

Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας
Σχολή Οικονομικών και Διοικητικών
Επιστημών
Τμήμα Οικονομικών Επιστημών



Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών
«Εφαρμοσμένη Οικονομική στη Διοίκηση Επιχειρήσεων και
Δημόσιων Οργανισμών»

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:

ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ,
ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ, ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ
ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

ΦΟΙΤΗΤΡΙΑ: ΦΙΛΙΠΠΟΥ ΑΝΘΗ
ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΤΣΙΝΤΖΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

Υποβλήθηκε στο Τμήμα Οικονομικών Επιστημών – Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας
ΒΟΛΟΣ 2023

ΔΗΛΩΣΗ ΜΗ ΛΟΓΟΚΛΟΠΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΛΗΨΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

Με πλήρη επίγνωση των συνεπειών του νόμου περί πνευματικών δικαιωμάτων, δηλώνω ενυπογράφως ότι είμαι αποκλειστικός συγγραφέας της παρούσας Διπλωματικής Εργασίας, για την ολοκλήρωση της οποίας κάθε βοήθεια είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται λεπτομερώς στην εργασία αυτή. Έχω αναφέρει πλήρως και με σαφείς αναφορές, όλες τις πηγές χρήσης δεδομένων, απόψεων, θέσεων και προτάσεων, ιδεών και λεκτικών αναφορών, είτε κατά κυριολεξία είτε βάσει επιστημονικής παράφρασης. Αναλαμβάνω την προσωπική και ατομική ευθύνη ότι σε περίπτωση αποτυχίας στην υλοποίηση των ανωτέρω δηλωθέντων στοιχείων, είμαι υπόλογος έναντι λογοκλοπής, γεγονός που σημαίνει αποτυχία στην Διπλωματική Εργασία μου και κατά συνέπεια αποτυχία απόκτησης του Διπλώματος Μεταπτυχιακών Σπουδών, πέραν των λοιπών συνεπειών του νόμου περί πνευματικών δικαιωμάτων. Δηλώνω, συνεπώς, ότι αυτή η εργασία μου προετοιμάστηκε και ολοκληρώθηκε από εμένα προσωπικά και αποκλειστικά και ότι, αναλαμβάνω πλήρως όλες τις συνέπειες του νόμου στην περίπτωση κατά την οποία αποδειχθεί, διαχρονικά, ότι η εργασία αυτή ή τμήμα της δεν μου ανήκει διότι είναι προϊόν λογοκλοπής άλλης πνευματικής ιδιοκτησίας.

Όνομα & Επώνυμο Συγγραφέα : Φιλίππου Ανθή

Υπογραφή:

Ημερομηνία: 29/05/2023

Ευχαριστίες

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στο πλαίσιο του μεταπτυχιακού προγράμματος Εφαρμοσμένη Οικονομική στη Διοίκηση Επιχειρήσεων και Δημόσιων Οργανισμών του Τμήματος Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας.

Με την παρούσα διπλωματική εργασία ολοκληρώνεται ένας κύκλος και πολλοί άνθρωποι ήταν δίπλα μου παρέχοντάς μου δύναμη και ηθική συμπαράσταση. Θα ήθελα να ευχαριστήσω των επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Τσίντζο Παναγιώτη για τις συμβουλές του και την καθοδήγησή που μου παρείχε για την εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές του μεταπτυχιακού προγράμματος για τις χρήσιμες και πολύτιμες γνώσεις που μας μετέδωσαν.

Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω τα τέσσερα παιδιά μου για την υπομονή και την κατανόηση τους καθ' όλη τη διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος αλλά και την συμφοιτήτρια μου Βαβρίτσα Στεργιανή και την αδελφική μου φίλη Κατσαγιάννη Θωμαή για την δύναμη και την υποστήριξη που μου έδειξαν και ήταν δίπλα μου από την αρχή μέχρι το τέλος.

Περίληψη

Η παρούσα εργασία εξετάζει τον τρόπο με τον οποίο οι εταιρείες χρησιμοποιούν την "Ενδοομιλική Τιμολόγηση" ως εργαλείο βέλτιστης διαχείρισης και κατανομής των κερδών τους σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις επιδιώκοντας τη μεγιστοποίηση των κερδών και ταυτόχρονα τη μείωση της φορολογικής τους επιβάρυνσης.

Στο πλαίσιο της παγκοσμιοποίησης της οικονομίας και των διεθνών συναλλαγών, έχουν δημιουργηθεί διάφορες πολυεθνικές εταιρείες με τις αντίστοιχες θυγατρικές τους, που δραστηριοποιούνται επιχειρηματικά στη διεθνή αγορά επέχοντας θέση ομίλων, με αποτέλεσμα να εκμεταλλεύονται τα φορολογικά συστήματα που έχουν χαμηλότερους συντελεστές φορολόγησης.

Η μεγάλη ανάπτυξη του διεθνούς εμπορίου επέτεινε την ραγδαία ανάπτυξη και επέκταση των πολυεθνικών εταιρειών και αύξησε τον όγκο των εκτελούμενων συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Δεδομένου ότι οι εν λόγω συναλλαγές εκτείνονται σε χώρες με διαφορετικά φορολογικά συστήματα και διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές, παρατηρείται το φαινόμενο εκμετάλλευσης της τιμολόγησης των ενδοομιλικών τους συναλλαγών για να μετατοπίζουν τα φορολογητέα τους κέρδη σε χώρες με συστήματα χαμηλής φορολόγησης.

Κατ' αυτόν τον τρόπο, τα εθνικά συστήματα των χωρών υποχρεούνται να διαμορφώσουν ένα αποτελεσματικό θεσμικό πλαίσιο προκειμένου να ελέγξουν με ακρίβεια τις συναλλαγές των πολυεθνικών επιχειρήσεων. Πλέον το "transfer pricing", αποτελεί αντικείμενο νομοθετικής ρύθμισης πολλών χωρών, μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα, βάσει της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ.

Η αντιμετώπιση της καταχρηστικής φοροαποφυγής μέσω του λεγόμενου "transfer pricing" στηρίζεται μεταξύ άλλων στην τήρηση των αξιών της αρχής των ίσων αποστάσεων και στη δυνατότητα αναθεώρησης των κερδών των ελεγχόμενων συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Για την βαθύτερη κατανόηση του εν λόγω φαινομένου, θα δοθούν όσο το δυνατόν πιο πλήρεις ορισμοί των εννοιών που εμπλέκονται στις ενδοομιλικές συναλλαγές και θα παρουσιαστούν οι αρχές και οι μέθοδοι τεκμηρίωσης σύμφωνα με τις κατευθυντήριες

οδηγίες του ΟΟΣΑ, θα παραθέσουμε την εθνική νομοθεσία και την ενσωμάτωση των ευρωπαϊκών Οδηγιών σε αυτή.

Στη συνέχεια θα αναλυθεί η διαδικασία σύνταξης και υποβολής του φακέλου τεκμηρίωσης και του Συνοπτικού πίνακα που οι φορολογούμενοι οφείλουν να προσκομίσουν στις φορολογικές διοικήσεις για τις υπόχρεες σε τεκμηρίωση ενδοομιλικές συναλλαγές.

Επίσης, θα προσεγγιστεί η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου και θα αναλύσουμε τα κομβικά σημεία στα οποία επικεντρώνεται, θα αναδείξουμε τα συνήθη ευρήματα που προκύπτουν από αυτόν και θα αναφερθούμε στο ρόλο του φακέλου υποστήριξης ως επικουρικού εργαλείου της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Τέλος θα επιχειρηθεί η εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων σχετικά με την πραγματική δυνατότητα ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών, προκειμένου να αποτρέπεται η διαρροή φορολογικών εσόδων των κρατικών μηχανισμών σε βάρος των εθνικών οικονομιών.

Λέξεις Κλειδιά: φορολόγηση, φοροαποφυγή, τιμολόγηση μεταβίβασης, ενδοομιλικές συναλλαγές, φορολογικός έλεγχος, φάκελος τεκμηρίωσης, συνοπτικός πίνακας

Abstract

This dissertation examines how companies use "Intra-Talk Pricing" as a tool to optimally manage and distribute their profits to affiliated businesses seeking to maximize profits and at the same time reduce their tax burden.

In the context of the globalization of the economy and international transactions, have been created various multinational companies with their respective subsidiaries, which do business in the international market by insisting on the position of groups, as a result of which they take advantage of the tax systems that have lower rates of taxation.

The great growth of international trade has fueled the rapid growth and expansion of multinational corporations and increased the volume of transactions carried out between related enterprises.

Since these transactions span countries with different tax systems and tax rates, there is the phenomenon of exploiting their intra-group transaction pricing to shift their taxable profits to countries with low tax systems.

In this way, the national systems of the countries are obliged to form an effective institutional framework in order to accurately control the transactions of multinational companies. Transfer pricing is now the subject of legislation in many countries, including Greece, based on the Model Double Taxation Convention and the OECD Guidelines.

The treatment of abusive tax avoidance through the so-called "transfer pricing" is based on the observance of the values of the principle of equal distances and on the possibility of reviewing the profits of controlled affiliated companies.

For a deeper understanding of this phenomenon, it will give complete definitions of the concepts involved in intra-group transactions and present the principles and methods of documentation according to the OECD guidelines, we will list the national legislation and the incorporation of European Directives in it.

Next, will be analyzed the process of drawing up and submitting the documentation file and the Summary table that taxpayers are required to submit to the tax administrations for intercompany transactions subject to documentation.

We will also approach the tax audit process and analyze the key points on which it focuses, highlight the usual findings arising from it and refer to the role of the support file as an auxiliary tool of the documentation of intercompany transactions.

Finally, will be made an attempt to extract useful conclusions regarding the real possibility of controlling intra-regional transactions, in order to prevent the leakage of tax revenues of state mechanisms at the expense of national economies.

Key Words: taxation, tax avoidance, transfer pricing, intra-group transactions, tax audit, documentation file, summary table

Περιεχόμενα

Abstract.....	5
Εισαγωγή.....	9
Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή στις έννοιες των ενδοομιλικών συναλλαγών.....	11
1.2 Τα συνδεδεμένα πρόσωπα.....	11
1.3 Υπόχρεοι για την τεκμηρίωση των τιμών στις ενδοομιλικές συναλλαγές.....	15
1.4 Κατηγορίες συναλλαγών.....	19
1.5 Η Αρχή των ίσων αποστάσεων.....	24
1.6 Νομοθετικό πλαίσιο.....	26
1.7 Εξελίξεις στη χώρα μας και διεθνώς.....	29
Κεφάλαιο 2: Μέθοδοι Τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.....	32
2.1 Εισαγωγή.....	32
2.2 Μέθοδος της «συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής» (Comparable Uncontrolled Price – CUP).....	34
2.2.1 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της μεθόδου CUP.....	35
2.3 Μέθοδος της “τιμής μεταπώλησης” (Resale Price Method – RPM).....	36
2.3.1 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της μεθόδου της “τιμής μεταπώλησης”.....	38
2.4 Μέθοδος κόστους συν κέρδους (Cost plus method).....	39
2.4.1 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της μεθόδου κόστους συν κέρδους.....	41
2.5 Μέθοδος επιμερισμού κέρδους (Profit Split).....	42
2.6 Μέθοδος καθαρού κέρδους στις συναλλαγές (Transactional Net Margin Method – TNMM).....	44
2.6.1 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της μεθόδου καθαρού κέρδους στις συναλλαγές... ..	45
2.7 Επιλογή Μεθόδου τιμολόγησης μεταφοράς.....	46
2.8 Ορισμός και πηγές εύρεσης συγκριτικών στοιχείων.....	49
2.9 Λειτουργική ανάλυση και ανάλυση συγκρισιμότητας σύμφωνα με Οδηγίες του ΟΟΣΑ.....	50
2.9.1 Η Διαδικασία της συγκριτικής ανάλυσης και οι παράγοντες συγκρισιμότητας.....	52
Κεφάλαιο 3: Φάκελοι τεκμηρίωσης & Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών.....	53
3.1 Το περιεχόμενο του Φακέλου τεκμηρίωσης.....	53
3.2 Το περιεχόμενο του συνοπτικού πίνακα.....	58
3.3 Προθεσμίες κατάρτισης του φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής του συνοπτικού πίνακα.....	60
3.4 Πρόστιμα και οι κυρώσεις που προβλέπονται.....	61
3.5 Η έννοια και η διαδικασία προέγκρισης της μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολογησης (Ara – Advance Pricing Agreements).....	65
Κεφάλαιο 4: Φορολογικός έλεγχος.....	71
4.1 Επιπτώσεις της παραοικονομίας και της φοροαποφυγής στον δημοσιονομικό προϋπολογισμό.....	71

4.2 Νόμιμοι συντελεστές φορολογίας εταιριών στις χώρες του ΟΟΣΑ και φοροαποφυγής πολυεθνικών.....	73
4.3 Προσέγγιση του φορολογικού ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών.....	76
4.4 Τα σημεία και οι τομείς που εστιάζει ο φορολογικός έλεγχος.....	79
4.5 Τα συνήθη ευρήματα που προκύπτουν από τις φορολογικές αρχές.....	80
4.6 Η αξία και ο ρόλος του Φακέλου υποστήριξης.....	82
Συμπεράσματα.....	83
Βιβλιογραφία.....	86
Παράρτημα.....	90

Εισαγωγή

Ο όρος «ενδοομιλική τιμολόγηση» ή όπως επικρατεί διεθνώς «transfer pricing», αποδίδεται στον προσδιορισμό της αξίας των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Ειδικότερα, αναφέρεται στην αξία που μια επιχείρηση χρεώνει για προϊόντα, υπηρεσίες, χρήση άυλων περιουσιακών στοιχείων, χρηματοδοτικές μισθώσεις, δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, δικαιώματα χρήσης εμπορικών σημάτων, απόδοση τόκων, αμοιβών, λειτουργικών δαπανών και κάθε είδους συναλλαγή εν γένει σε μια συνδεδεμένη με αυτήν εταιρεία, η οποία διαφέρει από εκείνη που θα είχε χρεωθεί, εάν οι ίδιες επιχειρήσεις ήταν ανεξάρτητες μεταξύ τους. Βασική επιδίωξη της παραπάνω τακτικής είναι η μέγιστη δυνατή μείωση των συνολικών φόρων που πρέπει να αποδοθούν στις φορολογικές διοικήσεις από τις εν λόγω επιχειρήσεις.

Το φαινόμενο κατά το οποίο οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις συγκροτούν το σώμα ενός ομίλου εταιρειών και χρησιμοποιούν τακτικές και μέσα που στοχεύουν στην καλύτερη κατανομή των κερδών στα συνδεδεμένα μέρη τους αποδίδοντας τους ελάχιστους δυνατούς φόρους, έχει λάβει διεθνείς διαστάσεις και λειτουργεί επιβαρυντικά στις οικονομίες των χωρών αλλά στην διεθνή οικονομία. Καθώς η εποχή μας χαρακτηρίζεται ως εποχή της παγκοσμιοποίησης όπου οι Όμιλοι Εταιρειών διαδραματίζουν βασικό ρόλο στη διεθνή οικονομία, ανεξαρτήτως εάν η τιμολόγηση μεταφοράς που ακολουθούν είναι συμβατή ή όχι με τις βασικές αρχές της τιμολόγησης μεταβίβασης, είναι ζωτικής σημασίας για τους ίδιους τους ομίλους, τις φορολογικές διοικήσεις αλλά και όλους τους φορολογούμενους η άσκηση αποτελεσματικού φορολογικού ελέγχου με ισότιμους όρους για τη βιώσιμη ανάπτυξη των οικονομιών των χωρών και την εξάλειψη των φαινομένων οικονομικής και κοινωνικής ανισότητας.

Προκειμένου να γίνει βαθύτερα αντιληπτός όρος και η λειτουργία του transfer pricing ως χρηματοοικονομικό εργαλείο σε εθνικό, ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο, η παρούσα εργασία θα παρουσιάσει αναλυτικά όλες τις έννοιες που αναφέρονται σε αυτόν και στις ενδοομιλικές συναλλαγές ενώ παράλληλα θα παραθέσουμε και το νομοθετικό πλαίσιο που διέπει κάθε όρο και διαδικασία.

Επίσης θα περιγραφούν οι μέθοδοι τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της κάθε μεθόδου ενώ αναφερθούμε διεξοδικά

στα κριτήρια επιλογής της κατάλληλης επιλογής μεθόδου ανά περίπτωση. Στην συνέχεια θα δοθούν οι ορισμοί των συγκριτικών στοιχείων, των πηγών και των τρόπων αναζήτησης και εξεύρεσης αυτών προκειμένου οι εταιρείες να προβούν στην απαιτούμενη λειτουργική και συγκριτική ανάλυση σύμφωνα με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ.

Σε επόμενο κεφάλαιο θα παρουσιαστεί ο Φάκελος Τεκμηρίωσης και ο Συνοπτικός πίνακας που οφείλουν να καταρτίσουν οι εταιρείες για τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν και οι οποίες υπόκεινται σε τεκμηρίωση. Παρατίθενται οι σχετικές διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας σχετικά με τη διαδικασία κατάρτισης και υποβολής αυτών στις αρμόδιες φορολογικές διοικήσεις. Επίσης θα παρουσιαστούν αναλυτικά οι προθεσμίες και οι τρόποι υποβολής του φακέλου τεκμηρίωσης και του συνοπτικού πίνακα καθώς και τα πρόστιμα και τις κυρώσεις που προβλέπει η σχετική νομοθεσία για περιπτώσεις μη συμμόρφωσης με τα διαλαμβανόμενα σε αυτή. Αναλυτική αναφορά θα γίνει στην έννοια και τη διαδικασία προέγκρισης της μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (ARA-Advance Pricing Agreements).

Το τελευταίο κεφάλαιο εστιάζει στον φορολογικό έλεγχο που διενεργούν οι φορολογικές διοικήσεις για τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Θα παραθέτουμε τα σημεία και τους τομείς που επικεντρώνεται ο έλεγχος της φορολογητέας ύλης καθώς τα συνήθη ευρήματα που προκύπτουν κατά τη διαδικασία ελέγχου. Ακόμη, γίνεται αναφορά στο ρόλο και στην αξία του φακέλου υποστήριξης, όπου έχει αποδειχθεί ότι λειτουργεί συμπληρωματικά, αλλά με ουσιαστικό τρόπο στη διαδικασία τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Αυτό γίνεται, προκειμένου οι φορολογούμενοι υπόχρεοι σε αυτήν να ανταπεξέρχονται αποτελεσματικά στις διαδικασίες ελέγχου.

Τέλος, στα εξαγόμενα συμπεράσματα θα δοθούν απαντήσεις στα κύρια ερευνητικά ερωτήματα αναφορικά με το πόσο επαρκές είναι το νομοθετικό πλαίσιο για την τιμολόγηση μεταβίβασης, πόσο αποτελεσματικοί είναι οι έλεγχοι που διενεργούν οι φορολογικές αρχές για τη φύση αυτών των οικονομικών συναλλαγών και πόσο εύκολο είναι για τις εταιρείες να παρακάμψουν το ισχύων νομοθετικό πλαίσιο. Θα αναζητήσουμε επίσης τρόπους αντιμετώπισης για την αποκατάσταση των στρεβλώσεων που παρατηρούνται καθόλα τα στάδια της διαδικασίας της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή στις έννοιες των ενδοομιλικών συναλλαγών

1.1 Τιμολόγηση μεταβίβασης (Transfer Pricing)

Ο όρος «τιμολόγηση μεταβίβασης» αναφέρεται στην τιμολόγηση των συναλλαγών μεταξύ των σχετικών οντοτήτων, για αγαθά, υπηρεσίες, ενοίκια, δάνεια και μεταβιβάσεις άυλων ακινήτων. Η εν λόγω τιμή καθορίζει τον διαμερισμό του συνόλου των κερδών μεταξύ των συνδεδεμένων οντοτήτων (Levey et al., 2006).

Γενικά ο όρος του transfer pricing εισήχθη στη χώρα μας σχετικά πρόσφατα κυρίως τις τελευταίες δεκαετίες, όποτε το αντικείμενο των ενδοομιλικών συναλλαγών απασχόλησε τις επιχειρήσεις και τις κυβερνήσεις. Από την πλευρά των επιχειρήσεων γίνονται προσπάθειες επίτευξης της βέλτιστης ενδοομιλικής τιμολόγησης σχετικά με τα αγαθά και τις υπηρεσίες που ανταλλάσσονται εντός ενός ομίλου (Τσουρουφλής, 2010).

Πρόκειται για μια πρακτική κατανομής των κερδών, για την απόδοση στα καθαρά κέρδη (ή ζημίες) προ φόρων των πολυεθνικών εταιρειών στις χώρες που δραστηριοποιούνται για την αποφυγή της φορολόγησης των επιχειρήσεων. Πρακτικά μέσω αυτού επιδιώκεται η διάβρωση της βάσης και η μετατόπιση των κερδών.

Το πρόβλημα της διπλής φορολογίας, που προκύπτει από τη διόρθωση κερδών με τη διαδικασία αναπροσαρμογής των κερδών, αποτελεί φαινόμενο που πρέπει να προλαμβάνεται και σε κάθε περίπτωση να αποφεύγεται. Προς την κατεύθυνση αυτή, είναι απαραίτητο να υπάρχει αντιστάθμιση της διόρθωσης των κερδών από το ένα κράτος στο άλλο, προκειμένου να μην φορολογείται διπλά η φορολογητέα ύλη (Τσουρουφλής, 2010).

Για τον έλεγχο και την αποτροπή του φαινομένου αυτού, θεσπίστηκαν κανόνες μεταβίβασης τιμών στις χώρες που δραστηριοποιούνται στο παγκόσμιο εμπόριο προκειμένου να αποτραπεί διεθνώς η ακατάλληλη τιμολόγηση μεταβίβασης για τη μετατόπιση των κερδών από τη φορολογική δικαιοδοσία τους (Levey et al., 2006).

1.2 Τα συνδεδεμένα πρόσωπα

Ο όμιλος εταιρειών αποτελεί μια οικονομική οντότητα που απαρτίζεται από ένα σύνολο εταιρειών που είναι είτε εταιρείες που ελέγχονται από την ίδια εταιρεία είτε

είναι η ίδια η ελεγκτική εταιρεία. Ο έλεγχος μιας εταιρείας σημαίνει ότι έχει την εξουσία να διορίζει την πλειοψηφία των διευθυντών.

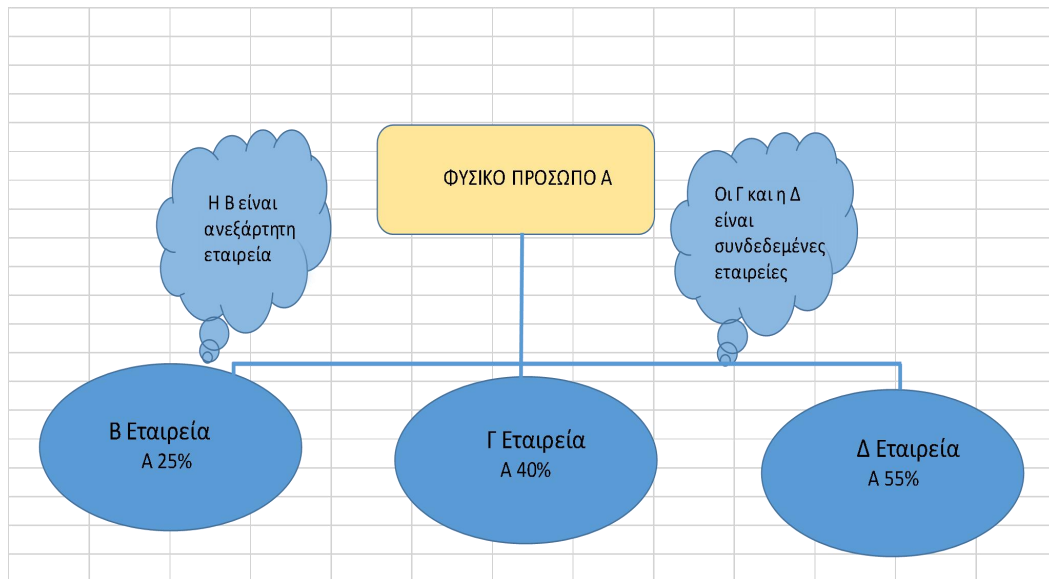
Ο έλεγχος μιας εταιρείας X από την εταιρεία Y δύναται να είναι άμεσος ή έμμεσος. Στον άμεσο έλεγχο η εταιρεία Y κατέχει άμεσα την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου του διοικητικού συμβουλίου της εταιρείας X, ενώ στον έμμεσο η εταιρεία Y ελέγχει κάποιες ενδιάμεσες εταιρείες Z, W κ.λπ., από τις οποίες μπορεί να απαιτήσει να ψηφίσουν με συγκεκριμένο τρόπο στο διοικητικό συμβούλιο της X, αποκτώντας έτσι την πλειοψηφία των δικαιωμάτων αυτής (Insee, 2019).

Στην ελληνική νομοθεσία, και συγκεκριμένα στον Νόμο 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν. 4046/2012 (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από το Ν. 4605/2019) του Ν. 4093/2012 (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από το Ν. 4997/2022) και του Ν. 4127/2013 (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από το Ν. 5024/2023) (Ιστοσελίδα: taxheaven.gr, 2013a) και άλλες διατάξεις» και ειδικότερα στο άρθρο 2, περιλαμβάνονται οι όροι που χρησιμοποιούνται στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ). Ορίζεται επίσης η έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ως πρόεκταση της έννοιας «συνδεδεμένο πρόσωπο» και ειδικότερα ως «συνδεδεμένο πρόσωπο» λογίζεται κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται (Ιστοσελίδα: kodiko.gr, 2013).

Τα συνδεδεμένα πρόσωπα περιγράφονται στις ακόλουθες τρεις (3) περιπτώσεις:

1^η περίπτωση:

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



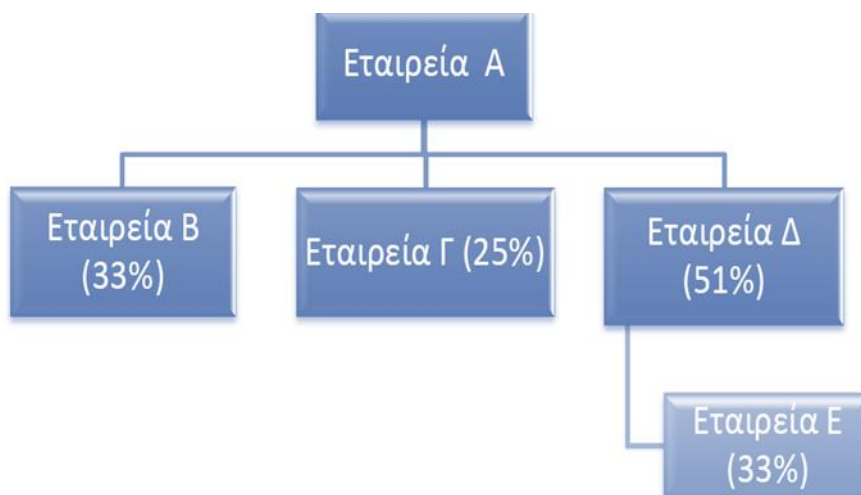
Σχήμα 1: Συνδεδεμένα πρόσωπα: κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο κατά τουλάχιστον 33%, βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου

(Πηγή: ίδια κατασκευή)

Στο παραπάνω παράδειγμα παρατηρούμε ότι η εταιρεία Β είναι ανεξάρτητη αφού η συμμετοχή στο κεφάλαιο είναι μικρότερη του 33%. Αντιθέτως οι Γ και Δ είναι συνδεδεμένες εταιρείες λόγω συμμετοχής στο κεφάλαιο (πάνω από 33%).

2^η περίπτωση:

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

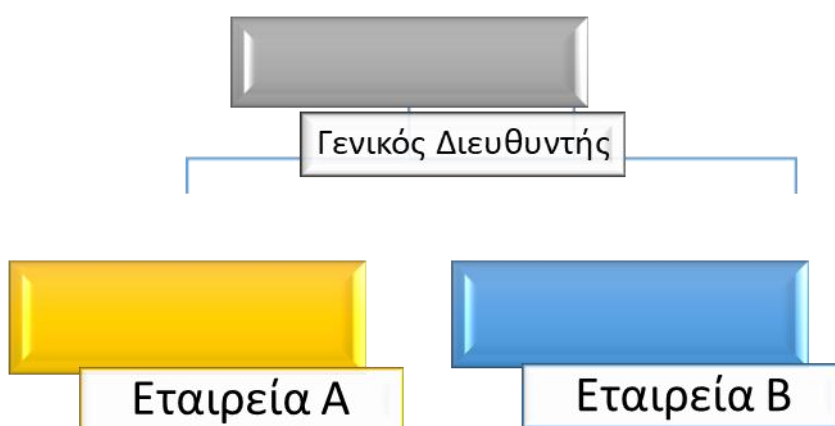


Σχήμα 2: Συνδεδεμένες εταιρίες με μία εταιρεία ανεξάρτητη
(Πηγή: ίδια κατασκευή)

Οι εταιρίες Α, Β, Δ και Ε είναι συνδεδεμένες ενώ η εταιρία Γ είναι ανεξάρτητη.

3^η περίπτωση:

Η τρίτη περίπτωση περιλαμβάνει κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης διοικητικής εξάρτησης, ελέγχου ή επιρροής και το οποίο έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής σε άλλο πρόσωπο. Όπως φαίνεται για παράδειγμα στο παρακάτω σχήμα η εταιρίες Α και Β μοιράζονται τον ίδιο Γενικό Διευθυντή και ως εκ τούτου οι εταιρίες αυτές θεωρούνται συνδεδεμένες.



Σχήμα 3: Διαφορετικές εταιρίες με ίδιο Γενικό Διευθυντή
(Πηγή: ίδια κατασκευή)

Γενικά, όλες οι προαναφερθείσες περιπτώσεις αναφέρονται στο βαθμό ιδιοκτησίας που κατέχει μια μητρική εταιρεία σε μια άλλη εταιρεία. Συνήθως οι όροι θυγατρική και συνδεδεμένη χρησιμοποιούνται ταυτόσημα για να περιγράψουν μια εταιρεία της οποίας η μητρική κατέχει μόνο μειοψηφικό μερίδιο στην ιδιοκτησία της εταιρείας.

Ωστόσο η ακριβής πληροφορία είναι ότι θυγατρική είναι μια εταιρεία της οποίας η μητρική είναι η πλειοψηφία μέτοχος. Κατά συνέπεια, η θυγατρική θεωρείται ότι ανήκει εξ ολοκλήρου στη μητρική εταιρεία όταν αυτή κατέχει το 100% της θυγατρικής.

Ειδικότερα ως προς την συμμετοχή στο κεφάλαιο είτε άμεσα είτε έμμεσα, θα πρέπει να έχει κατ' ελάχιστον το 33%, με βάση την αξία ή τον αριθμό ή των δικαιωμάτων σε κέρδη ή σε ψήφους.

Για να γίνει κατανοητός ο τρόπος που λειτουργούν οι έμμεσες συμμετοχές παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα. Έστω ότι η εταιρεία X συμμετέχει με ποσοστό 60% στο κεφάλαιο της εταιρείας Y, η Y με τη σειρά της συμμετέχει με ποσοστό 80% στο κεφάλαιο της εταιρείας Z και η Z συμμετέχει με ποσοστό 75% στο κεφάλαιο της εταιρείας W, τότε η εταιρεία X συμμετέχει έμμεσα, με 48% ($80\% \times 60\%$) στο κεφάλαιο της εταιρείας Z και με 36,0% ($48\% \times 75\%$) στο κεφάλαιο της εταιρείας W. Συμπερασματικά, οι έμμεσες συμμετοχές προκύπτουν με πολλαπλασιασμό των κατεχόμενων ποσοστών μέσω των διαδοχικών βαθμίδων.

Επίσης σχέση σύνδεσης μεταξύ δύο νομικών προσώπων X και Y θεωρείται ότι υπάρχει και όταν ένα τρίτο πρόσωπο Z συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα με ποσοστό 33% και άνω τόσο στο κεφάλαιο του προσώπου X όσο και στο του προσώπου Y. Υπό την έννοια αυτή όλα τα πρόσωπα X, Y και Z λογίζονται ως συνδεδεμένα. Συνδεδεμένα πρόσωπα νοούνται ακόμα και οι συγγενείς, ήτοι ο/η σύζυγος και οι ανιόντες/κατιόντες σε ευθεία με αυτούς γραμμή.

1.3 Υπόχρεοι για την τεκμηρίωση των τιμών στις ενδοομιλικές συναλλαγές

Αρχικά θα πρέπει να αναφέρουμε ότι οι εταιρείες χρησιμοποιούν την "ενδοομιλική τιμολόγηση" ως χρηματοοικονομικό εργαλείο για την καλύτερη κατανομή των κερδών τους σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Με τον τρόπο αυτό στοχεύουν στο να μεγιστοποιήσουν τα κέρδη τους, μειώνοντας ταυτόχρονα τη φορολογική τους βάση.

Ο Νόμος 3728/2008 έθεσε για πρώτη φορά στη χώρα μας το πλαίσιο για τους

«Κανόνες Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών» και καθόρισε τον τρόπο με τον οποίο θα ελέγχονται οι συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα, στον Ν. 4174/2013 στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 21 ορίζονται τα ακόλουθα (Ιστοσελίδα: taxheaven.gr, 2022):

«1. Για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα συνδεδεμένα πρόσωπα 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 και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

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

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

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

Όπως συνάγεται από τα παραπάνω, υπάρχουν υποχρεώσεις των συνδεδεμένων προσώπων που διενεργούν ενδοομιλικές συναλλαγές. Βασικά, οι επιχειρήσεις αυτές θα πρέπει να διασφαλίζουν ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές τους τηρούν την «αρχή των ίσων αποστάσεων» (arm's length principle) (Loraine, n.d.). Η αρχή αυτή υπαγορεύει ότι οι συναλλαγές θα πρέπει να λαμβάνουν χώρα με τους ίδιους οικονομικούς και εμπορικούς όρους, με αυτούς που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων δηλαδή των ανεξαρτήτων επιχειρήσεων (Θεοχαροπούλου, 2022).

Έτσι, στο πλαίσιο αυτό οι επιχειρήσεις θα πρέπει σε ετήσια βάση να καταρτίζουν Φάκελο Τεκμηρίωσης, να συντάσσουν και να υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για τις ενδοομιλικές συναλλαγές που πραγματοποίησαν.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης (Φ.Τ.) των ενδοομιλικών συναλλαγών, συνιστά απόρροια μιας σύνθετης, πολυπαραγοντικής και εξειδικευμένης μελέτης, η οποία ενσωματώνει στοιχεία που αφορούν στο ευρύτερο περιβάλλον που δραστηριοποιείται η επιχείρηση αλλά και στην επί μέρους διάρθρωση και δομή της επιχείρησης. Βασική επιδίωξη της σύνταξης του Φακέλου Τεκμηρίωσης είναι η αξιολόγηση και η απόδειξη ότι οι εκτελεσθείσες ενδοομιλικές συναλλαγές πληρούσαν τις απαιτήσεις που υπαγορεύει η αρχή των ίσων αποστάσεων (Ντρούκας, 2017; Ιστοσελίδα: taxheaven.gr, 2018).

Στο στάδιο της τεκμηρίωσης, πραγματοποιείται άντληση στοιχείων από έγκυρες βάσεις δεδομένων. Εντούτοις θα πρέπει να σημειωθεί ότι η αναζήτηση των στοιχείων θα πρέπει να διενεργείται σε επικαιροποιημένες βάσεις δεδομένων μέχρι δύο μήνες πριν τη λήξη του φορολογικού έτους και έως την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Με λίγα λόγια, η κατάρτιση του φακέλου αποτελεί μία ετήσια υποχρέωση η οποία οφείλει να ολοκληρώνεται εγκαίρως ήτοι πριν την προθεσμία υποβολής της δήλωσης.

Επίσης θα πρέπει να επισημάνουμε ότι ο Φάκελος Τεκμηρίωσης που όπως είπαμε συντάσσεται κάθε χρόνο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, θα πρέπει να τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υπάρχει υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους.

Η σύνταξη και η υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών (Σ.Π.Π.) για τις ενδοομιλικές συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν αποτελεί πρακτικά μια σύνοψη του Φακέλου Τεκμηρίωσης η οποία επίσης οφείλεται να υποβάλλεται κάθε χρόνο στις αρμόδιες φορολογικές υπηρεσίες μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Οι επιχειρήσεις οι οποίες είναι υπόχρεες σε τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών τους είναι:

- Όλες οι ημεδαπές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από την νομική τους μορφή, για κάθε συναλλαγή τους με συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή με μόνιμες εγκαταστάσεις τους (π.χ. υποκαταστήματα) στην αλλοδαπή.

- Οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα (π.χ. τα υποκαταστήματα αλλοδαπής) για τις συναλλαγές τους με το κεντρικό και με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του κεντρικού τους στην αλλοδαπή.

- Όλα τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, για τις συναλλαγές και τη μεταφορά λειτουργιών που υλοποιούν με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα, καθώς και για τις αντίστοιχες συναλλαγές και μεταφορές λειτουργιών με τις μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή (π.χ. υποκαταστήματα).

- Οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα (π.χ. τα υποκαταστήματα αλλοδαπής), για τις συναλλαγές τους και τις μεταφορές λειτουργιών με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή.

Από τις ανωτέρω επιχειρήσεις οι οποίες είναι υπόχρεες για τεκμηρίωση των ενδοομιλικών τους συναλλαγών υπάρχουν και κατηγορίες επιχειρήσεων οι οποίες απαλλάσσονται από την εν λόγω υποχρέωση και συγκεκριμένα:

- Οι εμποροβιομηχανικές εταιρείες που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα με τις διατάξεις του υπ' αριθ. 89 (ΦΕΚ Α' 132/1.8.1967) Αναγκαστικού Νόμου,

- Οι εμποροβιομηχανικές ημεδαπές και αλλοδαπές εταιρίες που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του ΑΝ 89/1967 (ΦΕΚ Α' 132/1.8.1967),

- Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, τα οποία απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, βάσει των διατάξεων του Ν. 4172/2013 ή ειδικών διατάξεων νόμων (Ιστοσελίδα: forin.gr, 2013),

- Οι ατομικές επιχειρήσεις,

- Οι εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία (ΑΕΕΑΠ).

Πιο συγκεκριμένα οι ανωτέρω υπόχρεοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση αυτή, εφόσον: οι συναλλαγές ή η μεταφορά λειτουργιών που πραγματοποιούν με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα ανέρχονται μέχρι 100.000 ευρώ ετησίως και αθροιστικώς όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει 5.000.000 ευρώ «ανά φορολογικό έτος» ή οι συναλλαγές ή η μεταφορά λειτουργιών που πραγματοποιούν με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα ανέρχονται μέχρι 200.000 ευρώ ετησίως και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα 5.000.000 ευρώ «ανά φορολογικό έτος».

1.4 Κατηγορίες συναλλαγών

Στο σημείο αυτό οφείλουμε να παραθέσουμε τα είδη των ενδοομιλικών συναλλαγών για τα οποία προκύπτει υποχρέωση τεκμηρίωσης. Έτσι, στην υποχρέωση τεκμηρίωσης υπάγεται το σύνολο σχεδόν των συναλλαγών που πραγματοποιούνται ανάμεσα στα συνδεδεμένα πρόσωπα ήτοι (Feinschreiber & Kent, 2012):

- αγορές/πωλήσεις πρώτων υλών,
- εμπορευμάτων,
- προϊόντων,
- αμοιβές παροχής υπηρεσιών,
- δικαιώματα (royalties),
- υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης (management fees),
- μισθώματα κινητής και ακίνητης ιδιοκτησίας,
- αμοιβές άυλων περιουσιακών στοιχείων εν γένει,
- αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ, διαφήμισης,
- χρηματοοικονομικές συναλλαγές (τόκοι, χρηματοδοτικές μισθώσεις, χρεόγραφα, ασφάλειες, κ.α.),
- μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων,
- υπηρεσίες τεχνικής υποστήριξης,
- εκμίσθωση,
- έξοδα αποθήκευσης,
- δαπάνες για έρευνα και ανάπτυξη,
- επιδότηση - διαγραφή χρεών,
- λοιπές δαπάνες κ.α.

Συναλλαγές που υπόκεινται σε τεκμηρίωση συνιστούν και οι μεταβιβάσεις εταιρικών μεριδίων, μετοχών και οι μεταβιβάσεις ακινήτων ανάμεσα σε συνδεδεμένα πρόσωπα.

Ειδικότερα για τις συναλλαγές χρηματοοικονομικής φύσης, αντικείμενο τεκμηρίωσης αποτελούν οι τόκοι είτε είναι χρεωστικοί είτε πιστωτικοί.

Το 2014 εισήχθη η υποχρέωση τεκμηρίωσης σε περιστάσεις μεταφοράς λειτουργιών, όπως στην επιχειρηματική αναδιάρθρωση λειτουργιών σε εθνικό και διεθνές επίπεδο, περιουσιακών στοιχείων, επιχειρηματικών απειλών και ευκαιριών.

Στον αντίποδα υπάρχουν και συναλλαγές οι οποίες εκφεύγουν της υποχρέωσης τεκμηρίωσης.

Πιο συγκεκριμένα, τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μετόχους και οι αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη των Διοικητικών Συμβουλίων δεν συνιστούν ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και ως εκ τούτου δεν χρήζουν τεκμηρίωσης.

Θα πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι η κείμενη νομοθεσία προβλέπει βάσει διατάξεων εξαιρέσεις - απαλλαγές από την τεκμηρίωση για επιχειρήσεις οι οποίες είναι υπόχρεες γενικά αλλά συγκεκριμένες ενδοομιλικές τους συναλλαγές δεν ξεπερνούν κάποια καθορισμένα όρια τα οποία άλλαζαν κατά καιρούς αλλά από το 2014 έως σήμερα ισχύουν ως εξής:

- Συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών, η αξία των οποίων δεν ξεπερνά συνολικά τις 100.000 ευρώ/φορολογικό έτος, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν ξεπερνά τα 5.000.000 ευρώ/φορολογικό έτος, ή

- Συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει αθροιστικά τις 200.000 ευρώ ανά φορολογικό έτος, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα 5.000.000 ευρώ ανά φορολογικό έτος. Στο παρακάτω παράδειγμα θα αναλύσουμε τις συναλλαγές τριών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, θα παραθέσουμε τον κύκλο εργασιών για κάθε μία και θα αποτυπώσουμε στον συνοπτικό πίνακα την υποχρέωση ή όχι τεκμηρίωσης για κάθε μεταξύ τους συναλλαγή.

Έστω οι συνδεδεμένες εταιρείες «1 ΑΕ», «2 ΕΠΕ» και «3 ΕΠΕ», οι οποίες πραγματοποιούν συναλλαγές μεταξύ τους με την αντίστοιχη αξία όπως αποτυπώνεται στον Πίνακα 1.

Πίνακας 1: Συνδεδεμένες εταιρείες που πραγματοποιούν συναλλαγές μεταξύ τους

Τιμολόγηση από	Τιμολόγηση σε	Αντικείμενο συναλλαγής	Αξία συναλλαγών σε ευρώ
1 ΑΕ	2 ΕΠΕ	Πώληση εμπορευμάτων	120.000
1 ΑΕ	2 ΕΠΕ	Τεχνική υποστήριξη	60.000
3 ΕΠΕ	1 ΑΕ	Εκμίσθωση ακινήτων	13.000
Σύνολο			193.000

(Πηγή: Ντρούκας, 2015)

Έπειτα αποτυπώνουμε τον κύκλο εργασιών της κάθε εταιρείας στον Πίνακα 2 ως εξής:

Πίνακας 2: Κύκλος εργασιών της κάθε εταιρείας

Εταιρεία	Κύκλος εργασιών σε ευρώ
1 ΑΕ	6.000.000
2 ΕΠΕ	2.000.000
3 ΕΠΕ	500.000

(Πηγή: Ντρούκας, 2015)

Τέλος, βάσει των στοιχείων που προκύπτουν, συντάσσουμε τον συνοπτικό πίνακα (Πίνακας 3) και καταχωρούμε αν υπάρχει ανάγκη τεκμηρίωσης ή όχι για κάθε συναλλαγή, όπως ορίζουν οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (Ιστοσελίδα: taxexperts.gr, 2020).

Πίνακας 3: Ανάγκη τεκμηρίωσης ή όχι για κάθε συναλλαγή ανά εταιρεία

Εταιρεία	Αξία συναλλαγών σε ευρώ	Υποχρέωση τεκμηρίωσης – Συνοπτικός Πίνακας	Τεκμηρίωση
----------	-------------------------	--	------------

1 ΑΕ	193.000	ΟΧΙ	Συναλλαγές < 200.000 ευρώ Πωλήσεις > 5.000.000 ευρώ
2 ΕΠΕ	180.000	ΝΑΙ	Συναλλαγές > 100.000 ευρώ Πωλήσεις < 5.000.000 ευρώ
3 ΕΠΕ	13.000	ΟΧΙ	Συναλλαγές < 100.000 ευρώ Πωλήσεις < 5.000.000 ευρώ

(Πηγή: Ντρούκας, 2015)

Σχόλιο - παρατήρηση: Πρέπει να αναφερθεί ότι υφίστανται ειδικές επισημάνσεις που αφορούν στους τόκους των δανείων και στα μερίσματα.

Τόκοι Δανείων

Για τις χρηματοοικονομικές συναλλαγές και ειδικότερα τους τόκους δανείων ισχύουν τα ακόλουθα σύμφωνα με την υπουργική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών 1220/26.9.2013:

- Στις περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων ανάμεσα σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις οι τόκοι των δανείων συνιστούν αντικείμενο τεκμηρίωσης. Πιο συγκεκριμένα:

- Όταν μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων έχει συναφθεί δανειακή σύμβαση, για τον υπολογισμό των ορίων που υπάγονται σε υποχρέωση τεκμηρίωσης βάσει της παρ. 1 του άρθρου 39Α του Ν.2238/1994, λαμβάνεται υπόψη το ποσό των δεδουλευμένων τόκων χρέωσης ή πίστωσης και όχι το ποσό του κεφαλαίου βάσει του οποίου προέκυψαν.

Έτσι κατά τη σύνταξη του σχετικού φακέλου τεκμηρίωσης το αντικείμενο που υφίσταται την τεκμηρίωση είναι οι δεδουλευμένοι τόκοι χρώσης ή πίστωσης που προκύπτουν από την δανειακή σύμβαση.

Κατά τον ίδιο τρόπο θα καταχωρίζονται στον αντίστοιχο συνοπτικό πίνακα οι χρεωστικοί ή πιστωτικοί τόκοι του δανείου των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και όχι το κεφάλαιο δανεισμού.

Συμπερασματικά βάσει των ανωτέρω, το αντικείμενο τεκμηρίωσης για τον έλεγχο της τήρησης της «αρχής της ανοικτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων» (Lorraine, n.d.; Θεοχαροπούλου, 2022) στις περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, αποτελούν οι δεδουλευμένοι τόκοι που χρεώνονται ή πιστώνονται όπως ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 1 του Άρθρου 39 του Ν. 2238/1994 (Ιστοσελίδα: taxheaven.gr, 2013b).

Μερίσματα

Τα μερίσματα αποτελούν ομοίως με τους δεδουλευμένους τόκους στοιχείο ξεχωριστής σημασίας σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν. 4172 του 2013.

Συγκεκριμένα, τα ενδοομιικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας απαλλάσσονται από το φόρο, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- όταν ο φορολογούμενος λήπτης κατέχει κατ' ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής ίσο με το δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή το πλήθος του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει, και το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται επί τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες, και το νομικό πρόσωπο που προβαίνει σε διανομή κερδών, τα οποία υπόκεινται σε φόρο, δεν έχει έδρα σε κράτος που περιλαμβάνεται στα μη συνεργάσιμα κράτη σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) (Ιστοσελίδα: forin.gr, 2013).
 - όταν τα νομικά πρόσωπα δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, αλλά το ενδοομιικό μέρισμα συνδέεται με επιχειρηματικές δραστηριότητες των νομικών αυτών προσώπων εντός ή μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα.
 - όταν τα κέρδη που διανέμονται από το νομικό πρόσωπο σε φορολογούμενο λήπτη ο οποίος δεν έχει κρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί είκοσι τέσσερις (24) μήνες, αλλά πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 1 ή 2 του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013, ο λήπτης δύναται να αιτηθεί προσωρινή απαλλαγή με την προϋπόθεση ότι θα καταβάλει εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ίση με το ποσό του φόρου που θα κατέβαλε σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής (Ιστοσελίδα: forin.gr, 2013).
- Στην περίπτωση αυτή η αρμόδια φορολογική διοίκηση δύναται να απαιτήσει την υπέρ αυτής κατάπτωση της εγγύησης, εφόσον ο λήπτης φορολογούμενος δεν διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24)

μήνες. Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία συμπλήρωσης 24ων μηνών διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής.

Επίσης, για αλλοδαπό νομικό πρόσωπο μόνιμα εγκατεστημένου στην Ελλάδα και για συναλλαγές που εκτελούν με το κεντρικό, με συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού στην αλλοδαπή, αλλά και των ημεδαπών νομικών προσώπων με μόνιμες εγκαταστάσεις στην αλλοδαπή, παρέχεται δυνατότητα υποβολής αίτησης προέγκρισης της τιμολόγησης μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών με συνδεδεμένα πρόσωπα (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022).

1.5 Η Αρχή των ίσων αποστάσεων

Η αρχή των ίσων αποστάσεων (arm's length principle), συνιστά ένα διεθνές πρότυπο τιμολογιακής πολιτικής, το οποίο τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ. θα πρέπει να χρησιμοποιούν για την τεκμηρίωση των τιμών χρέωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών (Ντρούκας, 2018). Η «αρχή των ίσων αποστάσεων ή της ανοικτής αγοράς» ορίζεται στο άρθρο 9 της Πρότυπης Σύμβασης για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ. Η αρχή των ίσων αποστάσεων, θα πρέπει να εφαρμόζεται όταν στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις συνδεδεμένων επιχειρήσεων, δημιουργούνται ή επιβάλλονται συνθήκες και όροι που διαφοροποιούνται από τα συμφωνηθέντα μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (Θεοχαροπούλου, 2022).

Σύμφωνα με την πρότυπη φορολογική συνθήκη του ΟΟΣΑ (άρθρο 9 παράγραφος 1 και παράγραφος 1.6 του κεφαλαίου 1 των Οδηγιών), τα κέρδη που θα έπρεπε να έχουν πιστωθεί σε μία από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν έχουν πιστωθεί, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογηθούν αντίστοιχα (ΟΟΣΑ, 2006; Παπαζησίμου, 2018).

Με λίγα λόγια, οι συνθήκες, η τιμολόγηση και οι όροι συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών οφείλουν να είναι συγκρίσιμοι με αυτά τα οποία θα συμφωνούνταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων για τις ίδιες συναλλαγές.

Έτσι, μια συναλλαγή που υλοποιείται μεταξύ συνδεδεμένων μερών, θα είναι σύμφωνη με την «αρχή των ίσων αποστάσεων», όταν τα κέρδη που παράγονται από αυτή είναι παρόμοια με τα κέρδη που θα αποκτούσαν ανεξάρτητες επιχειρήσεις, εάν πραγματοποιούσαν παρόμοιες συναλλαγές υπό τις ίδιες συνθήκες. Η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων επιδιώκει την τήρηση κοινών κανόνων τιμολογιακής

πολιτικής μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και μεταξύ ανεξάρτητων προσώπων προκειμένου για την απαλοιφή των “ευνοϊκών” όρων που θα μπορούσε να περιλαμβάνει μία ενδοομιλική τιμολόγηση λόγω της εκάστοτε ειδικής συνθήκης σύνδεσης (Lorraine, n.d.).

Αποτελεί γεγονός ότι οι συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών διέπονται κατά κύριο λόγο από οικονομικούς και επιχειρηματικούς όρους που επικρατούν στην ελεύθερη αγορά. Οι συναλλαγές αυτές δεν υπόκεινται λοιπόν στην έννοια της κυριαρχικής και δεσπόζουσας επιρροής (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022).

Οι αντισυμβαλλόμενοι διατηρούν το δικαίωμα αποδοχής ή απόρριψης μίας τιμής για την πώληση ή αγορά ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας, καθώς και τη δυνατότητα διαπραγμάτευσης των όρων μιας συμφωνίας σύμφωνα με επιχειρηματικό τους συμφέρον. Στον αντίποδα όταν συνδεδεμένες εταιρείες συναλλάσσονται μεταξύ τους, οι οικονομικοί και επιχειρηματικοί όροι ενδέχεται να παραμένουν ανεπηρέαστοι από τις συνθήκες της ελεύθερης αγοράς (Ντρούκας, 2017; Ντρούκας, 2018).

Ωστόσο η παρουσία κεντρικής διοίκησης, κοινής στρατηγικής και δεσπόζουσας επιρροής μεταξύ συνδεδεμένων μερών, δύναται να αποτελέσουν εργαλείο τιμολόγησης με σκοπό την μεταφορά φορολογητέας ύλης σε ευνοϊκότερα φορολογικά καθεστώτα, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι όλες οι περιπτώσεις συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων αποσκοπούν στη διάβρωση της διαδικασίας.

Όπως θα δούμε σε άλλο σημείο της παρούσας εργασίας, υπάρχουν περιπτώσεις όπου υπάρχει αντικειμενική δυσκολία στον προσδιορισμό της ακριβούς τιμής, με βάση την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων (Lorraine, n.d.). Πρακτικά, λοιπόν, μπορούν να υπεισέλθουν παράμετροι που δύνανται να επηρεάσουν το πραγματικό μοντέλο τιμολόγησης μιας επιχείρησης τόσο σε επίπεδο συναλλαγών της με ανεξάρτητα μέρη όσο και συνδεδεμένων με αυτή επιχειρήσεων. Θα πρέπει λοιπόν να διασφαλίζονται οι συνθήκες της ελεύθερης αγοράς με τις απαραίτητες αναπροσαρμογές και έπειτα να εξυπηρετούνται οι συμβατικοί όροι μιας συναλλαγής που απορρέουν από μια επιχειρηματική συμφωνία μεταξύ συνδεδεμένων μερών (Θεοχαροπούλου, 2022).

Στο πλαίσιο αυτό τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ εφαρμόζουν την αρχή των ίσων αποστάσεων καθώς παρέχει ίση φορολογική αντιμετώπιση για τα συνδεδεμένα μέλη πολυεθνικών αλλά και ανεξάρτητων εταιρειών. Πρακτικά, η αρχή των ίσων αποστάσεων θέτει επί ίσους φορολογικούς όρους τις συνδεδεμένες και τις

ανεξάρτητες εταιρείες και αποτρέπει τη δημιουργία φορολογικών πλεονεκτημάτων που θα μπορούν να δημιουργήσουν συνθήκες διάβρωσης της φορολογικής διαδικασίας (ΟΟΣΑ, 2006; Παπαζησίμου, 2018).

Επιπλέον περιπτώσεις αγοράς και πώλησης προϊόντων και υπηρεσιών όπου η τιμή τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων μπορεί εύλογα να αποτελέσει συγκρίσιμο στοιχείο σε μια συναλλαγή που υλοποιείται από συγκρίσιμες ανεξάρτητες επιχειρήσεις κάτω από όμοιες συνθήκες. Γενικά σε περιπτώσεις μια σύγκριση συναλλαγών δύναται να πραγματοποιηθεί σε διάφορους χρηματοοικονομικούς δείκτες, όπως για παράδειγμα στην προσαύξηση του κόστους, του μικτού περιθωρίου κέρδους, του καθαρού κέρδους κ.α. (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022).

Εντούτοις όπως προαναφέραμε, υπάρχουν και περιπτώσεις όπου η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων συνιστά σύνθετη διαδικασία όπως συμβαίνει χαρακτηριστικά στην περίπτωση πολυεθνικών που δραστηριοποιούνται στη παραγωγή προϊόντων ή στη παροχή υπηρεσιών υψηλής εξειδίκευσης.

Ωστόσο, όπως αναφέρεται στο επόμενο κεφάλαιο, ακόμα και για τις ανωτέρω περιπτώσεις, δύνανται να χρησιμοποιηθούν ειδικές μέθοδοι τιμολόγησης, όπως π.χ. η μέθοδος επιμερισμού των κερδών (Profit Split), όπου θεωρείται η καταλληλότερη μέθοδος τεκμηρίωσης για τέτοιες ιδιαίζουσες συνθήκες (Ντρούκας, 2018).

Καθώς οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις σπανίως υλοποιούν συναλλαγές του είδους που συνάπτουν κυρίως οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις, η αρχή των ίσων αποστάσεων είναι δύσκολο να εφαρμοστεί, επειδή υπάρχουν ελάχιστες ή καθόλου άμεσες αποδείξεις για το ποιες προϋποθέσεις θα είχαν θεσπιστεί από ανεξάρτητες επιχειρήσεις (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022).

1.6 Νομοθετικό πλαίσιο

Με τον Ν. 3728/2008 (άρθρο 26), του Υπουργείου Ανάπτυξης, εισήχθη για πρώτη φορά στην Ελλάδα το πλαίσιο για τους «Κανόνες Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών» και ορίστηκε ο τρόπος ελέγχου των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Στο χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μέχρι και σήμερα, έχουν επέλθει σημαντικές αλλαγές στο νομοθετικό πλαίσιο, καθώς έπρεπε να ενσωματωθούν στην εγχώρια

νομοθεσία οι Ευρωπαϊκές Οδηγίες της Ένωσης προκειμένου για την αποφυγή των φαινομένων υπερτιμολογήσεων ή υποτιμολογήσεων μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Το 2013, με τις διατάξεις του *N. 4110/2013*, ο έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών πέρασε στις αρμοδιότητες του υπουργείου Οικονομικών. Έτσι η φορολογική διοίκηση απέσπασε ένα ουσιαστικό εργαλείο στην διεξαγωγή του φορολογικού ελέγχου (Ιστοσελίδα: taxheaven.gr, 2013c).

Οι σχετικές διατάξεις αποτελούν πλέον αναπόσπαστο κομμάτι αφενός του ισχύοντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) όπως αποτυπώνεται στον *N. 4172/2013* άρθρα 2ζ, 50 και 51 (Ιστοσελίδα: forin.gr, 2013) και αφετέρου του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (ΚΦΔ) όπως αποτυπώνεται στον *N. 4174/2013* στα άρθρα 21, 22 και 56. Στο πλαίσιο αυτό οι ελεγκτικοί μηχανισμοί των φορολογικών αρχών δύνανται να διενεργούν ελέγχους για την τήρηση των ως άνω διατάξεων σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές, επιβάλλοντας τις προβλεπόμενες από τον νόμο κυρώσεις σε περιπτώσεις μη συμμόρφωσης με αυτές (Ιστοσελίδα: taxexperts.gr, 2020).

Συνοπτικά, στο άρθρο 50 του *N. 4172/2013* ορίζεται ρητά πως στα νομικά πρόσωπα που πραγματοποιούν διεθνείς ή εγχώριες συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων, τα κέρδη που χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί αλλά λόγω των διαφορετικών όρων δεν πραγματοποιήθηκαν, περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου μόνο όταν δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου (Ιστοσελίδα: forin.gr, 2013).

Οι διατάξεις αυτές εκπορεύονται και ισοσταθμίζονται με τις αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Ειδικότερα η Αρχή Των Ίσων Αποστάσεων (Arm's Length Principle), αποτελεί ένα διεθνώς αποδεκτό πρότυπο τιμολόγησης μεταξύ συνδεδεμένων μερών το οποίο εξασφαλίζει την ισότιμη φορολογική μεταχείριση για τα συνδεδεμένα πρόσωπα και τις ανεξάρτητες εταιρείες (ΟΟΣΑ, 2006; Σαββαΐδου, 2009).

Στους ως άνω νόμους ορίζονται τα συνδεδεμένα πρόσωπα και οι υπόχρεοι τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών. Τα συνδεδεμένα πρόσωπα οφείλουν να υποβάλουν στη φορολογική διοίκηση σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθ. 21 του *N.*

4174/2013 την κατάρτιση φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και συνοπτικού πίνακα πληροφοριών με μορφή αρχείου Excel (xml) στην ΑΑΔΕ (Ιστοσελίδα: taxexperts.gr, 2020).

Αξίζει να σημειωθεί ότι προκειμένου για τη συμμόρφωση των φορολογουμένων και την διεξαγωγή των σχετικών ελέγχων από τις φορολογικές αρχές, έχουν εκδοθεί εγκύκλιοι και υπουργικές αποφάσεις που αφορούν τόσο σε επίπεδο πολυεθνικών ομίλων όσο και μικρομεσαίων επιχειρήσεων που εμπίπτουν στις σχετικές διατάξεις.

Επίσης σε διεθνές επίπεδο, ο ΟΟΣΑ έχει αναπτύξει 15 δράσεις που επιδιώκουν την πάταξη φαινομένων φοροδιαφυγής μέσω της μεταφοράς κερδών σε κράτη που διέπονται από ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς οι κοινώς λεγόμενοι φορολογικοί παράδεισοι (OECD, 2022).

Στις αρχές του έτους 2022 ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε επικαιροποιημένη έκδοση των Κατευθυντήριων Γραμμών για τις ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ πολυεθνικών επιχειρήσεων και φορολογικών διοικήσεων. Στην έκθεση παρέχονται αναθεωρημένες Οδηγίες αναφορικά με τη μέθοδο διαχωρισμού του συναλλακτικού κέρδους που είχαν περιληφθεί στο BEPS του 2018, και νέες Κατευθυντήριες γραμμές Transfer Pricing σε σχέση με τις αντίστοιχες του 2017. Πρακτικά, αυτή η τελευταία έκδοση ενοποιεί σε μια ενιαία, τις αλλαγές που έγιναν μετά την έκδοση του 2017 και οι οποίες προκύπτουν από (OECD, 2022; Ιστοσελίδα: taxheaven.gr, 2022):

- i. Την έκθεση για την αναθεωρημένη καθοδήγηση σχετικά με τη μέθοδο διαχωρισμού του συναλλακτικού κέρδους, που εγκρίθηκε από το πλαίσιο του ΟΟΣΑ/G20 για το BEPS τον Ιούνιο του 2018,
- ii. Την έκθεση για τις φορολογικές διοικήσεις σχετικά με την εφαρμογή της προσέγγισης άυλων περιουσιακών στοιχείων τα οποία είναι δύσκολο να εκτιμηθούν (Hard To Value Intangibles), που εγκρίθηκε από το πλαίσιο περιεκτικότητας του ΟΟΣΑ/G20 για το BEPS τον Ιούνιο του 2018,
- iii. Την έκθεση Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions, η οποία εγκρίθηκε από το πλαίσιο του ΟΟΣΑ/G20 για το BEPS τον Ιανουάριο του 2020.

1.7 Εξελίξεις στη χώρα μας και διεθνώς

Οι απώλειες εσόδων από τις τεχνικές μετατόπισης της φορολογικής βάσης (BEPS) αποτελούν αντικείμενο παρακολούθησης τόσο των εγχώριων ελεγκτικών αρχών όσο και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης - Organisation for Economic Co-operation and Development (ΟΟΣΑ – OECD). Εδώ και αρκετά χρόνια οι χρηματοοικονομικές αυτές συναλλαγές αποτελούν το επίκεντρο των φορολογικών αρχών καθώς συνδέονται τόσο με το Transfer Pricing όσο και με την υποκεφαλαιόδοτηση των εταιρειών. Οι σχετικές εκθέσεις του ΟΟΣΑ περιστρέφονται γύρω από την μελέτη ζητημάτων σχετικά με την παροχή εγγυήσεων, την ασφάλιση και αντασφάλιση δανείων και τον προσδιορισμό των ενδοομικών επιτοκίων δανεισμού.

Η ενσωμάτωση στη νομοθεσία της χώρας μας της Οδηγίας ΕΕ/2018/822 μέσω των άρθρων 49-57 του Ν. 4714/2020 αποτυπώνει τις πολιτικές προθέσεις σε εθνικό και Ευρωπαϊκό επίπεδο. Η παραπάνω ρύθμιση στοχεύει στην υποχρεωτική κοινοποίηση στις εθνικές φορολογικές αρχές, από την πλευρά των «ενδιάμεσων», των διακρατικών ρυθμίσεων του φορολογικού σχεδιασμού ορίζοντας σαφώς τους κανόνες κοινοποίησης των πληροφοριών αυτών. Αξίζει να σημειωθεί ότι, η Οδηγία ΕΕ/2018/822 περιλαμβάνει το σύνολο των φορολογικών αντικειμένων ήτοι το φόρο εισοδήματος, το φόρο κεφαλαιακών κερδών, το φόρο μερισμάτων, τους παρακρατούμενους φόρους, τους φόρους κληρονομιάς, τα καταπιστεύματα (Ευρωπαϊκή Ένωση, 2018; Ιστοσελίδα: taxheaven.gr, 2020).

Η Ευρωπαϊκή Ένωση εντόπισε ότι ορισμένοι φορείς διευκόλυνσης σχεδιάζουν, προωθούν και συμβάλλουν στη δημιουργία δομών σε τρίτες χώρες, οι οποίες διαβρώνουν τη φορολογική βάση των κρατών μελών μέσω της φοροδιαφυγής ή του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Οι δομές αυτές δύνανται να χρησιμοποιούν οντότητες που δεν έχουν ελάχιστη υπόσταση προκειμένου να επωφεληθούν από τις διαφορές μεταξύ των εθνικών φορολογικών συστημάτων ή των φορολογικών συμβάσεων.

Στο πλαίσιο αυτού του φαινομένου η ΕΕ υλοποιεί συχνά διαβουλεύσεις προκειμένου για την ενίσχυση της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού που απεργάζονται οι παραπάνω δομές μέσω πολύπλοκων και αδιαφανών μονοπατιών (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2022).

Στο άρθρο 56, του Ν. 4714/2020 ορίζεται ότι ένας επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός, είναι υποχρεωτικό να γνωστοποιηθεί όταν εμπίπτει σε μία από τις παρακάτω πέντε κατηγορίες (Ιστοσελίδα: e-nomothesia.gr, 2020; Μάλλιου & Σαββαΐδου, 2007):

Κατηγορία 1. Εμπορικά χαρακτηριστικά που εμφανίζονται σε σχεδιασμούς αποφυγής φορολογίας,

Κατηγορία 2. Δομές φορολογικού σχεδιασμού που συναντώνται σε σχεδιασμούς αποφυγής,

Κατηγορία 3. Διασυνοριακές συναλλαγές που έχουν σχεδιαστεί κυρίως για να δημιουργήσουν καινοτόμους σχεδιασμούς,

Κατηγορία 4. Διευθετήσεις που υποτιμούν την φορολογική δήλωση/διαφάνεια,

Κατηγορία 5. Transfer Pricing (Ενδοομιλικές Συναλλαγές): μη σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων ή σημαντικά αβέβαιη τιμολόγηση ή διάβρωση της βάσης μεταφοράς.

Στις οδηγίες του ΟΟΣΑ, η δράση DAC6, διακρίνει τις ενδοομιλικές συναλλαγές της κατηγορίας 5 σε τρεις επιμέρους περιπτώσεις ήτοι οι ακόλουθες (Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2021):

- i. ενδοομιλικές συναλλαγές που αφορούν διασυνοριακές μεταφορές λειτουργιών, περιουσιακών στοιχείων ή κινδύνων που προβλέπεται να μειώσουν ή να μεταφέρουν κέρδη (EBIT) κατά 50% και άνω για τα επόμενα τρία έτη από την πραγματοποίηση της
- ii. ενδοομιλικές συναλλαγές που αφορούν μεταφορά αύλων περιουσιακών στοιχείων τα οποία είναι δύσκολο να εκτιμηθούν (Hard To Value Intangibles). Ως τέτοια θεωρούνται τα στοιχεία για τα οποία δεν υπάρχουν αξιόπιστα συγκρίσιμα στοιχεία και για τα οποία οι προβλέψεις μελλοντικού εισοδήματος είναι εξαιρετικά αβέβαιες.
- iii. Οι κανόνες «ασφαλούς λιμένα» (unilateral safe harbor rules) αφορούν περιπτώσεις εξαίρεσης από την υποχρέωση τεκμηρίωσης οι οποίες λειτουργούν ως αυτόματα τεκμήρια καταλληλότητας των τιμών συναλλαγής.

Με τον τρόπο αυτό προκύπτουν σημεία ασυμφωνίας μεταξύ κρατών με διαφορετικούς κανόνες και όρια.

Όπως προαναφέραμε ο ενδιαμέσος είναι ο κύριος υπόχρεος προκειμένου για την γνωστοποίηση των ως άνω διαδικασιών που σημαίνει ότι πρακτικά η υποχρέωση δεν αφορά τον φορολογούμενο αλλά τον φορολογικό του σύμβουλο. Στον ν. 4714/2020 και συγκεκριμένα στη παρ. 13 του άρθρου 51, ο ενδιαμέσος οφείλει να παρέχει στην αρμόδια φορολογική αρχή βασικά στοιχεία για τους συμμετέχοντες, (όνομα, ΑΦΜ, φορολογική κατοικία) αλλά και αναλυτικές πληροφορίες της δηλωτέας ρύθμισης, και οτιδήποτε σχετίζεται με τη διασυνοριακή ρύθμιση του φορολογούμενου προσώπου.

Οι φορολογικές αρχές που εμπλέκονται στη διαδικασία οφείλουν να ανταλλάσσουν τις σχετικές πληροφορίες ανά τρίμηνο. Στο ίδιο άρθρου του νόμου στην παρ. 17 ορίζεται ότι η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών διενεργείται εντός μηνός από το τέλος του τριμήνου κατά το οποίο υποβλήθηκαν οι πληροφορίες.

Στο πλαίσιο διενέργειας ελέγχων των συναλλαγών μεταξύ επιχειρήσεων με συνδεδεμένα πρόσωπα, έχουν εντοπιστεί από τις φορολογικές αρχές ενδοομιλικές συναλλαγές ελληνικών εταιρειών με συνδεδεμένες οντότητες τον οποίον η έδρα βρίσκεται σε κράτη με μικρότερο φορολογικό συντελεστή των εταιρικών κερδών σε σχέση με την Ελλάδα.

Ομοίως, οι συναλλαγές εταιρειών με συνδεδεμένα φυσικά πρόσωπα (π.χ. μέτοχοι, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι) αποτελούν συχνά αντικείμενο ελέγχου των φορολογικών αρχών.

Ειδική βαρύτητα για τους ελεγκτές των φορολογικών αρχών αποτελεί η επιλογή κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης προκειμένου για την αξιολόγηση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων. Πιο συγκεκριμένα, η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής και η αξιοπιστία της μεθόδου εξετάζεται μεθοδικά καθώς δύναται να επηρεαστεί από τον λογιστικό χειρισμό των λειτουργικών εξόδων. Όπως επισημαίνουν οι φορολογικοί ελεγκτές, ο κατάλληλος δείκτης για την εφαρμογή της παραπάνω μεθόδου είναι ο δείκτης λειτουργικού περιθωρίου κέρδους προς τις πωλήσεις διότι περιλαμβάνει τον τρόπο λογιστικού χειρισμού των λειτουργικών εξόδων. Για παράδειγμα η χρήση του δείκτη μικτού περιθωρίου κέρδους προκαλεί σύγχυση στη σύγκριση με ανεξάρτητες επιχειρήσεις καθώς δεν είναι δυνατόν να ξέρουμε αν και ποια είδη δαπανών συμπεριλήφθηκαν στο κόστος πωληθέντων ή στα λειτουργικά έξοδα.

Συμπερασματικά, μπορούμε να παρατηρήσουμε ότι οι φορολογικές αρχές διαθέτουν ελεγκτικούς μηχανισμούς οι οποίοι στηρίζονται στην εφαρμογή των διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας όπως το άρθρο 38 του ν. 4174/13 για την φοροδιαφυγή και το άρθρο 66 του Ν. 4172/2013 για τον εντοπισμό και τη φορολόγηση ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών. Εντούτοις το φάσμα των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι τόσο ευρύ που απαιτεί περαιτέρω εμβάθυνση σε εθνικό και υπερεθνικό επίπεδο με την συνεργασία των αρμόδιων αρχών και των κυβερνήσεων για την χάραξη από κοινού πολιτικής στην πάταξη φαινομένων φοροδιαφυγής (Ιστοσελίδα: forin.gr, 2013).

Κεφάλαιο 2: Μέθοδοι Τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών

2.1 Εισαγωγή

Για την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών υπάρχουν πολλές διαθέσιμες μέθοδοι τις οποίες μπορούν να χρησιμοποιήσουν τόσο οι φορολογικές αρχές όσο και οι διάφορες επιχειρήσεις προκειμένου να καθορίσουν τις ακριβείς τιμές μεταβίβασης σε μια αμιγώς εμπορική βάση για συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Στο καθορισμό ενός ενιαίου πλαισίου των αγορών, ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) έχει προβεί στην ανάλυση των κυριότερων εξ αυτών των μεθόδων βάσει των οποίων οι πολυεθνικές και οι διοικήσεις των φορολογικών αρχών μπορούν να καθορίσουν την τιμολόγηση μεταβίβαση (OECD, 2022).

Στην συνέχεια του κεφαλαίου αυτού θα δούμε αναλυτικά τις μεθόδους αυτές και προκειμένου να καταστούν σαφείς θα παραθέσουμε και σχετικά παραδείγματα. Με τον τρόπο αυτό κάθε οργανισμός θα μπορεί να αξιολογεί ποια μέθοδος κρίνεται ως η καταλληλότερη ανά περίπτωση και σύμφωνα με τις ανάγκες των οργανισμών ώστε να μπορούν να εφαρμόζουν τις μεθόδους μεταφοράς με ακρίβεια και αποτελεσματικότητα. Οι μέθοδοι μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον προσδιορισμό μιας τιμής σε απόσταση κεφαλαίου και τον έλεγχο τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων για τον υπολογισμό ή τη δοκιμή του βραχίονα διάρκειας της φύσης των τιμών ή των κερδών (Θεοχαροπούλου, 2022).

Συμπερασματικά, οι μέθοδοι τιμολόγησης μεταφοράς είναι τρόποι καθορισμού των τιμών σε καθαρά εμπορική βάση και των κερδών από συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Η συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων για την οποία πρόκειται να καθοριστεί μια τιμή πλήρους εμπορίου αναφέρεται ως «ελεγχόμενη συναλλαγή». Η εφαρμογή των μεθόδων τεκμηρίωσης συμβάλλει στη διασφάλιση ότι οι συναλλαγές συμμορφώνονται με το πρότυπο της αγοράς και την αρχή των ίσων αποστάσεων (United Nations, 2021).

Οι μέθοδοι τεκμηρίωσης κατηγοριοποιούνται σε δύο βασικές ομάδες, τις παραδοσιακές και τις μη παραδοσιακές.

Στην κατηγορία των παραδοσιακών μεθόδων ανήκουν οι ακόλουθες μέθοδοι (Ντρούκας, 2015):

α) η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), με την οποία γίνεται σύγκριση μεταξύ της παρατηρούμενης τιμής σε μία ελεγχόμενη συναλλαγή και της τιμής μίας αντίστοιχης συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων υπό παρόμοιες περιστάσεις και δοσμένου ακριβώς όμοιου προϊόντος.

β) η μέθοδος της Τιμής Μεταπώλησης (RPM), όπου θεωρούμε ότι ένα προϊόν ή μία υπηρεσία παρέχεται από μία συνδεδεμένη εταιρεία και μεταπωλείται σε μία ανεξάρτητη.

γ) η μέθοδος του Κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους (CPM), με την οποία η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής συγκρίνεται με μία ανταγωνιστική τιμή, η οποία προκύπτει εφαρμόζοντας επί του κόστους ένα δόκιμο περιθώριο κέρδους, βάσει των λειτουργιών, των κινδύνων και των υφιστάμενων συνθηκών της αγοράς.

Στην κατηγορία των μη παραδοσιακών μεθόδων ανήκουν οι ακόλουθες μέθοδοι (Ντρούκας, 2015):

α) η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), με την οποία το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής ανάμεσα σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο κερδίζουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις κάτω από παρόμοιες συνθήκες.

β) η μέθοδος επιμερισμού ή κατάτμησης των κερδών (PSM), με την οποία το καθαρό κέρδος (ή η ζημία) που προκύπτει από μία ενδοομιλική συναλλαγή επιμερίζεται

ανάμεσα στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις με βάση τη συνεισφορά τους στην εκτελούμενη συναλλαγή σε επίπεδο λειτουργιών και κινδύνων.

γ) άλλες μέθοδοι, που δύνανται να προτιμηθούν σε περιστάσεις που λαμβάνουν χώρα συναλλαγές με ιδιαίτερα χαρακτηριστικά για την τεκμηρίωση των οποίων είναι δύσκολο να επιλεγεί κάποια από τις παραπάνω μεθόδους.

2.2 Μέθοδος της «συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής» (Comparable Uncontrolled Price – CUP)

Στη μέθοδο CUP η τιμή που χρεώνεται για ακίνητα ή υπηρεσίες που μεταφέρονται σε ελεγχόμενη συναλλαγή, συγκρίνεται με την τιμή που χρεώνεται για ακίνητα ή υπηρεσίες μετάβασης ανεξέλεγκτης συναλλαγής αλλά σε συγκρίσιμες περιστάσεις. Εάν προκύψει διαφορά μεταξύ των δύο τιμών, αυτό αποτελεί ένδειξη ότι οι προϋποθέσεις των εμπορικών και οικονομικών σχέσεων των συνδεδεμένων επιχειρήσεων δεν πληρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων γεγονός που υποδηλώνει ότι η τιμή της μη ελεγχόμενης συναλλαγής μπορεί να χρειαστεί να υποκαταστήσει την τιμή στην ελεγχόμενη συναλλαγή (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022).

Γενικά, η μέθοδος CUP είναι ένας άμεσος τρόπος για τον προσδιορισμό μιας τιμής σε συναλλαγές απόστασης. Για να είναι μια ανεξέλεγκτη συναλλαγή συγκρίσιμη με μια ελεγχόμενη συναλλαγή η μέθοδος CUP υπαγορεύει ότι θα πρέπει να πληρούνται οι δύο ακόλουθες προϋποθέσεις:

- η τιμή στην ελεύθερη αγορά θα πρέπει να μην επηρεάζεται ουσιαστικά από την διαφορές μεταξύ των συγκρινόμενων συναλλαγών ή
- μεταξύ των επιχειρήσεων που πραγματοποιούν τις συναλλαγές και προκειμένου να εξαλειφθούν οι υλικές επιπτώσεις από τις διαφορές, να υπάρχει η δυνατότητα προσαρμογών και τροποποιήσεων.

Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής εΐθισται να εφαρμόζεται με βάση τις συναλλαγές φορολογουμένων με ανεξάρτητες επιχειρήσεις οπότε στην περίπτωση αυτή θεωρούνται ως «εσωτερικά συγκρίσιμα», ή με βάση των συναλλαγών μεταξύ άλλων ανεξάρτητων επιχειρήσεων οπότε θεωρούνται ως «εξωτερικά συγκρίσιμα».

Η εν λόγω μέθοδος θα μπορούσε δυνητικά να χρησιμοποιηθεί για όλους τις μορφές συναλλαγών, ωστόσο οι υψηλές απαιτήσεις συγκρισιμότητας προϊόντων και το

γεγονός ότι δεν είναι πάντοτε εφικτή η ακριβής προσαρμογή συγκρισιμότητας για τέτοιες διαφορές, περιορίζουν το εύρος εφαρμογής της. Συμπερασματικά, ελλείψει εσωτερικών συγκρίσιμων, η μέθοδος CUP είναι χρήσιμη για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων για τις παρακάτω περιπτώσεις (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022):

- i. για πωλήσεις εμπορευμάτων εντός μιας αγοράς, σε ελεγχόμενες συναλλαγές και συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές που υλοποιούνται σε συγκρίσιμες περιστάσεις,
- ii. σε ορισμένες κοινές οικονομικές συναλλαγές, όπως ο δανεισμός χρημάτων.

Για την καλύτερη κατανόηση των παραπάνω παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Έστω ότι λαμβάνει χώρα μια ελεγχόμενη συναλλαγή όπου η συνδεδεμένη επιχείρηση Α πουλά αποξηραμένους καρπούς στη συνδεδεμένη επιχείρηση Β για 100/τόνο.

Παράλληλα λαμβάνει χώρα και μια ανεξέλεγκτη συναλλαγή όπου η συνδεδεμένη επιχείρηση Α πουλά αποξηραμένους καρπούς στην ανεξάρτητη επιχείρηση Γ για 120/τόνο.

Θα πρέπει λοιπόν να καθοριστεί εάν η ανεξέλεγκτη συναλλαγή δηλαδή η πώληση από

την επιχείρηση Α στην επιχείρηση Γ, είναι συγκρίσιμη με την ελεγχόμενη συναλλαγή της πώλησης από επιχείρηση Α στην επιχείρηση Β, μέσω της ανάλυσης συγκρισιμότητας.

Εάν οι δύο συναλλαγές είναι συγκρίσιμες τότε η διαφορά στις τιμές μπορεί να δείξει ότι τιμή μεταβίβασης δεν πληροί την αρχή των ίσων αποστάσεων και η ελεγκτική φορολογική διοίκηση της επιχείρησης Α θα πρέπει να προβεί σε μια προσαρμογή στην τιμή μεταφοράς των 20/τόνο.

2.2.1 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της μεθόδου CUP

Η μέθοδος CUP είναι μια άμεση και αξιόπιστη μέθοδος για τον καθορισμό μιας τιμής επί της αρχής των ίσων αποστάσεων σε καθαρά εμπορική βάση μιας ελεγχόμενης συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων μερών. Αν λοιπόν πληρούνται τα κριτήρια υψηλής συγκρισιμότητας τότε η μέθοδος CUP είναι καταλληλότερη για να χρησιμοποιηθεί. Εντούτοις στην πράξη, συχνά η μέθοδος CUP κρίνεται ως αδόκιμη όταν ένα ή

περισσότερα κριτήρια συγκρισιμότητας δεν μπορούν να ικανοποιηθούν όπως παρόμοιες αγορές, ποσότητες και θέση στην αλυσίδα εφοδιασμού, αφού σε πολλούς κλάδους καθώς μια μικρή διαφορά μεταξύ των συνθηκών δύο συναλλαγών δύναται να επηρεάσει σημαντικά την τιμή.

Κατά συνέπεια, η μέθοδος CUP εφαρμόζεται συνήθως σε συναλλαγές προϊόντων που πραγματοποιούνται στην αγορά εμπορευμάτων, καθώς η ομοιογενής τους φύση και η διαθεσιμότητα πληροφοριών τιμολόγησης τόσο στους αγοραστές όσο και στους πωλητές σημαίνει ότι οι τιμές καθορίζονται από την ισορροπία μεταξύ της προσφοράς και της ζήτησης και είναι δυνατόν να είμαστε σίγουροι ότι η ελεγχόμενη και η μη ελεγχόμενη συναλλαγή συμβαίνουν αναφέρονται σε συγκρίσιμες περιστάσεις (Ιστοσελίδα: Royaltyrange, 2019).

Προς αυτή την κατεύθυνση αν και ορισμένες προσαρμογές στα CUP επιτρέπονται, πολλοί επιχειρηματίες επιλέγουν να χρησιμοποιούν μια εναλλακτική μέθοδο θεωρώντας ότι μια πιθανή προσαρμογή από τη CUP θα οδηγήσει σε ενέργειες και αποτελέσματα διαφορετικά από αυτά που έχουν αρχικώς συμφωνηθεί στην ελεύθερη αγορά (Hughes & Nicholls, 2010; Ιστοσελίδα: hasil.gov.my, 2023).

2.3 Μέθοδος της “τιμής μεταπώλησης” (Resale Price Method – RPM)

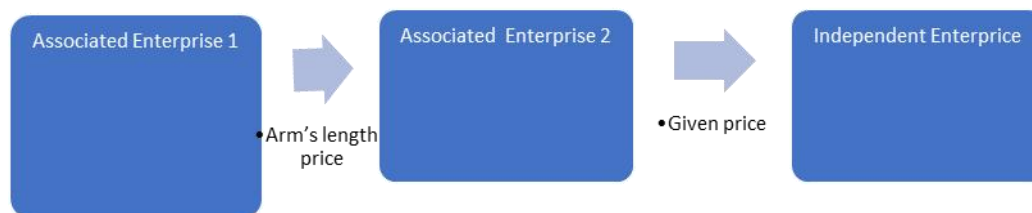
Η Μέθοδος Τιμής Μεταπώλησης (Resale Price Method) στηρίζεται στη διαφορά μεταξύ της τιμής στην οποία ένα προϊόν αγοράζεται και στην τιμή στην οποία πωλείται σε ένα τρίτο μέρος (μεικτό περιθώριο).

Η τιμή μεταβίβασης για τα εμπορεύματα προκύπτει από την τιμή μεταπώλησης αν αφαιρέσουμε το μεικτό περιθώριο κέρδους μετά από προσαρμογές. Ό,τι απομένει από την αφαίρεση του περιθωρίου τιμής μεταπώλησης μπορεί να θεωρηθεί, μετά την προσαρμογή για άλλα κόστη που σχετίζονται με την αγορά του προϊόντος όπως για παράδειγμα οι τελωνειακοί δασμοί, ως τιμή καθαρού εμπορίου της αρχικής μεταβίβασης ιδιοκτησίας μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022).

Όπως επισημαίνουν οι Hughes και Nicholls, η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης είναι συνήθως προτιμότερο να χρησιμοποιείται από διανομείς και μεταπωλητές (Hughes & Nicholls, 2010).

Η μέθοδος τιμής μεταπώλησης (RPM) είναι μια παραδοσιακή μέθοδος συναλλαγής που χρησιμοποιείτε για να καθοριστεί κατά πόσο μια συναλλαγή αντανακλά την αρχή των ίσων αποστάσεων στο εμπόριο. Γενικότερα η μέθοδος αυτή, επικεντρώνεται στην εκάστοτε εταιρεία πωλήσεων που πραγματοποιεί το μάρκετινγκ και η οποία λειτουργεί ως το εξεταζόμενο μέρος στην ανάλυση των τιμών μεταφοράς.

Πιο συγκεκριμένα όπως θα δούμε στο Σχήμα 4 η μέθοδος τιμής μεταπώλησης αναλύει την τιμή ενός προϊόντος που μια συνδεδεμένη εταιρεία πωλήσεων (Συνδεδεμένη επιχείρηση 2 (Σχήμα 4)) χρεώνει σε έναν μη συνδεδεμένο πελάτη (δηλαδή την τιμή μεταπώλησης) και να καθορίσει ένα περιθώριο κέρδους, σύμφωνα με την αρχή ίσων αποστάσεων, το οποίο η εταιρεία πωλήσεων διατηρεί για να καλύψει τα έξοδα πωλήσεων. Ο βαθμός κέρδους εξαρτάται από τις λειτουργίες που εκτελεί και τα ρίσκα που αναλαμβάνει. Το υπόλοιπο της τιμής του προϊόντος θεωρείται ως η συμβατή τιμή με την αρχή ίσων αποστάσεων, για τις ενδοεταιρικές συναλλαγές μεταξύ της εταιρείας πωλήσεων (δηλαδή της συνδεδεμένης επιχείρησης 2) και μιας συνδεδεμένης εταιρείας (δηλαδή της συνδεδεμένης επιχείρησης 1).



Σχήμα 4: Συνδεδεμένες επιχειρήσεις

Στη μέθοδο της Τιμής μεταπώλησης ισχύει:

Arm's Length Purchased Price = Resale price to non-related parties x (1- G.Margin of comparable uncontrolled transaction)

δηλαδή

Τιμή Αρχής Ίσων Αποστάσεων = Τιμή Μεταπώλησης x (1 – MK%)

Στο παραπάνω παράδειγμα του Σχήματος 4, αν η τιμή μεταπώλησης σε μια ανεξάρτητη επιχείρηση είναι 100ευρώ και το περιθώριο κέρδους της τιμής μεταπώλησης είναι 25% τότε η τιμή ίσων αποστάσεων είναι σύμφωνα με τον παραπάνω τύπο είναι:

$$100 \times (1 - 0.25) = 75 \text{ ευρώ}$$

Με λίγα λόγια, το υπόλοιπο που προκύπτει αφού αφαιρεθεί το περιθώριο κέρδους και μετά την αναμόρφωση των λοιπών εξόδων που αφορούν στην αγορά του αγαθού (π.χ. δασμοί), δύναται να θεωρηθεί ως η συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή, για τη πώληση των συγκεκριμένων αγαθών μεταξύ των συνδεδεμένων μερών.

Γενικά, το περιθώριο κέρδους του μεταπωλητή από μία ενδοομιλική συναλλαγή μπορεί να προκύψει σε σχέση με το περιθώριο κέρδους που αποκομίζει ο μεταπωλητής από τα αγαθά που αγοράστηκαν και πωλήθηκαν στο πλαίσιο μίας συγκρίσιμης ανεξάρτητης συναλλαγής. Αξίζει να σημειωθεί ότι η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης ταιριάζει καλύτερα στο πεδίο πωλήσεων αγαθών παρά στο πεδίο των υπηρεσιών. Έτσι, η αποδεκτή τιμή για αγορές από συνδεδεμένο μέρος προκύπτει από την αφαίρεση του περιθωρίου κέρδους της τιμής πώλησης σε μη συνδεδεμένο μέρος από συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη συναλλαγή (Hughes & Nicholls, 2010).

Καθώς η μέθοδος αυτή στηρίζεται για τα ακαθάριστα κέρδη στη συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή, απαιτεί λιγότερη συγκρισιμότητα άμεσης συναλλαγής (προϊόντος) σε σχέση με τη μέθοδο CUP.

2.3.1 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της μεθόδου της “τιμής μεταπώλησης”

Όπως κάθε μέθοδος έτσι και η μέθοδος τιμής μεταπώλησης, παρουσιάζει τόσο πλεονεκτήματα όσο και μειονεκτήματα. Καταρχήν θα πρέπει να επισημάνουμε ότι κατά την εφαρμογή αυτής της μεθόδου είναι πρακτικά δύσκολο να προσδιοριστεί εάν οι συγκρίσιμες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ή όχι πολύτιμα άυλα αγαθά μάρκετινγκ στην επιχείρησή τους και αυτό συνιστά μειονέκτημα της μεθόδου (Etickson, 2011).

Η παρουσία τέτοιων άυλων στοιχείων έχει ως αποτέλεσμα το συγκρίσιμο μέρος να μπορεί να απολαμβάνει μεγαλύτερο ποσοστό κερδοφορίας σε σύγκριση με τις εταιρείες που δεν διαθέτουν άυλα αγαθά. Προκειμένου να γίνει η ορθή εκτίμηση της παραπάνω κατάστασης θα πρέπει να λαμβάνει χώρα μια λειτουργική ανάλυση των

συγκρίσιμων αναγκών προκειμένου για την εξαγωγή βέβαιων συμπερασμάτων ως προς αυτό το σημείο (Hughes & Nicholls, 2010; United Nations, 2021).

Ένα επίσης σημείο που χρήζει ιδιαίτερης προσοχής είναι ότι στην πράξη, ακόμη και μικρές διαφορές προϊόντων δύνανται να δημιουργήσουν μεγάλη διαφορά στο μικτό περιθώριο που κερδίζει μια εταιρεία. Για παράδειγμα, υπάρχουν περιπτώσεις όπου ορισμένα προϊόντα «πουλάνε τον εαυτό τους», ωστόσο για κάποια άλλα θα πρέπει η εταιρεία μάρκετινγκ να καταβάλει σημαντική προσπάθεια για την επίτευξη ενός έστω και χαμηλού επιπέδου πωλήσεων (Ιστοσελίδα: trpcases.com, 2022).

Σε τέτοιες περιπτώσεις εκτιμάται ότι ο διανομέας θα πρέπει να λάβει υψηλότερο μικτό περιθώριο για να καλύψει τις πρόσθετες πωλήσεις του κόστους (Hughes & Nicholls, 2010).

2.4 Μέθοδος κόστους συν κέρδους (Cost plus method)

Η μέθοδος του κόστους συν κέρδους, στηρίζεται στο ότι το κόστος για την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών προσαυξάνεται, ώστε να αντικατοπτρίζει το κατάλληλο κέρδος σε σχέση με τις λειτουργίες που εκτελούνται, τη χρήση των περιουσιακών στοιχείων και τους πιθανούς κινδύνους που αναλαμβάνει η επιχείρηση. Σε κάθε περίπτωση, τα κόστη είναι αυτά που καθορίζουν το πλαίσιο της μεθόδου κόστους συν κέρδους και τα οποία θα πρέπει να αναλύονται προσεκτικά τόσο για τις ενδοομιλικές συναλλαγές όσο και για τις ανεξάρτητες.

Στη μέθοδο Cost Plus, προκειμένου να προσδιοριστεί ένα εύρος τιμών συμβατών με την αρχή των ίσων αποστάσεων για μια συναλλαγή, προσδιορίζεται πρώτα το κόστος που επιβαρύνει τον πωλητή των αγαθών ή των υπηρεσιών σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή και εν συνεχεία προστίθεται σε αυτό η ανατίμηση τιμής, δηλαδή η προσαύξηση, από την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Εν προκειμένω, η εν λόγω προσαύξηση αυτή θα πρέπει να είναι συγκρίσιμη με αυτή που θα αποκόμιζε ένα τρίτο μέρος εάν λειτουργούσε (Νιφορόπουλος & Νιρούκας, 2022):

- σε συγκρίσιμες συνθήκες αγοράς,
- εκτελούσε συγκρίσιμες λειτουργίες,
- υπόκεινταν σε συγκρίσιμους κινδύνους και

- κατείχε τα ίδια περιουσιακά στοιχεία.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να επισημάνουμε ότι, η προσαύξηση αυτή εφαρμόζεται στο άμεσο και έμμεσο κόστος «παραγωγής», αποτελώντας μέθοδο μικτού και όχι καθαρού κέρδους.

Επίσης να αναφέρουμε ότι η μέθοδος Cost Plus εφαρμόζεται κυρίως στις πωλήσεις αγαθών από κατασκευαστικές οντότητες σε διανομείς συνδεδεμένων μερών.

Όπως ισχύει και στη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης, έτσι και σε αυτή τη μέθοδο, η ανάλυση και η σύγκριση λειτουργιών μεταξύ των ενδοομιλικών και ανεξάρτητων συναλλαγών, υπερτερεί σε αξία έναντι της ομοιότητας των προϊόντων ή των υπηρεσιών που διατίθενται.

Σε κάθε περίπτωση ο βαθμός του συνολικού κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους, υπολογίζεται συνήθως βάσει συγκρίσιμων ανεξάρτητων συναλλαγών της ίδιας της εταιρείας είτε βάσει συγκρίσιμων συναλλαγών μη συνδεδεμένων επιχειρήσεων (United Nations, 2021).

Παράδειγμα 1

Έστω ότι μια εταιρία εμφανίζει τα ακόλουθα κόστη:

- Κόστος πρώτων υλών 200
- Άλλο άμεσο και έμμεσο κόστος παραγωγής 100
- Βάση συνολικού κόστους 300
- Προσαύξηση επί των εξόδων (20%) ήτοι 60 όπως προκύπτει με τη μέθοδο κόστους συν κέρδους, βάσει συγκρίσιμων ανεξάρτητων συναλλαγών
- Τιμή μεταφοράς 360, τιμή πώλησης σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις,
- Λοιπά λειτουργικά έξοδα 40
- Λειτουργικά κέρδη 20

Παράδειγμα 2

Έστω μια ξένη εταιρεία η FS, η οποία παράγει ρούχα για την PCO, που είναι μια μητρική της εταιρεία. Η FS αγοράζει τα υλικά της από μη συνδεδεμένους προμηθευτές και παράγει τα ενδύματα σύμφωνα με τα σχέδια που παρέχονται από την PCO. Η τοπική φορολογική αρχή εντοπίζει δέκα μη ελεγχόμενους αλλοδαπούς

παραγωγούς ενδυμάτων που λειτουργούν στην ίδια γεωγραφική αγορά και είναι παρόμοια σε μεγάλο βαθμό με τον FS. Διατίθενται πλήρη δεδομένα σχετικά με τις λειτουργίες που εκτελούνται και τους κινδύνους που βαρύνουν τους ανεξέλεγκτους παραγωγούς. Επιπλέον, η ύπαρξη επαρκών και λεπτομερών δεδομένων επιτρέπει τη προσαρμογή των διαφορών στις λογιστικές πρακτικές. Ωστόσο, δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί ποια από τα μέρη στις ανεξέλεγκτες συναλλαγές ενέχουν συναλλαγματικούς κινδύνους. Καθώς οι διαφορές στους συμβατικούς όρους θα μπορούσε να επηρεάσει ουσιαστικά την τιμή ή τα κέρδη, η αδυναμία προσδιορισμού της ύπαρξης διαφορών μεταξύ των ελεγχόμενων και των ανεξέλεγκτων συναλλαγών θα μειώσουν την αξιοπιστία των αποτελεσμάτων. Ως εκ τούτου, πρέπει να ενισχυθεί η αξιοπιστία των αποτελεσμάτων των μη ελεγχόμενων συναλλαγών.

2.4.1 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της μεθόδου κόστους συν κέρδους

Ένα βασικό πλεονεκτήματα της μεθόδου αυτής είναι ότι είναι απλή στην κατανόηση και εύκολη στην εφαρμογή καθώς μπορεί να υλοποιηθεί από το σύνολο των λογιστικών συστημάτων. Στην περίπτωση που είναι καθορισμένο το πλεόν κέρδους είναι δυνατή η έκδοση τιμολογίων και πληρωμών χωρίς να απαιτούνται σύνθετα υπολογιστικά φύλλα προσδιορισμού της κατανομής ή των περιθωρίων κέρδους, όπως απαιτείται σε άλλες μεθόδους.

Εξαιτίας ωστόσο αυτής της απλότητας, η μέθοδος αυτή θα πρέπει να αποφεύγεται σε ορισμένες περιπτώσεις. Για παράδειγμα, ένας κατασκευαστής που μπορεί να είναι ο ιδιοκτήτης πολύτιμων άυλων αγαθών θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο Cost Plus για την τιμολόγηση της πώλησης των αγαθών από έναν κατασκευαστή σε ένα συνδεδεμένο μέρος.

Ο συνήθης λόγος για την υιοθέτηση της μεθόδου Cost Plus είναι η ευκολία εφαρμογής μιας πολιτικής κόστους συν κέρδους, για συστήματα λογιστικής που διαχειρίζονται το πρότυπο έξοδα και γενικά έξοδα (Ιστοσελίδα: taxguru.in, 2022).

Ένα ακόμα μειονέκτημα αυτής της μεθόδου είναι ότι παρότι η θεωρία είναι απλή, πρακτικά ο προσδιορισμός της προσαύξησης στο κόστος μέσω ανάλυσης συγκριτικής αξιολόγησης μπορεί να είναι δύσκολος. Τέλος σύγχυση επίσης δημιουργεί το γεγονός ότι ορισμένες εταιρείες καταχωρούν τα κόστη στα λειτουργικά έξοδα ενώ άλλες στο κόστος των πωληθέντων αγαθών (Ιστοσελίδα: valentiam.com, 2021a; Hughes & Nicholls, 2010).

2.5 Μέθοδος επιμερισμού κέρδους (Profit Split)

Η μέθοδος του επιμερισμού κέρδους, επιμερίζει πρακτικά το συνολικό κέρδος που προκύπτει από την παραγωγή, τη διανομή και την πώληση από συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών βάσει ενός οικονομικού μοντέλου. Το μοντέλο αυτό θα πρέπει να παράγει το ίδιο αποτέλεσμα ως προς τη διανομή του κέρδους μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών όπως προκύπτει από τη σύμβαση που έχει συναφθεί με όρους που υπαγορεύει η αρχή των ίσων αποστάσεων.

Στη μέθοδο διαχωρισμού του κέρδους προσδιορίζονται πρώτα τα συνδυασμένα κέρδη από τις ελεγχόμενες συναλλαγές των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και στη συνέχεια διαχωρίζονται. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ως συνδυασμένα κέρδη λαμβάνονται τα συνολικά κέρδη που προκύπτουν από τις ελεγχόμενες συναλλαγές. Σε άλλες ωστόσο περιπτώσεις, ως συνδυασμένο κέρδος λαμβάνεται το υπολειπόμενο κέρδος που αντιπροσωπεύει το κέρδος που δεν μπορεί να αποδοθεί σε ένα από τα μέρη μέσω της εφαρμογής άλλης μεθόδου τιμολόγησης, όπως το κέρδος που προκύπτει από τα άυλα στοιχεία (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022).

Αξίζει να σημειωθεί ότι σε κάποιες περιπτώσεις τα συνδυασμένα κέρδη μπορεί να εκφράζουν ζημία κάτω από ορισμένες συνθήκες. Η κατανομή των κερδών από συναλλαγές Στη συνέχεια, η μέθοδος διαχωρισμού κέρδους κατανέμει τα συνδυασμένα κέρδη μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε μια οικονομικά έγκυρη βάση που προσεγγίζει την κατανομή των κερδών στην περίπτωση ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Ωστόσο μερικές φορές αυτή η οικονομικά έγκυρη βάση μπορεί να υποστηρίζεται από ανεξάρτητα δεδομένα της αγοράς τα οποία θεωρούνται ως εσωτερικά δεδομένα που σχετίζονται με τις πωλήσεις, την έρευνα, τα έξοδα ανάπτυξης και τα λειτουργικά έξοδα και τα οποία θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την εφαρμογή της μεθόδου.

Ο συντελεστής διαχωρισμού (splitting factor) θα πρέπει να αντικατοπτρίζει τις αντίστοιχες συνεισφορές των μερών στη δημιουργία εσόδων από την ελεγχόμενη συναλλαγή και να είναι ανεξάρτητος από τις τιμές μεταβίβασης (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022).

Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει να στηρίζεται, στο μέτρο του δυνατού, σε αντικειμενικά δεδομένα π.χ. πωλήσεις μη συνδεδεμένων μερών, και όχι σε δεδομένα που σχετίζονται με την αμοιβή των ελεγχόμενων συναλλαγών.

Λόγω της παγκοσμιοποίησης που απαιτεί τη δημιουργία πολυεθνικών ομάδων για τη διαχείριση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας οι υποκείμενες νομικές οντότητες εφαρμόζουν συχνά τη διαίρεση κερδών ως βάση των πολιτικών τιμολόγησης μεταβίβασης.

Επίσης συχνά οι φορολογούμενοι καταφεύγουν στη μέθοδο επιμερισμού κέρδους λόγω της αυξανόμενης σημασίας και αξίας της Πνευματικής Ιδιοκτησίας ενός ομίλου και του συναφούς επιχειρηματικού κινδύνου (Ιστοσελίδα: valentiam.com, 2021b).

Γενικά η μέθοδος αυτή, βρίσκει συχνότερα εφαρμογή στον κλάδο των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών όπου συχνά οι πολύπλοκες συναλλαγές πραγματοποιούνται από κοινού μεταξύ επιχειρήσεων συνδεδεμένων μερών παρά ανατίθενται σε τρίτους.

Παρόλο που η μέθοδος είναι ελκυστική, υπάρχουν πρακτικά σημαντικές δυσκολίες στην εφαρμογή της. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τον επιμερισμό των τιμών μεταφοράς αναφέρεται ό,τι το κέρδος μεταξύ των μερών θα πρέπει να γίνεται «σε μια οικονομικά έγκυρη βάση που προσεγγίζει την αναμενόμενη κατανομή των κερδών που θα αντικατοπτρίζουν όσα υπαγορεύει η αρχή της ισότητας». Ωστόσο η γενικότητα αυτή υποτιμά πρακτικά τη δυσκολία να διαπιστωθεί ποιο κέρδος πρέπει να επιμεριστεί καθώς και τη σχετική συνεισφορά του κάθε συμμετέχοντα στο μερίδιο κέρδους (OECD, 2022).

Επίσης ένα σημείο που πρέπει να λάβουμε υπόψη είναι ότι τα τρέχοντα κέρδη μπορεί να είναι το προϊόν της δουλειάς που ανέλαβε μια επιχείρηση πολλά χρόνια στο παρελθόν. Από την άλλη, συμπεριλαμβάνοντας όλα τα έξοδα στο κέρδος το οποίο θα επιμεριστεί, ορισμένοι συμμετέχοντες θα μπορούσαν να χρεώσουν το κόστος της δικής τους αναποτελεσματικότητας σε άλλους (Hughes & Nicholls, 2010).

2.6 Μέθοδος καθαρού κέρδους στις συναλλαγές (Transactional Net Margin Method – TNMM)

Η TNMM είναι μια μέθοδος βασισμένη στο κέρδος και ελέγχει εάν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων μεταξύ συνδεδεμένων συναλλαγών. Το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής ανάμεσα σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο κερδίζουν οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό παρόμοιες συνθήκες. Το περιθώριο καθαρού κέρδους γίνεται βάσει ενός οικονομικού μεγέθους, όπως ο κύκλος εργασιών ή τα χρησιμοποιούμενα πάγια, προκειμένου να λαμβάνεται ο παράγοντας «μέγεθος» κατά τη σύγκριση.

Πρακτικά η εν λόγω μέθοδος συγκρίνει τα συνολικά οικονομικά αποτελέσματα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών με τα οικονομικά αποτελέσματα τρίτων εταιρειών που πραγματοποιούνται παρόμοιες λειτουργίες και οι οποίες αναλαμβάνουν παρόμοιους επιχειρηματικούς κινδύνους (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022).

Σε αντίθεση με άλλες μεθόδους, η TNMM δεν χρήζει ύπαρξης εξαιρετικά λεπτομερών δεδομένων για την τιμή ή το μικτό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής.

Στο πλαίσιο αυτό, τα πρότυπα συγκρισιμότητας θα λέγαμε ότι είναι περισσότερο ελαστικά στη μέθοδο καθαρού κέρδους συγκριτικά με οποιαδήποτε άλλη μέθοδο που προτείνεται στις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ (OECD, 2022).

Η μέθοδος TNMM συγκρίνει έναν δείκτη καθαρού κέρδους, που λαμβάνει ο φορολογούμενος από ελεγχόμενη συναλλαγή με το καθαρό κέρδος που έλαβε το συνδεδεμένο μέρος στην ίδια συναλλαγή με τρίτο μέρος ή το καθαρό κέρδος που αποκτήθηκε από τρίτο μέρος σε συγκρίσιμη συναλλαγή με άλλο τρίτο μέρος. Με αυτόν τον τρόπο ο δείκτης καθαρού κέρδους του φορολογούμενου από την ελεγχόμενη συναλλαγή θα μπορούσε να προσδιοριστεί σε σύγκριση με τον δείκτη καθαρού κέρδους που κερδίζει ο ίδιος φορολογούμενος σε συγκρίσιμες ανεξέλεγκτες συναλλαγές (εσωτερικά συγκρίσιμα), ή σε σύγκριση με τον δείκτη καθαρού κέρδους που απέκτησε μια ανεξάρτητη επιχείρηση από συγκρίσιμες συναλλαγές (εξωτερικά συγκρίσιμα) (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022).

Όπως αναφέραμε παραπάνω, όταν το καθαρό κέρδος σταθμίζεται με το κόστος ή τις πωλήσεις, η μέθοδος TNMM λειτουργεί με παρόμοιο τρόπο με τη μέθοδο κόστους συν κέρδους (Cost plus method) και τη μέθοδο τιμής μεταπώλησης (Resale Price Method), μόνο που συγκρίνει αντί για το μικτό κέρδος από τη μεταπώληση ή το

ακαθάριστο κόστος συν κέρδος, συγκρίνει το καθαρό κέρδος που προκύπτει από ελεγχόμενες και μη ελεγχόμενες συναλλαγές αφού έχουν αφαιρεθεί πρώτα τα λειτουργικά έξοδα.

Όπως και στη μέθοδο επιμερισμού κέρδους έτσι και στη μέθοδο TNMM το καθαρό περιθώριο κέρδους μελετάται πάνω σε μια κατάλληλη οικονομική βάση (π.χ. κόστος, πωλήσεις, περιουσιακά στοιχεία κ.α.) που μια φορολογική οντότητα πραγματοποιεί από μια ελεγχόμενη συναλλαγή.

Λειτουργεί με παρόμοιο τρόπο με την μέθοδο του κόστους συν κέρδος και της τιμής μεταπώλησης, αλλά εφαρμόζεται σε επίπεδο καθαρού περιθωρίου και όχι σε επίπεδο μικτού περιθωρίου.

Συνήθως ο δείκτης καθαρού κέρδους στη μέθοδο TNMM θεωρείται το λειτουργικό κέρδος (πριν από τόκους, φόρους εισοδήματος κ.τ.λ.) και θα πρέπει να πληροί τα ακόλουθα κριτήρια (OECD, 2022):

- Αντανάκλαση της αξίας των λειτουργιών που εκτελούνται από το εξεταζόμενο μέρος
- Εύλογη ανεξαρτησία από τη διαμόρφωση των τιμών μεταφοράς, (δηλαδή θα πρέπει να στηρίζεται σε αντικειμενικά δεδομένα όπως για παράδειγμα οι πωλήσεις σε μη συνδεδεμένα μέρη) και
- Δυνατότητα μέτρησης με αξιόπιστο και συνεπή τρόπο της ελεγχόμενης συναλλαγής και της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής.

2.6.1 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της μεθόδου καθαρού κέρδους στις συναλλαγές

Όπως και στις παραπάνω μεθόδους έτσι και σε αυτή υπάρχουν τόσο πλεονεκτήματα όσο και μειονεκτήματα που ακολουθούν την μέθοδο TNMM.

Το κύριο πλεονέκτημα της TNMM είναι η διαθεσιμότητα δεδομένων του δημόσιου τομέα σχετικά με τα καθαρά κέρδη που αποκομίζουν οι συγκρίσιμες ανεξάρτητες επιχειρήσεις από τις δραστηριότητες συναλλαγών εντός συγκρίσιμων αγορών με άλλα τρίτα μέρη. Αυτός είναι και ο κύριος λόγος που καθιστά τη μέθοδος TNMM πιο εύκολη στην εφαρμογή σε σχέση με τις μεθόδους Cost Plus ή RPM καθώς είναι λιγότερη ευαίσθητη στις μικρές διαφορές στα προϊόντα που πωλούνται.

Εντούτοις αυτό ακριβώς αποτελεί και το βασικό μειονέκτημά της TNMM, αφού το περιθώριο κέρδους που υπολογίζεται σε σχέση με κάποιο οικονομικό μέγεθος (κύκλος εργασιών κόστος, κέρδη, πάγια κ.α.) εξαρτάται από κάποιους παράγοντες οι οποίοι συνήθως επηρεάζουν σε μικρό βαθμό την τιμή ή το μικτό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής. Οι εν λόγω παράγοντες καθιστούν δυσχερή τον ακριβή προσδιορισμό της ενδοομιλικής τιμολόγησης καθιστώντας αναποτελεσματική τη μέθοδο (Τσουρουφλής, 2010).

Έτσι καθώς δεν μπορεί κανείς να πραγματοποιήσει λειτουργική ανάλυση σε συγκρίσιμες εταιρείες, θα πρέπει να βασιστεί σε άλλες διαθέσιμες πληροφορίες σχετικά με τα συγκρίσιμα, με αποτέλεσμα να ελλοχεύει ο κίνδυνος να μην είναι επαρκώς συγκρίσιμα σύμφωνα με τα ως άνω κριτήρια (Hughes & Nicholls, 2010).

2.7 Επιλογή Μεθόδου τιμολόγησης μεταφοράς

Ωστόσο αφού παραθέσαμε τις μεθόδους τεκμηρίωσης και περιγράψαμε κάθε μία από αυτές προκειμένου για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων πρέπει να εξετάζουμε τα ακόλουθα στοιχεία (Τσουρουφλής, 2010):

- επιλογή της κατάλληλης μεθόδου κατά περίπτωση,
- εντοπισμός συγκριτικών στοιχείων και
- έλεγχο συγκρισιμότητας των στοιχείων αυτών.

Η επιλογή της μεθόδου τιμολόγησης μεταφοράς έχει μεγάλη σημασία για την εύρεση και την επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου ανά περίπτωση. Έτσι για τον σκοπό αυτό θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

- i. πλεονεκτήματα και αδυναμίες των αναγνωρισμένων μεθόδων του ΟΟΣΑ
- ii. την καταλληλότητα της μεθόδου που εξετάζεται δεδομένης της φύσης της ελεγχόμενης συναλλαγής μέσω της λειτουργικής ανάλυσης,
- iii. τη διαθεσιμότητα αξιόπιστων πληροφοριών ειδικά για μη ελεγχόμενες συγκρίσιμα που απαιτούνται για την εφαρμογή της επιλεγμένης μεθόδου
- iv. το βαθμό συγκρισιμότητας μεταξύ ελεγχόμενου και μη ελεγχόμενου συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένης της αξιοπιστίας των προσαρμογών συγκρισιμότητας που μπορεί να είναι που απαιτούνται για την εξάλειψη των υλικών διαφορών μεταξύ τους.

Βασικό για την επιλογή μεθόδου είναι ο προσδιορισμός και η κατανόηση της φύσης της ελεγχόμενης συναλλαγής είτε εισερχόμενης είτε εξερχόμενης, με βάση τη λειτουργική ανάλυση ανεξαρτήτως της μεθόδου τιμολόγησης που επιλέγεται. Πιο συγκεκριμένα, η λειτουργική ανάλυση προσφέρει ουσιαστικά στην επιλογή της μεθόδου τιμολόγησης καθώς συμβάλει:

- στην αναγνώριση και κατανόηση των ενδοομιλικών συναλλαγών,
- στον προσδιορισμό των χαρακτηριστικών που θα έκαναν μια συγκεκριμένη συναλλαγή ή λειτουργία κατάλληλη για χρήση ως συγκρίσιμη,
- στην υλοποίηση απαραίτητων προσαρμογών στα συγκρίσιμα.
- στην αξιολόγηση της αξιοπιστίας της επιλεγμένης μεθόδου και
- στην κατανόηση της ανάγκης τροποποίησης της μεθόδου στην περίπτωση που η συναλλαγή, η λειτουργία, η κατανομή των κινδύνων και των περιουσιακών στοιχείων έχουν τροποποιηθεί.

Από τη στιγμή που ολοκληρωθεί η λειτουργική ανάλυση η μέθοδος της τιμολόγησης μεταφοράς ενδέχεται να τροποποιηθεί κατόπιν της σχετικής αξιολόγησης των συγκρίσιμων συναλλαγών. Οι μέθοδοι τιμολόγησης μεταφοράς είθισται να χρησιμοποιούν πληροφορίες σε συγκρίσιμες συναλλαγές οι οποίες δύνανται να καταστήσουν μια φαινομενικά προτιμώμενη μέθοδο ανεφάρμοστη. Αυτές οι συγκρίσιμες συναλλαγές αναφέρονται και ως «μη ελεγχόμενες συναλλαγές» επειδή τα μέρη που εμπλέκονται σε αυτές είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους.

Παρά το γεγονός ότι οι μη ελεγχόμενες συναλλαγές ανεξάρτητων, μη συνδεδεμένων εταιρειών, χρησιμοποιούνται συνήθως ως συγκρίσιμα στη περίπτωση της μεταβίβασης τιμών, είναι πιθανό να μην μπορούν να εντοπιστούν αξιόπιστα συγκρίσιμα δεδομένα στις ίδιες αγορές (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022).

Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει αναπόφευκτα να αναζητηθούν λύσεις όπως η καλή πίστη από τους φορολογούμενους και τη φορολογική διοίκηση.

Ειδικότερα για τις περιπτώσεις όπου είναι δύσκολο να εντοπιστούν συγκρίσιμα δεδομένα θα πρέπει να εξεταστούν τα ακόλουθα:

- Αναζήτηση συγκρίσιμων στοιχείων σε άλλους κλάδους όπου οι συγκρίσιμες εταιρείες έχουν παρόμοιες λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία και κινδύνους,

- Αναζήτηση συγκρίσιμων στοιχείων σε άλλες γεωγραφικές περιοχές που μοιράζονται ορισμένες βασικές ομοιότητες με τη χώρα στην οποία μια εταιρεία πραγματοποιεί τις δραστηριότητές της,
- Χρησιμοποιώντας αναλύσεις του κλάδου για τον προσδιορισμό των επιπέδων των αναμενόμενων κερδών για τις βασικές λειτουργίες όπως είναι η παραγωγή, οι υπηρεσίες, η διανομή κ.α. (United Nations, 2021).

Αναφορικά με τα άυλα στοιχεία και κατά το στάδιο της διερεύνησης για το ποια μέθοδος θα επιλεγεί βάσει των περιστάσεων, είναι σημαντικό να προσδιοριστεί ποιο μέρος έχει αναπτύξει ή αποκτήσει τα άυλα αγαθά που χρησιμοποιούνται και με ποια ιδιότητα, ποιο μέρος έχει τη νόμιμη ιδιοκτησία και ποιο μέρος λαμβάνει το όφελος των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Το μέρος που ανέπτυξε τα άυλα περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να μπορεί να λάβει οφέλη από αυτά όπως για παράδειγμα μέσω της πώλησης ή της αδειοδότησης των άυλων στοιχείων σε άλλο μέρος ή εκμετάλλευση του ίδιου του άυλου, μέσω της αύξησης της τιμής των προϊόντων ή των υπηρεσιών που κάνουν χρήση τέτοιων άυλων.

Συμπερασματικά, σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ, η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου κατά περίπτωση επαφίεται στην κρίση των φορολογούμενων.

Σε κάθε περίπτωση η επιλογή μιας μεθόδου δεν σημαίνει ότι αποκλείει απαραίτητα τις υπόλοιπες καθώς υπό τις περιστάσεις κάθε φορολογική οντότητα μπορεί να κρίνει με διαφορετικά κριτήρια τα δεδομένα.

Εντούτοις σύμφωνα με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ η διαδικασία της επιλογής της μεθόδου που θα εφαρμοστεί οφείλει γενικά να λαμβάνει υπόψη ως κριτήρια τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα κάθε μεθόδου, τη φύση της ελεγχόμενης συναλλαγής, τη διαθεσιμότητα έγκυρων στοιχείων ιδίως για μη ελεγχόμενα συγκρίσιμα στοιχεία και το βαθμό συγκρισιμότητας μεταξύ των ελεγχόμενων και μη συναλλαγών (OECD, 2022).

Τέλος να επισημάνουμε ότι όταν μια παραδοσιακή μέθοδος συναλλαγής και μια μέθοδος συναλλακτικού κέρδους είναι εξίσου αξιόπιστη, η μέθοδος που πρέπει κανείς να επιλεγεί είναι η παραδοσιακή συναλλαγή. Όταν η μέθοδος συγκρίσιμης ανεξέλεγκτης τιμής CUP και οποιαδήποτε άλλη μέθοδος τιμολόγησης μεταβίβασης μπορεί να εφαρμοστεί με εξίσου αξιόπιστο τρόπο, η μέθοδος που προτείνεται να επιλέγεται είναι η μέθοδος CUP.

2.8 Ορισμός και πηγές εύρεσης συγκριτικών στοιχείων

Ένας απλός και σαφής ορισμός της έννοιας των συγκρίσιμων στοιχείων θα μπορούσε να ορίζει ό,τι συγκρίσιμες θεωρούνται οι συναλλαγές που (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022):

- ταυτίζονται ως προς το αντικείμενο (δηλ. το αγαθό) και τα χαρακτηριστικά τους (ποσότητα/ μέσο μεταφοράς/ τρόπος παροχής υπηρεσίας), ή
- εμφανίζουν διαφορές οι οποίες δεν επιδρούν στο τελικό τίμημα ή το τελικό τίμημα δύναται να υποστεί αξιόπιστη προσαρμογή εξαλείφοντας τις διαφορές αυτές.

Γενικά, τέτοιες συναλλαγές δύνανται να υλοποιούνται είτε στο εσωτερικό είτε στο εξωτερικό περιβάλλον μιας επιχείρησης. Έτσι μπορούμε να κάνουμε λόγο για εσωτερικά ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία αντίστοιχα.

Τα πρώτα αποτελούν προϊόν συναλλαγών που εκτελεί είτε η υπό εξέταση εταιρεία είτε μία άλλη εταιρεία του ομίλου με παρόμοια δραστηριότητα, με ένα μη συνδεδεμένο μέρος αντίστοιχα. Αντίθετα, τα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία απορρέουν από συγκρίσιμες συναλλαγές ανάμεσα σε ανεξάρτητα μέρη με την υπό εξέταση επιχείρηση.

Όπως αναφέραμε και παραπάνω ο εντοπισμός συγκριτικών στοιχείων δεν είναι πάντοτε εύκολος ούτε εφικτός. Ειδικότερα, καθώς οι ζημιογόνες επιχειρήσεις αφαιρούνται από το δείγμα αυτό σημαίνει πρακτικά ότι συρρικνώνεται κατά πολύ εύρος του. Με το ίδιο πρόσημο επιδρά και το γεγονός ότι πολλές επιχειρήσεις ανήκουν σε Ομίλους με μητρικό ή θυγατρικό ρόλο, το οποίο δεν φαίνεται άμεσα στα δημοσιευμένα οικονομικά στοιχεία οπότε ενώ θα έπρεπε να εξαιρούνται από το εξεταζόμενο δείγμα περιλαμβάνονται εσφαλμένα σε αυτό.

Με βάση τα παραπάνω συνάγεται το συμπέρασμα ότι είναι ιδιαίτερα δυσχερές ο εντοπισμός κατάλληλων συγκρίσιμων κυρίως από μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, καθώς λόγω κόστους, δεν αναθέτουν τη σύνταξη του φακέλου σε εξωτερικούς συμβούλους ή ελεγκτικές επιχειρήσεις, οι οποίοι έχουν τη δυνατότητα πρόσβασης σε παγκόσμιες βάσεις δεδομένων για την άντληση συγκριτικών στοιχείων.

Στα παραπάνω έρχεται να προστεθεί και η παγκόσμια οικονομική κρίση του 2008 όπου ειδικά για τη χώρα μας οι επιπτώσεις είναι μεγαλύτερες σε σύγκριση με άλλες ευρωπαϊκές χώρες και μη χώρες. Έτσι σε σύγκριση με εταιρείες που εδρεύουν σε

άλλες χώρες της ΕΕ, εξαιτίας του διαφορετικού επιπέδου συστημικού κινδύνου και λογιστικών προτύπων επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων σε σχέση με τη χώρα μας η οποία υστερεί σημαντικά.

Προκειμένου λοιπόν για την εξομάλυνση της ως άνω κατάστασης, θα πρέπει ο κρατικός μηχανισμός, οι αρμόδιοι φορείς και οι ανεξάρτητες αρχές να συνεργαστούν για την από κοινού ρύθμιση ζητημάτων που λειτουργούν ανασταλτικά στον εντοπισμό και στην εξαγωγή έγκυρων στοιχείων για την κατάρτιση φακέλων τεκμηρίωσης εκ μέρους των επιχειρήσεων. Στο πλαίσιο αυτό, απαιτείται η δημιουργία βάσεων δεδομένων, με ενημερωμένα και έγκυρα στοιχεία που θα περιλαμβάνουν τις τιμές αγαθών χονδρικής και λιανικής, τα μικτά περιθώρια κέρδους και άλλα σχετικά στοιχεία, στις οποίες οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις θα έχουν τη δυνατότητα πρόσβασης και άντλησης των απαραίτητων συγκριτικών στοιχείων με όρους αξιοπιστίας και ασφάλειας .

Επιπρόσθετα, έχει παρατηρηθεί ότι επιχειρήσεις που πάσχουν σε θέματα μηχανογράφησης και οργάνωσης αδυνατούν να εξάγουν ασφαλή και αξιόπιστα οικονομικά δεδομένα σύγκρισης οικονομικά από τα λογιστικά και επιχειρηματικά τους προγράμματα.

Έτσι, προκειμένου για τον εκσυγχρονισμό των οργανωσιακών τους προγραμμάτων οφείλουν να προχωρήσουν σε επικαιροποιημένες παραμετροποιήσεις των εμπορικών και λογιστικών εφαρμογών που χρησιμοποιούν. Έτσι θα καταφέρουν να αποκτήσουν τη δυνατότητα άντλησης των παρατηρούμενων τιμών προς συνδεδεμένα και μη μέρη, για τα ίδια είδη αγαθών, ή για παρόμοια αγαθά να χρησιμοποιούν τα σχετικά περιθώρια κέρδους. Εφόσον επιτευχθεί αυτό θα μπορούν πλέον να πραγματοποιούν εύκολα και αξιόπιστα τη σύγκριση που απαιτείται για την εξασφάλιση προνομιακής ενδοομιλικής τιμολόγησης με βάση την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων (OECD, 2022).

2.9 Λειτουργική ανάλυση και ανάλυση συγκρισιμότητας σύμφωνα με Οδηγίες του ΟΟΣΑ

Στο πλαίσιο της χαρτογράφησης του πεδίου των ενδοομιλικών συναλλαγών ο ΟΟΣΑ επιχειρεί μέσω στοχευμένων δράσεων να εκδώσει οδηγίες που βασίζονται στις εμπειρίες και τις πρακτικές των κρατών μελών του σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση. Οι οικονομικές μεταβολές και οι πολιτικές των κυβερνήσεων ανά των

κόσμο αναγκάζουν τις φορολογικές διοικήσεις και τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα να αντιμετωπίσουν σύνθετα προβλήματα του προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Οι σπουδαιότερες εκδόσεις των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ είναι με χρονολογική σειρά οι ακόλουθες (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022):

- Έκθεση για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών και τις πολυεθνικές εταιρείες (1979),
- Αναφορά για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και τις υπηρεσίες (1996),
- Αναφορά για τις κατανομής κόστους (1997),
- Αναφορά αναφορικά με τις διαδικασίες ελέγχου των τιμολογήσεων των ενδοομιλικών συναλλαγών και τη συμμετοχή της επιχειρηματικής κοινότητας (1997),
- Αναφορά αναφορικά με τις διατάξεις περί της προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (1999),
- Αναφορά για την τιμολόγηση ενδοομιλικών συναλλαγών σε περιπτώσεις επιχειρηματικών αναδιαρθρώσεων (2010),
- Σχέδιο Δράσης για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής μέσω της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και μεταφοράς των κερδών – BEPS Project (Base Erosion and Profit Shifting) (2015) (Αθανασάκη & Σαββαΐδου, 2022).

Οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση επιδιώκουν να διευκολύνουν τις φορολογικές διοικήσεις των χωρών μελών του ΟΟΣΑ αλλά και τρίτων χωρών καθώς και τις πολυεθνικές εταιρείες μέσω της πρόκρισης αμοιβαίων μέτρων και πρακτικών λύσεων στο φάσμα τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών (OECD, 2022).

Στη χώρα μας οι οδηγίες του ΟΟΣΑ ενσωματώθηκαν για πρώτη φορά στην εθνική μας νομοθεσία με την υπουργική απόφαση Α2-8092/2008 του Υπουργείου Ανάπτυξης με θέμα «Ειδικότερες Ρυθμίσεις σχετικά με την Επιβολή Κανόνων Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, κατά τις επιταγές του άρθρου 26, παρ. 10 του ν.3728/2008». Στην φορολογική νομοθεσία ενσωματώθηκαν με το άρθρο 39 του ν.2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 11 και 64 των νόμων.4110/2013 και 4170/2013 αντίστοιχα. Οι Κατευθυντήριες Οδηγίες, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν σήμερα περιλαμβάνονται στο άρθρο 50 του Ν. 4172/2013 αποτελώντας το ισχύον φορολογικό δίκαιο (Ιστοσελίδα: forin.gr, 2013; Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022).

2.9.1 Η Διαδικασία της συγκριτικής ανάλυσης και οι παράγοντες συγκρισιμότητας

Τα θεμέλια για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι:

- **η λειτουργική ανάλυση**, όπου πραγματοποιεί την ανάλυση των λειτουργιών, των κινδύνων και των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων του ομίλου και
- **η ανάλυση συγκρισιμότητας**, όπου λαμβάνει χώρα η σύγκριση των όρων συναλλαγής των συνδεδεμένων μεταξύ τους επιχειρήσεων με τους όρους που επικρατούν υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού στην ανοιχτή αγορά, δηλαδή με ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

Οι παράγοντες συγκρισιμότητας που πρέπει να προσδιοριστούν στις εμπορικές και οικονομικές συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων μερών μπορούν να ταξινομηθούν βάσει (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022):

- α) των χαρακτηριστικών των προϊόντων ή των υπηρεσιών που αντιπροσωπεύουν το αντικείμενο της συναλλαγής,
- β) των λειτουργιών που επιτελεί το κάθε μέρος της συναλλαγής (π.χ. χρησιμοποιούμενα περιουσιακά στοιχεία, κίνδυνοι που αναλαμβάνονται),
- γ) των συμβατικών όρων της εκτελούμενης συναλλαγής
- δ) των συνθηκών που επικρατούν στην αγορά που δραστηριοποιούνται τα μέρη και
- ε) στις επιχειρηματικές στρατηγικές και τις οργανωτικές λειτουργίες που χαράσσουν τα μέρη.

Η ολοκλήρωση της διαδικασίας συγκρισιμότητας γίνεται σε δυο (2) στάδια (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022):

- 1^ο στάδιο: καθορίζεται το πλαίσιο της συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και περιλαμβάνει κατά βάση τον καθορισμό των χαρακτηριστικών της συναλλαγής. Τέτοια χαρακτηριστικά είναι οι όροι της συναλλαγής, οι επιτελούμενες λειτουργίες, τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται από τα συνδεδεμένα πρόσωπα, το είδος των προϊόντων ή των υπηρεσιών και οι συνθήκες της αγοράς στην οποία δραστηριοποιούνται τα συνδεδεμένα μέρη. Το χαρακτηριστικό της συναλλαγής που κρίνεται ως εκείνο με τη μέγιστη σημασία θα θεωρηθεί κριτήριο, βάσει του οποίου θα συγκριθεί και

αξιολογηθεί μια παρόμοια συναλλαγή που πραγματοποιείται από ανεξάρτητες μεταξύ τους επιχειρήσεις.

- 2^ο στάδιο: πραγματοποιείται η σύγκριση της ελεγχόμενης συναλλαγής, δηλαδή της συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων, με τη μη ελεγχόμενη συναλλαγή δηλαδή τη συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων προσώπων. Στο στάδιο αυτό λαμβάνονται υπόψη ειδικά χαρακτηριστικά και συντελεστές συγκρισιμότητας, προκειμένου για τη σύγκριση των ελεγχόμενων και μη συναλλαγών, ώστε να καθορισθεί η σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή της ελεγχόμενης συναλλαγής.

Κεφάλαιο 3: Φάκελοι τεκμηρίωσης & Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών

3.1 Το περιεχόμενο του Φακέλου τεκμηρίωσης

Το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης ορίζεται σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/9.4.2014 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ.1144/15.5.2014. Συγκεκριμένα ο «φάκελος τεκμηρίωσης» αποτελείται από δύο μέρη, τον «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης» και τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος λειτουργεί συμπληρωματικά ως προς τον πρώτο καθώς περιλαμβάνει περαιτέρω δεδομένα και πληροφορίες αναφορικά τις συναλλαγές που χρήζουν υποχρέωσης τεκμηρίωσης.

Βασικός φάκελος τεκμηρίωσης

Όταν αναφερόμαστε στην περίπτωση ομίλου επιχειρήσεων, ο βασικός φάκελος είναι κοινός για όλες τις επιχειρήσεις αυτού και περιλαμβάνει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για τον υπόχρεο, τις μόνιμες εγκαταστάσεις του και τα συνδεδεμένα με αυτόν πρόσωπα.

Μεταξύ των βασικότερων στοιχείων που περιλαμβάνει είναι τα παρακάτω (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022):

- γενική περιγραφή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και της στρατηγικής του υπόχρεου, στην οποία θα πρέπει να περιλαμβάνουν κάθε πιθανή αλλαγή που επήλθε σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,

- γενική περιγραφή της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του ομίλου στην οποία θα πρέπει να αναφέρονται ειδικότερα στοιχεία όπως το οργανόγραμμα, στοιχεία των μελών, τις μόνιμες εγκαταστάσεις, πιθανές αλλαγές σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος που αφορούν στην ιδιοκτησία των άυλων περιουσιακών στοιχείων, των χρηματοοικονομικών συναλλαγών και των φορολογικών αποτελεσμάτων του ομίλου,
- γενική περιγραφή των συνδεδεμένων προσώπων και των μόνιμων εγκαταστάσεών αυτών όταν έχουν λάβει μέρος στις προς τεκμηρίωση συναλλαγές,
- γενική περιγραφή συναλλαγών που υπόκεινται σε τεκμηρίωση στις οποίες συμμετέχουν τα συνδεδεμένα πρόσωπα, όπως η φύση των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία), η ροή των τιμολογίων και το ύψος των συναλλαγών που έλαβαν χώρα,
- γενική περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών, των κινδύνων που λαμβάνονται συμπεριλαμβανομένων των επερχόμενων αλλαγών στις λειτουργίες και στους κινδύνους σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,
- την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, εμπορικές ονομασίες, τεχνογνωσία), την πληρωμή ή την είσπραξη δικαιωμάτων,
- περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής που να αποδεικνύει την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές,
- λίστα συμφωνιών κατανομής κόστους, αποφάσεων προέγκρισης μεθόδων τιμολόγησης και δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τα μέλη του ομίλου, σχετικά με τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών που εκτέλεσαν,
- περιγραφή των συναλλαγών έλαβαν χώρα εντός του τρέχοντος φορολογικού έτους, μεταξύ του υπόχρεου με συνδεδεμένα πρόσωπα, (ή ακόμα και αν επήλθε διακοπή στη σχέση σύνδεσης εντός του ίδιου φορολογικού έτους) προκειμένου τα στοιχεία αυτά να χρησιμοποιηθούν ως συγκριτικά, εφόσον εξυπηρετούν τα κριτήρια συγκρισιμότητας.

Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης

Ο ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης θα πρέπει να περιλαμβάνει τα παρακάτω δεδομένα (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022):

- αναλυτική περιγραφή του υπόχρεου και της στρατηγικής του, καθώς και των αλλαγών που επήλθαν κατά το τρέχων φορολογικό έτος
- αναλυτική περιγραφή των συναλλαγών που υπόκεινται σε υποχρέωση τεκμηρίωσης όπως τη φύση των συναλλαγών, τη ροή των τιμολογίων, το ύψος των συναλλαγών, τις έκτακτες συναλλαγές όπως εκείνες που προκύπτουν από τη μεταφορά λειτουργιών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 51 του Ν. 4172/2013 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ιστοσελίδα: forin.gr, 2013),
- αναλυτική περιγραφή με πρόσθετες πληροφορίες στην περίπτωση πώλησης, αγοράς ή μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων (από/ή σε συνδεδεμένο πρόσωπο), προκειμένου για τον έλεγχο ισχύος της αρχής των ίσων αποστάσεων,
- συγκριτική ανάλυση με βάση τα χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων και των υπηρεσιών, καθώς και σχετικά δεδομένα με τα εσωτερικά και εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον υπάρχουν.
- ανάλυση των ειδικών παραγόντων για να εκτιμηθεί η συγκρισιμότητα των άυλων περιουσιακών στοιχείων και να ελεγχθεί η τήρηση της αρχής της ανοικτής αγοράς και να προσδιοριστούν τα προσδοκώμενα οφέλη, οι επιχειρηματικοί κίνδυνοι, οι γεωγραφικοί περιορισμοί και η μεταβίβαση δικαιωμάτων αποκλειστικότητας,
- επεξήγηση της επιλεγείσας μεθόδου προσδιορισμού των τιμών καθώς και της οργανωσιακής πολιτικής του υπόχρεου για τις ενδοομιλικές συναλλαγές,
- παροχή επιπλέον πληροφοριών για συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα με συνδεδεμένα πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα ή έχουν τη φορολογική τους έδρα σε κράτη μη συνεργαζόμενων με τον φορολογικό τομέα,
- παροχή στοιχείων ισολογισμού και κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως των συνδεδεμένων προσώπων για ομίλους επιχειρήσεων,
- παράθεση διαγραμμάτων ροής των συναλλαγών και προσκόμιση αντιγράφων των συμβάσεων που αφορούν στις υπό τεκμηρίωση συναλλαγές.

- δέσμευση του υπόχρεου να παρέχει κάθε συμπληρωματική πληροφορία σχετική με τις ενδοομιλικές συναλλαγές κατόπιν αιτήματος της Φορολογικής Αρχής και εντός εύλογης προθεσμίας στη περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου,
- επαρκής αιτιολόγηση του τρόπου υπολογισμού της αναπροσαρμογής που πραγματοποιεί ο υπόχρεος προκειμένου να ευθυγραμμίσει τα φορολογητέα κέρδη με την αρχή της ανοικτής αγοράς και την επίτευξη της συγκρισιμότητας.

Ο φάκελος τεκμηρίωσης θα πρέπει περιλαμβάνει πρακτικά 3 ενότητες (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022):

Στην πρώτη ενότητα θα περιλαμβάνονται πληροφορίες για το σύνολο των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, στην δεύτερη ενότητα αναλυτικές πληροφορίες για κάθε μία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις και στην τρίτη ενότητα θα παρατίθεται η τεκμηρίωση ανά ζεύγος συναλλαγών.

Υπόδειγμα Φακέλου Τεκμηρίωσης

Ενότητα 1: Πληροφορίες Ομίλου

- i. Γενικές πληροφορίες – Περιγραφή
- ii. Οργανωτική νομική και λειτουργική δομή του Ομίλου
- iii. Επιχειρηματική στρατηγική
- iv. Γεωγραφική παρουσία
- v. Γενικό πλαίσιο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων
- vi. Προϊόντα και υπηρεσίες του ομίλου
- vii. Οικονομικά στοιχεία
- viii. Πολιτική τιμολόγησης συναλλαγών
- ix. Παράθεση της φύσης, της ροής και των ποσών των συναλλαγών
- x. Μεταβολές που προέκυψαν κατά το τρέχων φορολογικό έτος
- xi. Επιτελούμενες λειτουργίες και ανάληψη κινδύνων από συνδεδεμένα μέρη
- xii. Στοιχεία ιδιοκτησίας ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων
- xiii. Λίστα συναπτόμενων συμφωνιών προέγκρισης μεταξύ εταιριών του ομίλου με αλλοδαπές φορολογικές αρχές.

Ενότητα 2: Πληροφορίες για την Εταιρεία

- i. Γενικά στοιχεία

- ii. Συναλλαγές με υποχρέωση τεκμηρίωσης
- iii. Φύση, ροή και ποσά συναλλαγών
- iv. Συγκριτική και λειτουργική ανάλυση
- v. Χαρακτηριστικά προϊόντων και υπηρεσιών
- vi. Επιτελούμενες λειτουργίες, κίνδυνοι που αναλαμβάνονται
- vii. Χρησιμοποιούμενα περιουσιακά στοιχεία
- viii. Συμβατικοί όροι
- ix. Οικονομικές συνθήκες
- x. Μέθοδος υπολογισμού τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών
- xi. Ελληνικοί κανόνες τεκμηρίωσης τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών
- xii. Χρησιμοποιούμενα συγκριτικά στοιχεία- Βάση σύγκρισης
- xiii. Επιλογή μεθόδου τεκμηρίωσης τιμών

Ενότητα 3: Τεκμηρίωση συναλλαγών

- Μέθοδος Α - Τεκμηρίωση συναλλαγών «Είδος συναλλαγής» μεταξύ Α και Β
- Μέθοδος Β - Τεκμηρίωση συναλλαγών « Είδος συναλλαγής » μεταξύ Β και Γ
- Μέθοδος Γ - Τεκμηρίωση συναλλαγών « Είδος συναλλαγής » μεταξύ Γ και Α

Ένα στοιχείο που θα πρέπει να επισημάνουμε είναι η επιλογή της γλώσσας στην οποία τηρείται ο φάκελος τεκμηρίωσης. Καθώς οι ενδοομιλικές συναλλαγές πραγματοποιούνται σε εύρος παγκόσμιας κλίμακας θα πρέπει τα στοιχεία που περιλαμβάνονται σε αυτόν να τηρούνται σε γλώσσα διεθνώς αποδεκτή, συνήθως στην αγγλική, όταν πρόκειται για όμιλο της αλλοδαπής. Εντούτοις υφίσταται η υποχρέωση μετάφρασης στην ελληνική γλώσσα αν απαιτηθεί από τη φορολογική αρχή, μέσα σε καθορισμένη χρονική προθεσμία η οποία δεν υπερβαίνει τις 30 ημέρες από την κοινοποίηση του αιτήματος. Σε κάθε άλλη περίπτωση τα στοιχεία του φακέλου τεκμηρίωσης τηρούνται στην ελληνική γλώσσα. Στο πλαίσιο της αρχειοθέτησης και της τήρησης σχετικής βάσης δεδομένων ο φάκελος τεκμηρίωσης δύναται να τηρείται σε έγχαρτη και σε ψηφιακή μορφή.

Επιπλέον ο υπόχρεος φορολογούμενος έχει την υποχρέωση να προβαίνει σε τακτά χρονικά διαστήματα στην ενημέρωση του φακέλου τεκμηρίωσης με έγκυρα και επικαιροποιημένα στοιχεία. Στο πλαίσιο αυτό, συχνά στον φάκελο τεκμηρίωσης παρατίθεται ειδική ενότητα στην οποία ενσωματώνονται τα γεγονότα που

προκάλεσαν μεταβολή στα υφιστάμενα δεδομένα και τις συνθήκες της αγοράς συγκριτικά με το περασμένο φορολογικό έτος.

Στην αντίθετη περίπτωση κατά την οποία η φορολογική οντότητα υποστηρίζει ότι δεν επήλθε καμία μεταβολή, θα πρέπει αυτό να αποδεικνύεται από σχετικά έγγραφα, και όταν πραγματικά διαπιστώνεται ότι παρέμειναν αμετάβλητα τα δεδομένα, τότε τα συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν δύνανται να χρησιμοποιηθούν έως και τρία (3) φορολογικά έτη με την προϋπόθεση ότι ενημερώνονται σε κάθε φορολογικό έτος, προκειμένου να ελέγχεται η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Σε κάθε περίπτωση ο υπόχρεος φορολογούμενος, εφόσον υπεισέρχεται μεταβολή στις συνθήκες της αγοράς η οποία επηρεάζει τα δεδομένα που περιέχονται σε αυτόν, θα πρέπει να ενημερώνει πλήρως τον φάκελο τεκμηρίωσης, προκειμένου να είναι έγκυρος ώστε να δύναται να αξιοποιηθεί στο επόμενο φορολογικό έτος. Η ενημέρωση του Φακέλου οφείλει να πραγματοποιείται εντός τεσσάρων (4) μηνών από τη λήξη του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022).

3.2 Το περιεχόμενο του συνοπτικού πίνακα

Η εφαρμογή δημιουργίας αρχείου υποβολής ενδοομιλικών συναλλαγών παρέχει το αρχείο xml προκειμένου για την υποβολή του Συνοπτικού Πίνακα πληροφοριών τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών.

Η λήψη της εφαρμογής είναι διαθέσιμη στο σύνδεσμο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων και Δημόσιας Διοίκησης: http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/Services/Epixeiriseis/endoomilikes.html.

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών περιλαμβάνει τέσσερα θεματικά πεδία (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022):

- α) τα στοιχεία της επιχείρησης
- β) τη λειτουργική ταυτότητα
- γ) τον κατάλογο των προς τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών και
- δ) τις γνωστοποιήσεις.

Τα πεδία που συμπληρώνουμε πρώτα είναι τα στοιχεία επωνυμίας της επιχείρησης, ο ΑΦΜ, η αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ΔΟΥ, ο Κ.Α.Δ. δραστηριότητας των μεγαλύτερων ακαθάριστων εσόδων, συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις, η διαχειριστική περίοδος, αν υπάρχουν αλλαγές στο ιδιοκτησιακό καθεστώς της επιχείρησης στην εν λόγω διαχειριστική περίοδο κ.α., όπως φαίνεται στο Παράρτημα, το έντυπο αποτελεί σχετικό έντυπο της ΠΟΛ 1179/2017 της ΑΑΔΕ.

Στη συνέχεια συμπληρώνονται τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στο έντυπο της λειτουργικής ταυτότητας. Στο έντυπο αυτό περιλαμβάνονται πληροφορίες σχετικά με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις με τις οποίες πραγματοποιήθηκαν οι προς τεκμηρίωση συναλλαγές για τη δεδομένη διαχειριστική περίοδο, όπως επωνυμία, ΑΦΜ, χώρα, το είδος της σχέσης, η ημερομηνία έναρξης ή διακοπής της σχέσης κ.α. Επιπλέον εισάγουμε τις λειτουργίες που επιτελούνται και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται τα χρησιμοποιηθέντα πάγια ενσώματα και άυλα της επιχείρησης όπως φαίνεται στο Παράρτημα.

Στη τρίτη ενότητα που ακολουθεί είναι ο κατάλογος των συναλλαγών για τις οποίες η επιχείρηση είναι υπόχρεη τεκμηρίωσης.

Επίσης, στο έντυπο του Παραρτήματος με το συνοπτικό πίνακα συμπληρώνεται και το είδος των συναλλαγών, η συνδεδεμένη εταιρεία με την οποία πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, αν το ποσό συναλλαγής αφορά αγορά ή πώληση. Ακόμη, αναφέρεται η μέθοδος τεκμηρίωσης που χρησιμοποιήθηκε για κάθε υπό τεκμηρίωση συναλλαγή.

Αναφορικά με την μέθοδο τεκμηρίωσης, η εφαρμογή της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων μας δίνει τις εξής επιλογές:

- Μέθοδος της Συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP)
- Μέθοδος Τιμής μεταπώλησης (RPM)
- Μέθοδος κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους (CPM)
- Μέθοδος Καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM)
- Μέθοδος Επιμερισμού κερδών (PSM)
- Άλλη Μέθοδος όπου παρέχεται και η δυνατότητα επιλογής περισσότερων της μίας μεθόδου.

Τέλος υφίσταται ο πίνακας με τις Γνωστοποιήσεις. Σύμφωνα με τον εν λόγω πίνακα, ο υπόχρεος φορολογούμενος οφείλει να δηλώσει στα αντίστοιχα πεδία αν έχει

καταρτιστεί ο φάκελος τεκμηρίωσης, αν υφίσταται η διαδικασία προέγκρισης και αν διατίθεται σχετικό υλικό τεκμηρίωσης (Παράρτημα).

3.3 Προθεσμίες κατάρτιση του φάκελου τεκμηρίωσης και υποβολής του συνοπτικού πίνακα

Οι προθεσμίες για την κατάρτιση του Φάκελου Τεκμηρίωσης καθώς και η υποβολή του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ορίζονται στον νόμο 4174/2013 (Νέος Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών) στο άρθρο 21, (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από τον ν.4223/2013) (Ιστοσελίδα: taxexperts.gr, 2020).

Όπως αναφέραμε στην προηγούμενη ενότητα ο Φάκελος Τεκμηρίωσης αποτελείται από τον Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, κατά περίπτωση, και συνοδεύεται πάντα από τον αντίστοιχο Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Αρχή εντός προθεσμίας τεσσάρων (4) μηνών πριν τη λήξη εκάστου φορολογικού έτους. Τα φορολογικά πρόσωπα της παραγράφου 1 που ορίζονται ως υπόχρεα υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, με την προϋπόθεση ότι δεν εμπίπτουν στις εξαιρετικές περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 2 του παρόντος νόμου (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022).

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην φορολογική έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Ο φορολογικός υπόχρεος οφείλει να θέτει τον Φάκελο Τεκμηρίωσης στη διάθεση της Φορολογικής Αρχής οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή και πριν την πάροδο τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης του υποβληθέντος αιτήματος. Μετά την πάροδο της προθεσμίας κατάρτισης του φακέλου τεκμηρίωσης, οι υπόχρεοι υπόκεινται ενδεικτικά σε έλεγχο από τις αρμόδιες αρχές. Ο νέος Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών εστιάζει σε πρακτικά ζητήματα διαδικασιών σχετικά με την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Πιο συγκεκριμένα, στην παρ. 2 του άρθρου 21 του ν. 4174/13 επαναλαμβάνονται τα όρια των 100.000€ σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι € 5 εκ. ή 200.000€ σε υψηλότερα έσοδα, που καθορίζουν τις υπόχρεες προς τεκμηρίωση επιχειρήσεις (Ντρούκας, 2015).

Αξίζει να επισημάνουμε ότι ενώ η παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 4174/2013 (όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 44 του ν. 4223/2013 και ισχύει) (Ιστοσελίδα: taxexperts.gr, 2020) θέτει ως προθεσμία υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών έως τέσσερις (4) μήνες πριν τη λήξη του φορολογικού έτους, η αρχική πρόβλεψη του νομοθέτη όριζε διάστημα 50 ημερών. Ωστόσο το εν λόγω χρονικό περιθώριο κρίθηκε ανεπαρκές για τη σύνταξη του φακέλου, αφού οι εταιρείες που στηρίζονται σε εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών χρειάζονται πολύ περισσότερο χρόνο για την ανάλυση των δημοσιευθέντων στοιχείων των ανταγωνιστών τους. Παράλληλα, το χρονικό περιθώριο των τριάντα (30) ημερών για την προσκόμιση του φακέλου, από την ημερομηνία κατάθεσης του σχετικού αιτήματος από τη Φορολογική Διοίκηση, προσφέρει μια επιπλέον χρονική άνεση στις υπόχρεες επιχειρήσεις. Με λίγα λόγια αν οι επιχειρήσεις καταθέσουν το συνοπτικό πίνακα θα κληθούν να τεκμηριώσουν τις συναλλαγές τους μέχρι το τέλος του εξαμήνου.

Παράδειγμα 1

Έστω ότι μια υπόχρεη εταιρεία ελέγχεται για το φορολογικό έτος από 1-1-2016 μέχρι 31-12-2016 τότε η προθεσμία κατάρτισης του φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών οφείλει να γίνει μέχρι τις 30/04/2017 (Ντρούκας, 2015).

Παράδειγμα 2

Έστω ότι μια υπόχρεη εταιρεία ελέγχεται για το φορολογικό έτος από 1-8-2018 μέχρι 31-7-2019 τότε η προθεσμία κατάρτισης του φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών οφείλει να γίνει μέχρι τις 30/11/2019 (Ντρούκας, 2015).

3.4 Πρόστιμα και οι κυρώσεις που προβλέπονται

Αναφορικά με τα πρόστιμα και κυρώσεις που προβλέπει κείμενη νομοθεσία για τις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής, μη υποβολής και ατελούς υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή του Φακέλου Τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, θα πρέπει να χωρίσουμε τις οικονομικές χρήσεις σε τρεις χρονικές περιόδους, βάσει της ισχύος του παλαιού και του νέου νομοθετικού πλαισίου (Ντρούκας, 2015).

1. Πρόστιμα και Κυρώσεις (Για οικονομικές χρήσεις της περιόδου 2008 - 2011)

Σύμφωνα με την παράγραφο 16 του άρθρου 11 του ν. 4110/2013, όπως ισχύει, ορίζεται ότι:

α) « Σε περίπτωση μη προσκόμισης του φακέλου τεκμηρίωσης στην αρμόδια ελεγκτική αρχή εντός τριάντα (30) ημερών από την επίδοση της σχετικής πρόσκλησης ή μη υποβολής της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών, επιβάλλεται με απόφαση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής, πρόστιμο σε βάρος της επιχείρησης ίσο με το δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας των υπό τεκμηρίωση συναλλαγών.

Ειδικά για περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής της κατάστασης που προβλέπεται στην παρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008, για τις οποίες μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος δεν έχει βεβαιωθεί το οριζόμενο στην παράγραφο 6 του άρθρου 26, επιβάλλεται το αυτοτελές πρόστιμο που ορίζεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 11 του παρόντος».

β) « Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών της παραγράφου 5 του άρθρου 39Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό 1/1000 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων της υπόχρεης σε υποβολή επιχείρησης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των χιλίων 1000 ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων 10.000 ευρώ...».

2. Πρόστιμα και Κυρώσεις (Για οικονομικές χρήσεις της περιόδου 2012 - 2013)

Σύμφωνα με το άρθρο 4, του ν.2523 όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 4110/2013 ισχύει ότι:

α) «Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό 1/1000 των δηλουμένων ακαθάριστων εσόδων της υπόχρεης σε υποβολή επιχείρησης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των χιλίων 1.000 ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων 10.000 ευρώ. Το πρόστιμο της παραγράφου αυτής επιβάλλεται και σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης δεν τίθεται στη διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 39Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Όταν η εκπρόθεσμη υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας, το οποίο

επικαλείται και αποδεικνύει η επιχείρηση και ο πίνακας αυτός υποβάλλεται εντός δέκα 10 ημερών από τη λήξη του γεγονότος αυτού, δεν επιβάλλεται πρόστιμο».

β) «Σε περίπτωση μη υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών ή μη διάθεσης του φακέλου τεκμηρίωσης στην αρμόδια ελεγκτική αρχή, επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα εκατοστό 1/100 των δηλουμένων ακαθάριστων εσόδων της υπόχρεης σε υποβολή επιχείρησης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δέκα χιλιάδων 10.000 ευρώ και μεγαλύτερο των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.

3. Πρόστιμα και Κορώσεις (Για οικονομικές χρήσεις από 2014 και μετά)

Σύμφωνα με τον νόμο 4174 (άρθρο 56), όπως τροποποιήθηκε από τον νόμο 4223 ισχύει (Ντρούκας, 2015):

α) Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων του υπόχρεου φορολογουμένου. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 1.000 ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων 10.000 ευρώ. Το πρόστιμο της παραγράφου αυτής επιβάλλεται και σε περίπτωση που ο Φάκελος Τεκμηρίωσης δεν τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Κώδικα, ή υποβάλλεται με μη πλήρες ή μη επαρκές περιεχόμενο.

β) Σε περίπτωση μη υποβολής, ανακριβούς ή ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή μη διάθεσης του Φακέλου Τεκμηρίωσης επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα εκατοστό (1/100) των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων, περιλαμβανομένης οποιασδήποτε διόρθωσης κερδών, του υπόχρεου φορολογούμενου. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ και μεγαλύτερο των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.

γ) Σε περίπτωση υποτροπής εντός πέντε (5) ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο διπλάσιο του αρχικού προστίμου. Σε περίπτωση δεύτερης υποτροπής εντός πέντε (5) ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου.

Για την υποβολή, μετά την 1.1.2014, εκπροθέσμων δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση ή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα που αφορούν περιόδους έως την 31.12.2013, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 4 παρ.

1 εδάφιο 1 του ν. 2523/1997 με τον περιορισμό το καταβλητέο σε καθεμία περίπτωση ποσό να μην ξεπερνά το προβλεπόμενο στο άρθρο 54 παρ. 2 περίπτωση α' του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων εξέδωσε την ΠΟΛ 1097/2014 (όπως ισχύει μετά την τροποποίηση της με την ΠΟΛ 1144/15.05.2014) στην οποία περιλαμβάνονται πληροφορίες για το ακριβές περιεχόμενο του Φακέλου Τεκμηρίωσης και του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών. Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/2015 η υποχρέωση τήρησης της «Αρχής των ίσων αποστάσεων», κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών αφορά μόνο τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, όπως αυτά ορίζονται στις περιπτώσεις γ' και δ' του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013, για συναλλαγές που υλοποίησαν με συνδεδεμένα πρόσωπα της περίπτωσης ζ' του ίδιου άρθρου, (νομικά πρόσωπα, νομικές οντότητες, ή φυσικά πρόσωπα), ανεξαρτήτως εάν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Με λίγα λόγια, κάθε είδους κοινοπραξία της περ. δ' του άρθρου 2 εμπίπτει στις ως άνω διατάξεις για τις συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα. Η ως άνω υποχρέωση δεν αφορά σε καμία περίπτωση φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση) ή όχι, για τις συναλλαγές με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα (Ιστοσελίδα: forin.gr, 2013).

Με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, τα νέα δεδομένα για τα πρόστιμα και τις κυρώσεις διαμορφώνονται ως εξής (Τζίφας, 2022):

1. Σε περίπτωση **εκπρόθεσμης υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς υποβολής** του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό 1/1000 των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογούμενου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 500€ και μεγαλύτερο των 2.000€.

α) Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού συνοπτικού πίνακα, το παραπάνω πρόστιμο επιβάλλεται μόνο αν μεταβάλλονται τα ποσά των συναλλαγών και οι συνολικές σωρευτικές διαφορές είναι, κατά απόλυτη τιμή, άνω των 200.000 ευρώ.

β) Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών το παραπάνω πρόστιμο υπολογίζεται επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια, η οποία

διαπιστώνεται στο πλαίσιο ελέγχου και επιβάλλεται μόνο αν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Στο Κεφάλαιο Η' της ΠΟΛ.1144/15.5.2014 Απόφασης ΓΓΔΕ (Β' 1374) ορίζεται ότι ο Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών θεωρείται ανακριβής/ατελής όταν δεν συμφωνεί με το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης και όταν δεν δηλώνονται σε αυτόν ορθά και πλήρως τα οριζόμενα στοιχεία του παραρτήματος της ΠΟΛ.1097/9.4.2014.

2. Σε περίπτωση **μη υποβολής** του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό 1/1000 των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 2.500 ευρώ και μεγαλύτερο των 10.000 ευρώ.

3. Σε περίπτωση **εκπρόθεσμης διάθεσης ή μη διάθεσης** στη Φορολογική Διοίκηση του φακέλου τεκμηρίωσης:

- από την 31η ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την 60η ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο 5.000€
- από την 61η ημέρα έως την 90η ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο 10.000€,
- στην περίπτωση που δεν διατεθεί καθόλου ή διατεθεί μετά την 90η ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με 20.000€.

4. Σε περίπτωση όμως διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, **διάπραξης εκ νέου της ίδιας παράβασης**, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σχετικά πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου (Τζίφας, 2022).

Τέλος να σημειωθεί ότι ο Νόμος υπ' αριθ. 4174 « Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ισχύει όπως τροποποιήθηκε με τον 4987/2022 (Νιφορόπουλος & Ντρούκας, 2022).

3.5 Η έννοια και η διαδικασία προέγκρισης της μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολογήσης (Ara – Advance Pricing Agreements)

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), έχει εκδώσει γενικές οδηγίες σχετικά με τη διαδικασία προέγκρισης της μεθοδολογίας της ενδοομιλικής τιμολόγησης («ΑΡΑ») βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. Προκειμένου για τη ρύθμιση

των ζητημάτων που ανακύπτουν στο πλαίσιο της ενδοομιλικής τιμολόγησης ανάμεσα σε επιχειρήσεις και φορολογικές αρχές σε διακρατικό επίπεδο, οι Ελληνικές φορολογικές αρχές θέσπισαν τη διαδικασία APA ώστε να αποφευχθεί το φαινόμενο της διπλής φορολογίας της φορολογητέας ύλης. Μέσω της διαδικασίας αυτής παρέχεται ασφάλεια στις επιχειρήσεις και δυνατότητα άσκησης αποτελεσματικού φορολογικού ελέγχου από τις φορολογικές διοικήσεις. Αξίζει να σημειωθεί ότι την ίδια πρακτική ακολουθούν οι περισσότερες ανεπτυγμένες χώρες, όπως άλλωστε υπαγορεύεται και από τον ΟΟΣΑ. Οι εν λόγω ρυθμίσεις αφορούν και στην κατανομή των κερδών μεταξύ μιας εγχώριας επιχείρησης και της μόνιμης εγκατάστασής της στην αλλοδαπή, καθώς και των κερδών των μόνιμων εγκαταστάσεων αλλοδαπών επιχειρήσεων που εδρεύουν στην Ελλάδα.

Σύμφωνα με την διεθνή ορολογία η APA είναι μια συμφωνία ανάμεσα σε έναν ή περισσότερους φορολογούμενους και μίας ή περισσότερων φορολογικών διοικήσεων. Η συμφωνία αυτή εξυπηρετεί στον καθορισμό της ενδοομιλικής τιμολόγησης βάσει της «αρχής των ίσων αποστάσεων», για καθορισμένο χρονικό διάστημα και πριν την υλοποίηση των συναλλαγών που εκτελούνται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε διαφορετικές χώρες.

Μεταξύ των πλεονεκτημάτων των APAS περιλαμβάνονται (Σαββαΐδου, 2014b):

- η ασφάλεια των επιχειρήσεων για τον τρόπο προσδιορισμού των κερδών τους από τις ενδοομιλικές συναλλαγές,
- η αποφυγή διπλής φορολογίας σε περίπτωση διμερών ή πολυμερών συμφωνιών,
- η αποφυγή διενέξεων και πιθανής μακροχρόνιας δικαστικής διαμάχης με τις φορολογικές αρχές στα πλαίσια ελέγχων.

Η δυνατότητα επίλυσης περίπλοκων προβλημάτων ενδοομιλικής τιμολόγησης στα πλαίσια συνεννόησης με τις φορολογικές αρχές πριν την διενέργεια ελέγχων.

Γενικά κατά τη διαδικασία τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών, οι επιχειρήσεις θα πρέπει να εξετάζουν παράγοντες που δεν είναι μόνο οικονομικής φύσεως αλλά ανήκουν στο φάσμα των επιχειρηματικών παραγόντων όπως για παράδειγμα το κόστος φορολογικής συμμόρφωσης, τη συνολική επιβάρυνση του ομίλου, τις πιθανές κυρώσεις κ.α. (Τσουρουφλής, 2010).

Παρέχει επίσης τη δυνατότητα, να συμφωνηθούν πρόσθετα κριτήρια για τον καθορισμό των ενδοομιλικών τιμών όπως για παράδειγμα κρίσιμες παραδοχές για μακροπρόθεσμες συνθήκες, συγκριτικά στοιχεία που θα χρησιμοποιηθούν και τρόποι επικαιροποίησης αυτών, κατά τη συμφωνηθείσα χρονική περίοδο.

Στην περίπτωση μονομερούς APA τα συμμετέχοντα στη διαδικασία μέρη είναι αφενός η αιτούσα επιχείρηση και αφετέρου η αρμόδια Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε.

Θα πρέπει ωστόσο να αναφέρουμε ότι η σύναψη μονομερούς APA δεν αποτελεί εγγύηση ότι θα αποτραπεί η διπλή φορολόγηση και για τον λόγο αυτό συνίσταται να αποφεύγεται. Όταν απουσιάζει η Σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας με μια χώρα, η αρμόδια Διεύθυνση Ελέγχων, δύναται να χορηγήσει κατόπιν αίτησης στον φορολογούμενο, απόφαση μονομερούς προέγκρισης της ενδοομιλικής του τιμολόγησης εφόσον κρίνεται σκόπιμο και προκύπτει έννομο συμφέρον για τη φορολογούμενο. Αν ο φορολογούμενος συνάψει μονομερή APA με άλλη χώρα σύμφωνα με τη νομοθεσία της, χωρίς τη συμμετοχή των Ελληνικών φορολογικών αρχών, τότε οι Ελληνικές φορολογικές αρχές δεν δεσμεύονται από αυτή.

Σε περίπτωση διμερούς ή πολυμερούς APA τα συμμετέχοντα στη διαδικασία μέρη είναι οι "αρμόδιες αρχές" των εμπλεκόμενων κρατών και όχι ο αιτών ή η συνδεδεμένη επιχείρηση του, οι οποίοι δύνανται να αποδεχτούν ή όχι την APA.

Γενικά, η διαδικασία για την προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης προϋποθέτει την συνεργασία μεταξύ της επιχείρησης και της φορολογικής αρχής προκειμένου και τα δύο μέρη να συναποφασίζουν τη μέθοδο καθορισμού των ενδοομιλικών τιμών για τις εκτελούμενες συναλλαγές. Στο πλαίσιο αυτό, υλοποιούνται συνεργασίες σε οργανωσιακό επίπεδο προκειμένου η εταιρεία ή το φυσικό πρόσωπο, να εκθέσει τα κατάλληλα έγγραφα για την ανάλυση των συναλλαγών που θα πραγματοποιήσει και να αιτιολογήσει την μέθοδο στην οποία θα στηριχθεί. Στο στάδιο εξέτασης της αίτησης, η φορολογική διοίκηση οφείλει να αναλύσει την προτεινόμενη μέθοδο του φορολογικού υποκειμένου σε συνεργασία με την αρμόδια αρχή του έτερου εμπλεκόμενου κράτους ώστε να εξετάσουν και να αποφασίσουν παράλληλα τις μεταξύ τους δράσεις. Σε κάθε περίπτωση το αρμόδιο όργανο φορολογικής αρχής δύναται να πραγματοποιεί, κατόπιν συνεννόησης με το φορολογούμενο μέρος, επισκέψεις στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης για να δουν

τις συνθήκες λειτουργίας του. Επίσης η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιεί στην αρμόδια αλλοδαπή φορολογική αρχή την πορεία των διαδικασιών και να παρέχει σε αυτήν τα ανάλογα απαιτούμενα έγγραφα. Η απρόσκοπτη πρόσβαση της φορολογικής διοίκησης σε όλα τα απαραίτητα έγγραφα αποτελεί προϋπόθεση για την μελέτη τη ενδοομιλικής τιμολογιακής πολιτικής της επιχείρησης.

Πέρα από την παροχή των απαιτούμενων εγγράφων για την ανάλυση της μεθόδου, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να προσκομίσει πρόσθετα στοιχεία, κατά περίπτωση, στο στάδιο επεξεργασίας της αίτησης στους υπαλλήλους της φορολογικής διεύθυνσης. Τέτοια στοιχεία μπορεί να είναι λογιστικής φύσης π.χ. τιμές, δείκτες συγκρίσιμων μη ελεγχόμενων συναλλαγών κ.α. Σε περίπτωση απουσίας διαθέσιμων συγκρίσιμων στοιχείων, η επιχείρηση καλείται να τεκμηριώσει επαρκώς ότι η μέθοδος που ακολουθεί εξασφαλίζει ότι οι τιμές τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων (ΑΑΔΕ, 2018).

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ 206, τ. Γ') «Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης», ορίζονται τα ακόλουθα (Ιστοσελίδα: taxheaven.gr, 2022):

1. «Συνδεδεμένα πρόσωπα υπό την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, για τις συναλλαγές τους με το κεντρικό, καθώς και με συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρεί στην αλλοδαπή ελληνική επιχείρηση δύνανται να υποβάλουν στον Διοικητή αίτηση προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα».
2. Αντικείμενο της προέγκρισης είναι το ενδεδειγμένο σύνολο κριτηρίων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Τα εν λόγω κριτήρια αφορούν στη μέθοδο τεκμηρίωσης που χρησιμοποιήθηκε, στα στοιχεία σύγκρισης και τις σχετικές προσαρμογές, και τις κρίσιμες παραδοχές για τις μελλοντικές συνθήκες. Ωστόσο πέρα των ως άνω αναφερόμενων, αντικείμενο της προέγκρισης δύναται να αποτελέσει και κάθε άλλο εξειδικευμένο ζήτημα σχετικό με την τιμολόγηση των συναλλαγών με συνδεδεμένα πρόσωπα.

3. Ακολούθως ο Διοικητής αφού μελετήσει την αίτηση μπορεί είτε να την αποδεχθεί είτε να την απορρίψει. Η έκδοση της σχετικής απόφασης πραγματοποιείται εντός 18 μηνών ημερών από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης προέγκρισης με την υποχρέωση κοινοποίησης στον ενδιαφερόμενο. Η διάρκεια ισχύος της απόφασης προέγκρισης δεν μπορεί να ξεπερνά τα τέσσερα (4) έτη και η χρονική ισχύς της δεν έχει αναδρομικότητα δηλαδή δεν δύναται να αφορά σε φορολογικό έτος προγενέστερο της υποβολής της αίτησης προέγκρισης.

4. Οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών τις οποίες αφορά η απόφαση προέγκρισης, λογίζεται ότι είναι ίδιες με αυτές που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων προσώπων. Ο φορολογικός έλεγχος των συναλλαγών, έγκειται στην επαλήθευση της τήρησης των διαλαμβανόμενων στην απόφαση προέγκρισης και στο γεγονός ότι εξακολουθούν να ισχύουν οι όροι, οι παραδοχές και οι συνθήκες που έλαβε υπόψη η απόφαση προέγκρισης. Παράλληλα υπάρχει υποχρέωση τήρησης και διαφύλαξης των στοιχείων τεκμηρίωσης που αφορούν την απόφαση προέγκρισης για το χρονικό διάστημα που ορίζουν οι ισχύουσες διατάξεις του νόμου.

5. Η απόφαση προέγκρισης δύναται να αναθεωρηθεί ανά πάσα στιγμή της διάρκειας ισχύος της, είτε κατόπιν αίτησης του ενδιαφερόμενου προσώπου, είτε αυτεπάγγελα από τον Διοικητή, στις εξής περιπτώσεις (Ιστοσελίδα: taxheaven.gr, 2022):

α) εφόσον οι κρίσιμες παραδοχές στις οποίες βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης αποδειχθούν λανθασμένες,

β) εφόσον επήλθε ουσιώδης μεταβολή των κρίσιμων παραδοχών ή συνθηκών που καθιστά αδύνατη την τήρηση των διαλαμβανόμενων στην απόφαση προέγκρισης,

γ) σε περίπτωση εφαρμογής της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού της εκάστοτε εφαρμοστέας διμερούς σύμβασης για την αποφυγή του φαινομένου της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων για τις ίδιες συναλλαγές του ίδιου φορολογούμενου,

δ) εφόσον διαπιστωθεί, ότι τα στοιχεία ή οι κρίσιμες παραδοχές στα οποία στηρίχθηκε η απόφαση προέγκρισης ήταν ανακριβείς, λόγω λανθασμένης ερμηνείας ή πλημμελειών του φορολογούμενου,

ε) εφόσον διαπιστωθεί, ότι οι αιτούντες δεν τήρησαν βασικό όρο ή υποχρέωση που ορίζονταν στην απόφαση προέγκρισης.

Σε περίπτωση ανάκλησης, η απόφαση προέγκρισης θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε ποτέ.

Η διαδικασία προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης” ορίζει ότι:

α) Στην περίπτωση μονομερούς ΑΡΑ τα συμμετέχοντα στη διαδικασία μέρη, είναι η αιτούσα επιχείρηση και η Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών ως «αρμόδια αρχή»

β) Στην περίπτωση διμερούς ή πολυμερούς ΑΡΑ τα εμπλεκόμενα μέρη που μετέχουν στην διαπραγμάτευση είναι οι «αρμόδιες αρχές» των εμπλεκόμενων κρατών.

Συνοπτικά, τα βήματα της διαδικασίας προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης περιλαμβάνουν:

- την υποβολή της αίτησης προκαταρκτικής διαβούλευσης που συνοδεύεται από παράβολο 5.000 ευρώ,
- την υποβολή της αίτησης προέγκρισης που συνοδεύεται από παράβολο 10.000 ευρώ και
- την υποβολή αιτήματος συνεννόησης με αλλοδαπές φορολογικές αρχές.

Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 6 της ΠΟΛ 1284/2013 τα στοιχεία που πρέπει να αναφέρονται και που εξετάζονται στην αίτηση προέγκρισης είναι (Ιστοσελίδα: taxheaven.gr, 2014; Πουρνός, 2020):

1. τα στοιχεία του αιτούντος προσώπου (επωνυμία, διεύθυνση, ΑΦΜ, στοιχεία επικοινωνίας),
2. τα στοιχεία των συνδεδεμένων προσώπων, συμπεριλαμβανομένων όλων των μόνιμων εγκαταστάσεων, που αναφέρονται στην αιτούμενη προέγκριση,
3. η διαρθρωτική δομή του ομίλου, στην οποία αναφέρονται όλα τα συμμετέχοντα πρόσωπα που συμμετέχουν στις δραστηριότητες της αιτούμενης προέγκρισης,
4. η αναλυτική περιγραφή των ενδοομιλικών συναλλαγών για την τιμολόγηση των οποίων αιτείται η προέγκριση,
5. η προτεινόμενη μεθοδολογία για την τιμολόγηση των εν λόγω συναλλαγών,
6. οι παραδοχές στις οποίες βασίζεται η αίτηση προέγκρισης.

7. η παράθεση και επεξήγηση των λόγων για τους οποίους ο αιτών κρίνει ότι η προτεινόμενη μεθοδολογία είναι δόκιμη και σύμφωνη με την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά την τιμολόγηση των εν λόγω συναλλαγών,

8. το ακριβές χρονικό διάστημα για το οποίο ζητείται προέγκριση,

9. αίτημα συνεννόησης της αρμόδιας υπηρεσίας με τις αρμόδιες φορολογικές αρχές άλλων εμπλεκόμενων κρατών με τα οποία υφίσταται Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να υποβληθούν παράλληλα και κοινά αιτήματα στις φορολογικές αρχές των λοιπών εμπλεκόμενων κρατών.

Κεφάλαιο 4: Φορολογικός έλεγχος

4.1 Επιπτώσεις της παραοικονομίας και της φοροαποφυγής στον δημοσιονομικό προϋπολογισμό

Το πρόβλημα της παραοικονομίας (και της φοροαποφυγής), αν και αποτελεί μια ευδιάκριτη κοινωνική κατασκευή στην ελληνική κοινωνία, μόλις το τελευταία δεκαπέντε χρόνια βρέθηκε στο επίκεντρο του επιστημονικού ενδιαφέροντος. Η συνειδητοποίηση της ύπαρξής της διεθνώς, χρονολογείται στα τέλη της δεκαετίας του 1970, μετά τη δημοσίευση άρθρου του Peter Gutmann, στο οποίο υποστηριζόταν για πρώτη φορά ότι, στις Ηνωμένες Πολιτείες η μη δηλούμενη οικονομική δραστηριότητα αποτελούσε ένα γεγονός απειλητικό για την διατήρηση της σταθερότητας της οικονομίας, καθώς μετά από συντηρητικούς προϋπολογισμούς ανερχόταν στο 10% του ΑΕΠ.

Συχνά παρατηρείται μια εσφαλμένη ταύτιση των εννοιών της παραοικονομίας και της φοροδιαφυγής, γεγονός που οδηγεί σε ανακριβή συμπεράσματα. Σχετικά με την εννοιολογική οριοθέτηση των δύο, η παραοικονομία συνήθως συνεπάγεται της φοροδιαφυγής, ιδίως των άμεσων φόρων, αλλά η ύπαρξη φοροδιαφυγής δεν προϋποθέτει πάντοτε την ύπαρξη παραοικονομίας. Πρόκειται, δηλαδή, για μια εννοιολογική σχέση όλου και μέρους. Όσον αφορά την ΕΕ, η παραοικονομία που παρατηρείται στην Ελλάδα είναι από τις υψηλότερες. Οι πρόσφατες εκτιμήσεις αποκαλύπτουν ότι στην Ελλάδα για το χρονικό διάστημα από 1999 έως 2017 η παραοικονομία ανέρχεται στο 27% του επίσημου ΑΕΠ.

Η φοροαποφυγή αφορά την με οποιοδήποτε τρόπο απόκρυψη φορολογητέας ύλης, εις βάρος του δημοσιονομικού προϋπολογισμού και του κράτους εν γένει. Ως αιτίες της «κοινωνικά παρασιτικής» αυτής συμπεριφοράς μπορούν να υποδειχθούν μια πληθώρα αιτιών. Η εξάπλωση της φοροδιαφυγής είναι κάτι που παρατηρείται στις οικονομίες εκείνες που τα ποσοστά παραοικονομίας είναι υψηλά, όπου οι αυτοαπασχολούμενοι αποτελούν την πλειοψηφία του εργατικού δυναμικού, το επίπεδο των προσφερόμενων δημόσιων αγαθών είναι χαμηλό, ενώ ταυτόχρονα οι φορολογικοί συντελεστές είναι υψηλοί.

Στην Ελλάδα, η πολυπλοκότητα και η αστάθεια της φορολογικής νομοθεσίας δημιουργεί ένα «θολό» τοπίο δράσης που συντελεί ουσιαστικά στην φοροδιαφυγή. Χαρακτηριστικό και ενδεικτικό της νομοθετικής πολυπλοκότητας και αλληλοεπικάλυψης νομοθετικών πλαισίων είναι η τριετία 2010-2013, όπου ψηφίστηκαν συνολικά 20 νόμοι που αφορούσαν αλλαγές στη φορολογία. Η αστάθεια αυτή ενισχύει την έλλειψη εμπιστοσύνης των πολιτών στο κράτος και αποτελεί ένα ακόμη «άλλοθι», που νομιμοποιεί ηθικά την φοροαποφυγή.

Μια από τις δυσμενείς συνέπειες της φοροαποφυγής είναι η ανισοκατανομή των φορολογικών βαρών, καθώς δεν εμφανίζουν όλοι οι φορολογούμενοι την ίδια «κοινωνικά παρασιτική» συμπεριφορά, είτε από επιλογή είτε από έλλειψη δυνατότητας για κάτι τέτοιο. Υπάρχουν, μάλιστα, επαγγέλματα, που δίνουν περισσότερες ευκαιρίες σε κάποιους φορολογούμενους, έναντι άλλων. Το αποτέλεσμα είναι άτομα με την ίδια φοροδοτική ικανότητα να έχουν διαφορετική φορολογική επιβάρυνση, καθώς οι φορολογικοί συντελεστές αυξάνονται.

Περαιτέρω, μέσω της φοροδιαφυγής οδηγούμαστε σε μεγάλα δημοσιονομικά ελλείματα, καθώς προκαλείται ελαχιστοποίηση των οικονομικών πηγών του κράτους, γεγονός που συνακόλουθα κλυδωνίζει την φερεγγυότητά του. Η φοροδιαφυγή, είναι χωρίς αμφιβολία ένα αίτιο, που δημιουργεί πρόσφορο έδαφος να γεννηθεί η ανάγκη εσωτερικού και εξωτερικού δανεισμού. Ο εσωτερικός δανεισμός επιτυγχάνεται, κυρίως, μέσω της αύξησης των επιτοκίων, με απώτερο στόχο την προσέλκυση ιδιωτικών κεφαλαίων για την κάλυψη του δημόσιου ελλείματος. Η τακτική αυτή, ωστόσο, μειώνει την κυκλοφορία του χρήματος στην αγορά και ταυτόχρονα καθιστά τα ιδιωτικά κεφάλαια δέσμια του κρατικού θησαυροφυλακίου, μειώνοντας τις ιδιωτικές επενδύσεις και κατ' επέκταση την ανταγωνιστικότητα. Από την άλλη, ο

εξωτερικός δανεισμός είναι αυτονόητο ότι φαλκιδεύει την ελευθερία των οικονομικών επιλογών της χώρας και καθιστά την εκτίναξη του δημόσιου χρέους -για ακόμη μια φορά στην ιστορία της χώρας- ένα ορατό ενδεχόμενο.

4.2 Νόμιμοι συντελεστές φορολογίας εταιριών στις χώρες του ΟΟΣΑ και φοροαποφυγής πολυεθνικών.

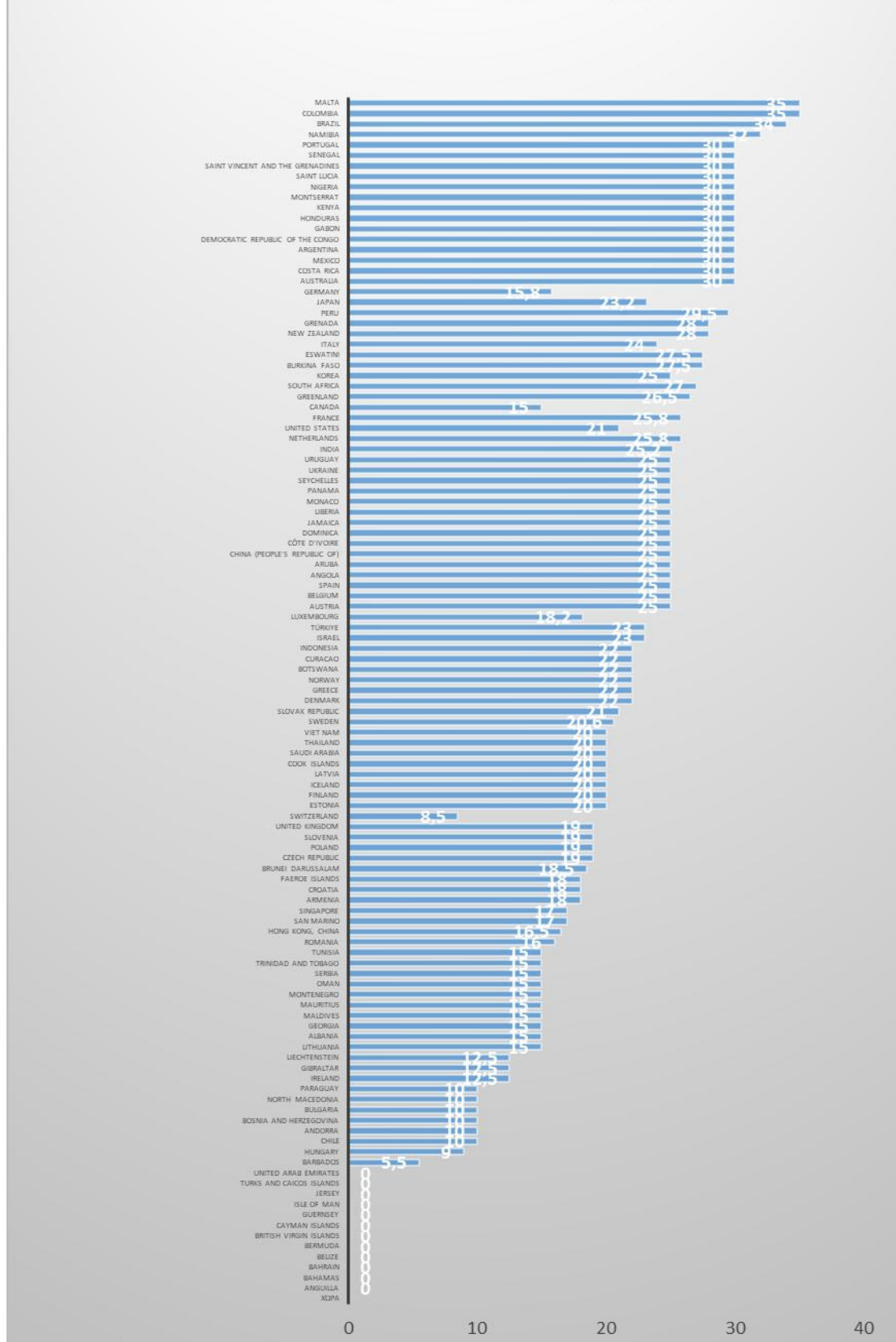
Η πρόσφατη ετήσια στατιστική φορολογία εταιριών του ΟΟΣΑ (corporate tax statistics 2022) που δόθηκε στη δημοσιότητα στις 17.11.2022, καλύπτει περίπου 160 χώρες και περιλαμβάνει νέα συγκεντρωτικά στοιχεία ανά χώρα, για τις δραστηριότητες σχεδόν 7000 πολυεθνικών επιχειρήσεων. Τα στοιχεία του ΟΟΣΑ υπογραμμίζουν τους κινδύνους φοροαποφυγής πολυεθνικών, διάβρωσης της φορολογικής βάσης και μετατόπισης των κερδών (BEPS) από τις πολυεθνικές. Επίσης τα στοιχεία από τον ΟΟΣΑ δείχνουν ότι ο εταιρικός φόρος εισοδήματος παραμένει μεγάλη πηγή εσόδων για τις περισσότερες χώρες, ειδικά για τις αναπτυσσόμενες. Το 2019 τα συνολικά φορολογικά έσοδα ήταν 15% κατά μέσο όρο στις 115 χώρες, για τις οποίες τα δεδομένα είναι διαθέσιμα στη βάση δεδομένων του ΟΟΣΑ και το μερίδιο αυτών των εσόδων ως ποσοστό του ΑΕΠ ήταν κατά μέσο όρο 3,1%.

Ο μέσος νόμιμος εταιρικός φορολογικός συντελεστής μειώθηκε σημαντικά στον ΟΟΣΑ από 32,3% το 2000 σε 23,1% το 2022, μείωση 9,2 μονάδων περίπου. Ο νόμιμος εταιρικός φορολογικός συντελεστής στην Ελλάδα είναι 22% το 2022. Μετά από δεκαετίες μειώσεων στους νόμιμους εταιρικούς φορολογικούς συντελεστές, τα δεδομένα δείχνουν σταθεροποίηση των συντελεστών το 2022, καθώς οι χώρες προσπαθούν να βρουν ισορροπία μεταξύ της αύξησης των εσόδων και της παροχής κινήτρων επενδύσεων.

Τα στοιχεία του ΟΟΣΑ συγκεντρώνουν πολύτιμες πληροφορίες για την εταιρική φορολογία και τους εταιρικούς συντελεστές. Οι νόμιμοι συντελεστές δείχνουν τον τυπικό φορολογικό συντελεστή που αντιμετωπίζουν οι εταιρείες σε κάθε χώρα. Ωστόσο οι νόμιμοι τυπικοί συντελεστές δεν παρέχουν πλήρη εικόνα των πραγματικών φορολογικών συντελεστών που αντιμετωπίζουν οι εταιρείες σε μία δεδομένη δικαιοδοσία. Σε πολλές χώρες που διατηρούν υψηλό νόμιμο φορολογικό συντελεστή εταιριών έχουν δημιουργηθεί ειδικά προνομιακά καθεστώτα με πολύ χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές για διεθνείς οντότητες. Για παράδειγμα, οι

Μαλβίδες από το 2011 πέρασαν από μηδενικό φορολογικό συντελεστή σε θετικό 15%, ωστόσο εισήγαγαν προνομιακό καθεστώς εταιρειών ως τμήμα του φορολογικού συστήματος με πολύ χαμηλούς συντελεστές. Επίσης η Μάλτα με υψηλό τυπικό φορολογικό συντελεστή 35% προσφέρει επιστροφή έως και έξι εβδομών του φόρου εισοδήματος μέσω του συστήματος καταλογισμού, τόσο σε μόνιμους κατοίκους όσο και σε μη κατοίκους επενδυτές.

Συντελεστής φόρου εισοδήματος επιχειρήσεων στις χώρες του ΟΟΣΑ



Γράφημα 1: Τυπικοί φορολογικοί συντελεστές εταιριών 2022 (Ίδια πηγή, συλλογή στοιχείων από <https://oe.cd/corptaxstats>)

4.3 Προσέγγιση του φορολογικού ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών

Η ανάγκη της αντιμετώπισης της φοροαποφυγής αποτελεί επιδίωξη όλων των φορολογικών αρχών των χωρών. Στο πλαίσιο αυτό οι κυβερνήσεις των χωρών μέσω της ψήφισης σχετικών νομοθετημάτων επιδιώκουν (Σαββαΐδου, 2014a):

- την ενδυνάμωση της εγχώριας νομοθεσίας σε θέματα τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών,
- την αντιμετώπιση ζητημάτων υποκεφαλαιοδότησης των επιχειρήσεων,
- την θέσπιση περιορισμών στις πληρωμές προς εξωχώριες εταιρείες ή εταιρείες εγκατεστημένες σε μη συνεργάσιμα κράτη ή σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς,
- στην αποτροπή της έμμεσης μεταφοράς κερδών προς χώρες με χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή,
- στη θέσπιση κανόνων για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες και κανόνων αντιφοροαποφυγής από την καταχρηστική χρησιμοποίηση των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας για την απόκτηση φορολογικών πλεονεκτημάτων από την εφαρμογή τους και
- την αυστηροποίηση των φορολογικών ελέγχων για τον εντοπισμό της πραγματικής φύσης των πραγματοποιούμενων συναλλαγών.

Προκειμένου λοιπόν για την αντιμετώπιση της διεθνούς φοροαποφυγής πολλές φορολογικές διοικήσεις έχουν δημιουργήσει προγράμματα ενθάρρυνσης των φορολογούμενων για την εκ μέρους τους αποκάλυψη και δήλωσης μη δηλωθέντων εισοδημάτων που έχουν κατατεθεί σε λογαριασμούς χωρών γνωστών και ως φορολογικών παραδείσων. Στο ίδιο πλαίσιο πολλές χώρες υιοθετούν μέτρα πρόληψης των ως άνω φαινομένων όπως «προληπτικές φορολογικές συμφωνίες» μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και των φορολογούμενων (Σαββαΐδου, 2014b).

Αναμφισβήτητα το φορολογικό καθεστώς στην Ελλάδα υπόκειται σε συνεχείς τροποποιήσεις και μεταρρυθμίσεις. Οι αρμόδιες φορολογικές αρχές προκειμένου να αναστείλουν επίδοξες δράσεις φοροαποφυγής, να καταπολεμήσουν τα φαινόμενα φοροδιαφυγής και να καταφέρουν να εισπράξουν εν γένει τους διαφυγόντες φόρους διενεργούν τακτικά ελέγχους για την οικονομική δραστηριότητα των Ελλήνων φορολογούμενων.

Στο πλαίσιο αυτό, η ΑΑΔΕ, διενεργεί ελέγχους σε δύο (2) άξονες στην προσπάθεια εντοπισμού της αποκρυφθείσας φορολογητέας ύλης ήτοι (Δαλιάνης, 2019):

- παρακολούθηση της διαδρομής του χρήματος μέχρι τον τελικό αποδέκτη (δικαιούχο) και
- έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών και της μεταφοράς κέρδους μεταξύ φορολογικών οντοτήτων.

Πρακτικά, οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων αποτελεί το επίκεντρο του ελέγχου των φορολογικών αρχών.

Προς αυτή την κατεύθυνση η διενέργεια ελέγχων τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών υλοποιείται μέσω της εξόρυξης πληροφοριών που είναι καταχωρημένες και άμεσα διαθέσιμες στην εξωτερική βάση δεδομένων AMADEUS (του οίκου Moody's) η οποία αποτελεί μία βάση δεδομένων ευρωπαϊκής κλίμακας με στοιχεία που αφορούν περισσότερες από 24.000.000 επιχειρήσεις.

Πρακτικά, η διενεργούσα τον έλεγχο Φορολογική Αρχή, δύναται να εντοπίσει το κατά πόσον επιχειρήσεις (ή/και φυσικά πρόσωπα) είναι συνδεδεμένες μεταξύ τους και να εντοπίσει αν πραγματοποιούν συναλλαγές που εκφεύγουν από τις συνήθεις εμπορικές πρακτικές, επιβάλλοντας τα προβλεπόμενα από την κείμενη νομοθεσία πρόστιμα. Επιπρόσθετα των προστίμων επαναπροσδιορίζει και τις πραγματικές φορολογικές υποχρεώσεις των ελεγχόμενων φορολογικών οντοτήτων.

Θα πρέπει να επισημάνουμε ό,τι το κύριο σημείο ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι το κατά πόσον έχουν τηρηθεί οι συνήθεις συναλλακτικοί όροι με βάση την εμπορική πρακτική. Η έρευνα που διενεργείται με άμεσες ή έμμεσες πρακτικές επικεντρώνεται στο αν γίνεται υπερτιμολόγηση ή υποτιμολόγηση στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, με σκοπό να επιτευχθεί μεταφορά κερδών πρακτική που συνιστά φοροαποφυγή. Στο πλαίσιο αυτό οι φορολογικές διοικήσεις διαθέτουν πολλά εργαλεία διενέργειας φορολογικών ελέγχων, όπως οι αποδεκτές μεθόδους τεκμηρίωσης του ΟΟΣΑ, προκειμένου να βρει την πραγματικά φορολογικώς αποδεκτή τιμή (ή περιθώριο κέρδους) για προϊόντα και υπηρεσίες ενδοομιλικών συναλλαγών και να τη συγκρίνει με την τιμολογηθείσα τιμή (Δαλιάνης, 2019).

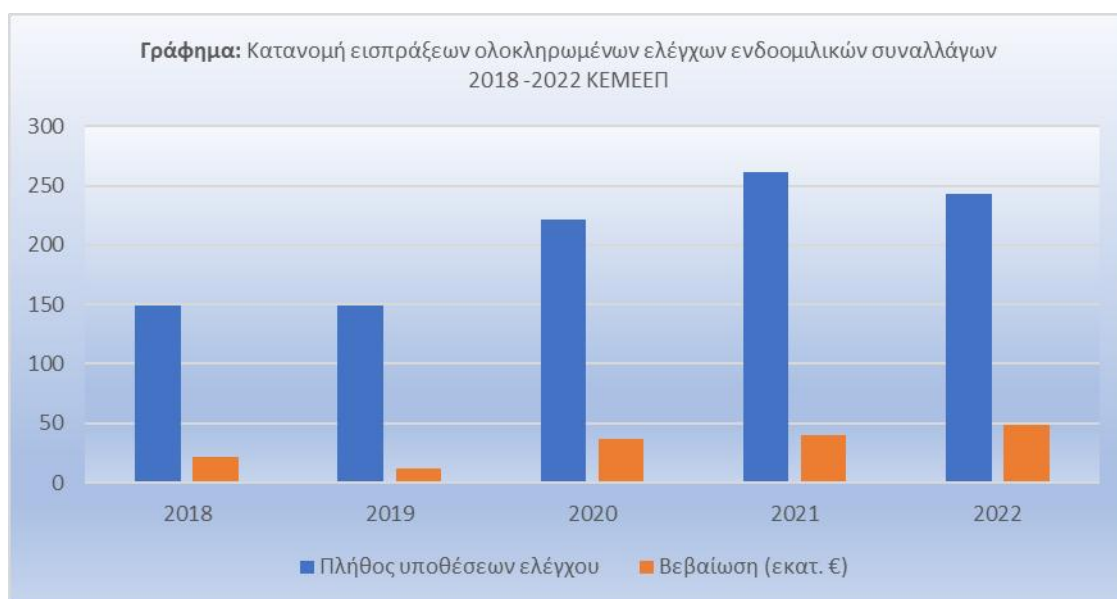
Από την άλλη πλευρά, αυτή των φορολογούμενων η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών συνιστά πεδίο συμμόρφωσης υψηλού κινδύνου, λαμβάνοντας υπόψη τον

ενδεδειγμένη έλεγχος των Φορολογικών Αρχών. Συγκεκριμένα, η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (Δαλιάνης, 2019):

- είχε θέσει μεταξύ των στόχων του Επιχειρησιακού Σχεδίου της για το 2021, την είσπραξη φορολογικών εσόδων που ανέρχονταν σε 35 εκατ. ευρώ, τα οποία αφορούσαν φορολογικούς ελέγχους στο πλαίσιο των ενδοομιλικών τιμολογήσεων με τη βοήθεια της βάσης δεδομένων AMADEUS, καθώς και
- την διεύρυνση των ελέγχων σε περαιτέρω υποθέσεις ενδοομιλικών συναλλαγών.

Ένας ακόμη στόχος του Επιχειρησιακού Σχεδίου της Αρχής είναι να εξακολουθήσει η συμμετοχή των ελληνικών φορολογικών αρχών σε εν εξελίξει πολυμερείς ελέγχους ενδοομιλικών συναλλαγών.

Η διενεργούσα τον έλεγχο Φορολογική Αρχή είναι το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) έχει πραγματοποιήσει 1025 ελέγχους ενδοομιλικών συναλλαγών και έχει βεβαιώσει 157,5 εκατομμύρια ευρώ τα φορολογικά έτη 2018 έως και 2022, σύμφωνα με τις ετήσιες εκθέσεις αποτελεσμάτων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Διάγραμμα 1).



Γράφημα 2: Φορολογικοί έλεγχοι και βεβαιώσεις προστίμων από το ΚΕΜΕΕΠ
(Πηγή: ίδια κατασκευή)

Τέλος, για τον έλεγχο benchmarking στους Φακέλους Τεκμηρίωσης των Ενδοομιλικών Συναλλαγών, έχει συσταθεί κεντρικά μία ειδικά καταρτισμένη ομάδα

ελέγχου, λόγω της σπουδαιότητας του φορολογικού αυτού αντικειμένου και της αναγκαιότητας ύπαρξης εξειδικευμένου τεχνικού υποβάθρου για τον σκοπό αυτό (Μπούρκουλας, 2022).

4.4 Τα σημεία και οι τομείς που εστιάζει ο φορολογικός έλεγχος

Τα σημεία και οι τομείς όπου πρέπει να επικεντρωθεί ο φορολογικός έλεγχος απορρέουν εύκολα αν λάβουμε υπόψη μας τα βήματα ελέγχου της απόφασης ΠΟΛ.1124/2015 και είναι τα ακόλουθα:

- ο καθορισμός της υποχρέωσης ή μη της φορολογικής οντότητας που ελέγχεται να καταρτίσει Φάκελο Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών και να υποβάλει τον αντίστοιχο Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 21 του Ν. 4174/2013 (Ιστοσελίδα: taxexperts.gr, 2020),
- ο έλεγχος στην περίπτωση που υπάρχει η ως άνω υποχρέωση του κατά πόσο πράγματι ο υπόχρεος έχει καταρτίσει Φάκελο Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών και έχει υποβάλει ηλεκτρονικά η/και έγχαρτα τον Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών στην πλατφόρμα της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών,
- η εξακρίβωση της παρουσίας ή μη, όλων των απαιτούμενων στοιχείων στο Φάκελο Τεκμηρίωσης όπως ορίζονται στις σχετικές διατάξεις,
- ο εντοπισμός της μεθόδου της ενδοομιλικής τιμολόγησης που έχει επιλεγεί,
- η αξιολόγηση της επαρκούς ή όχι αιτιολόγησης επιλογής συναλλακτικής μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και απόρριψης των παραδοσιακών μεθόδων,
- ο έλεγχος διενέργειας επαρκούς Λειτουργικής Ανάλυσης,
- η αξιολόγηση του κατά πόσο κατάλληλα ήταν τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για να τεκμηριωθούν με ακρίβεια οι ενδοομιλικές συναλλαγές,
- ο έλεγχος εγκυρότητας της πηγής άντλησης των εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων,
- έλεγχος τήρησης της αρχής ίσων αποστάσεων στην ενδοομιλική τιμολόγηση ή στα περιθώρια κέρδους της συναλλαγής,

- διερεύνηση ύπαρξης φορολογικής αναπροσαρμογής των αποτελεσμάτων της οντότητας με βάση τυχόν διαφορές που προέκυψαν από την εφαρμογή της αρχής της ελεύθερης αγοράς,
- έλεγχος τυχόν επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης που να επηρέασε τον Όμιλο εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους,
- έλεγχος χαρακτηρισμού της τυχόν επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης ως «πακέτου μεταβίβασης» όπως ορίζεται στο άρθρο 51 του Ν. 4172/2013 (Ιστοσελίδα: forin.gr, 2013),
- έλεγχος τήρησης κατά τη μεταβίβαση της αρχή των ίσων αποστάσεων,
- έλεγχος προθεσμίας υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών προκειμένου για την εξακρίβωση του εάν είναι εμπρόθεσμος ή εκπρόθεσμος,
- έλεγχος ύπαρξης συμβάσεων σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές της οντότητας και σε περίπτωση που υπάρχουν έλεγχος τήρησης των συμβατικών όρων,
- διερεύνηση ύπαρξης Συμφωνιών Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης που αφορούν συναλλαγές με συνδεδεμένες εταιρείες ή μόνιμες εγκαταστάσεις και αν υπάρχουν έλεγχος τήρησης των όρων αυτών,
- διερεύνηση του εάν και κατά πόσο εξακολουθούν να ισχύουν οι κρίσιμες παραδοχές, στις οποίες βασίστηκε η σύναψη Συμφωνία Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης και τέλος
- έλεγχος υποβολής ή μη της ετήσιας έκθεσης συμμόρφωσης σχετικά με την τήρηση των όρων και των προϋποθέσεων της Συμφωνίας Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης.

4.5 Τα συνήθη ευρήματα που προκύπτουν από τις φορολογικές αρχές

Έχει παρατηρηθεί ότι προκειμένου οι φορολογούμενοι να ανταπεξέλθουν επιτυχώς σε ένα πιθανό έλεγχο από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές των ενδοομιλικών τους συναλλαγών θα πρέπει να λάβουν υπόψη ότι πρακτικά η συμπλήρωση του Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών περιλαμβάνει το ελάχιστο περιεχόμενο τεκμηρίωσης, κυρίως στην περίπτωση που πραγματοποιούνται πέραν τον συνηθισμένων τύπων συναλλαγές. Βάσει αυτού διαπιστώνεται ότι κάθε εταιρεία ή

φυσικό πρόσωπο που υπόκειται σε φορολογικό, θα πρέπει να έχει ετοιμάσει προς υποβολή και έναν συμπληρωματικό φάκελο που καλείται Φάκελος Υποστήριξης (Defense File).

Μέσα από την διεξαγωγή φορολογικών ελέγχων για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών έχουν ανακύψει πολλά ευρήματα κατά περίπτωση ωστόσο τα πιο κοινά συνοψίζονται παρακάτω:

- Ελλιπής αιτιολόγηση και συνοπτική ανάλυση της επιλογής της εφαρμοζόμενης μεθόδου τεκμηρίωσης. Παράλληλα, ανεπαρκής επεξήγηση των λόγων απόρριψης των υπολοίπων μεθόδων τεκμηρίωσης,
- Ελλιπής Λειτουργική Ανάλυση βάσει των οδηγιών του ΟΟΣΑ και της εθνικής νομοθεσίας σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση. Η λειτουργική ανάλυση αποτελεί κρίσιμη παράμετρο της συγκριτικής ανάλυσης (comparability analysis) γι' αυτό και θα πρέπει να πραγματοποιείται επιμελώς,
- αδόκιμη αναζήτηση και αξιοποίηση των εσωτερικών συγκρίσιμων στοιχείων καθώς έχει παρατηρηθεί ότι συχνά τείνουν να απορρίπτονται προτού μελετηθεί εάν μπορούν να αξιοποιηθούν μέσω των κατάλληλων προσαρμογών,
- αδυναμία αναζήτησης και λεπτομερούς εντοπισμού των εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων που είναι κατάλληλα για αξιοποίηση τους κατά τη διαδικασία της συγκριτικής ανάλυσης. Έχει καταγραφεί ότι όμοια με τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, είτε τείνουν να απορρίπτονται βιαστικά είτε αντιμετωπίζονται επιφανειακά και κρίνονται τελικώς ανεπαρκή κατά την τεκμηρίωση.
- ελλιπής παρουσίαση από πλευράς της φορολογικής οντότητας που ελέγχεται, των τρόπων αναζήτησης των προς επιλογή συγκριτικών στοιχείων (συγκρίσιμες επιχειρήσεις) και των εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων (αυτόματα κριτήρια αναζήτησης και χειροκίνητη επισκόπηση των δυνητικά συγκρίσιμων επιχειρήσεων),
- χρησιμοποίηση συγκριτικών στοιχείων (συγκρίσιμες επιχειρήσεις), οι οποίες διέφεραν ως προς την γεωγραφική περιοχή δραστηριοποίησης τους, και δεδομένου ότι η γεωγραφική περιοχή συνιστά παράγοντα που επηρεάζει ουσιωδώς την συγκρισιμότητα των συναλλαγών, προς τούτο απορρίφθηκαν από το δείγμα του συνόλου των επιχειρήσεων (Ιστοσελίδα: taxheaven, 2021).

4.6 Η αξία και ο ρόλος του Φακέλου υποστήριξης

Έχει παρατηρηθεί ότι η προετοιμασία ενός Φακέλου Υποστήριξης από την πλευρά των φορολογούμενων επιχειρήσεων για τις υπό τεκμηρίωση ενδοομιλικές συναλλαγές λειτουργεί βοηθητικά σε ένα πιθανό φορολογικό έλεγχο καθώς (Μπούρκουλας, 2022):

- α. λειτουργεί βοηθητικά στον έλεγχο και προσφέρει καλύτερα αποτελέσματα και
- β. εξοικονομεί εσωτερικούς πόρους για τον έγκαιρο και άρτιο προσδιορισμό των απαιτούμενων πληροφοριών και δεδομένων για τις υπό τεκμηρίωση συναλλαγές .

Ενδεικτικά, ένας φάκελος υποστήριξης δύναται να περιλαμβάνει (Μπούρκουλας, 2022):

1. Συμφωνία των ποσών των ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ του Φακέλου Τεκμηρίωσης και των βιβλίων που τηρεί η εταιρεία. Η ενέργεια αυτή αποτελεί τη βάση για την ομαλή έκβαση του φορολογικού ελέγχου αφού οποιεσδήποτε αποκλίσεις μεταξύ των ποσών των ενδοομιλικών συναλλαγών του Φακέλου Τεκμηρίωσης και των βιβλίων της εταιρείας, μπορούν να αποτελέσουν λόγο επιβολής κυρώσεων και προστίμων που σχετίζονται με τον Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών (π.χ. της ετήσιας υποχρέωσης καταχώρισης των συναλλαγών), γεγονός που προκαταλαμβάνει αρνητικά τον φορολογικό ελεγκτή ως προς την εγκυρότητα του Φακέλου Τεκμηρίωσης.
2. Έλεγχο αναφορικά με την πραγματική εφαρμογή των συμβατικών όρων σύμφωνα με τα αντίστοιχα διαλαμβανόμενα του Φακέλου Τεκμηρίωσης. Σε κάθε περίπτωση, αποτελεί στοιχείο εγκυρότητας και αξιοπιστίας από πλευράς των φορολογούμενων οντοτήτων οι ισχύουσες συμβάσεις να αποτυπώνουν με ακρίβεια τις λειτουργίες, τους κινδύνους που αναλαμβάνονται και τα χρησιμοποιούμενα περιουσιακά στοιχεία των συμβαλλομένων μερών κ.α.

Η τήρηση της εν λόγω συνθήκης καθιστά αξιόπιστη την εταιρεία που ελέγχεται για τις ενδοομιλικές της συναλλαγές, προσφέροντάς της κύρος στην αγορά των συναλλαγών. Άλλωστε τυχόν διαφορές μεταξύ των συμβάσεων και της εφαρμογής τους στην πράξη, πέρα από το γεγονός ότι επιφέρουν την ανάγκη προσαρμογών των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, δημιουργούν την αίσθηση μη συμμόρφωσης των εταιριών με τις αρχές της πολιτικής της ενδοομιλικής τιμολόγησης όπως αυτές

διαμορφώνονται από την ισχύουσα εθνική και ευρωπαϊκή νομοθεσία καθώς και τις οδηγίες του ΟΟΣΑ.

Με βάση τα παραπάνω προκύπτει το συμπέρασμα ότι οι φορολογούμενοι θα πρέπει ιδανικά να λειτουργούν προληπτικά, τόσο στην κατάρτιση του Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, όσο και στην δημιουργία ενός Φακέλου Υποστήριξης, ο οποίος θα επικεντρώνεται στα παραπάνω σημεία φορολογικού ελέγχου, με έμφαση στη συμφωνία των ποσών και τους συμβατικούς όρους. Με τον τρόπο αυτό διευκολύνεται η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου και δημιουργούνται συνθήκες αποτελεσματικής ανταπόκρισης των φορολογούμενων στον φορολογικό έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών με ασφάλεια και εγκυρότητα.

Συμπεράσματα

Στο πλαίσιο της παγκοσμιοποίησης έχει πλέον παγιωθεί η διεύρυνση της διεθνούς αγοράς εντός της οποίας καθημερινά λαμβάνει χώρα ένας μεγάλος όγκος εκτελούμενων συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Η ανάπτυξη του διεθνούς εμπορίου και η ελεύθερη διακίνηση κεφαλαίων και ανθρώπινου δυναμικού είχε ως αποτέλεσμα τη μετατόπιση των βάσεων παραγωγής και της έδρας πολλών επιχειρήσεων σε χώρες στις οποίες επικρατεί χαμηλό κόστος και ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς. Απώτερος σκοπός της τακτικής αυτής αποτελεί κατά βάση η δραστική μείωση των λειτουργικών εξόδων μιας πολυεθνικής εταιρείας, η καλύτερη κατανομή των κερδών αυτής μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και η εκμετάλλευση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών προκειμένου να μετατοπίζουν τα φορολογητέα κέρδη σε χώρες με συστήματα χαμηλού συντελεστή φορολόγησης.

Καθώς ο ρυθμός δημιουργίας ομίλων πολυεθνικών εταιρειών διαρκώς αυξάνεται, επικρατεί πλέον κυριαρχία αυτών στην παγκόσμια αγορά γεγονός το οποίο αποτυπώνεται στο ποσοστό του παγκόσμιου ΑΕΠ. Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις, χρησιμοποιούν ανορθόδοξα και καταχρηστικά το Transfer Pricing με σκοπό την φοροαποφυγή μέσω της μεταφοράς κερδών μεταξύ επιχειρήσεων εντός ενός ομίλου (Σαββαΐδου, 2014a).

Για την αντιμετώπιση του φαινομένου αυτού οι κυβερνήσεις των κρατών σε συνεργασία με διεθνείς οργανισμούς και αρχές επιδιώκουν την από κοινού εύρεση ρεαλιστικών, εφαρμόσιμων και κυρίως αποτελεσματικών τρόπων αντιμετώπισης της

φοροαποφυγής μέσω του Transfer Pricing, καθώς τέτοια φαινόμενα δρουν αντίρροπα στα κρατικά έσοδα από την είσπραξη των φόρων (Σαββαΐδου, 2014a).

Στο πλαίσιο αυτό, έχουν ενταθεί τις τελευταίες δεκαετίες οι δράσεις σε πολιτικό και οικονομικό επίπεδο τόσο σε εθνική όσο και διεθνή βάση. Παράλληλα, μέσω της ενεργοποίησης ευρωπαϊκών μηχανισμών και διεθνών οργανισμών όπως του ΟΟΣΑ, πραγματοποιούνται πλέον στοχευμένες προσπάθειες δημιουργίας μιας ενιαίας βάσης ανταλλαγής δεδομένων και πληροφοριών για τις ενδοομιλικές συναλλαγές διεθνούς εμβέλειας. Ωστόσο, η δημιουργία κοινού εξωτερικού νομοθετικού πλαισίου θα πρέπει να ενσωματώνεται κατάλληλα στα διάφορα εθνικά φορολογικά συστήματα ώστε να μη δημιουργούνται κενά που να επιτρέπουν φαινόμενα φοροδιαφυγής.

Παρά το γεγονός ότι οι ενέργειες των κρατών για την αντιμετώπιση του φαινομένου της διαρροής της φορολογητέας ύλης έθεσαν αναχώματα στη διασυνοριακή δραστηριότητα των ομίλων πολυεθνικών εταιριών εντούτοις φαίνεται ότι υπολείπονται πολλά ακόμη να γίνουν για την πάταξη του φαινομένου.

Πρακτικά, η υιοθέτηση κανόνων εσωτερικού και διακρατικού δικαίου και η υιοθέτηση κοινών αρχών σε ένα πλαίσιο διμερών φορολογικών συμβάσεων με βάση κοινά πρότυπα και αρχές συνέβαλε στην πέδηση του μέχρι πρότινος ανεξέλεγκτου τρόπου χρησιμοποίησης του Transfer Pricing από τις εταιρείες.

Εντούτοις η πολυπλοκότητα της φύσεως των ενδοομιλικών συναλλαγών σε συνδυασμό με το γεγονός ότι εκτείνονται σε ένα ευρύ φάσμα αγορών καθιστά το πρόβλημα σύνθετο και διαρκώς εξελισσόμενο. Έτσι, παρά τα μέτρα και τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας το πρόβλημα εξακολουθεί να υφίσταται για το λόγο αυτό θα πρέπει σε τακτική βάση να γίνεται διαρκής ενημέρωση των βάσεων δεδομένων σχετικά με τα πρόσφατα δεδομένα σε παγκόσμιο επίπεδο.

Αξίζει να σημειωθεί ότι η προσπάθεια ελέγχου του ως άνω φορολογικού ζητήματος στηρίζεται κατά βάση στην τήρηση της εφαρμογής της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων για τις υπό τεκμηρίωση ενδοομιλικές συναλλαγές.

Αναμφίβολα λοιπόν η συντονισμένη, συστηματική και ειλικρινής συνεργασία μεταξύ των κρατών, των μηχανισμών οικονομικής σταθερότητας και άλλων διεθνών οργανισμών καθώς και η καλή προαίρεση από πλευράς των ομίλων εταιριών, με στόχο την εύρεση ενός κοινού πλαισίου αντιμετώπισης του Transfer Pricing για την παγκόσμια οικονομική ανάπτυξη και βιωσιμότητα αποτελεί αναγκαία λύση.

Θα πρέπει λοιπόν να γίνει αντιληπτό από όλους ότι το φαινόμενο της υποφορολόγησης των πολυεθνικών επιχειρήσεων μέσω της διάβρωσης της φορολογικής τους βάσης δεν συνιστά μόνο οικονομικό αλλά και κοινωνικό πρόβλημα καθώς δημιουργεί δυσανάλογα και υπέρμετρα επιβαρυντικά σε άλλες ομάδες φορολογούμενων δημιουργώντας κοινωνικό και οικονομικό χάσμα.

Αναφορικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές παρατίθενται οι κάτωθι προτάσεις που θα μπορούσαν να εξεταστούν σε επόμενη έρευνα:

- Προκύπτει η ανάγκη να αντιδράσουν οι κυβερνήσεις των κρατών και οι αντίστοιχες φορολογικές αρχές και να ευθυγραμμίσουν το νομικό πλαίσιο σύμφωνα με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ.
- Να διεξάγεται τακτικός έλεγχος τήρησης των κανονισμών του ΟΟΣΑ. Εφόσον, διαπιστώνεται ότι δεν τηρούνται να εντοπίζονται οι λόγοι μη τήρησής τους.
- Στον τομέα της τεχνολογίας, θα πρέπει να ερευνώνται διαρκώς και εντοπίζονται ενδεχόμενες μελλοντικές τεχνολογικές ανάγκες έτσι, ώστε να διευκολύνονται ή/και να εξασφαλίζεται η αυτοματοποίηση (σε ένα βαθμό) των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Τέλος, γεννάται το ερώτημα για μελλοντική διερεύνηση: Μήπως οι μέθοδοι φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής στα κράτη οφείλονται στα ιδιαίτερα αυστηρά νομοθετικά πλαίσια που εφαρμόζονται;

Βιβλιογραφία

- 3.2 *Comparable Uncontrolled Price Method (CUP)*. (2023). Ανάκτηση Φεβρουάριος 12, 2023, από [hasil.gov.my](https://www.hasil.gov.my/en/international/transfer-pricing/chapter-iii-transfer-pricing-methodologies/32-comparable-uncontrolled-price-method-cup/): <https://www.hasil.gov.my/en/international/transfer-pricing/chapter-iii-transfer-pricing-methodologies/32-comparable-uncontrolled-price-method-cup/>
- 4110/2013, Ν. (2013Γ). (ΦΕΚ Α' 17/23-01-2013) Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις, κωδικοποιημένος με τον 4281/2014. Ανάκτηση Φεβρουάριος 01, 2023, από [taxheaven.gr](https://www.taxheaven.gr): <https://www.taxheaven.gr/law/4110/2013>
- 4174/2013. (2022). *Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις*. Ανάκτηση Φεβρουάριος 01, 2023, από [taxheaven.gr](https://www.taxheaven.gr): <https://www.taxheaven.gr/law/4174/2013>
- Cost-Plus Method : A Better Way To Assess Transfer Price?* (2022). Ανάκτηση Φεβρουάριος 15, 2023, από taxguru.in: <https://taxguru.in/income-tax/cost-plus-method-assess-transfer-price.html>
- Erickson, G. M. (2011). Transfer pricing in a dynamic marketing-operations interface. *European Journal of Operational Research*, 326-333.
- Feinschreiber, R., & Kent, M. (2012). *Transfer Pricing Handbook Guidance on the OECD Regulations*. John Wiley & Sons Inc.
- Hughes, E., & Nicholls, W. (2010). *The different methods of TP: pros and cons*. Ανάκτηση Ιανουάριος 28, 2023, από [TaxJournal](https://www.taxjournal.com): <https://www.taxjournal.com/articles/different-methods-tp-pros-and-cons>
- Insee . (2019). *Groupe de sociétés: Définitions*. Ανάκτηση Ιανουάριος 25, 2023, από Institut national de la statistique et des études économiques: <https://www.insee.fr/fr/metadonnees/definition/c1041>
- Levey, M., Wrappe, S., & Chung, K. (2006). *Transfer pricing rules and compliance handbook*. CCH Inc.
- Loraine, E. (2009). *Taxes, Transfer Pricing and the Multinational Enterprise*. doi:<https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780199234257.003.0021>
- OECD. (2022). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. Ανάκτηση Φεβρουάριος 02, 2023, από ΟΟΣΑ: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>
- OECD. (2022). *OECD Corporate Tax Statistic*. Ανάκτηση Μάιος 29, 202, από ΟΟΣΑ: <https://oe.cd/corptaxstats>
- Profit Split Method*. (2021B). Ανάκτηση Φεβρουάριος 14, 2023, από [valentiam.com](https://www.valentiam.com): <https://www.valentiam.com/newsandinsights/profit-split-method>
- Tag: Resale price method (RPM)*. (2022). Ανάκτηση Φεβρουάριος 19, 2023, από tpcases.com: <https://tpcases.com/tag/resale-price-method-rpm/>

- The Cost Plus Transfer Pricing Method (With Examples)*. (2021A). Ανάκτηση Φεβρουάριος 14, 2023, από valentiam.com: <https://www.valentiam.com/newsandinsights/cost-plus-method>
- Transfer pricing - comparable uncontrolled price (CUP) method*. (2019). Ανάκτηση Φεβρουάριος 13, 2023, από Royaltyrange: <https://www.royaltyrange.com/home/blog/transfer-pricing-comparable-uncontrolled-price-cup-method>
- United Nations. (2021). *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for developing countries 2021*. Ανάκτηση Φεβρουάριος 15, 2023, από United Nations: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-10/Transfer%20Pricing%20with%20new%20cover.pdf>
- ΑΑΔΕ. (2018). *Γενικές Οδηγίες για τη διαδικασία προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης*. Ανάκτηση Μάρτιος 01, 2023, από Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων: https://www.aade.gr/sites/default/files/2018-05/odigies_endoomilikon_0.pdf
- Αθανασάκη, Β., & Σαββαΐδου, Α. (2022). *Το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ (“BEPSproject”), για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών στην αλλοδαπή και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση*. Αθήνα: Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη.
- Δαλιάνης, Γ. (2019). *Συναλλαγές συνδεδεμένων επιχειρήσεων στο στόχαστρο φορολογικών ελέγχων*. Ανάκτηση Μάρτιος 05, 2023, από Η Ναυτεμπορική: <https://www.naftemporiki.gr/opinion/233917/synallages-syndedemenon-epicheiriseon-sto-stochastro-forologikon-elegchon/>
- ΔΕΔ Α 1674/2021. (2021). *Λογιστικές διαφορές από ενδοομιλικές συναλλαγές - Απόρριψη φακέλου τεκμηρίωσης*. Ανάκτηση Μάιος 27, 2023, από taxheaven: <https://www.taxheaven.gr/circulars/36849/ded-a-1674-2021>
- Ενδοομιλικές συναλλαγές 2020-21: Μία επισκόπηση της ελληνικής και διεθνούς πραγματικότητας*. (2020). Ανάκτηση Φεβρουάριος 02, 2023, από taxexperts.gr: <https://www.taxexperts.gr/αρθρογραφία/ενδοομιλικές-συναλλαγές-2020-21-μία-επισκόπηση-της-ελληνικής-και-διεθνούς>
- Ευρωπαϊκή Ένωση. (2018). *Οδηγία (ΕΕ) 2018/822 του Συμβουλίου της 25ης Μαΐου 2018 για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας σχετικά με δηλωτέες διασυννοριακές ρυθμίσεις*. Ανάκτηση Μάρτιος 02, 2023, από Πρόσβαση στο δίκαιο της ένωσης : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=EN>
- Ευρωπαϊκή Επιτροπή. (2022). *Φοροδιαφυγή και επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός στην ΕΕ — αντιμετώπιση του ρόλου των φορέων διευκόλυνσης*. Ανάκτηση Φεβρουάριος 03, 2023, από Ευρωπαϊκή Επιτροπή: <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13488>
- Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο. (2021). *Ειδική έκθεση: Ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών στην ΕΕ: άρτιο σύστημα, αλλά η εφαρμογή του παρουσιάζει αδυναμίες*. Ανάκτηση Φεβρουάριος 03, 2023, από Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_03/SR_Exchange_tax_inform_EL.pdf

- Θεοχαροπούλου, Ε. (2022). Φορολογία της ενδοομιλικής τιμολόγησης (transfer pricing) κατά την ισχύουσα αρχή των ίσων αποστάσεων του άρθρου 50 ΚΦΕ, υπό το φως της νομολογίας των δικαστηρίων και υπό το πρίσμα των κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ. Στο Σ. Έργο, *μητρικός Τόμος για την Καθηγήτρια Γιάννα Καρύμπαλη-Τσίπτιου* (Τόμ. 1).
- Μάλλιου, Α., & Σαββαΐδου, Α. (2007). *Η πρακτική του καθορισμού της τιμής των συναλλαγών (transfer pricing), ως μέθοδος περιορισμού της φοροδιαφυγής ή/και της φοροαποφυγής, αναφορικά με τα άυλα αγαθά και τα δικαιώματα στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο*. ΔΦΝ.
- Μανιώτης, Θ., & Ρήγας, Δ. (2018). *Φορολογικό πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών και προτεινόμενες ενέργειες προς τις επιχειρήσεις που έχουν εκκρεμότητες σε αυτό το θέμα*. Ανάκτηση Φεβρουάριος 02, 2023, από taxheaven.gr: <https://www.taxheaven.gr/circulars/29400/arora>
- Μπούρκουλας, Χ. (2022). *Πώς μπορούν οι φορολογούμενοι να προσεγγίσουν τον έλεγχο ενδοομιλικών συναλλαγών με ασφάλεια;*. Ανάκτηση Φεβρουάριος 18, 2023, από Φορολογικές Υπηρεσίες ΕΥ: https://www.ey.com/el_gr/tax-controversy-policy/posboroun-oi-forologoumenoi-na-proseggisoun-ton-elegxo-endoomilikon-sinallagon-me-asfaleia
- Ν. 4127/2013. (2013Α). *ΦΕΚ Α' 50/28-02-2013 - Έγκριση της επικαιροποίησης του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016*. Ανάκτηση Φεβρουάριος 01, 2023, από taxheaven.gr: <https://www.taxheaven.gr/law/4127/2013>
- Ν. 4172/2013. (2013Α). *Άρθρο 2, Νόμος υπ. αρ. 4172 ΦΕΚ Α' 167/23.7.2013*. Ανάκτηση Ιανουάριος 26, 2023, από kodiko.gr: <https://www.kodiko.gr/nomothesia/document/250460/nomos-4172-2013>
- Ν. 4172/2013. (2013Β). *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) που ισχύει για εισοδήματα από 1.1.2014*. Ανάκτηση Φεβρουάριος 02, 2023, από forin.gr: <https://www.forin.gr/laws/law/16/kwdikasforologia-eisodhmatos#!/?article=750,750>
- Ν. 4714/2020. (2020). *Νόμος 4714/2020 - ΦΕΚ 148/Α/31-7-2020 (Κωδικοποιημένος)*. Ανάκτηση Φεβρουάριος 02, 2023, από e-nomothesia.gr: <https://www.e-nomothesia.gr/kat-oikonomia/nomos-4714-2020-phek-148a-31-7-2020.html>
- Ν. 4714/2020. (2020). *ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020*. Ανάκτηση Φεβρουάριος 02, 2023, από taxheaven.gr: <https://www.taxheaven.gr/law/4714/2020>
- Ν. 4987/2022. (2022). *Κύρωση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ)*. Ανάκτηση Μάρτιος 01, 2023, από taxheaven.gr: <https://www.taxheaven.gr/law/4987/2022>
- Νιφορόπουλος, Κ., & Ντρούκας, Κ. (2022). *Ενδοομιλικές Συναλλαγές (Transfer Pricing)*. Αθήνα: Εκδόσεις Ριόλος.
- Ντρούκας, Κ. (2015). *Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομιλικών Συναλλαγών*. Ανάκτηση Φεβρουάριος 20, 2023, από taxheaven: https://www.taxheaven.gr/pagesdata/Transfer%20Pricing_27_3_2015.pdf
- Ντρούκας, Κ. (2017). *Φάκελος Ενδοομιλικών Συναλλαγών: «Εν αρχή ην ...» - Αρχή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)*. Ανάκτηση Φεβρουάριος 10, 2023, από Ενδοομιλικές Συναλλαγές TP & BEPS: <http://www.transferpricing.gr/uncategorized/arxiiswnapostasevn/>

- Ντρούκας, Κ. (2018). *Φάκελος Ενδοομιλικών Συναλλαγών: Επιλογή κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών*. Ανάκτηση Φεβρουάριος 10, 2023, από Ενδοομιλικές Συναλλαγές TP & BEPS:
http://www.transferpricing.gr/uncategorized/methodos_tekmhriwshs/
- ΟΟΣΑ. (2006). *Πολυμερής Σύμβαση για την εφαρμογή των μέτρων που σχετίζονται με τις φορολογικές συμφωνίες για την πρόληψη της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών*. Ανάκτηση Φεβρουάριος 2023, 02, από ΟΟΣΑ:
<https://www.oecd.org/ctp/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-greek.pdf>
- ΟΟΣΑ. (2022). *Νέες αναθεωρημένες οδηγίες του ΟΟΣΑ σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις*. Ανάκτηση Φεβρουάριος 03, 2023, από taxheaven.gr:
<https://www.taxheaven.gr/news/58077/nees-anaoewrhmenes-odhgies-toy-oosa-sxetika-me-tis-endoomilikes-synallages-gia-tis-polyeonikes-epixeirhseis-kai-tis-foorologikes-dioikhseis>
- Παπαζησίμου, Λ. (2018). Ειδικά θέματα για την ενδοομιλική παροχή υπηρεσιών υπό το πρίσμα των κατευθυντήριων οδηγιών του ΟΟΣΑ. *ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ*, 32-35.
- ΠΟΛ 1284/2013. (2014). *ΦΕΚ Β' 3366/31-12-2013*. Ανάκτηση Μάρτιος 02, 2023, από taxheaven.gr: <https://www.taxheaven.gr/circulars/17915/pol-1284-31-12-2013>
- ΠΟΛ.1220/2013. (2013B). *Αντικείμενο τεκμηρίωσης στις περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, αποτελούν οι τόκοι των δανείων*. Ανάκτηση Φεβρουάριος 01, 2023, από <https://www.taxheaven.gr/circulars/17221/pol-1220-26-9-2013>
- Πουρνός, Α. (2020). *Transfer Pricing*. Pkf Hellas.
- Σαββαΐδου, Α. (2009). Κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών. *ΔΦΝ*, 63, 922.
- Σαββαΐδου, Α. (2014Α). *Φοροαποφυγή και ενδοομιλικές συναλλαγές*. Ανάκτηση Φεβρουάριος 09, 2023, από Επαγγελματικό Επιμελητήριο Ελλάδος:
<http://www.eea.gr/gr/el/articles/k-savvaidoy-foorapofygi-kai-endoomilikes-synallages>
- Σαββαΐδου, Α. (2014Β). *Διεθνείς φορολογικές εξελίξεις και την εφαρμογή τους στην Ελλάδα*. Ανάκτηση Φεβρουάριος 09, 2023, από Capital:
<https://www.capital.gr/epikairota/2155269/i-k-sabbaidou-gia-tis-diethneis-forologikes-exelixeis-kai-tin-efarmogi-tous-stin-ellada>
- Τζίφας, Γ. (2022). *Πρόστιμα στις Ενδοομιλικές Συναλλαγές: Οι αλλαγές και οι νέες ρυθμίσεις*. Ανάκτηση Φεβρουάριος 27, 2023, από Pro Seminars:
https://www.proseminars.eu/prostima_transfer_pricing/
- Τσουρουφλής, Α. (2010). *Η ενδοομιλική Τιμολόγηση*. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.

Παράρτημα

ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

ΠΡΟΣ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

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

Γενική Διεύθυνση ΚΕΠΥΟ-Δ30

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΑΦΜ			
Επωνυμία			
Αρμόδια Δ.Ο.Υ.			
Διεύθυνση			
Τηλέφωνο			
e-mail			
Υπεύθυνος επικοινωνίας			
Κ.Α.Δ. Δραστηριότητας με μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα			
		Αριθμητικώς	Διεθνής Κωδ. Χώρας (ISO 3166 Κωδικός Χώρας) ή Χωρών
Συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις	Στην Ελλάδα		

	Στην Ε.Ε /Ε.Ο.Χ.		
	Σε χώρες εκτός της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. με τις οποίες υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ. (Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας)		
	Σε χώρες εκτός της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. με τις οποίες δεν υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ.		
Διαχειριστική περίοδος (από: - έως:)			
Υπάρχει αλλαγή στο ιδιοκτησιακό καθεστώς της επιχείρησης στην εν λόγω διαχειριστική περίοδο;	Συγχώνευση μετόχων	Διάσπαση Καμία αλλαγή	Μετατροπή Απόσχιση Είσοδος νέων
Εφόσον είναι διαθέσιμη, αναγράψτε τον υπερσύνδεσμο (hyperlink) της μητρικής(σε περίπτωση ομίλων).			
Υπάρχουν συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις, αναφορικά με υπηρεσίες, μεταβίβαση ενσώματων ή ασώματων παγίων ή κάποια άλλη μεταβίβαση χωρίς τη καταβολή χρηματικού ανταλλάγματος (π.χ. με τη χρήση σύνθετων χρηματοοικονομικών παραγώγων, εκπτώσεις κλπ)	Στην ημεδαπή		Στην αλλοδαπή
	ΝΑΙ	ΟΧΙ	ΝΑΙ ΟΧΙ
Υπάρχει παροχή υπηρεσιών προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις ή μεταβίβαση ενσώματων ή άυλων παγίων, ή κάποια άλλη μεταβίβαση, για τις οποίες δεν προβλέπεται καταβολή τιμήματος;	Στην ημεδαπή		Στην αλλοδαπή
	ΝΑΙ	ΟΧΙ	ΝΑΙ ΟΧΙ

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ

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

Α.Φ.Μ. ή VAT number ή Registration number	Χώρα (ISO 3166 Κωδικός Χώρας)	Επωνυμία	Είδος Σχέσης (Υπάρχει δυνατότητα πολλαπλής επιλογής).	Ημερομηνία Έναρξης Σχέσης (Εφόσον υπάρχει μεταβολή μέσα στη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο)	Ημερομηνία Διακοπής Σχέσης ⁷	Κ.Α.Δ. κύριας δραστηριότητας								
			<table border="1"> <tr> <td>Συμμετοχή στο Κεφάλαιο</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Συμμετοχή στη Διοίκηση</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Επιρροή</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Μόνιμη Εγκατάσταση</td> <td></td> </tr> </table>	Συμμετοχή στο Κεφάλαιο		Συμμετοχή στη Διοίκηση		Επιρροή		Μόνιμη Εγκατάσταση				
Συμμετοχή στο Κεφάλαιο														
Συμμετοχή στη Διοίκηση														
Επιρροή														
Μόνιμη Εγκατάσταση														

--	--	--	--	--	--	--

Λειτουργίες και κίνδυνοι υποβάλλουσας επιχείρησης

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

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΠΡΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

	A.Φ.Μ. ή VAT number ή Registration number	Χώρα (ISO 3166 Κωδικός Χώρας)	Επωνυμία	Αγορά/λήψη σε €	Μέθοδος τεκμηρίωσης (Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) = 1, τιμής μεταπώλησης (RPM) = 2, κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (CPM) = 3, καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) = 4, επιμερισμού κερδών (PSM) = 5 , άλλη = 6, με δυνατότητα επιλογής περισσοτέρων της μιας μεθόδων.)	Πώληση/παροχή σε €	Μέθοδος Τεκμηρίωσης ¹⁰
Πρώτες ύλες							
Προϊόντα							
Εμπορεύματα							

Δικαιώματα							
Σήματα							
Λοιπά άυλα							
Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης							
Διοικητική Υποστήριξη							
Χρηματοοικονομικές συναλλαγές (τόκοι, μερίσματα, χρηματοδοτικές μισθώσεις, χρεόγραφα, ασφάλειες, κ.λπ.)							
Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων							
Τεχνική Υποστήριξη							
Εκμίσθωση							
Αποθήκευση							
Έρευνα & Ανάπτυξη							
Λοιπές Υπηρεσίες							
Επιδότηση – Διαγραφή χρεών							
Κατανομή δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους) CCA's: Cost Contribution Arrangements							

Λοιπά							
-------	--	--	--	--	--	--	--

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

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