμια:

- Το καθεστώς της χώρας προβλέπει πολύ χαμηλή ή και καθόλου φορολόγηση στο εισόδημα από άλλες χώρες
- Το καθεστώς της χώρας προβλέπει διαχωρισμό από την εγχώρια οικονομία
- Το καθεστώς της χώρας στερείται διαφάνειας (οι λεπτομέρειες του φορολογικού καθεστώτος δεν είναι εμφανείς ή υπάρχει ανεπαρκής χρηματοοικονομική πληροφόρηση και ρυθμιστική εποπτεία)
- Δεν υπάρχει στη συγκεκριμένη χώρα αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών
- Μη τήρηση των διεθνών αρχών για τις ενδοομιλικές συναλλαγές
- Η δυνατότητα διαπραγμάτευσης του φορολογικού συντελεστή
- Ύπαρξη διατάξεων περί απορρήτου
- Το καθεστώς της χώρας ενθαρρύνει πράξεις που έχουν καθαρά φορολογικό ενδιαφέρον και δεν συμβαδίζουν με ουσιαστικές δραστηριότητες

- **Δράση 6:** Αποτροπή της κατάχρησης των Συμβάσεων (Prevent Treaty Abuse).

Οι επιχειρήσεις μέσω της καταχρηστικής χρησιμοποίησης των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας (treaty shopping), εκμεταλλεύονται τους όρους των εν λόγω

συμβάσεων με σκοπό την αποφυγή της πληρωμής των φόρων σε περιπτώσεις που υπό κανονικές συνθήκες δεν θα ίσχυαν οι συγκεκριμένες παροχές. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την απώλεια φορολογικών εσόδων από τις χώρες όπου δραστηριοποιούνται οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις.

Οι χώρες προκειμένου να περιορίσουν τις παραπάνω ενέργειες των επιχειρήσεων αποφάσισαν να συμπεριλάβουν στις συμβάσεις ένα κατώτερο όριο που θα ισχύει για την εφαρμογή της σύμβασης, αναγνωρίζοντας ωστόσο ότι κάθε χώρα θα το προσαρμόσει ανάλογα με τις ιδιαιτερότητες της.

Με την έκτη δράση ο ΟΟΣΑ επιχειρεί να καταπολεμήσει τις στρατηγικές των επιχειρήσεων, οι οποίες καταστρατηγώντας τις συμβάσεις των κρατών, ιδρύουν επιχειρήσεις «φαντάσματα» σε κράτη που δεν δραστηριοποιούνται στην ουσία, με σκοπό να λάβουν οφέλη από την αναγνώριση των φόρων στις συγκεκριμένες χώρες. Σύμφωνα με την έκθεση του ΟΟΣΑ (2015) θα πρέπει να ακολουθηθούν οι παρακάτω διαδικασίες:

- Θα πρέπει να υπάρχει σαφή δήλωση από τα κράτη που συνάπτουν φορολογικές συμβάσεις ότι δεν θα δημιουργούν ευκαιρίες μέσω των συμβάσεων αυτών για την απουσία φορολόγησης επιχειρήσεων ή χαμηλής φορολόγησης, εντείνοντας τα φαινόμενα φοροαποφυγής
- Θα πρέπει να υπάρχει ένας κανόνας περιορισμού των παροχών των συμβάσεων, ο οποίος θα περιορίζει τη διαθεσιμότητα των παροχών της σύμβασης σε ορισμένες οντότητες που πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις, σύμφωνα με την πρότυπη φορολογική σύμβαση του ΟΟΣΑ. Αυτές οι προϋποθέσεις σχετίζονται με τη νομική φύση, την ιδιοκτησία και τις γενικές δραστηριότητες και εξασφαλίζουν ότι υπάρχει επαρκής σχέση της επιχείρησης και της χώρας δραστηριοποίησης της
- Θα πρέπει να εξετάζεται ο σκοπός των συμβάσεων που συνάπτονται από τα κράτη και εάν ένας από τους κύριους σκοπούς είναι να αποκτήσει μια επιχείρηση παροχές σύμφωνα με τη συνθήκη, δεν θα πρέπει να επιτρέπεται η χορήγησή τους, εκτός εάν αποδεικνύεται ότι είναι απόλυτα σύμφωνη με το σκοπό και το αντικείμενο των διατάξεων της σύμβασης.

Επομένως θα πρέπει να υπάρχει σε κάθε χώρα σχεδιασμός των εγχώριων κανόνων προκειμένου να αποφεύγεται η χορήγηση παροχών από τις συμβάσεις σε ακατάλληλες περιστάσεις και να εξετάζονται κάθε φορά οι όροι για την σύναψη φορολογικών συμβάσεων με άλλες χώρες.

- **Δράση 7:** Αποτροπή της τεχνητής αποφυγής του καθεστώτος της Μόνιμης Εγκατάστασης (Prevent the Artificial Avoidance of PE Status)

Η τεχνητή αποφυγή του καθεστώτος της μόνιμης εγκατάστασης πραγματοποιείται μέσω συμφωνιών όπου ένα πρόσωπο πωλεί προϊόντα σε ένα δεδομένο κράτος στο δικό του όνομα αλλά για λογαριασμό μιας ξένης επιχείρησης που είναι ιδιοκτήτης αυτών των προϊόντων. Μέσω αυτής της ρύθμισης μια αλλοδαπή επιχείρηση μπορεί να πουλάει τα προϊόντα της σε ένα κράτος χωρίς να έχει μόνιμη εγκατάσταση, για φορολογικούς σκοπούς. Από τη στιγμή που το εν λόγω άτομο δεν είναι ιδιοκτήτης των προϊόντων που πουλάει δεν μπορεί να φορολογηθεί για τα κέρδη από τις συγκεκριμένες πωλήσεις αλλά μόνο για την προμήθεια που λαμβάνει για τις υπηρεσίες του.

Παρόμοιες στρατηγικές λαμβάνουν χώρα όταν πραγματοποιούνται αγοραπωλησίες εμπορευμάτων στο εξωτερικό χωρίς να έχουν συναφθεί συμβάσεις, αποτελούν όμως αντικείμενο διαπραγμάτευσης και έχουν λάβει άδεια στο εξωτερικό ή όταν το πρόσωπο που τις εκτελεί αποτελεί ανεξάρτητο αντιπρόσωπο, στενά συνδεδεμένο με την αλλοδαπή επιχείρηση και επομένως φορολογείται με ευνοϊκό φορολογικό συντελεστή.

Με την έβδομη δράση ο ΟΟΣΑ προβλέπει ότι εάν οι δραστηριότητες που ένας μεσάζων ασκεί σε μια χώρα πρόκειται να οδηγήσουν σε τακτική σύναψη συμβάσεων που εκτελούνται από μια επιχείρηση, η εν λόγω επιχείρηση πρέπει να θεωρείται ότι διαθέτει επαρκή φορολογητέα σχέση στη συγκεκριμένη χώρα.

Επομένως, στην έκθεση του ΟΟΣΑ (2015), επισημαίνεται ότι μια επιχείρηση πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μόνιμα εγκατεστημένη σε ένα κράτος όταν υπάρχει ένα συνδεδεμένο πρόσωπο εκεί που ενεργεί για αυτήν, ακόμα κι αν η επιχείρηση δεν έχει καθορισμένη εγκατάσταση στο συγκεκριμένο κράτος. Η διάταξη αυτή σκοπεύει να δώσει το δικαίωμα στο συγκεκριμένο κράτος να φορολογεί τέτοιου είδους επιχειρήσεις.

Παράλληλα προβλέπονται αλλαγές στον ορισμό της μόνιμης εγκατάστασης στο άρθρο 5 του υποδείγματος φορολογίας του ΟΟΣΑ (2017), προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι τεχνικές που χρησιμοποιούνται για την αποφυγή της φορολογικής σχέσης, όπως η αντικατάσταση διανομών, οι διάφοροι φορολογικοί διακανονισμοί με εντολοδόχους κλπ.

➤ **Δράσεις 8-10:** Διαβεβαίωση ότι οι Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις είναι σύμφωνες με την πραγματοποίηση κερδών (Assure that Transfer Pricing Outcomes are in Line with Value Creation)

Οι τιμές που εφαρμόζονται στις ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών θα πρέπει να είναι σύμφωνες με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ (2017), προκειμένου να τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle). Με



την όγδοη, ένατη και δέκατη δράση ο ΟΟΣΑ στοχεύει στη διασφάλιση των τιμών ενδοομιλικής τιμολόγησης σύμφωνα με την πραγματοποίηση κερδών των επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με την έκθεση του ΟΟΣΑ (2015), οι χώρες θα πρέπει να εφαρμόσουν τις δράσεις προκειμένου να διαβεβαιωθούν ότι οι οικονομικές συναλλαγές που πραγματοποιούνται από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις δεν βασίζονται σε συμβατικές ρυθμίσεις ώστε να αποκρύπτονται τα κέρδη τους και ότι δεν πραγματοποιείται διαφυγή υπέρογκων ποσών φόρων ως αποτέλεσμα στρατηγικών σχεδιασμού φοροαποφυγής των πολυεθνικών επιχειρήσεων.

Με την όγδοη δράση ο ΟΟΣΑ στοχεύει στον έλεγχο των ενδοομιλικών τιμολογήσεων που σχετίζονται με συναλλαγές άυλων στοιχείων τα οποία είναι κινητά στοιχεία και η εκτίμηση τους είναι αρκετά δύσκολη. Η εκτίμηση πολύτιμων άυλων στοιχείων σε χαμηλές τιμές αποτελεί τον κύριο στόχο του ΟΟΣΑ καθώς συντελεί σημαντικά στη διάβρωση της φορολογικής βάσης και στη μετατόπιση του κέρδους.

Με τις νέες κατευθυντήριες οδηγίες που εξέδωσε ο ΟΟΣΑ το 2017, εισάγει τις έννοιες της Ανάπτυξης, Βελτίωσης, Συντήρησης, Προστασίας και Εκμετάλλευσης των άυλων περιουσιακών στοιχείων (DEMPE). Ο ΟΟΣΑ με την εισαγωγή των εννοιών αυτών στοχεύει στη διασφάλιση της κατανομής των εσόδων που δημιουργούνται από την εκμετάλλευση των άυλων περιουσιακών στοιχείων μεταξύ των συνδεδεμένων πολυεθνικών επιχειρήσεων βάσει της αξίας που δημιουργείται στο συγκεκριμένο πλαίσιο.

Με την ένατη δράση προβλέπεται η δημιουργία κανόνων για τη μεταφορά κινδύνων ή τη μεταφορά υπερβολικού κεφαλαίου σε εταιρίες του ομίλου με αποτέλεσμα τη δημιουργία δυσανάλογων εσόδων για τις συγκεκριμένες εταιρίες με κύριο σκοπό την αποφυγή πληρωμής των φόρων που θα προέκυπταν.

Με τη δέκατη δράση επιχειρείται η αντιμετώπιση υψηλών μορφών κινδύνου στις ενδοομιλικές συναλλαγές και η θέσπιση κανόνων που να αποτρέπουν τη μετατόπιση κερδών και εξόδων μεταξύ των εταιριών των πολυεθνικών ομίλων που έχουν ως στόχο την περαιτέρω διάβρωση της φορολογικής βάσης.

Στην έκθεση του ΟΟΣΑ(2015), παρέχονται οδηγίες συμπληρωματικές των κατευθυντήριων γραμμών προκειμένου να διασφαλίζονται οι τιμές ενδοομιλικής τιμολόγησης σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων και να ευθυγραμμίζονται τα κέρδη των πολυεθνικών ομίλων με τις οικονομικές δραστηριότητες τους.

➤ **Δράση 11:** Μέτρηση και παρακολούθηση των BEPS (Measuring and Monitoring BEPS)

Το σχέδιο δράσης BEPS είναι ένα θέμα με παγκόσμια έκταση και η εφαρμογή του από όλες τις χώρες θα ήταν ιδανική. Η παροχή δεδομένων επεκτείνεται σε όλο και περισσότερες χώρες με αποτέλεσμα πολλά μακροοικονομικά συγκεντρωτικά δεδομένα να είναι διαθέσιμα στον ΟΟΣΑ.

Ωστόσο, ακόμα κι όταν υπάρχουν δεδομένα για μια συγκεκριμένη χώρα, ζητήματα κάλυψης μπορεί να συνεχίσουν να περιπλέκουν την αυστηρή αξιολόγηση του BEPS. Ειδικότερα, μια πτυχή αφορά την κάλυψη δεδομένων σε επίπεδο εταιριών που περιλαμβάνονται στη βάση δεδομένων κάθε χώρας. Συνεπώς στην περίπτωση που λείπουν σημαντικά οικονομικά δεδομένα για μία επιχείρηση θα έχει εξίσου το ίδιο αποτέλεσμα σαν να μην είχε συμπεριληφθεί καθόλου η επιχείρηση στη βάση δεδομένων με αποτέλεσμα να παραμορφώνουν και να περιορίζουν την ανάλυση.

Με την ενδέκατη δράση αξιολογούνται τα διαθέσιμα δεδομένα που υπάρχουν για την αξιολόγηση των δράσεων του BEPS τα οποία θα πρέπει να βελτιωθούν και να μεθοδευτούν ώστε να έχουν τα επιθυμητά αποτελέσματα για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης.

Ο ΟΟΣΑ συγκεντρώνοντας τους περιορισμούς που υπάρχουν για τη συλλογή δεδομένων για τη μέτρηση των BEPS έχει κατασκευάσει έξι δείκτες για τη μέτρηση και παρακολούθηση των BEPS συλλέγοντας δεδομένα από διαφορετικές πηγές. Μέσω αυτών των δεικτών έχει παρατηρηθεί η αύξηση των BEPS και ο περιορισμός της φοροαποφυγής από την εφαρμογή τους.

Παράλληλα, μέσω της συγκεκριμένης δράσης διαπιστώθηκαν ορισμένες σημαντικές λανθασμένες εκτιμήσεις των οικονομικών στοιχείων σε συνάρτηση με το σχέδιο BEPS και συγχρόνως προτείνονται μέτρα για την καλύτερη αξιοποίηση των φορολογικών στοιχείων που έχουν στη διάθεση τους οι χώρες για την παρακολούθηση του BEPS.

➤ **Δράση 12:** Απαίτηση από τους Φορολογούμενους να αποκαλύπτουν τις Διευθετήσεις σχετικά με Επιθετικό Φορολογικό Σχεδιασμό (Require Taxpayers to Disclose their Aggressive Tax Planning Arrangements)

Σύμφωνα με την έκθεση του ΟΟΣΑ (2015) προκειμένου να σχεδιαστεί επιτυχώς ένα καθεστώς υποχρεωτικής δημοσιοποίησης, θα πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψη τα

ακόλουθα χαρακτηριστικά: ποιος αναφέρει, ποιες πληροφορίες πρέπει να αναφέρει, πότε οι πληροφορίες πρέπει να αναφέρονται και οι συνέπειες της μη αναφοράς. Σύμφωνα με τα παραπάνω χαρακτηριστικά σχεδιασμού, ο ΟΟΣΑ συνιστά στις χώρες να καθιερώσουν υποχρεωτικά καθεστάτα γνωστοποίησης σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά της κάθε χώρας, με αποτέλεσμα να υπάρχει έγκαιρη πληροφόρηση για τυχόν επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό από τους φορολογούμενους.

Η ενημέρωση των χωρών σε περιπτώσεις ύπαρξης φαινομένων επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού έχει ως αποτέλεσμα την έγκαιρη και αποτελεσματική αντιμετώπισή τους μέσω ελέγχων ή αλλαγών στη νομοθεσία.

Ορισμένες χώρες έχουν εισάγει στο σύστημά τους τη δυνατότητα πραγματοποίησης πρωτοβουλιών γνωστοποίησης από τους φορολογούμενους προκειμένου να αντιμετωπιστούν έγκαιρα τα ζητήματα πολιτικής που θα προκύψουν. Οι συγκεκριμένες πρωτοβουλίες περιλαμβάνουν: αποφάσεις που προβλέπουν μειώσεις ποινών σε περιπτώσεις εκούσιας αποκάλυψης αποκρυπτόμενου εισοδήματος, η χρήση προγραμμάτων συμμόρφωσης σε συνδυασμό με τη συμπληρωματική παροχή πληροφοριών από τους φορολογούμενους, καθώς και υποχρεωτικά καθεστάτα γνωστοποίησης.

Στόχος αυτών των πρωτοβουλιών είναι να ενθαρρύνονται οι φορολογούμενοι και οι σύμβουλοι τους να παρέχουν στις φορολογικές αρχές πληροφορίες σχετικά με τις οικονομικές δραστηριότητες των φορολογούμενων οι οποίες είναι σαφώς πιο λεπτομερείς και πιο έγκαιρες από τις πληροφορίες που παρέχονται με την φορολογική δήλωση.

➤ **Δράση 13:** Επανεξέταση των Εγγράφων Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων (Re-examine Transfer Pricing Documentation)

Με τη δέκατη τρίτη δράση του ΟΟΣΑ παρέχεται πιο βελτιωμένη και αναλυτική καθοδήγηση στις φορολογικές διοικήσεις για την ανάπτυξη κανόνων και διαδικασιών για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών τιμολογήσεων. Ειδικότερα παρέχονται οδηγίες για τα έγγραφα που θα πρέπει να προσκομίζουν οι φορολογούμενοι στις φορολογικές αρχές προκειμένου να αποδείξουν ότι τιμές των ενδοομιλικών τιμολογήσεων ευθυγραμμίζονται με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Συγκεκριμένα ο ΟΟΣΑ (2015) έχει θέσει τρεις στόχους οι οποίοι θα εφαρμοστούν από τις χώρες σύμφωνα με την δέκατη τρίτη δράση:

- Να διασφαλίσει ότι οι φορολογούμενοι θα λαμβάνουν υπ'όψη στις τιμές ενδοομιλικής τιμολόγησης με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις τις απαιτήσεις που έχει θέσει ο ΟΟΣΑ για τους όρους των συναλλαγών μεταξύ τους και θα εμφανίζουν, όπως προβλέπεται, το εισόδημα από τις συναλλαγές αυτές στις φορολογικές τους δηλώσεις
- Να παρέχουν οι φορολογούμενοι στις φορολογικές αρχές των χωρών τις απαραίτητες πληροφορίες προκειμένου οι φορολογικές διοικήσεις να αξιολογούν τους κινδύνους που μπορεί να προκύψουν από τις ενδοομιλικές συναλλαγές
- Να παρέχουν οι φορολογούμενοι στις φορολογικές αρχές τις απαραίτητες πληροφορίες που θα πρέπει να περιέχει ο φάκελος τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, με σκοπό τη σωστή φορολόγηση τους, τις οποίες μπορεί να συμπληρώνει με πρόσθετα στοιχεία, καθώς ο έλεγχος εξελίσσεται.

Οι πληροφορίες θα πρέπει να είναι προσβάσιμες από όλες τις χώρες, καθώς οι πολυεθνικές εταιρίες είναι υποχρεωμένες, με την εφαρμογή της εν λόγω δράσης, να παρέχουν υψηλού επιπέδου πληροφορίες σε ένα κοινό αρχείο, για τις πολιτικές τιμολόγησης τους όσον αφορά τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις και τις παγκόσμιες οικονομικές δραστηριότητες τους. Οι χώρες θα ενημερώνονται αυτόματα για τις πληροφορίες αυτές μέσω της ανταλλαγής πληροφοριών των κυβερνήσεων.

➤ **Δράση 14:** Αποτελεσματικότητα των Μηχανισμών Επίλυσης Διαφορών (Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective)

Οι χώρες συμφώνησαν ότι το σχέδιο δράσης του ΟΟΣΑ με σκοπό την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και την ισχυροποίηση της παγκόσμιας οικονομίας, δεν θα πρέπει να ενισχύσει την αβεβαιότητα των φορολογουμένων όσον αφορά τη φορολογική συμμόρφωση των φορολογουμένων και την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Επομένως, ως αναπόσπαστο κομμάτι του σχεδίου δράσης BEPS, θα πρέπει να είναι η ενίσχυση των μηχανισμών επίλυσης διαφορών.

Συγκεκριμένα, με την δέκατη τέταρτη δράση, προβλέπονται ελάχιστες υποχρεώσεις-πρότυπα που θα πρέπει να τηρούνται από τις χώρες ώστε να ενισχυθούν αποτελεσματικά οι μηχανισμοί επίλυσης διαφορών:

- Οι χώρες θα πρέπει να βεβαιωθούν ότι τηρούνται οι διαδικασίες αμοιβαίας συμφωνίας των χωρών

- Θα πρέπει να εξασφαλίσουν ότι τηρούνται οι διοικητικές διαδικασίες που προβλέπονται από τις δράσεις και ότι οι διαφορές επιλύονται έγκαιρα
- Θα πρέπει οι φορολογούμενοι να έχουν πρόσβαση σε πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την τήρηση των αμοιβαίων συμφωνιών.

Επιπλέον προβλέπεται η δημιουργία ενός αξιόπιστου και ισχυρού μηχανισμού παρακολούθησης αυτών των διαδικασιών, ο οποίος θα υποβάλλει τακτικά εκθέσεις αναφοράς προς τους G20.

➤ **Δράση 15:** Ανάπτυξη ενός Πολυμερούς Εργαλείου (Develop a Multilateral Instrument)

Με τη δέκατη πέμπτη δράση του σχεδίου BEPS προβλέπεται η δημιουργία ενός πολυμερούς εργαλείου μέσω του οποίου οι χώρες θα εφαρμόσουν τις δράσεις που περιλαμβάνει το σχέδιο. Στόχος της συγκεκριμένης δράσης είναι η απλούστευση της διαδικασίας για την εφαρμογή των μέτρων του BEPS σε συνδυασμό με τις τροποποιήσεις που θα πραγματοποιηθούν στη φορολογική νομοθεσία.

Σκοπός της δράσης είναι μια καινοτόμος προσέγγιση των διεθνών φορολογικών θεμάτων, ως αντίκτυπο της συνεχώς εξελισσόμενης παγκόσμιας οικονομίας και την ανάγκη προσαρμογής των χωρών στις αλλαγές αυτές.

Ως αποτέλεσμα της εν λόγω δράσης, συστάθηκε μία ομάδα χωρών, ανοικτή στη συμμετοχή όλων των χωρών, με σκοπό την ανάπτυξη του συγκεκριμένου πολυμερούς εργαλείου που θα ενισχύσει την εφαρμογή και την ανάπτυξη των δράσεων του BEPS. Η δημιουργία της ομάδας εγκρίθηκε από την Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων του ΟΟΣΑ καθώς και από την Επιτροπή Υπουργών Οικονομικών των G20. Η συμμετοχή των χωρών στη συγκεκριμένη ομάδα είναι εθελοντική και δε συνεπάγεται κάποια δέσμευση μόλις το πολυμερές μέσο ολοκληρωθεί. (ΟΟΣΑ, 2015).

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β

### Ισολογισμοί της συνδεδεμένης εταιρίας LuxOpCo της Amazon (2006-2013):

Ισολογισμός LuxOpCo (εκατ. EUR)	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
<b>Ενεργητικό</b>								
Πάγιο Ενεργητικό	190	209	275	304	547	915	1361	1500-2000
Άυλα Πάγια στοιχεία ενεργητικού	0	0	0	0	0	2	121	100-200
Ενσώματα Πάγια στοιχεία ενεργητικού	6	5	1	1	3	5	8	0-10
Χρημ/κά Πάγια στοιχεία ενεργητικού	184	203	274	303	544	908	1232	1500-2000
Κυκλοφορούν Ενεργητικό	887	1171	1518	2396	3255	4113	4851	5000-5500
Αποθέματα	185	227	245	384	591	990	1350	1500-2000
Απαιτήσεις	152	255	266	320	511	798	916	1000-1500
Κινητές Αξίες	99	112	376	1049	1348	1182	924	800-900
Μετρητά στην τράπεζα, επιταγές και ταμείο	451	577	632	644	805	1143	1661	1500-2000
Προπληρωμές	0	0	1	1	5	3	16	10-20
<b>Σύνολο Ενεργητικού</b>	<b>1077</b>	<b>1380</b>	<b>1794</b>	<b>2702</b>	<b>3807</b>	<b>5031</b>	<b>6228</b>	<b>7000-7500</b>
<b>Παθητικό</b>								
Κεφάλαιο και Αποθεματικά	35	41	73	89	117	185	109	100-200
Χρέος μη μειωμένης εξασφάλισης	1011	1302	1676	2521	3553	4636	5817	6500-7000
Προμηθευτές	397	597	779	1136	1661	2187	2910	3000-3500
Ποσά οφειλόμενα σε συνδεδεμένες εταιρίες	550	632	833	1285	1712	2109	2460	2500-3000
Φόροι και υποχρεώσεις κοινωνικής ασφάλισης	2	6	5	3	1	116	121	100-200
Άλλοι Πιστωτές και Πληρωτέα έξοδα	61	68	59	96	179	224	327	100-200
Προεισπραχθέντα Έσοδα	31	37	46	92	137	210	301	300-400
<b>Σύνολο Παθητικού</b>	<b>1077</b>	<b>1380</b>	<b>1794</b>	<b>2702</b>	<b>3807</b>	<b>5031</b>	<b>6228</b>	<b>7000-7500</b>

Πίνακας 10: Ισολογισμοί της συνδεδεμένης εταιρίας LuxOpCo της Amazon (2006-2013)

Πηγή: European Commission

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ

### Λογαριασμοί αποτελεσμάτων της εταιρίας LuxOpCo για τα έτη 2006-2013

Λογαριασμός Αποτελέσματος LuxOpCo	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Καθαρός Κύκλος εργασιών	1930,1	3426,7	4031,6	5191,1	7042,1	2051,7	2721	[3000-3500]
Έξοδα Προσωπικού	2,2	5,1	7,5	11,4	14	23,4	40,7	[60-70]
Αναπροσαρμογές Αξίας επί του Ενεργητικού	4	14,9	16,1	15,9	31,8	81,8	254,4	[200-300]
Άλλα λειτουργικά Έσοδα	91,3	128,6	211,7	286,6	451	724,6	1183,1	[1500-2000]
Εκ των οποίων								
<i>Δικαιώματα εκμετάλλευσης από την ASE</i>	78,6	126,1	196,2	285,6	449,8	694,3	1072,3	[1500-2000]
<i>Δικαιώματα εκμετάλλευσης από την AMEU</i>		2,5	7,5	0	0	21,9	95,9	[100-200]
Άλλα λειτουργικά (εξωτερικά) έξοδα	1979,5	3546,8	4188,5	5416,5	7418,2	2647,3	3726,2	[4500-5000]
Εκ των οποίων								
<i>COGS</i>	1486,6	2608,4	3058,4	3952,6	5458,1	0	0	[20-30]
<i>Δικαιώματα εκμετάλλευσης καταβληθέντα στη LuxSCS</i>	95,2	257,9	341,4	519,3	590	491,1	499,4	[500-600]
Τόκοι εισπρακτέοι και παρόμοια έσοδα	10,9	22,7	29,7	19,2	23,8	65,4	131,1	[40-50]
Τόκοι πληρωτέοι και παρόμοιες υποχρεώσεις	30,4	16,5	35,5	38,3	33,1	60,5	80	[70-80]
	16,20	(5,3)	25,40	14,80	19,80	28,70	(66,1)	[30-40]
Φόροι επί των κερδών και παρόμοιες υποχρεώσεις	4,6	(1,6)	6,7	4,2	5,5	8,2	2,2	[0-10]
Κέρδη (Ζημίες) Οικονομικού έτους	11,60	(3,7)	18,70	10,60	14,30	20,50	(68,3)	[20-30]

Πίνακας 11: Λογαριασμοί αποτελεσμάτων της εταιρίας LuxOpCo για τα έτη 2006-2013

Πηγή: European Commission

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Δ

### Ανάλυση ενδοομιλικών εξόδων της συνδεδεμένης εταιρίας LuxOpCo της Amazon (2006-2013)

Ανάλυση ενδοομιλικών εξόδων LuxOpCo								(σε εκατ. Ευρώ)
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Διαφήμιση	0,1	0,1		-0,1	-0,9	25,8	39,6	30-40
Έξοδα ανάπτυξης εφαρμογών							1,4	0-10
Εξυπηρέτηση Πελατών	10,9	18,5	17,7	22,2	54,7	47,7	74,6	100-200
Κέντρο Δεδομένων	14	24,4	27,8	27,7	35,1	67,7	107,4	100-200
Κέντρο εκτέλεσης παραγγελιών	106,6	175	188,3	228,1	313,1	576,3	973	1000-1500
Μάρκετινγκ	27,9	50,1	24,2	28,3				
Εργασίες	0,1	0	0	0,2	0,2	0,2	0,2	0-10
Κέντρο επιμερισμού υπηρεσιών						2	6,2	10-20
Υποστηρικτικές υπηρεσίες	0,2	-0,2	31,9	32,1	80,9	107,9	172,3	200-300
	159,8	268	289,9	338,4	483,1	827,6	1375	1500-2000

### Πίνακας 12: Ανάλυση ενδοομιλικών εξόδων της συνδεδεμένης εταιρίας LuxOpCo της Amazon (2006-2013)

Πηγή: European Commission

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ε:

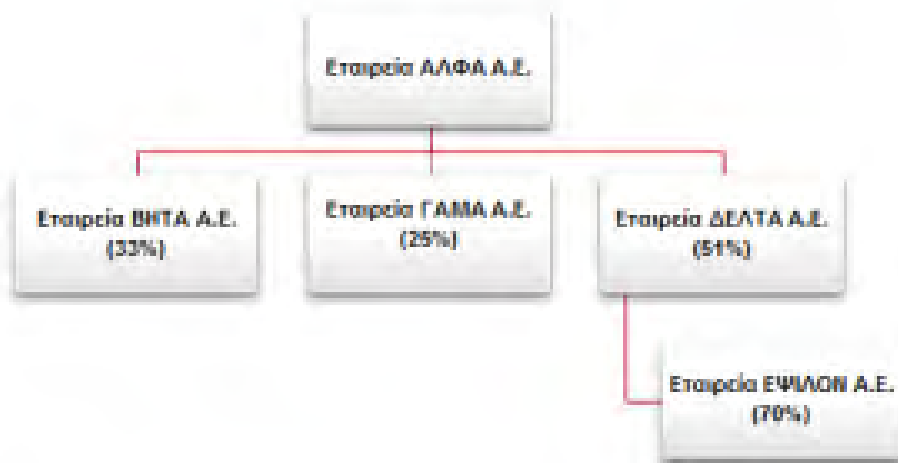
### ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

Συνδεδεμένο πρόσωπο ονομάζεται κάθε πρόσωπο το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, σύμφωνα με το αρ.2 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα τα παρακάτω πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα:

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

Παράδειγμα:





**Σχήμα 9** – Παράδειγμα Συνδεδεμένων προσώπων – Πρώτη περίπτωση

Πηγή: [www.transferpricing.gr](http://www.transferpricing.gr)

Οι εταιρίες ΑΛΦΑ Α.Ε., ΒΗΤΑ Α.Ε., ΔΕΛΤΑ Α.Ε. και ΕΨΙΛΟΝ Α.Ε. είναι συνδεδεμένες. Η εταιρία ΓΑΜΑ Α.Ε. είναι ανεξάρτητη.

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

Παράδειγμα:



**Σχήμα 10** – Παράδειγμα Συνδεδεμένων Προσώπων – Δεύτερη Περίπτωση

Πηγή: [www.transferpricing.gr](http://www.transferpricing.gr)

Οι εταιρίες ΒΗΤΑ Α.Ε. και ΔΕΛΤΑ Α.Ε. είναι συνδεδεμένες. Οι εταιρίες ΑΛΦΑ Α.Ε. και ΓΑΜΑ Α.Ε. θεωρούνται ανεξάρτητες.

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

Παράδειγμα:



**Σχήμα 11** – Παράδειγμα Συνδεδεμένων προσώπων – Τρίτη Περίπτωση

Πηγή: [www.transferpricing.gr](http://www.transferpricing.gr)

Οι εταιρίες Α και Β θεωρούνται συνδεδεμένες επειδή έχουν κοινό Γενικό Διευθυντή ο οποίος ασκεί καθοριστική επιρροή.