

Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας
Τμήμα Οικονομικών
Επιστημών



ΤΕΙ Θεσσαλίας
Τμήμα Χρηματοοικονομικής
και Λογιστικής

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ (TRANSFER
PRICING), ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ
ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.
ΑΛΛΗΛΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟΥ ΤΟΣΟ ΣΕ
ΕΘΝΙΚΟ ΟΣΟ ΚΑΙ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ.

ΦΟΙΤΗΤΗΣ: ΠΑΠΑΣΤΕΡΓΙΟΥ Α. ΣΩΤΗΡΙΟΣ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΙΑΤΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ

ΒΟΛΟΣ, 2019

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Ιατρίδη Γεώργιο για την ευκαιρία που μου έδωσε να ασχοληθώ με το θέμα της τεκμηρίωσης τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών καθώς και για την αμέριστη υποστήριξη του σε όλα τα στάδια εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας.

Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω από καρδιάς όλους τους διδάσκοντες του προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών και τους συμφοιτητές μου για την άψογη συνεργασία μας σε όλη τη διάρκεια του όμορφου αυτού «ταξιδιού» εμπειριών και γνώσης.

ΑΦΙΕΡΩΣΗ

Την παρούσα εργασία την αφιερώνω στην οικογένεια μου, που μου συμπαραστάθηκε απεριόριστα σε όλη τη διάρκεια του προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών μου και ιδιαίτερα στα δυο μου παιδιά Ηλέκτρα και Λάμπρο που “ανέχτηκαν” την έλλειψη μου για τόσο μεγάλο χρονικό διάστημα.

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	7
ABSTRACT	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο: ΕΙΣΑΓΩΓΗ	9
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις	9
1.2 Ερευνητικά ερωτήματα και στόχοι	10
1.3 Δομή και Διάρθρωση της εργασίας	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	20
3.1 Η έννοια των ενδοομιλικών συναλλαγών – προσδιορισμός ενδοομιλικής τιμολόγησης - Η αρχή των ίσων αποστάσεων (Arm’s Length Principle)	20
3.2 Λόγοι θέσπισης κανόνων στις ενδοομιλικές συναλλαγές	21
3.3 Η έννοια της συγκρισιμότητας (Συγκριτική Ανάλυση).....	24
3.3.1 Η μεθοδολογία των εννέα (9) βημάτων	25
3.4 Επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών	27
3.5 Μέθοδοι καθορισμού τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών με εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων.....	29
3.5.1 Περιγραφή Παραδοσιακών μεθόδων.....	29
3.5.1.1 Η Μέθοδος της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής (Comparable Uncontrolled Price Method)	29
3.5.1.2 Η Μέθοδος της Τιμής Μεταπώλησης (ResalePrice Method).....	31
3.5.1.3 Η Μέθοδος Του Κόστους Συν Κέρδος (Cost Plus Method)	33
3.5.2 Περιγραφή συναλλακτικών (Μη Παραδοσιακών) μεθόδων που βασίζονται στα κέρδη .	35
3.5.2.1. Η Μέθοδος του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής (Transactional Net Margin Method)	35
3.5.2.2 Η Μέθοδος Επιμερισμού του Κέρδους (Profit Split Method).....	36
3.5.3 Μέθοδοι εκτός οδηγίων Ο.Ο.Σ.Α	37
3.5.3.1 Μέθοδος της σύγκρισης του κέρδους (comparable profit method)	37
3.5.3.2 Μέθοδος του συνολικού επιμερισμού βάσει μαθηματικού τύπου (Global formulary apportionment method)	37
3.6 Αξιολόγηση των μεθόδων	38
3.7 Βάσεις Δεδομένων εύρεσης Συγκριτικών Στοιχείων	39
3.8 Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (Advanced Pricing Agreement-APA) 40	
3.8.1 Εισαγωγή.....	40
3.8.2 Ορισμός και είδη APAs.....	41

3.8.3 Νομοθετικό Πλαίσιο	42
3.8.4 Αντικείμενο Προέγκρισης	43
3.8.5 Στάδια διαδικασίας.....	43
3.8.6 Συμπεράσματα επί των ΑΡΑ'S	45
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο: ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	46
4.1 Φοροδιαφυγή – Φοροαποφυγή – Φορολογικός Σχεδιασμός.....	46
4.2 Διασυνοριακή μεταφορά κερδών.....	48
4.3 Πρακτικά παραδείγματα διασυνοριακής μεταφοράς κερδών.....	52
4.4 Διεθνή παραδείγματα της βιβλιογραφίας.....	55
4.5 Συνέπειες σε διεθνές και εθνικό επίπεδο.....	61
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο: ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΚΑΙ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	63
5.1 Διεθνές νομοθετικό πλαίσιο	63
5.1.1 Εισαγωγή στις κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α	63
5.1.2 Δομή των κατευθυντήριων οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α.	66
5.1.3 Διάβρωση της Φορολογικής Βάσης και Μεταφορά Κερδών – Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).....	68
5.1.3.1 Δράση 8 - Άυλα περιουσιακά στοιχεία	73
5.1.3.2 Δράση 9 - Κίνδυνοι και κεφάλαιο	75
5.1.3.3 Δράση 10 - Άλλες συναλλαγές υψηλού κινδύνου	76
5.1.3.4 Δράση 13 - Οδηγίες για την τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών και η Έκθεση αναφοράς ανά χώρα (Guidance on Transfer Pricing Documentation & Country-by-Country Report)	77
5.1.4 Ευρωπαϊκή Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164	83
5.1.4.1 Περιορισμοί στη δυνατότητα έκπτωσης των τόκων.....	84
5.1.4.2 Κανόνες για τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες.....	85
5.1.4.3 Κανόνες για ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων	86
5.1.4.4 Φορολόγηση κατά την έξοδο.....	87
5.1.4.5 Γενικός Κανόνας Απαγόρευσης των Καταχρήσεων	88
5.1.5 Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιρειών Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).....	88
5.2 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ – ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	95
5.2.1 Ιστορική αναδρομή.....	95
5.2.2 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 – Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ν.4174/2013	95
5.2.3 Συνδεδεμένα πρόσωπα	101

5.2.3.1 Ειδικότερες διευκρινίσεις/επισημάνσεις σχετικά με τη σύνδεση προσώπων με βάση την Ελληνική Νομοθεσία (ΠΟΛ. 1142/2015 Άρθ. 2 -3):.....	105
5.2.4 Υπόχρεοι σε τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών	107
5.2.5 Κατηγορίες και είδη ενδοομιλικών συναλλαγών προς τεκμηρίωση	108
5.2.6 Πρόστιμα.....	110
5.2.7 Ο φορολογικός έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών	112
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο: ΦΑΚΕΛΛΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	119
6.1 Περιεχόμενο του Φακέλου Τεκμηρίωσης.....	119
6.2 Δομή του Φακέλου Τεκμηρίωσης.....	122
6.2.1 Υπόδειγμα Φακέλου Τεκμηρίωσης.....	122
6.3 Γλώσσα Τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης	125
6.4 Ενημέρωση /Επικαιροποίηση του Φακέλου Τεκμηρίωσης.....	125
6.5 Περιεχόμενο Συνοπτικού Πίνακα.....	126
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο: ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ	131
ΜΕΡΟΣ Α: ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΟΜΙΛΟ	133
A.1. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ – ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	133
A.1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ	133
A.1.2. ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΝΟΜΙΚΗ & ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ.	135
A.1.2.1. ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ	135
A.1.2.2. ΝΟΜΙΚΗ ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ	137
A.1.3 ΓΕΩΓΡΑΦΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑ	139
A.1.4 ΠΛΑΙΣΙΟ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ	141
A.1.4.1. ΒΑΣΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ.....	141
A.1.4.2. ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ.....	141
A.1.5. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ	144
A.2. ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	150
A.2.1. ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ	150
A.2.2. ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΣΕ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΟ ΑΜΕΣΩΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟ ΕΤΟΣ	152
A.3. ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ.....	153
A.3.1. ΟΙ ΟΔΗΓΙΕΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ	153
A.3.2. ΓΕΝΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ	153
A.4. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	155
A.4.1. ΦΥΣΗ, ΡΟΗ ΚΑΙ ΠΟΣΑ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....	155

A.5. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΠΟΥ ΕΠΙΤΕΛΟΥΝΤΑΙ ΚΑΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΠΟΥ ΑΝΑΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΑ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΑ ΜΕΡΗ.....	155
A.6. ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ ..	159
A.6.1.ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	159
A.6.2. ΆΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	159
A.7. ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗΣ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΣΥΝΑΨΕΙ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΟΜΙΛΟΥ ΜΕ ΑΛΛΟΔΑΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ (ADVANCE PRICING AGREEMENT)	160
ΜΕΡΟΣ Β: ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ	161
B.1. ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	161
B.2. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ	164
B.2.1.ΦΥΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	164
B.2.2. ΡΟΗ ΚΑΙ ΠΟΣΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	164
B.3. ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ.....	165
B.3.1. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΑΓΑΘΩΝ/ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	165
B.3.2 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ.....	166
B.3.2.1. ΕΠΙΤΕΛΟΥΜΕΝΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ - ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΠΟΥ ΑΝΑΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ.....	166
B.3.2.2. ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	166
B.3.3. ΣΥΜΒΑΤΙΚΟΙ ΟΡΟΙ	166
B.3.4. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΣΥΝΘΗΚΕΣ.....	166
B.3.5. ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΕΣ.....	168
B.4. ΜΕΘΟΔΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	169
B.4.1. ΕΛΛΗΝΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	169
B.4.2. ΚΑΝΟΝΕΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΤΟΥ ΟΟΣΑ	170
B.5. ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΑ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	171
B.5.1. ΒΑΣΗ ΣΥΓΚΡΙΣΗΣ	171
B.5.2. ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΛΛΗΛΟΤΕΡΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΙΜΩΝ	171
ΜΕΡΟΣ Γ: ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....	173
Γ.1 ΠΑΡΟΧΗ ΛΟΙΠΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	173
Γ.1.1 ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΦΑΝΟΠΟΪΑΣ ΑΠΟ “CCCCCC” ΠΡΟΣ “ΑΑΑΑΑΑΑΑ ΧΧΧΧΧ”	173
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8ο: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	181
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΠΗΓΕΣ.....	183
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ.....	192

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Το παγκοσμιοποιημένο οικονομικό περιβάλλον μέσα στο οποίο δραστηριοποιούνται οι επιχειρηματικές οντότητες τις τελευταίες δεκαετίες, δημιούργησε μια τάση συγκέντρωσης τους σε πολυεθνικούς ομίλους για λόγους οργανωτικούς, οικονομικούς αλλά και φορολογικούς και κατά συνέπεια στην αύξηση του όγκου των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Εξαιτίας του διασυνοριακού τους χαρακτήρα οι πολυεθνικοί κυρίως όμιλοι επιχειρήσεων πραγματοποιούν συναλλαγές που διενεργούνται σε πολλές χώρες με διαφορετικά φορολογικά συστήματα και διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές δίνοντας τους την δυνατότητα να χειραγωγούν (μετατοπίζουν) τα φορολογητέα τους κέρδη σε χώρες με χαμηλότερη φορολόγηση, μέσω της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών (transfer pricing) προκειμένου να επιτύχουν μείωση της συνολικής φορολογικής τους επιβάρυνσης. Η διαπίστωση αυτή κατέστησε επιτακτική την ανάγκη για την διαμόρφωση ενός νομοθετικού πλαισίου για τον έλεγχο των συναλλαγών αυτών.

Για την αντιμετώπιση των συνεπειών της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής μέσω του transfer pricing, ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (εφεξής Ο.Ο.Σ.Α), στην προσπάθεια ορθής εφαρμογής του βασικού κανόνα που έχει θέσει για τον υγιή ανταγωνισμό, της “αρχής των ίσων αποστάσεων”, εξέδωσε κατευθυντήριες γραμμές υποδεικνύοντας, παραδεκτές μεθόδους τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Σύμφωνα με τις εν λόγω οδηγίες που ενσωματώνονται στο νομοθετικό πλαίσιο της κάθε χώρας (και στο ελληνικό), κάθε επιχείρηση που ανήκει σε Όμιλο, Μητρική ή θυγατρική, υπό προϋποθέσεις, οφείλει να τεκμηριώνει ότι οι όροι των συναλλαγών αυτών συμμορφώνονται πλήρως με την “αρχή των ίσων αποστάσεων”. Καθίσταται λοιπόν περισσότερο από αναγκαία η θέσπιση και ανάπτυξη ενός ακόμη πιο σύγχρονου πλαισίου το οποίο θα προάγει την αρμονική συνεργασία μεταξύ των επιχειρήσεων και των αρχών, προσδίδοντας αμφίπλευρα τα κατάλληλα κίνητρα, με απώτερο σκοπό την εύρεση ενός πλαισίου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, το οποίο θα παρέχει τα εργαλεία ανάπτυξης για τις εγχώριες εταιρείες και παράλληλα θα προστατεύει τα φορολογητέα έσοδα του κράτους αποτρέποντας την φοροδιαφυγή και την φοροαποφυγή.

Λέξεις κλειδιά: Ενδοομιλικές συναλλαγές, Ενδοομιλική ή μεταβιβαστική τιμολόγηση, Φοροδιαφυγή, Φοροαποφυγή, Φορολογικός Σχεδιασμός, Τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών, Μέθοδοι τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, Φάκελος τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών.

ABSTRACT

The globalized economic environment in which business entities have been active in recent decades has created a tendency to have them concentrate on multinational groups for organizational, economic and tax reasons and consequently to increase the volume of transactions between affiliated companies. Due to their cross-border nature, multinational business groups mainly carry out transactions, in many countries, with different tax systems and different tax rates, enabling them to manipulate (shift) their taxable profits in countries with lower taxation through transfer pricing in order to reduce their overall tax burden. This has made it imperative to establish a legislative framework to control these transactions.

To address the consequences of tax evasion and tax avoidance through transfer pricing, the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), in its effort to properly implement the basic rule on healthy competition, the "arm's length principle", issued guidelines indicating admissible methods of documenting intra-group transactions. According to these directives incorporated into the legal framework of each country (and Greek), any enterprise belonging to a Group, Parent or Subsidiary, under certain conditions, must document that the terms of such transactions comply fully with the "arm's length principle" It is therefore more than necessary to establish and develop an even more modern framework which will promote harmonious cooperation between businesses and authorities providing appropriate bilateral incentives, with a view to finding a framework for the documentation of intra-group transactions, which will provide development tools for domestic companies while protecting taxable state revenues preventing tax evasion and avoidance.

Keywords: Intra-group transactions, transfer pricing, income shifting, Tax evasion, Tax avoidance, Tax planning, Intra-group transactions documentation, documentation methods, documentation file.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Ο αντικειμενικός στόχος και επιθυμία των επιχειρήσεων, ανεξαρτήτως του μεγέθους τους, είναι διαχρονικά η επίτευξη ιδανικής κερδοφορίας και η εδραίωση της θέσης τους έναντι του ανταγωνισμού. Τις τελευταίες δεκαετίες η εξασφάλιση αυτού του αποτελέσματος μπορεί να πραγματοποιηθεί μέσω της επέκτασης των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων διεθνώς. Η δραστηριοποίηση μιας επιχείρησης διεθνώς, εκτός των άλλων, απαιτεί άριστη γνώση των υφιστάμενων σε κάθε χώρα, φορολογικών συστημάτων για την αποφυγή οικονομικών ολισθημάτων καθώς τις εκθέτει σε διαρκή φορολογικό κίνδυνο δεδομένου ότι αναγκάζονται να λειτουργούν σε διάφορα και πολλές φορές, όχι σταθερά φορολογικά καθεστώτα. Σε ορισμένες περιπτώσεις η έλλειψη εναρμόνισης των φορολογικών συστημάτων διαφορετικών χωρών μπορεί να δημιουργήσει καταστάσεις, ώστε η ανάληψη επιχειρηματικών πρωτοβουλιών σε μια τρίτη χώρα να συνεπάγεται υψηλό φορολογικό κόστος.

Οι φόροι εξ ορισμού είναι αναγκαστικό μέσο μετάθεσης πόρων των πολιτών και των επιχειρήσεων προς το κράτος οι οποίες όμως σπάνια συνδέονται με άμεση αντιπαροχή. Ο αναγκαστικός αυτός χαρακτήρας των φόρων σε συνδυασμό με το γεγονός ότι μειώνει άμεσα το διαθέσιμο εισόδημα των πολιτών και τα κέρδη των επιχειρήσεων, προκαλεί την αντίδρασή τους και την αύξηση του φαινομένου της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής. Η φοροαποφυγή πραγματοποιείται στα πλαίσια ενός καλά μελετημένου φορολογικού σχεδιασμού, για να προσδιοριστεί ο ελάχιστος δυνατός φόρος, στα πλαίσια εφαρμογής των νόμων. Διαφέρει από την έννοια της φοροδιαφυγής και ισορροπεί ανάμεσα στο πλαίσιο του ηθικού και του νόμιμου. Πρόκειται για την μη καταβολή φόρων λόγω κενών της νομοθεσίας. Μια ενέργεια για να θεωρηθεί ως ενέργεια φοροαποφυγής θα πρέπει να έχει εκμεταλλευτεί τις ασάφειες στη διατύπωση της φορολογικής νομοθεσίας ή σε αντίθετη περίπτωση τα κενά αυτής τα οποία δεν ήταν στην πρόθεση του νομοθέτη.

Η λειτουργία της ενδοομιλικής τιμολόγησης που σχετίζεται με τη φοροδιαφυγή είναι αόρατη στο ευρύ κοινό, καθώς επίσης δύσκολο και κοστοβόρο για τις φορολογικές διοικήσεις να την εντοπίσουν. Υπάρχει, επομένως ένα περίπλοκο παιχνίδι που περιλαμβάνει πολυάριθμους δρώντες που ασχολούνται με την δημιουργία και την αναθεώρηση των κανόνων του παιχνιδιού σε σχέση με τη μέθοδο υπολογισμού τιμών που είναι αποδεκτές και αναπτύσσοντας ή εντοπίζοντας τρόπους χειρισμού των τιμών αυτών, με σκοπό την εξαίρεση

ή την ανατροπή αυτών των νόμων και κανόνων. Οι ενδοομιλικές συναλλαγές επηρεάζουν πολλούς δρώντες, δεδομένου ότι επηρεάζουν τα κέρδη των χρηματιστηρίων, των εταιρειών και κατ' επέκταση των στελεχών των εταιρειών διότι τις περισσότερες φορές οι οικονομικές αμοιβές τους στηρίζονται στα κέρδη των εταιρειών. Επίσης, οι ενδοομιλικές συναλλαγές έχουν αντίκτυπο στις κρατικές οικονομίες διότι επηρεάζουν την εισπραξιμότητα των φόρων μέσω της οποίας χρηματοδοτούνται δημόσια αγαθά και εξασφαλίζεται η νομιμότητα.

Είναι σημαντικό λοιπόν για τις φορολογικές διοικήσεις να υιοθετήσουν και συνάμα να εξελίξουν τη βασική αρχή (“αρχή των ίσων αποστάσεων”-“arm’s length principle”) και τις μεθόδους που έχουν αναπτυχθεί στο διεθνές δίκαιο για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών (transfer pricing) καθώς και να προτρέψουν τους ομίλους επιχειρήσεων να ακολουθούν πολιτικές διαφάνειας στις συναλλαγές τους. Βέβαια πρωτίστως οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις οφείλουν για τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους να ακολουθούν την προτροπή του **Κωστή Ντρούκα** ο οποίος στην επίσημη ιστοσελίδα της εταιρείας **KnN Consulting** αναφέρει πως *«η τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων θα πρέπει να αποτελεί προϋπολογιστική και όχι απολογιστική διαδικασία»*. Ως εκ τούτου η παρούσα εργασία δίνει ιδιαίτερη βαρύτητα στην διεθνή και εγχώρια νομοθεσία που διέπει την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών καθώς στην περίπτωση φορολογικού ελέγχου η επιχείρηση θα πρέπει να έχει όλο το υπόβαθρο για να αντικρούσει τα επιχειρήματα του φορολογικού ελέγχου και ταυτόχρονα να υπερασπιστεί τις επιλογές της στην πολιτική της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

1.2 Ερευνητικά ερωτήματα και στόχοι

Ο σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι να αναδείξει το θέμα των ενδοομιλικών συναλλαγών μέσω της πλήρους εννοιολογικής αποσαφήνισης των όρων, όπως επίσης και των μεθόδων με τις οποίες πραγματοποιούνται αυτές οι συναλλαγές δρώντας στο οικονομικό γίνεσθαι επηρεάζοντας το φορολογικό αποτέλεσμα των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και κατ' επέκταση τη φορολογική βάση των εμπλεκόμενων κρατών τόσο θεωρητικά όσο και μέσω ανάλυσης οικονομικών δεδομένων. Να συγκεντρωθούν στοιχεία σχετικά με τη διεθνή πρακτική για την ανάδειξη και αντιμετώπιση του φαινομένου transfer pricing.

Επίσης να αναλυθεί το θεσμικό και νομοθετικό πλαίσιο που έχει αναπτυχθεί σε διεθνές επίπεδο και έχει υιοθετηθεί στην ελληνική νομοθεσία καθώς και οι υποχρεώσεις που προκύπτουν λόγω του πλαισίου αυτού για τους ομίλους επιχειρήσεων. Τέλος να εφαρμοσθεί

το ανωτέρω νομοθετικό πλαίσιο, δίνοντας παραδείγματα τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης, προκειμένου να προσδιοριστεί η επίδραση στη φορολογία των επιχειρήσεων, στο πλαίσιο της προσαρμογής των φορολογητέων κερδών μέσω των διορθώσεων των τιμών.

Τα ερευνητικά ερωτήματα που θα μας απασχολήσουν είναι:

- Ποια είναι η άριστη πολιτική ενδοομιλικής τιμολόγησης (Optimal Transfer Pricing Policy) της επιχείρησης, ποιοι οι παράγοντες που την επηρεάζουν και από ποιους παράγοντες επηρεάζεται
- Η ενδοομιλική τιμολόγηση ως μηχανισμός μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης (Income Shifting) των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.
- Πώς αντιμετωπίζουν οι κυβερνήσεις/φορολογικές διοικήσεις το ζήτημα ενδοομιλικής τιμολόγησης και τι κανόνες θέτουν μέσω του νομοθετικού πλαισίου των μεθόδων τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

1.3 Δομή και Διάρθρωση της εργασίας

Η παρούσα εργασία διαρθρώνεται σε οκτώ κεφάλαια ως εξής:

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η εισαγωγική εννοιολογική προσέγγιση του θέματος της παρούσας εργασίας, τα ερευνητικά ερωτήματα που θα μας απασχολήσουν, ο τρόπος με τον οποίο θα τα προσεγγίσουμε καθώς και η δομή και διάρθρωση της εργασίας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται το θέμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης και των παραγόντων που επηρεάζει αλλά και από τους οποίους επηρεάζεται μέσα από εκτενή και έγκυρη θεωρητική και εμπειρική βιβλιογραφική επισκόπηση βασισμένη σε μελέτες και τα συμπεράσματά τους.

Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται η πλήρης εννοιολογική αποσαφήνιση του όρου ενδοομιλική τιμολόγηση και της «αρχής των ίσων αποστάσεων». Η παρουσίαση και ανάλυση των παραδεκτών από τον Ο.Ο.Σ.Α. και μη μεθόδων προσδιορισμού και τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών με γνώμονα την αρχή των ίσων αποστάσεων (arm's length principle) με πρακτικά παραδείγματα εφαρμογής. Επίσης θα γίνει αξιολόγηση των μεθόδων και της δυνατότητας να παράγουν αποτελέσματα ως προς την τεκμηρίωση των τιμών των

ενδοομιλικών συναλλαγών. Τέλος θα αναλυθεί εκτενώς η διαδικασία προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και το νομοθετικό πλαίσιο που τη διέπει, καθώς αποτελεί ένα σύγχρονο φορολογικό εργαλείο που στηρίζεται κατά κύριο λόγο στην βέλτιστη συνεργασία μεταξύ της Φορολογικής Διοίκησης και της εκάστοτε επιχείρησης για τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η διασύνδεση της ενδοομιλικής τιμολόγησης με τη φορολογία, ως μηχανισμός μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης (Income Shifting) των συνδεδεμένων επιχειρήσεων μέσω της διασυνοριακής μεταφοράς κερδών και οι επιπτώσεις της στη διάβρωση της φορολογικής βάσης. Αρχικά πραγματοποιείται ανάλυση των όρων, φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και φορολογικός σχεδιασμός. Παρατίθενται πρακτικά παραδείγματα που αποτυπώνουν και εξηγούν το φαινόμενο και επιπλέον χαρακτηριστικά παραδείγματα πολυεθνικών επιχειρήσεων από τη διεθνή βιβλιογραφία, που η ενδοομιλική τιμολογιακή πολιτική τους δεν συνάδει με την “αρχή των ίσων αποστάσεων”. Τέλος γίνεται ανάλυση των συνεπειών του φαινομένου τόσο σε διεθνές όσο και σε εθνικό επίπεδο.

Στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται η παρουσίαση και ανάλυση του νομοθετικού και φορολογικού πλαισίου που έχει αναπτυχθεί για την εξάλειψη των επιπτώσεων του φαινομένου τόσο διεθνώς όσο και στη χώρα μας. Αρχικά θα παρουσιαστούν εκτενώς οι κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α και η προσπάθεια του Ο.Ο.Σ.Α. με τη συμβολή της ομάδας G20 να δημιουργήσει 15 Δράσεις στα πλαίσια του Προγράμματος **BEPS**, αλλά και πως αυτές οι Δράσεις θα βοηθήσουν και θα εξοπλίσουν τις δικαιοδοσίες, με εργαλεία για την αντιμετώπιση των πρακτικών φορολογικού σχεδιασμού που ακολουθούν οι πολυεθνικές εταιρείες. Θα αναλυθούν οι απόψεις που έχουν διατυπωθεί για τη χρησιμότητα τους ή μη καθώς υπάρχουν και φωνές περί του αντιθέτου. Επίσης, θα παρουσιάσουμε το σχέδιο οδηγίας περί **Κοινής Ενοποιημένης Βάσης Φορολογίας Εταιρειών(CCCTB)** το οποίο θεσπίζει τεχνικούς κανόνες για την ενοποίηση των κερδών και τον επιμερισμό της ενοποιημένης βάσης στα επιλέξιμα κράτη μέλη. Τέλος παρουσιάζεται το ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές το οποίο είναι πλήρως εναρμονισμένο με τις κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. όπως ισχύει από 1.1.2014 με την εφαρμογή των **N.4172/2013 Κ.Φ.Ε** και **N.4174/2013 Κ.Φ.Δ.** και των εγκυκλίων που εκδόθηκαν στη συνέχεια για την εφαρμογή αυτών καθώς και ο φορολογικός έλεγχος της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Στο έκτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η δομή και το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης και του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία.

Στο έβδομο κεφάλαιο παρουσιάζεται αναλυτικό παράδειγμα κατάρτισης Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών σε συνδυασμό με πραγματικά δεδομένα εταιρείας.

Τέλος στο όγδοο κεφάλαιο που είναι και το τελευταίο της παρούσας εργασίας παρατίθενται τα συμπεράσματα που προκύπτουν και παρουσιάζονται προτάσεις για μελλοντική έρευνα. Η εργασία ολοκληρώνεται με την παράθεση της βιβλιογραφίας και των λοιπών πηγών που χρησιμοποιήθηκαν για την εκπόνηση της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζεται ένα κομμάτι της βιβλιογραφικής επισκόπησης της έννοιας της ενδοομιλικής τιμολόγησης όπως παρουσιάστηκε διεθνώς τα τελευταία χρόνια. Γίνεται επισκόπηση μέσα από τη διεθνή και εγχώρια βιβλιογραφία και αρθρογραφία τόσο των λόγων για τους οποίους χρησιμοποιείται η ενδοομιλική τιμολόγηση (Transfer Pricing), όπως για φοροδιαφυγή-φοροαποφυγή αλλά και γενικότερο σχεδιασμό, όσο και η κριτική που έχει ασκηθεί στις διεθνώς υιοθετημένες μεθόδους αντιμετώπισης του φαινομένου, μέσω των κατευθυντήριων γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α και της «αρχής των ίσων αποστάσεων» που πρεσβεύουν. Ακόμη γίνεται αναφορά στις δράσεις του Ο.Ο.Σ.Α και των G20 προκειμένου να ενισχυθούν οι φορολογικές διοικήσεις όσον αφορά την αντιμετώπιση των συνεπακόλουθων παρενεργειών της ενδοομιλικής τιμολόγησης (Transfer Pricing), αλλά και της φοροδιαφυγής γενικότερα σε παγκόσμιο επίπεδο.

Η πρώτη οικονομική θεωρία που εξέτασε το πρόβλημα της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών (**Hirshleifer J. 1956**), επικεντρωμένη στον προσδιορισμό της άριστης τιμής η οποία μεγιστοποιεί τα συνολικά κέρδη του ομίλου, καθοριζόμενη από τις συνθήκες της αγοράς. Σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού η τιμή αυτή είναι η τιμή που επικρατεί στην αγορά, ενώ σε συνθήκες ατελούς ανταγωνισμού η τιμή αυτή ταυτίζεται με το οριακό κόστος της επιχείρησης. Θεώρηση η οποία επιβεβαιώθηκε και από τον **Gould (1964)**. Σημαντική ήταν και η προσέγγιση του **Capithorne (1971)**, του **Samuelson (1982)** του **Kant (1989)** και των **Harris and Sansing (1998)**, οι οποίοι μελέτησαν την επίδραση των διαφορών στους φορολογικούς συντελεστές επί της παραγωγής και επί των τιμών, όταν ένας μοναδικός παράγοντας είναι υπεύθυνος για τις συναλλαγές εντός του Ομίλου των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα, ο **Samuelson** απέδειξε ότι οι τιμές των αγαθών που αποτελούν αντικείμενο ενδοομιλικών συναλλαγών και κατά συνέπεια το ύψος των ενδοομιλικών αυτών συναλλαγών που προκύπτουν, μπορούν να επηρεαστούν από τις αποφάσεις των οντοτήτων που αφορούν την παραγωγή και τις πωλήσεις. Οι **Elitzur and Mintz (1996)** και ο **Cravens (1997)** μέσα από την έρευνα τους, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν την ενδοομιλική τιμολόγηση προκειμένου να υπερκεράσουν τον ανταγωνισμό και να επιτύχουν τους επιχειρηματικούς τους σκοπούς βελτιώνοντας την αποτελεσματικότητά τους. Την ίδια χρονιά οι **Schjelderup and Sorgard (1997)**, διαπίστωσαν ότι η επιχείρηση επιλέγει την άριστη ενδοομιλική τιμή λαμβάνοντας υπόψη τη φύση του ανταγωνισμού, τους φορολογικούς συντελεστές και τους τελωνειακούς δασμούς μιας χώρας. Η φύση του ανταγωνισμού αλλάζει το ρόλο της ενδοομιλικής τιμολόγησης

μετατρέποντας τη ταυτόχρονα σε μηχανισμό ελάφρυνσης της φορολογικής επιβάρυνσης αλλά και μηχανισμό λήψης στρατηγικών επιχειρηματικών αποφάσεων. (Elliott and Emmanuel, 2000)

Οι McKinley and Owsley, (2013) προσεγγίζοντας στην εργασία τους το ζήτημα της ενδοομιλικής τιμολόγησης εξέτασαν την επίδραση της στις καταρτιζόμενες χρηματοοικονομικές και φορολογικές καταστάσεις, διαπιστώνοντας τις δυσκολίες που αντιμετωπίζουν οι πολυεθνικές επιχειρήσεις κατά την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών λόγω των αντικρουόμενων συμφερόντων τους έναντι των φορολογικών διοικήσεων καθώς και την επικινδυνότητα για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις που επιδίδονται σε «παιχνίδια» επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού να πληρώσουν υπέρογκα ποσά σε φόρους και πρόστιμα λόγω της μη ορθής τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών καθώς οι αυξημένες ελεγκτικές διαδικασίες από τις φορολογικές αρχές αυξάνουν το κόστος συμμόρφωσης.

Κατά την άποψη των υπευθύνων για τη χάραξη οικονομικής και φορολογικής πολιτικής, οι τιμές μεταβίβασης μεταβάλλονται από τις πολυεθνικές για την ελαχιστοποίηση των φόρων. Οι κανόνες τιμολόγησης όμως προϋποθέτουν ότι η σωστή τιμή για την αξιολόγηση των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών είναι μια συγκρίσιμη τιμή παρόμοιας συναλλαγής με το κανονικό νόμισμα προσαρμοσμένη για την ποιότητα και άλλα διαφορικά χαρακτηριστικά όπως ο επιχειρηματικός κίνδυνος (Eden and Rugman, 1985).

Για φορολογικούς σκοπούς όμως σημασία έχουν κυρίως οι τιμές των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε διασυνοριακό επίπεδο. Επισημαίνεται πως το ποσό των διασυνοριακών πράξεων που συνάπτονται μεταξύ ομίλων επιχειρήσεων είναι περίπου το εξήντα τοις εκατό (60%) του συνολικού διεθνούς εμπορίου. Σύμφωνα με έρευνα του Ο.Ο.Σ.Α OECD (2016), τέτοιες συναλλαγές δημιουργούν προοπτικές απώλειας φορολογικών εσόδων της τάξης του 4% - 10% παγκοσμίως ποσοστό που αντιστοιχεί σε 100 – 240 δις δολάρια ετησίως. Ελέγχεται λοιπόν αν οι τιμές που χρεώνονται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων για τη μεταβίβαση αγαθών, υπηρεσιών ή και άυλων περιουσιακών στοιχείων διαφέρουν από εκείνες που θα χρεώνονταν εάν οι ίδιες επιχειρήσεις ήταν ανεξάρτητες μεταξύ τους, χρησιμοποιώντας τους όρους, ελεγχόμενη συναλλαγή (controlled transaction) και μη ελεγχόμενη συναλλαγή (uncontrolled transaction) για τη διάκριση των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων από εκείνες που διενεργούνται μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Στην περίπτωση των διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών οι διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές δίνουν κίνητρο στις επιχειρήσεις να μετατοπίσουν

μέρος των φορολογητέων κερδών τους σε χώρες με ευνοϊκότερη φορολόγηση με στόχο τη μείωση της συνολικής φορολογικής τους επιβάρυνσης (**Σαββαΐδου, 2009**), δίνοντας τους πλεονεκτήματα έναντι των επιχειρήσεων που λειτουργούν μόνο σε εγχώριο επίπεδο (**Bucovetsky and Haufler, 2008**). Στο πλαίσιο αυτό οι **Grubert and Mutti (1991)**, μέσα από δείγμα τριάντα τριών (33) χωρών, προσπάθησαν να αναλύσουν τρεις αλληλένδετες πτυχές του προβλήματος της τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών των πολυεθνικών επιχειρήσεων: α. τη δυνατότητα μεταφοράς κερδών από χώρες με υψηλή φορολόγηση σε χώρες με χαμηλή φορολόγηση, β. την επίδραση των φόρων και δασμών των χωρών αυτών στην κατανομή του πραγματικού κεφαλαίου των πολυεθνικών επιχειρήσεων και γ. την επίπτωση τέτοιων πολιτικών στους κανόνες του διεθνούς εμπορίου. Μέσα από την ανάλυση αυτή προέκυψε ότι η φορολογία και οι δασμοί έχουν ισχυρή επίδραση στις επιχειρηματικές αποφάσεις και πολιτικές που ακολουθούν οι πολυεθνικές επιχειρήσεις και ότι υπάρχει αρνητική συσχέτιση μεταξύ των δηλούμενων φορολογητέων κερδών και των φορολογικών συντελεστών μιας χώρας δηλαδή όσο αυξάνονται οι φορολογικοί συντελεστές τόσο τα δηλούμενα κέρδη τείνουν να μειώνονται. Προχωρώντας την έρευνα πιο πέρα οι **Tran et al (2016)**, έθεσαν ταυτόχρονα με τους παραπάνω παράγοντες την προσοχή τους στις δομές ιδιοκτησίας των συνδεδεμένων μερών των πολυεθνικών επιχειρήσεων.

Είναι σαφές ότι η πολιτική τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών σύμφωνα με την έρευνα των **Richardson et al (2013)** διαμορφώνεται με βάση τις ανάγκες του ομίλου και δύναται να είναι επιθετική καθοριζόμενη από τους εξής παράγοντες: α. κέρδη, β. μέγεθος οντότητας, και γ. τρόπος καθορισμού και επιρροής στις τιμές. Για τους παράγοντες καθορισμού τιμολογιακής πολιτικής, ενδιαφέρον παρουσιάζουν επίσης η έρευνα των **Baldenius et al (1999)** για τους λόγους που μια επιχείρηση επιλέγει ένα συγκεκριμένο σύστημα τιμολόγησης από ένα άλλο, όπως επίσης και οι θεωρήσεις των **Holmstrom and Tirole (1991)** για τον λειτουργικό και στρατηγικό σχεδιασμό της επιχείρησης, των **Abdel and Lusk (1974)** για την οργανωτική δομή και την κερδοφορία των συνδεδεμένων εταιρειών και της **Borkowski (2010)**, στην έρευνα της οποίας εξετάζεται κατά πόσο η επιλογή της μεθόδου επηρεάζεται από δημογραφικές, συμπεριφοριστικές, οικονομικές, ή φορολογικές μεταβλητές. Στη μελέτη των **Taylor et al (2015)**, σημειώνεται ότι η πολυεθνικότητα των επιχειρήσεων, η χρήση φορολογικών παραδείσων και η κατοχή άυλων περιουσιακών στοιχείων συντείνουν σε επιθετικές πολιτικές ενδοομιλικής τιμολόγησης (transfer pricing). Η μελέτη έγινε σε 2002 επιχειρήσεις κατά την περίοδο 2006 – 2012 και τα εμπειρικά αποτελέσματά της δείχνουν ότι μέσω των φορολογικών παραδείσων και της χρήσης άυλων

περιουσιακών στοιχείων προκύπτουν φορολογικά πλεονεκτήματα, τα οποία όμως για να επιτευχθούν θα πρέπει να γίνει χρήση του transfer pricing. Η μεταφορά των κερδών ή ζημιών μπορεί να πραγματοποιείται ακόμη και μέσα στην ίδια την χώρα, ανάμεσα στις επιχειρήσεις του ομίλου έτσι ώστε να συμψηφίζονται κέρδη στις ζημιολογικές επιχειρήσεις. **(Τσουρουφλής Α., 2010)**

Όλα αυτά όμως συμβαίνουν από την πλευρά των πολυεθνικών ομίλων επιχειρήσεων. Στην αντίπερα όχθη υπάρχει μια διεθνής προσπάθεια των οικονομικών επιτελείων των κυβερνήσεων προκειμένου να αυξήσουν τα φορολογητέα έσοδα με ταυτόχρονο περιορισμό του ύψους της φοροδιαφυγής/φοροαποφυγής αναγκάζοντας τα κράτη να εντάξουν στη φορολογική τους νομοθεσία κανόνες τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών με κύριο συντονιστή σε αυτή την προσπάθεια τον Ο.Ο.Σ.Α, αποσκοπώντας στο να κλείσει τα κενά φοροδιαφυγής/φοροαποφυγής στο συνονθύλευμα των εσωτερικών φορολογικών νόμων και των διμερών φορολογικών συνθηκών και να διορθώσει τις διαβρωτικές επιπτώσεις του φορολογικού ανταγωνισμού.

Αναφερόμενος στο θέμα αυτό το 2016, ο Διευθυντής του Κέντρου για τη Φορολογική Πολιτική και τις Διοικήσεις του Ο.Ο.Σ.Α, **Pascal Saint-Amans** τόνισε ότι από το 2009 όπου οι **G20** αποφάσισαν το τέλος του τραπεζικού απορρήτου, καθώς αρχικά αποφασίστηκε η ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος (Exchange of tax Information on Request-EOIR), ενώ από το 2014 ενισχύθηκε ακόμη περισσότερο με τη δημιουργία ενός Κοινού Συστήματος Αναφοράς (**Common Reporting Standard-CRS**), με σκοπό να υλοποιηθεί το σύστημα της Αυτόματης Ανταλλαγής Πληροφοριών (Automatic Exchange of Information-AEOI). Η συμφωνία αυτή περιλαμβάνει 101 χώρες οι οποίες θα αρχίσουν να ανταλλάσσουν πληροφορίες μεταξύ τους από το 2017. Οι υιοθετούμενες δράσεις θα οδηγήσουν σε λιγότερες προστριβές μεταξύ φορολογούμενων και κρατών αν κρίνουμε από τα 48 δις. δολάρια τα οποία ήδη έχουν δηλωθεί στα πλαίσια του προγράμματος εθελοντικής αποκάλυψης εισοδημάτων (voluntary disclosure programmes) που υιοθετήθηκε.

Στην Αιτιολογική Έκθεση του **Ο.Ο.Σ.Α/G20** το 2015 για το σχέδιο δράσης για τη «Διάβρωση της Φορολογικής Βάσης και τη Μεταφορά Κερδών» (**BEPS Action Plan, ΟΟΣΑ, 2015**) γίνεται λόγος για τις δράσεις 8 έως 10 και 13, οι οποίες διασφαλίζουν ότι τα αποτελέσματα του Transfer pricing συμβαδίζουν με το επιχειρείν, εκεί όπου υπάρχει πραγματική δραστηριότητα. Η **Δράση 8** του Σχεδίου Δράσης **BEPS** επικεντρώνεται στο Transfer pricing των άυλων περιουσιακών στοιχείων τα οποία από τη φύση τους είναι κινητά, και συμβάλλουν τα μέγιστα στη διάβρωση της φορολογικής βάσης. Η **Δράση 9** του Σχεδίου

Δράσης **BEPS** εστιάζει στην αναγνώριση των κερδών, μέσω των συμβατικών κατανομών, εκεί που υπάρχει πραγματική λήψη αποφάσεων και έτσι μπορεί να ασκείται έλεγχος επί των αναλαμβανόμενων κινδύνων. Η Δράση 10 του Σχεδίου Δράσης **BEPS** αντιμετωπίζει ζητήματα υψηλού κινδύνου όσον αφορά τη χρήση του transfer pricing, όπως η μεταφορά κερδών μέσω «παράλογων» εμπορικά συναλλαγών, η «εκτροπή» κερδών που προέρχονται από τις κυριότερες δραστηριότητες σε άλλες δευτερεύουσες των πολυεθνικών ή ακόμη ο προσπορισμός εσόδων μεταξύ μελών ενός ομίλου, όπως αμοιβές διοίκησης.

Η Δράση 13 του Σχεδίου Δράσης **BEPS** απαιτεί την ανάπτυξη των κανόνων σχετικά με την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, προκειμένου να ενισχυθεί η διαφάνεια για τη φορολογική διοίκηση, λαμβάνοντας υπόψη το κόστος συμμόρφωσης για την επιχείρηση. Οι κανόνες θα περιλαμβάνουν την υποχρέωση των Ομίλων Πολυεθνικών Επιχειρήσεων να υποβάλλουν στις αρμόδιες φορολογικές διοικήσεις όλες τις απαραίτητες πληροφορίες σχετικά με το παγκόσμιο εισόδημα, την οικονομική δραστηριότητα και τους φόρους μεταξύ κρατών σύμφωνα με έναν κοινό πίνακα πληροφοριών (**OECD/G20, 2015**). Ωστόσο κριτική έχει ασκηθεί για την αποτελεσματικότητα της αρχής των αποστάσεων, η οποία έχει υιοθετηθεί από τον Ο.Ο.Σ.Α και εφαρμόζεται από όλες τις χώρες. Συγκριμένα ο Reuven Avi-Yonah καθηγητής της νομικής σχολής του Πανεπιστημίου Michigan και θιασώτης της «Μεθόδου καταμερισμού» (**Avi-Yonah, 2009**), σε μελέτη του που δημοσιεύτηκε το 2010, αναφέρει ότι από το 1995 που υιοθετήθηκαν οι κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α, (**OECD Transfer Pricing Guidelines**) η διαμάχη περί υιοθετούμενης μεθόδου έπαυσε να υφίσταται, περιμένοντας όλοι να δουν την αποτελεσματικότητα της αρχής των ίσων αποστάσεων. Πέραν όμως κάποιων μεμονωμένων περιπτώσεων είναι φανερό ότι το πρόβλημα εξακολουθούσε να παραμένει το ίδιο. (**Avi-Yonah, 2010**) και αυτό γιατί η παγκοσμιοποίηση έχοντας προσθέσει πολυπλοκότητα στην προσπάθεια υπολογισμού των τιμών για πολλά ενδιάμεσα προϊόντα και υπηρεσίες κάνει την “αρχή των ίσων αποστάσεων” να παρέχει σπάνια καθοδήγηση σχετικά με την οικονομική αξία καθιστώντας τη ουσιαστικά διοικητικά ανεφάρμοστη. (**Avi-Yonah and Clausing, 2007**)

Μια άλλη αναφορά σε άρθρο του **Matsui (2011)**, όπου ασκείται επίσης κριτική στην «αρχή των ίσων αποστάσεων», αφορά την αποτυχία δημιουργίας εισοδήματος μεταξύ των επιχειρήσεων ενός ομίλου και κατ' επέκταση παγκοσμίως. Προκειμένου να ευθυγραμμίζονται οι πολυεθνικοί όμιλοι με την “αρχή των ίσων αποστάσεων”, αναγκάζονται να μεταφέρουν πωλήσεις σε δευτερεύοντα τμήματα με οριακό κόστος, αποδεικνύοντας ότι εφαρμοζόμενης της “αρχής των ίσων αποστάσεων”, ούτε ο καταναλωτής ούτε η επιχείρηση βγαίνουν

κερδισμένοι και τελικά ούτε με όρους δημιουργίας εισοδήματος παγκοσμίως υπάρχει ωφέλεια, επαληθευμένο με αριθμητικά δεδομένα στις περισσότερες περιπτώσεις ανεπτυγμένων αλλά και μικρών αναπτυσσόμενων χωρών.

Στο βιβλίο του , ο Αλέξανδρος Τσουρουφλής επίσης αναφέρει ότι η κύρια αδυναμία που προσάπτεται στην «αρχή των ίσων αποστάσεων» αφορά την ίδια τη βασική ιδέα της, δηλαδή τη σύγκριση με ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Σύμφωνα λοιπόν με την κριτική, η αρχή αυτή, η οποία βασίζεται στην ιδέα μιας ανεξάρτητης επιχείρησης (“separate entity theory”), αποτυγχάνει να συλλάβει τα πλεονεκτήματα κλίμακας, τα αποτελέσματα συνεργιών και την εξοικονόμηση δαπανών που προκύπτουν από τη σχέση σύνδεσης (integration benefits). Η σημαντικότερη όμως διαφορά των ενδοομιλικών συναλλαγών από τις συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, έγκειται στο γεγονός ότι οι τελευταίες καθορίζονται από την αναμέτρηση αντικρουόμενων συμφερόντων, ενώ οι πρώτες διαμορφώνονται βάσει μιας σχέσης εξάρτησης, που σημαίνει ότι η εκτέλεση των συμφωνηθέντων δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο δικαστικού εξαναγκασμού και επίσης ότι αυτές οι συμφωνίες μπορούν να αναθεωρηθούν ανάλογα με τη βούληση της δεσπόζουσας επιχείρησης. Επομένως, κατά την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων γίνεται σύγκριση των συμβατικών όρων, χωρίς όμως να υπάρχει απόλυτη συγκρισιμότητα των συμβατικών υποχρεώσεων και των επιπτώσεων από ενδεχόμενη παράβαση αυτών των υποχρεώσεων. **(Τσουρουφλής Α., 2010)**

Τέλος ο **Pellefigue (2015)** στην έρευνα του εξέτασε από το πλαίσιο των “αχαρτογράφητων νερών” της ψηφιακής οικονομίας, τις οικονομικές θεωρίες των οδηγών κερδοφορίας και το πρόβλημα της κατανομής της φορολογητέας βάσης μεταξύ των κρατών μέσω του transfer pricing και της εκμετάλλευσης των διαφορετικών φορολογικών συστημάτων και συντελεστών φορολόγησης ανά χώρα όπως και οι **Olbert and Spengel (2017)** που μέσα από την έρευνα τους εξετάζουν τους περιορισμούς και τις ελλείψεις των κατευθυντήριων γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α για την ψηφιακή οικονομία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

3.1 Η έννοια των ενδοομιλικών συναλλαγών – προσδιορισμός ενδοομιλικής τιμολόγησης - Η αρχή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)

Οι ενδοομιλικές συναλλαγές ορίζονται σαν εκείνες οι συναλλαγές (παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, μεταβίβαση άυλων περιουσιακών στοιχείων) οι οποίες πραγματοποιούνται ανάμεσα στις επιχειρήσεις οι οποίες συγκροτούν έναν όμιλο. Ο εγκεκριμένος ορισμός της «αρχής των ίσων αποστάσεων» δίνεται στην παρ. 1 του άρθρου 9 της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Ο.Ο.Σ.Α. όπου προβλέπεται: «[Όταν] στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις μεταξύ δύο [συνδεδεμένων] επιχειρήσεων, συντρέχουν ή επιβάλλονται συνθήκες (όροι) που διαφέρουν από εκείνες που θα συμφωνούνταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τυχόν κέρδη τα οποία θα έπρεπε να έχουν συγκεντρωθεί σε μία από τις επιχειρήσεις αλλά, λόγω αυτών των προϋποθέσεων, δεν έχουν συσσωρευτεί, μπορούν να περιληφθούν στα κέρδη της εν λόγω επιχείρησης και να φορολογηθούν αναλόγως.» (*[Where] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly. (Article 9 of the OECD Model Tax Convention).* **OECD a (2017)** Στο ελληνικό δίκαιο ο ορισμός αυτός δεν παρουσιάζεται ρητά αλλά έμμεσα, στο **άρθρο 50 του Ν.4172/2013**, όπως αντικαταστάθηκε με την **παράγραφο 5 του άρθρου 23 του Ν.4223/2013**, και διατυπώνεται ως εξής:

«1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου».

Στη συμβατική λογιστική βιβλιογραφία, η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών (transferpricing), απεικονίζεται ως μια τεχνική για τη βέλτιστη κατανομή του κόστους των κινδύνων και των εσόδων μεταξύ των τμημάτων, των θυγατρικών και των κοινοπραξιών εντός μιας ομάδας συνδεδεμένων οντοτήτων (Sikka and Willmott, 2010). «*Η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι το αποτέλεσμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης*». (Τσουρουφλής Α., 2010) Από οικονομικής άποψης η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής αναφέρεται στον προσδιορισμό της αξίας των συναλλακτικών σχέσεων μεταξύ των οικονομικών μονάδων.

3.2 Λόγοι θέσπισης κανόνων στις ενδοομιλικές συναλλαγές

Η αρχή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle), αποτελεί ένα διεθνώς αποδεκτό πρότυπο τιμολόγησης μεταξύ συνδεδεμένων μερών (προσώπων). Η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων θα μπορούσε να αποδοθεί εννοιολογικά ως το αποτέλεσμα της προσπάθειας τήρησης κοινών μεταβλητών/παραδοχών (κοινών κανόνων) κατά τη διαδικασία τιμολόγησης ανάμεσα σε συνδεδεμένα πρόσωπα και ανάμεσα σε ανεξάρτητα πρόσωπα. Είναι δηλαδή η διαδικασία εξάλειψης όλων των “ευνοϊκών” όρων που δυνητικά θα μπορούσε να περιλαμβάνει μία ενδοομιλική τιμολόγηση εξαιτίας της εκάστοτε ειδικής συνθήκης σύνδεσης.

Είναι γεγονός ότι οι συναλλαγές ανάμεσα σε ανεξάρτητες εταιρείες συνήθως, αν όχι πάντα, διέπονται από οικονομικούς/εμπορικούς όρους που απορρέουν από την ελεύθερη αγορά. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι στις εν λόγω συναλλαγές δεν υφίσταται η έννοια της κυριαρχικής ή/και δεσπόζουσας επιρροής. Οι αντισυμβαλλόμενοι έχουν δικαίωμα να αποδεχτούν ή να απορρίψουν μία τιμή για την πώληση/αγορά ενός αγαθού ή/και μιας υπηρεσίας, έχουν δικαίωμα να διαπραγματευτούν τους επιμέρους οικονομικούς όρους μιας εμπορικής συμφωνίας και σε κάθε περίπτωση δεν θα “υποχρεωθούν” να ακολουθήσουν την οποιαδήποτε τιμολογιακή πολιτική που δεν θα συνάδει με το δικό τους επιχειρηματικό συμφέρον. Αντίθετα, όταν συνδεδεμένες εταιρείες συναλλάσσονται η μία με την άλλη, οι εμπορικοί και οικονομικοί όροι που προκύπτουν πιθανόν να μην επηρεάζονται άμεσα από τις δυνάμεις της ελεύθερης αγοράς. Όπως έχει ήδη προαναφερθεί, η ύπαρξη κεντρικής διοίκησης, κοινής στρατηγικής και δεσπόζουσας/κυριαρχικής επιρροής, μεταξύ συνδεδεμένων μερών, μπορεί να αποτελέσουν, εσφαλμένα, βάση για την αποφυγή ορθής τιμολόγησης με σκοπό την μεταφορά φορολογητέας ύλης σε ευνοϊκότερα φορολογικά καθεστώτα.

Παρόλα αυτά, στις οδηγίες του ΟΟΣΑ αναφέρεται ότι οι φορολογικές διοικήσεις δεν θα πρέπει επί της αρχής να θεωρούν ότι στις περιπτώσεις των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων γίνεται προσπάθεια διάβρωσης ή/και μεταφορά φορολογητέας ύλης **OECD d (2017)**. Και αυτό γιατί μπορεί να υπάρχει όντως αντικειμενική δυσκολία προσδιορισμού της ακριβούς τιμής, με βάση την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, όταν μία συναλλαγή λαμβάνει χώρα μέσα σε ένα πραγματικό πλαίσιο μιας ιδιαίτερης εμπορικής στρατηγικής (π.χ. διείσδυση σε νέα αγορά, μετακύλιση κόστους λειτουργιών κεντρικής διοίκησης κ.τ.λ.). Αυτό που πραγματικά παίζει σημαντικό ρόλο σε αυτές τις ειδικές περιπτώσεις είναι να γίνονται οι αναγκαίες προσαρμογές (adjustments), ούτως ώστε να δημιουργούνται όμοιες συνθήκες πάνω στις οποίες θα μπορεί να στηριχθεί η σύγκριση για την επαλήθευση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Τέτοιες προσαρμογές μπορεί να αφορούν σε ειδικούς στρατηγικούς όρους, στον όγκο των πωληθέντων μονάδων, στους επιμέρους όρους αποπληρωμής, στη γεωγραφική περιφέρεια που πραγματοποιείται η συναλλαγή κ.ο.κ.

Είναι δηλαδή όλες οι επιμέρους παράμετροι που επηρεάζουν το πραγματικό μοντέλο κοστολόγησης και, κατ' επέκταση, τιμολόγησης που χρησιμοποιεί η εκάστοτε επιχείρηση τόσο για τις συναλλαγές της με τους τρίτους ανεξάρτητους πελάτες της, όσο και με τις συνδεδεμένες της επιχειρήσεις. Προφανώς, μέσα στο παραπάνω πλαίσιο, είναι σημαντικό να ληφθεί υπόψη και η ανάγκη που προκύπτει να γίνουν προσαρμογές για την προσέγγιση των συνθηκών των ίσων αποστάσεων ανεξάρτητα από οποιαδήποτε συμβατική υποχρέωση των μερών να καταβάλλουν μία συγκεκριμένη τιμή, ή οποιαδήποτε πρόθεση των μερών να ελαχιστοποιήσουν το φόρο. Με λίγα λόγια δηλαδή καθίσταται σαφές ότι, ιεραρχικά, πρώτα πρέπει να διασφαλίζονται οι συνθήκες της ελεύθερης αγοράς, με τις όποιες ορθές αναπροσαρμογές, και στη συνέχεια να εξυπηρετούνται οι συμβατικοί όροι μιας συναλλαγής που μπορεί να προκύπτουν από μια εμπορική συμφωνία μεταξύ συνδεδεμένων μερών.

Υπάρχουν αρκετοί αντικειμενικοί λόγοι για τους οποίους τα κράτη μέλη του Ο.Ο.Σ.Α έχουν υιοθετήσει την αρχή των ίσων αποστάσεων. Ένας βασικός λόγος είναι ότι η αρχή των ίσων αποστάσεων παρέχει ισότητα φορολογικής μεταχείρισης για τα συνδεδεμένα μέλη πολυεθνικών εταιρειών και για ανεξάρτητες εταιρείες. Επειδή η αρχή των ίσων αποστάσεων θέτει τις συνδεδεμένες και τις ανεξάρτητες εταιρείες σε μία περισσότερο ισότιμη βάση για φορολογικούς σκοπούς, αποφεύγει τη δημιουργία φορολογικών πλεονεκτημάτων ή μειονεκτημάτων που διαφορετικά θα αλλοίωναν τις σχετικές ανταγωνιστικές θέσεις για κάθε είδους οντότητα. **(Γεωργάκη Β., 2017)**

Επίσης, η αρχή των ίσων αποστάσεων είναι γεγονός ότι λειτουργεί αποτελεσματικά στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων. Για παράδειγμα, υπάρχουν πολλές περιπτώσεις που αφορούν την αγορά/λήψη και την πώληση/παροχή εμπορευμάτων/υπηρεσιών και το δανεισμό χρημάτων, όπου μια τιμή που τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων μπορεί εύκολα να βρεθεί σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή που πραγματοποιείται από συγκρίσιμες ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό όμοιες συνθήκες. Υπάρχουν επίσης πολλές περιπτώσεις όπου μια σχετική σύγκριση συναλλαγών μπορεί να πραγματοποιηθεί στο επίπεδο των χρηματοοικονομικών δεικτών, όπως η προσαύξηση του κόστους (mark-up), του μικτού περιθωρίου κέρδους ή των δεικτών του καθαρού κέρδους.

Παρ' όλα αυτά, υπάρχουν μερικές σημαντικές περιπτώσεις στις οποίες η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι δύσκολη και περίπλοκη, όπως για παράδειγμα στις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ολοκληρωμένη παραγωγή προϊόντων υψηλής εξειδίκευσης, με μοναδικά άυλα αγαθά ή / και με την παροχή εξειδικευμένων υπηρεσιών. Υπάρχουν φυσικά λύσεις/προσεγγίσεις και για την αντιμετώπιση τέτοιων δύσκολων περιπτώσεων, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης μιας ιδιαίτερης μεθόδου επιμερισμού των κερδών (Profit Split) όπου είναι η καταλληλότερη μέθοδος τεκμηρίωσης για τέτοιες ιδιόζουσες συνθήκες.

Ενδεχομένως, μια ακόμα πρακτική δυσκολία στην εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι ότι οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις μπορούν να πραγματοποιούν συναλλαγές τις οποίες δεν θα αναλάμβαναν οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Οι εν λόγω συναλλαγές δεν έχουν κατ' ανάγκη προκληθεί για φοροαποφυγή, αλλά μπορούν να συμβούν διότι σε συναλλαγές μεταξύ τους, τα μέλη ενός ομίλου αντιμετωπίζουν διαφορετικές εμπορικές συνθήκες από ότι οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Όταν οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις πραγματοποιούν σπάνια συναλλαγές του είδους που συνάπτουν 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. Το γεγονός όμως, ότι μια συναλλαγή μπορεί να μην υφίσταται μεταξύ ανεξάρτητων μερών, δεν σημαίνει αυτοδίκαια ότι κατά την πραγματοποίησή της από συνδεδεμένες επιχειρήσεις, δεν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων. **(Ντρούκας, 2017)**

3.3 Η έννοια της συγκρισιμότητας (Συγκριτική Ανάλυση)

Η συγκριτική ανάλυση είναι η εξέταση των υπό επισκόπηση ελεγχόμενων συναλλαγών σε σύγκριση με αντίστοιχες μη ελεγχόμενες και μπορεί να χαρακτηριστεί ως κυριότερος παράγοντας της κατανόησης και της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών καθώς αν καταρριφθεί το εν λόγω κριτήριο παύει να ισχύει και η όποια τεκμηρίωση. Η έρευνα που πραγματοποιείται για τον εντοπισμό συγκρίσιμων με την ελεγχόμενη συναλλαγών, δεν συνιστά από μόνη της ανάλυση συγκρισιμότητας, αλλά είναι μέρος αυτής. Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων βασίζεται στη σύγκριση των όρων μιας ελεγχόμενης συναλλαγής με τους όρους που θα είχαν τεθεί όταν τα μέρη θα ήταν ανεξάρτητα και θα διεξήγαγαν μια συγκρίσιμη συναλλαγή υπό όμοιες συνθήκες. Η χρησιμοποίηση συγκρίσιμων με τις ελεγχόμενες συναλλαγές αποτελεί πρακτική ουσιαστικής σημασίας, τόσο για την επιχείρηση προς υποστήριξη των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών της, όσο και για τη φορολογική αρχή προς υποστήριξη κάποιας πιθανά επιβαλλόμενης αναμόρφωσης των τιμών, όπως σημειώνει χαρακτηριστικά ο **Μουστάκης (2009)**.

Οι παράγοντες συγκρισιμότητας που πρέπει να προσδιοριστούν στις εμπορικές ή οικονομικές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων προκειμένου να οριοθετηθεί με ακρίβεια η πραγματική συναλλαγή και που γίνονται αποδεκτοί από το σύνολο σχεδόν των χωρών που ακολουθούν τις κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ως εξής (**ΠΟΛ. 1179/19.07.2013**):

1. Οι συμβατικοί όροι της υπό έλεγχο πραγματοποιηθείσας ενδοομιλικής συναλλαγής.
2. Οι λειτουργίες που εκτελεί κάθε μέρος της συναλλαγής, λαμβάνοντας υπόψη τα χρησιμοποιηθέντα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται.
3. Τα χαρακτηριστικά των αγαθών που συναλλάσσονται ή των υπηρεσιών που παρέχονται.
4. Οι οικονομικές συνθήκες των μερών και της αγοράς στην οποία λειτουργούν τα μέρη.
5. Οι επιχειρηματικές στρατηγικές που ακολουθούν τα μέρη.

Όλες οι παραπάνω πληροφορίες σχετικά με τα σημαντικά χαρακτηριστικά της πραγματικής συναλλαγής πρέπει να διερευνηθούν, να αναλυθούν και να απεικονιστούν για την υποστήριξη

της πλευράς της επιχείρησης για τις ενδοομιλικές συναλλαγές της. Η παραπάνω διαδικασία κατηγοριοποιείται σε δύο ξεχωριστές αλλά συναφείς φάσεις: (Ντρούκας Κ., 2017)

- 1η Φάση- Οριοθέτηση της ελεγχόμενης συναλλαγής

- 2η Φάση – Σύγκριση ελεγχόμενης συναλλαγής με μη ελεγχόμενη συναλλαγή.

3.3.1 Η μεθοδολογία των εννέα (9) βημάτων

Σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α. (OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010) ορίστηκε μία διαδικασία εννέα βημάτων προκειμένου να διαπιστωθεί εάν οι ενδοομιλικές συναλλαγές ικανοποιούν την “αρχή των ίσων αποστάσεων”. Συνεπώς, για την πραγματοποίηση της ανάλυσης συγκρισιμότητας μεταξύ ελεγχόμενων και μη συναλλαγών, η τυπική διαδικασία που μπορεί να ακολουθηθεί, αποτυπώνεται στα ακόλουθα βήματα:

Βήμα 1: Προσδιορισμός των ετών που θα καλυφθούν όσον αφορά στην αναζήτηση των απαραίτητων οικονομικών-λογιστικών δεδομένων. Συνήθως η περίοδος τριετίας, λαμβάνοντας υπ’ όψιν τα πιο πρόσφατα δημοσιευμένα οικονομικά δεδομένα, είναι ιδανική προκειμένου να διαμορφωθεί αντιπροσωπευτική άποψη για την οικονομική πορεία που προδιαγράφει μια θυγατρική.

Βήμα 2: Γενική ανάλυση των περιστάσεων και των πρόσφατων γεγονότων που είναι δυνατό να χαρακτηρίζουν την εμπορική δραστηριότητα της θυγατρικής φορολογούμενου.

Βήμα 3: Η κατάλληλη κατανομή των υπό εξέταση ελεγχόμενων συναλλαγών. Στο βήμα αυτό, δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στη λειτουργική ανάλυση της συνδεδεμένης θυγατρικής, ώστε αρχικά να επιλεγεί το εξεταζόμενο κάθε φορά μέρος του οποίου η κερδοφορία θα αποτελέσει αντικείμενο εξέτασης. Επιπλέον, εξίσου σημαντική στο βήμα αυτό είναι η επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης, σύμφωνα με τις περιστάσεις κάθε συναλλαγής. Στην περίπτωση που επιλεγεί κάποια μέθοδος Συναλλακτικού Κέρδους, πρέπει ταυτόχρονα να προσδιοριστεί ο οικονομικός δείκτης που θα εφαρμοστεί και κατ’ επέκταση θα εξεταστεί. Τέλος, λαμβάνονται υπ’ όψιν και εντοπίζονται οι σημαντικότεροι παράγοντες συγκρισιμότητας των συναλλαγών.

Βήμα 4: εφόσον έχουν προσδιοριστεί τα στοιχεία που θεωρούνται συγκρίσιμα με την υπό εξέταση συναλλαγή, αναζητείται εσωτερικά από τη θυγατρική ή τη Μητρική η ύπαρξη αντίστοιχης φύσης και συγκρισιμότητας συναλλαγές με ανεξάρτητα προς τον Όμιλο μέρη.

Δηλαδή, στο βήμα αυτό αναζητούνται, αν υπάρχουν, τα λεγόμενα «εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία».

Βήμα 5: στην περίπτωση αδυναμίας εντοπισμού εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, η θυγατρική πρέπει να προσδιορίσει τους διαθέσιμους πληροφοριακούς της πόρους για τον εντοπισμό εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων. Τέτοια εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία χρησιμοποιούνται λαμβάνοντας υπ' όψιν τη σχετική τους αξιοπιστία. Στην περίπτωση εφαρμογής της MKKΣ η εύρεση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων καθίσταται δυνατή με τη χρήση βάσεων δεδομένων (π.χ. TP Catalyst).

Βήμα 6: επιλέγεται η πλέον κατάλληλη μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης. Ανάλογα με το ποια επιλέγεται, προσδιορίζεται ο σχετικός οικονομικός δείκτης κερδοφορίας (π.χ. προσδιορισμός του σχετικού δείκτη καθαρού κέρδους στην περίπτωση κάποιας μεθόδου συναλλακτικού καθαρού περιθωρίου).

Βήμα 7: εντοπίζονται τα δυνητικά συγκρίσιμα στοιχεία. Κατά το βήμα 7, καθορίζονται τα χαρακτηριστικά που πρέπει να πληρούνται από κάθε μη ελεγχόμενη συναλλαγή, προκειμένου να θεωρηθεί πιθανώς συγκρίσιμη, λαμβάνοντας υπ' όψιν τους σχετικούς παράγοντες που εντοπίστηκαν στο βήμα 3.

Βήμα 8: κατά περίπτωση και όπου κρίνεται απαραίτητο, προσδιορίζονται και διενεργούνται κατάλληλες αναμορφώσεις αναφορικά με τα κριτήρια συγκρισιμότητας που ορίστηκαν εξ' αρχής.

Βήμα 9: ερμηνεύονται και χρησιμοποιούνται κατάλληλα τα δεδομένα που συγκεντρώθηκαν βάσει των κριτηρίων συγκρισιμότητας που τέθηκαν. Προσδιορίζεται στο βήμα αυτό η ικανοποίηση ή όχι της “αρχής των ίσων αποστάσεων”.

Η διαδικασία που περιγράφηκε ανωτέρω, θεωρείται ως αποδεκτή πρακτική προκειμένου να εφαρμοστεί από κάποιο συνδεδεμένο μέρος, αλλά δεν είναι και υποχρεωτική, καθώς όπως επισημαίνεται έντονα στις Κατευθυντήριες Οδηγίες, η αξιοπιστία του αποτελέσματος είναι μεγαλύτερης σημασίας από τη διαδικασία που ακολουθήθηκε. Οποιαδήποτε άλλη διαδικασία αναζήτησης διενεργείται και δύναται να οδηγήσει στον εντοπισμό αξιόπιστων συγκριτικών στοιχείων με την υπό εξέταση συναλλαγή, είναι αποδεκτή διότι η τήρηση μιας συγκεκριμένης διαδικασίας όπως αποτυπώνεται στις Κατευθυντήριες Οδηγίες, δεν εγγυάται εκ των πραγμάτων ότι το αποτέλεσμα θα είναι σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

3.4 Επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών

Η επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου σκοπεύει στην αναζήτηση της κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, εξετάζοντας τα δεδομένα κάθε συγκεκριμένης συναλλαγής και του είδους των επιτελούμενων λειτουργιών των συμβαλλόμενων μερών. Καμία μέθοδος δεν είναι κατάλληλη για κάθε περίπτωση και δεν είναι αναγκαίο να αποδειχθεί ότι κάποια μέθοδος δεν είναι κατάλληλη για τις εκάστοτε συνθήκες.

Η διαδικασία επιλογής της κατάλληλης μεθόδου λαμβάνει υπόψη της τα ακόλουθα τέσσερα (4) κριτήρια:

- Την καταλληλότητα κάθε μεθόδου λαμβάνοντας υπόψη τη λειτουργική ανάλυση της ελεγχόμενης συναλλαγής και επιχείρησης.
- Το βαθμό συγκρισιμότητας μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών, λαμβανομένων υπόψη και των αναγκαίων προσαρμογών που θα πρέπει να λάβουν χώρα κατά την εφαρμογή της επιλεγόμενης μεθόδου.
- Τη διαθεσιμότητα αξιόπιστων πληροφοριών που χρειάζονται για την εφαρμογή της κάθε μεθόδου.
- Τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της κάθε εφαρμοζόμενης μεθόδου.

Για τις περιπτώσεις που δύο ή περισσότερες μέθοδοι πληρούν τα προηγούμενα κριτήρια, οι παραδοσιακές προτιμούνται έναντι των συναλλακτικών, κατά τη σειρά παρουσίασής τους στο παρόν κείμενο.

Ακολουθεί πίνακας ο οποίος συνοψίζει την επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου υπολογισμού του εύρους τιμών και περιθωρίων κέρδους που είναι σύμφωνα με την «αρχή των ίσων αποστάσεων», κατά την τεκμηρίωση των συναλλαγών μεταξύ «συνδεδεμένων» επιχειρήσεων.

Πίνακας 1 : Πλεονεκτήματα – Μειονεκτήματα Μεθόδων Τιμολόγησης Συνδεδεμένων Επιχειρήσεων

Δεδομένα	Η καλύτερη μέθοδος (από την πρώτη καλύτερη προς τη δεύτερη καλύτερη κλπ.)
Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής εφαρμόζεται με την ίδια αξιοπιστία με οποιαδήποτε άλλη.	-Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP).
Όταν το ένα συμβαλλόμενο μέρος στη συναλλαγή επιτελεί μη μοναδικές λειτουργίες (κατασκευαστής, διανομέας, υπηρεσίες για τις οποίες υπάρχουν συγκρίσιμες συναλλαγές) και δεν συμβάλει μοναδικά στην συναλλαγή (π.χ. δηλαδή δεν παρέχει ένα μοναδικό άυλο αγαθό).	-Επιλέγονται μονόπλευρες μέθοδοι. -Η επιλογή του ελεγχόμενου μέρους της συναλλαγής γίνεται με βάση το μέρος που επιτελεί τις πιο απλές λειτουργίες.
Η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι ο πωλητής (π.χ. κατασκευαστής ή προμηθευτής).	-Μέθοδος του Κόστους πλέον του Περιθωρίου Κέρδους (CPM). -Μέθοδος του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής - TNMM (σταθμισμένη στο κόστος, Net Cost Plus). Αν μπορούν να εφαρμοστούν και οι δύο αξιόπιστα εφαρμόζεται η πρώτη.
Η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι ο αγοραστής (π.χ. διανομέας ή πάροχος υπηρεσιών marketing).	-Μέθοδος της Τιμής Μεταπώλησης (RPM). -Μέθοδος του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής – TNMM (σταθμισμένη στα κέρδη, Return on Sales). Αν μπορούν να εφαρμοστούν και οι δύο αξιόπιστα εφαρμόζεται η πρώτη.
Όταν το κάθε συμβαλλόμενο μέρος στη συναλλαγή επιτελεί μοναδικές λειτουργίες και συμβάλει μοναδικά στην συναλλαγή (π.χ. παρέχει ένα μοναδικό άυλο αγαθό).	-Αμφίπλευρη Μέθοδος. -Μέθοδος Επιμερισμού των Κερδών (Transactional Profit Split Method).

Πηγή: <http://www.forologikanea.gr/news/pleonektimata-kai-meionektimata-methodon-endoomilikis-timologisis/>

3.5 Μέθοδοι καθορισμού τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών με εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων

Προκειμένου να προσδιοριστούν οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών με τον πιο αξιόπιστο τρόπο σύμφωνα με τα κεφάλαια II και III των οδηγιών του ΟΟΣΑ έχουν διαμορφωθεί διαφορετικές μέθοδοι για την τεκμηρίωση της «αρχής των ίσων αποστάσεων», οι οποίες χωρίζονται σε δύο κατηγορίες, αυτές των **παραδοσιακών ή κλασσικών** μεθόδων και των **συναλλακτικών (μη παραδοσιακών)** μεθόδων που βασίζονται στα κέρδη.



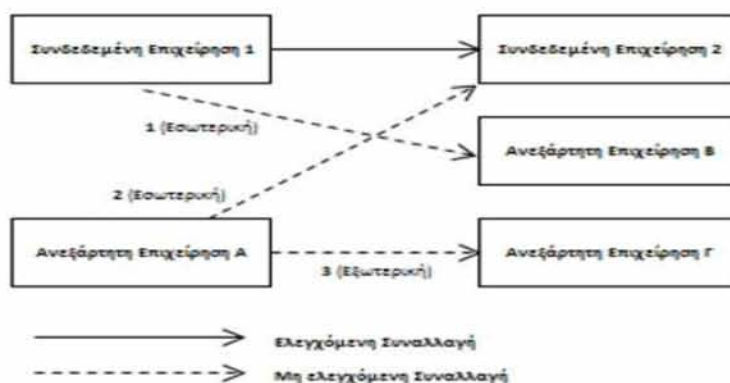
Πηγή: www.taxheaven.gr, <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/25117>

3.5.1 Περιγραφή Παραδοσιακών μεθόδων

Οι **παραδοσιακές μέθοδοι** διακρίνονται στις εξής: **OECD b (2017)**

3.5.1.1 Η Μέθοδος της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής (Comparable Uncontrolled Price Method)

Στην μέθοδο αυτή συγκρίνονται οι τιμές των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (ελεγχόμενες συναλλαγές) με τις τιμές των συναλλαγών μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (μη ελεγχόμενες συναλλαγές).



Πηγή: taxheaven.gr (<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20563>)

Η σύγκριση αυτή είναι εφικτή όταν υπάρχουν διαφορές οι οποίες έχουν υλική υπόσταση δηλαδή πρώτες ύλες, ημι-κατεργασμένα ή ακόμα και τελικά προϊόντα. Προκειμένου να προσδιοριστεί η τιμή μιας συναλλαγής λαμβάνονται υπόψη μια σειρά από παράγοντες ώστε η συγκρινόμενη συναλλαγή να είναι παρόμοια.

Αυτοί είναι:

- α) τα χαρακτηριστικά των παραδιδόμενων αγαθών και υπηρεσιών, όπως τα φυσικά χαρακτηριστικά, η ποιότητα, ο βαθμός ολοκλήρωσης, επωνυμία, φήμη, σχεδιασμός,
- β) οι λειτουργίες που επιτελούνται, όπως μεταφορά, συσκευασία, διαφήμιση,
- γ) οι συμβατικοί όροι της συναλλαγής αυτής και οι συνθήκες όπως, όγκος πωλούμενων αγαθών, όροι εξόφλησης, προθεσμίες,
- δ) οι συνθήκες της αγοράς, γεωγραφική περιοχή, συνθήκες ανταγωνισμού και
- ε) οι επιχειρηματικές στρατηγικές.

Επομένως, συγκρίνονται οι δύο αυτές τιμές (ελεγχόμενη και μη ελεγχόμενη), ώστε να καθοριστεί ένα πιθανό εύρος τιμών για να είναι η συναλλαγή εύλογη.

Για να εφαρμοστεί η μέθοδος CUP πρέπει να μην υπάρχουν διαφορές ή οι διαφορές που εμφανίζονται μεταξύ των συναλλαγών ή των επιχειρήσεων που πραγματοποιούν τις συναλλαγές αυτές να είναι μικρές σε συνθήκες ελεύθερης αγοράς ή να μπορούν να εξαλειφθούν πραγματοποιώντας ένα λογικό αριθμό προσαρμογών χωρίς όμως να επηρεάζουν ουσιωδώς την συγκρίσιμη τιμή, ώστε η μέθοδος να δίνει ακριβή αποτελέσματα. Αν οι διαφορές είναι μεγάλες π.χ. διαφορές στο προϊόν τότε θα πρέπει να χρησιμοποιεί άλλη μέθοδος.

Η σημαντικότερη δυσκολία που παρουσιάζει η μέθοδος αυτή, αν και ιδιαίτερα διαδεδομένη, είναι να βρεθεί αντιπροσωπευτικά συγκρίσιμη συναλλαγή στο εμπόριο.

Μια μικρή αλλαγή στους όρους των εμπορικών συναλλαγών, μπορεί να επιφέρει σημαντικές αλλαγές στην τιμή με αποτέλεσμα η μέθοδος αυτή να είναι αδύνατον να εφαρμοστεί.

Για παράδειγμα, υποθέτουμε ότι μια πολυεθνική επιχείρηση πωλεί 1.000 τόνους ενός προϊόντος για \$ 80 ανά τόνο σε συνδεδεμένη επιχείρηση στον όμιλο και την ίδια στιγμή πωλεί 500 τόνους του ίδιου προϊόντος για \$ 100 ανά τόνο σε μία ανεξάρτητη επιχείρηση. Η υπόθεση αυτή απαιτεί την αξιολόγηση του κατά πόσο οι διαφορετικές ποσότητες θα πρέπει να οδηγήσουν σε προσαρμογή της ενδοομιλικής τιμής μεταφοράς. Πρέπει να διερευνηθεί η σχετική αγορά με την ανάλυση των συναλλαγών σε παρόμοιες αγορές προϊόντων για τον προσδιορισμό τυπικών εκπτώσεων λόγω μεγάλων ποσοτήτων.

Σε ένα άλλο, παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι έχουμε δύο όμοια προϊόντα, με μόνη διαφορά ότι στη μία περίπτωση η πώληση γίνεται «τοις μετρητοίς», ενώ στην συγκρινόμενη με αυτή δεύτερη περίπτωση δόθηκε πίστωση έξι (6) μηνών. Για να εξομοιωθεί η μία τιμή με την άλλη, θα πρέπει να αφαιρέσουμε από την «επί πιστώσει» τιμή τον τόκο των έξι μηνών, με βάση το επιτόκιο που ισχύει στην αγορά του πωλητή.

Επίσης, ένα τελευταίο παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία η διαφορά έγκειται στην εγγύηση του προϊόντος. Ο ένας πωλητής αναλαμβάνει τον κίνδυνο, ενώ ο δεύτερος όχι. Σε αυτή την περίπτωση, πρέπει να γίνει εκτίμηση του κόστους που συνεπάγεται η παρεχόμενη εγγύηση και να προστεθεί στην τιμή του προϊόντος που πουλήθηκε χωρίς εγγύηση. Βέβαια, στην περίπτωση αυτή τα πράγματα είναι πιο σύνθετα από το προηγούμενο παράδειγμα, αφού στην πράξη τα δύο συγκρινόμενα προϊόντα δεν έχουν την ίδια συμπεριφορά όσον αφορά στο ποσοστό βλαβών κατά τη διάρκεια της εγγύησης.

3.5.1.2 Η Μέθοδος της Τιμής Μεταπώλησης (Resale Price Method)

Η μέθοδος αυτή μειώνει την τιμή μεταπώλησης ενός αγαθού ή μια υπηρεσίας σε μια ανεξάρτητη επιχείρηση, που αποκτήθηκε προγενέστερα από μια συνδεδεμένη επιχείρηση, κατά το περιθώριο κέρδους της μεταπώλησης και αυτή η τιμή που προκύπτει αποτελεί την τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής.



Πηγή: [taxheaven.gr \(https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20563\)](https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20563)

Ο μαθηματικός τύπος για την μέθοδο αυτή προκύπτει από την εξίσωση:

$TP = RSP \times (1 - GPM)$, όπου:

– TP = η τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής

– RSP = η τιμή μεταπώλησης (resale price) σε ανεξάρτητους πελάτες και

– GPM = το περιθώριο μικτού κέρδους (gross profit margin). Το μεικτό κέρδος ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ των καθαρών πωλήσεων και του κόστους πωληθέντων. Το μεικτό περιθώριο εκφράζεται ως ο λόγος του μικτού κέρδους προς τις πωλήσεις.

Προκειμένου να προσδιοριστεί το μικτό περιθώριο κέρδους, μπορεί να συγκρίνεται με πωλήσεις της ίδιας της επιχείρησης που προέρχονται από αγορές από ανεξάρτητες επιχειρήσεις (εσωτερική σύγκριση) ή ακόμα συγκρινόμενο με το μικτό περιθώριο κέρδους που πραγματοποιούν άλλες τρίτες επιχειρήσεις, σε παρόμοιες συναλλαγές (εξωτερική σύγκριση). Οι μεταβλητές που θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να προσδιοριστεί το μικτό περιθώριο κέρδους είναι ο όγκος πωλήσεων, η συνεισφορά του μεταπωλητή για λειτουργίες μεταποίησης – επεξεργασίας, επίτευξης της τελικής μεταπώλησης (agents), η χρήση πνευματικών δικαιωμάτων ιδιοκτησίας του μεταπωλητή για την επίτευξη τα τελικής συμφωνίας, η ευθύνη εγγυήσεων για το προϊόν, ο κίνδυνος συναλλαγματικών ισοτιμιών, ο δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας των αποθεμάτων και τα χαρακτηριστικά παρόμοιων συναλλαγών στον ίδιο κλάδο. Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης είναι πρόσφορη σε υπηρεσίες marketing ή όπου υπάρχουν συναλλαγές μεσαζόντων (agents) ή όπου στα πωλούμενα προϊόντα δεν προστίθεται σημαντική αξία από τον μεταπωλητή (πχ περιορισμένες βελτιώσεις). Η μέθοδος θεωρείται ασφαλής όταν υπάρχουν αρκετά διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία τα οποία περιέχουν υψηλό βαθμό συγκρισιμότητας.

Για παράδειγμα ας υποθέσουμε ότι υπάρχουν δύο μεταπωλητές που πωλούν το ίδιο προϊόν στην ίδια αγορά με το ίδιο εμπορικό σήμα. Ο μεταπωλητής Α προσφέρει ένα χρόνο εγγύηση ενώ ο μεταπωλητής Β δεν προσφέρει καθόλου. Ο μεταπωλητής Α δεν περιλαμβάνει το κόστος αυτό ως μέρος μιας στρατηγικής τιμολόγησης και έτσι πωλεί το προϊόν σε υψηλότερη τιμή που οδηγεί σε υψηλότερο περιθώριο μικτού κέρδους (εάν το κόστος εξυπηρέτησης της εγγύησης δεν λαμβάνεται υπόψη) από εκείνη του μεταπωλητή Β, ο οποίος πωλεί σε χαμηλότερη τιμή. Τα δύο περιθώρια δεν είναι συγκρίσιμα έως εύλογα και πρέπει να γίνει ακριβής προσαρμογή για να ληφθεί υπόψη η διαφορά αυτή.

Επιπρόσθετα, λαμβάνονται υπόψη το χρονικό διάστημα ανάμεσα στην αγορά και πριν την μεταπώληση του προϊόντος καθώς επίσης και η φθορά που μπορεί να υπάρξει στο προϊόν κατά την αποθήκευση. Για να γίνει χρήση της μεθόδου αυτής δεν απαιτείται η ομοιότητα των προϊόντων για να βρεθεί η τιμή, δεδομένου ότι μελετώνται μόνο τα περιθώρια κέρδους. Σε αυτή την μέθοδο ο μεταπωλητής δεν προσθέτει παραπάνω αξία στο προϊόν πριν το διαθέσει

στον τελικό καταναλωτή. Πιο συγκεκριμένα η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται για να καθορίσει την κερδοφορία του μεταπωλητή (Feinschreiber, 2004).

3.5.1.3 Η Μέθοδος Του Κόστους Συν Κέρδος (Cost Plus Method)

Η μέθοδος αυτή προσδιορίζει την τιμή πώλησης ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας από μία μητρική σε μία θυγατρική σύμφωνα με το κόστος απόκτησης ή κατασκευής του προϊόντος ή της υπηρεσίας, συν το περιθώριο κέρδους που ισχύει στην αγορά εκείνη την στιγμή για την συγκεκριμένη κατηγορία προϊόντων. Δηλαδή, στην τιμή κόστους προστίθεται ένα μικτό περιθώριο κέρδους (mark-up). Επομένως, το ποσό που χρεώνεται από την μητρική στην θυγατρική ελέγχεται μέσω της σύγκρισης του μικτού περιθωρίου κέρδους ανάμεσα σε μία ελεγχόμενη και μη ελεγχόμενη συναλλαγή και είναι εκφρασμένο σε ποσοστό. Πρέπει να τονισθεί ότι στην συγκεκριμένη μέθοδο για να είναι το μικτό περιθώριο κέρδους σύμφωνο με την αρχή ίσων αποστάσεων, πρέπει να είναι ανάλογο με το περιθώριο κέρδους που χρησιμοποιούν οι μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις που παράγουν το ίδιο προϊόν. (Feinschreiber, 2004)



Πηγή: taxheaven.gr (<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20563>)

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

TP = COGS * (1 + cost plus mark-up), όπου:

- TP= η τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής
- COGS= το κόστος πωληθέντων (cost of goods sold)

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

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται σε περιπτώσεις που τα στοιχεία του παραγωγού είναι εμφανή και μετρήσιμα καθώς επίσης και σε περιπτώσεις όπου βιομηχανικές επιχειρήσεις πωλούν τα προϊόντα τους ή τις υπηρεσίες σε συσχετιζόμενες με αυτές επιχειρήσεις.

Αντίθετα, στην συγκεκριμένη μέθοδο μπορούμε να έχουμε και την εσωτερική σύγκριση όπου εκεί συγκρίνεται το μικτό περιθώριο κέρδους που εφαρμόζει η συγκεκριμένη επιχείρηση όταν συναλλάσσεται με άλλες επιχειρήσεις στην ίδια χώρα. **(Feinschreiber, 2004)** Είναι σημαντικό, για λόγους συγκρισιμότητας, η επιχείρηση να έχει λογιστική συνέπεια και λογιστική ομοιογένεια στις ακολουθούμενες μεθόδους υπολογισμού του κόστους με άλλες επιχειρήσεις, αλλιώς θα πρέπει να γίνονται απαραίτητα παραμετροποιήσεις προκειμένου να γίνονται οι συγκρίσεις. Επιπλέον, για τον ασφαλή προσδιορισμό του περιθωρίου κέρδους, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη ποιοτικές διαφορές κατά τον προσδιορισμό του κόστους ενός όμοιου προϊόντος, ανάλογες των λειτουργιών που επιτελούνται, των κινδύνων (πχ συναλλαγματικές ισοτιμίες) και των συμβατικών όρων που αναλαμβάνονται από μια επιχείρηση κατά την πώληση ενός προϊόντος, όπως εγγυήσεις, όροι μεταφοράς κλπ.

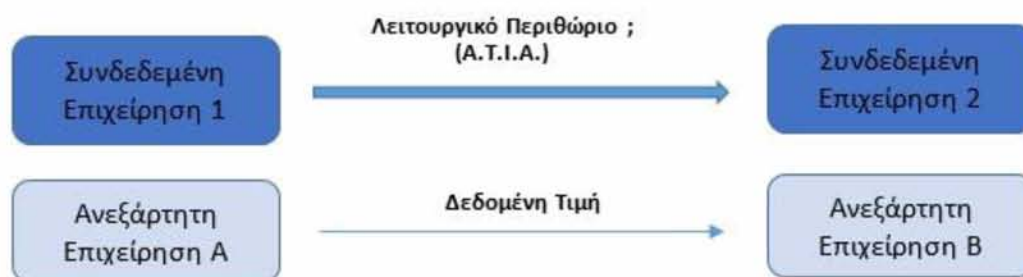
Για παράδειγμα ο Α είναι ένας εγχώριος κατασκευαστής μηχανισμών χρονισμού για ρολόγια μαζικής παραγωγής. Ο Α πωλεί αυτό το προϊόν στην ξένη θυγατρική του Β. Ο Α αποκομίζει μικτό κέρδος 5% σε σχέση με το κόστος της παραγωγικής του λειτουργίας. Οι Χ, Υ και Ζ είναι και αυτοί ανεξάρτητοι εγχώριοι κατασκευαστές μηχανισμών χρονισμού για ρολόγια μαζικής παραγωγής. Οι Χ, Υ και Ζ πωλούν σε ανεξάρτητους αλλοδαπούς αγοραστές. Τα περιθώρια μικτού κέρδους των Χ, Υ και Ζ από τις παραγωγικές τους δραστηριότητες κυμαίνονται από 3% έως 5%. Ο λογιστικός έλεγχος των εποπτικών, γενικών και διοικητικών εξόδων ως λειτουργικών εξόδων και συνεπώς οι δαπάνες αυτές δεν αντικατοπτρίζονται στο κόστος πωληθέντων αγαθών. Τα μικτά περιθώρια κέρδους των Χ, Υ και Ζ, ωστόσο, αντικατοπτρίζουν τα εποπτικά, γενικά και διοικητικά έξοδα ως μέρος του κόστους των πωληθέντων αγαθών. Ως εκ τούτου, τα μικτά κέρδη των Χ, Υ και Ζ πρέπει να αναπροσαρμοστούν ώστε να παρέχουν λογιστική συνέπεια.

3.5.2 Περιγραφή συναλλακτικών (Μη Παραδοσιακών) μεθόδων που βασίζονται στα κέρδη

Οι μη παραδοσιακές μέθοδοι χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό τιμών σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν υπάρχουν ικανοποιητικά αποτελέσματα από τις παραδοσιακές ενώ γίνονται αποδεκτές αυτές που εξετάζουν τα κέρδη που προκύπτουν από συγκεκριμένες συναλλαγές, εφόσον πληρούν την «αρχή των ίσων αποστάσεων» και τις απαιτήσεις για επαρκή συγκρισιμότητα βάσει των κατευθυντήριων οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α. και είναι: **OECD c (2017)**

3.5.2.1. Η Μέθοδος του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής (Transactional Net Margin Method)

Η μέθοδος αυτή καθορίζει και ελέγχει το καθαρό περιθώριο κέρδους που έχει μία επιχείρηση από μια ελεγχόμενη συναλλαγή (συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων). Η μέθοδος αυτή έχει την ίδια λογική με την προηγούμενη μέθοδο του κόστους με την μόνη διαφορά ότι τώρα προστίθενται στο κέδρος, εκτός από τα άμεσα και έμμεσα έξοδα και τα λειτουργικά κόστη. Σε αυτή την μέθοδο οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών όσον αφορά το καθαρό περιθώριο κέρδους συγκρίνονται με άλλες μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις που έχουν παρόμοια λειτουργικά έξοδα.



Πηγή: taxheaven.gr (<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20563>)

Αν υποθέσουμε για παράδειγμα ότι στη Βουλγαρία παράγονται ανταλλακτικά για λογαριασμό μιας πολυεθνικής επιχείρησης. Η τιμή που θα πουλήσει στις επιχειρήσεις του ομίλου τα ανταλλακτικά, προσδιορίζεται από τα άμεσα, έμμεσα και λειτουργικά έξοδά της καθώς επίσης, και από το καθαρό περιθώριο κέρδους που έχει μία παρόμοια επιχείρηση στη

Βουλγαρία (εξωτερική σύγκριση) ή από το καθαρό περιθώριο κέρδους που έχει η συγκεκριμένη επιχείρηση όταν συναλλάσσεται με άλλες ανεξάρτητες επιχειρήσεις στην ίδια χώρα (εσωτερική σύγκριση).

3.5.2.2 Η Μέθοδος Επιμερισμού του Κέρδους (Profit Split Method)

Η μέθοδος αυτή βοηθά στον επιμερισμό του κέρδους όταν οι συναλλαγές είναι αλληλένδετες μεταξύ τους. Σε αυτού του ίδιου τις συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων η διαδικασία αποτίμησης του κέρδους σε ατομική βάση είναι δύσκολη. Η μέθοδος αυτή διαχωρίζει τις ειδικές συνθήκες που υπάρχουν μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και προσπαθεί να επιμερίσει το κέρδος ή την ζημία, όπως ακριβώς θα έκαναν και οι επιχειρήσεις στις συναλλαγές τους με μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Είναι σημαντικό να τονισθεί ότι συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι αυτές που βρίσκονται στον ίδιο όμιλο και συναλλάσσονται, ενώ μη συνδεδεμένες είναι οι ανεξάρτητες μεταξύ τους επιχειρήσεις.

Αρχικά υπολογίζεται το συνολικό κέρδος από μία συνδεδεμένη συναλλαγή και στην συνέχεια επιμερίζεται στα συμβαλλόμενα μέρη λαμβάνοντας υπόψη το ποσοστό συμμετοχής τους, τις λειτουργίες που δαπάνησαν, τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν καθώς και τον κίνδυνο που πήραν. Η μέθοδος αυτή χωρίζεται σε δύο μέρη: α) τη μέθοδο του **comparable profit split** και β) τη μέθοδο του **residual profit split**.

Στην πρώτη περίπτωση η μέθοδος χρησιμοποιείται για την σύγκριση του κέρδους παρόμοιων συναλλαγών μεταξύ δύο ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Όπως αναφέρθηκε και σε προηγούμενη παράγραφο η μέθοδος αυτή κατανέμει τα κέρδη ανάμεσα στις επιχειρήσεις ανάλογα με τα κέρδη που θα προέκυπταν αν αυτές ήταν ανεξάρτητες.

Στην δεύτερη περίπτωση, η μέθοδος κατανέμει τα κέρδη μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε δύο φάσεις. Στην πρώτη φάση ο επιμερισμός γίνεται με βάση έναν συντελεστή αποδοτικότητας του ενεργητικού της επιχείρησης, ο οποίος ορίζεται σύμφωνα με τα στοιχεία άλλων ανεξάρτητων και μη συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Στην δεύτερη φάση κατανέμεται το κέρδος, το οποίο είναι αποτέλεσμα της αφαίρεσης της πρώτης φάσης από το αρχικό κέρδος.

Επιπρόσθετα, είναι σημαντικό να τονισθεί ότι στην μέθοδο αυτή η κατανομή του κέρδους γίνεται σε συνδυασμό των αυλών αγαθών και της αξίας που έχει προστεθεί από κάθε θυγατρική ώστε όλα αυτά να ενσωματωθούν στην τελική αξία του προϊόντος.

Για παράδειγμα, αν υποθέσουμε ότι μία εταιρεία στις Η.Π.Α. παράγει ανταλλακτικά για ιατρικές συσκευές και στα οποία έχει κατοχυρώσει τα πνευματικά δικαιώματα για την πατέντα κατασκευής. Επιπρόσθετα, η επιχείρηση εκχωρεί τα δικαιώματα της, στην θυγατρικής της στην Ευρώπη για να παράγει αυτά τα ανταλλακτικά. Τότε ο επιμερισμός των κερδών θα πρέπει να γίνει συμπεριλαμβάνοντας το κόστος απόκτησης των δικαιωμάτων, το κόστος απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων και τέλος να γίνεται συγκρίνοντας την μέση απόδοση των επενδύσεων άλλων ευρωπαϊκών επιχειρήσεων με παρόμοια προϊόντα στην ίδια χώρα.

3.5.3 Μέθοδοι εκτός οδηγιών Ο.Ο.Σ.Α

3.5.3.1 Μέθοδος της σύγκρισης του κέρδους (comparable profit method)

Η μέθοδος της σύγκρισης του κέρδους εξετάζει τους αριθμοδείκτες αποδοτικότητας (καθαρού κέρδους, μικτού κέρδους, αποδοτικότητας κεφαλαίων), συγκρίσιμων ανεξάρτητων επιχειρήσεων και στη συνέχεια συγκρίνονται με αυτούς που επιτυγχάνονται από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις οι οποίες διενεργούν τις ελεγχόμενες συναλλαγές. Σε περίπτωση διαφορών αναπροσαρμόζονται τα κέρδη βάσει των αριθμοδεικτών που προκύπτουν από τις ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Η μέθοδος είναι αμφιλεγόμενη και δεν αναγνωρίζεται από τον Ο.Ο.Σ.Α.

3.5.3.2 Μέθοδος του συνολικού επιμερισμού βάσει μαθηματικού τύπου (Global formulary apportionment method)

Η μέθοδος αυτή κατανέμει τα κέρδη ενός ομίλου στις επιμέρους εταιρείες βάσει ενός προκαθορισμένου μαθηματικού τύπου, λαμβάνοντας υπόψη συγκεκριμένους παράγοντες όπως η μισθοδοσία, τα πάγια, ο τζίρος. Η μέθοδος αυτή δεν αναγνωρίζεται από τον Ο.Ο.Σ.Α, αφού δε λαμβάνει υπόψη την αρχή των ίσων αποστάσεων, ωστόσο εφαρμόζεται σε χώρες όπως οι Η.Π.Α και η Γερμανία οι οποίες έχουν ομοσπονδιακά συστήματα, προκειμένου τα

κρατίδιά τους να διασφαλίσουν τα έσοδά τους, από την μεταφορά κερδών των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων, από το ένα στο άλλο. (Τσουρουφλής Α., 2010)

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή σε ανακοίνωσή της κατά το παρελθόν έχει εκφράσει την άποψη ότι η μέθοδος θα μπορούσε να χρησιμεύσει στα πλαίσια υιοθέτησης σχεδίου οδηγίας περί **Κοινής Ενοποιημένης Βάσης Φορολογίας Εταιρειών(CCCTB)** (Helminen, 2011) και η οποία θα αναλυθεί εκτενώς στη συνέχεια.

3.6 Αξιολόγηση των μεθόδων

Η αξιολόγησή των μεθόδων αποτελεί μία επίπονη διαδικασία, καθώς η χρήση της κάθε μίας από αυτές λαμβάνει χώρα σε διαφορετικές μορφές επιχειρήσεων και περιπτώσεων τιμολόγησης. Εντούτοις, θα μπορούσαμε να χωρίσουμε τις μεθόδους ενδοομιλικής τιμολόγησης σε δύο μεγάλες κατηγορίες, σε αυτές που χρησιμοποιούν την επικρατούσα τιμή της αγοράς για να προσδιορισθεί η τιμή μεταβίβασης και σε αυτές που η τιμή επηρεάζεται από διάφορους εξωτερικούς παράγοντες.

Η μέθοδος που βασίζεται στην τιμή της αγοράς αποτελεί την πιο δίκαιη και αποτελεσματική λύση για την τιμολόγηση μεταξύ των επιχειρήσεων του ίδιου ομίλου. Όμως, επειδή η τιμή του προϊόντος δεν είναι εύκολο να προσδιοριστεί, δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε όλες τις περιπτώσεις. Το τελευταίο συμβαίνει κυρίως όταν στην τιμή ενσωματώνονται τα δικαιώματα από την κατοχυρωμένη πατέντα ενός αγαθού. Θα μπορούσαμε να πούμε ότι η ανάλυση γίνεται ακόμα δυσκολότερη στον κλάδο των φαρμάκων όπου το προϊόν είναι αποτέλεσμα έρευνας και εμπεριέχει κόστη από υπηρεσίες άλλων τμημάτων. Για να γίνει η σύγκρισή, θα πρέπει να βρεθεί ένα φάρμακο ίδιο ή παρόμοιο με αυτό, πράγμα αρκετά δύσκολο. Έτσι, ο προσδιορισμός της τιμής μεταβίβασης γίνεται χρονοβόρος και επίπονος.

Τέλος, η συγκεκριμένη μέθοδος δεν μπορεί να προσδιορίσει με ακρίβεια την τιμή σε προϊόντα τα οποία είναι ημι-κατεργασμένα ή τελικά και των οποίων η τιμή μεταβάλλεται σε σύντομο χρονικό διάστημα. Τέτοια προϊόντα είναι αυτά που επηρεάζονται άμεσα από τις τιμές του χρηματιστηρίου και πιο συγκεκριμένα έχουν έντονες διακυμάνσεις.

Από την άλλη πλευρά οι μέθοδοι που βασίζονται στο κόστος, δημιουργούν ανταγωνισμό ανάμεσα στις επιχειρήσεις του ίδιου του ομίλου, πράγμα το οποίο αυξάνει την παραγωγικότητα των επιχειρήσεων και κατ' επέκταση τα έσοδα τους. Αποτελεί δε, τις περισσότερες φορές ενεργό συστατικό των επιχειρήσεων, στον προσδιορισμό (budgeting)

των καίριων δεικτών απόδοσης (Key performance indicators, Kpis) για τον επόμενο χρόνο και παράλληλα επιφορτίζει τους διευθυντές πωλήσεων και παραγωγής με παραπάνω στόχους. Στο κείμενο που ακολουθεί παρουσιάζονται ορισμένες λειτουργίες των επιχειρήσεων οι οποίες δημιουργούν την βάση ώστε μία επιχείρηση να αποφασίσει ποια μέθοδος θεωρεί ότι είναι περισσότερο κερδοφόρα σε μια δεδομένη χρονική στιγμή. Και αυτό, γιατί ανάλογα με την στρατηγική και τους στόχους που θέτει για το επόμενο έτος, η τιμολογιακή πολιτική όσον αφορά τις ενδοομιλικές αγοραπωλησίες αλλάζει.

- Αν υποθέσουμε ότι οι στόχοι μιας επιχείρησης και πιο συγκεκριμένα του ομίλου στον οποίο ανήκει συμβαδίζουν, τότε τις περισσότερες φορές συναντάμε να χρησιμοποιούνται μέθοδοι που έχουν σαν βάση την τιμή της αγοράς, για να προσδιορισθεί ενδοομιλική τιμή μεταβίβασης (αγορές οι οποίες είναι πλήρως ανταγωνιστικές).
- Αν υποθέσουμε ότι η τιμή της ενδοομιλικής τιμολόγησης αποτελεί για μία επιχείρηση την βάση, για την αξιολόγηση τμημάτων αυτής και της εταιρείας στο σύνολο, τότε τις περισσότερες φορές χρησιμοποιείται η τιμή της αγοράς ως βάση.
- Αν υποθέσουμε, ότι οι στόχοι των επιμέρους τμημάτων μια επιχείρησης έχουν άμεση σχέση με την μείωση του κόστους και παράλληλα αύξηση των πωλήσεων των προϊόντων αυτής, τότε η χρήση της μεθόδου που έχει ως βάση προϋπολογισμένα κόστη είναι η επικρατέστερη.

Τέλος, αξίζει να τονισθεί ότι η σύγκριση μίας μεθόδου τιμολόγησης με μία άλλη δεν αποτελεί μία απλή αναφορά των δύο αλλά είναι ένα σύμπλεγμα γεγονότων και υποθέσεων τις οποίες κάνει η επιχείρηση όταν σχεδιάζει την στρατηγική της για το επόμενο έτος ή και επόμενα χρόνια ίσως. Αποτελεί μία σύγκλιση στόχων αλλά και συμπεριφορών τόσο στο εσωτερικό μιας επιχείρησης αλλά και στο ευρύτερο εσωτερικό ενός ομίλου στο οποίο αν και η απόλυτη σύγκλιση είναι σχεδόν σπάνια, στο τέλος το ομαδικό πνεύμα και το κοινό συμφέρον είναι αυτό που επικρατεί.

3.7 Βάσεις Δεδομένων εύρεσης Συγκριτικών Στοιχείων

Για τον εντοπισμό συγκριτικών στοιχείων τα οποία θα χρησιμοποιήσουν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις προκειμένου να τεκμηριώσουν την “αρχή των ίσων αποστάσεων” στις υπό έλεγχο συναλλαγές τους υπάρχουν διεθνώς αναγνωρισμένες βάσεις δεδομένων (database) στις οποίες μπορούν να απευθυνθούν και να τα αναζητήσουν.

Χαρακτηριστικά αναφέρεται η **AMADEUS TP Catalyst** (Analyse Major Databases from European Sources) είναι μία διαδικτυακή βάση δεδομένων που ανανεώνεται μηνιαίως από τη Βελγική Εταιρία **Bureau van Dijk**.

Περισσότερες από τριάντα πέντε (35) πηγές πληροφοριών συνεισφέρουν στην εν λόγω εφαρμογή δεδομένα από περίπου είκοσι ένα (21) εκατομμύρια ιδιωτικές και δημόσιες Ευρωπαϊκές επιχειρήσεις. Τα οικονομικά δεδομένα των επιχειρήσεων συγκεντρώνονται σε μία πρότυπη μορφή και περιέχουν 23 στοιχεία ισολογισμού και 25 στοιχεία του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως με βάση τα οποία υπολογίζονται σημαντικοί οικονομικοί δείκτες. Επίσης ανάλογα με τη διαθεσιμότητα τους έχει τη δυνατότητα να προσφέρει και άλλα σημαντικά στοιχεία διοικητικής φύσης. Χαρακτηριστική είναι και η αναφορά της χρήσης της συγκεκριμένης βάσης πληροφοριών από την Α.Α.Δ.Ε για τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών στο Επιχειρησιακό Σχέδιο Δράσης 2018.

3.8 Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (Advanced Pricing Agreement-APA)

3.8.1 Εισαγωγή

Η διαδικασία προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (APA) στη χώρα μας τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014. Στην πραγματικότητα, έως και σήμερα, υπάρχουν ελάχιστες περιπτώσεις επιχειρήσεων που έχουν ακολουθήσει την εν λόγω τεχνική κάτι που παραδέχθηκε στο παρελθόν και η πρώην Γ.Γ.Δ.Ε. κα. Σαββαΐδου σε ομιλία της στο Συμπόσιο Transfer Pricing που πραγματοποιήθηκε την 11η Νοεμβρίου 2014 στην Αθήνα με θέμα «Το transfer pricing στο προσκήνιο των διεθνών φορολογικών εξελίξεων και η εφαρμογή του στην Ελλάδα», όπου καταλήγοντας αναφέρει: *«Παρόλα αυτά όμως τα πλεονεκτήματα που προσφέρει, σύντομα θα την αναδείξουν σε ακρογωνιαίο λίθο της μείωσης των φορολογικών επιβαρύνσεων που προκύπτουν από την παραβίαση της αρχής των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές»* και αυτό γιατί ο φορολογικός έλεγχος επί των συναλλαγών αυτών περιορίζεται στην επαλήθευση της τήρησης των οριζόμενων στην απόφαση προέγκρισης και ότι εξακολουθούν να ισχύουν οι όροι και οι παραδοχές πάνω στις οποίες βασίστηκε η έκδοση της. Πάντα βέβαια υπό την προϋπόθεση υποβολής της ετήσιας έκθεσης συμμόρφωσης. Επίσης η **Αθανασάκη Β. (2014)** τονίζει πως με τις συμφωνίες αυτές λαμβάνονται εκ των προτέρων οι αποφάσεις σχετικά με τη μεθοδολογία τεκμηρίωσης των

ενδοομιλικών συναλλαγών, βάσει της οποίας θα καθορίζονται η κατανομή του εισοδήματος και των δαπανών μεταξύ των εξαρτημένων μερών.

3.8.2 Ορισμός και είδη APAs

Σύμφωνα με την παρ. 4.123 των οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α (**OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010**) η “APA” αποτελεί μία συμφωνία που προσδιορίζει, σε προγενέστερο, της πραγματοποίησης των ελεγχόμενων συναλλαγών, χρόνο, ένα κατάλληλο σύνολο κριτηρίων (π.χ. μέθοδος τεκμηρίωσης, συγκριτικά στοιχεία και κατάλληλες ως προς τη συγκρισιμότητα προσαρμογές κ.τ.λ.) για τον καθορισμό της κατάλληλης τιμής πώλησης (transfer pricing) για δεδομένο χρονικό διάστημα τηρώντας την αρχή των ίσων αποστάσεων (Arm’s Length Principle). Ομοίως, ο ίδιος ορισμός περίπου δίδεται και στο Ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο ακολουθώντας προφανώς τις προαναφερόμενες κατευθυντήριες οδηγίες.

Τα είδη των “APAs” διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: α) Μονομερής “APA” και β) Διμερής ή Πολυμερής “APA”.

Το παρακάτω διάγραμμα απεικονίζει τα κύρια στοιχεία και τις διαφορές των δύο κατηγοριών.

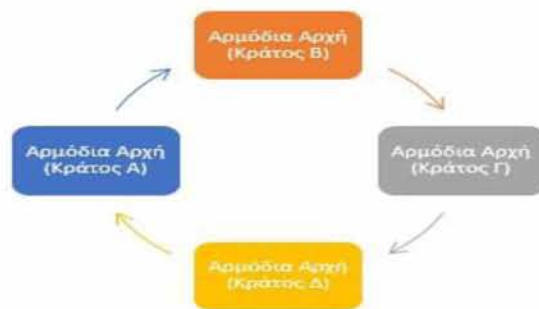
α) Μονομερής “APA”



Πηγή: taxheaven.gr (<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/23075>)

Στην περίπτωση της μονομερούς APA τα μέρη που συμμετέχουν στη διαδικασία, είναι η αιτούσα επιχείρηση και η Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών ως «αρμόδια αρχή».

β) Διμερής ή Πολυμερής “APA”



Πηγή: taxheaven.gr (<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/23075>)

Στην περίπτωση της διμερούς ή πολυμερούς “ΑΡΑ” τα μέρη που συμμετέχουν στην διαπραγμάτευση είναι οι «αρμόδιες αρχές» των εμπλεκόμενων κρατών και όχι ο αιτών ή η συνδεδεμένη επιχείρηση του, οι οποίοι δύνανται να αποδεχτούν ή όχι την ΑΡΑ.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονιστεί ότι όπως αναφέρεται και στις προαναφερόμενες γενικές οδηγίες της τότε ΓΓΔΕ, νυν Α.Α.Δ.Ε η μονομερής ΑΡΑ δεν εξαλείφει την πιθανότητα διπλής φορολόγησης γι’ αυτό και δεν προτείνεται. Σε περιπτώσεις όμως που δεν υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας με μια χώρα, η Διεύθυνση Ελέγχων μπορεί να εκδώσει στον φορολογούμενο, κατόπιν αιτήματος, απόφαση μονομερούς προέγκρισης της ενδοομιλικής του τιμολόγησης εφόσον κρίνεται σκόπιμο, και εφόσον υπάρχει έννομο συμφέρον. Αν ο φορολογούμενος συνάψει μονομερή ΑΡΑ με άλλη χώρα σύμφωνα με τη νομοθεσία της, χωρίς τη συμμετοχή των Ελληνικών φορολογικών αρχών, τότε οι Ελληνικές φορολογικές αρχές δεν δεσμεύονται από αυτήν.

3.8.3 Νομοθετικό Πλαίσιο

Σύμφωνα με την **παρ.1 του άρθρου 22 του Ν. 4174/2013**: “Συνδεδεμένα πρόσωπα κατά 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 τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρεί στην αλλοδαπή ελληνική επιχείρηση δύνανται να υποβάλουν στον Γενικό Γραμματέα αίτηση προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα.”, προκύπτει πως η μεθοδολογία προέγκρισης ενδοομιλικής τιμολόγησης αφορά

μελλοντικές συναλλαγές και δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε συναλλαγές ημεδαπών συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Με την έκδοση της **ΠΟΛ.1284/31.12.2013** δόθηκαν από την φορολογική διοίκηση όλες οι απαραίτητες διευκρινίσεις σε μια σειρά από ζητήματα όπως η ακριβής διαδικασία προέγκρισης, η αναθεώρηση, η ανάκληση και η ακύρωση της καθώς επίσης και για το περιεχόμενο της αίτησης, τα σχετικά παράβολα κ.τ.λ. (Παρατίθεται πλήρης στο παράρτημα Α της παρούσας εργασίας)

Οι λόγοι αναθεώρησης, ανάκλησης ή ακύρωσης αντίστοιχα ορίζονται στις παραγράφους 5, 6 και 7 αντίστοιχα του άρθρου 22 Ν.4174/2013. Σε περίπτωση ανάκλησης η απόφαση θεωρείται ως μη εκδοθείσα, ενώ σε περίπτωση ακύρωσης, η ισχύς της παύει από το χρονικό σημείο που προβλέπεται στην πράξη ακύρωσης.

Τέλος, με την δημοσίευση, αφενός ειδικού Δελτίου Τύπου την 16η Οκτωβρίου 2014, και αφετέρου **Γενικών Οδηγιών** για την Διαδικασία Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης τονίστηκαν οι προϋποθέσεις, το αντικείμενο και τα πλεονεκτήματα του εν λόγω νομοθετικού πλαισίου.

3.8.4 Αντικείμενο Προέγκρισης

Σε γενικές γραμμές, αντικείμενο της προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, αποτελεί το ενδεδειγμένο σύνολο κριτηρίων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου.

Τα κριτήρια αυτά περιλαμβάνουν κυρίως τη χρησιμοποιούμενη μέθοδο τεκμηρίωσης, τα στοιχεία σύγκρισης ή αναφοράς και τις σχετικές προσαρμογές, καθώς και τις κρίσιμες παραδοχές για τις μελλοντικές συνθήκες.

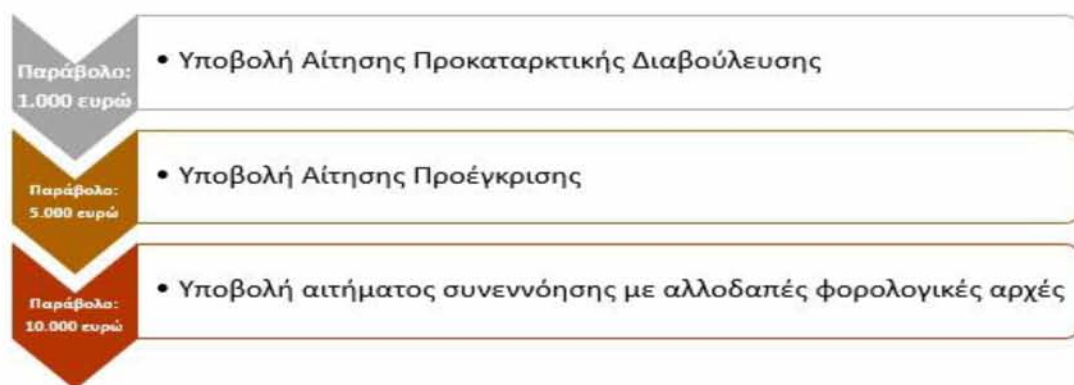
Αντικείμενο της προέγκρισης μπορεί επίσης να αποτελέσει και κάθε άλλο εξειδικευμένο ζήτημα που αφορά την τιμολόγηση των συναλλαγών με συνδεδεμένα πρόσωπα.

3.8.5 Στάδια διαδικασίας

Η διαδικασία από την υποβολή της αίτησης του φορολογούμενου μέχρι και την έκδοση της απόφασης και την υπογραφή της συμφωνίας περιλαμβάνει τα εξής στάδια:

- Προκαταρκτικό στάδιο/Στάδιο υποβολής αίτησης προκαταρκτικής διαβούλευσης.
- Στάδιο υποβολής αίτησης προέγκρισης/αιτήματος συνεννόησης με αλλοδαπές αρχές
- Στάδιο αξιολόγησης αίτησης προέγκρισης.
- Τελική συνάντηση/Απόφαση Προέγκρισης

Τα βήματα της διαδικασίας προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης απεικονίζονται στο παρακάτω διάγραμμα μαζί με τα σχετικά παράβολα που απαιτείται να πληρωθούν για την ολοκλήρωση κάθε σταδίου της σχετικής διαδικασίας.



Πηγή: taxheaven.gr (<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20563>)

(Σημ. Υποδείγματα των πιο πάνω αιτήσεων παρουσιάζονται στα ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ Β και Γ της παρούσας εργασίας)

Ολοκληρώνοντας, σύμφωνα με το **άρθρο 6** της **ΠΟΛ.1284/31.12.2013** οι ενότητες που παρουσιάζονται, αναλύονται και εξετάζονται στην αίτηση που υποβάλλεται είναι:

1. Τα στοιχεία του αιτούντος προσώπου (επωνυμία, διεύθυνση, ΑΦΜ, στοιχεία επικοινωνίας).
2. Τα στοιχεία όλων των συνδεδεμένων προσώπων, συμπεριλαμβανομένων όλων των μόνιμων εγκαταστάσεων, που εμπλέκονται στην αιτούμενη προέγκριση.
3. Τη διάρθρωση του ομίλου, στην οποία εμφανίζονται όλα τα πρόσωπα που συμμετέχουν στις δραστηριότητες τις οποίες αφορά η αιτούμενη προέγκριση.

4. Περιγραφή των ενδοομιλικών συναλλαγών για την τιμολόγηση των οποίων ζητείται η προέγκριση.
5. Την προτεινόμενη μεθοδολογία για την τιμολόγηση των ως άνω συναλλαγών.
6. Τις κρίσιμες παραδοχές στις οποίες βασίζεται η αίτηση προέγκρισης.
7. Λεπτομερή ανάλυση των λόγων για τους οποίους το αιτών πρόσωπο θεωρεί ότι η προτεινόμενη μεθοδολογία ενδείκνυται για την εφαρμογή της «αρχής των ίσων αποστάσεων» κατά την τιμολόγηση των ως άνω συναλλαγών.
8. Το χρονικό διάστημα για το οποίο ζητείται η προέγκριση.
9. Εφόσον το επιθυμεί το αιτών πρόσωπο, αίτημα συνεννόησης της αρμόδιας υπηρεσίας με τις αρμόδιες φορολογικές αρχές άλλων εμπλεκόμενων κρατών με τα οποία υφίσταται Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος. Σε τέτοια περίπτωση πρέπει να υποβληθούν παράλληλα αιτήσεις στις φορολογικές αρχές των λοιπών εμπλεκόμενων κρατών, περιλαμβάνοντας τα ίδια στοιχεία.

Δεν δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο της προέγκρισης το ονομαστικό ποσό των τιμών συναλλαγών με συνδεδεμένες επιχειρήσεις και το ονομαστικό ποσοστό του περιθωρίου μικτού ή καθαρού κέρδους από συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Η διάρκεια ισχύος της Απόφασης Προέγκρισης δεν δύναται να υπερβαίνει τα τέσσερα (4) έτη.

3.8.6 Συμπεράσματα επί των APA'S

Η προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης αποτελεί πραγματικά ένα σύγχρονο φορολογικό εργαλείο αφού στηρίζεται κατά κύριο λόγο στην βέλτιστη συνεργασία μεταξύ της Φορολογικής Διοίκησης και της εκάστοτε επιχείρησης. Έχει ως στόχο να προλαμβάνει και όχι να καταστέλλει μειώνοντας με τον τρόπο αυτό τις παθογένειες και τις στρεβλώσεις του υφιστάμενου εφαρμοστέου από τη Φορολογική Διοίκηση φορολογικού δικαίου.

Στη σημερινή κυρίως εποχή όπου η οικονομική κρίση παρουσιάζεται πολύ έντονα δημιουργώντας αναπάντεχα προβλήματα στη λειτουργία των επιχειρήσεων, η δυνατότητα τους να γνωρίζουν με ακρίβεια τις μελλοντικές τους φορολογικές υποχρεώσεις, ελαχιστοποιώντας ταυτόχρονα τους κινδύνους των φορολογικών ελέγχων για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και τον κίνδυνο διπλής φορολόγησης των κερδών τους, δίνει τη δυνατότητα σε αυτές μακροχρόνιου σχεδιασμού της επενδυτικής τους πολιτικής, μειώνοντας το κόστος συμμόρφωσης τόσο για τις ίδιες όσο και για τις φορολογικές διοικήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο: ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

4.1 Φοροδιαφυγή – Φοροαποφυγή – Φορολογικός Σχεδιασμός

Η φοροδιαφυγή συναντάται ως φαινόμενο που εμφανίζεται παγκοσμίως, σε διαφορετικές κάθε φορά μορφές και με διαφορετική έκταση και ένταση, ανάλογα με τις όποιες συνθήκες και τα χαρακτηριστικά της εκάστοτε αγοράς και οικονομίας. Τα τελευταία χρόνια, η συζήτηση για την πάταξη του φαινομένου της φοροδιαφυγής ξεφεύγει των στενών κρατικών ορίων, αποκτώντας μια παγκοσμιοποιημένη διάσταση όπως αποτυπώνεται στις δράσεις που έχουν αναπτυχθεί σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης και ΟΟΣΑ. Ως φοροδιαφυγή ορίζεται κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου, με την οποία επιδιώκεται η μείωση της φορολογικής του επιβάρυνσης ή η αποφυγή καταβολής βεβαιωμένων φόρων (**Oguttu, 2015**). Η φοροδιαφυγή, ως παράνομη πράξη, καταστρατηγεί διατάξεις φορολογικών νόμων **OECD e (2017)**. Με βάση την ελληνική φορολογική νομοθεσία όπως αποτυπώνεται στο **άρθρο 66 του Ν. 4174/2013** (Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών), «έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου, αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα ύλη - είτε παραλείποντας να υποβάλει δήλωση είτε υποβάλλοντάς τη αλλά με ανακριβή στοιχεία».

Συχνό φαινόμενο αποτελεί η σύγχυση μεταξύ των εννοιών της φοροδιαφυγής (tax evasion) και της φοροαποφυγής (tax avoidance) καθώς οι δύο αυτές έννοιες διαφέρουν μεταξύ τους, τόσο εννοιολογικά όσο και πρακτικά. Ενώ η φοροδιαφυγή συνιστά παράνομη πράξη, κατά ευθεία παράβαση των φορολογικών διατάξεων, η φοροαποφυγή εκμεταλλεύεται νομοθετικά κενά και τη δυνατότητα διενέργειας τεχνητών διευθετήσεων, παραβαίνοντας όχι απαραίτητα το γράμμα, αλλά κατά βάση το πνεύμα και τη βούληση του νομοθέτη. Κατά ισοδύναμη διατύπωση, φοροαποφυγή αποκαλείται η εφαρμογή καλά σχεδιασμένων λογιστικών πρακτικών, που αποτελούν απόρροια προσεκτικής μελέτης της εμπορικής νομοθεσίας, της φορολογικής πρακτικής, των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, δικαστικών και υπουργικών αποφάσεων, με μοναδικό στόχο την ολική ή μερική αποφυγή της φορολογικής υποχρέωσης. Πραγματοποιείται στο πλαίσιο ενός καλά μελετημένου φορολογικού σχεδιασμού (tax planning), κατά τον οποίο δημιουργούνται διάφορα σενάρια και εναλλακτικές, μέχρι να προσδιοριστεί ο ελάχιστος δυνατός φόρος, συνήθως στα πλαίσια του νόμου. Ως φορολογικός σχεδιασμός χαρακτηρίζεται η διαμόρφωση συγκεκριμένης, αναλόγως της περίπτωσης, φορολογικής συμπεριφοράς, ώστε να επιτυγχάνονται

ευνοϊκότερες φορολογικές συνέπειες για τον φορολογούμενο, χωρίς ωστόσο η εν λόγω συμπεριφορά να αντίκειται, ούτε στο γράμμα, αλλά ούτε και στο πνεύμα των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας. Ο φορολογικός σχεδιασμός (tax planning), στις περισσότερες περιπτώσεις χαρακτηρίζεται επιθετικός. Σύμφωνα με Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και συγκεκριμένα την Έκθεση της Ειδικής Επιτροπής για τις φορολογικές αποφάσεις τύπου “tax ruling” και άλλα μέτρα παρόμοιου χαρακτήρα ή αποτελέσματος (TAXE 2), ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός ορίζεται ως η εκμετάλλευση τεχνικών πτυχών ενός φορολογικού συστήματος ή αναντιστοιχιών μεταξύ δύο ή περισσότερων φορολογικών συστημάτων με σκοπό τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης λαμβάνοντας υπόψη μπορεί να λάβει διάφορες μορφές, με συνέπεια η εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας να μην είναι εκείνη που είχαν προβλέψει οι νομοθέτες. Οι κύριες μορφές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού περιλαμβάνουν τη μετατόπιση χρεών, τη γεωγραφική θέση ασώματων ακινητοποιήσεων και διανοητικής ιδιοκτησίας, τη στρατηγική ενδοομιλική τιμολόγηση, υβριδικές αναντιστοιχίες και υπεράκτιες δανειακές δομές. Στην έρευνα του ο **Kepler (2014)** επισημαίνει την εξομοίωση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού/φοροαποφυγής με «απάτη». Ωστόσο, το αποτέλεσμα τόσο της φοροδιαφυγής όσο και της φοροαποφυγής καταλήγει να είναι το ίδιο: δηλαδή η μη καταβολή φόρων. ‘Υπό το πρίσμα αυτό, οι δύο έννοιες φαίνεται να συναντώνται, έχοντας ως κοινό στοιχείο τη στέρηση εσόδων από το Δημόσιο.

Οδηγό για τη διάκριση μεταξύ της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής στο ελληνικό δίκαιο αποτελεί η γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής στο **άρθρο 38 του Ν. 4174/2013**. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, «πρακτική φοροαποφυγής αποτελεί κάθε τεχνητή διευθέτηση, ή σειρά διευθετήσεων, που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα, το οποίο προκύπτει από τη σύγκριση του οφειλόμενου φόρου, ως συνέπεια της εν λόγω διευθέτησης, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος φορολογούμενος, υπό τις ίδιες συνθήκες, χωρίς τη διευθέτηση. Ο στόχος μιας διευθέτησης, ή σειράς διευθετήσεων, συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον (ανεξαρτήτως των υποκειμενικών προθέσεων του φορολογουμένου) αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση». Η φοροδιαφυγή καταπολεμάται μέσω της φορολογικής νομοθεσίας και των διατάξεων αυτής, ενώ η φοροαποφυγή από τη βούληση του νομοθέτη που είναι ο μόνος υπεύθυνος για τη διόρθωση των κενών της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους.

Κλείνοντας, κατά τους **Collins and Plumlee (1991)** η φοροαποφυγή όσο και για τους **Matsaganis and Flevotomou (2010)**, η φοροδιαφυγή γίνεται κυρίως από ομάδες με υψηλά εισοδήματα που στερούν έτσι την οικονομία από πόρους που θα αναδιένεμε το κράτος υπό τη

μορφή κοινωνικών ή και αναπτυξιακών πολιτικών, δημόσιων αγαθών ή και δημιουργίας υποδομών.

Πέραν της φοροδιαφυγής, μέσω της μη αποκάλυψης εισοδημάτων για φορολογικούς σκοπούς, οι οντότητες με υψηλά εισοδήματα έχουν στη διάθεσή τους και άλλα μέσα προκειμένου να αποφύγουν την πληρωμή φόρου. Πράγματι, οι έχοντες υψηλά εισοδήματα έχουν την ευχέρεια να επιλέξουν πρακτικές φοροαποφυγής, όπως η ίδρυση εξωχώριων εταιρειών (offshore), και άλλων μορφών ενώσεων και νομικών οντοτήτων, και να φορολογούνται για τα παγκόσμια εισοδήματά τους σε φορολογικούς παραδείσους μακριά από εκεί που παράγεται το εισόδημα τους με ευνοϊκότερες συνθήκες. **(Gravelle, 2009)**

4.2 Διασυνοριακή μεταφορά κερδών

Η οπτική γωνία του όλου εγχειρήματος μελέτης της ενδοομιλικής τιμολόγησης (transferpricing) πρέπει να εξετασθεί και σαν μια γνήσια ανάγκη των πολυεθνικών επιχειρήσεων να μπορούν να ελέγχουν τις επιχειρηματικές πρωτοβουλίες τους παγκοσμίως και τέτοιες δραστηριότητες είναι υποχρεωτικές προς την κατεύθυνση αυτή. Ωστόσο, επειδή η ενδοομιλική τιμολόγηση χρησιμοποιείται τόσο ως εργαλείο διαχείρισης μέσω της χρηματοδότησης του εσωτερικού χρέους των πολυεθνικών επιχειρήσεων **(Buettner and Wamser, 2013)**, όσο και ως εργαλείο διαμόρφωσης της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης υπάρχουν σημαντικές πιθανότητες η «αρχή των ίσων αποστάσεων» να παραβιάζεται.

Οι πολυεθνικοί όμιλοι έχουν μεγάλη δυνατότητα να μειώσουν τα φορολογικά βάρη, με αποτέλεσμα οι φορολογικές αρχές να αδυνατούν σε αρκετές περιπτώσεις να αντιμετωπίσουν ενδεχόμενα φαινόμενα φοροδιαφυγής. Το βασικό εργαλείο για την μείωση του φορολογικού βάρους με αντιστάθμισμα τη μεγιστοποίηση των κερδών είναι η μεταφορά των φορολογητέων κερδών μέσω της διακριτής ενδοομιλικής τιμολόγησης στις χώρες με τους χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές **(Horst, 1971)**, **(Vidal and Goetschalckx, 2001)** και η μεταφορά του κόστους στις χώρες με τους υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές. Ιδιαίτερη έμφαση, δίνεται όμως, στο τρόπο διαμόρφωσης της τιμολογιακής πολιτικής τους μέσω της οποίας μπορούν πολυεθνικές εταιρείες να ελαχιστοποιήσουν τους φόρους που καταβάλλουν μεταφέροντας κέρδη από μια χώρα σε άλλη με διαφορετικό φορολογικό συντελεστή **(Smith, 2015)**. Ο **Jacob (1996)** επιβεβαιώνοντας την έρευνα του **Harris (1993)**, για τη μεταφορά κερδών μέσω της ενδοομιλικής τιμολόγησης των αμερικανικών πολυεθνικών ομίλων χρησιμοποιώντας δεδομένα σχετικά με τον όγκο των ενδοομιλικών

συναλλαγών για να διερευνήσει κατά πόσο αυτά τα πρότυπα οφείλονται σε επιχειρησιακούς παράγοντες ή στη χειραγώγηση των τιμών για τις διεθνείς ενδοομιλικές μεταφορές καταλήγει όμοια σε συμπεράσματα σχετικά με την ελαχιστοποίηση της παγκόσμιας φορολογίας μέσω των τιμών μεταβίβασης.

Η μεταφορά των κερδών πραγματοποιείται μέσω της υπερτιμολόγησης ή υποτιμολόγησης αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων όπως επίσης και την επίρριψη δαπανών από μία εταιρία σε άλλη μέσα στον όμιλο σε χώρες με διαφορετικό φορολογικό συντελεστή. Τα τελευταία χρόνια, οι μελετητές των τιμών μεταβίβασης επικεντρώνονται περισσότερο στην ανάλυση της χειραγώγησης των τιμών μεταβίβασης. Έτσι, υπάρχουν πολλές θεωρητικές μελέτες σχετικά με τις αντιδράσεις των τιμών μεταβίβασης στις διαφορές του φόρου εισοδήματος, δηλαδή μελέτες σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο οι πολυεθνικές εταιρείες καθορίζουν τις τιμές μεταφοράς τους όταν αλλάζουν οι συντελεστές φόρου, κέρδους / εισοδήματος. **(Novikovas, 2011)**

Οι πολυεθνικοί όμιλοι χρησιμοποιούν τις διαφορές στις φορολογικές νομοθεσίες των χωρών που δραστηριοποιούνται έτσι ώστε να πραγματοποιούν κέρδη σε χώρες με τον χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή **(Swenson, 2001)**, **(Becker and Fuest, 2012)**. Τα κέρδη του ομίλου ενδέχεται να μην επηρεαστούν από την τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής η οποία όμως επηρεάζει την φορολογική βάση της κάθε επιχείρησης του ομίλου και κατ' επέκταση τα φορολογικά έσοδα του κράτους δραστηριοποίησης. **(Clausing, 2003)**, **(Bartelsman and Beetsma, 2003)**. Η μεταφορά κερδών σε κάποιο φορολογικό παράδεισο μέσω της χειραγώγησης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι το βασικότερο εργαλείο του φορολογικού σχεδιασμού. **(Eden and Smith, 2011)**

Στην έρευνα του ο **Grubert (2003)**, χρησιμοποιώντας ένα απλό μοντέλο με το οποίο εξετάζει τη σχέση μεταξύ των ενδοομιλικών συναλλαγών, της μετατόπισης φορολογητέου εισοδήματος (income shifting), των άυλων περιουσιακών στοιχείων και των επενδύσεων, αντλώντας στοιχεία από τις πολυεθνικές επιχειρήσεις των Η.Π.Α. και τις θυγατρικές τους, υπολογίζει το ποσοστό κατά το οποίο επηρεάζεται η σχέση ανάμεσα στην κερδοφορία και τους φορολογικούς συντελεστές από την κατοχή άυλων περιουσιακών στοιχείων από τη μητρική εταιρεία. Τα αποτελέσματα δείχνουν πως το 50% του εισοδήματος που μετατοπίζεται από δικαιοδοσίες με υψηλούς φορολογικούς συντελεστές σε δικαιοδοσίες με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές αφορά εισόδημα που προέρχεται από άυλα περιουσιακά στοιχεία που βασίζονται στην έρευνα και ανάπτυξη. Επίσης εξετάζοντας δεδομένα ενδοομιλικών συναλλαγών για να διαπιστώσει την επίδραση του ισχυρού φορολογικού κινήτρου στη συχνότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων που δεν

συνάδουν με την “αρχή των ίσων αποστάσεων”, παρατηρεί μια σημαντική αύξηση του όγκου των συναλλαγών ως συνέπεια της πρόθεσης για μετατόπιση φορολογητέων εισοδημάτων από και προς τις δικαιοδοσίες στις οποίες δραστηριοποιούνται. Τέλος αποδεικνύει ότι υπάρχει μια σχετικά συμμετρική επίδραση στην επιλογή της τοποθεσίας και στον όγκο των ενδοομιλικών συναλλαγών η οποία μεταβάλλεται ανάλογα με τη μεταβολή του συντελεστή φορολογίας.

Η έρευνα των **Cristea and Nguyen (2014)** στη Δανία πάνω σε πολυεθνικές που δραστηριοποιούνται στον τομέα των κατασκευών για το χρονικό διάστημα (1999-2006) έδειξε την τάση τους να αποκλίνουν από την «αρχή των ίσων αποστάσεων» διαμορφώνοντας τις τιμές με τις οποίες τιμολογούν προς συνδεδεμένα μέρη άλλων χωρών με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές κατά 5,7-9,1% χαμηλότερα μεταφέροντας φορολογητέα κέρδη σε χώρες με μικρότερη φορολογική επιβάρυνση. Σε όμοια συμπεράσματα κατέληξαν μέσω και της δικής τους έρευνας οι **Davies et al (2015)** παρατηρώντας πως το κίνητρο που οδηγεί το φαινόμενο είναι η επικρατούσες τιμές της αγοράς και η μικρότερη φορολογική επιβάρυνση.

Η πρακτική αυτή της ενδοομιλικής τιμολόγησης με σκοπό τη μείωση των φορολογικών βαρών και την αύξηση των διανεμόμενων κερδών, αλλά και την μετατόπιση της πραγματικής δραστηριότητας των πολυεθνικών ομίλων σε χώρες με ευνοϊκότερα φορολογικά καθεστάτα, παρουσιάζεται με ιδιαίτερο ενδιαφέρον στην έρευνα των **Becker and Fuest (2012)** οι οποίοι σε αντιδιαστολή με τα προηγούμενα εκτεθέντα, αναλύοντας το λόγο που και οι χώρες ενδεχομένως έχουν κίνητρο να επιτρέψουν μέχρι κάποιο βαθμό τη μεταφορά κερδών σε κράτη με ευνοϊκότερα φορολογικά καθεστάτα συμβάλλοντας στη δημιουργία “προτιμησιακών φορολογικών καθεστώτων”, προσεγγίζουν το θέμα με παράμετρο τον επιθετικό ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών στο επίπεδο της αυστηροποίησης ή μη της νομοθεσίας και της επιτήρησης της ενδοομιλικής τιμολόγησης αλλά και στο επίπεδο της υψηλής ή χαμηλής φορολογίας.

Εμπειρικά στοιχεία δείχνουν ότι υπάρχουν δυο κατηγορίες φορολογουμένων, αυτοί που τυπικά φοροδιαφεύγουν και αυτοί που δε φοροδιαφεύγουν εκτός και αν αυξηθούν οι φορολογικοί συντελεστές. (**Gordon, 1989**)

Οι κυβερνήσεις χάνουν τόσο σε ατομικό όσο και σε εταιρικό επίπεδο έσοδα από το φόρο εισοδήματος μέσω της μετατόπισης των κερδών και των εσόδων σε χώρες με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές, συχνά αναφερόμενες ως φορολογικοί παράδεισοι. Οι φορολογικοί παράδεισοι βρίσκονται σε όλο τον κόσμο με συγκεντρώσεις στην Καραϊβική και την Ευρώπη. Η μετατόπιση των εταιρικών κερδών μπορεί να κοστίζει έως και τα 60 δισ. δολάρια σε έσοδα και τα επανορθωτικά μέτρα ενδέχεται να συνεπάγονται αλλαγές στη

φορολογική νομοθεσία. Οι απώλειες φόρου εισοδήματος προκύπτουν συχνότερα από τη φοροδιαφυγή που διευκολύνεται από την έλλειψη πληροφόρησης. Τα διορθωτικά μέτρα πρέπει να περιλαμβάνουν διοικητικές αλλαγές, ιδίως όσον αφορά τις απαιτήσεις για την υποβολή πληροφοριών. (Gravelle, 2009)

Τα συγκριτικά ευημερούντα κράτη ανταποκρίνονται στο φαινόμενο αυτό με επιθετικούς ελέγχους και νομικές ενέργειες, αντίθετα, πολλές αναπτυσσόμενες χώρες δεν διαθέτουν τους πόρους για την ανάπτυξη επαρκούς συστήματος ελέγχου και, ως εκ τούτου δεν είναι σε θέση να εξετάσουν επαρκώς τα παιχνίδια της ελεγχόμενης ενδοομιλικής τιμολόγησης (Sikka and Willmott, 2010).

Οι Elliot and Emmanuel (2000), με μια έρευνα πεδίου σε 12 πολυεθνικές επιχειρήσεις με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο, οι οποίες επιχειρούν να θέσουν τις τρέχουσες πρακτικές διεθνούς τιμολόγησης μεταφορών στο οργανωτικό και δημοσιονομικό πλαίσιο παρατήρησαν πως η διεθνής μεταβιβαστική τιμολόγηση είναι διαδεδομένη διότι μπορεί να εφαρμοστεί σε κάθε είδους αγαθά, υπηρεσίες, χρηματοοικονομικά και άυλα περιουσιακά στοιχεία που διακινούνται μεταξύ μελών ενός ομίλου που βρίσκεται σε διαφορετικά μέρη του κόσμου. Οι φορολογικές αρχές σε πολλές χώρες εκσυγχρονίζουν τη νομοθεσία τους για να εξασφαλίσουν ότι εισπράττουν ένα δίκαιο ποσό από τα κέρδη των εταιρειών που λειτουργούν στη δικαιοδοσία τους. Ωστόσο, οι δρακόντειοι φορολογικοί κανόνες ενδέχεται να επηρεάσουν δυσμενώς το παγκόσμιο εμπόριο και να μειώσουν τις άμεσες ξένες επενδύσεις.

Για την πραγματοποίηση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών και την μεταφορά κερδών ή ζημιών συμμετέχουν τα εξής μέρη: (ΜουστάκηςΝ.,2009)

- 1) Οι φορολογικές αρχές της χώρας που είναι εγκατεστημένη η θυγατρική επιχείρηση και η οποία είναι το υποκείμενο της αγοράς των ενσώματων αγαθών (εμπορευμάτων ή παγίων), των υπηρεσιών, της χρησιμοποίησης των δικαιωμάτων –royalties και τέλος η μεταφορά δαπανών από άλλες επιχειρήσεις του ομίλου και είναι εγκατεστημένες εκτός της χώρας που είναι εγκατεστημένη η ίδια.
- 2) Οι φορολογικές αρχές της χώρας που είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση που πουλά – μητρική ή άλλη συνδεδεμένη επιχείρηση –(ενσώματα αγαθά ή υπηρεσίες), εκμισθώνει δικαιώματα ή επιμερίζει δαπάνες.
- 3) Η επιχείρηση –μητρική ή άλλη συνδεδεμένη επιχείρηση –που πουλά, εκμισθώνει ή επιμερίζει η οποία ονομάζεται «τιμολογούσα».

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

4.3 Πρακτικά παραδείγματα διασυνοριακής μεταφοράς κερδών

Η μετακίνηση των κερδών μιας πολυεθνικής επιχείρησης στις θυγατρικές της, επηρεάζει σημαντικά την φορολογία των θυγατρικών της, στις χώρες που είναι εγκατεστημένες. Καθώς ο φόρος αποτελεί τον άμεσο τρόπο ελέγχου των κερδών που μεταφέρονται μεταξύ τους αλλά και που καλείται να πληρώσει στο σύνολο της η επιχείρηση. Ακόμα αποτελεί έναν δείκτη ώστε να βρεθεί το συνολικό φορολογικό αποτύπωμα της εταιρείας αλλά τα κέρδη ή την ζημιά των επιμέρους εταιρειών. Εντούτοις, η ενδοομιλική τιμολόγηση χρησιμοποιείται κατά κύριο λόγο για την μετακίνηση των κερδών από εταιρείες με υψηλό φορολογικό συντελεστή σε εταιρείες με χαμηλό.

Η διασυνοριακή μετακίνηση των κερδών γίνεται πιο εύκολα αντιληπτή στα πιο κάτω παραδείγματα :

Παράδειγμα 1

Αν υποθέσουμε ότι η θυγατρική (Θ) στην Βουλγαρία παράγει ένα προϊόν με κόστος 100€ / μονάδα και το πουλάει στην μητρική εταιρεία (Μ) στην Ελλάδα. Η μητρική (Μ) πωλεί τα προϊόντα αυτά σε ανεξάρτητους πελάτες με τιμή 400€ / μονάδα. Ο φορολογικός συντελεστής στη Βουλγαρία είναι 10% ενώ στην Ελλάδα 30%. Δεδομένου ότι βάσει της οικονομικής θεωρίας καμία επιχείρηση δεν πουλάει κάτω του κόστους η ενδοομιλική τιμή μπορεί να κυμαίνεται μεταξύ 100€ και 400€. Για λόγους απλοποίησης της διαδικασίας έχουν παραληφθεί από τους υπολογισμούς έξοδα μεταφοράς, αποθήκευσης, διανομής και τυχόν προωθητικές ενέργειες που επιβαρύνουν το τελικό κόστος των προϊόντων. Θα εξετάσουμε τα παρακάτω σενάρια τα οποία αποτυπώνονται και στον Πίνακα 2.

Α. Αν υποθέσουμε ότι η ενδοομιλική τιμή είναι 100€, η θυγατρική έχει κέρδος 0€ γιατί της κόστισε 100€. Η Ελληνική εταιρεία το πουλάει 400€ με κέρδος 300€ , τότε ο όμιλος στο σύνολο του έχει κέρδος 300€ για το προϊόν αυτό. Όσον αφορά την φορολογία η Βουλγάρικη εταιρεία φορολογείται με 10% επί των κερδών επομένως, έχει φόρο 0€ και η ελληνική εταιρεία με 30% οπότε η φορολογία της είναι 90€. Και το συνολικό φορολογικό αποτύπωμα του ομίλου είναι 90€. Άρα έχει κέρδος 300€ – 90€ = 210€ μετά από φόρους. Η θυγατρική εταιρεία έφερε 0€ κέρδος και η μητρική 300€. Τέλος παρατηρούμε ότι στο σύνολο του ο όμιλος φορολογήθηκε με 30%.

Β. Αν υποθέσουμε ότι η ενδοομιλική τιμή είναι 200€, η θυγατρική έχει κέρδος 100€ γιατί της κόστισε 100€. Η Ελληνική εταιρεία το πουλάει 400€ με κέρδος 200€, τότε ο όμιλος στο σύνολο του έχει κέρδος 300€ για το προϊόν αυτό. Όσον αφορά την φορολογία η Βουλγάρικη εταιρεία φορολογείται με 10% επί των κερδών επομένως, έχει φόρο 10€ και η ελληνική εταιρεία με 30% οπότε η φορολογία της είναι 60€. Και το συνολικό φορολογικό αποτύπωμα της εταιρείας είναι 70€. Άρα έχει κέρδος $300€ - 70€ = 230€$ μετά από φόρους. Η θυγατρική εταιρεία έφερε 90€ κέρδος και η μητρική 140€. Τέλος παρατηρούμε ότι στο σύνολο του ο όμιλος φορολογήθηκε με 23,33%.

Γ. Αν υποθέσουμε ότι η ενδοομιλική τιμή είναι 300€, η θυγατρική έχει κέρδος 200€ γιατί της κόστισε 100€. Η Ελληνική εταιρεία το πουλάει 400€ με κέρδος 100€, τότε ο όμιλος στο σύνολο του έχει κέρδος 300€ για το προϊόν αυτό. Όσον αφορά την φορολογία η Βουλγάρικη εταιρεία φορολογείται με 10% επί των κερδών επομένως, έχει φόρο 20€ και η ελληνική εταιρεία με 30% οπότε η φορολογία της είναι 30€. Και το συνολικό φορολογικό αποτύπωμα της εταιρείας είναι 50€. Άρα έχει κέρδος $300€ - 50€ = 250€$ μετά από φόρους. Η θυγατρική εταιρεία έφερε 180€ κέρδος και η μητρική 70€. Τέλος παρατηρούμε ότι στο σύνολο του ο όμιλος φορολογήθηκε με 16,67%.

Δ. Αν υποθέσουμε ότι η ενδοομιλική τιμή είναι 400€, το κέρδος προ φόρου της θυγατρικής είναι $400€ - 100€ = 300€$, το κέρδος προ φόρου της μητρικής είναι $400€ - 400€ = 0€$. Τότε παρατηρούμε ότι όλα τα κέρδη μετακινήθηκαν από την μητρική στην θυγατρική. Τώρα στο σύνολό της έχει κέρδη 300€ στην Βουλγαρία και 0€ στην Ελλάδα. Με φορολογικό καθεστώς στην Βουλγαρία 10% επί των κερδών θα πληρώσει 30€ ενώ στην Ελλάδα τίποτα. Επομένως το συνολικό φορολογικό της αποτύπωμα είναι 30€ και στο σύνολο του ο όμιλος φορολογήθηκε με 10%.

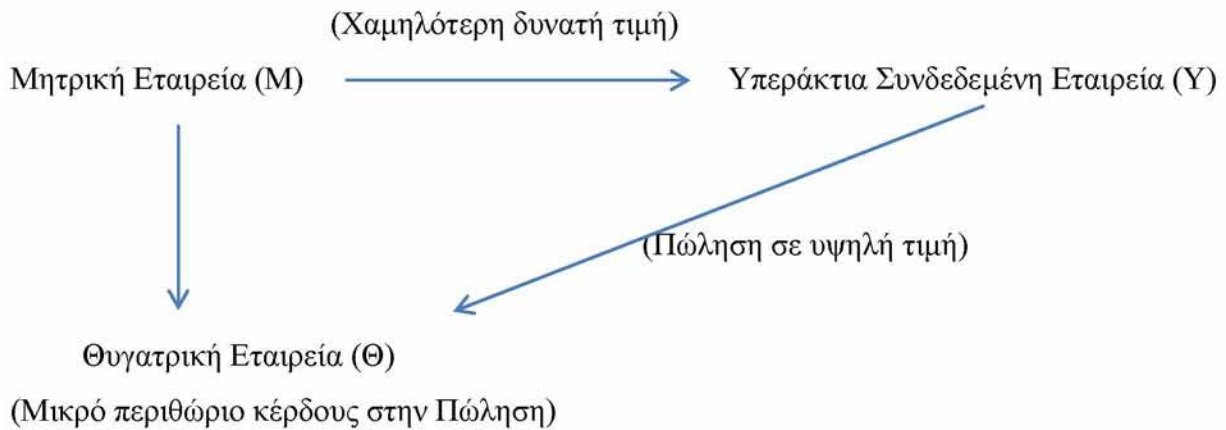
Πίνακας 2

Μεταβολές κερδών μετά φόρων λόγω διαφορετικών συντελεστών (ποσά σε €)

Τιμή Ενδοομιλικής Συναλλαγής	Κέρδος (Θ)	Κέρδος (Μ)	Κέρδος Ομίλου (προ φόρων)	Φόρος (Β) 10%	Φόρος (Ε) 30%	Συνολικός Φόρος Ομίλου	Κέρδος Ομίλου (μετά φόρων)
100	0	300	300	0	90	90	210
200	100	200	300	10	60	70	230
300	200	100	300	20	30	50	250
400	300	0	300	30	0	30	270

Πηγή: Ιδία επεξεργασία

Παράδειγμα 2 (Τριγωνική Συναλλαγή)



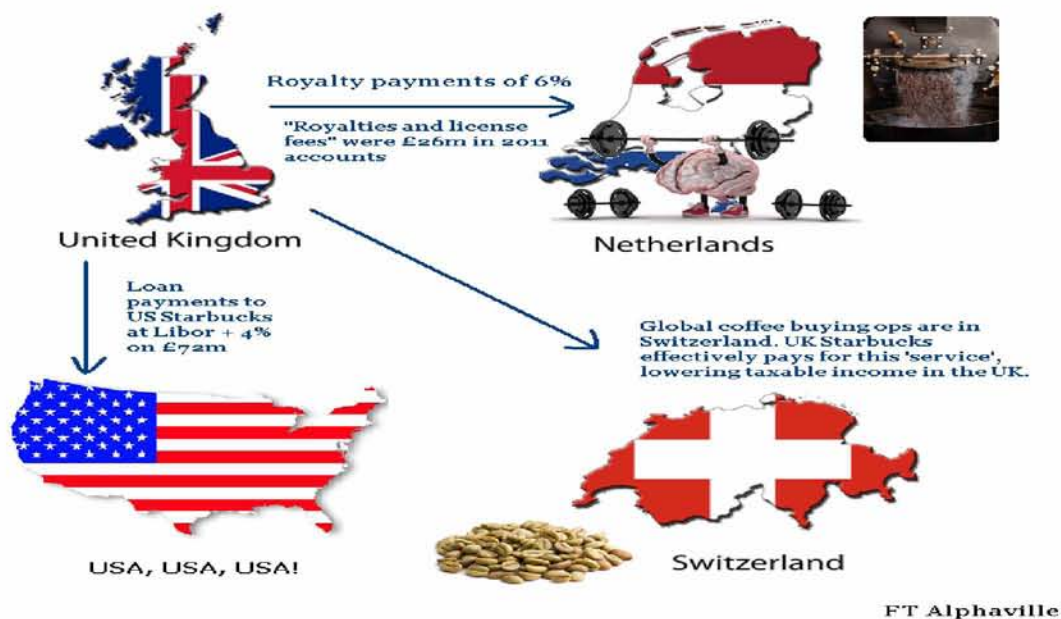
Έστω ότι η μητρική εταιρεία (M) κατασκευάζει με πολύ χαμηλό κόστος εξειδικευμένα ελατήρια που είναι απαραίτητα για τη βιομηχανία κατασκευής αυτοκινήτων. Το κόστος για την κατασκευή των ελατηρίων είναι μικρότερο από ότι στη χώρα της θυγατρικής (Θ), οπότε η εισαγωγή αυτών είναι προτιμητέα. Η μητρική εταιρεία (M) αντί να πουλήσει τα ελατήρια απευθείας στην θυγατρική (Θ), τα πουλάει στη χαμηλότερη δυνατή τιμή στην υπεράκτια συνδεδεμένη εταιρεία (Y). Η υπεράκτια εταιρεία (Y) με τη σειρά της είναι αυτή που θα εξάγει (πουλήσει) τα ελατήρια στην θυγατρική εταιρεία (Θ) αποκομίζοντας κέρδος. Το κέρδος που θα πραγματοποιηθεί στην υπεράκτια εταιρεία (Y) δεν φορολογείται ή φορολογείται με πολύ χαμηλό συντελεστή. Η θυγατρική εταιρεία (Θ) αγοράζει τα ελατήρια σε πολύ υψηλή τιμή και ως εκ τούτου το περιθώριο κέρδους από την πώλησή τους είναι πολύ μικρό. Η πολύ υψηλή τιμή πώλησης των ελατηρίων από την υπεράκτια (Y) στην θυγατρική (Θ) μπορεί να δικαιολογηθεί από την εξειδίκευση του προϊόντος και πιθανόν από την τεχνογνωσία που απαιτείται για την κατασκευή του. Δεδομένου ότι η υπεράκτια εταιρεία (Y) αποτελεί το μοναδικό προμηθευτή ελατηρίων δεν τίθεται ζήτημα υπερτιμολόγησης του προϊόντος.

Συμπεραίνουμε λοιπόν πως ένας πολυεθνικός όμιλος μπορεί πολύ εύκολα να εκμεταλλευθεί τις διαφορές των φορολογικών και νομοθετικών καθεστώτων που επικρατούν μεταξύ των κρατών μεγάλωνοντας την κερδοφορία του καθώς η ενδοομιλική τιμή επηρεάζει τη φορολογητέα βάση των συναλλαγών και κατ' επέκταση τα φορολογικά έσοδα των κρατών δραστηριοποίησης.

4.4 Διεθνή παραδείγματα της βιβλιογραφίας

A. Ο όμιλος **Starbucks** δέχθηκε μεγάλο πλήγμα στη δημόσια εικόνα του προς τους καταναλωτές (**Campbell and Helleloid, 2016**) καθώς κατηγορήθηκε για την θυγατρική του στο Ηνωμένο Βασίλειο (Starbucks UK) πως από το 1998 μέχρι και το 2012 είχε πληρώσει φόρο εισοδήματος μόλις 8,6 εκατ. στερλίνες σε αντιδιαστολή με τον κύκλο εργασιών της θυγατρικής για την τριετία 2009 –2012 που άγγιζε τα 1,2 δισ. στερλίνες και εμφανιζόταν στα αποτελέσματα της ως μια ζημιογόνα επιχείρηση. Από την άλλη μεριά η μητρική της στις ΗΠΑ ανακοίνωνε στους επενδυτές της την εξαιρετική πορεία και απόδοση της θυγατρικής της στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η εταιρία μετέφερε χρήματα σε μια ολλανδική θυγατρική της για την πληρωμή δικαιωμάτων (royalties), αγόρασε κόκκους καφέ από μια ελβετική θυγατρική της σε αυξημένη τιμή ενώ είχε συνάψει και δάνειο με άλλη θυγατρική της στις Η.Π.Α. με υπερβολικά υψηλό επιτόκιο. (**Bergin, 2012**)

Starbucks UK: Illustrated



Πηγή: <https://ftalphaville.ft.com/2012/12/11/1304382/losing-for-tax-purposes-a-diagram/>

Εξαιτίας όλων των παραπάνω οι φορολογικές πρακτικές του ομίλου Starbucks κινούμενες στα πλαίσια της νομιμότητας αλλά στα όρια της επιχειρηματικής ηθικής αποτέλεσαν αντικείμενο ελέγχου από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

Το πόρισμα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής σχετικά με την συμφωνία προκαθορισμένης τιμολόγησης (APA) που υπογράφηκε μεταξύ της εταιρίας SMBV EMMEA (θυγατρική του ομίλου Starbucks) και της Ολλανδικής φορολογικής αρχής ουσιαστικά επιβεβαίωσε αυτό που

ξεκίνησε ως φωνή διαμαρτυρίας από το Ηνωμένο Βασίλειο, ότι η συγκεκριμένη πολυεθνική επιμελώς φρόντιζε, μέσω ενός δαιδαλώδους δικτύου θυγατρικών και εταιριών - κελυφών (ουσιαστικά χωρίς πραγματική υπόσταση) που διέθετε και που θα αναλύσουμε διεξοδικότερα σε επόμενη παράγραφο, να μεταφέρει τα φορολογητέα κέρδη από τις χώρες με υψηλούς φορολογικούς συντελεστές σε χώρες όπου η φορολόγηση είναι ελάχιστη έως μηδενική. **(Τρέλλης, 2018)**

B. Η **Coca-Cola**, το 2015 σύμφωνα με άρθρο της **The Wall Street Journal**, και τον πηχυαίο τίτλο **“Coca-Cola Owes \$3.3 Billion in Taxes over Foreign Transfer Licensing”**, κλήθηκε από την IRS να λογοδοτήσει για υποχρέωση ύψους 3,3 δισ. δολαρίων συν τους δεδουλευμένους τόκους επί του ποσού αυτού, που προέκυπτε από τις ενδοομιλικές συναλλαγές της μητρικής εταιρίας με τις θυγατρικές της στο εξωτερικό καθώς και σε μεταφορά κερδών που αποτυπώθηκε στο δηλωθέν εισόδημα της κατά την διετία 2007 – 2009. Η εταιρία από την μεριά της δήλωσε πως η διαφορά οφείλεται στον τρόπο που δηλώνει το εισόδημα από αδειοδοτήσεις για την παραγωγή, διανομή, πώληση, εμπορία και προώθηση των προϊόντων στις αγορές του εξωτερικού μέσω των θυγατρικών της και είναι πλήρως συμβατή με την πρότυπη συμφωνία που σύναψε με την IRS το 1996. Με την στρατηγική αυτή η Coca-Cola, σύμφωνα με το IRS, κατάφερε να φορολογηθεί με συντελεστή 23,6% για το 2014 σε σχέση με τον ορθό φορολογικό συντελεστή της τάξης του 35%. **(Esterl and Dulane, 2015)**

Απαντώντας η Coca-Cola κατέθεσε αίτηση στα φορολογικά δικαστήρια αμφισβητώντας τις αποφάσεις αυτές της IRS **Coca-Cola Co et al. v. Commissioner, No. 31183-15,149T.C. No.21**

Τελικά στις 5 Μαρτίου 2018, η Coca-Cola Co. και η Υπηρεσία Εσωτερικών Προσόδων (IRS) για την υπόθεση αυτή, οδηγήθηκαν σε δίκη στο φορολογικό δικαστήριο της Ουάσινγκτον διάρκειας περίπου έξι εβδομάδων μπροστά στο δικαστή Albert G. Lauber. **(Greenhouse, 2018)**. Προηγουμένως την 15 Φεβρουαρίου 2018 η IRS κατέθεσε εγγράφως προδικαστικό υπόμνημα κατά της Coca-Cola, με το σκεπτικό ότι η χρήση της μεθόδου συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUT) για την ενδοομιλική τιμολόγηση των δικαιωμάτων της που χρησιμοποιεί η Coca-Cola δεν είναι σύμφωνη με το πρότυπο του ανταγωνισμού βάσει του άρθρου 482, IRS (Treasury Regulation) και δεν αντιστοιχεί στο εισόδημα που αποδίδεται στο ίδιο το άυλο περιουσιακό στοιχείο. Το κύριο ζήτημα στην υπόθεση τιμολόγησης μεταφοράς ύψους 9,4 δισεκατομμυρίων δολαρίων το οποίο είναι το σωστό ποσό των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας πληρωτέων από επτά αλλοδαπές θυγατρικές στην μητρική εταιρεία

(The Coca Cola Company) για τις άδειες χρήσης των εμπορικών σημάτων και ορισμένων άλλων άυλων περιουσιακών στοιχείων της για εκμετάλλευση στις διεθνείς αγορές. Οι επίμαχες αλλοδαπές θυγατρικές βρίσκονται στη Βραζιλία, τη Χιλή, την Κόστα Ρίκα, την Αίγυπτο, την Ιρλανδία, το Μεξικό και τη Σουαζιλάνδη.

Στο πρώτο της υπόμνημα η εταιρεία υποστηρίζει ότι η εφαρμογή από την IRS ενός ποσοστού δικαιωμάτων περίπου 45% χρησιμοποιώντας ένα συγκριτικό περιθώριο κέρδους (CPM) που βασίζεται στις θυγατρικές επιχειρήσεις εμφιάλωσης, κατανέμει στην μητρική περισσότερο από το 100% της συνολικής λειτουργικής αξίας (μετά την λογιστική καταχώριση των ποσών που καταβλήθηκαν με βάση τη συμφωνία) τα κέρδη των επτά αλλοδαπών κατόχων αδείας είναι αυθαίρετα και ιδιόμορφα.

Η IRS έχει ελέγξει τα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης της Coca-Cola σε σχέση με τις θυγατρικές της από το 1960. Μια μακρόχρονη διαμάχη σχετικά με τα ποσοστά δικαιωμάτων για τις εργασίες εμφιάλωσης σε σχέση με τη θυγατρική του Πουέρτο Ρίκο στη δεκαετία του 1990 επιλύθηκε το 1996 με βάση μια συμφωνία διακανονισμού ("Royalty Closing Agreement") για τα οικονομικά έτη 1981-1995 της εταιρείας. Ο συμβιβασμός μείωσε τα φορολογικά έξοδα της εταιρείας κατά 320 εκατομμύρια δολάρια. Η συμφωνία αυτή κατά την άποψη της Coca Cola, πέρα από τη διευθέτηση για τα έτη 1981-1995, παρέχει στην εταιρεία προστασία και σε θέματα μελλοντικής ενδοομιλικής τιμολόγησης αν συνεχίσει να ακολουθεί τη συγκεκριμένη μεθοδολογία χωρίς να συμβούν μεταβολές σε γεγονότα, περιστάσεις και τη σχετική ομοσπονδιακή φορολογική νομοθεσία, κάτι που η IRS έθεσε σε αμφισβήτηση.

Η συμφωνηθείσα μέθοδος "10-50-50" του 1996, είχε τη φύση μιας μεθόδου υπολειμματικού διαχωρισμού κέρδους, επιτρέποντας σε κάθε αλλοδαπή θυγατρική να διατηρήσει το 10% των ακαθάριστων πωλήσεων της, με τα εναπομένοντα υπόλοιπα λειτουργικών κερδών να κατανέμονται ομοιόμορφα (50% – 50%) μεταξύ της θυγατρικής και της μητρικής. Οι αλλοδαπές θυγατρικές θα μπορούσαν να ικανοποιήσουν τα ποσά της συμφωνίας "10-50-50" με την καταβολή ενός συνδυασμού πραγματικών δικαιωμάτων, μερισμάτων και ταμειακών πληρωμών για διοικητικές υπηρεσίες και παροχή υπηρεσίας της μητρικής στις διεθνείς αγορές. Η Coca-Cola εφάρμοσε με συνέπεια τη συμφωνία από το 1996 έως το 2009.

Το 2011, η IRS ενημέρωσε για πρώτη φορά την Coca-Cola ότι επανεξετάζει κατά πόσον θα συνεχίσει να εφαρμόζει τη μέθοδο "10-50-50" για μελλοντικές φορολογικές χρήσεις. Εν συντομία, η Coca-Cola εξήγησε ότι: *"Η IRS τερμάτισε απότομα αυτό το δεκαετές μοτίβο*

επιτυχημένων ψηφισμάτων με τον προσδιορισμό της υπόθεσης για την επίλυση διαφορών και την περάτωση των εκκρεμών αιτήσεων Advance Pricing Agreements (APA) του αναφέροντα".

Η Coca-Cola πιστεύει ότι η στρατηγική της IRS είναι να στοχεύει επιλεκτικά τις προσαρμογές των τιμών μεταβίβασης της σε αλλοδαπούς κατόχους αδειών που δραστηριοποιούνται σε χώρες που δεν έχουν υπογράψει φορολογικές συμβάσεις με τις ΗΠΑ, για να αποφύγει να ζητήσει βοήθεια από τις αρμόδιες αρχές για την ακραία της θέση, ενώ συνεχίζει να δέχεται την εφαρμογή της συμφωνίας του 1996 για αλλοδαπούς αντιπροσώπους που δραστηριοποιούνται σε χώρες-εταίρους της συνθήκης, συμπεριλαμβανομένης της Γαλλίας, της Κίνας και της Ινδίας. Επιπρόσθετα, η Coca-Cola επισημαίνει στην προκαταρκτική ανακοίνωσή της την ασυνεπή θέση του IRS όσον αφορά την канаδική θυγατρική της, η οποία είναι ο εγγεγραμμένος κάτοχος των канаδικών εμπορικών σημάτων για τα πιο αναγνωρισμένα προϊόντα και εκτελεί εμπορικές και άλλες συναφείς υπηρεσίες στον Καναδά. Η εταιρεία υποστηρίζει ότι μόλις γνωστοποίησε την αντίφαση, η IRS *"έσπευσε να επιλύσει το ζήτημα του Καναδά μέσω διαδικασιών με την αρμόδια αρχή για να το απομακρύνει από την υπόθεση"*.

Η IRS υποστηρίζει ότι η μέθοδος κόστους συν κέρδος ή των συγκρίσιμων κερδών (CPM) είναι η καλύτερη μέθοδος για τον προσδιορισμό των κερδών τα οποία δικαιούνται οι αλλοδαπές θυγατρικές (κάτοχοι άδειας εκμετάλλευσης). Στο πλαίσιο της μεθόδου (CPM), τα κέρδη των αλλοδαπών θυγατρικών θα συγκρίνονταν με τα κέρδη των δυνητικά συγκρίσιμων εταιρειών του ίδιου κλάδου.

Η Coca Cola, αντικρούοντας από την άλλη, υποστηρίζει ότι το επιχείρημα της IRS ότι η (CPM) είναι η καλύτερη μέθοδος είναι υποκειμενική και δεν μπορεί να υποστηριχθεί διότι το λειτουργικό και το προφίλ κινδύνου των αλλοδαπών θυγατρικών κατόχων άδειας δεν είναι παρόμοιο με αυτό των δυνητικά συγκρίσιμων εταιρειών βάσει της μεθόδου CPM. Μία μέθοδος υπολογισμού με βάση τις εταιρείες εμφιαλώσεως είναι εσφαλμένη, διότι οι εμφιαλωτές και οι αλλοδαπές θυγατρικές (κάτοχοι άδειας εκμετάλλευσης) δεν έχουν ούτε λειτουργική συγκρισιμότητα ούτε ομοιότητα στη σύνθεση του ενεργητικού τους. Στη δίκη, η Coca-Cola σκοπεύει να αποδείξει ότι οι εμφιαλωτές και οι αλλοδαπές θυγατρικές κάτοχοι αδειών δραστηριοποιούνται σε διαφορετικά επίπεδα της αγοράς με διαφορετικούς ρόλους και ευθύνες που τους αναγκάζουν να έχουν διαφορετικά προφίλ απτών και άυλων κερδών. Η αρχικά προγραμματισμένη δίκη διάρκειας έξι εβδομάδων επεκτάθηκε σε οκτώ εβδομάδες και

ολοκληρώθηκε στις 11 Μαΐου 2018. Οι σύντομες ανακοινώσεις έληξαν στις 19 Οκτωβρίου 2018 και οι ταυτόχρονες συνομιλίες θα λήξουν στις 15 Φεβρουαρίου 2019.

Σε απόφαση που εκδόθηκε στις 23 Φεβρουαρίου 2018, λίγο πριν την έναρξη της δίκης, το αμερικανικό φορολογικό δικαστήριο αρνήθηκε την πρόταση της IRS να αποκλείσει τη χρήση αυτής της συμφωνημένης μεθόδου "Royalty Closing Agreement" του 1996 από την Coca-Cola για τους σκοπούς της επερχόμενης δίκης.

Η IRS και η Coca-Cola δεν μπορούν να σχολιάσουν μια δίκη σε εξέλιξη, αλλά η κατάθεση της περιοδικής έκθεσης 10k της εταιρείας στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (SEC) την 1^η Μαΐου 2018, με παρατήρηση, *«Η εταιρεία πιστεύει ότι η τελική εκδίκαση της υπόθεσης αυτής δεν θα έχει σημαντική επίπτωση στην ενοποιημένη οικονομική θέση της»*, αποκαλύπτει σε συνδυασμό με την πιο πάνω απόφαση ότι η Coca Cola είναι *«σίγουρη για την ικανότητά της να επικρατήσει επί της ουσίας»*. (White Josh, 2018)

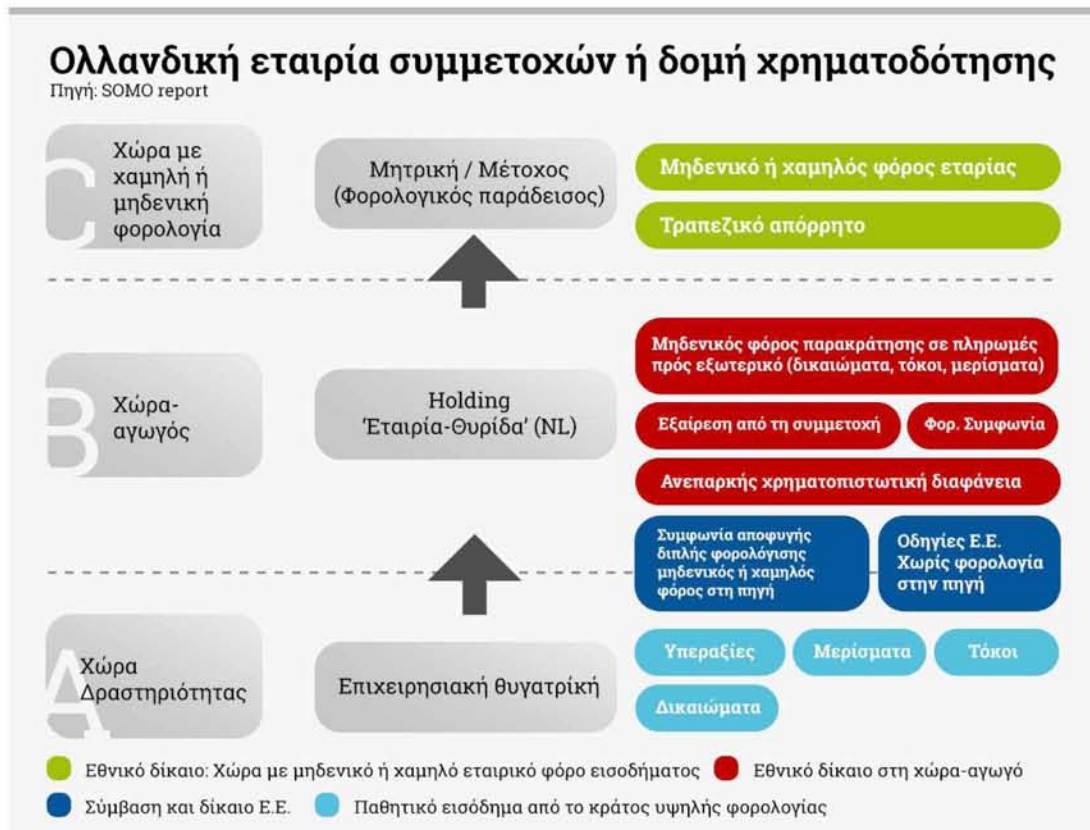
Ωστόσο σε μια άλλη αναφορά της η εταιρεία, τονίζει πως, «Εάν η IRS υπερισχύσει σε κάθε ουσιαστικό σεβασμό των ισχυρισμών της, ο πρόσθετος φόρος, οι τόκοι και τυχόν κυρώσεις θα μπορούσαν να έχουν σημαντικό αρνητικό αντίκτυπο στην οικονομική κατάσταση της Coca-Cola». (White Josh, 2018)

Μια τελική ετυμηγορία σε αυτή την υπόθεση δεν αναμένεται στους αμέσως επόμενους μήνες. Εν αναμονή λοιπόν της δικαστικής απόφασης...

Γ. ΟΛΛΑΝΔΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ Ή ΔΟΜΗ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ

«Στο σημερινό διεθνές φορολογικό περιβάλλον, το καθεστώς για εταιρείες συμμετοχών στην Ολλανδία εξακολουθεί να είναι το πλέον δημοφιλές καθεστώς συμμετοχών στον κόσμο. Ο κύριος λόγος γι' αυτήν την δημοφιλή είναι η χαμηλή φορολόγηση (συνήθως 0% φορολογία), η ευελιξία του Ολλανδικού εταιρικού και φορολογικού δικαίου και το σχετικά χαμηλό κόστος ίδρυσης και ετήσιας συντήρησης.»

Tax Consultants International



Πηγή: SOMOreport

Με τη βοήθεια Ολλανδών φοροτεχνικών εμπειρογνομόνων η Μητρική στήνει ένα περίπλοκο σύστημα εσωτερικού δανεισμού της εταιρίας μεταξύ των επιχειρήσεων στην χώρα παραγωγικής δραστηριότητας (επιχειρησιακή θυγατρική), τις εταιρείες συμμετοχών στην Ολλανδία και ενός γραφείου στον επιλεγμένο φορολογικό παράδεισο. Η επιχειρησιακή θυγατρική χρηματοδοτεί τις δραστηριότητές της με τη έκδοση ομολόγων που αγοράζονται εξολοκλήρου από τις Ολλανδικές εταιρείες συμμετοχών. Οι Ολλανδικές εταιρίες με τη σειρά τους χρηματοδοτούνται με δάνεια από την υπεράκτια θυγατρική εταιρία της.

Για τις ολλανδικές εταιρείες συμμετοχών χρησιμοποιείται ο όρος εταιρείες-θυρίδες (mailbox companies) εννοώντας τη θυγατρικές εταιρείες που ιδρύονται ώστε να αποτελέσουν σήραγγα μεταφοράς εισοδήματος και οι οποίες λειτουργούν χωρίς προσωπικό και βέβαια χωρίς φυσική επιχειρηματική παρουσία καθώς διαχειρίζονται από εξειδικευμένα γραφεία συμβούλων επιχειρήσεων έναντι μιας μικρής αμοιβής (για τη λογιστική διεκπεραίωση των δραστηριοτήτων τους) σε σχέση με τα κεφάλαια που διακινούν. Παρότι η Ολλανδία δεν αποτελεί φορολογικό παράδεισο σύμφωνα με τα δεδομένα και την κατηγοριοποίηση της Ε.Ε και του Ο.Ο.Σ.Α, στην ουσία λειτουργεί ως ένας ιδιότυπος φορολογικός ενδιάμεσος.

Το σχήμα λαμβάνει χώρα σε δύο φάσεις: Αρχικά, η απουσία φόρων παρακράτησης εντός της Ε.Ε. λόγω των ευρωπαϊκών οδηγιών για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, επιτρέπει την αφορολόγητη μεταφορά των κερδών από την επιχειρησιακή θυγατρική, στην Ολλανδική εταιρεία (θυρίδα) μέσω παθητικού εισοδήματος (μερισμάτων, τόκων, δικαιωμάτων). Στη συνέχεια, μέσω συμφωνιών προέγκρισης ενδοομιλικής τιμολόγησης (tax ruling) επιτρέπει στα κεφάλαια αυτά να βγουν από τη χώρα προς την θυγατρική εταιρεία στον επιλεγμένο φορολογικό παράδεισο. Με αυτό τον τρόπο τα κεφάλαια αναδρομολογούνται από την χώρα παραγωγής, στην Ολλανδία και από εκεί μέσω του φορολογικού παραδείσου επιστρέφουν στη μητρική εταιρεία μένοντας ουσιαστικά σχεδόν αφορολόγητα.

Οι μεγάλες πολυεθνικές χρησιμοποιούν τέτοιες επιθετικές δομές φοροαποφυγής προκειμένου να μεταφέρουν τα έσοδά τους από χώρες με μεγάλους φορολογικούς συντελεστές σε χώρες με μικρούς αποφεύγοντας την καταβολή φόρου εισοδήματος στις χώρες στις οποίες δραστηριοποιούνται δημιουργώντας έτσι επιπλέον κέρδος.

4.5 Συνέπειες σε διεθνές και εθνικό επίπεδο

Στις προηγούμενες ενότητες, έγινε παρουσίαση των μεθόδων με τις οποίες οι επιχειρήσεις διαμορφώνουν τις ενδοομιλικές τιμές μεταβίβασης ώστε να εμφανίζουν μεγαλύτερα ή μικρότερα κέρδη ανάλογα με το φορολογικό καθεστώς που υπάρχει στην χώρα που παράγεται αξία. Το παραπάνω είναι σημαντικό να τονισθεί, ότι διαμορφώνεται χωρίς να γίνει καμία ουσιαστική αλλαγή τόσο στο προϊόν όσο και στην ποιότητα του. Εντούτοις, οι έρευνες και τα παραδείγματα έδειξαν, ότι η φοροδιαφυγή λαμβάνει χώρα κυρίως σε βάρος των χωρών που έχουν αυξημένη φορολογία. Και το τελευταίο είναι απολύτως νόμιμο τόσο για την μητρική εταιρεία όσο και για την θυγατρική. Στα παραδείγματα των ενοτήτων 4.3 – 4.4 παρατηρήσαμε ότι στη χώρα με την αυξημένη φορολογία οι επιχειρήσεις εμφάνιζαν ζημία και στη χώρα με μειωμένη φορολογία αυξανόμενα κέρδη. Έτσι το συμφέρον των δύο είναι διαφορετικό. Η μεν χώρα με αυξημένη φορολογία θέλει να μειώσει την εκροή χρημάτων προς το εξωτερικό, η δε χώρα με τη μειωμένη φορολογία θέλει να αυξήσει την εισροή εισοδημάτων στο εσωτερικό της.

Οι συνέπειες σε εθνικό επίπεδο από την φοροδιαφυγή/φοροαποφυγή των επιχειρήσεων σε ένα μεγάλο εύρος χρόνου είναι τεράστιες. Αρκεί κανείς να αναλογιστεί ότι οι κάθε είδους κρατικές παροχές, όπως η υγεία, οι κοινωνικές παροχές, η ασφάλεια στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και η εκπαίδευση είναι άμεσα συνδεδεμένες με την φορολογία τόσο των πολιτών

(φόρος εισοδήματος) όσο και σε μεγαλύτερη αναλογία από την φορολογία των επιχειρήσεων (εταιρική φορολογία). Αν υποθέσουμε ότι μία πολυεθνική μεγιστοποιεί την συνολική της κερδοφορία μεταφέροντας τα κεφάλαια της σε κράτη με μικρότερη φορολογία μέσω της ενδοομιλικής τιμολόγησης (transfer pricing) τότε τα διαθέσιμα κεφάλαια του κράτους για την κοινωνία μειώνονται αισθητά διότι αυξάνονται τα κρατικά έξοδα ενώ η κοινωνική μέριμνα παραμένει σταθερή. Η ζημιά που υφίσταται το κράτος μεταφέρεται στους πολίτες αυξάνοντας την φορολογία του τελικού καταναλωτή. Οι συνέπειες για την κοινωνία σε εθνικό επίπεδο είναι τεράστιες καθώς ο λαός πληρώνει το μεγαλύτερο μέρος της διαφοράς των κρατικών εσόδων. Σε αντίθετη περίπτωση η χώρα η οποία ωφελείται από την εισροή κεφαλαίων λόγω της χαμηλής φορολογίας παρέχει κίνητρα τόσο στους πολίτες αλλά και στις επιχειρήσεις να είναι συνεπείς στην πληρωμή των φόρων. Έτσι παρατηρείται, παγκοσμίως, χώρες αρκετά μικρές να ευημερούν λόγω της χαμηλής έως και μηδενικής φορολογίας.

Παρόλα αυτά, στις οδηγίες του ΟΟΣΑ αναφέρεται ότι οι φορολογικές διοικήσεις δεν θα πρέπει επί της αρχής να θεωρούν ότι στις περιπτώσεις των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων γίνεται προσπάθεια διάβρωσης της φορολογικής βάσης ή και μεταφορά φορολογητέας ύλης **OECD d (2017)**. Και αυτό γιατί μπορεί να υπάρχει όντως αντικειμενική δυσκολία προσδιορισμού της ακριβούς τιμής, με βάση την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, όταν μία συναλλαγή λαμβάνει χώρα μέσα σε ένα πραγματικό πλαίσιο μιας ιδιαίτερης εμπορικής στρατηγικής (π.χ. διείσδυση σε νέα αγορά, μετακύλιση κόστους λειτουργιών κεντρικής διοίκησης κ.τ.λ.). Αυτό που πραγματικά παίζει σημαντικό ρόλο σε αυτές τις ειδικές περιπτώσεις είναι να γίνονται οι αναγκαίες προσαρμογές (adjustments), ούτως ώστε να δημιουργούνται όμοιες συνθήκες πάνω στις οποίες θα μπορεί να στηριχθεί η σύγκριση για την επαλήθευση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Τέτοιες προσαρμογές μπορεί να αφορούν σε ειδικούς στρατηγικούς όρους, στον όγκο των πωληθέντων μονάδων, στους επιμέρους όρους αποπληρωμής, στη γεωγραφική περιφέρεια που πραγματοποιείται η συναλλαγή κοκ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο: ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΚΑΙ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

5.1 Διεθνές νομοθετικό πλαίσιο

5.1.1 Εισαγωγή στις κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α

Η ταυτόχρονη ανάπτυξη και μεγέθυνση των πολυεθνικών επιχειρήσεων έχει οδηγήσει σε πολύπλοκα φορολογικά ζητήματα απασχολώντας τόσο τις φορολογικές αρχές, όσο και τις ίδιες τις επιχειρήσεις. Δημιουργήθηκαν πρακτικές δυσκολίες προσδιορισμού των εσόδων και δαπανών μιας εταιρίας ή μιας μόνιμης εγκατάστασης (μέρους ενός ομίλου επιχειρήσεων), ενώ η ανάγκη συμμόρφωσης σε νόμους και διοικητικές απαιτήσεις που διαφέρουν από χώρα σε χώρα δημιούργησε πρόσθετα προβλήματα τουλάχιστον για το κομμάτι των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Ο καθορισμός της ορθής τιμολόγησης στο πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών (Transfer Pricing) δεν αποτελεί πρόσφατο προβληματισμό. Για την ακρίβεια, ήδη από τα τέλη της δεκαετίας του 1970, ο Ο.Ο.Σ.Α, σχεδόν 20 χρόνια μετά την ίδρυση του (14 Δεκεμβρίου 1960), παρουσιάζει, στην πρώτη εκτενή αναφορά του, τις επιπτώσεις της αναπτυσσόμενης παγκοσμιοποιημένης οικονομικής δραστηριότητας, μέσω των πολυεθνικών ομίλων επιχειρήσεων (Transfer Pricing & Multinational Enterprises, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, 1979).

Έτσι ο Ο.Ο.Σ.Α ανέλαβε την πρωτοβουλία να εκπονήσει ένα πλαίσιο κατευθυντήριων οδηγιών για την ορθή λειτουργία των ενδοομιλικών συναλλαγών. Με αυτές τις οδηγίες διασφαλίζεται αφενός η αναλογούσα εθνική φορολογική βάση και αφετέρου η αποφυγή της διπλής φορολόγησης καθώς και στο να βοηθήσουν τις φορολογικές αρχές αλλά και τους ομίλους, υποδεικνύοντας τρόπους για να βρεθούν αμοιβαία ικανοποιητικές λύσεις σε περιπτώσεις ενδοομιλικών συναλλαγών, έτσι ώστε να ελαχιστοποιούνται οι συγκρούσεις μεταξύ των φορολογικών αρχών και των ομίλων επιχειρήσεων και τέλος να αποφευχθούν δαπανηρές δικαστικές διαδικασίες. **(Μουστάκης Ν., 2009)**

Μέσω της σύνταξης και δημοσίευσης αναφορών, επιδιώκει την εναρμόνιση σε επίπεδο εθνικών νομοθεσιών, συμβάλλοντας έτσι στη μείωση του κινδύνου της μη ορθής φορολόγησης που οφείλεται στην αλληλεπίδραση των νόμων και των πρακτικών φορολόγησης μεταξύ διαφορετικών κρατών. **(Ντρούκας Κ., 2017)**

Οι κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ αναλύουν τις μεθόδους αξιολόγησης σχετικά με το αν ικανοποιείται η «αρχή των ίσων αποστάσεων» (arm's length principle), πάνω στις εσωτερικές συνθήκες των εμπορικών και οικονομικών σχέσεων ενός ομίλου επιχειρήσεων. Τα κράτη μέλη του Ο.Ο.Σ.Α ενθαρρύνονται να ακολουθούν τις κατευθυντήριες οδηγίες όσον αφορά τις ενδοομιλικές συναλλαγές, ενώ τα υποκείμενα φορολογίας (οι όμιλοι επιχειρήσεων) ενθαρρύνονται να τις ακολουθούν στην εκτίμηση τους σε σχέση με το αν οι ενδοομιλικές συναλλαγές τους συμβαδίζουν με την «αρχή των ίσων αποστάσεων». (Μουστάκης Ν., 2009)

Οι κατευθυντήριες οδηγίες δεν είναι νομικά δεσμευτικές για τα συμβαλλόμενα μέρη, αλλά η έκδοσή τους από έναν οργανισμό όπως ο Ο.Ο.Σ.Α τις καθιστά υψηλού κύρους και λαμβάνονται υπόψη τόσο από τον νομοθέτη αλλά και από τις φορολογικές διοικήσεις οδηγώντας αρκετές χώρες μέλη του Ο.Ο.Σ.Α να ενσωματώσουν αυτές τις οδηγίες στο εθνικό φορολογικό τους δίκαιο.

Όλα τα παραπάνω ενσωματώνονται στην Πρότυπη Σύμβαση Φορολογίας του Ο.Ο.Σ.Α για το εισόδημα και το κεφάλαιο [OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (OECD Model Tax Convention)], η οποία αποτελεί τη βάση των διμερών συμβάσεων φορολογίας εισοδήματος μεταξύ των κρατών-μελών του Ο.Ο.Σ.Α και μεταξύ των κρατών-μελών του Ο.Ο.Σ.Α και των τρίτων χωρών.

Ειδικότερα, τα άρθρα που καθορίζουν το πλαίσιο φορολόγησης των πολυεθνικών επιχειρήσεων είναι:

α) το άρθρο 4 το οποίο ορίζει την κατοικία (έδρα),

β) τα άρθρα 5 και 7 τα οποία προσδιορίζουν τη φορολογία των μόνιμων εγκαταστάσεων,

γ) το άρθρο 9 που αφορά τη φορολόγηση των κερδών των συνδεδεμένων εταιρειών και εφαρμόζει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού (αρχή των ίσων αποστάσεων),

ε) τα άρθρα 10, 11, 12 που καθορίζουν τη φορολόγηση των μερισμάτων, των τόκων και των δικαιωμάτων, και

στ) τα άρθρα 24, 25, 26 τα οποία περιέχουν ειδικές διατάξεις σχετικά με την απαγόρευση των διακρίσεων, την επίλυση και την ανταλλαγή πληροφοριών.

Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την εφαρμογή της "αρχής των ίσων αποστάσεων" (arm's length principle), η οποία αντιπροσωπεύει τη διεθνή συναίνεση σχετικά με την εκτίμηση (για τους σκοπούς του φόρου εισοδήματος) των διασυνοριακών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Στα περισσότερα φορολογικά καθεστάτα η φορολογική διοίκηση φέρει το βάρος της απόδειξης να καταδείξει εκ πρώτης όψεως ότι η τιμολόγηση του φορολογούμενου (πολυεθνικής επιχείρησης) δεν συμβαδίζει με την «αρχή των ίσων αποστάσεων». Ωστόσο, πρέπει να σημειωθεί ότι ακόμη και σε μια τέτοια περίπτωση, η φορολογική διοίκηση μπορεί να υποχρεώσει τον φορολογούμενο να προσκομίσει σχετικά στοιχεία/αρχεία ώστε να μπορέσει η φορολογική διοίκηση να εξετάσει τις ελεγχόμενες συναλλαγές. Σε άλλα φορολογικά συστήματα, ο φορολογούμενος (πολυεθνική επιχείρηση) φέρει το βάρος της απόδειξης. Ανεξάρτητα όμως από το ποιος φέρει το βάρος της απόδειξης, θα πρέπει να εκτιμηθεί η δίκαιη κατανομή του, λαμβάνοντας υπόψη μια σειρά από παραδοχές και διαδικασίες που απορρέουν από την πρακτική/μεθοδολογία τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Για να καταστεί σαφής η σπουδαιότητα της δίκαιης κατανομής του βάρους της απόδειξης, αρκεί να αναλογιστεί κανείς τι θα μπορούσε διαδικαστικά να προκύψει αν μια ενδοομιλική συναλλαγή μιας πολυεθνικής επιχείρησης λάμβανε χώρα σε δύο διαφορετικά καθεστάτα με δύο διαφορετικές προσεγγίσεις στον τομέα της κατανομής του βάρους της απόδειξης. Αν δηλαδή στο ένα κράτος το βάρος της απόδειξης το έφερε η επιχείρηση και στο άλλο κράτος το βάρος της απόδειξης το έφερε η φορολογική διοίκηση. Γίνεται λοιπόν ξεκάθαρο, ακόμα και μέσα από την πρακτική αλλά και την ουσία της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, ότι τα μέρη (κράτη) που δραστηριοποιείται μια πολυεθνική επιχείρηση μέσω των συνδεδεμένων της οφείλουν να εναρμονιστούν σε μεγάλο βαθμό ως προς τη μεθοδολογία της τεκμηρίωσης η οποία εν πολλοίς ξεκινά και από την δίκαιη κατανομή τους βάρους της απόδειξης.

Όλες οι παραπάνω αναφορές/οδηγίες αποσκοπούν στο να βοηθήσουν τις φορολογικές διοικήσεις (τόσο των χωρών μελών του Ο.Ο.Σ.Α όσο και τρίτων χωρών) και τις πολυεθνικές επιχειρήσεις προτείνοντας τρόπους εξεύρεσης αμοιβαίως ικανοποιητικών λύσεων στις περιπτώσεις τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών. Με αυτό το τρόπο δύναται να ελαχιστοποιούνται οι συγκρούσεις μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων και μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων και των πολυεθνικών εταιρειών.

Ωστόσο υπάρχει και η αντίθετη άποψη που αναφέρει πως η εφαρμογή των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ περιέχει μεγάλο βαθμό υποκειμενικότητας (Stuart, 2009) με αποτέλεσμα να δημιουργούνται προστριβές και έντονες διαφωνίες μεταξύ πολυεθνικών επιχειρήσεων και φορολογικών αρχών. Αυτή η υποκειμενικότητα κάνει τις φορολογικές αρχές να λειτουργούν και να αποφασίζουν απρόβλεπτα (Cools et al, 2008).

5.1.2 Δομή των κατευθυντήριων οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α.

Οι κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. OECD (2017) αποτελούνται από εννέα (9) κεφάλαια διαρθρωμένα ως εξής:

Κεφάλαιο I: Η αρχή των ίσων αποστάσεων

Κεφάλαιο II: Μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης

Κεφάλαιο III: Ανάλυση συγκρισιμότητας

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

Κεφάλαιο V: Τεκμηρίωση

Κεφάλαιο VI: Ειδικές εκτιμήσεις για άυλα στοιχεία

Κεφάλαιο VII: Ειδικές εκτιμήσεις για ενδοομιλικές υπηρεσίες

Κεφάλαιο VIII: Κόστος

Κεφάλαιο IX: Μεταρρυθμίσεις θεμάτων ενδοομιλικής τιμολόγησης

Οι κυριότερες εκδόσεις/προσθήκες/αποφάσεις των κατευθυντήριων οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α. ανά χρονολογία απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 3: Κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α.

Έκθεση του ΟΟΣΑ για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών και τις πολυεθνικές εταιρείες (1979). Στις 27 Ιουνίου του 1995 υιοθετήθηκαν στην αρχική τους έκδοση (μορφή) από την Επιτροπή Δημοσιονομικών Υποθέσεων και στις 13 Ιουλίου του ίδιου έτους εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ για δημοσίευση .

Αναφορά (Report) σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και τις υπηρεσίες η οποία υιοθετήθηκε από την Επιτροπή Δημοσιονομικών Υποθέσεων στις 23 Ιανουαρίου 1996 [DAFFE / CFA (96) 2] και την οποία ενέκρινε το Συμβούλιο στις 11 Απριλίου 1996 [C (96) 46] VI και VII, ενσωματώθηκε στα κεφάλαια 6 και 7.

Αναφορά (Report) σχετικά με τις συμφωνίες (συμβάσεις) κατανομής κόστους (Cost Contribution Arrangements - CCA) η οποία υιοθετήθηκε από την Επιτροπή Δημοσιονομικών Υποθέσεων στις 25 Ιουνίου 1997 [DAFFE/CFA(97)27] και εγκρίθηκε από το Συμβούλιο στις 24 Ιουλίου 1997 [C(97)144], ενσωματώθηκε στο κεφάλαιο 8.

Αναφορά (Report) στις οδηγίες σχετικά με τις διαδικασίες ελέγχου των τιμολογήσεων των ενδοομιλικών συναλλαγών και τη συμμετοχή της επιχειρηματικής κοινότητας (δραστηριότητας) [DAFFE/CFA/WD(97)11/REV1], η οποία υιοθετήθηκε από την Επιτροπή Δημοσιονομικών Υποθέσεων στις 24 Ιουνίου 1997 και εγκρίθηκε από το Συμβούλιο στις 23 Οκτωβρίου 1997 [C(97)196], συμπεριλήφθηκε στα παραρτήματα.

Αναφορά (Report) σχετικά με τις διατάξεις περί της προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (Advance Pricing Arrangement – APA) στο πλαίσιο της διαδικασίας αμοιβαίων συμφωνιών που εγκρίθηκε από την Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων στις 30 Ιουνίου 1999 [DAFFE/CFA(99)31] και από το Συμβούλιο στις 28 Οκτωβρίου του ίδιου έτους [C(99)138] συμπεριλήφθηκαν στα παραρτήματα.

Αναφορά (Report) σχετικά με την τιμολόγηση ενδοομιλικών συναλλαγών στις περιπτώσεις των επιχειρηματικών αναδιαρθρώσεων, που υιοθετήθηκαν από την Επιτροπή Δημοσιονομικών Υποθέσεων στις 22 Ιουνίου 2010 [CTPA/CFA(2010)46] και εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο στις 22 Ιουλίου 2010 [Annex I C(2010)99], συμπεριλήφθηκαν στο κεφάλαιο 9.

Πηγή: www.taxheaven.gr

Ακολούθησε το 2015 το σχέδιο Δράσης **BEPS** (Base Erosion and Profit Shifting) για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής μέσω της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και μεταφοράς κερδών. Συγκεκριμένα, με τις δράσεις 8-10 αυτού, υπό τον τίτλο «Ευθυγράμμιση των αποτελεσμάτων της τιμολόγησης μεταβίβασης με τη δημιουργία αξίας», καθώς και τη δράση 13 σχετικά με την Τεκμηρίωση τιμολόγησης μεταφοράς και αναφορά ανά χώρα, επήλθαν τροποποιήσεις οι οποίες αναθεώρησαν τις κατευθυντήριες γραμμές στα κεφάλαια I, II, V, VI, VII και VIII., εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ και ενσωματώθηκαν στις κατευθυντήριες γραμμές για τις τιμές μεταβίβασης τον Μάιο του 2016.

Η αναθεωρημένη έκδοση (2017) των κατευθυντηρίων οδηγιών του ΟΟΣΑ **OECD (2017)**, για τις ενδοομιλικές συναλλαγές εμπεριέχει την ενοποίηση των αλλαγών που απορρέουν από το σχέδιο του ΟΟΣΑ/G20 για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση των κερδών ή Base Erosion and Profit Shifting (**BEPS**). Ενσωματώνει επίσης τις ακόλουθες αναθεωρήσεις της έκδοσης των οδηγιών του 2010 σε μία μόνο δημοσίευση:

- Οι αναθεωρήσεις του κεφαλαίου IX για τη συμμόρφωση με τις κατευθυντήριες γραμμές για τις αναδιαρθρώσεις επιχειρήσεων στις αναθεωρήσεις που εισήγαγαν οι εκθέσεις του ΔΟΕΕ

του 2015 σχετικά με τις δράσεις 8-10 και 13. Οι τροποποιήσεις αυτές εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ τον Απρίλιο του 2017.

- Οι αναθεωρημένες οδηγίες σχετικά με τους ασφαλείς λιμένες του κεφαλαίου IV. Αυτές οι αλλαγές εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ τον Μάιο του 2013. και

- Οι αλλαγές συνάφειας που απαιτούνται στις υπόλοιπες κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις τιμές μεταβίβασης για την παραγωγή αυτής της ενοποιημένης έκδοσης των κατευθυντήριων γραμμών. Αυτές οι αλλαγές συνέπειας εγκρίθηκαν από την Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων του ΟΟΣΑ στις 19 Μαΐου 2017.

Η αναθεωρημένη σύσταση αντικατοπτρίζει τη συνάφεια για την αντιμετώπιση του BEPS και των εγκαταστάσεων του πλαισίου ενσωμάτωσης του BEPS. Ενισχύει επίσης τον αντίκτυπο και τη συνάφεια των κατευθυντήριων γραμμών πέρα από τον Ο.Ο.Σ.Α, καλώντας τα μέλη που δεν είναι μέλη του Ο.Ο.Σ.Α να συμμορφωθούν με τη σύσταση.

5.1.3 Διάβρωση της Φορολογικής Βάσης και Μεταφορά Κερδών – Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

Στις 12 Φεβρουαρίου του 2013, ο Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (Ο.Ο.Σ.Α), συνεπικουρούμενος από τους G20 (Άτυπο φόρουμ των Υπουργών Οικονομικών και Διοικητών Κεντρικών Τραπεζών των 20 μεγαλύτερων αναπτυγμένων και αναπτυσσόμενων οικονομιών του κόσμου), παρουσίασε τη μελέτη ενός σχεδίου δράσης η οποία περιλάμβανε 15 σημεία για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση φορολογητέων κερδών (Base erosion and profit shifting) – εφεξής BEPS. Η μελέτη κατέδειξε ότι ορισμένες πολυεθνικές χρησιμοποιούν στρατηγικές φορολογικού σχεδιασμού που τους επιτρέπουν νομίμως να πληρώνουν μόλις 5% φόρο εισοδήματος, τη στιγμή που οι εγχώριες μικρομεσαίες επιχειρήσεις πληρώνουν φόρο έως και 30%.

Η έκδοση του αρχικού σχεδίου συζήτησης τον Ιανουάριο του έτους 2014, ενός κειμένου είκοσι (20) μόλις σελίδων, κατάφερε να προσελκύσει χίλιες διακόσιες (1.200) σελίδες ερωτημάτων και προβληματισμών, εκ των οποίων δύο είχαν κατατεθεί πριν από την έκδοση του σχεδίου δράσης δείχνοντας το ιδιαίτερο ενδιαφέρον που επικράτησε για το συγκεκριμένο σχέδιο. Ορισμένες χώρες μάλιστα, συμπεριλαμβανομένης της Αυστραλίας, του Καναδά και

του Ηνωμένου Βασιλείου ανακοίνωσαν φορολογικές αλλαγές στους προϋπολογισμούς του έτους 2013 κάτω από την ομπρέλα του σχεδίου δράσης BEPS. (Vann, 2014)

Οι επιχειρήσεις λειτουργούν σε παγκοσμιοποιημένο επίπεδο, έτσι οι κυβερνήσεις πρέπει να ενεργήσουν από κοινού για να αντιμετωπίσουν το φαινόμενο και να αποκαταστήσουν την εμπιστοσύνη στα εγχώρια και διεθνή φορολογικά συστήματα. Οι πρακτικές BEPS κοστίζουν στις χώρες 100-240 δισεκατομμύρια δολάρια σε απώλειες εσόδων ετησίως, ποσό που ισοδυναμεί με το 4-10% των παγκόσμιων εσόδων από φόρους εισοδήματος εταιρειών (corporate income tax-CIT). (OECD, 2016)

Οι απώλειες εσόδων αυτές οφείλονται σε στρατηγικές φορολογικού σχεδιασμού, όπου οι πολυεθνικές επιχειρήσεις εκμεταλλεύονται κενά ή ατέλειες της φορολογικής νομοθεσίας, για να ελαχιστοποιήσουν τα φορολογητέα κέρδη τους ή να τα μεταφέρουν σε χώρες στις οποίες ασκούν ελάχιστη ή και καμία πραγματική επιχειρηματική δραστηριότητα με σκοπό να εξασφαλίσουν τη χαμηλότερη δυνατή φορολογική επιβάρυνση υπονομεύοντας την εντιμότητα και ακεραιότητα των φορολογικών συστημάτων (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013), στην αλληλεπίδραση των εγχώριων φορολογικών κανόνων, στην έλλειψη διαφάνειας και το συντονισμό μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων, όπως επίσης και στην περιορισμένη επίβλεψη, πάταξη, αντιμετώπιση των επιβλαβών φορολογικών πρακτικών λόγω έλλειψης πόρων, τεχνολογίας και τεχνογνωσίας.

Οι θυγατρικές των πολυεθνικών επιχειρήσεων σε χώρες με χαμηλή φορολογία αναφέρουν πολλαπλάσια ποσοστά κέρδους σε σχέση με αυτά του παγκοσμίου ομίλου τους δείχνοντας πως η δράση BEPS μπορεί να αναδείξει αυτές τις οικονομικές στρεβλώσεις. Βέβαια παρατηρείται ότι η υψηλότερη εξάρτηση των αναπτυσσόμενων χωρών από τον φόρο εισοδήματος εταιρειών σημαίνει ότι πάσχουν δυσανάλογα από το φαινόμενο από ότι οι αναπτυγμένες.

Η παρουσίαση του τελικού πακέτου μέτρων για συνολική, συνεκτική και συντονισμένη μεταρρύθμιση των διεθνών φορολογικών κανόνων του σχεδίου περιελάμβανε 15 δράσεις οι οποίες θα υλοποιούνταν σε τρεις βασικούς πυλώνες:

- Την καθιέρωση συνεκτικών εγχώριων κανόνων που επηρεάζουν τις διασυνοριακές δραστηριότητες,
- Την ενίσχυση των σημαντικών υποχρεώσεων στους υφιστάμενους διεθνείς κανόνες για τη διασφάλιση της εναρμόνισης της φορολογίας με τον τόπο της οικονομικής δραστηριότητας και της δημιουργίας αξίας, και

- Τη βελτίωση της διαφάνειας καθώς και μιας ομαλότητας για τις επιχειρήσεις και τις κυβερνήσεις.

και των οποίων η κοινή εφαρμογή των αποτελεσμάτων έγινε αποδεκτή από τους υπουργούς οικονομικών των G20 την 8^η Οκτωβρίου 2015. Σύμφωνα με την ανακοίνωση του Γενικού Γραμματέα του Ο.Ο.Σ.Α **Angel Gurría**, στην κοινή συνέντευξη τύπου των OECD/G20 «Πρόκειται για μια ιστορική στιγμή. Το διεθνές φορολογικό σύστημα χρειαζόταν μια σημαντική ανατροπή για την εξάλειψη της δημοσιονομικής αιμορραγίας των κρατών καθώς και για την παρακολούθηση των νέων εξελίξεων που επέφερε η παγκόσμια οικονομία. Εκτιμούμε ότι τα αποτελέσματα της ακούσιας φοροαποφυγής και ασυμφωνιών στο διεθνές φορολογικό οικοδόμημα κοστίζουν το ένα τέταρτο ενός τρισεκατομμυρίου δολαρίων ετησίως για τις ανεπτυγμένες και αναπτυσσόμενες οικονομίες. Οφείλουμε να εφαρμόσουμε το Σχέδιο Δράσης BEPS για τις οικονομίες μας και τη βιωσιμότητα των δημοσίων οικονομικών. Ομοίως το οφείλουμε στους πολίτες μας σε καιρούς οικονομικής και κοινωνικής δυσπραγίας.»

Απαντώντας ο Reuven Avi-Yonah στο άρθρο του (**Avi-Yonah and Xu, 2016**) αναρωτιέται: «Ο κ. Gurría δικαιολογεί την αισιοδοξία του; Δεν το νομίζουμε». Και συγκεκριμένα, οι προσπάθειες αυτές είναι αξιέπαινες και σε κάποιο βαθμό έχουν αντίκτυπο. Αλλά κατά την άποψή μας είναι ανεπαρκείς. Το βασικό πρόβλημα είναι ότι λαμβάνουν δεδομένη τη θεμελιώδη συναίνεση που αποτελεί τη βάση του διεθνούς φορολογικού καθεστώτος, γνωστό και ως "αρχή των παροχών". Σύμφωνα με την αρχή των παροχών, το ενεργητικό (επιχειρηματικό) εισόδημα πρέπει να φορολογείται κατά κύριο λόγο στην πηγή, ενώ τα εισοδήματα από παθητικό (επενδυτικό) εισόδημα πρέπει να φορολογούνται κατά κύριο λόγο στον τόπο φορολογικής κατοικίας. Ο φορολογικός ανταγωνισμός έχει οδηγήσει πολλές πηγές - δικαιοδοσίες για την παροχή φορολογικών ευεργετημάτων σε πολυεθνικές επιχειρήσεις ενώ και -οι δικαιοδοσίες - φορολογικής κατοικίας είναι απρόθυμες να τις φορολογήσουν με το συνολικό (παγκόσμιο) εισόδημα τους, ώστε να μην τους προσδώσουν ανταγωνιστικό μειονέκτημα με αποτέλεσμα οι περισσότερες πολυεθνικές δεν φορολογούνται επί του παρόντος ούτε στην πηγή αλλά ούτε στο τόπο κατοικίας.

Κατά τον κ. **Γιάννη Γιαννόπουλο**, Διευθυντή Φορολογικών Υποθέσεων της ΣΟΛ ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ Α.Ε, ως κύριοι στόχοι της Δράσης BEPS του Ο.Ο.Σ.Α αναφέρονται α) η διασφάλιση της φορολόγησης των εταιρικών κερδών στο κράτος όπου παράγεται η αξία, β) η προώθηση της διαφάνειας στις διασυνοριακές συναλλαγές και η ανταλλαγή πληροφοριών, γ) η ενεργός συμμετοχή στο BEPS των αναπτυσσόμενων χωρών. (**Γιαννόπουλος Γ., 2016**)

Πιο συγκεκριμένα, οι 15 αυτές δράσεις του σχεδίου για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, τη βελτίωση της συνοχής των διεθνών φορολογικών κανόνων και τη διασφάλιση ενός πιο διαφανούς φορολογικού περιβάλλοντος των **Ο.Ο.Σ.Α/G20** είναι συνοπτικά οι εξής:

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

Δράση 2: Εξουδετέρωση της επίδρασης των Υβριδικών Αναντιστοιχιών (Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements)

Δράση 3: Ενίσχυση των Κανόνων των Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιρειών (Strengthen CFC Rules)

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

Δράση 5: Αντιμετώπιση των Επιβλαβών Φορολογικών Πρακτικών πιο αποτελεσματικά, λαμβάνοντας υπ' όψιν τη Διαφάνεια και την Ουσία (Counter Harmful Tax Practices More Effectively, Taking Into Account Transparency and Substance)

Δράση 6: Αποτροπή της Κατάχρησης των Συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας (Prevent Treaty Abuse)

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

Δράση 8: Διαβεβαίωση ότι οι Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις είναι σύμφωνες με τη δημιουργία αξίας, Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία (Assure that Transfer Pricing Outcomes are in Line with Value Creation, Intangibles)

Δράση 9: Διαβεβαίωση ότι οι Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις είναι σύμφωνες με τη δημιουργία αξίας, Κίνδυνοι και Κεφάλαιο (Assure that Transfer Pricing Outcomes are in Line with Value Creation, Risks and Capital)

Δράση 10: Διαβεβαίωση ότι οι Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις είναι σύμφωνες με τη δημιουργία αξίας,, Λοιπές συναλλαγές υψηλού κινδύνου (Assure that Transfer Pricing Outcomes are in Line with Value Creation, Other high-risk transactions)

Δράση 11: Καθιέρωση μεθόδων για τη συλλογή και την ανάλυση των δεδομένων που σχετίζονται με τα BEPS και τις δράσεις για την αντιμετώπισή τους (Establish methodologies to collect and analyze data on BEPS and the actions to address it)

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

Δράση 13: Επανεξέταση των κανόνων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών (Re-examine Transfer Pricing Documentation)

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

Δράση 15: Ανάπτυξη ενός Πολυμερούς Εργαλείου (Develop a Multilateral Instrument) και που ειδικότερα θέματα για τις ενδοομιλικές συναλλαγές πραγματεύονται οι δράσεις 8-10 και 13.

The BEPS action plans

ACTION 1: Address the challenges of the digital economy	ACTION 2: Neutralise the effect of hybrid mismatch arrangements	ACTION 3: Strengthen CFC rules	ACTION 4: Limit base erosion via interest deductions and other financial payments	ACTION 5: Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance
ACTION 6: Prevent treaty abuse	ACTION 7: Prevent the artificial avoidance of PE status	ACTION 8: Assuring that TP outcomes are in line with value creation Intangibles	ACTION 9: Assuring that TP outcomes are in line with value creation Risks & capital	ACTION 10: Assuring that TP outcomes are in line with value creation Other high-risk transactions
ACTION 11: Establish methodologies to collect and analyse data on BEPS and the actions to address it	ACTION 12: Require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements	ACTION 13: Re-examine transfer pricing documentation	ACTION 14: Make dispute resolution mechanisms more effective	ACTION 15: Develop a multilateral instrument

Πηγή : <http://dabf.dk/wp-content/uploads/2016/02/BEPS-Action-Plan-1-to-15.png>

5.1.3.1 Δράση 8 - Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Η Δράση 8 αναπτύχθηκε για να εξετάσει τα θέματα των τιμών μεταβίβασης που σχετίζονται με ελεγχόμενες συναλλαγές και άυλα στοιχεία, δεδομένου πάντα, ότι τα άυλα στοιχεία είναι εξ ορισμού κινητά και συχνά είναι δύσκολο να εκτιμηθούν. Η εσφαλμένη κατανομή των κερδών που δημιουργούνται από πολύτιμα άυλα αγαθά έχει συμβάλει σημαντικά στη διάβρωση της φορολογικής βάσης και την μετατόπιση του κέρδους.

Αυτή περιελάμβανε:

- την υιοθέτηση μιας ευρείας και σαφώς οριοθετημένης ορισμός των άυλων στοιχείων
- εξασφαλίζοντας ότι τα κέρδη που σχετίζονται με τη μεταβίβαση και τη χρήση των άυλων αγαθών κατανέμονται κατάλληλα σύμφωνα με τη δημιουργία αξίας
- ανάπτυξη κανόνων για τις τιμές μεταβίβασης ή ειδικών μέτρων για μεταφορές άυλων αγαθών προς αξιοποίηση και
- επικαιροποίηση των κατευθυντήριων γραμμών σχετικά με τις ρυθμίσεις σχετικά με τη συνεισφορά κόστους.

Με τη δημοσίευση των αναθεωρημένων κατευθυντήριων γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) για τις τιμές μεταβίβασης για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις **OECD (2017)**, η δράση εμπλουτίζεται και ενισχύεται με τις κάτωθι διευκρινίσεις:

- Εντοπίζεται η σύνδεση του οικονομικού οφέλους με την επιτελούμενη εκείνη λειτουργία που σχετίζεται με την ανάπτυξη, διατήρηση, προστασία και εκμετάλλευση του άυλου περιουσιακού στοιχείου, καθώς και με την ανάληψη του κινδύνου που συνδέεται με αυτές τις λειτουργίες.
- Παρέχονται σαφείς οδηγίες για τον καθορισμό οικονομικού αποτελέσματος σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, στην περίπτωση χρηματοδότησης για την ανάπτυξη ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Επιπλέον, η σύνδεση οικονομικού οφέλους με την άσκηση του ελέγχου πάνω στον κίνδυνο που αναλαμβάνει η οικονομική οντότητα (control over the risk assumed) καθίσταται αναγκαία.
- Παρέχονται σαφείς οδηγίες σχετικά με τις μεθόδους αποτίμησης. Οι βάσεις δεδομένων δεν είναι πάντα κατάλληλες για την τεκμηρίωση των συναλλαγών άυλων περιουσιακών στοιχείων και γίνεται αναφορά σε νέες τεχνικές αποτίμησης, καλύτερα εφαρμόσιμες.

- Παρέχονται σαφείς οδηγίες για την αποτίμηση των «Hard – to – value Intangibles» (HTVI): Η αξιολόγηση του οικονομικού οφέλους θα γίνεται βάσει της εκ των υστέρων απόδειξης (expost) και όχι της εκ προτέρων απόδειξης (exante), που ενδεχομένως βασίζεται σε προβλέψεις μελλοντικών ταμειακών ροών χαμηλής αξιοπιστίας.
- Τον Ιούνιο του 2018 προστέθηκαν οι νέες κατευθυντήριες γραμμές (OECD, 2018) για τη φορολογική διοίκηση σχετικά με την εφαρμογή της προσέγγισης για τα άυλα στοιχεία Hard to Value Intangibles (HTVI) που αποσκοπούν στην επίτευξη κοινής αντίληψης και πρακτικής μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων σχετικά με τον τρόπο εφαρμογής των προσαρμογών που προκύπτουν από την εφαρμογή αυτής της προσέγγισης με σκοπό να βελτιώσουν τη συνοχή και να μειώσουν τον κίνδυνο διπλής επιβάρυνσης, παρέχοντας στις φορολογικές αρχές οδηγίες που πρέπει να βασίζονται στην εφαρμογή της προσέγγισης του HTVI.
- Η νομική ιδιοκτησία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου παύει να αποτελεί τον μοναδικό λόγο για δικαίωμα σε οικονομικό όφελος. Πλέον, η νομική κατοχή συνδέεται στενά με τον αναλαμβανόμενο κίνδυνο και την επιτελούμενη λειτουργία, τη χρηματοδότηση και την άσκηση ελέγχου πάνω στην ανάπτυξη, διατήρηση, προστασία και εκμετάλλευση του άυλου περιουσιακού στοιχείου (DEMPE functions).
- Παρέχονται πρόσθετες οδηγίες σχετικά με τα Cost Contribution Arrangements (CCAs): Η προσδοκία αμοιβαίου οικονομικού οφέλους και η άσκηση ελέγχου (δυνατότητα λήψης απόφασης) στον αναλαμβανόμενο κίνδυνο ορίζονται πλέον ως προαπαιτούμενα συμμετοχής σε CCAs. Οι επιμέρους αξίες της συνεισφοράς των συμμετεχόντων σε CCA θα πρέπει να είναι σε αναλογία με τα αναμενόμενα οφέλη της CCA. Η αποτίμηση της επιμέρους αξίας (value) συνεισφοράς γίνεται βάσει είτε της προϋπάρχουσας αξίας (pre-existing value) είτε της τρέχουσας συνεισφοράς (current contribution). Γενικά, ισχύει ότι οι συνεισφορές αποτιμώνται βάσει της αξίας, αλλά υπάρχει περίπτωση μια τρέχουσα συνεισφορά (π.χ. μια τρέχουσα δραστηριότητα R&D που συνεισφέρει μία ή περισσότερες συνδεδεμένες εταιρείες ενός ομίλου) να αποτιμάται στο κόστος (at cost).

5.1.3.2 Δράση 9 - Κίνδυνοι και κεφάλαιο

Η Δράση 9 αναπτύχθηκε προκειμένου να δημιουργηθούν κανόνες για την αποτροπή του BEPS με τη μεταφορά κινδύνων μεταξύ των μελών της ομάδας ή με την κατανομή υπερβολικού κεφαλαίου. Αυτό περιελάμβανε τη θέσπιση κανόνων τιμολόγησης των μεταβιβάσεων ή ειδικών μέτρων για να εξασφαλιστεί ότι δεν θα προκύψουν ακατάλληλες αποδόσεις σε μια οντότητα μόνο επειδή έχει αναλάβει συμβατικά κινδύνους ή έχει παράσχει κεφάλαιο. Οι κανόνες που θα αναπτυχθούν θα απαιτήσουν επίσης ευθυγράμμιση των αποδόσεων με τη δημιουργία αξίας. Οι εργασίες αυτές θα συντονιστούν με τις εργασίες για τις κρατήσεις δαπανών για τόκους και άλλες πληρωμές χρημάτων.

Με τη δημοσίευση των αναθεωρημένων κατευθυντήριων γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) για τις τιμές μεταβίβασης για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις (OECD, 2017), η δράση εμπλουτίζεται και ενισχύεται με τις κάτωθι διευκρινίσεις:

- Αναδεικνύεται πλέον η μεγάλη σημασία της ακριβούς οριοθέτησης της πραγματικής συναλλαγής, μέσω της ανάλυσης της σχέσης μεταξύ των συνδεδεμένων μερών βάσει συμβάσεων και της πραγματικής συμπεριφοράς μεταξύ τους.
- Το «κλειδί» στην εξακρίβωση της οριοθέτησης της πραγματικής συναλλαγής είναι το κατά πόσον η ελεγχόμενη συναλλαγή είναι εμπορικά ορθολογική (δηλαδή κατά πόσον θα πραγματοποιούνταν από ανεξάρτητα μέρη κάτω από ίδιες οικονομικά συνθήκες) και όχι το κατά πόσον η εν λόγω (ελεγχόμενη) συναλλαγή πραγματοποιείται και από ανεξάρτητα μέρη.
- Παρέχονται λεπτομερείς οδηγίες για την ανάλυση κινδύνου (Risk analysis) ως βασικό στοιχείο της λειτουργικής ανάλυσης, το οποίο περιλαμβάνει την αναγνώριση των οικονομικά σημαντικών κινδύνων (κατηγοριοποίηση κινδύνων) και την κατανομή των κινδύνων βάσει επιτελούμενων λειτουργιών (έγγραφες συμβάσεις). Ειδικότερα, η συνδεδεμένη εταιρεία που αναλαμβάνει έναν κίνδυνο οφείλει να ασκεί έλεγχο (και να αποφασίζει) για τον κίνδυνο, καθώς και να διαθέτει τη χρηματοοικονομική δυνατότητα κάλυψής αυτού.
- Ειδικότερα, μια εταιρεία μέλος ενός ομίλου η οποία αναλαμβάνει τη χρηματοδότηση των υπόλοιπων εταιρειών μελών χωρίς να έχει κάποια άλλη δραστηριότητα και δεν ασκεί τον έλεγχο του οικονομικού κινδύνου της χρηματοδότησης (capital risk),

αποκομίζει τα ίδια οφέλη με εκείνα που θα αποκόμιζε αν δεν είχε καμία δραστηριότητα (no more than a risk-free return).

5.1.3.3 Δράση 10 - Άλλες συναλλαγές υψηλού κινδύνου

Η Δράση 10 αναπτύχθηκε για να εξετάσει θέματα αποτροπής μετατόπισης κερδών αλλά και εξόδων σε άλλους τομείς υψηλού κινδύνου τα οποία θα συμβούν πολύ σπάνια μεταξύ τρίτων, όπως για παράδειγμα από τα πιο κερδοφόρα τμήματα πολυεθνικών σε άλλα, πληρωμές μεταξύ των πολυεθνικών και των μετόχων τους (όπως πχ. έξοδα μανάτζμεντ ή έξοδα συντήρησης γραφείων κτλ.), τα οποία διαβάλλουν την οικονομική φορολογική βάση.

Περιελάμβανε τη θέσπιση κανόνων τιμολόγησης των μεταβιβάσεων ή ειδικών μέτρων για:

- αποσαφήνιση των περιστάσεων υπό τις οποίες μπορούν να επαναπροσδιοριστούν οι συναλλαγές,
- να αποσαφηνίσει την εφαρμογή των μεθόδων τιμολόγησης των μεταβιβάσεων, ιδίως των διαφορών κερδών, στο πλαίσιο των παγκόσμιων αλυσίδων αξίας και
- παρέχουν προστασία έναντι κοινών τύπων βασικών πληρωμών, όπως τα έξοδα διαχείρισης και τα κεντρικά γραφεία.
- Διασφάλιση της διαφάνειας με παράλληλη προώθηση μεγαλύτερης βεβαιότητας και πρόβλεψη.

Με τη δημοσίευση των αναθεωρημένων κατευθυντήριων γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) για τις τιμές μεταβίβασης για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις (OECD, 2017), η δράση εμπλουτίζεται και ενισχύεται με τις κάτωθι διευκρινίσεις:

- Σχετικά με τις υπηρεσίες χαμηλής προστιθέμενης αξίας μεταξύ επιχειρήσεων ενός ομίλου (Low value-adding intra-group services): επιχειρείται σαφής ορισμός και καθορισμός των χαρακτηριστικών αυτών των υπηρεσιών (οι υποστηρικτικές υπηρεσίες δεν ανήκουν στις κύριες δραστηριότητες της επιχείρησης, καθώς δεν χρησιμοποιούν σημαντικά άυλα περιουσιακά στοιχεία και είναι χαμηλού κινδύνου). Επιπλέον, εισάγεται η μέθοδος της απλοποιημένης προσέγγισης (Simplified approach) για τον καθορισμό της τιμής χρέωσης υπηρεσιών χαμηλής προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων (υπολογισμός σε ετήσια βάση του

συνολικού κόστους των υπηρεσιών, χρήση κλειδιών επιμερισμού – allocation keys, εισαγωγή σταθερού 5% markup).

- Παρέχεται καθοδήγηση στην εφαρμογή της μεθόδου Profit split: προσδιορίζονται οι συνθήκες για την καταλληλότητα της μεθόδου και πραγματοποιούνται περαιτέρω εργασίες για την ανάπτυξη τεχνικών προσέγγισης σε περιπτώσεις που ο αριθμός συγκρίσιμων εταιρειών είναι αρκετά περιορισμένος. Τον Ιούνιο του 2018 προστέθηκαν οι νέες αναθεωρημένες οδηγίες (OECD, 2018), σχετικά με τη μέθοδο κατανομής κερδών (profit split method) που αναπτύχθηκε στο πλαίσιο της Δράσης 10 του Σχεδίου Δράσης BEPS οι οποίες ενσωματώθηκαν επίσημα στις κατευθυντήριες γραμμές για τις ενδοομιλικές συναλλαγές, αντικαθιστώντας το προηγούμενο κείμενο στη μέθοδο διαχωρισμού κερδών στο κεφάλαιο II.
- Παρέχονται πρόσθετες οδηγίες σχετικά με τις συναλλαγές εμπορευμάτων (Commodities): Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) ορίζεται ως η πλέον κατάλληλη μέθοδος τεκμηρίωσης συναλλαγών εμπορευμάτων. Επιπλέον, εισάγεται για πρώτη φορά η χρήση του “Quoted Price” ως σημείου αναφοράς για τον καθορισμό της τιμής ίσων αποστάσεων για την ελεγχόμενη συναλλαγή. Γίνεται σαφής προσδιορισμός των οικονομικών χαρακτηριστικών μεταξύ ελεγχόμενων και μη συναλλαγών και πραγματοποιούνται ενέργειες προσαρμογής για την επίτευξη συγκρισιμότητας. Επιπλέον, υιοθετείται η ημερομηνία της τιμολόγησης (the pricing date) από τις φορολογικές αρχές και τους υπόχρεους, στις περιπτώσεις όπου το “Quoted Price” χρησιμοποιείται ως σημείο αναφοράς για τις συναλλαγές εμπορευμάτων. Τέλος, η επιλογή της τιμής που ίσχυε κατά την ημερομηνία αποστολής των εμπορευμάτων (the shipment date) ορίζεται ως η πλέον αξιόπιστη τιμή, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει επαρκής απόδειξη για την επιλογή της πραγματικής ημερομηνίας τιμολόγησης.

5.1.3.4 Δράση 13 - Οδηγίες για την τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών και η Έκθεση αναφοράς ανά χώρα (Guidance on Transfer Pricing Documentation & Country-by-Country Report)

Η Δράση 13, OECD (2018) (Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting–BEPS Action 13), ήταν μια ανάγκη που προέκυψε από τη συνεργασία του Ο.Ο.Σ.Α. και της G20 για τον καλύτερο έλεγχο της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Για τη διαχείριση των τιμών μεταβίβασης, ο Ο.Ο.Σ.Α εξέτασε προσεκτικά την ασυμμετρία των πληροφοριών μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικών διοικήσεων. Αυτή η ασυμμετρία θα μπορούσε να "υπονομεύσει τη διαχείριση της αρχής των ίσων αποστάσεων και να ενισχύσει τις ευκαιρίες για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση κερδών (BEPS)". Σε πολλές χώρες, οι φορολογικές διοικήσεις δεν έχουν μια ολόκληρη εικόνα της παγκόσμιας αλυσίδας αξίας των φορολογουμένων. Οι διαφορετικές απαιτήσεις μεταξύ των προσεγγίσεων για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών θα μπορούσαν επίσης να αυξήσουν το κόστος συμμόρφωσης για τις επιχειρήσεις. Για τους λόγους αυτούς, «είναι σημαντικό να διατίθενται επαρκείς πληροφορίες σχετικά με τις σχετικές λειτουργίες που εκτελούνται από άλλα μέλη του ομίλου MNE όσον αφορά τις υπηρεσίες εντός ομίλου και άλλες συναλλαγές της φορολογικής διοίκησης.» **(OECD 2013)**

Οι ευκαιρίες BEPS είναι λιγότερο πιθανό να επιβιώσουν σε ένα διάφανο διεθνές φορολογικό περιβάλλον. Η καλύτερη τεκμηρίωση των τιμών μεταβίβασης μπορεί να αυξήσει την ποιότητα των πληροφοριών που παρέχονται στις φορολογικές διοικήσεις και να μειώσει την επιβάρυνση για ενδεχόμενη συμμόρφωση. **OECD/G20 (2015)**

Η δράση 13 λοιπόν, περιλαμβάνει αναθεωρημένους κανόνες που σχετίζονται με τη μεθοδολογία της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ επιχειρήσεων που ανήκουν σε έναν όμιλο, καθώς και την ενσωμάτωση της νέας έκθεσης αναφοράς ανά χώρα (Country by Country Report – CBC), στο πλαίσιο της υποχρεωτικής γνωστοποίησης στοιχείων μαζί με τον βασικό και τον τοπικό φάκελο τεκμηρίωσης για κάθε συνδεδεμένο μέρος.

Για να διευκολυνθεί η εφαρμογή του προτύπου υποβολής έκθεσης αναφοράς ανά χώρα (CbC Report), η έκθεση της Δράσης 13 της BEPS περιλαμβάνει ένα πακέτο υλοποίησης αναφοράς το οποίο αποτελείται από :

- (i) Πρότυπη νομοθεσία η οποία θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί από τις χώρες για να ζητήσει από την τελική μητρική οντότητα ομίλου πολυεθνικών επιχειρήσεων να καταθέσει την έκθεση αναφοράς ανά χώρα (CbCR) στη δικαιοδοσία της φορολογικής της κατοικίας, συμπεριλαμβανομένων των απαιτήσεων υποβολής αιτήσεων υποβολής αιτήσεων και
- (ii) Συμφωνίες τριών (3) σημείων ανάμεσα στις αρμόδιες αρχές που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για τη διευκόλυνση της εφαρμογής της ανταλλαγής εκθέσεων ανά χώρα (CbCR), αντίστοιχα με βάση:

- Πολυμερείς συμβάσεις για την προσφορά διοικητικής βοήθειας σε φορολογικά θέματα
- Διμερείς φορολογικές συμβάσεις και
- Συμφωνίες ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών (TIEA).

Επιχειρείται λοιπόν μια τυποποιημένη προσέγγιση στην τεκμηρίωση των συναλλαγών από τις φορολογικές αρχές και τους υπόχρεους, στο πλαίσιο μιας συντονισμένης προσπάθειας για την ενιαία αντιμετώπιση θεμάτων που σχετίζονται με την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, εισάγοντας μια τυποποιημένη προσέγγιση στη διαδικασία της τεκμηρίωσης, η οποία έχει ως βάση τρεις άξονες:

– Σύνταξη βασικού φακέλου (Master File), μέσω του οποίου απαιτούν από τους ομίλους να παρέχουν στις φορολογικές διοικήσεις πληροφορίες υψηλού επιπέδου σχετικά με τις παγκόσμιες επιχειρηματικές τους πράξεις και τις πολιτικές τιμολόγησης των μεταβιβάσεων που θα είναι διαθέσιμο σε όλες τις αρμόδιες φορολογικές διοικήσεις

– Σύνταξη τοπικού φακέλου (Local File) ειδικά για κάθε χώρα, προσδιορίζοντας συγκεκριμένα και τεκμηριωμένα, τις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, τα ποσά που σχετίζονται με αυτές τις συναλλαγές και την ανάλυση της εταιρείας σχετικά με τους προσδιορισμούς των τιμών μεταβίβασης τις συναλλαγές αυτές.

– Σύνταξη αναφοράς ανά χώρα (Country By Country Report) που θα παρέχει ετησίως και για κάθε φορολογική δικαιοδοσία στην οποία ασκούν τις δραστηριότητές τους το ποσό των εσόδων, το κέρδος προ φόρων εισοδήματος και φόρου εισοδήματος που καταβάλλεται και συσσωρεύεται και άλλους δείκτες οικονομικών δραστηριοτήτων.

Η Αναφορά ανά χώρα περιλαμβάνει πληροφορίες για τις εταιρείες του ομίλου σχετικά με τα έσοδα και τα κέρδη και την κατανομή αυτών μεταξύ τους, τους φόρους, τους εργαζόμενους, το κεφάλαιο, τα αδιανέμητα κέρδη, τα ενσώματα και άυλα περιουσιακά, καθώς και

πληροφορίες για τη γεωγραφική κατανομή των οικονομικών δραστηριοτήτων του ομίλου.

Annex III to Chapter V

A model template for the Country-by-Country Report

Table 1. Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:										
Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) Before Income Tax	Income Tax Paid (on cash basis)	Income Tax Accrued – Current Year	Stated capital	Accumulated earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents
	Unrelated Party	Related Party	Total							

GUIDANCE ON TRANSFER PRICING DOCUMENTATION AND COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING © OECD 2014

Πηγή: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/guidance-on-transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting_9789264219236-en#page35

Η Αναφορά περιέχει αναλυτική λίστα με τις επιχειρήσεις που ανήκουν στον όμιλο, καθώς και αντίστοιχες πληροφορίες σχετικά με τα οικονομικά στοιχεία, το αντικείμενο δραστηριότητας, τη φορολογική έδρα για κάθε μια από αυτές.

Table 2. List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:													
Tax Jurisdiction	Constituent Entities resident in the Tax Jurisdiction	Tax Jurisdiction of organisation or incorporation if different from Tax Jurisdiction of Residence	Main business activity(ies)										
			Research and Development	Holding or Managing Intellectual property	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales, Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to unrelated parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding shares or other equity instruments
	1.												
	2.												
	3.												
	1.												
	2.												
	3.												

² Please specify the nature of the activity of the Constituent Entity in the “Additional Information” section.

GUIDANCE ON TRANSFER PRICING DOCUMENTATION AND COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING © OECD 2014

Πηγή: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/guidance-on-transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting_9789264219236-en#page36

Η Αναφορά ανά χώρα συμβάλλει ουσιαστικά στην προσπάθεια αναγνώρισης της πραγματικής δραστηριότητας κάθε επιχειρηματικής οντότητας – μέλους ενός ομίλου και τη σύνδεσή της με συγκεκριμένη έδρα φορολογικής δικαιοδοσίας (tax jurisdiction), καθώς και στην πιο σαφή απεικόνιση των οικονομικών δραστηριοτήτων κάθε επιχείρησης – μέλους.

Υποχρέωση τήρησης της Αναφοράς ανά χώρα έχουν οι πολυεθνικοί όμιλοι με ενοποιημένο ετήσιο κύκλο εργασιών που ισούται ή υπερβαίνει τα 750 εκ. ευρώ και έναρξη τήρησης της Αναφοράς ανά χώρα από την 1η Ιανουαρίου 2016. Η εφαρμογή της τήρησης θα γίνει σταδιακά, καθώς θα χρειαστεί χρόνος κατά τη διαδικασία ένταξης στη φορολογική νομοθεσία κάθε χώρας.

Με το **N.4490/2017** κυρώθηκε η προσχώρηση της Ελλάδας στην Πολυμερή Συμφωνία Αρμοδίων Αρχών (ΠΣΑΑ) για την Ανταλλαγή Εκθέσεων ανά Χώρα από Ομίλους Πολυεθνικών Επιχειρήσεων.

Με το **N. 4484/2017** τέθηκε το πεδίο εφαρμογής και οι προϋποθέσεις για την υποβολή της Έκθεσης ανά Χώρα (Country by Country Report) στην Ελλάδα από Ομίλους Πολυεθνικών Επιχειρήσεων. Επιπλέον πληροφορίες δόθηκαν με τις **ΠΟΛ. 1131/24.08.2017, ΠΟΛ. 1184/22.11.2017** και η σχετική εφαρμογή που υλοποιήθηκε από την Α.Α.Δ.Ε. περιλαμβάνει:

- Φόρμα υποβολής γνωστοποιήσεων ΕΑΧ
- Εφαρμογή Εγγραφής Χρηστών
- Εφαρμογή Υποβολής Εκθέσεων ανά Χώρα
- Γενικές πληροφορίες <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/country-by-country-reporting.htm>
- Στον σύνδεσμο
<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.htm>
υπάρχουν συγκεντρωμένες οι τεχνικές πληροφορίες που αφορούν στο μορφότυπο ανταλλαγής (XML Schema)
- Στον σύνδεσμο
<http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm>

υπάρχει ο οδηγός υλοποίησης του προτύπου με πρακτικές οδηγίες σχετικές με τα βήματα και τις διαδικασίες που θα πρέπει να ακολουθηθούν για την επιτυχή υλοποίηση του.

- Οδηγία 2016/881/ΕΕ
- Ν. 4490/2017
- Ν. 4484/2017
- Ν. 4534/2018 (Α΄77/30.04.2018)
- VALIDATION OF BUSINESS RULES AND TECHNICAL RULES
- Επιπρόσθετοι Τεχνικοί κανόνες για την υποβολή των αρχείων
- Οδηγίες Χρήσης του Συστήματος Υποβολής Εκθέσεων ανά Χώρα DAC4/Cbc
- Εφαρμογή JAVA για δημιουργία και έλεγχο αρχείου

Πηγή: Α.Α.Δ.Ε.

<https://www.aade.gr/epicheireseis/themata-diethnoys-dioiketikessynergasias/country-country-reportingcbcdac4> (Τελευταία ενημέρωση: 26/09/2018)

Έχει συναφθεί Διμερής Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών μεταξύ **Ελλάδας** και **Η.Π.Α.** για την **“ανταλλαγή Εκθέσεων ανά Χώρα” (CAA on CbC)**, η οποία υπεγράφη από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. στο Όσλο στις 27.09.2017. Η κύρωση αυτής της Συμφωνίας έγινε με την ψήφιση του **Ν. 4534/2018** (ΦΕΚ Α΄77) βάσει του οποίου θεσπίστηκε η υποχρέωση για την υποβολή των Εκθέσεων ανά Χώρα σύμφωνα με τη Διμερή Συμφωνία Ελλάδας ΗΠΑ. Η υποβολή γίνεται μέσω της υφιστάμενης εφαρμογής για την υποβολή των Εκθέσεων ανά Χώρα (Country by Country Reporting), με καταληκτική ημερομηνία την 31^η Μαΐου 2018.

Η Έκθεση ανά Χώρα πρέπει να υποβληθεί εντός 12 μηνών από την τελευταία ημέρα του φορολογικού έτους στο οποίο αναφέρεται. Για φορολογικά έτη που λήγουν την 31η Δεκεμβρίου, οι υπόχρεες ελληνικές οντότητες οφείλουν να υποβάλλουν την Έκθεση ανά Χώρα που αναφέρεται στην χρήση 2017, έως τις 31/12/2018. Σε περίπτωση μη υποβολής Έκθεσης ανά Χώρα, επιβάλλεται στους υπόχρεους πρόστιμο €20.000, ενώ σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς Έκθεσης ανά Χώρα επιβάλλεται πρόστιμο €10.000.

Περαιτέρω, όλες οι νομικές οντότητες (Τελική Μητρική Οντότητα, Παρένθετη Μητρική Οντότητα ή Συνιστώσα Οντότητα) φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και μέλη Ομίλου ΠΕ που

είναι υπόχρεοι για την υποβολή Έκθεσης ανά Χώρα, οφείλουν να ενημερώσουν την Α.Α.Δ.Ε., μέσω της αποστολής ειδικής φόρμας στην διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου **notifications.cbefiling@aaade.gr**, σχετικά με την οντότητα του Ομίλου ΠΕ που είναι υπεύθυνη να προβεί στην υποβολή της Έκθεσης ανά Χώρα, το αργότερο έως την τελευταία ημέρα του φορολογικού έτους υποβολής Έκθεσης ανά Χώρα του Ομίλου ΠΕ. Για φορολογικά έτη που λήγουν την 31η Δεκεμβρίου, οι υπόχρεες νομικές οντότητες οφείλουν να υποβάλλουν την γνωστοποίηση σχετικά με την Έκθεση ανά Χώρα που θα αναφέρεται στην χρήση 2018, έως τις 31/12/2018.

5.1.4 Ευρωπαϊκή Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164

Την 12η Ιουλίου 2016 δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης η Οδηγία **(ΕΕ) 2016/1164** (κοινώς γνωστή ως “DAC4”) *«για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς»*. Η οδηγία αυτή αποτελεί απάντηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στο σχέδιο δράσης του Ο.Ο.Σ.Α. για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση των κερδών (BEPS). Βασίζεται στην αρχή ότι οι φόροι πρέπει να πληρώνονται στο μέρος όπου πραγματοποιούνται τα κέρδη. Οι **Navarro et al (2016)** αναφέρουν πως σε αντίθεση με το πρόγραμμα BEPS του Ο.Ο.Σ.Α, η πρόταση οδηγίας αυτή διατυπώνει συγκεκριμένα νομοθετικά μέτρα των οποίων οι συνέπειες μπορούν να υπερβούν την Ευρωπαϊκή Ένωση και συμπεραίνουν ότι η θέσπιση ελάχιστης προστασίας για όλα τα συστήματα φορολογίας των εταιρειών των κρατών μελών (που φαίνεται να είναι ο απώτερος στόχος της παρούσας πρότασης οδηγίας) είναι κάτι που πρέπει να αφηθεί στα ίδια τα κράτη μέλη.

Με τις διατάξεις της Οδηγίας θεσπίζονται μέτρα κατά των πρακτικών φοροαποφυγής και ειδικότερα σε σχέση με τα ακόλουθα:

- α) Περιορισμοί στη δυνατότητα έκπτωσης των τόκων (Interest limitation rule).
- β) Κανόνες για τη φορολόγηση κατά την έξοδο (exit taxation)
- γ) Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων (general anti-abuse rule)
- δ) Κανόνας για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (controlled foreign company rule)
- ε) Κανόνες για τις υβριδικές ασυμφωνίες (hybrid mismatches)

Τα κράτη μέλη, σύμφωνα με το **άρθρο 11** της οδηγίας, έχουν προθεσμία μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2018 για να θεσπίσουν και δημοσιεύσουν τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις προκειμένου να συμμορφωθούν προς την παρούσα οδηγία. Ανακοινώνουν αμέσως στην Επιτροπή το κείμενο των εν λόγω διατάξεων και εφαρμόζουν αυτές τις διατάξεις από 1ης Ιανουαρίου 2019. Κατά παρέκκλιση, από την παράγραφο 1 του άρθρου 11, τα κράτη μέλη θεσπίζουν και δημοσιεύουν, έως τις 31 Δεκεμβρίου 2019, τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για να συμμορφωθούν προς το άρθρο 5 “Κανόνες για τη φορολόγηση κατά την έξοδο” και εφαρμόζουν αυτές τις διατάξεις από 1ης Ιανουαρίου 2020.

5.1.4.1 Περιορισμοί στη δυνατότητα έκπτωσης των τόκων

Ο σκοπός του κανόνα περιορισμού της δυνατότητας έκπτωσης των τόκων, (ή όπως αναφέρεται στο άρθρο 4 της Οδηγίας “υπερβαίνον κόστος δανεισμού”) είναι να εμποδίσει ή και να αποτρέψει πολυεθνικούς ομίλους εταιρειών από πρακτικές διάβρωσης της φορολογικής βάσης μέσω της μετατόπισης κερδών, χρησιμοποιώντας την πληρωμή τόκων από εταιρείες που εδρεύουν σε δικαιοδοσίες με υψηλή εταιρική φορολόγηση προς εταιρείες του ίδιου ομίλου που εδρεύουν σε δικαιοδοσίες με χαμηλή εταιρική φορολόγηση ή προς τρίτες εταιρείες. Σύμφωνα με την Οδηγία, το υπερβαίνον κόστος δανεισμού μιας εταιρείας εκπίπτει κατά τη φορολογική περίοδο στην οποία πραγματοποιείται και μόνο έως ποσοστό τριάντα (30%) τοις εκατό επί των κερδών της προ τόκων, φόρων, απομείωσης και αποσβέσεων (EBITDA). Το **EBITDA** θα υπολογίζεται προσθέτοντας στο φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου το υπερβαίνον κόστος δανεισμού καθώς και απομειώσεις και αποσβέσεις που διεκδικήθηκαν για φορολογικούς σκοπούς (π.χ. κεφαλαιουχικές εκπτώσεις). Το EBITDA δε θα περιλαμβάνει εισόδημα το οποίο δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος. Το “υπερβαίνον κόστος δανεισμού” ορίζεται ως το ποσό κατά το οποίο το εκπιπτόμενο κόστος δανεισμού (π.χ. τόκοι για άντληση χρηματοδότησης) μιας οντότητας υπερβαίνει τα φορολογητέα έσοδα από τόκους. Ωστόσο η οδηγία επιτρέπει τη θέσπιση εξαιρέσεων, σύμφωνα με τις οποίες: α) θα εκπίπτει όλο το κόστος του υπερβαίνοντος δανεισμού έως του ποσού των 3 εκατομμυρίων ευρώ (προφανώς για λόγους περιορισμό του διοικητικού φόρτου και του κόστους συμμόρφωσης παρέχοντας ένα κανόνα ασφαλούς λιμένα) , όπως και β) η πλήρης έκπτωση του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού αν η επιχείρηση αποτελεί αυτοτελή οντότητα, δηλαδή δεν είναι μέλος ομίλου και δεν διαθέτει συνδεδεμένη επιχείρηση ή μόνιμη

εγκατάσταση. Ο κανόνας αυτός εξαιρεί τις χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις (π.χ. τραπεζικά ιδρύματα, ασφαλιστικές εταιρείες, οργανισμούς εναλλακτικών επενδύσεων), για τις οποίες θα θεσπιστούν ειδικοί κανόνες σε μεταγενέστερο στάδιο.

Επιπλέον, τα κράτη μέλη μπορούν, προαιρετικά: α) να αναγνωρίσουν δικαίωμα πλήρους έκπτωσης του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού μιας οντότητας που αποτελεί μέλος ενοποιημένου ομίλου, εάν το ποσοστό του μετοχικού κεφαλαίου της προς το σύνολο των περιουσιακών της στοιχείων είναι ίσο ή υψηλότερο από το αντίστοιχο ποσοστό του ομίλου, ή διαφορετικά να αναγνωρίσουν σε αυτή δικαίωμα μερικής έκπτωσης του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού, υπό προϋποθέσεις, β) τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν κανόνες για τη μεταφορά σε μεταγενέστερο ή προγενέστερο χρόνο του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού που απαγορεύεται να εκπέσει κατά τη φορολογική χρήση στην οποία δημιουργείται. Σύμφωνα με την **Κατερίνα Παπανικολάου**, Διοικητικό Σύμβουλο της KPMG Limited η εφαρμογή του κανόνα για περιορισμό στην έκπτωση τόκων αποτελεί ένα αυστηρό φορολογικό μέτρο το οποίο ναι μεν αποσκοπεί στην αντιμετώπιση της φοροαποφυγής μέσω της μετατόπισης κερδών, αλλά από την άλλη ενδέχεται να δημιουργήσει προβλήματα όπως:

α) διπλή φορολόγηση, καθώς σε περίπτωση περιορισμού του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού στο δανειολήπτη, ο δανειστής θα φορολογηθεί για το αντίστοιχο εισόδημα. Ακόμη και η πρόνοια για μεταφορά του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού σε επόμενα έτη δεν συνεπάγεται την αξιοποίηση του με συμψηφισμό κερδών των επόμενων ετών.

β) αύξηση του διοικητικού φόρτου και του κόστους συμμόρφωσης, ειδικά σε ότι αφορά την εφαρμογή του κανονισμού σε ομίλους όπου θα πρέπει να εξετάζονται οι διάφοροι όροι για τυχόν απαλλαγές, αν επιλεγεί η φορολόγηση σε επίπεδο ομίλου.

5.1.4.2 Κανόνες για τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες

Οι κανόνες για τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες (άρθρο 7), παρουσιάζουν ως αφετηρία τις αντίστοιχες προτάσεις του σχεδίου δράσης του ΟΟΣΑ για την καταπολέμηση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης κερδών (BEPS) και έχουν ως κύριο στόχο να αποτρέψουν τους πολυεθνικούς ομίλους εταιρειών από πρακτικές μετατόπισης κερδών από μητρικές εταιρείες εγκατεστημένες σε ένα κράτος προς ελεγχόμενες από αυτές εταιρείες που βρίσκονται σε άλλο κράτος, όπου και απολαμβάνουν προνομιακή φορολόγηση. Τα κράτη άρχισαν να θεσπίζουν τέτοιους κανόνες επειδή η αυτονομία των νομικών

προσώπων κατ' αρχήν επιβάλλει τη μη φορολόγηση ενός ομίλου εταιρειών ως ενιαίας οντότητας αλλά τη φορολόγηση κάθε οντότητας ξεχωριστά, σύμφωνα με τα στοιχεία που συνδέουν κάθε οντότητα με μια φορολογική δικαιοδοσία (συνήθως, στον τόπο όπου κάθε εταιρεία έχει την καταστατική της έδρα ή όπου ασκείται η πραγματική διοίκησή της). Η βασική αυτή αρχή καθιστά εύκολο στους πολυεθνικούς ομίλους εταιρειών να αναβάλλουν τη φορολόγηση σημαντικού μέρους των κερδών τους - μετατοπίζοντας αυτά προς θυγατρικές που βρίσκονται σε δικαιοδοσίες με προνομιακό καθεστώς- μέχρι να προχωρήσουν στη διανομή των κερδών της θυγατρικής προς τη μητρική ή στην πώληση της συμμετοχής στη θυγατρική. Στη συνέχεια, η μητρική εταιρεία υπόκειται στον φόρο για το ανακαταμεμημένο αυτό εισόδημα στο κράτος όπου είναι κάτοικος για φορολογικούς σκοπούς. Η ενσωμάτωση των κανόνων αυτών στην εσωτερική φορολογική νομοθεσία είχαν προηγηθεί της εν λόγω οδηγίας με το **Άρθρο 66, Ν.4172/2013** “Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (ΕΑΕ)” και την **ΠΟΛ.1076/17.3.2014** “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν.4172/2013”.

5.1.4.3 Κανόνες για ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων

Η οδηγία αυτή θεσπίζει κανόνες κατά των ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων (άρθρο 9) στις οποίες εμπλέκονται τρίτες χώρες. Επιπλέον, καλύπτει τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μόνιμων εγκαταστάσεων, τόσο στην εντός της Ε.Ε διάσταση τους όσο και σε σχέση με τρίτες χώρες, τις υβριδικές μεταβιβάσεις, τις εισαγόμενες ασυμφωνίες και τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση διπλής έδρας

Οι ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων είναι συνέπεια των διαφορών ως προς τον νομικό χαρακτηρισμό των πληρωμών (χρηματοπιστωτικά μέσα) ή των οντοτήτων και οι διαφορές αυτές εκδηλώνονται κατά τη συνεργασία μεταξύ των νομικών συστημάτων δύο δικαιοδοτικών οργάνων.

Συνέπεια της ασυμφωνίας στους παραπάνω νομικούς χαρακτηρισμούς είναι συχνά η διπλή μη φορολόγηση, που εκδηλώνεται είτε ως διπλή έκπτωση (σε καθένα από τα δύο κράτη στα οποία υπάρχει διασυνοριακή δραστηριότητα) και που ορίζεται από την οδηγία ότι θα πρέπει η έκπτωση να χορηγείται μόνο στο κράτος μέλος στο οποίο έχει την πηγή του το υβριδικό μέσο (η πληρωμή), είτε ως μείωση του φορολογητέου εισοδήματος στην οντότητα που εδρεύει στο ένα κράτος, μέσω πληρωμής προς άλλη οντότητα που εδρεύει σε άλλο κράτος, χωρίς όμως η εν λόγω μείωση να λογίζεται ως αύξηση στο φορολογητέο εισόδημα της λήπτριας (έκπτωση

χωρίς καταχώριση) όπου σύμφωνα με την οδηγία επιβάλλεται στο κράτος μέλος του πληρωτή να αρνηθεί την έκπτωση των πληρωμών.

5.1.4.4 Φορολόγηση κατά την έξοδο

Με το **άρθρο 5** της Οδηγίας οι δικαιοδοσίες υποχρεούνται να θεσπίσουν νομοθεσία που θα επιβάλλει στους φορολογούμενους φόρο επί του ποσού που ισούται προς την αγοραία αξία των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων κατά τη στιγμή της εξόδου τους, μείον την αξία τους για φορολογικούς σκοπούς. Τέσσερις (4) είναι, ουσιαστικά, οι περιπτώσεις που θα πρέπει να επιβάλλεται ο παραπάνω φόρος: α) σε περιπτώσεις διασυνοριακών μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων από την έδρα προς κάποια μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα, εφόσον το κράτος μέλος της έδρας, δεν έχει πλέον το δικαίωμα να φορολογεί τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία λόγω της μεταφοράς, β) σε περιπτώσεις διασυνοριακών μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων από τη μόνιμη εγκατάστασή του σε κράτος μέλος στην έδρα του ή σε άλλη μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα, εφόσον το κράτος μέλος της μόνιμης εγκατάστασης δεν έχει πλέον το δικαίωμα να φορολογεί τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία λόγω της μεταφοράς, γ) σε περιπτώσεις ο φορολογούμενος μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα, εκτός από εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία παραμένουν ουσιαστικά συνδεδεμένα με μόνιμη εγκατάσταση στο πρώτο κράτος μέλος και δ) σε περιπτώσεις που ο φορολογούμενος μεταφέρει τη δραστηριότητα που ασκεί η μόνιμη εγκατάστασή του από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα, εφόσον το κράτος μέλος της μόνιμης εγκατάστασης δεν έχει πλέον το δικαίωμα να φορολογεί τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία λόγω της μεταφοράς. Περαιτέρω, η Οδηγία θεσπίζει ειδικούς ευνοϊκούς κανόνες που αφορούν τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων ή τη μεταφορά έδρας μεταξύ κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ), καθώς επιτρέπει στους φορολογούμενους να αναβάλουν την καταβολή φόρου μέσω της καταβολής του σε δόσεις για διάστημα πέντε ετών σε αντίθεση με μεταβιβάσεις / μεταφορές έδρας προς τρίτες χώρες, ελλείπουσας οποιασδήποτε ειδικής ρύθμισης, οι δικαιοδοσίες θα πρέπει να ζητήσουν αμέσως την καταβολή του ως άνω φόρου. Λειτουργία της φορολόγησης κατά την έξοδο είναι να εξασφαλίζει ότι, όταν ένας φορολογούμενος μεταφέρει περιουσιακά στοιχεία ή τη φορολογική του κατοικία εκτός της φορολογικής δικαιοδοσίας ενός κράτους, το εν λόγω κράτος φορολογεί την οικονομική αξία οποιουδήποτε κεφαλαιακού κέρδους που παράγεται στο έδαφός του, ακόμη και αν το εν λόγω κέρδος δεν έχει ακόμη πραγματοποιηθεί κατά τον χρόνο της εξόδου.

5.1.4.5 Γενικός Κανόνας Απαγόρευσης των Καταχρήσεων

Ο Γενικός Κανόνας Απαγόρευσης των Καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) εισάγεται στο άρθρο 6 της Οδηγίας στοχεύοντας στην καταπολέμηση καταχρηστικών πρακτικών που δεν καλύπτονται από με ειδικά στοχοθετημένες διατάξεις κατά της φοροαποφυγής και οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν εκ των κύριων σκοπών την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή το σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, και συνεκτιμημένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων, δεν είναι γνήσιες. Το αποτέλεσμα της εφαρμογής του παραπάνω κανόνα είναι να μη λαμβάνονται υπ' όψει από τις φορολογικές αρχές, κατά τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης των εταιρειών, οι μη γνήσιες διευθετήσεις. Μια διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων θεωρείται μη γνήσια στον βαθμό που η εφαρμογή δεν γίνεται για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα οπότε και δεν λαμβάνονται υπόψη με αποτέλεσμα η φορολογική υποχρέωση να υπολογίζεται σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο.

5.1.5 Κοινή Ενοποιημένη Βάση Φορολογίας Εταιρειών Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)

Το 2011, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή (European Commission) δημοσίευσε πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης για μια κοινή ενοποιημένη φορολογική βάση για τις εταιρείες (CCCTB). Μετά την έλλειψη προόδου στο Συμβούλιο σχετικά με την πρόταση αυτή, η Επιτροπή αποφάσισε να ξαναρχίσει το έργο σε μια προσέγγιση δύο σταδίων, με τη δημοσίευση δύο νέων αλληλοσυνδεόμενων προτάσεων :

1. Σχετικά με μια κοινή φορολογική βάση για τις εταιρείες (CCTB) και 2. Για μια κοινή ενοποιημένη βάση φορολογίας εταιρειών (CCCTB). Αυτά δημοσιεύθηκαν στις 25 Οκτωβρίου 2016 ως μέρος της δέσμης μέτρων για τη μεταρρύθμιση της φορολογίας εταιρειών που εγκρίθηκε εκείνη την ημέρα ενώ ταυτόχρονα αποσύρθηκε η πρόταση του 2011. Η CCCTB πρέπει να εξεταστεί στο Συμβούλιο όταν ολοκληρωθεί με επιτυχία η συζήτηση για το CCTB.

Στόχος της οδηγίας **Κοινής Βάσης Φορολογίας Εταιρειών (CCTB)** είναι η θέσπιση ενιαίου συνόλου κανόνων για τον υπολογισμό της βάσης φορολογίας των εταιρειών στην εσωτερική αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιτρέποντας τη σημαντική μείωση ορισμένων ασαφειών και αβεβαιοτήτων, που όχι μόνο αυξάνουν το κόστος συμμόρφωσης των νομοταγών επιχειρήσεων αλλά και τις δυνατότητες κατάχρησης των συχνών τεχνικών αναντιστοιχιών ανάμεσα στα φορολογικά συστήματα των κρατών μελών. Τα φορολογητέα κέρδη τους να

υπολογίζονται ομοιόμορφα σε όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ταυτόχρονα να βοηθηθούν τα κράτη μέλη να καταπολεμήσουν τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό των πολυεθνικών επιχειρήσεων.

Το σχέδιο οδηγίας **Κοινής Ενοποιημένης Βάσης Φορολογίας Εταιρειών (CCCTB)** βασίζεται στην οδηγία **(CCTB)** και καλύπτει τα ακόλουθα πεδία:

- αντικείμενο, πεδίο εφαρμογής και ορισμοί (κεφάλαιο I, άρθρα 1-3)
- της κατοικίας και της εδαφικότητας (κεφάλαιο II, άρθρο 4)
- ενοποίηση (κεφάλαιο III, άρθρα 5-10)
- είσοδος και έξοδος από τον όμιλο (κεφάλαιο IV, άρθρα 11-21)
- επιχειρηματικές αναδιοργανώσεις (κεφάλαιο V, άρθρα 22-23)
- συναλλαγές μεταξύ του ομίλου και άλλων οντοτήτων (κεφάλαιο VI, άρθρα 24-26)
- διαφανείς φορείς (κεφάλαιο VII, άρθρο 27)
- κατανομή της κοινής ενοποιημένης φορολογικής βάσης για τις εταιρείες (κεφάλαιο VIII, άρθρα 28-45)
- τη διοίκηση και τις διαδικασίες (κεφάλαιο IX, άρθρα 46-68)
- αλληλεπίδραση με την οδηγία CCTB (κεφάλαιο X, άρθρα 69-74) και
- τελικές διατάξεις (κεφάλαιο XI, άρθρα 75-8

Πηγή: Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), COM(2016) 683, 25.10.2016, 2016/0336(CNS), Consultation procedure (CNS)

Θεσπίζει τεχνικούς κανόνες για την ενοποίηση των κερδών και τον επιμερισμό της ενοποιημένης βάσης στα επιλέξιμα κράτη μέλη. Ο προτεινόμενος τύπος κατανομής στο πλαίσιο της CCCTB περιλαμβάνει τρεις τύπους συντελεστών εξίσου σταθμισμένους σύμφωνα με τους παράγοντες των πωλήσεων, της εργασίας και των περιουσιακών στοιχείων.

Η πρωτοβουλία CCCTB, ωστόσο, δεν αποσκοπεί στην εναρμόνιση των φορολογικών συντελεστών ή σε τυχόν πιστώσεις φόρου στην ΕΕ - τα ζητήματα αυτά τίθενται εκτός του πεδίου εφαρμογής των προτάσεων. Η απόφαση για τους συντελεστές φορολογίας εταιρειών συνιστά κυριαρχικό δικαίωμα των κρατών μελών.

Οι όμιλοι επιχειρήσεων θα υπολογίζουν τα κέρδη και τις ζημιές των εταιρειών που έχουν σε ένα από τα κράτη μέλη της ΕΕ στα οποία δραστηριοποιούνται. Στη συνέχεια θα προστίθενται

οι φορολογικές βάσεις των εταιρειών του Ομίλου, όπως θα έχουν προσδιοριστεί με βάση τους ενιαίους κανόνες, ώστε να προκύψει, με βάση συγκεκριμένους κανόνες ενοποίησης και με απαλοιφή των ενδοομιλικών συναλλαγών λόγω της ενοποίησης, η τελική φορολογική βάση του Ομίλου. Η τελευταία θα κατανέμεται μεταξύ των εταιρειών του Ομίλου με βάση μια τυποποιημένη φόρμουλα, έναν μαθηματικό τύπο, που λαμβάνει υπόψη τέσσερις παράγοντες: πωλήσεις, πάγια, προσωπικό και δεδομένα. Κάθε κράτος μέλος θα φορολογεί το μέρος της φορολογικής βάσης που αναλογεί στην εταιρεία που εδρεύει στη χώρα του με βάση τον εσωτερικό φορολογικό του συντελεστή. Ο υπολογισμός των ενοποιημένων κερδών ενός ομίλου και ο επιμερισμός των κερδών αυτών στα κράτη μέλη για φορολόγηση με βάση την οικονομική δραστηριότητα που πραγματοποιείται σε κάθε χώρα θα εξαλείψει επίσης τον κίνδυνο διπλής φορολόγησης ή διπλής μη φορολόγησης κερδών, που σήμερα διαστρεβλώνει τη λειτουργία της Ενιαίας Αγοράς.

Η πρόταση της οδηγίας περιληπτικά περιλαμβάνει ως προς τον προσδιορισμό της φορολογικής βάσης:

- Τον ορισμό της έννοιας των εσόδων - απαλλασσόμενα έσοδα
- Τον ορισμό των εκπιπτόμενων και μη εκπιπτόμενων δαπανών
- Κανόνες για επισφαλείς απαιτήσεις
- Κανόνες αποσβέσεων παγίων
- Κανόνες μεταφοράς ζημιών
- Ορισμό συνδεδεμένων επιχειρήσεων και κανόνες transferpricing
- Κανόνες αντιμετώπισης καταχρήσεων
- Κανόνες για ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (CFC rules)
- Κανόνες για αναντιστοιχίες υβριδικών μέσων (hybrid mismatches)

Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, εμπλεκόμενο συμβουλευτικά στη διαδικασία, ενέκρινε και τις δύο προτάσεις με μεγάλη πλειοψηφία (38 ψήφους υπέρ, 11 κατά και 5 αποχές). Κατά τη διάρκεια της διαδικασίας, η Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων του Κοινοβουλίου (ECON), εγκρίνοντας τις δύο οδηγίες, επέφερε τις ακόλουθες, μεταξύ άλλων, σημαντικές τροποποιήσεις σε σχέση με τις αρχικές προτάσεις της Επιτροπής:

- Το όριο των 750.000.000 εκατομμυρίων ευρώ τζίρου για την υποχρεωτική εφαρμογή της Κοινής Ενοποιημένης Φορολογικής Βάσης Εταιρειών θα απαλειφθεί μέσα σε μια

μέγιστη περίοδο 7 ετών (προβλέπεται δηλαδή σταδιακά καθολική εφαρμογή για όλες τις εταιρείες που εδρεύουν στην Ευρωπαϊκή Ένωση).

- Εισάγεται ως νέα έννοια η ψηφιακή μόνιμη εγκατάσταση, βάση της οποίας ένας φορολογούμενος, κάτοικος ενός κράτους μέλους που παρέχει ψηφιακή πλατφόρμα ή πρόσβαση σε αυτή σε άλλο κράτος μέλος, έχει ψηφιακή μόνιμη εγκατάσταση σε αυτό.
- Στον μαθηματικό τύπο επιμερισμού προστέθηκε και ένας επιπλέον τέταρτος παράγοντας όπως αναφέρθηκε παραπάνω, αυτός της συγκέντρωσης και χρήσης δεδομένων για εμπορικούς σκοπούς.
- Η αρχικά προταθείσα υπερ-έκπτωση (super-deduction) των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης (R&D) μέχρι του ποσού των 20 εκατομμυρίων ευρώ αντικαταστάθηκε από πίστωση φόρου δέκα τοις εκατό (10%), ενώ η δυνατότητα έκπτωσης των τόκων δανεισμού περιορίζεται ώστε να περιοριστεί η παρούσα ευνοϊκότερη μεταχείριση του δανεισμού έναντι της κεφαλαιοδότησης ως μέσου χρηματοδότησης.
- Η μετάβαση στην Κοινή Ενοποιημένη Φορολογική Βάση Εταιρειών πρέπει να είναι ομαλή για τα κράτη μέλη. Για τον σκοπό αυτό προτείνεται ένας μεταβατικός μηχανισμός αποζημίωσης για τα κράτη μέλη που μπορεί να χάσουν έσοδα.
- Οι υφιστάμενοι μηχανισμοί επίλυσης διαφορών πρέπει να αξιολογηθούν ώστε να διασφαλιστεί η σωστή επίλυση των διαφορών που θα προκύπτουν μεταξύ των κρατών μελών.
- Η ενσωμάτωση των οδηγιών θα πρέπει να γίνει κατά ένα χρόνο νωρίτερα, τα κράτη μέλη θα πρέπει δηλαδή να τις υιοθετήσουν μέχρι το 2019 και η εφαρμογή τους θα πρέπει να ξεκινήσει από το 2020.

Οι αντίθετες απόψεις μιας μειοψηφίας μελών της επιτροπής, των βουλευτών του E.A.K. Esther de Lange, Brian Hayes και Gunnar Hökmark σύμφωνα με το άρθρο 52α, παράγραφος 4, του Κανονισμού, καταγράφονται στην έκθεση. Αυτοί υποστηρίζουν ότι:

1. Μολονότι η φορολογία αποτελεί αρμοδιότητα των κρατών μελών, η καταπολέμηση της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής καταδεικνύει την ανάγκη ενίσχυσης της συνεργασίας σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Ωστόσο, η πρόταση για μια κοινή (ενοποιημένη) φορολογική βάση για τις εταιρείες θα έχει μικρό μόνο αντίκτυπο στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, ενώ οι συνέπειες για τις οικονομίες των κρατών μελών θα είναι πολύ

σοβαρές, ειδικά επειδή η προτεινόμενη κλείδα ενοποίησης δεν είναι σωστή αντιπροσωπεύουν το επίπεδο της οικονομικής δραστηριότητας.

2. Δεν έχει διενεργηθεί επαρκώς λεπτομερής εκτίμηση των επιπτώσεων κατά χώρα ούτε για το CCTB ούτε για το CCCTB, ιδίως όσον αφορά τις επιπτώσεις στα φορολογικά έσοδα των κρατών μελών. Οι περαιτέρω αλλαγές που προτείνει η παρούσα έκθεση απαιτούν μεγαλύτερη ανάγκη για νέα εκτίμηση με σαφείς υπολογισμούς για τις συνέπειες για κάθε κράτος μέλος, ιδίως όσον αφορά τον αντίκτυπο στα φορολογικά έσοδα των κρατών μελών.

3. Επιπλέον, ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός από πολυεθνικές εταιρείες αποτελεί παγκόσμιο πρόβλημα. Ο καλύτερος τρόπος αντιμετώπισης αυτού του προβλήματος είναι σε διεθνώς αποδεκτή βάση μέσω της πρωτοβουλίας OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

4. Επτά εθνικά κοινοβούλια εξέδωσαν αιτιολογημένες γνώμες που διατύπωσαν αντιρρήσεις σχετικά με τις προτάσεις CCTB και CCCTB αναφέροντας λόγους επικουρικότητας και φορολογικής κυριαρχίας. Αυτές οι ανησυχίες δεν έχουν ληφθεί καθόλου υπόψη στην παρούσα έκθεση.

Τα δύο σχέδια οδηγιών καλύπτουν θέματα κοινής φορολογικής πολιτικής, ως εκ τούτου θα πρέπει να εγκριθούν βάσει ειδικής νομοθετικής διαδικασίας, που απαιτεί ομοφωνία στο Συμβούλιο Υπουργών της Ε.Ε. πράγμα που καθιστά πολλή δύσκολη αν όχι αδύνατη την υιοθέτηση τους. Αν και κάτι τέτοιο σύντομα μπορεί να ανατραπεί καθώς την 15 Ιανουαρίου 2019 ξεκίνησε στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή η συζήτηση σχετικά με τη μεταρρύθμιση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων στον τομέα της φορολογικής πολιτικής στην Ε.Ε προτείνοντας ένα χάρτη πορείας για την προοδευτική και στοχευμένη μετάβαση στην ψηφοφορία με ειδική πλειοψηφία στο πλαίσιο της συνήθους νομοθετικής διαδικασίας.

Ο Πιερ Μοσκοβισί, επίτροπος Οικονομικών και Δημοσιονομικών Υποθέσεων, Φορολογίας και Τελωνείων, δήλωσε σχετικά: *«Η ΕΕ έχει συγκεκριμένο ρόλο στη φορολογική πολιτική από την απαρχή της Ένωσης, έξι δεκαετίες πριν. Η ομοφωνία στον τομέα αυτό μπορεί να είχε νόημα τη δεκαετία του 1950 όταν τα κράτη μέλη ήταν έξι, σήμερα όμως δεν έχει πλέον κανένα νόημα. Ο κανόνας της ομοφωνίας στον τομέα της φορολογίας φαίνεται όλο και περισσότερο αναχρονιστικός από πολιτική άποψη, προβληματικός από νομική άποψη και αντιπαραγωγικός από οικονομική άποψη. Αντιλαμβάνομαι πολύ καλά ότι πρόκειται για ευαίσθητο ζήτημα, αλλά*

αυτό δεν πρέπει να μας εμποδίσει να το συζητάμε. Ας ξεκινήσουμε λοιπόν αυτή τη συζήτηση σήμερα.»

Στην ανακοίνωση, η Επιτροπή ζητεί από τους ηγέτες της ΕΕ, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και άλλα ενδιαφερόμενα μέρη να εξετάσουν το ενδεχόμενο βαθμιαίας, σε τέσσερα στάδια, καθιέρωσης της λήψης αποφάσεων με ειδική πλειοψηφία. **(European Commission, 2019)**

Παρόλα τα παραπάνω εκτεθέντα παρουσιάζουν όπως φαίνεται αρκετές δυσκολίες ως προς την υλοποίησή τους οι οποίες είναι:

- Η επίτευξη συμφωνίας ως προς τη φόρμουλα επιμερισμού και η διατήρηση ή αναθεώρηση της
- Η ενοποίηση των αποτελεσμάτων σε περιπτώσεις μειοψηφικών συμμετοχών και σύνθετων εταιρικών σχημάτων
- Η δυνατότητα διατήρησης του παραδοσιακού φορολογικού συστήματος για μη εντασσόμενες οντότητες ή για τρίτες χώρες
- Η ανάγκη επαναδιαπραγμάτευσης των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ)
- Ο προσδιορισμός του τύπου πραγματοποίησης των πωλήσεων ιδιαίτερα για το ηλεκτρονικό εμπόριο και τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες.

Στον αντίποδα όμως υπάρχουν και εκτιμώμενα μακροοικονομικά οφέλη για τις δικαιοδοσίες όπως:

- Η μείωση του κόστους συμμόρφωσης
- Η αύξηση των άμεσων ξένων επενδύσεων

και συνέπειες όπως:

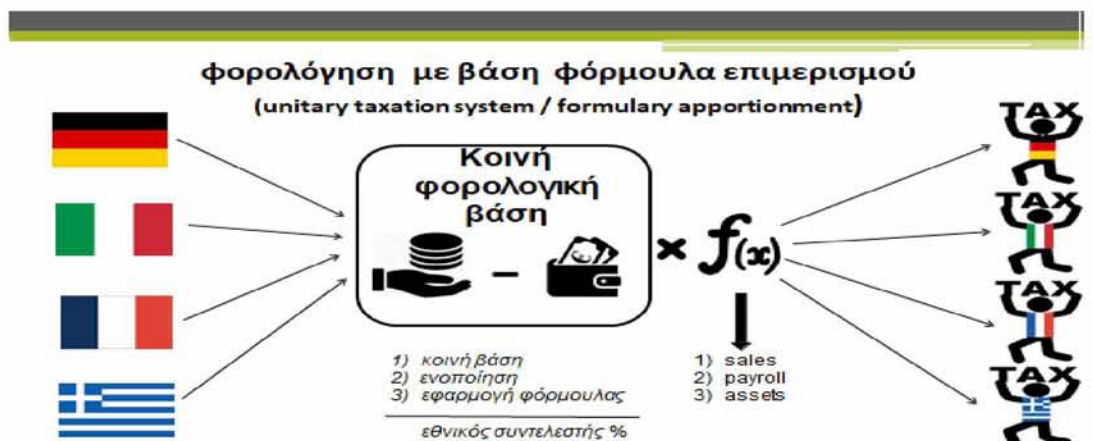
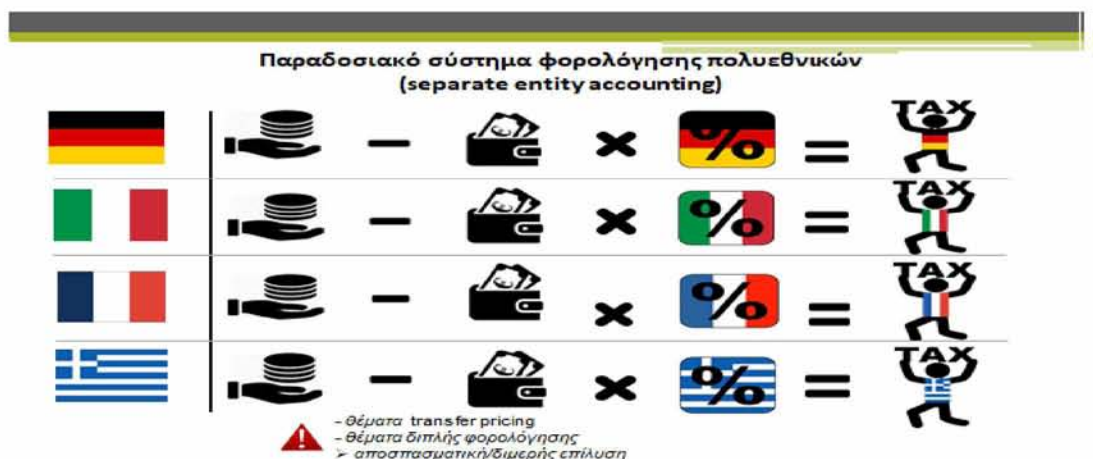
- Μεγάλος αντίκτυπος στους εθνικούς προϋπολογισμούς
- Περιορισμός του φορολογικού ανταγωνισμού των δικαιοδοσιών σε επίπεδο φορολογικών συντελεστών και μόνο.

Αλλά και για τις επιχειρηματικές οντότητες όπως:

- Μείωση της γραφειοκρατίας και του κόστους συμμόρφωσης
- Συναλλαγή με πανευρωπαϊκές φορολογικές “υπηρεσίες μίας στάσης”

- Ασφάλεια δικαίου
- Εξάλειψη διπλής φορολογίας
- Σαφήνεια πλαισίου ως προς τον ορισμό των εκπιπόμενων δαπανών
- Γενναϊόδωρες υπερ-εκπτώσεις για τις δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης
- Μείωση ανάγκης για διατήρηση διαφορετικών οντοτήτων σε κάθε χώρα
- Μείωση της σημασίας του γεωγραφικού προσδιορισμού της έδρας της επιχειρηματικής οντότητας με ταυτόχρονη ευελιξία στον προσδιορισμό του τόπου άσκησης διοίκησης.

Μόλις τεθούν σε εφαρμογή οι συγκεκριμένες προτάσεις, θα εφαρμοστεί ένα ενιαίο σύνολο φορολογικών κανόνων σε όλα τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι επιχειρήσεις δεν θα έρχονται πλέον αντιμέτωπες με 28 διαφορετικές ομάδες εθνικών κανόνων και θα ανήκουν σε μία μόνο φορολογική διοίκηση.



Πηγή: Παρουσίαση από το 13^ο Athens Tax Forum, (10.04.2017), Available at: <https://www.amcham.gr/events/13th-athens-tax-forum/>

5.2 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ – ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

5.2.1 Ιστορική αναδρομή

Καθώς η Ελλάδα αποτελεί αναπόσπαστο εταίρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πρέπει να ακολουθεί μια σειρά από κανόνες – νόμους που τα κράτη από κοινού αποφασίζουν, ώστε οι μεταξύ τους ενέργειες να γίνονται όλο και πιο αποτελεσματικές. Όσον αφορά την παρούσα εργασία μελετώνται οι ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε ένα διεθνές μεταβαλλόμενο περιβάλλον. Αρχικά, αξίζει να παρατεθεί μια σύντομη ιστορική αναδρομή της νομοθεσίας στην χώρα μας όσον αφορά τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Παρουσιάζονται κατά χρονολογική σειρά όλοι οι νόμοι από το 1980 που άρχισε να μελετάται μέχρι και σήμερα.

Πιο συγκεκριμένα :

- 1980 : Άρθρο 39 ΚΦΕ (Αρ. 55 Ν.1041/1980)
- 2008 : Άρθρο 26 Ν.3278/2008
- 2009 : Ν.3775/2009 προσθήκη των άρθρων 39 και 39Α
- 2010 : τροποποίηση Ν.2238 και εισαγωγή του Ν.3842/2010
- 2012 : Κατάργηση του άρθρου 26 από τον Ν.3278/2008
- 2013 : Τροποποίηση του άρθρου 39 ΚΦΕ και προσθήκη άρθρου 39Α με τον Ν. 4110/2013

Από 1/1/2014 έως και σήμερα ισχύουν ο **Ν.4172/2013**-νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος ο οποίος αντικατέστησε πλήρως τον παλιό Κ.Φ.Ε Ν.2238/1994 και όλες τις ερμηνευτικές του, και ο **Ν.4174/2013** Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας. Με τις διατάξεις αυτών των νόμων ορίστηκαν, α. οι υπόχρεες συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών, β. ο φάκελος τεκμηρίωσης, γ. οι συμφωνίες προκαθορισμένης τιμολόγησης και δ. οι νομοθετικές κυρώσεις σε περιπτώσεις μη συμμόρφωσης.

5.2.2 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 – Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ν.4174/2013

Αναλυτικά, στο νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος **Ν.4172/2013**:

Με το **άρθρο 50** (Ενδοομιλικές συναλλαγές) **παρ. 1 και 2, Ν. 4172/2013**, υιοθετείται πλήρως ο ορισμός των ίσων αποστάσεων του Ο.Ο.Σ.Α, ενώ διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις της αρχής

των ίσων αποστάσεων ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Με το **άρθρο 51** (Μεταφορά λειτουργιών) του **Ν.4172/2013** (Κ.Φ.Ε) μεταφέρθηκαν στην εσωτερική νομοθεσία διατάξεις για την ορθή φορολογική μεταχείριση των επιχειρηματικών αναδιρθρώσεων που πραγματοποιεί μια επιχείρηση για λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία ή και κινδύνους, προκειμένου να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις του συνεχώς μεταβαλλόμενου επιχειρηματικού περιβάλλοντος και διατυπώνεται ως εξής:

«Κάθε επιχειρηματική αναδιάρθρωση, η οποία μπορεί να θεωρηθεί ως εγχώρια ή διασυνοριακή αναδιοργάνωση λειτουργιών, περιουσιακών στοιχείων, κινδύνων ή και επιχειρηματικών ευκαιριών, την οποία πραγματοποιούν ή στην οποία εμπλέκονται συνδεδεμένα πρόσωπα με συνδεδεμένα κέρδη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου:

α) «Οι λειτουργίες, τα περιουσιακά στοιχεία, οι κίνδυνοι ή και οι επιχειρηματικές ευκαιρίες που αναδιοργανώνονται, μεταφέρονται ή μεταβιβάζονται» θεωρούνται συνολικά ως «πακέτο μεταβίβασης» για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λαμβάνονται υπόψη τα περιουσιακά στοιχεία, οι χορηγήσεις αδειών χρήσης, καθώς και οι μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων.

β) Σε περίπτωση κατά την οποία λόγω επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης διενεργείται μία συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, οι οποίες συνιστούν μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης υπεραξίας ή άυλων περιουσιακών στοιχείων, η μεταβίβαση αυτή ή η χορήγηση άδειας χρήσης πρέπει να γίνεται έναντι αντίτιμου σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, λαμβάνοντας υπόψη τη συνολική αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και τις σχετικές λειτουργίες και τους κινδύνους («πακέτο μεταβίβασης»).

Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται ιδίως μεταβιβάσεις ή χορηγήσεις αδειών χρήσης μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων σε συνδυασμό με λειτουργίες και κινδύνους που πρέπει να θεωρηθούν στενά συνδεδεμένες.

γ) Οι επιχειρηματικές αναδιρθρώσεις που προβλέπονται στις ανωτέρω περιπτώσεις δεν συνεπιφέρουν καμία αναπροσαρμογή όταν ο φορολογούμενος μπορεί να παράσχει αποδεικτικά στοιχεία που τεκμηριώνουν ότι δεν μεταβιβάστηκαν ούτε χορηγήθηκε άδεια χρήσης για ουσιώδη άυλα στοιχεία ή περιουσιακά στοιχεία και ότι καταβλήθηκε αντίτιμο

σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, κατά τρόπο ώστε η ανάθεση κινδύνων και λειτουργιών είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, με συνεκτίμηση άλλων συγκρίσιμων περιπτώσεων.

δ) Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν μπορεί να παράσχει τα αποδεικτικά στοιχεία που ορίζονται στην περίπτωση γ', και δεν υπάρχει άλλη συγκρίσιμη συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, καθορίζεται ένα αντίτιμο σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων με βάση τη συνολική αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, λειτουργιών και κινδύνων («πακέτου μεταβίβασης») με συνεκτίμηση της αναγόμενης παρούσας αξίας μελλοντικών κερδών που προσδοκούνται από τη μεταβίβαση ως σύνολο και συνδέονται με τη λειτουργία και όλα τα συνδεδεμένα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία. Ο φορολογούμενος μπορεί να χρησιμοποιεί οποιαδήποτε άλλη μέθοδο, εφόσον μπορεί να αποδείξει ότι η συναλλαγή είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Για τα έτη κατά τα οποία πραγματοποιείται η επιχειρηματική αναδιάρθρωση γίνεται η αντίστοιχη αναπροσαρμογή».

Οι αναδιαρθρώσεις/αναδιοργανώσεις αυτές μπορεί να αφορούν μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, λήξη ή επαναδιαπραγμάτευση εμπορικών συμφωνιών με άλλες συνδεδεμένες επιχειρήσεις και συνεπώς να επιδρούν στην κατανομή των φορολογητέων κερδών ανάμεσα σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Συνεπώς, σύμφωνα και με την αιτιολογική έκθεση του νόμου, κρίνεται απαραίτητο να διαπιστωθεί εάν τηρείται από τις επιχειρήσεις και στις περιπτώσεις αυτές η «αρχή των ίσων αποστάσεων». Οι λειτουργίες, τα περιουσιακά στοιχεία, οι κίνδυνοι ή και οι επιχειρηματικές ευκαιρίες που αναδιαρθρώνονται ή μεταβιβάζονται θεωρούνται ως «πακέτο μεταβίβασης». Όταν στα πλαίσια μιας επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης διενεργείται μια συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, οι οποίες συνιστούν μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης υπεραξίας ή άυλων περιουσιακών στοιχείων, η μεταβίβαση αυτή ή η χορήγηση άδειας χρήσης πρέπει να γίνεται έναντι αντιτίμου σύμφωνα με την «αρχή των ίσων αποστάσεων».

Τα σχετικά περί ενδοομιλικών συναλλαγών, άρθρα του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ο οποίος περιλαμβάνεται στο Α' Μέρος του **N.4174/2013** είναι τα εξής:

Άρθρο 21 «Φάκελος Τεκμηρίωσης»

Άρθρο 22 «Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης»

Άρθρο 56 «Πρόστιμα στις ενδοομιλικές συναλλαγές»

Με το **άρθρο 21** του **N.4174/2013** προβλέπονται οι διαδικασίες τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών μέσω του φακέλου τεκμηρίωσης. Σύμφωνα με τον **Κωστή Ντρούκα** της **KnN Consulting** η προτροπή του στην επίσημη ιστοσελίδα της εταιρείας αναφέρει πως *«η τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων θα πρέπει να αποτελεί προϋπολογιστική και όχι απολογιστική διαδικασία»*. Με τις οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών **ΠΟΛ.1097/09.04.2014** όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την **ΠΟΛ.1144/15.05.2014** και με την **ΔΕΑΦΒ 1054893 ΕΞ 2016/17.3.2016**, εξειδικεύτηκε το ακριβές περιεχόμενο και τα στοιχεία που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών. Επίσης, προσδιορίστηκαν οι περιπτώσεις κατά τις οποίες οι παραπάνω φάκελοι θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, οι αποδεκτές μέθοδοι καθορισμού των τιμών των συναλλαγών και οι μέθοδοι καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους.

Βάσει τροποποίησης που επήλθε στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών και ειδικότερα στην **παρ. 3** του **άρθρου 21**, **N. 4174/2013** από το **άρθρο 40, παρ. 6α** και **6β** του **N. 4410/2016**, (σχετική **ΠΟΛ.1165/23.11.2016**), για φορολογικά έτη από 1.1.2015 και μετέπειτα, η προθεσμία υποβολής του συνοπτικού πίνακα και κατάρτισης του φακέλου τεκμηρίωσης μετατέθηκε στη λήξη προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος. Άρα, η ακριβής προθεσμία υποβολής εντός του 2018 είναι στις 29/06/2018, (ή για όσο χρόνο παραταθεί η υποβολή των δηλώσεων φόρου εισοδήματος με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε), βάσει του **άρθρου 68** του ΚΦΔ (**N.4174/2013**), ενώ υπενθυμίζεται ότι η προηγούμενη προθεσμία ήταν εντός 4 μηνών από το τέλος της διαχειριστικής χρήσης. Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο **taxisnet** (ηλεκτρονική πλατφόρμα της Α.Α.Δ.Ε) από τον για το λόγο αυτό εξουσιοδοτημένο νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας.

Αναφορικά με την επικαιροποίηση του φακέλου τεκμηρίωσης, πραγματοποιείται εντός 4 μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης. Η επικαιροποίηση αφορά κυρίως μεταβολές στις συνθήκες αγοράς που έχουν σημαντικό αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία του φακέλου. Σημειώνεται ότι τα συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από έρευνα σε βάσεις δεδομένων, δύνανται να χρησιμοποιηθούν για 3 φορολογικά έτη, εφόσον τα χρηματοοικονομικά στοιχεία

επικαιροποιούνται κάθε φορολογικό έτος, ούτως ώστε να αποδεικνύεται η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων

Επιπρόσθετα, ο φάκελος τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου για όσο διάστημα υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων του οικείου φορολογικού έτους. Εφόσον ζητηθεί για έλεγχο από τη φορολογική διοίκηση, πρέπει να παραδοθεί στην αρμόδια αρχή το συντομότερο δυνατό και όχι πέραν των τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος.

Η δομή και το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης αναφέρονται αναλυτικά στην **ΠΟΛ 1097/09.04.2014**, όπως τροποποιήθηκε με την **ΠΟΛ 1144/15.05.2014** και συμπληρώθηκε με την **ΠΟΛ 1142/02.07.2015**. (παρουσιάζονται αναλυτικά στα Παραρτήματα Δ και Ε της παρούσας εργασίας)

Εν συντομία, (καθώς θα παρατεθούν αναλυτικά στο επόμενο κεφάλαιο) απαιτείται η παράθεση της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του Ομίλου και πληροφοριών που σχετίζονται με την επιχειρησιακή στρατηγική. Αναφορικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές, χρειάζεται να πραγματοποιηθεί εκτενής αναφορά στη φύση και το ύψος τους καθώς και στη συνήθη ροή των τιμολογίων. Εφόσον υπάρχουν συμφωνητικά ή άλλες γραπτές ή προφορικές συμφωνίες που καθορίζουν την τιμολογιακή πολιτική είναι επίσης απαραίτητο να περιληφθούν στο φάκελο τεκμηρίωσης.

Οι μέθοδοι τεκμηρίωσης, όπως έχουν υιοθετηθεί από τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, ανάλογα με τη λειτουργία που επιτελούν, διακρίνονται στις παραδοσιακές ή κλασσικές μεθόδους (Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης και Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους) και στις συναλλακτικές μεθόδους (Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής και Μέθοδος επιμερισμού κερδών).

Κατά την εφαρμογή των εν λόγω μεθόδων, συνήθως προκύπτει ένα μεγάλο πλήθος συγκρίσιμων τιμών. Για τον προσδιορισμό του εύρους που συμβαδίζει με την αρχή των ίσων αποστάσεων απαιτείται ο αποκλεισμός των ακραίων παρατηρήσεων μέσω του υπολογισμού τεταρτημορίων (**ΠΟΛ 1142/02.07.2015**).

Αξίζει επίσης να σημειωθεί ότι οι δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και αναμορφώνονται με την υποβολή της

δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, δεν αποτελούν αντικείμενο τεκμηρίωσης σύμφωνα με την «αρχή των ίσων αποστάσεων», έστω και αν αφορούν ενδοομιλικές συναλλαγές. Παρόλα αυτά, πρέπει να περιληφθούν τόσο στο συνοπτικό πίνακα όσο και στο φάκελο τεκμηρίωσης (**ΔΕΑΦΒ 1054893 ΕΞ 2016/17.3.2016**).

Με το **άρθρο 22** του **Ν.4174/2013** νομοθετήθηκε από την αρχή η διαδικασία Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης (Advance Pricing Agreements - APAs), για συνδεδεμένα πρόσωπα (που οριζόταν στο άρθρο 39Γ Ν.2238/1994), ενώ δόθηκαν περαιτέρω οδηγίες με τις **ΠΟΛ.1284/31.12.2013**, **ΔΕΑΦΒ 1054893 ΕΞ. 2016/17.3.2016** και **ΠΟΛ.1165/23.11.2016** για τον τρόπο εφαρμογής των διατάξεων του συγκεκριμένου άρθρου. Με το ανωτέρω άρθρο που σκοπό έχει να διευκολυνθούν οι επιχειρήσεις στον χειρισμό υποθέσεων αυτών και να αποσαφηνιστούν τα δικαιώματα, οι υποχρεώσεις και τα καθήκοντά τους κατά τη διάρκεια της διαδικασίας που έχει σαν στόχο την επίτευξη της προέγκρισης., εισήγαγε στο ελληνικό δίκαιο μια διαδικασία που προτείνεται από τις Κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και χρησιμοποιείται διεθνώς. Μέσω της παραπάνω διαδικασίας παρέχονται στις επιχειρηματικές οντότητες δυνατότητες για ουσιαστική συνεργασία με τις φορολογικές αρχές στο σχεδιασμό κριτηρίων για τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, με ορίζοντα τεσσάρων (4) ετών, χωρίς να μπορεί να ανατρέχει σε φορολογικό έτος που έχει παρέλθει κατά τη στιγμή της υποβολής της αίτησης προέγκρισης.

Τέτοια κριτήρια είναι:

- α) Στοιχεία σύγκρισης ή αναφοράς
- β) Κρίσιμες παραδοχές για τις μελλοντικές συνθήκες και
- γ) Επαναπροσδιορισμός των παραπάνω κριτηρίων σε περίπτωση που μελλοντικά το οικονομικό περιβάλλον διαφοροποιηθεί σε σημαντικό βαθμό.

Η φορολογική διοίκηση προτείνει την υποβολή αίτησης προκαταρκτικής διαβούλευσης πριν από την επίσημη αίτηση APA. Στο στάδιο αυτό δίνεται η ευκαιρία να συζητηθούν τα οφέλη που ενδεχομένως θα προκύψουν από τη σύναψη μιας APA, οι πληροφορίες που απαιτούνται για την ανάλυση της πολιτικής ενδοομιλικής τιμολόγησης των επιχειρήσεων, να γίνει ένα χρονοδιάγραμμα των εργασιών και να συζητηθούν γενικότερα όλα τα ζητήματα που αφορούν τη διαδικασία εξέτασης της αίτησης. Ο φορολογούμενος πρέπει να προτείνει μια μέθοδο καθορισμού των ενδοομιλικών τιμών και να παρέχει όλες τις εμπορικές, βιομηχανικές,

οικονομικές και νομικές πληροφορίες που απαιτούνται για να στηρίξει τον ισχυρισμό του ότι η μέθοδος που προτείνει οδηγεί σε τιμολόγηση σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υπόκειται σε φορολογικό έλεγχο δεν πρέπει να αποτελέσει εμπόδιο για την υποβολή αίτησης (ΑΡΑ) που καλύπτει μελλοντικές συναλλαγές. Αντίστοιχα η υποβολή της αίτησης (ΑΡΑ) δεν προκαλεί σε καμία περίπτωση αναστολή του φορολογικού ελέγχου ή της διαδικασίας βεβαίωσης για προηγούμενα φορολογικά έτη.

Κατά την υποβολή της αίτησης προκαταρκτικής διαβούλευσης στο αρμόδιο Τμήμα Δ', Διεύθυνσης Ελέγχων, Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε., προβλέπεται παράβολο ύψους χιλίων ευρώ και κατά την υποβολή της αίτησης προέγκρισης ή αναθεώρησης παράβολο ύψους πέντε χιλιάδων ευρώ ή δέκα χιλιάδων ευρώ σε περίπτωση που υποβάλλεται αίτημα συνεννόησης με αλλοδαπές αρχές. Σε περίπτωση που η αίτηση προέγκρισης περιλαμβάνει αίτημα συνεννόησης με τις αρμόδιες φορολογικές αρχές άλλων εμπλεκόμενων κρατών, η Διεύθυνση Ελέγχων διενεργεί διαβουλεύσεις με τις αρχές αυτές στο πλαίσιο της αίτησης προέγκρισης με βάση τη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού της εκάστοτε εφαρμοστέας Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας. Οι υποχρεώσεις της επιχείρησης ορίζονται στην απόφαση προέγκρισης. Η επιχείρηση έχει την υποχρέωση να καταρτίζει και να υποβάλλει στο αρμόδιο τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων ετήσια έκθεση συμμόρφωσης. Σκοπός της έκθεσης αυτής είναι να αποδείξει ότι τηρήθηκαν τα προβλεπόμενα στην ΑΡΑ. Σε περίπτωση μη υποβολής της ετήσιας έκθεσης συμμόρφωσης η απόφαση προέγκρισης ακυρώνεται από το φορολογικό έτος αυτό και μετά.

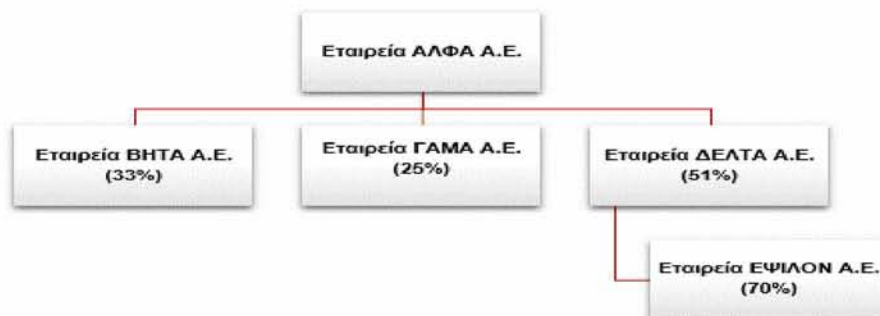
5.2.3 Συνδεδεμένα πρόσωπα

Με το **άρθρο2**, (Ορισμοί) **παρ. ζ**, διατυπώνεται ο ορισμός του «συνδεδεμένου προσώπου» ως εξής: «κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

Παραδείγματα:

1)



Πηγή: www.transferpricing.gr

Οι εταιρείες ΑΛΦΑ Α.Ε., ΒΗΤΑ Α.Ε., ΔΕΛΤΑ Α.Ε. και ΕΨΙΛΟΝ Α.Ε. είναι συνδεδεμένες, ενώ η εταιρεία ΓΑΜΑ Α.Ε. είναι ανεξάρτητη.

2)



Πηγή: www.transferpricing.gr

Εξαιρέση στην ως άνω περίπτωση αποτελεί η σχέση δικαιοπάροχου – δικαιοδόχου σε περιπτώσεις συμβάσεων δικαιόχρησης (franchising), καθώς και η σχέση του αποκλειστικού ή κύριου προμηθευτή εμπορευμάτων ή παροχής υπηρεσιών ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο, οι οποίες δεν συνιστούν από μόνες τους σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Ν.4172/2013.

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

1)



2)

Επισήμανση: Οι έμμεσες συμμετοχές προκύπτουν με πολλαπλασιασμό των κατεχόμενων ποσοστών μέσω των διαδοχικών βαθμίδων (ΠΟΛ 1142/2015).

Έστω: Εταιρείες Α, Β, Γ, Δ για τις οποίες ισχύει:



Τότε, βάσει της παραπάνω επισήμανσης, η σύνδεση θα προκύψει ως εξής:

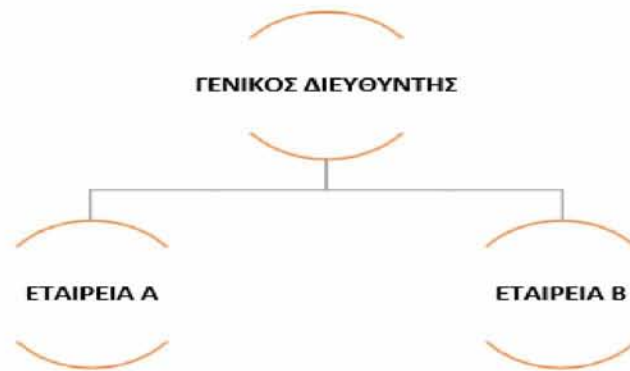


Πηγή: www.transferpricing.gr

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

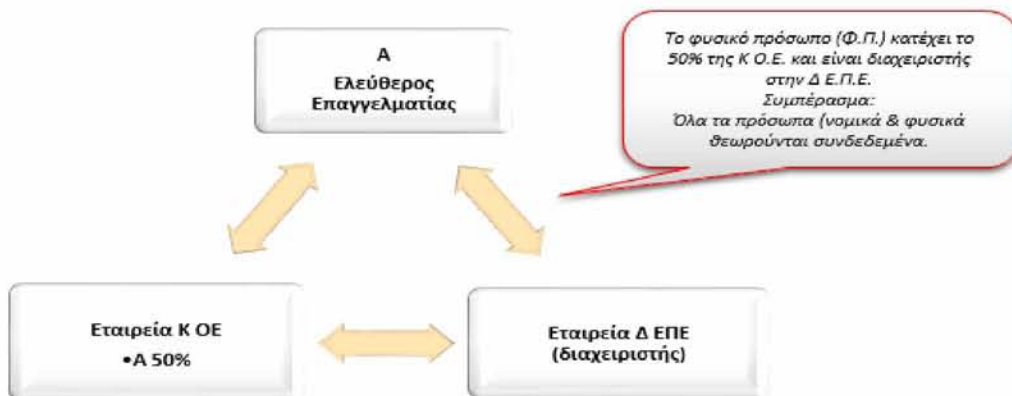
σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο».

1)



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

2)



Πηγή: www.transferpricing.gr

5.2.3.1 Ειδικότερες διευκρινίσεις/επισημάνσεις σχετικά με τη σύνδεση προσώπων με βάση την Ελληνική Νομοθεσία (ΠΟΛ. 1142/2015 Άρθ. 2 -3):

Η ως άνω σχέση, υπάρχει όταν ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά), προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις παρακάτω περιπτώσεις/καταστάσεις:

- περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή ένας ή περισσότεροι διευθύνοντες σύμβουλοι ή διαχειριστές του διορίζονται από το άλλο πρόσωπο,
- το ίδιο πρόσωπο ή πρόσωπα που συμμετέχουν στη διοίκηση του ενός προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή του διαχειριστή, συμμετέχουν και στη διοίκηση του άλλου προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή διαχειριστή,
- τρίτο πρόσωπο διορίζει και στα δύο πρόσωπα, περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου τους ή έναν ή περισσότερους από τους διευθύνοντες συμβούλους τους ή διαχειριστές τους.

Όσον αφορά στη σχέση άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή άσκησης καθοριστικής επιρροής ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο ή άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής δυο προσώπων από τρίτο πρόσωπο, κατά την έννοια της ίδιας ως άνω υποπερίπτωσης 3^α αυτή υπάρχει, ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά), όταν προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις κάτωθι καταστάσεις:

- το πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις του άλλου προσώπου και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού του δανειολήπτη,
- τρίτο πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις και στα δύο πρόσωπα και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού των δανειοληπτών,
- το ένα πρόσωπο προμηθεύει ή ορίζει τον/τους προμηθευτές σε ποσοστό τουλάχιστον ενενήντα τοις εκατό (90%) των πρώτων και βοηθητικών υλών που απαιτούνται για την παραγωγή του συνόλου των προϊόντων του άλλου προσώπου και προκύπτει από

Πρακτικά, οι παραπάνω νέοι πίνακες δίνουν πλέον την «ηλεκτρονική» και άρα εύκολη δυνατότητα διασταύρωσης των συνδεδεμένων μερών της υπόχρεης εταιρείας, καθώς επίσης και τη δυνατότητα εύρεσης πιθανής συμμετοχής των μετόχων σε άλλη εταιρεία. Παρόλο που γενικά, τα κριτήρια σύνδεσης, δεν αφορούν μόνο τα ποσοστά συμμετοχής, θεωρούμε ότι ένα πολύ μεγάλο ποσοστό περιπτώσεων σύνδεσης αφορά τη συγκριμένη συνθήκη.

Όπως γίνεται αντιληπτό, η πληροφορία μεθοδικά συλλέγεται από την Α.Α.Δ.Ε και βάσει ίσως και αυτών των δεδομένων θα διενεργούνται οι φορολογικοί έλεγχοι. Απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή στο ζήτημα του καθορισμού των συνδεδεμένων προσώπων τα οποία ελέγχονται για τις συναλλαγές τους. Οι διαθέσιμοι μηχανισμοί σε διεθνές επίπεδο, παρουσιάζονται εξελιγμένοι και παρέχουν στις φορολογικές αρχές πληροφορίες τις οποίες δεν είχαν έως σήμερα, και που αναμένουμε να δούμε πώς θα χρησιμοποιηθούν.

Τέλος, και στο έντυπο Ν (ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ) πλέον γίνεται διακριτή η συνέπεια που απαιτεί η φορολογική διοίκηση στο θέμα της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων που σχετίζεται με τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Πλέον, με τον νέο κωδικό 446 (2^η σελίδα), θα αναγράφεται η διαφορά των κερδών που πρέπει να συμπεριληφθεί στα αποτελέσματα του νομικού προσώπου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν.4172/2013, προκειμένου να τηρηθεί η αρχή των ίσων αποστάσεων.

Κλείνοντας, σε λογιστικό επίπεδο, τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ), τα οποία ισχύουν από 01/01/2015 με το **N.4308/2014** και συμβαδίζουν με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), προβλέπουν τήρηση ειδικών λογαριασμών για συνδεδεμένες επιχειρηματικές οντότητες με τις οποίες διενεργούνται συναλλαγές.

5.2.4 Υπόχρεοι σε τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών

Σύμφωνα με τον Ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21:

«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 κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του

άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης.

Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω 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».

5.2.5 Κατηγορίες και είδη ενδοομιλικών συναλλαγών προς τεκμηρίωση

Παρακάτω αναφέρονται όλες οι κατηγορίες συναλλαγών για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση τεκμηρίωσης:

- 1) Πρώτες Ύλες (Raw Materials)
- 2) Προϊόντα (Products)
- 3) Εμπορεύματα (Merchandise)
- 4) Δικαιώματα (Royalties)
- 5) Σήματα (Trademarks)
- 6) Λοιπά Άυλα (Intangibles)
- 7) Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης (Trans market advertising fees)
- 8) Διοικητική Υποστήριξη (Administrative Support)
- 9) Χρηματοοικονομικές Συναλλαγές (Financial Transactions)
- 10) Μεταβίβαση Περιουσιακών Στοιχείων (Assets Transfer)
- 11) Τεχνική Υποστήριξη (Technical Support)
- 12) Εκμίσθωση (Leasing)
- 13) Αποθήκευση (Storage)

- 14) Έρευνα & Ανάπτυξη (Research and Development)
- 15) Λοιπές Υπηρεσίες (Other Services)
- 16) Επιδότηση – Διαγραφή χρεών (Subsidy Deletion Dept)
- 17) Κατανομή δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους) (Cost Allocation CCA)
- 18) Λοιπά (Others)

Στην κατηγορία των χρηματοοικονομικών συναλλαγών περιέχονται οι τόκοι οι οποίοι αποτελούν αντικείμενο τεκμηρίωσης στις περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων λαμβάνοντας υπόψη το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που χρεώνεται ή πιστώνεται και όχι το ποσό του κεφαλαίου επί του οποίου υπολογίστηκαν.

Για τις ανάγκες σύνταξης του φακέλου τεκμηρίωσης, αντικείμενο τεκμηρίωσης αποτελούν οι δεδουλευμένοι τόκοι που χρεώνονται/πιστώνονται και που προκύπτουν από την δανειακή σύμβαση, καθόσον οι τόκοι αυτοί επηρεάζουν τα αποτελέσματα. Επομένως, και στο περιεχόμενο του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, όπως αυτό ορίζεται στο παράρτημα της **ΠΟΛ.1179/18.7.2013** Α.Υ.Ο, θα καταγράφονται οι τόκοι δανείου που χρεώνονται (δαπάνη) ή που πιστώνονται (έσοδο) από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις και όχι το κεφάλαιο δανεισμού.

Στην ίδια κατηγορία ανήκουν και τα ενδοομιλικά μερίσματα και σύμφωνα με το **άρθρο 48** του **Ν. 4172/2013** ισχύει:

1. Τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας απαλλάσσονται από το φόρο, εφόσον:

α) ο λήπτης φορολογούμενος κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή το πλήθος του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει, και

β) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται επί τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες, και

γ) 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 Κ.Φ.Ε..

2. Η προηγούμενη παράγραφος ισχύει επίσης για νομικά πρόσωπα που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, εφόσον το ενδοομιλικό μέρισμα συνδέεται με επιχειρηματικές δραστηριότητες που διεξάγονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα εντός ή μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα.

3. Εάν διανέμονται κέρδη από νομικό πρόσωπο σε λήπτη φορολογούμενο που δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί είκοσι τέσσερις (24) μήνες, αλλά πληροί την προϋπόθεση γ' της παραγράφου 1, ή αυτή της παραγράφου 2, ο λήπτης φορολογούμενος μπορεί προσωρινά να ζητήσει την απαλλαγή που παρέχεται στις εν λόγω παραγράφους, εφόσον παρέχει εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί 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 που συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής.

5.2.6 Πρόστιμα

Το **άρθρο 56** του ΚΦΔ (**N.4174/2013**), όπως τροποποιήθηκε με το **N.4337/2015**, καθορίζει τα πρόστιμα λόγω μη συμμόρφωσης με τα προβλεπόμενα περί συνοπτικού πίνακα και φακέλου τεκμηρίωσης.

Πιο συγκεκριμένα, σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής συνοπτικού πίνακα επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε 1/1000 των συναλλαγών του υπόχρεου, με ελάχιστο τα 500 ευρώ και μέγιστο τις 2.000 ευρώ. Παρόλα αυτά, αν υποβληθεί εκπρόθεσμα τροποποιητικός συνοπτικός πίνακας και μεταβάλλονται πληροφοριακά στοιχεία ή οι διαφορές των ποσών είναι μέχρι 200.000 ευρώ, δεν επιβάλλεται κάποιο πρόστιμο. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση ανακρίβειας σε ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, επιβάλλονται ξανά τα παραπάνω πρόστιμα.

Ως προς την εκπρόθεσμη προσκόμιση του φακέλου τεκμηρίωσης, σε περίπτωση που τεθεί στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης από την 31η ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την 60η ημέρα, επιβάλλεται πρόστιμο 5.000 ευρώ. Αν προσκομιστεί εντός του δεύτερου μήνα από την κοινοποίηση, το πρόστιμο ανέχεται σε 10.000 ευρώ, ενώ αν δεν διατεθεί καθόλου ή διατεθεί μετά την 90η ημέρα το επιβληθέν πρόστιμο 20.000 ευρώ.

Τα παραπάνω πρόστιμα δεν επιβάλλονται εφόσον διαπιστωθεί παραβίαση της “Αρχής των Ίσων Αποστάσεων”. Σε αυτή την περίπτωση, η εκάστοτε εταιρεία οφείλει να προβεί σε

αναμόρφωση των φορολογητέων κερδών της αναγνωρίζοντας λογιστικές διαφορές, με τον εταιρικό φόρο για το φορολογικό έτος 2017 να υπολογίζεται με συντελεστή 29%.

Πίνακας 4

Πρόστιμα μη συμμόρφωσης με τα προβλεπόμενα περί συνοπτικού πίνακα και φακέλου τεκμηρίωσης

Πρόστιμα & Κυρώσεις	
α) Εκπρόθεσμη Υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών	(1/1000) επί των συναλλαγών 500 € ≤ πρόστιμο ≤ 2.000 €
β) Εκπρόθεσμη Υποβολή Τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών	*Όταν η τροποποίηση επιφέρει μεταβολές στα συνολικά ποσά των συναλλαγών πάνω από 200.000 ευρώ τότε ισχύει: (1/1000) επί των συναλλαγών 500 € ≤ πρόστιμο ≤ € 2.000 €
γ) Μη υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών	(1/1000) επί των συναλλαγών 2.500 € ≤ πρόστιμο ≤ 10.000 €
δ) Υποβολή ανακριβούς ή ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών	*Όταν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών προς υποχρέωση τεκμηρίωσης συναλλαγών τότε ισχύει: (1/1000) επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια 500 € ≤ πρόστιμο ≤ 2.000 €
ε) Εκπρόθεσμη ή/και μη διάθεση του φακέλου τεκμηρίωσης στην Φορολογική Διοίκηση (εντός 30 ημερών)	*31ης ημέρας ≤ παράδοση ≤ 60ης ημέρας Πρόστιμο = 5.000 €
	*61ης ημέρας ≤ παράδοση ≤ 90ης ημέρας Πρόστιμο = 10.000 €
	*παράδοση ≥ 90ης ημέρας ή μη διάθεση φακέλου τεκμηρίωσης Πρόστιμο = 20.000 €

Πηγή: <http://www.transferpricing.gr/wp-content/uploads/2015/10/444.png>

Σε αυτό το σημείο, αξίζει να σημειωθεί ότι η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων και η τιμολόγηση σε ανταγωνιστική βάση είναι ένα ευρύτερο ζήτημα φορολογικής συμμόρφωσης, δεδομένου ότι αποτελεί βασική προϋπόθεση και κατά την έκπτωση επιχειρηματικών δαπανών βάσει του **άρθρου 22του Ν.4172/2013**.

Τέλος, σύμφωνα με το αρ. πρωτ. **ΔΕΛ Δ 1168423 ΕΞ 2014/19.12.2014** εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών (Παροχή διευκρινίσεων σε θέματα ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών και εκπρόθεσμης υποβολής της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών και του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών), διευκρινίζεται ότι η κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 26 του Ν.3728/2008 (ΦΕΚ Α 258/18.12.2008) και ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών του άρθρου 39Α του Ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α 151/16.09.1994) όπως

προστέθηκε με το Ν.4110/2013 και του άρθρου 21 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.7.2013) δεν συνιστούν φορολογικές δηλώσεις κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 18 του Ν. 4174/2013, καθόσον από τα στοιχεία που περιλαμβάνονται δεν δύναται να προκύψει υποχρέωση καταβολής φόρου. Συνεπώς, για την εκπρόθεσμη υποβολή, τόσο της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών, όσο και του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 18 παρ.1 και του άρθρου 19 παρ.3 του Ν.4174/2013.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής των παραπάνω, μετά την 01.01.2014, όταν αφορούν περιόδους μέχρι 31.12.2013, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 19 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 όπως ισχύουν. Εάν αφορούν διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 01.01.2014 και μετά ή φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01.01.2014 και μετά για το επιβαλλόμενο πρόστιμο ισχύουν οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 4 του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/11.9.97, όπως αυτή προστέθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 11 του Ν. 4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17/23.1.2013) και της παρ. 1 του άρθρου 56 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.7.2013), αντιστοίχως.

5.2.7 Ο φορολογικός έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών

Τα τελευταία χρόνια που οι επιχειρήσεις δρουν σε ένα παγκόσμιο οικονομικό περιβάλλον με συνεχείς αλλαγές συναλλασσόμενες με συνδεδεμένες με αυτές οντότητες προκύπτει ένα βασικό φορολογικό θέμα για τη φορολογική διοίκηση: ο έλεγχος των συναλλαγών αυτών. Η εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων των ενδοομιλικών συναλλαγών κρίνεται περισσότερο απαραίτητη από ποτέ καθώς τα διαφυγόντα φορολογικά έσοδα, που οφείλονται στις συναλλαγές αυτές, επιτείνουν την οικονομική ένδεια που ταλανίζει τη χώρα μας. Όπως έχει ήδη προαναφερθεί και αναλυθεί ανωτέρω το νομοθετικό πλαίσιο έχει βελτιωθεί σημαντικά ώστε για πρώτη φορά μετά από αρκετά χρόνια διαφαίνεται μια συνειδητή προσπάθεια, τόσο από τις κυβερνήσεις όσο και από την φορολογική διοίκηση, ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών και αύξησης μέσω αυτού των φορολογικών εσόδων του κράτους.

Στην εισαγωγική ομιλία του στην Διαρκή Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων και την Ειδική Μόνιμη Επιτροπή Θεσμών και Διαφάνειας της Βουλής την 9^η Ιουλίου 2018, ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε. κ. Γιώργος Πιτσιλής έδωσε αναλυτικά στοιχεία για τους ελέγχους που διενήργησαν οι ελεγκτικές υπηρεσίες της φορολογικής διοίκησης. Εκτός αυτών των στοιχείων όμως αναφέρθηκε και στις μελλοντικές δράσεις που σχεδιάζει η Α.Α.Δ.Ε. με στόχο την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής τονίζοντας, ότι προτεραιότητα της αρχής αποτελεί η

βελτίωση της αποτελεσματικότητας της, υπογραμμίζοντας δε, ότι στο πλαίσιο αυτό προγραμματίζεται μια σειρά δράσεων οι οποίες μεταξύ άλλων περιλαμβάνουν:

- Την δημιουργία κριτηρίων στόχευσης για έλεγχο επιχειρήσεων που διενεργούν ενδοομιλικές συναλλαγές.
- Την κατάρτιση σχεδίου δράσης για την αντιμετώπιση περιπτώσεων διάβρωσης φορολογικής βάσης και transfer pricing.

Σύμφωνα με το **άρθρο 23 του Ν. 4174/2013**: «Η φορολογική διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον κώδικα».

Σύμφωνα με την Αρ. Πρωτ.: **ΔΕΛ Γ 1088958 ΕΞ 2014** απόφαση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων μεταβιβάστηκε στο Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων) η αρμοδιότητα έκδοσης εντολής ελέγχου, με εξουσιοδότηση υπογραφής, για φορολογούμενους ανεξαρτήτως ετήσιων ακαθαρίστων εσόδων, οι οποίοι διενεργούν διασυνοριακές συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου ζ' του άρθρου 2 του Ν.4172/2013 και έχουν υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και μόνο για τον έλεγχο ορθής τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές τους.

Σε περίπτωση που διαπιστωθεί από Δ.Ο.Υ., κατά τη διενέργεια ελέγχου με αντικείμενο την φορολογία εισοδήματος, ότι ο φορολογούμενος διενήργησε κατά την ελεγχόμενη περίοδο διασυνοριακές συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα και είχε υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης, εάν δεν έχει προηγηθεί έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., θα ενημερώνεται άμεσα αυτό, με κοινοποίηση του σχετικού εγγράφου στη Διεύθυνση Ελέγχων, με σκοπό να διενεργεί άμεσα και κατά προτεραιότητα μερικό έλεγχο για τη διαπίστωση της τήρησης ή μη της αρχής των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές του

φορολογουμένου με συνδεδεμένες επιχειρήσεις/πρόσωπα. Με την ολοκλήρωση του μερικού ελέγχου, θα διαβιβάζει το φάκελο της υπόθεσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να ολοκληρώσει τον έλεγχο, ως προς τα λοιπά θέματα. Το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. θα τηρεί αντίγραφα στοιχείων του φακέλου για ενδεχόμενο περαιτέρω χειρισμό της υπόθεσης.

Ο φορολογικός ελεγκτής εξετάζει αρχικά, αν η επιχείρηση έχει υποβάλλει Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών (ΣΠΠ) και έχει καταρτίσει Φάκελο Τεκμηρίωσης (ΦΤ). Στη συνέχεια διενεργεί έλεγχο στην πληρότητα – επάρκεια και ορθότητα του Φακέλου Τεκμηρίωσης (ΦΤ) και του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών (ΣΠΠ) σύμφωνα με τα οριζόμενα στο κεφάλαιο Η' της **ΠΟΛ.1097/09.04.2014** όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με την **ΠΟΛ. 1144/15.05.2014**, «Προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 56 του Ν. 4174/2013, ο Φάκελος Τεκμηρίωσης θεωρείται μη πλήρης ή μη επαρκής εφόσον δεν έχει καταρτιστεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση, έχει ελλείψεις ως προς το περιεχόμενο ή περιλαμβάνει ανακριβείς πληροφορίες που καθιστούν ανέφικτες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις ορθότητας υπολογισμού ή τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών και οι οποίες δεν θεραπεύονται από τις πρόσθετες πληροφορίες που παρέχονται στον έλεγχο. Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών θεωρείται ανακριβής/ατελής όταν δεν συμφωνεί με το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης και όταν δε δηλώνονται σε αυτόν ορθά και πλήρως τα οριζόμενα στοιχεία του παραρτήματος της ΠΟΛ.1097/9.4.2014.», και κυρίως επικεντρώνεται στην ουσία της τεκμηρίωσης των συναλλαγών που περιλαμβάνονται στον Φάκελο Τεκμηρίωσης (ΦΤ).

Στη συνέχεια βασικά βήματα του ελέγχου είναι η επάρκεια της συγκριτικής και λειτουργικής ανάλυσης καθώς και η επιλογή των κατάλληλων συγκριτικών στοιχείων.

Κατά την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων, δεν θα απορρίπτονται εκ των προτέρων επιχειρήσεις για τις οποίες δεν υπάρχουν όλα τα απαιτούμενα στοιχεία για τη συνδεσιμότητα και συγκρισιμότητα τους (επονομαζόμενες non name επιχειρήσεις). Αν όμως κάποια επιχείρηση επιλεγεί στο τελικό δείγμα και εξακολουθούν να μην βρίσκονται ή να προσκομίζονται όλα τα απαιτούμενα στοιχεία για να ελεγχθεί η ανεξαρτησία ή η συγκρισιμότητα της, αυτή δεν θα γίνεται δεκτή. Επίσης για την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων, θα χρησιμοποιούνται δεδομένα που είναι διαθέσιμα, από οποιαδήποτε πηγή, την ημερομηνία κατάρτισης του φακέλου τεκμηρίωσης.

Η άντληση των συγκριτικών στοιχείων μπορεί να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε Τράπεζας Πληροφοριών αναγνωρισμένης ή μη, με υποχρεωτική όμως αναγραφή των στοιχείων της στο Φάκελο Τεκμηρίωσης. Η χρήση συγκριτικών στοιχείων μη αναγνωρισμένης Τράπεζας Πληροφοριών από την ελεγχόμενη επιχείρηση δεν πρέπει να απορρίπτονται εκ προοιμίου αλλά να ελέγχονται για την αξιοπιστία τους. Μια άλλη δέσμευση για τη χρήση συγκριτικών στοιχείων από Τράπεζα Πληροφοριών είναι πως η αναζήτηση τους θα πρέπει να γίνεται με εκδόσεις που είναι διαθέσιμες από τη λήξη του εξεταζόμενου φορολογικού έτους και μέχρι την ημερομηνία υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών του άρθρου 21 παρ.3 του Ν.4174/2013 και όχι με προγενέστερες ή μεταγενέστερες εκδόσεις. Η επιλογή της έκδοσης από την ελεγχόμενη επιχείρηση δεσμεύει τη φορολογική διοίκηση για τη χρησιμοποίηση της σε οποιαδήποτε έρευνα πραγματοποιήσει κατά τον έλεγχο τεκμηρίωσης. Για τον προσδιορισμό της τιμής ενδοομιλικής συναλλαγής με τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής (CUP), ως συγκρίσιμες τιμές λαμβάνονται τιμές παρόμοιων συναλλαγών μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων που λαμβάνουν χώρα κατά το χρόνο διενέργειας της ελεγχόμενης ενδοομιλικής συναλλαγής. Για τον προσδιορισμό τιμής ενδοομιλικών συναλλαγών με τη χρήση περιθωρίου κέρδους τότε ως συγκριτικά στοιχεία θα λαμβάνονται οι σταθμισμένοι μέσοι όροι των περιθωρίων κέρδους συγκρίσιμων επιχειρήσεων των τριών (3) προηγούμενων ετών από το φορολογικό έτος ελέγχου. Πιο αναλυτικά από την εφαρμογή της επιλεγείσας μεθόδου τεκμηρίωσης και τη χρήση κατάλληλων συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή περιθωρίων κέρδους από το οποίο απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων και το 25% των υψηλότερων παρατηρήσεων με τη χρήση τεταρτημορίων. Η λογική της απόρριψης βασίζεται στον κίνδυνο που υφίσταται κατά τη συγκριτική ανάλυση ως προς το βαθμό συγκρισιμότητας, την πληρότητα και την αξιοπιστία των συγκρίσιμων στοιχείων που χρησιμοποιούνται. Για τον υπολογισμό των τεταρτημορίων ακολουθείται τόσο από την ελεγχόμενη επιχείρηση όσο και από τον ελεγκτή στο πλαίσιο ελέγχου του αποδεκτού εύρους τιμών, η ΠΟΛ.1142/02.07.2015.

Οι τιμές ή τα ποσοστά θα ταξινομούνται κατά αύξουσα σειρά και στη συνέχεια τα διαστήματα θα υπολογίζονται ως εξής:

$Q1 = \text{πρώτο τεταρτημόριο} = \text{η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση } (n+1)/4$

$Q2 = \text{διάμεσος} = \text{η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση } (n+1)/2$

Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση $3(n+1)/4$ (όπου n το πλήθος των τιμών ή ποσοστών, για το οποίο θα πρέπει να ισχύει $n \geq 5$)

Αν ο αριθμός της θέσης που προκύπτει σε εφαρμογή των παραπάνω δεν είναι ακέραιος αριθμός, τότε η τιμή ή το ποσοστό θα υπολογίζεται ως αυτή της θέσης του ακέραιου μέρους που προκύπτει πλέον το γινόμενο του δεκαδικού μέρους επί τη διαφορά της θέσης του ακεραίου από την επόμενη θέση.

Το αποδεκτό εύρος τιμών ορίζεται μεταξύ του 1^{ου} και 3^{ου} τεταρτημορίου. Σε περίπτωση που η τιμή είναι εκτός του ανωτέρω εύρους τιμών ο ελεγκτής οφείλει να προβεί στην πλήρως αιτιολογημένη απόρριψη της.

Σκοπός της τεκμηρίωσης είναι να επιτρέπει στον ελεγκτή να σχηματίσει μια εμπειριστατωμένη άποψη για τις συναλλακτικές σχέσεις της ελεγχόμενης οντότητας με τις συνδεδεμένες προς αυτή επιχειρήσεις και τη διαμόρφωση των τιμών στις μεταξύ τους συναλλαγές. Για να το πράξει αυτό ο ελεγκτής δικαιούται να ζητήσει οποιαδήποτε συμπληρωματικά στοιχεία και πληροφορίες κρίνει αναγκαία για την πραγματοποίηση του ελέγχου.

Εν κατακλείδι εξετάζεται εάν η επιχείρηση διεξήγαγε συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα, με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, προκειμένου να εντοπίσει διαφορές οι οποίες θα αυξήσουν την φορολογική υποχρέωση της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Η διερεύνηση και έλεγχος των συναλλαγών, διενεργείται από ειδικό τμήμα φορολογικών ελεγκτών, το οποίο έχει αποκτήσει υψηλή πλέον εξειδίκευση και εμπειρία στο αντικείμενο.

Σε περίπτωση μη ύπαρξης Φακέλου Τεκμηρίωσης, η αξιολόγηση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών διενεργείται από τον φορολογικό έλεγχο. Είναι προφανές ότι, σε περίπτωση μη κατάρτισης Φακέλου Τεκμηρίωσης, η θέση της ελεγχόμενης επιχείρησης απέναντι στον φορολογικό έλεγχο καθίσταται ιδιαιτέρως δυσχερής και ευάλωτη, με ενδεχόμενες συνέπειες, πέραν των αυτοτελών υψηλών προστίμων και την εν γένει επαύξηση των φορολογικών της επιβαρύνσεων, λόγω προσδιορισμού διαφορών στις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) με την απόφαση **2807/29.05.2018** (παρατίθεται αυτούσια στο παράρτημα ΣΤ της παρούσας εργασίας) έκρινε την ενδικοφανή προσφυγή εταιρείας, που προσέφυγε για δικαιολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών της.

Ειδικότερα, στην απόφαση **ΔΕΔ 2807/29.05.2018** έκανε δεκτό το πόρισμα της ελεγκτικής αρχής, η οποία τεκμηρίωσε ότι προκύπτει θέμα μη τήρησης της “αρχής των ίσων αποστάσεων”, καθώς ο δείκτης μικτού περιθωρίου κέρδους ήταν πολλαπλάσιος (μέχρι και 10 φορές) από το μικτό περιθώριο κέρδους επί του κόστους των αγαθών, σε σύγκριση με επιχειρήσεις της ίδιας κατηγορίας.

Στην περίπτωση αυτή, Ελληνική ελεγχόμενη εταιρεία Ε.Π.Ε., κατά τη διάρκεια των χρήσεων 2010 και 2011 πραγματοποίησε ενδοομιλικές αγορές (υλικά οικοδομών, είδη υγιεινής, υδραυλικό και ηλεκτρολογικό υλικό, είδη κλιματισμού κλπ) από Κυπριακή συνδεδεμένη ύψους 2.804.608,07 ευρώ και 4.523.543,59 ευρώ αντίστοιχα, χωρίς να υποβάλει τις προβλεπόμενες καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών ούτε και φάκελο τεκμηρίωσης, έτσι ώστε να επεξηγήσει κατάλληλα τη μέθοδο που χρησιμοποίησε για τον προσδιορισμό της αξίας τιμολόγησης των υλικών αυτών.

Επειδή οι τιμές για τις ως άνω ενδοομιλικές συναλλαγές, δεν τεκμηριώθηκαν από την εταιρεία, καθώς δεν υποβλήθηκε σχετικός φάκελος τεκμηρίωσης, δημιουργήθηκε από το φορολογικό έλεγχο συγκρίσιμο δείγμα, με όλα τα βήματα αναζήτησης, με επιχειρήσεις που διανέμουν παρόμοια αγαθά με αυτά που αγοράστηκαν από την αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση, στην γεωγραφική περιοχή της Διευρυμένης Ευρωπαϊκής Ένωσης, της Νορβηγίας, της Ελβετίας και της Ισλανδίας με σκοπό να υπολογιστεί το περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους [cost plus mark-up (%)] που θα πρέπει να επιτυγχάνεται λόγω της δραστηριότητας διανομής (επαναπώλησης των αγορασθέντων αγαθών) τόσο για τη χρήση 2010, όσο και για τη χρήση 2011. Η σύγκριση αυτή έδειξε πως η τιμολόγηση απείχε πολύ από τον διάμεσο δείκτη αντίστοιχων επιχειρήσεων (υπήρχε περίπου δεκαπλάσιο περιθώριο κέρδους). Έτσι, επιβλήθηκε φόρος και προσαυξήσεις επ’ αυτού τόσο στη διαφορά μεταξύ του πραγματοποιηθέντος κέρδους και του αποδεκτού κέρδους όσο και πρόστιμα για τη μη κατάρτιση φακέλου τεκμηρίωσης και την μη υποβολή καταστάσεων ενδοομιλικών συναλλαγών.

Ο παρακάτω πίνακας συντάχθηκε από την **επιστημονική ομάδα** του **Taxheaven** και απεικονίζει τα σχετικά μεγέθη των επιβαρύνσεων που επιβλήθηκαν οριστικά στην ελεγχόμενη επιχείρηση με βάση την εν λόγω απόφαση της **ΔΕΔ 2807/28.05.2018**.

	Χρήση 2010	Χρήση 2011	
Ενδοομιλική Αγορά από Κυπριακή	2.804.608,01	4.523.543,59	
Ποσοστό Μικτού Κέρδους επί του Κόστους Πωλήσεων (Markup)	407,35%	599,19%	
Αποδεκτό (διάμεσος)	42,69%	44,19%	
Αποδεκτή Τιμή Βάσης Συναλλαγής στη Κύπρο (με βάση τη διάμεσο)	552.795,51	646.969,15	
Αποδεκτή Τιμή Αγοράς από Κύπρο (με βάση τη διάμεσο)	788.796,28	932.869,42	
Απόκλιση από αποδεκτή τιμή	2.015.811,73	3.590.674,17	
Πρόστιμο 20%	403.162,35	718.134,83	
Πρόστιμο μη υποβολής καταστάσεων ενδοομιλικών συναλλαγών (1/1000)	2.804,61	4.523,54	
Πρόστιμο μη υποβολής Φακέλου	20.000,00	20.000,00	
Διαφορά Φόρου	445.500,93	718.134,83	
Πρόστιμο παρ. 1α άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. (50%)	222.750,47	359.067,42	
Τόκος άρθ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. = 38,69%	172.364,31	277.846,37	
Γενικό Σύνολο	1.266.582,66	2.097.706,99	3.364.289,65

Πηγή: Taxheaven, <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/41319/hl/2807/2018>

Τα αποτελέσματα της παραπάνω υπόθεσης που εξέτασε η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), καθώς και αρκετών ακόμη, καταδεικνύουν ξεκάθαρα πως οι ελεγκτικές υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε έχουν ξεκινήσει ουσιαστικούς ελέγχους στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, και στις περιπτώσεις που διαπιστώνεται τιμολόγηση παροχής υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών με όρους διαφορετικούς από εκείνους μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων, τότε επιβάλλουν τις ανάλογες κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν.2238/1994 για χρήσεις μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013, και αυτές που προβλέπονται με τον νέο ΚΦΕ (Ν.4172/2013) και τον νέο ΚΦΔ (Ν.4174/2013) για τις χρήσεις από 1.1.2014.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο: ΦΑΚΕΛΛΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

6.1 Περιεχόμενο του Φακέλου Τεκμηρίωσης

Σύμφωνα την **ΠΟΛ. 1097/09.04.2014** η οποία τροποποιήθηκε από την **ΠΟΛ. 1144/15.05.2014** και συμπληρώθηκε με την **ΠΟΛ 1142/02.07.2015** ο «φάκελος τεκμηρίωσης» αποτελείται από δύο μέρη, τον «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης» και τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος συμπληρώνει τον «βασικό φάκελο» και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις προς τεκμηρίωση συναλλαγές.

α. Βασικός φάκελος τεκμηρίωσης

Ο «βασικός φάκελος» σε περίπτωση ομίλου είναι κοινός για όλες τις επιχειρήσεις του ομίλου, περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για τον υπόχρεο, τις μόνιμες εγκαταστάσεις του και τα συνδεδεμένα με αυτόν πρόσωπα.

Πιο αναλυτικά περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

1. Μια γενική περιγραφή των δραστηριοτήτων και της στρατηγικής του υπόχρεου, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,
2. Μια γενική περιγραφή, σε περίπτωση ομίλου, της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του, που περιλαμβάνει το οργανόγραμμα, τον κατάλογο των μελών του, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων, περιγραφή της σχέσης σύνδεσης αυτών, καθώς και τις αλλαγές σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος στην ιδιοκτησία των άυλων περιουσιακών στοιχείων, των χρηματοοικονομικών συναλλαγών και των φορολογικών αποτελεσμάτων του ομίλου,
3. Μια γενική περιγραφή των συνδεδεμένων προσώπων ή και των μόνιμων εγκαταστάσεών τους που συμμετέχουν στις προς τεκμηρίωση συναλλαγές,
4. Μια γενική περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών στις οποίες συμμετέχουν τα συνδεδεμένα πρόσωπα, ήτοι μια γενική περιγραφή:
 - της φύσης των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία, κλπ.),

- της ροής των τιμολογίων και
 - του ύψους των συναλλαγών
5. Μια γενική περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών, των κινδύνων που αντιμετωπίζονται, καθώς και των αλλαγών που μπορεί να επέρχονται στις λειτουργίες και στους κινδύνους σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,
 6. Την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, εμπορικές ονομασίες, τεχνογνωσία, κ.λπ.) και την πληρωμή ή είσπραξη δικαιωμάτων,
 7. Μια περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής του που να επεξηγεί την τήρηση της αρχής της ανοιχτής αγοράς (Arm's Length Principle) στις ενδοομιλικές συναλλαγές,
 8. Κατάλογο συμφωνιών κατανομής κόστους, αποφάσεων προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τα μέλη του ομίλου, σχετικά με τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους,
 9. Περιγραφή των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους, με πρόσωπα που ο υπόχρεος κατέστη συνδεδεμένος ή διακόπηκε η σχέση σύνδεσης εντός του ίδιου φορολογικού έτους, πριν την σύνδεση ή μετά τη διακοπή προκειμένου να παρέχεται η δυνατότητα, εάν πληρούν τα κριτήρια συγκρισιμότητας, να χρησιμοποιηθούν ως συγκριτικά στοιχεία.

β. Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης

Ο «ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

- λεπτομερή περιγραφή του υπόχρεου και της στρατηγικής του, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος
- λεπτομερή περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών η οποία περιλαμβάνει:
 - τη φύση των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία, κλπ.),
 - τη ροή των τιμολογίων και
 - το ύψος των συναλλαγών
 - περιγραφή των έκτακτων συναλλαγών ή γεγονότων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προκύπτουν από τη μεταφορά λειτουργιών όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις του **άρθρου 51 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ)**

- ειδικότερα σε περίπτωση πώλησης/αγοράς ή μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων σε ή από συνδεδεμένο πρόσωπο, πρόσθετες πληροφορίες (σχετικά με τις συναλλαγές αυτές) για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, δηλαδή την τιμή στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να πουλήσει ή μεταβιβάσει και την αξία στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να αποκτήσει το εν λόγω άυλο περιουσιακό στοιχείο υπό συγκρίσιμες συνθήκες, λαμβάνοντας υπόψη τα αναμενόμενα οφέλη και τη χρησιμότητα για την επιχείρησή του
- συγκριτική ανάλυση, ήτοι:
 - χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων και των υπηρεσιών, καθώς και συναφείς πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά και/ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον διατίθενται. Ειδικοί παράγοντες πρέπει να ληφθούν υπόψη προκειμένου να δικαιολογηθεί η συγκρισιμότητα των άυλων περιουσιακών στοιχείων και η σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή όπως: τα αναμενόμενα οφέλη, γεωγραφικοί περιορισμοί, μεταβίβαση δικαιωμάτων αποκλειστικότητας ή όχι, συμμετοχή του αποκτώντος στις μελλοντικές εξελίξεις
 - λειτουργική ανάλυση (επιτελούμενες λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, επιχειρηματικοί κίνδυνοι),
 - συμβατικοί όροι,
 - οικονομικές συνθήκες και
 - ειδικές στρατηγικές της επιχείρησης,
- επεξήγηση για την επιλογή και την εφαρμογή της/των μεθόδου/ων προσδιορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.
- περιγραφή της εφαρμογής της πολιτικής του υπόχρεου σχετικά με το καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών,
- δέσμευση του υπόχρεου να παρέχει κάθε συμπληρωματική πληροφορία σχετική με τις ενδοομιλικές συναλλαγές του, κατόπιν αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης και εντός εύλογης προθεσμίας, ιδιαιτέρως στη περίπτωση φορολογικού ελέγχου,

- δικαιολόγηση του τρόπου υπολογισμού της αναπροσαρμογής, όταν ο υπόχρεος αναπροσαρμόζει τα φορολογητέα κέρδη του προκειμένου να συμμορφωθεί με την αρχή των ίσων αποστάσεων,
- περιγραφή και λεπτομερή αιτιολόγηση τυχόν προσαρμογών που έχουν γίνει για την επίτευξη συγκρισιμότητας,
- πρόσθετες πληροφορίες για συναλλαγές που διενεργούνται με συνδεδεμένα πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα ή έχουν τη φορολογική τους κατοικία σε κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα, που σε περίπτωση ομίλου θα περιλαμβάνουν και τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως του/των συνδεδεμένου/ων προσώπου/ων,
- διάγραμμα ροής των συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων και των έκτακτων,
- αντίγραφα των συμβάσεων που διέπουν τις υπό τεκμηρίωση συναλλαγές

6.2 Δομή του Φακέλου Τεκμηρίωσης

Ο φάκελος τεκμηρίωσης θα πρέπει να έχει ουσιαστικά 3 ενότητες/μέρη:

- **ΜΕΡΟΣ Α:** Πληροφορίες για το σύνολο των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (όμιλος)
- **ΜΕΡΟΣ Β:** Αναλυτικές πληροφορίες για κάθε μία από τις συνδεδεμένες
- **ΜΕΡΟΣ Γ:** Τεκμηρίωση ανά ζεύγος συναλλαγών

6.2.1 Υπόδειγμα Φακέλου Τεκμηρίωσης

Με βάση τα ανωτέρω παρακάτω απεικονίζονται τα περιεχόμενα ενός φακέλου τεκμηρίωσης ανά ενότητα/μέρος:

ΜΕΡΟΣ Α: Πληροφορίες σχετικά με τον Όμιλο

A.1. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ – ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

- A.1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ
- A.1.2. ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΝΟΜΙΚΗ & ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ
 - A.1.2.1. ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ
 - A.1.2.2. ΝΟΜΙΚΗ ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ
- A.1.3. ΓΕΩΓΡΑΦΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑ
- A.1.4 ΠΛΑΙΣΙΟ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ
 - A.1.4.1. ΒΑΣΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ
 - A.1.4.2. ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ
- A.1.5. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ

A.2. ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

- A.2.1. ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ
- A.2.2. ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΣΕ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΟ ΑΜΕΣΩΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟ ΕΤΟΣ

A.3. ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ

- A.3.1. ΟΙ ΟΔΗΓΙΕΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ
- A.3.2. ΓΕΝΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ

A.4. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

- A.4.1. ΦΥΣΗ, ΡΟΗ ΚΑΙ ΠΟΣΑ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

A.5. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΠΟΥ ΕΠΙΤΕΛΟΥΝΤΑΙ ΚΑΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΠΟΥ ΑΝΑΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΑ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΑ ΜΕΡΗ

A.6. ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ

- A.6.1. ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
- A.6.2. ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

A.7. ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗΣ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΣΥΝΑΨΕΙ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΟΜΙΛΟΥ ΜΕ ΑΛΛΟΔΑΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ (ADVANCEPRICINGAGREEMENT)

ΜΕΡΟΣ Β: Πληροφορίες σχετικά με την Εταιρεία

B.1. ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

B.2. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

- B.2.1. ΦΥΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ
- B.2.2. ΡΟΗ ΚΑΙ ΠΟΣΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

B.3. ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ

- B.3.1. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΑΓΑΘΩΝ/ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
- B.3.2. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ
 - B.3.2.1. ΕΠΙΤΕΛΟΥΜΕΝΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ - ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΠΟΥ ΑΝΑΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ
 - B.3.2.2. ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
- B.3.3. ΣΥΜΒΑΤΙΚΟΙ ΟΡΟΙ
- B.3.4. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΣΥΝΘΗΚΕΣ
- B.3.5. ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΕΣ

B.4. ΜΕΘΟΔΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΙΜΩΝ ΝΕΝΔΟΟΜΙΑΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

- B.4.1. ΕΛΛΗΝΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ
- B.4.2. ΚΑΝΟΝΕΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΝΕΝΔΟΟΜΙΑΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΤΟΥ Ο.Ο.Σ.Α.

B.5. ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΑ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

- B.5.1. ΒΑΣΗ ΣΥΓΚΡΙΣΗΣ
- B.5.2. ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΛΛΗΛΟΤΕΡΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΙΜΩΝ

ΜΕΡΟΣ Γ: Τεκμηρίωση συναλλαγών

Γ.1 ΜΕΘΟΔΟΣ Α

- Γ.1.1 Τεκμηρίωση συναλλαγών «Είδος συναλλαγής» από XXXX προς την XXXX

Γ.2 ΜΕΘΟΔΟΣ Β

- Γ.2.1 Τεκμηρίωση συναλλαγών « Είδος συναλλαγής » από XXXX προς την XXXX

Γ.3 ΜΕΘΟΔΟΣ Γ

- Γ.3.1 Τεκμηρίωση συναλλαγών « Είδος συναλλαγής » μεταξύ XXXX και XXXX

Γ.4 ΜΕΘΟΔΟΣ Δ

- Γ.4.1 Τεκμηρίωση συναλλαγών « Είδος συναλλαγής » από XXXX προς XXXX

Γ.5 ΜΕΘΟΔΟΣ Ε

- Γ.5.1 Τεκμηρίωση συναλλαγών « Είδος συναλλαγής » από XXXX σε XXXX

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

6.3 Γλώσσα Τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης

Τα στοιχεία του «βασικού φακέλου τεκμηρίωσης» τηρούνται σε γλώσσα διεθνώς αποδεκτή, κατά προτίμηση την αγγλική, όταν πρόκειται για αλλοδαπό όμιλο, με υποχρέωση μετάφρασής του στην ελληνική γλώσσα εφόσον ζητηθεί από την φορολογική αρχή, εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος και όχι πέραν των τριάντα (30) ημερών από την επίδοση σχετικής πρόσκλησης. Σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις τα στοιχεία του φακέλου τεκμηρίωσης τηρούνται στην ελληνική γλώσσα. Ο φάκελος τεκμηρίωσης τηρείται είτε σε έντυπη, είτε σε ηλεκτρονική μορφή.

6.4 Ενημέρωση /Επικαιροποίηση του Φακέλου Τεκμηρίωσης

Στο Φάκελο Τεκμηρίωσης περιλαμβάνεται ειδικό κεφάλαιο όπου περιγράφονται γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχονται σε αυτόν και που οφείλονται σε οιαδήποτε μεταβολή των συνθηκών της αγοράς σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος.

Τόσο ο **βασικός** όσο και ο **ελληνικός** Φάκελος Τεκμηρίωσης θα πρέπει να επανεξετάζονται και επικαιροποιούνται προκειμένου να χρησιμοποιηθούν σε επόμενο φορολογικό έτος. Εάν ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι οι συνθήκες λειτουργίας του παρέμειναν αμετάβλητες, τα συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από έρευνα σε βάσεις δεδομένων δύναται να χρησιμοποιηθούν για τρία (3) φορολογικά έτη εφόσον τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επικαιροποιούνται κάθε φορολογικό έτος, προκειμένου να αποδεικνύεται η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Ο υπόχρεος οφείλει να επικαιροποιεί πλήρως το φάκελο τεκμηρίωσης, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για το επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον υπάρχει αλλαγή στις συνθήκες της αγοράς η οποία επηρεάζει τις πληροφορίες και τα στοιχεία που περιέχονται σε αυτόν.

Η επικαιροποίηση του Φακέλου γίνεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης.

6.5 Περιεχόμενο Συνοπτικού Πίνακα

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών είναι συνοδευτικός του Φακέλου Τεκμηρίωσης και υποβάλλεται προκειμένου να αξιολογηθούν φορολογικά οι παρεχόμενες πληροφορίες. Δεν υποκαθιστά το Φάκελο Τεκμηρίωσης, αλλά αντίθετα λειτουργεί συνδυαστικά με αυτόν.

Η Εφαρμογή Δημιουργίας Αρχείου Υποβολής Ενδοομιλικών Συναλλαγών επιτρέπει την εύκολη δημιουργία του απαιτούμενου αρχείου XML για την Υπηρεσία Υποβολής Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών. Η λήψη της εφαρμογής μπορεί να γίνει από την διεύθυνση :

http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/Services/Epixeiriseis/endoomilikes.html

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών αποτελείται από τέσσερις ενότητες :

- α) Στοιχεία της Επιχείρησης
- β) Λειτουργική Ταυτότητα
- γ) Κατάλογος ενδοομιλικών συναλλαγών προς τεκμηρίωση, και
- δ) Γνωστοποιήσεις.

Στην **πρώτη ενότητα** συμπληρώνουμε τα στοιχεία της επιχείρησης (ΑΦΜ, Αρμόδια Δ.Ο.Υ., Κ.Α.Δ. δραστηριότητας με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα).

ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ			
ΠΡΟΣ			
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ			
Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων-Γ.Γ.Π.Σ			
Γενική Διεύθυνση ΚΕΠΥΟ-Δ30			
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ			
ΑΦΜ			
Επωνυμία			
Αρμόδια Δ.Ο.Υ.			
Διεύθυνση			
Τηλέφωνο			
e-mail			
Υπεύθυνος επικοινωνίας			
Κ.Α.Δ. Δραστηριότητας με μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα			
		Αριθμητικός	Διεθνής Κωδ. Χώρας ¹ ή Χωρών
Συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις	Στην Ελλάδα		
	Στην Ε.Ε. ² /Ε.Ο.Χ. ³		
	Σε χώρες εκτός της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. με τις οποίες υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ. ⁴		
	Σε χώρες εκτός της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. με τις οποίες δεν υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ.		
<small>¹ ISO 3168 Κωδικός Χώρας ² Ευρωπαϊκή Ένωση ³ Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος ⁴ Σύμβαση Απαρτητής Διπλής Φαρμακείας</small>			
1			

Διαχειριστική περίοδος (από: - έως:)		
Υπάρχει αλλαγή στο ιδιοκτησιακό καθεστώς της επιχείρησης στην εν λόγω διαχειριστική περίοδο;	Συγχώνευση <input type="checkbox"/> Διάσπαση <input type="checkbox"/> Μετατροπή <input type="checkbox"/> Απόσχιση <input type="checkbox"/> Είσοδος νέων μετόχων <input type="checkbox"/> Καμία αλλαγή <input type="checkbox"/>	
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 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>
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 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>

Πηγή: Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομιλικών Συναλλαγών Κωστής Ν. Ντρούκας (2015)

Στη **δεύτερη ενότητα** συμπληρώνονται στοιχεία σχετικά με τη λειτουργική ενότητα, αναφέροντας στοιχεία και πληροφορίες για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις με τις οποίες πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές για το συγκεκριμένο φορολογικό έτος για τις οποίες είμαστε υποχρεωμένοι να τεκμηριώσουμε. Επιπλέον εισάγουμε τις λειτουργίες και τους κινδύνους της επιχείρησης η οποία υποβάλλει τον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών.

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ						
1. Πληροφορίες για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή μόνιμες εγκαταστάσεις με τις οποίες πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο.						
A.Φ.Μ. ή VAT number ή Registration number	Χώρα ⁵	Επωνυμία	Είδος Σχέσης ⁶	Ημερομηνία Έναρξης Σχέσης	Ημερομηνία Διακοπής Σχέσης	Κ.Α.Δ. κύριας δραστηριότητας
			Συμμετοχή στο Κεφάλαιο <input type="checkbox"/>			
			Συμμετοχή στη Διοίκηση <input type="checkbox"/>			
			Εμπροή <input type="checkbox"/>			
			Μόνιμη Εγκατάσταση <input type="checkbox"/>			

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

⁸ Υπάρχει δυνατότητα πολλαπλής επιλογής.

4

Πηγή: Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομικών Συναλλαγών Κωστής Ν. Ντρούκας(2015)

Στην **τρίτη ενότητα** συμπληρώνεται ο κατάλογος των συναλλαγών για τις οποίες η επιχείρηση έχει υποχρέωση τεκμηρίωσης τους. Η ενότητα αυτή αποτελεί το σημαντικότερο κομμάτι του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών και απαιτείται μεγάλη προσοχή στη συμπλήρωσή της.

Αναφέρονται, η κατηγορία (είδος) της συναλλαγής, με ποια συνδεδεμένη επιχείρηση πραγματοποιήθηκε, το ποσό της συναλλαγής και η μέθοδος η οποία χρησιμοποιήθηκε για την τεκμηρίωση της.

Για τη δήλωση της μεθόδου τεκμηρίωσης η ηλεκτρονική εφαρμογή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) μας δίνει τις εξής επιλογές:

- Μέθοδος της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής (CUP)
- Μέθοδος της Τιμής Μεταπώλησης (RPM)
- Μέθοδος του Κόστους Συν Κέρδος (CPM)
- Μέθοδος του Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής (TNMM)
- Μέθοδος Επιμερισμού του Κέρδους (PSM)
- Άλλη

Από την εφαρμογή παρέχεται η δυνατότητα επιλογής περισσότερων της μίας μεθόδων.

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

⁹ ISO 3166 κωδικός χώρας
¹⁰ Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) = 1, τιμής μεταπώλησης (RPM) = 2, κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (CPM) = 3, καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) = 4, επιμερισμού κερδών (PSM) = 5, άλλη = 6, με δυνατότητα επιλογής περισσότερων της μίας μεθόδων.]

5

Πηγή: Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομιλικών Συναλλαγών Κωστής Ν. Ντρούκας (2015)

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

Πηγή: Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομιλικών Συναλλαγών Κωστής Ν. Ντρούκας (2015)

Τέλος στην **τέταρτη ενότητα** των γνωστοποιήσεων είμαστε υποχρεωμένοι να δηλώσουμε αν έχει καταρτιστεί φάκελος τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών που αναφέρονται

στον συνοπτικό πίνακα, αν έχει εκδοθεί απόφαση προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (APA) και αν υπάρχει τεκμηριωτικό υλικό.

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

¹¹ CCA's: Cost Contribution Arrangements

6

Πηγή: Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομιλικών Συναλλαγών Κωστής Ν. Ντρούκας (2015)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο: ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ – ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΦΑΚΕΛΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Στο κεφάλαιο αυτό επιχειρείται να αποτυπωθεί η διαδικασία που ακολουθείται προκειμένου μια επιχειρηματική οντότητα να τηρήσει τη νομοθεσία με σκοπό να τεκμηριώσει τις ενδοομιλικές συναλλαγές της. Παρουσιάζεται ο βασικός φάκελος τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών μιας πραγματικής, εν λειτουργία επιχείρησης η οποία δραστηριοποιείται στο χώρο της εμπορίας, επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων στην ελληνική επικράτεια μέσω συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Λόγω του απορρήτου των στοιχείων, απαιτήθηκε από την εταιρεία να μην γίνει γνωστό το όνομα της καθώς και τα προσωπικά στοιχεία που αφορούν την ίδια αλλά και τις συνδεδεμένες με αυτή επιχειρήσεις, τα οποία έχουν αποκρυβεί. Επιπλέον και τα ποσά που αναφέρονται έχουν μετατραπεί με τη χρήση μιας τυχαίας σταθεράς, ώστε τα αποτελέσματα που θα εξαχθούν να είναι αληθή.

ΟΜΙΛΟΣ XXXXXXXXX

XXXXXXXXX XXXXXX X X XXXXXXXX Α.Χ.Χ.Ε

**ΒΑΣΙΚΟΣ ΦΑΚΕΛΛΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΙΜΩΝ
ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

Διαχειριστική Χρήση 01.01.2016-31.12.2016

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν.4174/2013
(ΦΕΚ 170/Α/26.07.2013)

Μάιος 2017

ΜΕΡΟΣ Α: ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΌΜΙΛΟ

A.1. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ – ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις των εταιρειών του ομίλου XXXXXXXX (εφεξής ο Όμιλος) δραστηριοποιούνται στον κλάδο των αντιπροσώπων - εισαγωγών αυτοκινήτων. Αντικείμενο του Ομίλου είναι η εισαγωγή και το εμπόριο αυτοκινήτων, ανταλλακτικών και αξεσουάρ, το εμπόριο μεταχειρισμένων αυτοκινήτων και το σέρβις αυτοκινήτων.

A.1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Η “ΑΑΑΑΑΑΑΑ” ιδρύθηκε στις XXXXXXXX 19XX αναλαμβάνοντας την αποκλειστική αντιπροσώπευση των οχημάτων ΑΑΑΑΑΑΑΑ στην ελληνική αγορά. Τον XXXXX του 19XX πωλείται το πρώτο αυτοκίνητο, ενώ από το πρώτο κιόλας πλήρες έτος λειτουργίας της, καταλαμβάνει μερίδιο αγοράς μεγαλύτερο του X% και κατατάσσεται στην XXη θέση σε επίπεδο πωλήσεων. Έκτοτε κατατάσσεται συνεχώς στους παίκτες που ορίζουν την αγορά του αυτοκινήτου στην Ελλάδα κατακτώντας την Xη θέση το 19XX, τη Xη θέση το 20XX και το 20XX κερδίζοντας σημαντικά μερίδια αγοράς μαζί με τις προτιμήσεις των καταναλωτών

Η “ΒΒΒΒΒΒΒΒ” ιδρύθηκε το 19XX και σήμερα διαθέτει XX σημεία πώλησης νέων αυτοκινήτων. Με XX καταστήματα, η ΑΑΑΑΑΑΑΑ είναι ο μεγαλύτερος Επίσημος Έμπορος της ΑΑΑΑΑΑΑΑ, ενώ το ίδιο ισχύει και για την CCCCCCCC για την οποία η εταιρία διαθέτει XX καταστήματα. Η XXXXXXXX είναι επίσης μέλος του δικτύου Επισήμων Εμπόρων της ΦΦΦΦΦΦ (XX σημεία) και της ΑΑΑΑΑΑΑΑ. Τέλος, υπάρχουν XX σημεία αποκλειστικής πώλησης μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, με την εμπορική επωνυμία DDDDDDDDD, που διαθέτουν περισσότερα από XXXX αυτοκίνητα.

Η “CCCCCCCC” ιδρύθηκε το 19XX με σκοπό την αποκλειστική αντιπροσώπευση των αυτοκινήτων της CCCCCCCC στην Ελλάδα και είναι μέλος του Ομίλου Εταιρειών XXXXXXXX.

Τα αυτοκίνητα CCCCCCCC πρωτοεισήχθησαν στην Ελληνική αγορά το 19XX, αλλά μέχρι και τον XXX του 19XX οι πωλήσεις τους ήταν σχετικά περιορισμένες, κατά μέσο όρο XXX αυτοκίνητα τον χρόνο.

Η δυναμική διαχείριση της CCCCCCCC από την BBBB BBBB είχε σαν αποτέλεσμα την απογείωση των πωλήσεων οι οποίες το 8/μηνο Μαΐου-Δεκεμβρίου 19XX, έφτασαν τα XXX αυτοκίνητα. Έκτοτε, οι πωλήσεις της CCCCCCCC έχουν διατηρηθεί σε υψηλά επίπεδα, εδραιώνοντας την μάρκα στην ελληνική αγορά και θέτοντας τις βάσεις για δυναμική ανάπτυξη στο μέλλον.

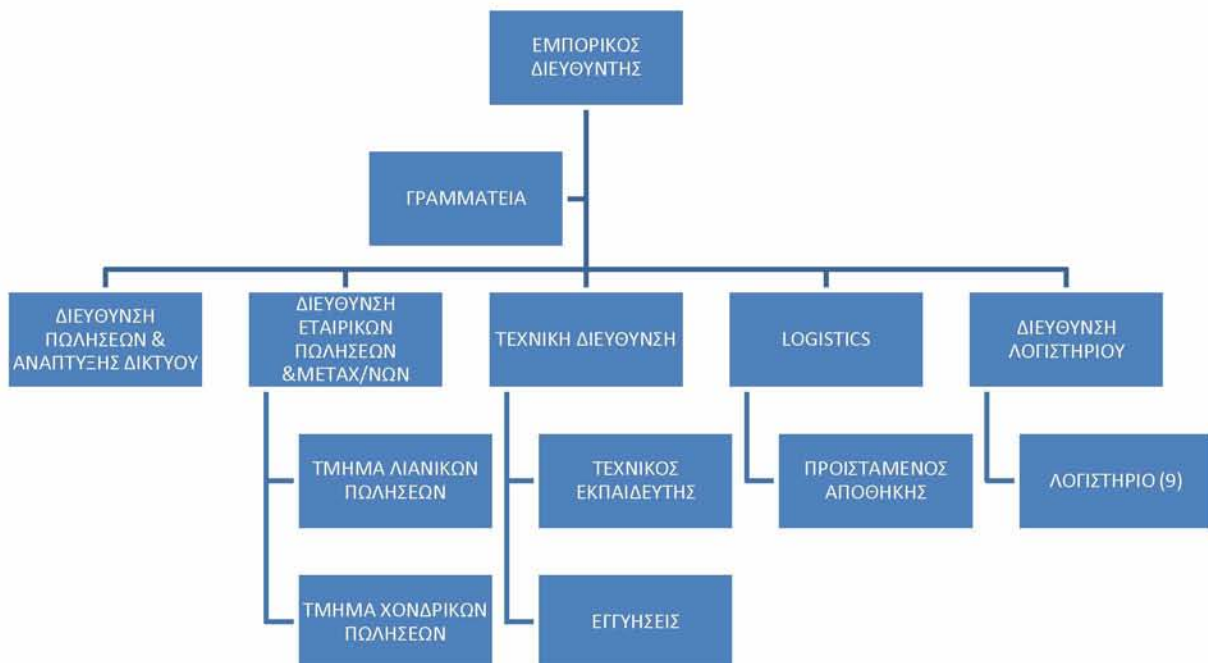
Για την διανομή των αυτοκινήτων CCCCCCCC, η BBBB BBBB ανέπτυξε ένα ισχυρό και κατοχυρωμένο δίκτυο εμπορικών συνεργατών σύμφωνα με τις υψηλές προδιαγραφές του XXXXXXXX. Το δίκτυο έχει περισσότερους από XX Επίσημους Εμπόρους / Επισκευαστές και καλύπτει γεωγραφικά το 99% της Ελλάδος.

A.1.2. ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΝΟΜΙΚΗ & ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ.

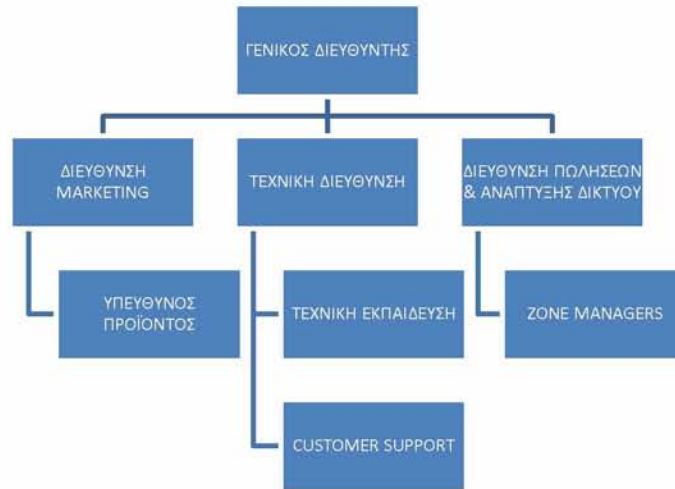
A.1.2.1. ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ

Η οργανωτική δομή των εταιρειών του ομίλου απεικονίζεται σε κάθε ένα από τα ακόλουθα σχήματα:

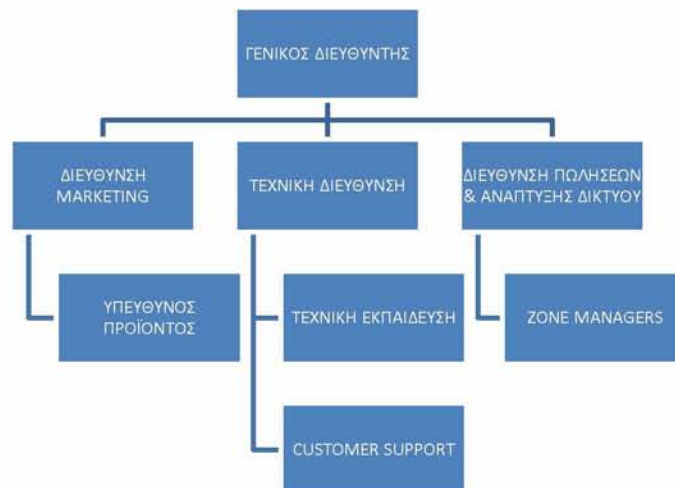
Οργανόγραμμα 1 “ΑΑΑΑΑΑΑΑ”



Οργανόγραμμα 2 “BBBBBBBBB”



Οργανόγραμμα 3 “CCCCCCCC”



A.1.2.2. ΝΟΜΙΚΗ ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ

Ο Όμιλος αποτελείται από τις εταιρείες που απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα, οι οποίες συνδέονται όπως ορίζει το άρθρο 96 παρ. 1 του Ν.2190/1920:

“Τα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανα της επιχείρησης αυτής, καθώς και μιας ή περισσότερων επιχειρήσεων με τις οποίες δεν συνδέεται με τις σχέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 42ε παρ. 5 περιπτ. α, αποτελούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα που ασκούν καθήκοντα κατά τη διάρκεια της χρήσης και μέχρι την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων”

Επωνυμία	Έδρα	Ποσοστό συμμετοχής εταιρείας στο κεφάλαιο της θυγατρικής	Ποσοστό συμμετοχής ενοποιούμενων επιχειρήσεων εκτός της μητρικής ή προσώπων που ενεργούν για λογαριασμό των επιχειρήσεων αυτών	Σχέση που υπαγόρευσε την ενοποίηση
				α) Σχέση μητρικής – θυγατρικής (άρθ. 42, παρ. 5α) β) Ενιαία διεύθυνση ή ίδια διοικητικά κ.τ.λ. πρόσωπα (άρθ. 96, παρ. 1)
ΑΑΑΑΑΑΑΑ ΧΧΧΧΧ	ΑΘΗΝΑ	-	Δεν υπάρχει	(β)
ΒΒΒΒΒΒΒΒ	ΑΘΗΝΑ	-	Δεν υπάρχει	(β)
C C C C C C C C	ΑΘΗΝΑ	-	Δεν υπάρχει	(β)
		-	Δεν υπάρχει	(β)
		-	Δεν υπάρχει	(β)
		-	Δεν υπάρχει	(β)
		-	Δεν υπάρχει	(β)
		-	Δεν υπάρχει	(β)
		-	Δεν υπάρχει	(β)

Στη μετοχική σύνθεση των παραπάνω εταιρειών συμμετέχουν οι XXXXXXXX1 και οι XXXXXXXX2 με ποσοστά που απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΑΦΜ	ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ	
999999999	XXXXXXX1	38%	
999999998	XXXXXXX2		44%

A.1.3 ΓΕΩΓΡΑΦΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑ

‘ΑΑΑΑΑΑΑΑ’

Για την διανομή των αυτοκινήτων ΑΑΑΑΑΑΑΑ, η ΑΑΑΑΑΑΑΑ ανέπτυξε ένα ισχυρό και καθετοποιημένο δίκτυο εμπορικών συνεργατών σύμφωνα με τις υψηλές προδιαγραφές του ομίλου ΧΧΧΧΧΧΧΧ.

Δίκτυο επίσημων εμπόρων & εξουσιοδοτημένων επισκευαστών ‘ΑΑΑΑΑΑΑΑΧΧΧΧΧΧ’

‘C C C C C C C C’

Για την διανομή των αυτοκινήτων C C C C C C C C, η C C C C C C C C ανέπτυξε ένα ισχυρό και καθετοποιημένο δίκτυο εμπορικών συνεργατών σύμφωνα με τις υψηλές προδιαγραφές του ομίλου ΧΧΧΧΧΧΧΧ ΧΧΧΧΧ. Το δίκτυο έχει περισσότερους από XX Επίσημους Εμπόρους / Επισκευαστές και καλύπτει γεωγραφικά το 99% της Ελλάδος.

Δίκτυο επίσημων εμπόρων & εξουσιοδοτημένων επισκευαστών C C C C C C C C

‘B B B B B B B B’

Z Z Z Z Z Z Z Z

Με XX σημεία πώλησης σε Αθήνα και Θεσσαλονίκη, η C C C C C C C C είναι με διαφορά ο μεγαλύτερος Επίσημος Έμπορος της C C C C C C C C στην Ελλάδα, διαθέτοντας περισσότερα από το ένα τρίτο του συνόλου των αυτοκινήτων C C C C C C C C που πωλούνται στην Ελληνική αγορά. Οι XX εκθέσεις C C C C C C C C βρίσκονται στην Αθήνα και XX στην Θεσσαλονίκη.

Η C C C C C C C C διαθέτει XX συνεργεία C C C C C C C C στην Αθήνα και XX στη Θεσσαλονίκη. Ως Εξουσιοδοτημένος Επισκευαστής, ακολουθεί πιστά τις αυστηρές προδιαγραφές που θέτει η C C C C C C C C και επιδιώκει να κερδίσει την εμπιστοσύνη των πελατών της αντιμετωπίζοντας τους με συνέπεια και αξιοπρέπεια.

D D D D D D D D

Με XX σημεία πώλησης σε Αθήνα και Θεσσαλονίκη, η D D D D D D D D είναι με διαφορά ο μεγαλύτερος Επίσημος Έμπορος της D D D D D D D D στην Ελλάδα, διαθέτοντας περισσότερα

από το ένα τρίτο του συνόλου των αυτοκινήτων DDDDDDDDD που πωλούνται στην Ελληνική αγορά.

Η DDDDDDDDD διαθέτει XX συνεργεία DDDDDDDDD στην Αθήνα και XX στη Θεσσαλονίκη.

DDDDDDDD

Η DDDDDDDDD ξεκίνησε την συνεργασία της με την DDDDDDDDD τον Οκτώβριο του 20XX με ένα κατάστημα στην Θεσσαλονίκη.

A.1.4 ΠΛΑΙΣΙΟ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

A.1.4.1. ΒΑΣΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ

Οι κλάδοι δραστηριότητας του Ομίλου είναι:

- Εξουσιοδοτημένος αντιπρόσωπος αυτοκινήτων
- Εισαγωγές και εμπόριο αυτοκινήτων, ανταλλακτικών και αξεσουάρ
- Εμπόριο μεταχειρισμένων αυτοκινήτων
- Συνεργείο επισκευής αυτοκινήτων

A.1.4.2. ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ

Γενικότερα, θα μπορούσαμε να πούμε πως η χώρα μας έχει έναν αρκετά ανεπτυγμένο κλάδο εισαγωγής, εμπορίας και συντήρησης οχημάτων, ο οποίος συνεισφέρει περίπου το 1,0% του ΑΕΠ. Στο επίσημο δίκτυο διανομής και επισκευής απασχολούνται σχεδόν 9.100 εργαζόμενοι, σε περίπου 1.350 συμβεβλημένες επιχειρήσεις και σημεία πώλησης ανά την επικράτεια σύμφωνα με στοιχεία του Ι.Ο.Β.Ε με την αγορά να περιορίζεται σε ποσοστά που αγγίζουν το 50%. Η συμμετοχή του ευρύτερου (επίσημου και μη) κλάδου των επιχειρήσεων οχημάτων προσεγγίζει το 1,81% της απασχόλησης στη χώρα μας με 31.544 εργαζόμενους, αντιπροσωπεύοντας περίπου το 3,4% των συνολικών επιχειρήσεων σύμφωνα με το δελτίο τύπου της ΕΛΣΤΑΤ, έρευνα διάρθρωσης επιχειρήσεων έτους 2016. **(ΕΛΣΤΑΤ, 2018)**

Στον κλάδο των αντιπροσώπων-εισαγωγέων αυτοκινήτων δραστηριοποιούνται 43 εταιρείες, οι οποίες διαφέρουν ως προς τα οικονομικά τους μεγέθη και το δίκτυο πωλήσεων τους.

Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων εισάγουν και τα αντίστοιχα ανταλλακτικά των οχημάτων που αντιπροσωπεύουν. Σε κάποιες περιπτώσεις η εισαγωγή των ανταλλακτικών γίνεται από θυγατρικές των εταιρειών αντιπροσώπευσης-εισαγωγής ή και από τους ίδιους τους εμπόρους.

Πολλές από τις αντιπροσωπείες αυτοκινήτων που δραστηριοποιούνται στη χώρα μας ανήκουν σε ομίλους ελληνικών συμφερόντων με δραστηριοποίηση στον ευρύτερο τομέα του ιδιωτικού και επαγγελματικού αυτοκινήτου (εταιρείες ενοικίασης, ενώ άλλες αποτελούν θυγατρικές των αντίστοιχων κατασκευαστών του εξωτερικού. Οι περισσότερες από τις εισαγωγικές επιχειρήσεις του κλάδου διατηρούν εξουσιοδοτημένα δίκτυα κάθετων μονάδων εξυπηρέτησης (πώληση, ανταλλακτικά, συντήρηση και επισκευή).

Τα διάφορα σημεία του δικτύου πωλήσεων των εταιρειών του κλάδου ανήκουν σε ανεξάρτητους επιχειρηματίες, οι οποίοι έχουν επιλεγεί σύμφωνα με τα κριτήρια που θέτει η κάθε αντιπροσωπεία. Εκτός από τους συνεργαζόμενους εμπόρους, πολλές αντιπροσωπείες διαθέτουν και σημεία πώλησης τα οποία λειτουργούν μέσω θυγατρικών τους εταιρειών.

Ο ανταγωνισμός μεταξύ των επιχειρήσεων του κλάδου είναι αρκετά έντονος, και συνεχίζει να ενισχύεται από το γεγονός ότι η ελληνική αγορά αυτοκινήτου είναι περιορισμένη σε σχέση με άλλες ευρωπαϊκές χώρες. Οι αντιπροσωπείες του κλάδου επενδύουν σημαντικά κεφάλαια στην προβολή και τη διαφήμιση μέσω προσφορών (συγκράτηση τιμών σε συγκεκριμένα μοντέλα, χρηματοδοτικά προγράμματα, προσφορές σε έξτρα εξοπλισμό κλπ.), προκειμένου να αυξήσουν τις πωλήσεις τους και το μερίδιο τους στην αγορά.

Το κανονιστικό πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης άλλαξε το τοπίο στην αγορά αυτοκινήτων, ιδίως όσον αφορά την πώληση και διανομή των οχημάτων. Η κατάργηση των αποκλειστικών δικτύων πώλησης και επισκευής, έχει επιδράσει θετικά στον ανταγωνισμό προς όφελος του τελικού καταναλωτή. Στο πλαίσιο αυτό, οι εξουσιοδοτημένοι αντιπρόσωποι επενδύουν σημαντικά κεφάλαια σε εξοπλισμό, σχεδιασμό εγκαταστάσεων αλλά και στην εκπαίδευση του προσωπικού.

Όλες οι αντιπροσωπείες προσφέρουν προγράμματα χρηματοδότησης κυρίως μέσω συμφωνιών με διάφορες τράπεζες, ενώ ορισμένες έχουν ιδρύσει και εταιρείες χρηματοδότησης.

Αναφορικά με την αποθήκευση και διανομή των αυτοκινήτων και ανταλλακτικών, οι εταιρείες του κλάδου χρησιμοποιούν κυρίως υπηρεσίες logistics από τρίτους μέσω “outsourcing” των συγκεκριμένων υπηρεσιών.

Είσοδος νέων ανταγωνιστών

Στην εγχώρια αγορά αντιπροσωπεύεται το σύνολο σχεδόν των εργοστασίων αυτοκινήτων που έχουν παγκόσμια παρουσία. Αντίθετα, υπάρχουν αρκετοί κατασκευαστές κυρίως φθηνών οχημάτων που δεν έχουν αναπτύξει ακόμα εμπορική δραστηριότητα στην Ελλάδα. Τα συγκεκριμένα εργοστάσια αποτελούν ουσιαστικά τη μόνη περίπτωση εισόδου νέας αντιπροσωπείας στην ελληνική αγορά.

Σύμφωνα με εκτιμήσεις της αγοράς, οι περισσότερες αντιπροσωπείες αναμένεται να ενσωματωθούν σε θυγατρικές των αυτοκινητοβιομηχανιών, καθώς πολιτική των εργοστασίων

είναι να ασκούν άμεσο έλεγχο στα δίκτυα πωλήσεών τους, ώστε να μπορούν να αντιδρούν στις εξελίξεις και τις ευκαιρίες των τοπικών αγορών.

Μερίδια Αγοράς Αυτοκινήτων

Με αύξηση της τάξης του 4,05% έκλεισε η περυσινή χρονιά για την αγορά αυτοκινήτου σε σύγκριση με το 2015. Σύμφωνα με επίσημα στοιχεία του Σ.Ε.Α.Α. (Σύνδεσμος Εισαγωγέων Αντιπροσώπων Αυτοκινήτων) οι συνολικές ταξινομήσεις το 2016 έφτασαν τις 78.873 μονάδες όταν το 2015 το νούμερο αυτό είχε φτάσει τις 75.805. Αξίζει να αναφέρουμε ότι η αύξηση αυτή δεν ήταν αρκετή για να καλύψει την χασούρα των τελευταίων ετών που έχουν οι επαγγελματίες που δραστηριοποιούνται στο χώρο.

Σημαντικό στοιχείο τα υψηλά ποσοστά των οχημάτων leasing και rent a car, που ξεπέρασαν σε σημαντικό βαθμό τις πωλήσεις λιανικής, γεγονός που δείχνει και την χαμηλή δυναμική που έχει ο Έλληνας καταναλωτής όπως και την αδυναμία του τραπεζικού συστήματος/χρηματοδοτικών εταιρειών να δώσει καταναλωτικά δάνεια.

Πρώτη σε πωλήσεις γι' ακόμα μία χρονιά αναδείχτηκε η Toyota με 9.496 ταξινομήσεις και 12,0% μερίδιο αγοράς. Ακολούθησε η Nissan με 7.289 πωλήσεις και 9,2% μερίδιο ενώ την τριάδα συμπλήρωσε η Opel με 7.054 ταξινομήσεις και 8,9% μερίδιο. Την πρώτη δεκάδα συμπλήρωσαν οι, VW (6.430-8,2%), Peugeot (5.582-7,1%), Fiat (4.886-6,2%), Mercedes (4.432-5,6%), Suzuki (4.137-5,3%), BMW(3.843-4,9%) και Citroen (3.781 -4,8%). Από τις υπόλοιπες μάρκες, η Fordκατετάγη στην 11^η θέση με 3.736 πωλήσεις και μερίδιο 4,7%, ενώ ακολούθησαν Renault και Audi με 3.021 και 2.604 πωλήσεις αντίστοιχα (12^η και 13^η θέση αντίστοιχα). Στις υπόλοιπες θέσεις κατά σειρά με περισσότερες από 1.000 ταξινομήσεις στο έτος βρίσκονται οι Seat (1.780), Mini (1.584), Volvo (1.458), Skoda (1.428) και Hyundai (1.088).

Σημαντικό στοιχείο το γεγονός ότι οι 6 πρώτες μάρκες ξεπέρασαν το 51% των συνολικών πωλήσεων γεγονός που δείχνει ότι πιθανότατα αρκετές εταιρείες το 2017 θα αντιμετωπίσουν σημαντικά προβλήματα επιβίωσης.

A.1.5. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ

Ο Όμιλος XXXXXXXX το έτος 2016 πούλησε XXXX καινούργια και μεταχειρισμένα αυτοκίνητα.

Τα παρακάτω οικονομικά μεγέθη δηλώνουν την πορεία της εταιρείας την τελευταία χρήση:

Κύκλος εργασιών (καθαρός)	€ xx.xxx.xxx,xx
Κόστος πωλήσεων	€ -x.xxx.xxx,xx
Μικτό αποτέλεσμα	€ x.xxx.xxx,xx
Λοιπά συνήθη έσοδα	€ x.xxx.xxx,xx
	€ x.xxx.xxx,xx
Έξοδα διοίκησης	€ -x.xxx.xxx,xx
Έξοδα διάθεσης	€ -x.xxx.xxx,xx
Λοιπά έξοδα και ζημιές	€ -xxx.xxx,xx
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων	€-xx.xxx.xxx,xx
Κέρδη & ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων	€ -xx.xxx,xx
Λοιπά έσοδα και κέρδη	€ x.xxx.xxx,xx
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων	€ -xx.xxx.xxx,xx
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	€ xx,xx
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	€ -x.xxx.xxx,xx
Αποτέλεσμα προ φόρων	€ -xx.xxx.xxx,xx
Φόροι εισοδήματος	€ 0,00
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από Φόρους	€ -xx.xxx.xxx,xx

1. Κύκλος Εργασιών

Η ανάλυση του κύκλου εργασιών κατά τομείς δράσεως της εταιρείας, παρουσιάζει την πιο κάτω εικόνα :

(ποσά σε ευρώ)

2016

Πωλήσεις Εμπορευμάτων € xx.xxx.xxx,xx

2. Μικτό Κέρδος

Το Μικτό Κέρδος ανέρχεται σε ευρώ.

€ x.xxx.xxx,xx

3. Δαπάνες

Οι Γενικές Δαπάνες των εταιρειών, αναλυτικά κατά κατηγορία, παρουσίασαν την πιο κάτω εξέλιξη:

Κατηγορία Δαπάνης

2016

(ποσά σε ευρώ)

Διοικήσεως

€ x.xxx.xxx,xx

Διαθέσεως

€ x.xxx.xxx,xx

Χρηματοοικονομικής

€ x.xxx.xxx,xx

Σύνολο

€ xx.xxx.xxx,xx

3.1 Δαπάνες Διοικήσεως

Οι δαπάνες αυτής της κατηγορίας, ανέρχονται όπως φαίνεται και στον πίνακα σε XXXXXX ευρώ ή σε ποσοστό XXX% επί του κύκλου εργασιών.

3.2 Δαπάνες Διαθέσεως

Οι Δαπάνες Διαθέσεως, όπως εμφανίζονται στον πιο πάνω πίνακα, ανέρχονται σε XXXXXX ευρώ.

Αν οι Δαπάνες αυτές αναχθούν πάνω στον Κύκλο Εργασιών προκύπτει ότι ο συντελεστής για το 2016 ήταν XXX%.

3.3 Δαπάνες Χρηματοοικονομικών

Οι Δαπάνες Χρηματοοικονομικών, ανέρχονται σε XXXXX.

Αν οι Δαπάνες αυτές αναχθούν πάνω στον Κύκλο Εργασιών προκύπτει ότι ο συντελεστής για το 2016 ήταν XXX%.

Μετά από τις εξελίξεις αυτές, η ζημία των Εταιρειών του Ομίλου, διαμορφώθηκε στο ποσό των XXXXXXXX ευρώ από τις εργασίες της χρήσεως 2016.

Οι προοπτικές της Διοίκησης για το 2017 είναι αισιόδοξες. Με την είσοδο και διάθεση νέων μοντέλων στην αγορά υπάρχει προσδοκία για άνοδο των εργασιών και ανάκαμψη σε όλους τους τομείς των δραστηριοτήτων.

4. Αριθμοδείκτες

α) Οικονομικής Διάρθρωσης

αα) Ίδια Κεφάλαια / Σύνολο Υποχρεώσεων

XXXXXXXXX/ XXXXXX = XXX%

αβ) Κυκλοφορούν Ενεργητικό / Σύνολο Ενεργητικού

XXXX/ XXXXX = XXX%

αγ) Ίδια Κεφάλαια / Πάγιο Ενεργητικό

XXXX / XXXXX = XXX%

αδ) Κυκλοφορούν Ενεργητικό / Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις

XXXXX / XXXX = XXX%

β) Αποδόσεως και Αποδοτικότητας

βα) Μικτά Αποτελέσματα / Πωλήσεις Αποθεμάτων & Υπηρεσιών

XXXXXXXX / XXXX = XXX%

ββ) Πωλήσεις Αποθεμάτων & Υπηρεσιών / Ίδια Κεφάλαια

XXXXX / XXXXX = XXXX φορές

Παρακάτω παρατίθεται ο ενοποιημένος ισολογισμός του Ομίλου για τη χρήση 01.01.16-31.12.2016. Οι εταιρείες που ενοποιήθηκαν με τη μέθοδο «της ολικής ενσωμάτωσης» είναι οι ακόλουθες:

XXXXXXXXXXXXXXXXXA.X.X.E.
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2016- XXη ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΧΡΗΣΗ
(1/1/2016 - 31/12/2016)
ΑΡ. ΓΕΜΗ XXXXXXXXXXXXX

Κατάσταση Χρηματοοικονομικής θέσης

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	2016	2015
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Ενσώματα πάγια		
Ακίνητα	x.xxx.xxx,xx	xx.xxx.xxx,xx
Μηχανολογικός εξοπλισμός	xx.xxx,xx	xx.xxx,xx
Λοιπός εξοπλισμός	xxx.xxx,xx	x.xxx.xxx,xx
Σύνολο	x.xxx.xxx,xx	xx.xxx.xxx,xx
Άυλα πάγια στοιχεία		
Λοιπά άυλα	xx.xxx,xx	x.xxx.xxx,xx
Σύνολο	xx.xxx,xx	x.xxx.xxx,xx
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία		
Δάνεια και απαιτήσεις	xx.xxx,xx	xxx.xxx,xx
Σύνολο	xx.xxx,xx	xxx.xxx,xx
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	x.xxx.xxx,xx	xx.xxx.xxx,xx
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Αποθέματα		
Εμπορεύματα	x.xxx.xxx,xx	x.xxx.xxx,xx
Προκαταβολές για αποθέματα	x.xxx.xxx,xx	x.xxx.xxx,xx
Σύνολο	x.xxx.xxx,xx	x.xxx.xxx,xx
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές		
Εμπορικές απαιτήσεις	x.xxx.xxx,xx	x.xxx.xxx,xx
Δεδουλευμένα έσοδα περιόδου	x.xxx,xx	xxx.xxx,xx
Λοιπές απαιτήσεις	x.xxx.xxx,xx	x.xxx.xxx,xx
Προπληρωμένα έξοδα	x.xxx,xx	x,xx

Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	xxx.xxx,xx	x.xxx.xxx,xx
Σύνολο	x.xxx.xxx,xx	xx.xxx.xxx,xx
Σύνολο κυκλοφορούντων	x.xxx.xxx,xx	xx.xxx.xxx,xx
Σύνολο ενεργητικού	<u>xx.xxx.xxx,xx</u>	<u>xx.xxx.xxx,xx</u>

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

2016

2015

Καθαρή θέση

Καταβλημένα κεφάλαια

Κεφάλαιο xx.xxx.xxx,xx xx.xxx.xxx,xx

Υπέρ το άρτιο xx.xxx.xxx,xx xx.xxx.xxx,xx

Σύνολο xx.xxx.xxx,xx xx.xxx.xxx,xx

Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο

Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού x.xxx.xxx,xx x.xxx.xxx,xx

Αφορολόγητα αποθεματικά x.xxx.xxx,xx x.xxx.xxx,xx

Αποτελέσματα εις νέο -xxx.xxx.xxx,xx -xx.xxx.xxx,xx

Σύνολο **-xx.xxx.xxx,xx** **-xx.xxx.xxx,xx**

Σύνολο καθαρής θέσης **-xx.xxx.xxx,xx** **-xx.xxx.xxx,xx**

Προβλέψεις

Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους xxx.xxx,xx xxx.xxx,xx

Λοιπές προβλέψεις x.xxx.xxx,xx xxx.xxx,xx

Σύνολο **x.xxx.xxx,xx** **xxx.xxx,xx**

Υποχρεώσεις

Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

Δάνεια xx.xxx.xxx,xx xx.xxx.xxx,xx

Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	x.xxx,xx	xx.xxx,xx
Σύνολο	xx.xxx.xxx,xx	xx.xxx.xxx,xx
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Τραπεζικά δάνεια	xx.xxx.xxx,xx	xx.xxx.xxx,xx
Εμπορικές υποχρεώσεις	x.xxx.xxx,xx	xx.xxx.xxx,xx
Λοιποί φόροι και τέλη	x.xxx.xxx,xx	x.xxx.xxx,xx
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	xxx.xxx,xx	xxx.xxx,xx
Λοιπές υποχρεώσεις	xx.xxx.xxx,xx	x.xxx.xxx,xx
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα		x,xxx,xx
Σύνολο	xx.xxx.xxx,xx	xx.xxx.xxx,xx
Σύνολο υποχρεώσεων	xx.xxx.xxx,xx	xx.xxx.xxx,xx
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και		
Υποχρεώσεων	<u>xx.xxx.xxx,xx</u>	<u>xx.xxx.xxx,xx</u>

A.2. ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

A.2.1. ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ

ΑΑΑΑΑΑΑΑΑΑΑΑΑΑΑΑΑΑ

Κύριος στόχος της ΑΑΑΑΑΑΑΑ αποτελεί η προσφορά προϊόντων και υπηρεσιών υψηλής ποιότητας ικανοποιώντας όλες τις απαιτήσεις και ανάγκες του πελάτη.

Οι συνεχείς προσπάθειες που καταβάλλονται για την βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών, επιβεβαιώνεται από το σύστημα διασφάλισης ποιότητας ISO9001/2000 αλλά και τις υπερσύγχρονες εγκαταστάσεις του «XXXXXXXX XXXXX» στη XXXXXX Αττικής.

Η ΑΑΑΑΑΑΑΑ είναι πάντα δίπλα στον πελάτη, τόσο κατά τη διάρκεια της πώλησης όσο και μετά από αυτήν. Ανταποδίδει την εμπιστοσύνη των πελατών με υψηλό επίπεδο υπηρεσιών που ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις τους. Με ολοκληρωμένο δίκτυο επίσημων εμπόρων και εξουσιοδοτημένων επισκευαστών σε όλη την Ελλάδα έχει ως προτεραιότητα την απόλυτη εξυπηρέτηση και την πλήρη ικανοποίησή των πελατών.

"Κινητήρια δύναμη" της ΑΑΑΑΑΑΑΑ είναι οι άνθρωποί της. Για την καλύτερη ικανοποίηση των αναγκών των πελατών, η ΑΑΑΑΑΑΑΑ εκπαιδεύει συνεχώς όλα τα στελέχη της με σεμινάρια που ανταποκρίνονται στις εξελίξεις της σύγχρονης αυτοκίνησης. Όλοι τους με διάθεση να εξυπηρετήσουν τους πελάτες, φιλικό και άριστα καταρτισμένοι, κτίζουν καθημερινά μια άριστη και μακρόχρονη σχέση εμπιστοσύνης με τους πελάτες.

Η xxxxxxxxxxxxxx έχει σημειώσει ραγδαία ανάπτυξη και έχει καταστεί μία από τις μεγαλύτερες κατασκευάστριες εταιρείες αυτοκινήτων με παγκόσμιας κλάσης και ύψιστης ποιότητας δυνατότητες παραγωγής. Παράλληλα έχει θέσει ως στόχο την παραγωγή προϊόντων στοχεύουν στο "Modern Premium", δηλαδή αυτοκινήτων που δεν είναι απλά ένα άνετο και πρακτικό μέσο μεταφοράς με καλό εξοπλισμό, αλλά αυτοκινήτων που προσφέρουν ανώτερες αξίες όπως ασφάλεια, καινοτομία, σχεδιασμό. Αυτοκινήτων που αντιπροσωπεύουν τον τρόπο ζωής κάθε ανθρώπου και αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της ζωής του.

Η ΑΑΑΑΑΑΑΑ έχει εναρμονιστεί πλήρως με τη νέα φιλοσοφία της xxxxxxxxxxxxxx που αντικατοπτρίζεται και από το νέο μήνυμα του "XXXXXXXXXXXXXXXX" και δεν σταματά να αναζητά και να αντιμετωπίζει τις προκλήσεις με ένα στόχο: να αποκαλύψει νέες δυνατότητες

και προοπτικές για τον άνθρωπο και την αυτοκίνηση.

BBBBBBBB (CCCCCCC)

Βασικός κορμός της φιλοσοφίας της εταιρίας αποτελεί η προσφορά αυτοκινήτων με υψηλά ποιοτικά στάνταρ. Η πλήρης γκάμα μοντέλων που αποτελείται από ολοένα πιο ποιοτικά, σύγχρονα, ασφαλή και δυναμικά μοντέλα βελτιώνει την αναγνωσιμότητα της μάρκας με συναρπαστικά αυτοκίνητα σε οδηγική συμπεριφορά και σχεδιασμό.

Προτεραιότητα της BBBBBBBB είναι η πλήρης ικανοποίηση του τελικού πελάτη. Για τον σκοπό αυτό, μέσω του δικτύου των εμπορικών της συνεργατών παρέχει στους αγοραστές/κατόχους μοντέλων CCCCCCC υπηρεσίες άριστης ποιότητας, στοχεύοντας στην πλήρη ικανοποίηση των αναγκών τους τόσο κατά την διαδικασία αγοράς αυτοκινήτου όσο και μετά από την αγορά (after sales). Ταυτόχρονα δημιουργεί σχέσεις έναν προς έναν με τους XXXXX κατόχους αυτοκινήτων CCCCCCC με σκοπό και στόχο της επαναγορά ενός οχήματος CCCCCCC τα επόμενα χρόνια.

Επίσης φροντίζει για την τακτική εκπαίδευση/επιμόρφωση των εμπορικών της συνεργατών τόσο σε εμπορικά όσο και σε τεχνικά θέματα.

AAAAAAAAAAAA

Η εδραίωσή της στην αγορά ως μια αλυσίδα λιανικής πώλησης βασίζεται κυρίως στη δημιουργία σχέσης με τον πελάτη πριν και μετά την πώληση που έχει ως στόχο την ανταποδοτικότητα οφέλους ανάλογα με την πιστότητα του πελάτη.

Στόχος της εταιρίας είναι η προσφορά υψηλού επιπέδου υπηρεσιών προς τον τελικό αγοραστή, η συνολική ικανοποίηση των αναγκών του αλλά και η παροχή εγγυημένων υπηρεσιών σε όλο το φάσμα της δραστηριότητας της. Η άψογη εξυπηρέτηση του πελάτη, η άριστη από τεχνικής άποψης λειτουργία του αυτοκινήτου αλλά και η μείωση του κόστους συντήρησής του επιτυγχάνεται με το έμπειρο και άρτια εκπαιδευμένο προσωπικό αλλά και με τα υπερσύγχρονα μηχανήματα που διαθέτει η XXXXXXXX

Οι σύγχρονες εγκαταστάσεις της CCCCCCC οι οποίες διαρκώς ανανεώνονται και βελτιώνονται προσβλέπουν στη δημιουργία πρότυπου χώρου συναλλαγής σε όλες τις δραστηριότητες της εταιρίας (έκθεση, service, ανταλλακτικά, μεταχειρισμένα) και για τα τρία

εργοστάσια που εκπροσωπεί.

A.2.2. ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΣΕ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΟ ΑΜΕΣΩΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟ ΕΤΟΣ

Δεν υπάρχουν μεταβολές στην επιχειρηματική στρατηγική σε σύγκριση με το αμέσως προηγούμενο έτος.

A.3. ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ

A.3.1. ΟΙ ΟΔΗΓΙΕΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ

A.3.2. ΓΕΝΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ

Η τιμολογιακή εμπορική πολιτική που εφαρμόζεται στον Όμιλο στα πλαίσια των ενδοομιλικών συναλλαγών του δεν παρεκκλίνει από τη γενική τιμολογιακή πολιτική προς τρίτους (ανεξάρτητες εταιρείες). Αναλυτικότερα αναφέρονται τα παρακάτω:

ΑΑΑΑΑΑΑΑ

A) Εγγυήσεις Ανταλλακτικών

Η “ΑΑΑΑΑΑΑΑ” προμηθεύει το δίκτυο εξουσιοδοτημένων επισκευαστών με ανταλλακτικά και αξεσουάρ αυτοκινήτου. Ορισμένα από αυτά τα ανταλλακτικά κατατάσσονται στην κατηγορία των εγγυημένων προϊόντων το κόστος των οποίων καλύπτεται από την εγγύηση που προσφέρει η αντιπροσωπία στον τελικό καταναλωτή με την πώληση ενός αυτοκινήτου. Τα παραπάνω αφορούν τις περιπτώσεις κατά τις οποίες πραγματοποιείται από τον ντίλερ επισκευή σε όχημα χωρίς κάποια χρέωση στον τελικό καταναλωτή λόγω της εγγύησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις τα κόστη τα επιβαρύνεται η αντιπρόσωπος εταιρεία (ΑΑΑΑΑΑΑΑ ΧΧΧΧΧ), και εκδίδεται τιμολόγιο από τον ντίλερ προς την προμηθεύτρια εταιρεία (ΑΑΑΑΑΑΑΑ ΧΧΧΧΧ) βάσει του σχετικού κόστους προσ αυξημένου με ένα περιθώριο κέρδους της τάξεως του ΧΧ%. Το κόστος του ανταλλακτικού προκύπτει από την αρχική τιμή πώλησης από την προμηθεύτρια εταιρεία (ΑΑΑΑΑΑΑΑ ΧΧΧΧΧ) προς τον εκάστοτε ντίλερ και οι εργατοώρες που χρεώνονται για την αντικατάσταση του ορίζονται απευθείας από το εργοστάσιο παραγωγής.

B) Κόστος μεταφοράς αυτοκινήτων

Η διανομή των αυτοκινήτων στις εκθέσεις των ανά την Ελλάδα εμπορικών συνεργατών πραγματοποιείται από τη “ΑΑΑΑΑΑΑΑ”. Για την κάλυψη αυτού του κόστους πραγματοποιείται τιμολόγηση από την προμηθεύτρια εταιρεία (ΑΑΑΑΑΑΑΑ ΧΧΧΧΧ) προς τον αντίστοιχο ντίλερ. Οι χρόνοι παράδοσης καθώς και τα κόστη μεταφοράς διαφέρουν ανάλογα με τον τόπο παράδοσης και ορίζονται αναλυτικά σε επίσημο τιμοκατάλογο της

εταιρείας (AAAAAAA XXXXX).

BBBBBBB

A) Εγγυήσεις Ανταλλακτικών

Η “CCCCCCCC” προμηθεύει το δίκτυο εξουσιοδοτημένων επισκευαστών με ανταλλακτικά και αξεσουάρ αυτοκινήτου. Ορισμένα από αυτά τα ανταλλακτικά κατατάσσονται στην κατηγορία των εγγυημένων προϊόντων το κόστος των οποίων καλύπτεται από την εγγύηση που προσφέρει η αντιπροσωπία στον τελικό καταναλωτή με την πώληση ενός αυτοκινήτου. Τα παραπάνω αφορούν τις περιπτώσεις κατά τις οποίες πραγματοποιείται από τον ντίλερ επισκευή σε όχημα χωρίς κάποια χρέωση στον τελικό καταναλωτή λόγω της εγγύησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις τα κόστη τα επιβαρύνεται η αντιπρόσωπος εταιρεία (BBBBBBBB), και εκδίδεται τιμολόγιο από τον ντίλερ προς την προμηθεύτρια εταιρεία (BBBBBBBB) βάσει του σχετικού κόστους προσαυξημένου με ένα περιθώριο κέρδους της τάξεως του **XX%**. Το κόστος του ανταλλακτικού προκύπτει από την αρχική τιμή πώλησης από την προμηθεύτρια εταιρεία (BBBBBBBB) προς τον εκάστοτε ντίλερ και οι εργατοώρες που χρεώνονται για την αντικατάσταση του ορίζονται απευθείας από το εργοστάσιο παραγωγής.

B) Κόστος μεταφοράς αυτοκινήτων

Η διανομή των αυτοκινήτων στις εκθέσεις των ανά την Ελλάδα εμπορικών συνεργατών πραγματοποιείται από τη “ CCCCCCCC ”. Για την κάλυψη αυτού του κόστους πραγματοποιείται τιμολόγηση από την προμηθεύτρια εταιρεία (BBBBBBBB) προς τον αντίστοιχο ντίλερ. Οι χρόνοι παράδοσης καθώς και τα κόστη μεταφοράς διαφέρουν ανάλογα με τον τόπο παράδοσης και ορίζονται αναλυτικά σε επίσημο τιμοκατάλογο της εταιρείας (BBBBBBBB).

A.4. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

A.4.1. ΦΥΣΗ, ΡΟΗ ΚΑΙ ΠΟΣΑ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Στον παρακάτω πίνακα απεικονίζονται οι ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων του ομίλου κατά τη διάρκεια της χρήσης 2016.

A/A	ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΑΠΟ	ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΣΕ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ
1	CCCCCCCC	ΑΑΑΑΑΑΑ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΦΑΝΟΠΟΙΕΙΟΥ	214.537.88
2	ΑΑΑΑΑΑΑ BBBBBBBBB (CCCCCCC)	BBBBBBBBB (CCCCCCC)	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	
3	BBBBBBBBB (CCCCCCC)	ΑΑΑΑΑΑΑ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	
4	BBBBBBBBB (CCCCCCC)	CCCCCCCCC	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	

A.5. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΠΟΥ ΕΠΙΤΕΛΟΥΝΤΑΙ ΚΑΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΠΟΥ ΑΝΑΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΑ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΑ ΜΕΡΗ

Οι κυριότεροι κλάδοι δραστηριότητας του Ομίλου είναι:

- Εισαγωγές και εμπόριο αυτοκινήτων, ανταλλακτικών και αξεσουάρ
- Εμπόριο μεταχειρισμένων αυτοκινήτων
- Συνεργείο αυτοκινήτων

Ως εξουσιοδοτημένοι αντιπρόσωποι αυτοκινήτων λειτουργούν οι εταιρείες “ΑΑΑΑΑΑΑΑ” και “CCCCCCCC” οι οποίες έχουν αναλάβει την αποκλειστική αντιπροσώπευση των οχημάτων της ΑΑΑΑΑΑΑΑ και της CCCCCCCC στην ελληνική αγορά αντίστοιχα.

Για την διανομή και τη συντήρηση των αυτοκινήτων ΑΑΑΑΑΑΑΑ και CCCCCCCC ο όμιλος έχει αναπτύξει ένα ισχυρό και καθιερωμένο δίκτυο εμπορικών συνεργατών το οποίο καλύπτει γεωγραφικά όλη την Ελλάδα. Στο δίκτυο επίσημων εμπόρων & εξουσιοδοτημένων επισκευαστών ανήκει και η εταιρεία “BBBBBBBBB”, ως συνδεδεμένη εταιρεία του ομίλου, η οποία αποτελεί το μεγαλύτερο επίσημο έμπορο των ΑΑΑΑΑΑΑΑ και CCCCCCCC.

Οι λειτουργίες του Ομίλου περιστρέφονται γύρω από δύο βασικούς άξονες:

- Πώληση αυτοκινήτου
- Συντήρηση / επισκευή αυτοκινήτου - πώληση ανταλλακτικών

A. Πώληση Αυτοκινήτου

Οι εταιρείες που λειτουργούν ως εξουσιοδοτημένοι αντιπρόσωποι πραγματοποιούν τις εισαγωγές οχημάτων, κατόπιν παραγγελίας, από τα εργοστάσια των ΑΑΑΑΑΑΑΑ και CCCCCCCC στο εξωτερικό. Κατόπιν της παραγγελίας οι “ΑΑΑΑΑΑΑΑ” και “CCCCCCCC” έχουν την ευθύνη της προετοιμασίας και της μεταφοράς του αυτοκινήτου σε οποιοδήποτε από τα καταστήματα του δικτύου των εμπορικών συνεργατών τους. Μέσω του δικτύου αυτού, το οποίο καλύπτει με σημεία πώλησης όλη την ελληνική επικράτεια, φτάνει το αυτοκίνητο στον τελικό καταναλωτή. Για την καλύτερη εξυπηρέτηση του πελάτη ο Όμιλος διεξάγει έρευνες ικανοποίησης πελατών και με τη βοήθεια συστημάτων αξιολόγησης ελέγχει και ταυτόχρονα ανταμείβει τους ντίλερ με τους οποίους συνεργάζεται.

B. Συντήρηση / επισκευή αυτοκινήτου - πώληση ανταλλακτικών αυτοκινήτων

Το δίκτυο των εξουσιοδοτημένων επισκευαστών εμπορεύεται ανταλλακτικά και λοιπά αξεσουάρ αυτοκινήτου και παρέχει υπηρεσίες συντήρησης/επισκευής οχημάτων. Οι υπηρεσίες αυτές όπως και τα κόστη των ανταλλακτικών καλύπτονται για κάποιο διάστημα από την εγγύηση του εκάστοτε αυτοκινήτου. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι κάποιες από τις υπηρεσίες που παρέχονται από το δίκτυο επισκευαστών τις επιβαρύνεται η αντιπρόσωπος εταιρεία.

Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει τις λειτουργίες της κάθε εταιρείας.

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ	ΑΑΑΑΑΑΑΑ XXXXX	BBB BBBB	CCCCCCCC
- ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ	√	√	
- ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΩΝ	√	√	
- ΜΕΤΑΦΟΡΑ/ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ	√	√	
- ΕΜΠΟΡΙΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ	√	√	√
- ΕΜΠΟΡΙΑ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΩΝ/ΑΞΕΣΟΥΑΡ			√
- ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΕΠΙΣΚΕΥΗ (SERVICE)			√
- ΕΛΕΓΧΟΣ ΙΚΑΝΟΠΟΙΗΣΗΣ ΠΕΛΑΤΗ	√	√	

Διαχείριση χρηματοοικονομικών κινδύνων

Ο Όμιλος εκτίθεται σε διάφορους χρηματοοικονομικούς κινδύνους, οι κυριότεροι εκ των οποίων είναι οι απρόβλεπτες διακυμάνσεις επιτοκίων, ο πιστωτικός κίνδυνος, ο κίνδυνος τιμής χρεογράφων και ο κίνδυνος ρευστότητας. Οι πολιτικές διαχείρισεως των σχετικών κινδύνων του Ομίλου έχουν ως στόχο την ελαχιστοποίηση των αρνητικών επιπτώσεων που μπορεί να έχουν οι κίνδυνοι αυτοί στην χρηματοοικονομική θέση και απόδοση του Ομίλου.

Η διαχείριση κινδύνου διενεργείται από την Οικονομική Διεύθυνση του Ομίλου οι πολιτικές της οποίας εγκρίνονται από το Διοικητικό Συμβούλιο. Η Οικονομική Διεύθυνση αναγνωρίζει, υπολογίζει και αντισταθμίζει χρηματοοικονομικούς κινδύνους σε στενή συνεργασία με τις λειτουργικές μονάδες του Ομίλου. Η Διοίκηση καθορίζει αρχές για τη συνολική διαχείριση κινδύνου καθώς και πολιτικές που καλύπτουν συγκεκριμένες περιοχές όπως κίνδυνο επιτοκίου, πιστωτικό κίνδυνο και επενδύσεις υπερβάλλουσας ρευστότητας.

Κίνδυνος αγοράς

Συναλλαγματικός κίνδυνος

Ο Όμιλος εκτίθεται σε περιορισμένο συναλλαγματικό κίνδυνο καθώς σχεδόν το σύνολο των περιουσιακών του στοιχείων και υποχρεώσεων είναι εκπεφρασμένο σε ευρώ.

Κίνδυνος τιμής

Η εταιρεία εκτίθεται σε μεταβολές της αξίας των εμπορευμάτων που διακινεί λόγω του έντονου ανταγωνισμού που επικρατεί στην αγορά.

Κίνδυνος επιτοκίου

Η Διοίκηση του Ομίλου παρακολουθεί, σε συνεχή βάση τις διακυμάνσεις των επιτοκίων και τις χρηματοδοτικές ανάγκες του Ομίλου και αξιολογεί κατά περίπτωση τη διάρκεια των δανείων και τη σχέση μεταξύ σταθερού και αναπροσαρμοζόμενου επιτοκίου. Η εταιρεία βρίσκεται σε διαδικασία αναδιάρθρωσης - μείωσης του χαρτοφυλακίου δανείων με σκοπό τη βελτίωση της ρευστότητας και την επίτευξη κερδοφορίας.

Πιστωτικός κίνδυνος

Οι κύριες πηγές εσόδων του Ομίλου αποτελούνται από την εμπορία αυτοκινήτων (καινούργιων και μεταχειρισμένων), από την εμπορία ανταλλακτικών, από την παροχή υπηρεσιών συντήρησης αυτοκινήτων. Ο Όμιλος προκειμένου να περιορίσει τους πιστωτικούς κινδύνους αξιολογεί την πιστοληπτική ικανότητα των πελατών. Η χρηματοοικονομική κατάσταση των πελατών παρακολουθείται διαρκώς από το Τμήμα Πιστωτικού Ελέγχου. Η εξασφάλιση των απαιτήσεων διενεργείται επίσης, μέσω της ευρείας διασποράς της πελατειακής βάσης. Τέλος, αναφέρεται ότι σε όποια περίπτωση θεωρείται ότι υφίσταται υψηλός κίνδυνος μη εξασφάλισης απαιτήσεων διενεργούνται επαρκείς προβλέψεις, ώστε η μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο να αντανakλάται από το ύψος κάθε στοιχείου του Ενεργητικού.

Κίνδυνος ρευστότητας

Συνετή διαχείριση του κινδύνου ρευστότητας προϋποθέτει επαρκείς εξασφαλίσεις χρηματικών διαθεσίμων και τη διαθεσιμότητα χρηματοδότησης μέσω επαρκών πιστωτικών ορίων. Ο κίνδυνος ρευστότητας συνίσταται στην ενδεχόμενη αδυναμία του Ομίλου να εκπληρώσει τις χρηματοοικονομικές του υποχρεώσεις κατά τη λήξη τους.

Διαχείριση κεφαλαιουχικού κινδύνου

Σκοπός του Ομίλου κατά τη διαχείριση των κεφαλαίων του αποτελεί η εξασφάλιση ικανότητας συνεχούς δραστηριότητας, η παροχή κερδών στους μετόχους του και οφέλη στους λοιπούς ενδιαφερόμενους καθώς και η διατήρηση κεφαλαιουχικής δομής, η οποία θα μειώνει το κόστος κεφαλαίου.

Το κεφάλαιο επισκοπείται με βάση ένα συντελεστή μόχλευσης. Ο συντελεστής υπολογίζεται ως το καθαρό χρέος διαιρούμενο με το συνολικό κεφάλαιο. Το καθαρό χρέος υπολογίζεται ως ο συνολικός δανεισμός (συμπεριλαμβάνονται βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα δάνεια όπως εμφανίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης) μείον τα χρηματικά διαθέσιμα. Το συνολικό κεφάλαιο υπολογίζεται ως τα ίδια κεφάλαια που εμφανίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης συν το καθαρό χρέος.

Ο παρακάτω πίνακας απεικονίζει του κινδύνους που αντιμετωπίζουν οι εταιρίες.

ΚΙΝΔΥΝΟΣ	ΑΑΑΑΑΑΑΑΑΑΧΧΧΧΧΧ	ΒΒΒΒΒΒΒΒ	C C C C C C C C
- ΑΓΟΡΑΣ	√	√	√
- ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΣ	√	√	√
- ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ	√	√	√
- ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΟΣ	√	√	√
- ΑΠΑΞΙΩΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ	√	√	

Α.6. ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ

Α.6.1. ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Στους παρακάτω πίνακες απεικονίζεται η ακίνητη περιουσία του Ομίλου

		ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΧΡΗΣΗΣ			ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΝΤΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ					
		ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2015	ΠΡΟΣΘΗΚΕ Σ	ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΙΣ - ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2016	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2015	ΑΥΞΗΣΕΙΣ	ΜΕΙΩΣΕΙΣ - ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2016	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤ Ο ΥΠΟΛΟΙΠΟ
1 0	ΓΗΠΕΔΑ- ΟΙΚΟΠΕΔΑ	X.XXX.XXX,XX	0,00	X.XXX.XXX,XX	X.XXX.XXX,XX	0,00	0,00	0,00	0,00	X.XXX.XXX,XX
1 1	ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚ/ΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	XX.XXX.XXX,X X	0,00	XX.XXX.XXX,X X	XX.XXX.XXX,X X	X.XXX.XXX,XX	X.XXX.XXX,X X	0,00	XX.XXX.XXX,X X	X.XXX.XXX,X X
1 2	ΜΗΣΑΝΗΜΑΤ Α	XXX.XXX,XX	X.XXX,XX	XX.XXX,XX	XXX.XXX,XX	XXX.XXX,XX	X.XXX,XX	XX.XXX,XX	XXX.XXX,XX	XX.XXX,XX
1 3	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	X.XXX.XXX,XX	XX.XXX,XX	XXX.XXX,XX	XXX.XXX,XX	XXX.XXX,XX	XX.XXX,XX	XXX.XXX,X X	XXX.XXX,XX	XXX.XXX,XX
1 4	ΕΠΙΠΛΑ & ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	XX.XXX.XXX,X X	XX.XXX,XX	X.XXX.XXX,XX	X.XXX.XXX,XX	X.XXX.XXX,XX	XX.XXX,XX	X.XXX,XX	X.XXX.XXX,XX	XX.XXX,XX
1 5	ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝ/ΣΕΙΣ	XX.XXX.XXX,X X	XX.XXX,XX	X.XXX.XXX,XX	XX.XXX.XXX,X X	XX.XXX.XXX,X X	0,00	0,00	XX.XXX.XXX,X X	XX.XXX,XX
		XX.XXX.XXX,X X	XXX.XXX,X X	XX.XXX.XXX,X X	XX.XXX.XXX,X X	XX.XXX.XXX,X X	X.XXX.XXX,X X	XXX.XXX,X X	XX.XXX.XXX,X X	X.XXX.XXX,X X

Α.6.2. ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Πρέπει να σημειωθεί ότι δεν υπάρχει καμία ενδοομιλική συναλλαγή, στην οποία να περιλαμβάνεται χρήση άυλων περιουσιακών στοιχείων.

**Α.7. ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗΣ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΣΥΝΑΨΕΙ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΟΜΙΛΟΥ ΜΕ
ΑΛΛΟΔΑΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ (ADVANCE PRICING AGREEMENT)**

Δεν υπάρχουν τέτοιες συμφωνίες αφού δεν υπάρχουν εταιρίες της αλλοδαπής.

BBBBBBBB

Η “BBBBBBBB” ιδρύθηκε το 19XX και σήμερα διαθέτει XXX σημεία πώλησης νέων αυτοκινήτων. Με XX καταστήματα, η BBBBBBBB είναι ο μεγαλύτερος Επίσημος Έμπορος της AAAAAAA, ενώ το ίδιο ισχύει και για την CCCCCC για την οποία η εταιρία διαθέτει 6 καταστήματα. Η BBBBBBBB είναι επίσης μέλος του δικτύου Επισήμων Εμπόρων της FFFFFFFF (XX σημεία) και της DDDDDDD. Τέλος, υπάρχουν XX σημεία αποκλειστικής πώλησης μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, με την εμπορική επωνυμία GGGGGGG που διαθέτουν περισσότερα από XXXX αυτοκίνητα.

ΜΕΤΟΧΟΙ (κατά δήλωση):

με XX,00% XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX (έτος γεννήσεως 19XX)

με XX,00% XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX (έτος γεννήσεως 19XX)

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ:

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX: Πρόεδρος

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX: Διευθύνουσα Σύμβουλος

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX: Μέλος

CCCCCCCC

Η “CCCCCCCC” ιδρύθηκε το 19XX με σκοπό την αποκλειστική αντιπροσώπευση των αυτοκινήτων της CCCCCCCC στην Ελλάδα και είναι μέλος του Ομίλου Εταιρειών XXXXXXXX.

Τα αυτοκίνητα CCCCCCCC πρωτοεισήχθησαν στην Ελληνική αγορά το 19XX, αλλά μέχρι και τον XXXX του 19XX οι πωλήσεις τους ήταν σχετικά περιορισμένες, κατά μέσο όρο XXX αυτοκίνητα τον χρόνο.

Η δυναμική διαχείριση της CCCCCCCC από την BBBBBBBB είχε σαν αποτέλεσμα την απογείωση των πωλήσεων οι οποίες το 8/μηνο XXX-XXXX 19XX, έφτασαν τα XXX αυτοκίνητα. Έκτοτε, οι πωλήσεις της CCCCCCCC έχουν διατηρηθεί σε υψηλά επίπεδα, εδραιώνοντας την μάρκα στην ελληνική αγορά και θέτοντας τις βάσεις για δυναμική ανάπτυξη στο μέλλον.

Για την διανομή των αυτοκινήτων CCCCCCCC, η BBBBBBBB ανέπτυξε ένα ισχυρό και καθιερωμένο δίκτυο εμπορικών συνεργατών σύμφωνα με τις υψηλές προδιαγραφές του ομίλου XXXXXXXX. Το δίκτυο έχει περισσότερους από XXX Επίσημους Εμπόρους / Επισκευαστές και καλύπτει γεωγραφικά το XXX% της Ελλάδος.

ΜΕΤΟΧΟΙ (κατά δήλωση):

με XX,00% XXXXXXXXXXXXXXXX (έτος γεννήσεως 19XX)

με XX,00% XXXXXXXXXXXXXXXX (έτος γεννήσεως 19X)

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ:

XXXXXXXXXXXXXXXXXX:	Πρόεδρος
XXXXXXXXXXXXXXXXXX:	Διευθύνουσα Σύμβουλος
XXXXXXXXXXXXXXXXXX:	Μέλος

B.2. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

B.2.1.ΦΥΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Οι συναλλαγές για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση τεκμηρίωσης κατατάσσονται στις παρακάτω κατηγορίες:

- **Αγορά/Πώληση αγαθών**
 - Αγορά/Πώληση αυτοκινήτων
 - Αγορά/Πώληση ανταλλακτικών – αξεσουάρ

- **Παροχή Υπηρεσιών**
 - Υπηρεσίες Συνεργείου
 - Υπηρεσίες Φανοποιείου
 - Παροχή Προμηθειών
 - Προετοιμασία – Μεταφορά Αυτοκινήτων

B.2.2. ΡΟΗ ΚΑΙ ΠΟΣΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Στον παρακάτω πίνακα απεικονίζονται οι ενδοομιλικές συναλλαγές του Ομίλου κατά τη διάρκεια της χρήσης 2016 και για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση τεκμηρίωσης σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

Αντισυμβαλλόμενες εταιρείες	Αντικείμενο Συναλλαγής/ροή τιμολογίων	Αξία Συναλλαγής (σε €)
ΑΑΑΑΑΑΑ - CCCCCCCCC	Τιμολόγηση προς την CCCCCCCC από την ΑΑΑΑΑΑΑΑ που αφορά σε πωλήσεις αυτοκινήτων	
ΑΑΑΑΑΑΑ - CCCCCCCCC	Τιμολόγηση προς την CCCCCCCCC από την ΑΑΑΑΑΑΑΑ που αφορά σε πωλήσεις ανταλλακτικών	
CCCCCCCCC - ΑΑΑΑΑΑΑΑ	Τιμολόγηση προς την ΑΑΑΑΑΑΑΑ από την CCCCCCCCC που αφορά σε πωλήσεις υπηρεσιών φανοποιείου.	214.537,88
BBBBBBBBB - CCCCCCCCC	Τιμολόγηση προς την CCCCCCCCC από την BBBBBBBBBB που αφορά σε πωλήσεις αυτοκινήτων	
BBBBBBBBB - CCCCCCCCC	Τιμολόγηση προς την CCCCCCCCC από την BBBBBBBBBB που αφορά σε πωλήσεις ανταλλακτικών	

B.3. ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ

B.3.1. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΑΓΑΘΩΝ/ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Το σύνολο των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών σε όλους τους κλάδους δραστηριοποίησης του ομίλου περιλαμβάνει στην πλειονότητα του τις ακόλουθες κατηγορίες εμπορευμάτων/υπηρεσιών, οι οποίες απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΑ
ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ

ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΣΥΝΕΡΓΕΙΟΥ
ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΦΑΝΟΠΟΙΕΙΟΥ
ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ
ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ/ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ

Εμπορεύματα

Για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την αρχή των ίσων αποστάσεων, χρησιμοποιήθηκαν εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Τα συγκριτικά στοιχεία αφορούν εμπορεύματα που πωλήθηκαν από συνδεδεμένη εταιρεία του Ομίλου προς τρίτες (ανεξάρτητες) εταιρείες (χονδρική πώληση). Η κατηγοριοποίηση των συναλλαγών που αφορούν εμπορεύματα έγινε σε επίπεδο κωδικού εμπορεύματος.

Στις συναλλαγές που αφορούσαν πωλήσεις αυτοκινήτων έγινε κατηγοριοποίηση βάσει ορισμένων χαρακτηριστικών του κάθε αυτοκινήτου όπως: κατηγορία έκδοσης, ιπποδύναμη, κ.ε., θύρες κτλ. Με αυτόν τον τρόπο εξασφαλίστηκε ότι δεν υπάρχουν διαφορές στα χαρακτηριστικά των συγκρίσιμων εμπορευμάτων.

Υπηρεσίες Φανοποιείου

Για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την αρχή των ίσων αποστάσεων, χρησιμοποιήθηκαν εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Αναζητήθηκαν μέσω εξωτερικής βάσης δεδομένων επιχειρήσεις με το ίδιο αντικείμενο δραστηριότητας επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες φανοποιείου προς ιδιώτες.

B.3.2 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ

B.3.2.1. ΕΠΙΤΕΛΟΥΜΕΝΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ - ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΠΟΥ ΑΝΑΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ

Σχετική ανάλυση (όπου υφίσταται σχετική πληροφόρηση) παρατίθεται ανωτέρω υπό την παράγραφο Α.5

B.3.2.2. ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Σχετική ανάλυση (όπου υφίσταται σχετική πληροφόρηση) παρατίθεται ανωτέρω υπό την παράγραφο Α.6

B.3.3. ΣΥΜΒΑΤΙΚΟΙ ΟΡΟΙ

Όπου οι συμφωνίες μεταξύ των μερών προσδιορίζονται βάσει σχετικών συμβάσεων, όπου αναφέρονται αναλυτικά στην παράγραφο Α.3.2.

B.3.4. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΣΥΝΘΗΚΕΣ

Η ελληνική οικονομία

Το 2016, η οικονομία βρέθηκε στο μεταίχμιο μεταξύ ύφεσης και ανάπτυξης. Η ύφεση το πρώτο εξάμηνο ήταν ηπιότερη του αναμενομένου και η οικονομία παρουσίασε θετικό ρυθμό ανάπτυξης το δεύτερο εξάμηνο του έτους. Συνολικά για το 2016, το ΑΕΠ σε σχέση με το 2015 υπολογίστηκε οριακά αυξανόμενο κατά 0,1% (**ΕΛΣΤΑΤ, 2017**), οι αποπληθωριστικές πιέσεις συγκρατήθηκαν, η απασχόληση ενισχύθηκε και μειώθηκε η ανεργία, αν και παραμένει πολύ υψηλή. Η εξέλιξη αυτή προήλθε από την προοδευτική ανάκαμψη της εγχώριας ζήτησης (κυρίως της ιδιωτικής κατανάλωσης, που αυξήθηκε κατά 1,4% αλλά και των επενδύσεων) και τη συνεχιζόμενη άνοδο των εξαγωγών αγαθών.

Η πορεία αυτή αποτελεί ισχυρή ένδειξη ότι υπάρχουν αποθέματα αναπτυξιακού δυναμικού, τα οποία, μετά από μια μακρά περίοδο αδράνειας και απραξίας, είναι έτοιμα να ενεργοποιηθούν όταν διαμορφωθούν οι κατάλληλες συνθήκες. Με αυτά τα δεδομένα, είναι βάσιμη η πρόβλεψη του Διοικητή της Τραπέζης της Ελλάδος στη ετήσια έκθεση του για το έτος 2016 ότι για το 2017 ο ρυθμός οικονομικής ανόδου θα είναι θετικός (2,5%) καθώς η οικονομία έχει σήμερα τις δυνατότητες να περάσει σε μια νέα και πιο υγιή αναπτυξιακή φάση. Ο πληθωρισμός κατά τη διάρκεια του 2016 κυμάνθηκε ως επί το πλείστον σε αρνητικό

έδαφος, αντανακλώνοντας τη χαμηλή ζήτηση και την πτωτική πορεία των διεθνών τιμών του πετρελαίου. Εκτιμάται ότι η σταδιακή εξισορρόπηση της οικονομίας, οι αναπτυξιακές μεταρρυθμίσεις, η επιτάχυνση του ρυθμού υλοποίησης του προγράμματος ιδιωτικοποιήσεων και η βελτίωση των μεσοπρόθεσμων προοπτικών στο εξωτερικό αναμένεται να επανεκκινήσουν πάλι την οικονομία σε σταθερότερη βάση από το 2017 και μετά, με την προϋπόθεση ότι το τρέχον δυσμενές κλίμα θα βελτιωθεί.

Η περιορισμένη ρευστότητα και ένα οριακά σταθεροποιημένο αλλά υψηλό μερίδιο μη εξυπηρετούμενων δανείων ασκούν πιέσεις στο τραπεζικό σύστημα. Σύμφωνα με την επιβράδυνση της οικονομικής δραστηριότητας και τη συρρίκνωση της καταθετικής βάσης, ο ετήσιος ρυθμός αύξησης των πιστώσεων προς τον ιδιωτικό τομέα παραμένει αρνητικός. Η πρόσβαση του ιδιωτικού τομέα σε πίστωση παραμένει περιορισμένη λόγω του υψηλού κόστους της που απορρέει από πιέσεις στην αγορά και από αυξημένες αποκλίσεις αποδόσεων (spreads).

Οι επενδύσεις στους τομείς της στέγασης και του εξοπλισμού συνεχίζουν να υποχωρούν σημαντικά και το έτος αυτό. Το 2016 οι συνολικές επενδύσεις παγίου κεφαλαίου εκτιμώνται ότι έχουν αυξηθεί κατά 0,1%. Η δημόσια επενδυτική δραστηριότητα ήταν ιδιαίτερα αδύναμη το 2016, ως αποτέλεσμα των συνεχιζόμενων προσπαθειών δημοσιονομικής εξυγίανσης. Διάφορες πρωτοβουλίες που λαμβάνονται στον δημόσιο τομέα - συμπεριλαμβανομένης και της επιτάχυνσης στην απορρόφηση των κοινοτικών πόρων των Διαρθρωτικών Ταμείων και του νέου προγράμματος ΕΣΠΑ – μπορούν να συμβάλουν στη βελτίωση της ψυχολογίας της αγοράς και, συνεπώς, στην ανάκαμψη των δημοσίων επενδύσεων από το 2017.

Οι εξαγωγές αγαθών και υπηρεσιών μειώθηκαν κατά περίπου 6,1% το 2016 σε σχέση με το 2015 αν και είχαμε αύξηση των εξαγωγών αγαθών κατά 2,9%, λόγω της μείωσης των εξαγωγών υπηρεσιών κατά 7,3%. Ομοίως οι εισαγωγές αγαθών και υπηρεσιών μειώθηκαν κατά 4,2%. Οι συνολικές εξαγωγές αγαθών αναμένεται να υποστηριχθούν περαιτέρω το 2017 από την σταθεροποίηση του κόστους εργασίας. Ωστόσο, αυτές οι θετικές προοπτικές μπορεί να αποδυναμωθούν από λιγότερο ευνοϊκές σε σχέση με τις αναμενόμενες εξωτερικές συνθήκες, συμπεριλαμβανομένης της βραδύτερης διεθνούς οικονομικής ανάπτυξης.

Το ισοζύγιο τρεχουσών συναλλαγών παρουσίασε έλλειμμα 1,1 δις ευρώ έναντι πλεονάσματος 206 εκατ. ευρώ το 2015. Το έλλειμμα τρεχουσών συναλλαγών εκτιμάται ότι έχει μειωθεί σε 1,1% του ΑΕΠ το 2016 και θα συρρικνωθεί σε λιγότερο του 1% του ΑΕΠ το 2017. Τα

αναμενόμενα οφέλη από την ανταγωνιστικότητα και τις συνεχιζόμενες διαρθρωτικές μεταρρυθμίσεις ενδέχεται να οδηγήσουν σε ακόμη ταχύτερη προσαρμογή του ισοζυγίου τρεχουσών συναλλαγών.

B.3.5. ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΕΣ

Σχετική ανάλυση για όποιες επιχειρηματικές στρατηγικές εφαρμόζονται, παρατίθεται στις αντίστοιχες παραγράφους υπό Α.2.1. και Α.2.2.

B.4. ΜΕΘΟΔΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

B.4.1. ΕΛΛΗΝΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο και μορφή στην Ελλάδα υποχρεούνται να εφαρμόζουν στις συναλλαγές τους με τις εταιρείες που είναι συνδεδεμένες με αυτές, κατά την έννοια του άρθρου 42ε του Κ.Ν. 2190/1920 (ενδοομιλικές συναλλαγές), όρους, οι οποίοι να είναι ταυτόσημοι ή όμοιοι με τους όρους που θα εφαρμόζονταν για τις ίδιες ή παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (αρχή των ίσων αποστάσεων).

Για τον έλεγχο της συμμόρφωσης με την υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου, οι υπόχρεες εταιρείες τεκμηριώνουν τις τιμές σε όλες τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους με την κατάρτιση πλήρους και τυποποιημένης μελέτης τεκμηρίωσης τιμών, η οποία αποτελείται:

1. Όσον αφορά στους ομίλους όπου η μητρική εταιρία είναι Ελληνική, από το «Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης», ο οποίος περιέχει γενικές πληροφορίες για τον όμιλο, όπως ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για τις συνδεδεμένες εταιρίες και υποκαταστήματα του ομίλου, την τιμολογιακή πολιτική του ομίλου και τη μέθοδο τεκμηρίωσης του Ο.Ο.Σ.Α. που ακολουθεί ο όμιλος στις ενδοομιλικές συναλλαγές του για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων.

2. Όσον αφορά στις ημεδαπές θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων και τις αλλοδαπές εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα, από τον «Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης», ο οποίος περιέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την τεκμηρίωση των τιμών των συναλλαγών της ελληνικής θυγατρικής ή του υποκαταστήματος με τις αλλοδαπές εταιρείες του ομίλου, όπως ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για την τιμολογιακή πολιτική του ομίλου και τη μέθοδο τεκμηρίωσης του Ο.Ο.Σ.Α που ακολουθεί ο όμιλος στις ενδοομιλικές συναλλαγές του για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων.

3. Από τις υποχρεώσεις τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών απαλλάσσονται: α) Οι εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα και έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών μέχρι του ποσού του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ. Η απαλλαγή αίρεται, αν μια εταιρεία υπερβεί το όριο του κύκλου εργασιών για δύο συνεχόμενες διαχειριστικές χρήσεις. Υποχρέωση δημιουργείται εκ νέου από την επόμενη διαχειριστική

χρήση εκείνης που για δεύτερη συνεχή διαχειριστική χρήση ο ετήσιος κύκλος εργασιών υπερέβη το όριο του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ και β) Οι συμβάσεις μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών με αξία χαμηλότερη του ποσού των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ ετησίως.

B.4.2. ΚΑΝΟΝΕΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΤΟΥ ΟΟΣΑ

Η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων στα πλαίσια μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων μπορεί να στοιχειοθετηθεί με την υιοθέτηση μίας ή περισσοτέρων μεθόδων τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, ανάλογα με την καταλληλότητά τους υπό τις εκάστοτε συνθήκες. Οι οδηγίες του ΟΟΣΑ κάνουν αναφορά σε πέντε βασικές μεθόδους, οι οποίες μπορούν να χωριστούν σε δύο βασικές κατηγορίες:

Παραδοσιακές Μέθοδοι Τεκμηρίωσης
<i>Μέθοδος της "συγκρίσιμης μή ελεγχόμενης τιμής"</i>
<i>Μέθοδος της "τιμής μεταπώλησης μείον"</i>
<i>Μέθοδος του "κόστους συν κέρδος"</i>
Λοιπές Μή Παραδοσιακές Μέθοδοι
<i>Μέθοδος του "επιμερισμού του κέρδους"</i>
<i>Μέθοδος του "καθαρού κέρδους συναλλαγής"</i>

Οι οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. που εκδόθηκαν τον Ιούλιο του 2010 αναφέρουν, πλέον, ότι η επιλογή της μεθόδου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών θα πρέπει να γίνεται με κριτήριο την καταλληλότητά της για τη συγκεκριμένη περίπτωση, παρ' όλο που στο παρελθόν θεωρούνταν γενικά προτιμότερο να χρησιμοποιούνται οι τρεις Παραδοσιακές Μέθοδοι Τεκμηρίωσης έναντι των δύο μη Παραδοσιακών Μεθόδων (οι οποίες περιγράφονταν ως μέθοδοι τελευταίας λύσης), εκτός εάν οι πρώτες δεν μπορούσαν να εφαρμοστούν στη συγκεκριμένη περίπτωση παρέχοντας αξιόπιστα αποτελέσματα. Γενικά, είχε ήδη γίνει αποδεκτό και πριν από την έκδοση των Οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α. τον Ιούλιο του 2010, ότι η πολυπλοκότητα που παρουσιάζουν οι πραγματικές συναλλαγές των επιχειρήσεων, θέτει σε πολλές περιπτώσεις πρακτικές δυσκολίες στην εφαρμογή των Παραδοσιακών Μεθόδων Τεκμηρίωσης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, είχε κριθεί ότι ήταν απαραίτητο για την τεκμηρίωση των τιμών τους οι εταιρείες να στραφούν σε άλλες μεθόδους, όπως στις μη παραδοσιακές μεθόδους «επιμερισμού του κέρδους» και «καθαρού κέρδους συναλλαγής».

Πρέπει να σημειωθεί ότι από τη δημοσίευση των οδηγιών το 1995, όλο και περισσότερες χώρες είχαν επισημάνει ότι, στην πράξη, στις περισσότερες περιπτώσεις χρησιμοποιούνται οι μη Παραδοσιακές Μέθοδοι Τεκμηρίωσης. Για το λόγο αυτό, στις 25 Ιανουαρίου 2008, ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε ένα σχέδιο προς συζήτηση σχετικά με την χρησιμοποίηση των μη Παραδοσιακών Μεθόδων Τεκμηρίωσης. Πλέον, από την έκδοση των Οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α. τον Ιούλιο του 2010 και εφεξής, τονίζεται ότι η επιλογή της μεθόδου τεκμηρίωσης εξαρτάται από την καταλληλότητά της στη συγκεκριμένη περίπτωση και για την τεκμηρίωση της συγκεκριμένης συναλλαγής.

B.5. ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΑ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

B.5.1. ΒΑΣΗ ΣΥΓΚΡΙΣΗΣ

Για να καθοριστεί η καταλληλότερη μέθοδος προκειμένου να τεκμηριωθεί ότι η τιμή χρέωσης σε μία ενδοομιλική συναλλαγή ανταποκρίνεται στην αρχή των ίσων αποστάσεων, είναι απαραίτητο να επιλεγθεί πρώτα το συμβαλλόμενο μέρος που θα αποτελέσει τη μονάδα σύγκρισης. Η μονάδα σύγκρισης είναι η εταιρεία ή το συνδεδεμένο μέρος που συμμετέχει σε μια ενδοομιλική συναλλαγή και του οποίου οι τιμές ή τα περιθώρια κέρδους πρέπει να εξεταστούν χρησιμοποιώντας την πιο κατάλληλη για αυτό το μέρος μέθοδο (“tested party”). Το μέρος που χρησιμοποιείται ως μονάδα σύγκρισης είναι το μέρος του οποίου οι τιμές ή τα κέρδη: α) μπορούν να επιβεβαιωθούν διότι υπάρχουν διαθέσιμα αξιόπιστα, επαρκή και πλήρη στοιχεία και β) χρειάζονται όσο το δυνατόν λιγότερες αναμορφώσεις. Συνεπώς, στις περισσότερες περιπτώσεις είναι το μέρος που έχει τις λιγότερες συναλλαγές, λειτουργίες, άυλα στοιχεία κλπ. και γενικά εμφανίζει τις λιγότερες περίπλοκες από τις υπόλοιπες εταιρείες που συμμετέχουν στις ενδοομιλικές συναλλαγές.

B.5.2. ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΛΛΗΛΟΤΕΡΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΙΜΩΝ

Σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α. (OECD Transfer Pricing Guidelines) υπάρχει μία προτεραιότητα ως προς την επιλογή της μεθόδου τεκμηρίωσης. Για την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους οι υπόχρεες εταιρίες ακολουθούν καταρχήν τη μέθοδο της «συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής». Στις περιπτώσεις όπου η εφαρμογή της μεθόδου της «συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής» είναι αδύνατη ή ατελέσφορη

και στο βαθμό που οι λόγοι της μη εφαρμογής της αιτιολογούνται επαρκώς στο φάκελο τεκμηρίωσης, μπορούν να χρησιμοποιούνται οι άλλες εκ των παραδοσιακών μεθόδων που προβλέπονται στις κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α. (Transfer Pricing Guidelines) ήτοι η μέθοδος της «τιμής μεταπώλησης μείον» ή του «κόστους συν κέρδους. Η χρήση των λοιπών (μη παραδοσιακών) μεθόδων, όπως των μεθόδων του «καθαρού κέρδους συναλλαγής» και του «επιμερισμού κέρδους», επιτρέπεται μόνο στις περιπτώσεις, όπου η χρήση των ως άνω παραδοσιακών μεθόδων κρίνεται με ειδική αιτιολογία, που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης, ατελέσφορη.

Παρόλα αυτά καμία από τις μεθόδους τεκμηρίωσης της αρχής των ίσων αποστάσεων που ορίζει ο Ο.Ο.Σ.Α. δε μπορεί να χαρακτηριστεί από μόνη της σωστή ή λανθασμένη. Η επιλογή μιας εκ των μεθόδων ως καταλληλότερης για την τεκμηρίωση της αρχής των ίσων αποστάσεων εξαρτάται από το ποια μέθοδος οδηγεί στις πλέον αξιόπιστες εκτιμήσεις λαμβανομένων υπόψη των συνθηκών υπό τις οποίες πραγματοποιούνται οι εξεταζόμενες ενδοομιλικές συναλλαγές.

ΜΕΡΟΣ Γ: ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Γ.1 ΠΑΡΟΧΗ ΛΟΙΠΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Γ.1.1 ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΦΑΝΟΠΟΪΑΣ ΑΠΟ “CCCCCCCC” ΠΡΟΣ “AAAAAAAAAXXXXX”

Επιλογή μεθόδου τεκμηρίωσης

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

Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης, αξιολογεί εάν μία συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων συγκρίνοντας το μικτό περιθώριο κέρδους που προκύπτει από παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ μη συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Γενικά θεωρείται καταλληλότερη για την τεκμηρίωση συναλλαγών εταιρειών που δραστηριοποιούνται σε εμπορικές δραστηριότητες, όπως συμβαίνει και στην περίπτωση της «XXXXXXX». Η μέθοδος αυτή ξεκινά με την τιμή στην οποία ένα αγαθό/μία υπηρεσία η οποία έχει αγοραστεί από μία συνδεδεμένη επιχείρηση μεταπωλείται σε μία ανεξάρτητη επιχείρηση. Στη συνέχεια, η τιμή αυτή (δηλαδή η τιμή μεταπώλησης) μειώνεται κατά το κατάλληλο περιθώριο κέρδους (περιθώριο κέρδους μεταπώλησης), το οποίο αντιπροσωπεύει το ποσό με το οποίο ο μεταπωλητής προσδοκεί να καλύψει τα έξοδα πώλησης ή άλλα λειτουργικά και διοικητικά έξοδα, ώστε από τη δραστηριότητα αυτή να προκύψει το κατάλληλο κέρδος. Το επίπεδο του αποδεκτού κέρδους εξαρτάται από τις λειτουργίες που επιτελεί και τους κινδύνους που αναλαμβάνει. Το υπόλοιπο που προκύπτει μετά την αφαίρεση του περιθωρίου κέρδους και την αναμόρφωση άλλων εξόδων που σχετίζονται με την αγορά του αγαθού/υπηρεσίας (π.χ. δασμοί), εκλαμβάνεται ως η πραγματική αγοραία τιμή για τις ενδοεταιρικές συναλλαγές μεταξύ της εταιρείας πωλήσεων και μιας συνδεδεμένης εταιρείας και μπορεί να θεωρηθεί ως η συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή, για τη πώληση των συγκεκριμένων αγαθών μεταξύ των συνδεδεμένων μερών. Το περιθώριο κέρδους του μεταπωλητή από μία ενδοομιλική συναλλαγή μπορεί να προκύψει σε σχέση με το περιθώριο κέρδους το οποίο αποκτά ο μεταπωλητής από αγαθά/υπηρεσίες οι οποίες αγοράστηκαν και πωλήθηκαν στο πλαίσιο μίας συγκρίσιμης ανεξάρτητης συναλλαγής.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι ελεγχόμενες συναλλαγές αφορούν υπηρεσίες φανοποιείου οι οποίες μεταπωλούνται σε ιδιώτες. Επομένως η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης κρίνεται ως η πλέον κατάλληλη.

Συναλλαγές



Η πλειοψηφία των υπό εξέταση υπηρεσιών αφορά περιπτώσεις κατά τις οποίες η ζημιά του αυτοκινήτου κοστολογείται από πραγματογνώμονα κατόπιν υπόδειξης της εμπλεκόμενης ασφαλιστικής εταιρείας.

Οι πραγματογνώμονες είναι βασικοί και ουσιαστικοί συνεργάτες των Ασφαλιστικών Εταιρειών. Συγκεκριμένα, είναι οι Τεχνικοί Σύμβουλοι της εντολοδότριας ασφαλιστικής εταιρείας οι οποίοι θα ερευνήσουν τα αίτια της ζημιάς, θα καταγράψουν και θα αποτιμήσουν τη ζημιά μετά από έρευνα αγοράς, θα αποτιμήσουν το πραγματικό κόστος, θα συσχετίσουν τα ευρήματά τους με τους όρους του ασφαλιστηρίου συμβολαίου και θα υποβάλλουν την πρότασή τους στην Ασφαλιστική Εταιρεία.

Επομένως το τελικό κόστος εργασίας για την αποκατάσταση της ζημιάς ενός αυτοκινήτου ορίζεται από την εκάστοτε ασφαλιστική εταιρεία (ανεξάρτητη εταιρεία). Με αυτόν τον τρόπο οριοθετείται το μικτό περιθώριο κέρδους των συναλλαγών των συνδεδεμένων εταιρειών όταν μεταπωλούν τις υπηρεσίες φανοποιείου και λοιπές μηχανολογικές εργασίες στους ιδιώτες. Σύμφωνα, με τη Διοίκηση οι συνδεδεμένες εταιρείες «BBBBBBBB» και «CCCCCCC» μεταπωλούν τις εν λόγω υπηρεσίες με μικτό περιθώριο κέρδους της τάξεως του **17 %**. Για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την αρχή των ίσων αποστάσεων, χρησιμοποιήθηκαν εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Αναζητήθηκαν μέσω εξωτερικής βάσης δεδομένων εταιρείες με το ίδιο αντικείμενο δραστηριότητας. Παρακάτω αναφέρονται οδηγίες του ΟΟΣΑ σχετικά με τη χρήση των τραπεζών πληροφοριών και την επιλογή των κατάλληλων συγκριτικών στοιχείων:

Σχετικά με τη χρήση τραπεζών πληροφοριών

1. Σε περίπτωση που χρησιμοποιούνται τράπεζες πληροφοριών για τη συλλογή συγκριτικών στοιχείων, θα πρέπει να γίνεται ακριβής περιγραφή αυτών (ονομασία, πάροχος, έκδοση, χρόνος τελευταίας ενημέρωσης και πλήθος στοιχείων, άδεια χρήσης).

2. Επίσης πρέπει να αναφέρονται και να αιτιολογούνται τα κριτήρια και τα βήματα επιλογής και χρησιμοποίησης των συγκεκριμένων συγκριτικών στοιχείων. Εάν υπάρχει αμφιβολία ως προς τη δυνατότητα χρήσης συγκεκριμένων στοιχείων σε συγκεκριμένη συναλλαγή, τα εν λόγω στοιχεία δεν θα χρησιμοποιούνται.

3. Σε περίπτωση που η εταιρεία προβαίνει σε σύγκριση του περιθωρίου κέρδους μέσω στοιχείων που συλλέγονται από τράπεζες πληροφοριών, θα πρέπει εκτός από τα ανωτέρω να περιγράφει και τα ακόλουθα:

- Τον τρόπο με τον οποίο περιγράφονται ο ισολογισμός και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης κάθε εταιρείας στην τράπεζα πληροφοριών.
- Τους κανόνες που χρησιμοποιεί η εταιρεία για την τήρηση των βιβλίων της και τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων (ΕΛΠ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Αμερικανικά Λογιστικά Πρότυπα κλπ.).
- Αιτιολόγηση της κατηγοριοποίησης του τομέα επιχειρηματικής δραστηριότητας και τους λόγους επιλογής του συγκεκριμένου τομέα στην υπό κρίση περίπτωση.
- Τα κριτήρια και τους λόγους επιλογής των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στο δείγμα σύγκρισης σε σχέση με την ανάλυση των λειτουργιών και κινδύνων της υπό κρίση εταιρείας.
- Κατάσταση όλων των επιχειρήσεων που αποκλείστηκαν από το δείγμα σύγκρισης κατά τη διαδικασία επιλογής. Οι λόγοι αποκλεισμού κάθε επιχείρησης πρέπει να αιτιολογούνται ειδικά.

4. Επιπλέον, σε περίπτωση σύγκρισης του περιθωρίου κέρδους, θα λαμβάνεται υπόψη ο σταθμισμένος μέσος όρος ποσοστών κέρδους των τελευταίων τριών χρήσεων κάθε επιχείρησης που περιλαμβάνεται στο δείγμα σύγκρισης.

Επιλέγοντας ή απορρίπτοντας συγκριτικά στοιχεία (OECD Transfer Pricing Guidelines)

3.43 Στην πράξη, χρησιμοποιούνται και ποσοτικά και ποιοτικά κριτήρια για να συμπεριληφθούν ή να απορριφθούν πιθανά συγκριτικά στοιχεία. Παραδείγματα ποιοτικών κριτηρίων συναντώνται στην παρουσίαση των προϊόντων/υπηρεσιών μιας εταιρείας όπως και στην περιγραφή της επιχειρηματικής στρατηγικής της. Τα πιο συχνά ποσοτικά κριτήρια που παρατηρούνται είναι τα εξής:

- **Κριτήρια μεγέθους**, που αφορούν τον Κύκλο Εργασιών, το Ενεργητικό ή τον αριθμό των εργαζομένων. Το μέγεθος της συναλλαγής είτε σε απόλυτη αξία είτε σε αναλογία με το σύνολο των πωλήσεων μπορεί να επηρεάσει το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα του αγοραστή και του πωλητή και επομένως τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών.
- **Κριτήρια Άυλων στοιχείων** σχετικά με τη συναλλαγή, όπως η αναλογία της Καθαρής Αξίας των Άυλων / Συνολική Αξία Ενεργητικού, ή ο λόγος των Εξόδων Έρευνας και Ανάπτυξης ("R&D") / Πωλήσεις, όπου είναι διαθέσιμα. Για παράδειγμα, τα παραπάνω μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την απόρριψη εταιρειών με πολύτιμα Άυλα στοιχεία ή συμμετοχή σε δραστηριότητες Έρευνας & Ανάπτυξης, όταν η εταιρεία που εξετάζεται δεν χρησιμοποιεί άυλα περιουσιακά στοιχεία, ούτε πραγματοποιεί έξοδα Έρευνας & Ανάπτυξης.
- **Κριτήρια** σχετικά με την **Εξαγωγική δραστηριότητα** (Εξαγωγές / Συνολικές Πωλήσεις).
- **Κριτήρια** σχετικά με τα **Αποθέματα** είτε απόλυτες τιμές ή σε αναλογία.
- **Άλλα κριτήρια** για την απόρριψη τρίτων (ανεξάρτητων) εταιρειών που χαρακτηρίζονται ως ιδιαίτερες περιπτώσεις, όπως για παράδειγμα νεοσύστατες εταιρείες, χρεοκοπημένες εταιρείες, κλπ., οι οποίες προφανώς καθιστούν τις συγκρίσεις ως μη κατάλληλες.

Η επιλογή και η εφαρμογή των κριτηρίων επιλογής εξαρτάται κάθε φορά από τα χαρακτηριστικά της κάθε συναλλαγής και επομένως η παραπάνω λίστα δεν είναι δεσμευτική ούτε περιοριστική.

Στην ακολουθούμενη μεθοδολογία για τη συγκριτική προτυποποίηση (benchmarking) χρησιμοποιείται, ως βάση δεδομένων η On line Τράπεζα Πληροφοριών **TP Catalyst Pro**, έκδοση 84, Μάρτιος 2017 η οποία είναι μία διαδικτυακή βάση δεδομένων που πιστοποιείται και ανανεώνεται μηνιαίως από τη Βελγική Εταιρεία **Bureau van Dijk**.

Οι on-line υπηρεσίες της παρέχονται μέσω της ηλεκτρονικής διεύθυνσης, <https://tpcatalyst.bvdep.com/>.

Περισσότερες από τριάντα πέντε (35) πηγές πληροφοριών συνεισφέρουν στην εν λόγω εφαρμογή δεδομένα από περίπου είκοσι ένα (21) εκατομμύρια ιδιωτικές και δημόσιες Ευρωπαϊκές επιχειρήσεις. Τα οικονομικά δεδομένα των επιχειρήσεων συγκεντρώνονται σε μία πρότυπη μορφή και περιέχουν 23 στοιχεία ισολογισμού και 25 στοιχεία του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως με βάση τα οποία υπολογίζονται σημαντικοί οικονομικοί δείκτες. Επίσης ανάλογα με τη διαθεσιμότητα τους έχει τη δυνατότητα να προσφέρει και άλλα σημαντικά στοιχεία διοικητικής φύσης όπως, μετόχους και ποσοστά, διοικητικά συμβούλια, αριθμό υπαλλήλων, διεύθυνση εταιρείας και ότι εξυπηρετεί άμεσα ή έμμεσα για τη διερεύνηση της ανεξαρτησίας των εταιρειών.

Κριτήρια επιλογής Δείγματος

Κριτήριο 1ο : Επιλογή εταιρειών βάσει της Στατιστικής Ταξινόμησης των Κλάδων Οικονομικής Δραστηριότητας (ΣΤΑΚΟΔ).

Το πρώτο βήμα στη διαδικασία επιλογής δείγματος είχε ως στόχο τον εντοπισμό εταιρειών που αναφέρονται σε κωδικό ταξινόμησης σε συγκεκριμένο βιομηχανικό κλάδο που είναι ή μπορεί να θεωρηθεί παρόμοιος με τη δραστηριότητα της εξεταζόμενης συναλλαγής.

Βάσει των παραπάνω πραγματοποιήθηκε αναζήτηση στον εξής κλάδο:

- ✓ Συντήρηση και επισκευή αυτοκινήτων οχημάτων (ΣΤΑΚΟΔ: 502.0)

Με μοναδικό κριτήριο την αναζήτηση βάσει κλάδου (ΣΤΑΚΟΔ: 502.0) προέκυψε ένα αρχικό δείγμα πεντακοσίων πενήντα έξι (556) εταιρειών.

Κριτήριο 2ο : Επιλογή εταιρειών βάσει επαρκών χρηματοοικονομικών στοιχείων για την τριετία 2013 – 2015.

Στο στάδιο αυτό απορρίφθηκαν όσες εταιρείες παρέλειψαν να υποβάλλουν οικονομικά στοιχεία την τριετία 2013 – 2015. Όπως αναφέρθηκε παραπάνω “σε περίπτωση σύγκρισης του περιθωρίου κέρδους, θα λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος ποσοστών κέρδους των τελευταίων τριών χρήσεων κάθε επιχείρησης που περιλαμβάνεται στο δείγμα σύγκρισης”.

Κατόπιν της εφαρμογής του 2^{ου} Κριτηρίου απορρίφθηκαν 515 εταιρείες μειώνοντας το δείγμα σε 41.

Κριτήριο 3ο : Επιλογή εταιρειών βάσει της ύπαρξης αντίστοιχης ιστοσελίδας

Σε αυτό το βήμα χρησιμοποιήθηκε ως κριτήριο η διάθεση ή όχι ιστοσελίδας των επιλέξιμων εταιρειών με σκοπό την αντικειμενική σύγκριση τους με την υπό εξέταση εταιρεία.

Κατόπιν της εφαρμογής του 3^{ου} Κριτηρίου απορρίφθηκαν 24 εταιρείες μειώνοντας το δείγμα σε 17.

Συμπληρωματική Έρευνα

Για την περαιτέρω ενίσχυση της αξιοπιστίας της μελέτης πραγματοποιήθηκε έλεγχος του δείγματος μέσω διαδικτύου, με βάση τον διαδικτυακό τόπο (website) της εταιρείας.

Σε αυτό το βήμα διερευνήθηκε η δραστηριότητα των εταιρειών με βάση το περιεχόμενο των ιστοσελίδων τους. Από το δείγμα απορρίφθηκαν όσες εταιρείες για τις οποίες δεν υπήρχε επαρκής πληροφόρηση στο διαδίκτυο, όσες εταιρείες δεν πραγματοποιούσαν παρόμοια δραστηριότητα καθώς και όσες εταιρείες για τις οποίες προέκυπτε σύνδεση με λοιπές εταιρείες.

Επιπλέον αντλήθηκε οποιαδήποτε πληροφόρηση μέσω διαδικτύου, η οποία χαρακτήριζε τη λειτουργική δραστηριότητα των εταιρειών του δείγματος. Κατόπιν της συμπληρωματικής αυτής έρευνας απορρίφθηκαν 8 εταιρείες μειώνοντας το δείγμα σε 9.

Κριτήριο Συνδεσιμότητας : Επιλογή εταιρειών βάσει της συμμετοχής τους σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις

Σε αυτό το βήμα χρησιμοποιήθηκε ως κριτήριο η συμμετοχή των εταιρειών του δείγματος σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις κατά την τριετία 2013 – 2015 όπως αναφέρεται στους αντίστοιχους ισολογισμούς καθώς και οποιαδήποτε άλλη πληροφόρηση (π.χ. μετοχική σύνθεση) που παρείχε η βάση δεδομένων και από την οποία προκύπτει σύνδεση με άλλη εταιρεία. Αποκλείστηκαν από το δείγμα εταιρείες, οι οποίες χαρακτηρίζονται ως συνδεδεμένες σύμφωνα με τα κριτήρια του Ν.4172/2013 κατά τα εξεταζόμενα αυτά έτη.

Κατόπιν της εφαρμογής του Κριτηρίου Συνδεσιμότητας απορρίφθηκε 1 εταιρεία μειώνοντας το δείγμα σε 8.

Τελικό Δείγμα

Η τελική διαμόρφωση του δείγματος των εταιρειών, που θα αποτελέσουν σημείο αναφοράς (benchmark) για την τεκμηρίωση των εξεταζόμενων ενδοομικών συναλλαγών, προέκυψε μετά από ενδελεχή έρευνα και χρησιμοποιώντας τα κριτήρια που περιγράφηκαν παραπάνω.

Το τελικό δείγμα που προέκυψε περιλαμβάνει **8** συγκρίσιμες εταιρείες, οι οποίες περιγράφονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα.

Η σύγκριση πραγματοποιήθηκε βάσει του δείκτη “**Μικτού Περιθωρίου Κέρδους**”.

Επωνυμία Εταιρείας	Α.Φ.Μ.	Ιστοσελίδα (website)	ΣΤΑΚΟΔ	Μ.Ο. Μ.Π.Κ. (2013-2015)
MERSER N.H. MAXAIΡΑΣ A.E.E.E	094156497	www.merser.gr	502.0 Συντήρηση και επισκευή αυτοκινήτων οχημάτων	22,02%
ΕΠΙΤΡΟΠΟΥ Ν. Α.Β.Ε.Ε ΣΥΝΕΡΓΕΙΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ	094194397	https://thrakellas.car.gr	502.0 Συντήρηση και επισκευή αυτοκινήτων οχημάτων	35,48%
ΣΤΑΜΠΟΛΙΔΗΣ Α.Ε.	099743226	www.stampolidis.gr	502.0 Συντήρηση και επισκευή αυτοκινήτων οχημάτων	32,88%
CENTRAL CAR FIX Ε.Π.Ε	800426584	www.motion-n- styleae.car.gr	502.0 Συντήρηση και επισκευή αυτοκινήτων οχημάτων	17,17%
ΓΡΗΓΟΡΙΟΣ ΛΙΑΝΟΣ ΠΕΤΡΟΣ ΒΑΡΒΑΡΗΓΟΣ Ε.Π.Ε	998912593	www.omegahellas.gr	502.0 Συντήρηση και επισκευή αυτοκινήτων οχημάτων	9,77%
AUTO BULL Ε.Π.Ε	998983592	www.autobull.gr	502.0 Συντήρηση και επισκευή αυτοκινήτων οχημάτων	57,22%
ΤΟΥΝΤΑΣ ΨΩΦΙΜΗΣ Ε.Π.Ε	999337696	www.toyntas-psofimis.gr	502.0 Συντήρηση και επισκευή αυτοκινήτων οχημάτων	15,10%
ΣΥΝΕΡΓΕΙΟ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΘΩΜΑΣ ΚΑΙ ΒΑΙΑ ΠΕΠΟΝΗ Α.Ε	999425900	www.mercedes- peponis.gr	502.0 Συντήρηση και επισκευή αυτοκινήτων οχημάτων	15,11%

Από τα οικονομικά στοιχεία των συγκρίσιμων εταιρειών (benchmark) με τη χρήση της συνάρτησης “Quartile.Exc”, προέκυψε ένα εύρος τιμών. Από το εύρος των τιμών αυτών απορρίφθηκε το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημορίων. Με τον τρόπο αυτό διαμορφώθηκαν κατώτατες και ανώτατες τιμές του

Μικτού Περιθωρίου Κέρδους οι οποίες απεικονίζονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα. Τα οικονομικά στοιχεία που λήφθηκαν υπόψη αφορούν στις χρήσεις 2013, 2014 και 2015.

Πίνακας 5: Τεταρτημόρια κατανομής Δείκτη εταιρειών δείγματος για την τριετία 2013-2015

2013 – 2015	Q_1	Q_2	Q_3
Περιθώριο Μικτού Κέρδους 2013 – 2015	15,11%	19,60%	34,83%

Σε αυτή την περίπτωση, θεωρείται ως συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων οποιαδήποτε τιμή μεταξύ των δύο ακραίων τιμών του πίνακα (Q_1 Κατώτατο, Q_3 Ανώτατο). Παρατηρούμε από τον πίνακα ότι το εύρος του αποδεκτού περιθωρίου μικτού κέρδους στο κλάδο "Συντήρηση και επισκευή αυτοκινήτων οχημάτων" κυμαίνεται μεταξύ **15,11%** και **34,83%** ενώ οι υπό εξέταση συναλλαγές έχουν μικτό περιθώριο: **17,00 %**.

Θεωρούμε λοιπόν, ότι το μοντέλο τιμολόγησης που ακολουθεί ο όμιλος "XXXXXXXXX" στις ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων του, είναι σε συμφωνία με τις τιμές της ανταγωνιστικής αγοράς, οπότε για τις συναλλαγές του υπό εξέταση δείγματος τηρείται η "αρχή των ίσων αποστάσεων".

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8ο: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Οι ενδοομιλικές συναλλαγές και η τιμολόγηση τους (transfer pricing) αποτελούν ένα ιδιαίτερος σημαντικό φορολογικό στοιχείο για τις φορολογικές διοικήσεις και τους επιχειρηματικούς ομίλους για το οποίο απαιτείται άμεση και ουσιαστική επίλυση.

Η ενδοομιλική τιμολόγηση τείνει να χρησιμοποιείται τόσο ως εργαλείο διαχείρισης μέσω της χρηματοδότησης του εσωτερικού χρέους των πολυεθνικών επιχειρήσεων, όσο και ως εργαλείο διαμόρφωσης της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης των πολυεθνικών ομίλων επιχειρήσεων.

Στο πλαίσιο αυτό γίνεται προσπάθεια από τις φορολογικές διοικήσεις (και την ελληνική) που εισάγουν και εναρμονίζουν στο νομοθετικό τους πλαίσιο την εργαλειοθήκη νόμων και κανονισμών κυρίως του Ο.Ο.Σ.Α. αλλά και της Ευρωπαϊκής Ένωσης προκειμένου να δημιουργηθεί μια σχέση εμπιστοσύνης και συνεργασίας μεταξύ των κρατών σε παγκόσμιο επίπεδο κυρίως μέσω της εφαρμογής ανταλλαγής δεδομένων και πληροφοριών για την δραστηριοποίηση των επιχειρηματικών ομίλων και τον έλεγχο των συναλλαγών τους μέσω της “αρχής των ίσων αποστάσεων”. Βέβαια στη διαδικασία του διοικητικού και φορολογικού ελέγχου των συναλλαγών αυτών υπάρχουν σημαντικές πιθανότητες η εφαρμογή της «αρχής των ίσων αποστάσεων» να παραβιάζεται. Η αντιμετώπιση του προβλήματος από την πλευρά των φορολογικών αρχών παρουσιάζει ιδιαίτερες δυσκολίες λόγω της έλλειψης αναγκαίων πληροφοριών, της συνεχούς εξέλιξης των οικονομικών συναλλαγών και της πολυπλοκότητας των χρηματοοικονομικών εργαλείων που χρησιμοποιούν οι όμιλοι επιχειρήσεων στις μεταξύ τους συναλλαγές. Αλλά και από την πλευρά των επιχειρήσεων δυσβάσταχτο παρουσιάζεται το κόστος προσαρμογής που απαιτείται για την εναρμόνιση τους με τη φορολογική νομοθεσία περί τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών τους ώστε να καταστούν συγκρίσιμες και σύμφωνες με την “αρχή των ίσων αποστάσεων” καθώς σε διαφορετική περίπτωση η μη συμμόρφωση στις περισσότερες των περιπτώσεων επισύρει υπέρογκα πρόστιμα και επιβαρύνσεις.

Οι φορολογικές αρχές τα τελευταία χρόνια έχουν εντείνει τους ουσιαστικούς ελέγχους στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, και στις περιπτώσεις που διαπιστώνεται ότι οι όροι αυτοί δεν είναι σύμφωνοι με την “**αρχή των ίσων αποστάσεων**” τότε οι ποινές και τα πρόστιμα που επιβάλλονται είναι υπέρογκα.

Εν κατακλείδι, είναι αναγκαία η σε βάθος μελέτη των επιπτώσεων των διεθνών συναλλαγών των επιχειρήσεων και η δημιουργία ενός ενιαίου, σύγχρονου και ισχυρού φορολογικού πλαισίου διεθνώς, το οποίο θα καλύπτει πλήρως όλο το εύρος και τις απαιτήσεις των

σύγχρονων μορφών συναλλαγών της παγκόσμιας οικονομίας. Θα αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της νομοθεσίας για τη φορολογική συμμόρφωση και η εφαρμογή του θα χαρακτηρίζεται από χαμηλό κόστος για τις επιχειρήσεις. Ταυτόχρονα θα πρέπει να είναι λογικό σύγχρονο και κατανοητό τόσο από τις επιχειρήσεις όσο και από τις φορολογικές διοικήσεις. Με αυτόν τον τρόπο θα είναι περισσότερο ελκυστικό και το πρόσημο ωφέλειας – κόστους θα είναι θετικό. Ο έλεγχος εφαρμογής από τις φορολογικές αρχές θα είναι πιο εύκολος και η εκροή κεφαλαίων σε κράτη με ευνοϊκή φορολογία θα είναι σχεδόν μηδενική δίνοντας τη δυνατότητα στις φορολογικές διοικήσεις να φορολογούν το εισόδημα στον τόπο που παράγεται.

Τέλος, είναι σημαντικό να τονισθεί ότι το φορολογικό ζήτημα, είναι αδύνατο να επιλυθεί με μονομερείς ενέργειες των εμπλεκόμενων μερών. Απαιτείται, συλλογική προσπάθεια και διάθεση τόσο από την πλευρά των επιχειρήσεων όσο και από τις φορολογικές διοικήσεις με στόχο η αλληλεπίδρασή τους σε εθνικό όσο και διεθνές επίπεδο να αποτελεί αρωγό για την διασφάλιση των εσόδων αμφοτέρων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΠΗΓΕΣ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Αθανασάκη, Β. (2014), Οι συμφωνίες προέγκρισης τιμολόγησης στο διεθνές ευρωπαϊκό και ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο, ΔΕΕ 3/2014, έτος 20ο, σελ. 210-226
2. Γεωργάκη Β. (2017), Καταχρηστική Φοροαποφυγή στην Άμεση Φορολογία, Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 330, ISBN: 978-960-562-697-6
3. Γιαννόπουλος, Γ. (2016), “Το πλαίσιο ενδοομιλικών συναλλαγών, ενισχυμένο με πρόσθετες οδηγίες του ΟΟΣΑ, μοχλός χάραξης στρατηγικής επενδύσεων και αποφυγής διπλής φορολογίας”, Ενημερωτικό Δελτίο ΣΟΛ Α.Ε Νοέμβριος 2016, δημοσιευμένο στον ιστότοπο www.taxheaven.gr την 10.04.2017, Πρόσβαση από την ηλεκτρονική διεύθυνση <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/25117>
4. Μουστάκης Ν. (2009), Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις (Transfer Pricing) μεταξύ πολυεθνικών επιχειρήσεων Πρόσβαση από την ηλεκτρονική διεύθυνση : http://www.efthinoi.gr/media/Nikos_Moustakis_book.pdf
5. Νεγκάκης Χ. - Ταχυνάκης Π. (2013), Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού ελέγχου, Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα ελέγχου, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα
6. Ντρούκας, Κ. (2017), «Φάκελος Ενδοομιλικών Συναλλαγών: Εισαγωγή – Αρχικοί Προβληματισμοί (Μέρος 2ο), δημοσιευμένο στις 14.11.2017, στον ιστότοπο www.transferpricing.gr
7. Σαββαΐδου, Α. (2009), Κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τόμος 63ος, Αριθμός 1421
8. Τρέλλης, Ι. (2018), Διπλωματική εργασία "Η μεθοδολογία τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών και τα προβλήματα τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στην πράξη. Η περίπτωση του ομίλου Starbucks.", Βόλος 2018
9. Τσουρουφλής Α. (2010), Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση(Transfer Pricing), Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 6 – 13 , 31, 56. Πρόσβαση από την ηλεκτρονική διεύθυνση: http://epixeirisi.gr/actions/browse/toc/?content_group_id=583#prettyPhoto

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

10. Abdel-Khalik, R. and Lusk, J. E. (1974), “Transfer Pricing - A Synthesis”, The Accounting Review, Vol. 49, Issue No. 1, pp. 8-23
11. Angel Gurria (2015), “G20’s ownership and support to BEPS deliverables”
Accessed:<http://www.oecd.org/tax/g20-ownership-and-support-to-beps-deliverables.htm>

12. Avi-Yonah, Reuven S. (2009), "Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split.", Clausing A.K and Durst C.M., co-authors. Florida Tax Review, Vol. 9, Issue No 5, pp. 497-553.
13. Avi-Yonah, Reuven S. (2010), "Between Formulary Apportionment and the OECD Guidelines: A Proposal for Reconciliation.", World Tax, Journal, Vol. 2, Issue No. 1, pp. 3-18
14. Avi-Yonah, Reuven S. and Clausing, Kimberly A., (2007), "Business Income (Article 7 OECD MC)", Law & Economics Working Papers Archive: 2003-2009, 74. Available at: [https://repository.law.umich.edu/law_econ_archive/art74\(p.7\)](https://repository.law.umich.edu/law_econ_archive/art74(p.7))
15. Avi-Yonah, R. S., and Xu, H. (2016), "Evaluating BEPS", University of Michigan Public Law Research, Paper No. 493.
Retrieved from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2716125
16. Baldenius, T. Reichelstein, S. Sahay, A.S. (1999), "Negotiated versus Cost-Based Transfer Pricing", Review of Accounting Studies, Vol.4, Issue No 2, pp.67-91
17. Bartelsman, E. and Beetsma, (2003), "Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries", Journal of Public Economics, Vol. 87, Issue No 9-10, pp. 2225-2252
18. Becker, J. and Fuest, C. (2012), "Transfer pricing policy and the intensity of tax rate competition", Economics Letters, Vol. 117, Issue No 1, pp. 146-148
19. Bergin, T. (October 15, 2012), Special report: "How Starbucks avoids UK taxes", Reuters. Accessed: <http://www.reuters.com/article/2012/10/15/us-britain-starbucks-tax-idUSBRE89E0EX20121015>.
20. Borkowski, S. (2010), "Transfer pricing practices of transnational corporations in PATA countries", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 19, Issue No 1, pp. 35-54
21. Bucovetsky, S., and Haufler, A. (2008), "Tax competition when firms choose their organizational form: Should tax loopholes for multinationals be closed?", *Journal of International Economics*, Vol.74, Issue No 1, pp. 188-201
22. Buettner, T. and Wamser, G. (2013), "Internal Debt and Multinational Profit Shifting: Empirical Evidence From Firm-Level Panel Data", National Tax Journal, Vol. 66, Issue No 1, pp. 63-95
23. Campbell, K. and Helleloid, D. (2016), "Starbucks: Social responsibility and tax avoidance", Journal of Accounting Education, Vol. 37, pp. 38-60

24. Capithorne, L.W. (1971), "International corporate transfer prices and government policies", *Canadian Journal of Economics*, Vol. 4, pp. 324–341
25. Clausing, K. (2003), "Tax-motivated transfer pricing and US intrafirm trade prices", *Journal of Public Economics*, Vol. 87, Issue No 9-10, pp.2207-2223
26. Collins, J. and Plumlee, D. (1991), "The Taxpayer's Labor and Reporting Decision: The Effect of Audit Schemes", *The Accounting Review*, Vol. 66, Issue No 3, pp. 559-576
27. Cools, M. Emmanuel, C. Jorissen, A. (2008), "Management control in the transfer pricing tax compliant multinational enterprise", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.33, Issue No.6, pp. 603-628.
28. Cravens, K. (1997), "Examining of the role of transfer pricing as a strategy for multinational firms", *International Business Review*, Vol.6, Issue No 2, pp.127-145
29. Cristea, Anca D. and Nguyen, Daniel (2014), "Transfer Pricing by Multinational Firms: New Evidence from Foreign Firm Ownerships", (October 25, 2014).
Available at SSRN: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2517509>
30. Davies, B.R. Martin, J. Parenti M. and Toubal F. (2018), "Knocking on Tax Haven's Door: Multinational Firms and Transfer Pricing", *Review of Economics and Statistics* Vol.100, Issue No 1 , pp.120-134
Accessed: https://doi.org/10.1162/REST_a_00673
31. Eden, L. and Rugman, A. M. (1985), *The Microeconomics of Transfer Pricing, Multinationals and Transfer Pricing*, New York, St. Martin's Press, pp. 13–46.
32. Eden, L. and Smith, L.M. (2011), "The ethics of transfer pricing", Presentation at AOS Workshop on "Fraud in Accounting, Organizations and Society" London, Imperial College, London, UK
33. Elitzur, Ramy and Mintz, Jack (1996), "Transfer pricing rules and corporate tax competition", *Journal of Public Economics*, Vol. 60, Issue No 3, pp. 401-422
34. Elliot, J. and Emmanuel, C. (2000), "International transfer pricing: searching for patterns", *European Management Journal*, Vol. 18, Issue No 2, pp. 216-222
35. Esterl Mike and Dulane Chelsey (2015), *The Wall Street Journal*, "Coca-Cola Owes \$3.3 Billion in Taxes over Foreign Transfer Licensing", 18 Sept.2015, Accessed:<https://www.wsj.com/articles/coca-cola-could-face-3-3-billion-tax-liability-over-foreign-license-accounting-1442591946> (20.05.2018)
36. Feinschreiber (2004), *Transfer Pricing Methods: an application's guide*, John Wiley & Sons Inc., Hoboken, New Jersey, ISBN: 978-0-471-57360-9, Accessed: <http://www.transferpricingconsortium.com/TPmethod.html>

37. Gordon, P.P. James (1989), "Individual morality and reputation costs as deterrents to tax evasion", *European Economic Review*, Vol. 33, Issue No 4, pp. 797-805,
(Accessed: [https://doi.org/10.1016/0014-2921\(89\)90026-3](https://doi.org/10.1016/0014-2921(89)90026-3))
38. Gould, J.R. (1964), "Internal Pricing in firms when there are costs of using an outside market", *The Journal of Business*, Vol. 37, Issue No. 1, pp. 61-67
39. Gravelle, G. Jane (2009), "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion", *National Tax Journal*, Vol. 62, Issue No. 4, pp. 727-753, (p.24)
40. Greenhouse L. R. (February 20, 2018), "Let's Get Ready to Rumble – Coca Cola Concentrates on Trial Preparation",
Accessed: <https://www.taxcontroversy360.com/2018/02/lets-get-ready-to-rumble-coca-cola-concentrates-on-trial-preparation/> (20.05.2018)
41. Grubert, Harry (2003), "Intangible Income, Intercompany Transactions, Income Shifting and the Choice of Location," *National Tax Journal*, Vol.56, Issue No1, Part 2: Interdisciplinary Research in Taxation, pp. 221-242.
42. Grubert, H. and Mutti, J. (1991), "Taxes, Tariffs and Transfer Pricing in Multinational Corporate Decision Making", *The Review of Economics and Statistics*, Vol. 73, Issue No.2, pp. 285-293
43. Harris, D. G. (1993), "The Impact of U.S. Tax Law Revision on Multinational Corporations' Capital Location and Income Shifting Decisions." *Journal of Accounting Research*: 111-40.
44. Harris, D. and Sansing, R., (1998), "Distortions caused by the use of arm's-length transfer prices" *Journal of the American Taxation Association*, Vol. 2, pp. 40–50
45. Helminen, M. (2011), "EU Tax Law – Direct Taxation", *IBFD 2011*, (ISBN: 978-90-8722-096-9 NUR 826)
46. Hirshleifer, J. (1956), "On the Economics of Transfer Pricing", *The Journal of Business*, Vol. 29, Issue No 3, pp. 172-184
47. Holmstrom, Bengt and Tirole, Jean (1991), "Transfer pricing and organizational form", *Journal of Law, Economics, and Organization*, Vol. 7, Issue No 2, pp. 201-228
48. Horst, T. (1971), "The Theory of the Multinational Firm: Optimal Behavior under Different Tariff and Tax Rates", *Journal of Political Economy*, Vol. 79, Issue No 5, pp. 1059-1072
49. Jacob, J. (1996), "Taxes and Transfer Pricing: Income Shifting and the Volume of Intrafirm Transfers", *Journal of Accounting Research*, Vol. 34, Issue No. 2, pp. 301-312

50. Kant, C. (1989), "Perverse Intra-firm Trade", *Southern Economic Journal*, Vol. 56, pp. 233–235
51. Matsaganis, M. and Flevotomou, M. (2010), "Distributional Implications of Tax Evasion in Greece", LSE Hellenic Observatory, Working Paper
52. Mckinley, J. and Owsley, J. (2013), "Transfer pricing and its effect on financial reporting", *Journal of Accountancy*, Vol. 216, Issue No 4, pp. 50-54
53. Navarro, Aitor and Parada, Leopoldo and Schwarz, Paloma, (2016), "The Proposal for an EU-Anti Avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts", *EC Tax Review* Vol. 25, Issue No 3, pp. 117-131
54. Novikovas, M. (2011), "Evaluation of theoretical and empirical researches on transfer pricing", *Ekonomika*, Vol. 90, Issue No 2, pp. 128-143
55. Oguttu, A. W. (2015), "OECD's action plan on tax base erosion and profit shifting: part 1", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 69, Issue No. 11, pp. 1
56. OECD (2010), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*, OECD Publishing, Paris, pp. 110-111
57. OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. Available at: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>
58. OECD (2014), *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Available at: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en>
59. OECD (2016), *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS* Accessed: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>
60. OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, Available at: www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm
61. OECD a (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, p.35
62. OECD b (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, Chapter II, Part II
63. OECD c (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, Chapter II, Part III

64. OECD d (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, Chapter I, par. 1.2, p.33
65. OECD e (2017), Glossary of Tax Terms
(Accessed: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms>)
66. OECD (2018), Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles-BEPS Actions 8-10, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris. Available at: www.oecd.org/tax/beps/guidance-for-tax-administrations-on-the-application-of-the-approach-to-hard-to-value-intangibles-BEPS-action-8.pdf
67. OECD (2018), Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Paris. Available at: www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf
68. OECD (2018), Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting–BEPS Action 13, OECD, Paris. Available at: www.oecd.org/tax/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf
69. OECD/G20 (2015), Base Erosion and Profit Shifting Project, Explanatory Statement, p.4 and p.17 (Accessed: <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>)
70. Olbert, M. and Spengel, C., (2017), "International taxation in the digital economy: challenge accepted? ", World tax journal, Vol. 9, Issue No 1, pp. 3-46
71. Pellefigue, J. (2015), "Transfer Pricing economics for the digital economy" International Transfer Pricing Journal, Vol. 22, Issue No 2, p. 99
72. Reuven, S. Avi-Yonah (2010), "Between Formulary Apportionment and the OECD Guidelines: A Proposal for Reconciliation.", World Tax, J. 2, Issue No. 1, pp. 3-18
73. Richardson, Grant and Taylor, Grantley and Lanis, Roman (2013), "Determinants of transfer pricing aggressiveness: Empirical evidence from Australian firms." Journal of Contemporary Accounting and Economics. Vol. 9, Issue No 2, pp. 136-150.
74. Samuelson, L. (1982), "The multinational firm with arm's length transfer price limits", Journal of International Economics, Vol. 13, pp. 365-374
75. Schjelderup, G. and Sorgard, L. (1997), "Transfer Pricing as a Strategic Device for Decentralized Multinationals", International Tax and Public Finance, Vol. 4, Issue No. 3, pp. 277-290
76. Sikka, P. and Willmott, H., (2010) "The dark side of transfer pricing: Its role in tax avoidance and wealth retentiveness", Vol. 21, Issue No 4, pp. 342-356

77. Stuart, A. (2009), “Transfer Pricing: A World of Pain”, CFO Magazine. Accessed: <http://ww2.cfo.com/accounting-tax/2009/09/transfer-pricing-a-world-of-pain>
78. Swenson, D. (2001), “Tax Reforms and Evidence of Transfer Pricing”, National Tax Journal, Vol. 54, Issue No 1, pp. 7-25
79. Taylor, G. Richardson, G. and Lanis, R. (2015), “Multinationality, Tax Havens, Intangible Assets, and Transfer Pricing Aggressiveness: An Empirical Analysis”, Journal of International Accounting Research: Spring, Vol. 14, Issue No. 1, pp. 25-57.
Accessed: <https://doi.org/10.2308/jiar-51019>
80. Tran, H.Q. Croson, T.A.R. Seldon, J. B. (2016), “Experimental Evidence on Transfer Pricing”, International Journal of Management and Economics, Vol. 50, Issue No 1, pp.27-48
81. Vann, R. (2014), “Policy Forum: The Policy Underpinnings of the BEPS Project—Preserving the International Corporate Income Tax?” Canadian Tax Journal, Vol. 62, Issue No 2, pp. 433-441.
82. Vidal, J. Carlos and Goetschalckx, Marc (2001), “A global supply chain model with transfer pricing and transportation cost allocation”, European Journal of Operational Research, Vol. 129, pp. 134-158.
83. White, J. (2018), “Coca-Cola optimistic ahead of IRS dispute ruling”, International Tax Review, (May 4, 2018)
Accessed: <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3805166/Coca-Colaoptimistic-ahead-of-IRS-dispute-ruling.html>

ΛΟΙΠΕΣ ΠΗΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ) 2016/1164 ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 12ης Ιουλίου 2016 για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Πρόσβαση από: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/28207>

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en

Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), COM (2016) 683, 25.10.2016, 2016/0336(CNS), Consultation procedure (CNS), Accessed:[http://www.europarl.europa.eu/thinktank/el/document.html?reference=EPRS_BRI\(2017\)599395](http://www.europarl.europa.eu/thinktank/el/document.html?reference=EPRS_BRI(2017)599395)

Report (1 March 2018) On the proposal for a Council directive on a Common Corporate Tax Base [COM (2016)0685 – C8-0472/2016 – 2016/0337(CNS)] Committee on Economic and Monetary Affairs

Available at: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=REPORT&reference=A8-2018-0050&format=XML&language=EN#title6>

Ευρωπαϊκή Επιτροπή – Ενημερωτικό Δελτίο, European Commission – Fact Sheet, “HOW DO WE GRADUALLY IMPROVE DECISION-MAKING IN EU TAX POLICY?”, Strasbourg, 15 January 2019.

Accessed:https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/15_01_2019_qmv_factsheet_en.pdf

<https://www.ustaxcourt.gov/USTCInOP/OpinionViewer.aspx?ID=11514>

www.taxheaven.gr

www.transferpricing.gr

<http://www.publicrevenue.gr/kpi//public/archive/1161/>

www.transferpricing.gr

<http://www.forologikanea.gr/news/pleonektimata-kai-meionektimata-methodon-endoomilikis-timologisis/>

Global tax and transparency: We have the tools, now we must make them work, Pascal Saint Amans Director, OECD Centre for Tax Policy and Administration (<http://www.oecd.org/ctp/global-tax-transparency-we-have-the-tools.htm>)

<http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>

Σημειώσεις Σεμιναρίου Ενδοομλικών Συναλλαγών, Κωστής Ν. Ντρούκας (2015)

ΔΕΛΤΙΟ ΤΥΠΟΥ - ΕΡΕΥΝΑ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ: Έτος 2016, ΕΛΣΤΑΤ, Πειραιάς 26.09.2018

Πρόσβαση από: <http://www.statistics.gr/el/statistics/-/publication/SDE03/->

ΔΕΛΤΙΟ ΤΥΠΟΥ – Η ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ, Έτος 2016, ΕΛΣΤΑΤ, Πειραιάς 17.03.2017, http://www.statistics.gr/documents/20181/2810654/greek_economy_17_03_2017.pdf

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ (πρόσβαση από www.taxheaven.gr)

1. Ν. 4172/2013 άρθρο 2 , άρθρο 48, άρθρο 50, άρθρο 51, άρθρο 66
2. Ν. 4174/2013 άρθρο 21, άρθρο 22, άρθρο 23, άρθρο 38, άρθρο 56, άρθρο 66, άρθρο 68
3. Ν. 4223/2013 άρθρο 23
4. Ν. 4410/2016 άρθρο 40
5. Ν. 4337/2015 άρθρο 23
6. Ν. 4484/2017 άρθρα 1-9
7. ΠΟΛ.1179/18.07.2013
8. ΠΟΛ. 1284/31.12.2013
9. ΠΟΛ. 1076/17.03.2014
- 10.ΠΟΛ. 1097/09.04.2014
- 11.ΠΟΛ. 1144/15.05.2014
- 12.ΠΟΛ. 1142/02.07.2015
- 13.ΠΟΛ. 1165/23.11.2016
- 14.ΠΟΛ. 1131/24.08.2017
- 15.ΠΟΛ. 1068/13.04.2018
- 16.ΠΟΛ. 1072/16.04.2018
- 17.ΔΕΛ Δ 1168423 ΕΞ 2014/19.12.2014
- 18.ΔΕΑΦΒ 1054893 ΕΞ 2016/17.3.2016
- 19.ΔΕΛ 2807/29.05.2018

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

Α. ΠΟΛ.1284/31.12.2013 Διαδικασία για την προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, την αναθεώρηση, ανάκληση και ακύρωσή της. Ειδικότερο περιεχόμενο της αίτησης προέγκρισης, σχετικά παράβολα, διαδικασία συνεννόησης με τις αρμόδιες αρχές άλλων εμπλεκομένων κρατών, τύπος και περιεχόμενο των αποφάσεων της Φορολογικής Διοίκησης, καθώς και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του ν.4174/2013

ΠΟΛ 1284/2013(ΦΕΚ Β' 3366/31-12-2013)

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη:

α) τις διατάξεις του άρθρου 22 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, (ν.4174/2013–ΦΕΚ 170 Α'), όπως ισχύουν.

β) Τις διατάξεις των άρθρων 50 και 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, (ν.4172/2013–ΦΕΚ 167 Α'), όπως ισχύουν.

γ) Τις διατάξεις των περιπτώσεων γ', δ' και ζ' του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως ισχύουν.

δ) Τις διατάξεις της υποπαραγράφου Ε2 του ν.4093/2012 περί σύστασης θέσης Γενικού Γραμματέα Εσόδων (ΦΕΚ 222 Α'–12/11/2012).

ε) Την Πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου αριθ. 1 της 16–1–2013, «Επιλογή και Διορισμός Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων».

στ) Ότι με την παρούσα απόφαση δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού, αποφασίζουμε:

Άρθρο 1

Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης

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

Άρθρο 2

Αντικείμενο Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης

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

Άρθρο 3

Αρμόδια Υπηρεσία χειρισμού

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

Άρθρο 4

Προκαταρκτικό στάδιο

1. Πριν από την επίσημη υποβολή της αίτησης προέγκρισης, το ενδιαφερόμενο πρόσωπο δύναται να ζητήσει προκαταρκτική διαβούλευση, προκειμένου να εκτιμηθούν οι πιθανότητες αποδοχής της αίτησης προέγκρισης. Για το σκοπό αυτό κατατίθεται ιδιαίτερη αίτηση προς τη Διεύθυνση Ελέγχων, η οποία ορίζει ημερομηνία προκαταρκτικής συνάντησης.

2. Κατά την προκαταρκτική συνάντηση, το ενδιαφερόμενο πρόσωπο προσκομίζει όλα τα στοιχεία τα οποία κατά την κρίση του παρέχουν τη δυνατότητα στην αρμόδια υπηρεσία να προβεί σε τεκμηριωμένη εκτίμηση ως προς το παραδεκτό της αίτησης. Στα στοιχεία αυτά πρέπει να περιγράφονται τουλάχιστον οι σχετικές δραστηριότητες και συναλλαγές και να αναφέρονται τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα, η προτεινόμενη μεθοδολογία, η επιθυμητή διάρκεια της προέγκρισης καθώς και τα εμπλεκόμενα κράτη.

3. Στη διάρκεια του προκαταρκτικού σταδίου, το ενδιαφερόμενο πρόσωπο και η αρμόδια υπηρεσία διεξάγουν συζητήσεις σχετικά με τα στοιχεία τεκμηρίωσης τα οποία θα πρέπει να περιλαμβάνει η επίσημη αίτηση.

Η αρμόδια υπηρεσία παρέχει ατύπως, στο μέτρο του δυνατού, σαφή ένδειξη για τις πιθανότητες να γίνει αποδεκτή η επακόλουθη επίσημη αίτηση του ενδιαφερόμενου προσώπου, επισημαίνει τα σημεία όπου ενδέχεται να προκύψουν αμφισβητήσεις και διατυπώνει προτάσεις για το περιεχόμενο της αίτησης αυτής.

3. Οι συζητήσεις που διεξάγονται στη διάρκεια του προκαταρκτικού σταδίου δεν έχουν δεσμευτικό χαρακτήρα για κανένα από τα μέρη. Τα στοιχεία που προσκομίζονται κατά την προκαταρκτική συνάντηση καλύπτονται από το φορολογικό απόρρητο.

Άρθρο 5

Υποβολή της Αίτησης Προέγκρισης

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

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

Άρθρο 6

Περιεχόμενο της Αίτησης Προέγκρισης

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

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

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

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

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

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

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

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

η. Το χρονικό διάστημα για το οποίο ζητείται η προέγκριση.

θ. Εφόσον το επιθυμεί το αιτών πρόσωπο, αίτημα συνεννόησης της αρμόδιας υπηρεσίας με τις αρμόδιες φορολογικές αρχές άλλων εμπλεκόμενων κρατών με τα οποία υφίσταται Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος. Σε τέτοια περίπτωση πρέπει να υποβληθούν παράλληλα αιτήσεις στις φορολογικές αρχές των λοιπών εμπλεκόμενων κρατών, περιλαμβάνοντας τα ίδια στοιχεία.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ε. Λεπτομερή στοιχεία της προτεινόμενης μεθοδολογίας και στοιχεία που αποδεικνύουν ότι με τη μεθοδολογία αυτή θα τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle).

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

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

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

Άρθρο 7

Κρίσιμες παραδοχές

1. Η αίτηση προέγκρισης πρέπει να αναφέρει τις παραδοχές στις οποίες βασίζεται η εφαρμογή της προτεινόμενης μεθοδολογίας για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Ως κρίσιμες παραδοχές νοούνται τα λειτουργικά, νομικά η οικονομικά γνωρίσματα του αιτούντος, ενός συγκεκριμένου κλάδου ή δραστηριότητας ή γενικά οι οικονομικές συνθήκες, η ύπαρξη και διατήρηση των οποίων αποτελεί προϋπόθεση για την εφαρμογή της προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης.
2. Οι κρίσιμες παραδοχές πρέπει να στηρίζονται, κατά το δυνατόν, σε επαληθεύσιμα, αξιόπιστα και ανεξάρτητα δεδομένα.
3. Οι κρίσιμες παραδοχές καθορίζονται ανάλογα με τις ιδιαίτερες συνθήκες του αιτούντος προσώπου, το εμπορικό περιβάλλον, το είδος και τις μεθόδους προσδιορισμού τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών του.
4. Οι κρίσιμες παραδοχές δεν πρέπει να είναι υπερβολικά στενά καθορισμένες, αλλά να βασίζονται σε ένα επαρκές εύρος δεδομένων, ώστε να μην καθιστούν δυσχερή τη συμμόρφωση του αιτούντος προσώπου στην προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Άρθρο 8

Αξιολόγηση της Αίτησης Προέγκρισης

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

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

Άρθρο 9

Έγγραφο Διατύπωσης Θέσεων

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

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

3. Το Έγγραφο Διατύπωσης Θέσεων περιλαμβάνει σε συνοπτική μορφή:

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

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

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

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

ε. Εκτίμηση σχετικά με τη διάρκεια της ενδεχόμενης προέγκρισης.

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

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

Άρθρο 10

Ορισμός ημερομηνίας τελικής συνάντησης

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

2. Σε περίπτωση που απαιτείται συνεννόηση με αλλοδαπές φορολογικές αρχές, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 8 της παρούσης, η προθεσμία της προηγούμενης παραγράφου αρχίζει από την ολοκλήρωση της διαδικασίας με όλα τα εμπλεκόμενα κράτη.

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

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

Άρθρο 11

Τελική συνάντηση

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

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

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

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

Άρθρο 12

Απόφαση Προέγκρισης

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

2. Η απόφαση της προηγούμενης παραγράφου περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α. Τα στοιχεία του αιτούντος προσώπου

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Η διάρκεια του σταδίου της αξιολόγησης και της έκδοσης της σχετικής απόφασης προέγκρισης δεν δύναται να υπερβεί τις εκατόν είκοσι (120) ημέρες από την υποβολή της αίτησης προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης. Σε περίπτωση συνεννόησης με αλλοδαπές αρχές δεν λαμβάνεται υπόψη ο ανωτέρω χρονικός περιορισμός.

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

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

Άρθρο 13

Υποχρεώσεις του αιτούντος προσώπου ακολούθως της απόφασης προέγκρισης

Το αιτών πρόσωπο υποχρεούται να καταρτίζει και να υποβάλλει ετήσια έκθεση συμμόρφωσης με τους όρους και τις προϋποθέσεις της απόφασης προέγκρισης για το οικείο φορολογικό έτος. Στην έκθεση αυτή, πρέπει να περιλαμβάνονται οι απαιτούμενες πληροφορίες ώστε να αποδεικνύεται ότι οι κρίσιμες παραδοχές έχουν ικανοποιηθεί και να αναφέρεται ρητά πιθανή απόκλιση.

Αν, σύμφωνα με την έκθεση οι κρίσιμες παραδοχές δεν έχουν ικανοποιηθεί, τότε ο φορολογούμενος θα πρέπει να υποβάλει προτάσεις για την πραγματοποίηση σχετικών προσαρμογών.

Τυχόν συμπληρωματικές ερωτήσεις που υποβάλλονται από τη Διεύθυνση Ελέγχων, στο πλαίσιο αυτό πρέπει να απαντηθούν από τον φορολογούμενο άμεσα. Η έκθεση πρέπει να υποβάλλεται στην Διεύθυνση Ελέγχων μέχρι το τέλος της νόμιμης προθεσμίας υποβολής φορολογικών δηλώσεων για το εν λόγω φορολογικό έτος.

Σε περίπτωση μη υποβολής της έκθεσης συμμόρφωσης η απόφαση προέγκρισης ακυρώνεται από το φορολογικό έτος το οποίο αφορά η εν λόγω έκθεση συμμόρφωσης.

Άρθρο 14

Αναθεώρηση της απόφασης Προέγκρισης κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου προσώπου ή αυτεπάγγελα από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων

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

Άρθρο 15

Ανάκληση ή ακύρωση της απόφασης Προέγκρισης

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

Άρθρο 16

Παράβολα

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

- α. Κατά την υποβολή της Αίτησης Προκαταρκτικής Διαβούλευσης παράβολο ύψους χιλίων (1.000) ευρώ.
- β. Κατά την υποβολή της Αίτησης Προέγκρισης, Αναθεώρησης παράβολο ύψους πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.
- γ. Σε περίπτωση που υποβάλλεται αίτημα συνεννόησης με αλλοδαπές φορολογικές αρχές, παράβολο ύψους δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ για τη διαδικασία επαφών με κάθε ένα από τα εμπλεκόμενα κράτη.

Άρθρο 17

Έναρξη Ισχύος

Η παρούσα ισχύει για διασυνοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Αθήνα, 31 Δεκεμβρίου 2013

Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων

ΘΕΟΧΑΡΗΣ ΘΕΟΧΑΡΗΣ

Β. ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΑΙΤΗΣΗΣ ΠΡΟΚΑΤΑΡΤΙΚΗΣ ΔΙΑΒΟΥΛΕΥΣΗΣ

ΑΙΤΗΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΡΤΙΚΗΣ ΔΙΑΒΟΥΛΕΥΣΗΣ

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

Αθήνα, / /201...

Αρ. Πρωτ.:

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΙΤΟΥΝΤΟΣ¹:

Επωνυμία:

2. Α.Φ.Μ.:

3. Δ/ση:

4. Αρμόδια Δ.Ο.Υ.:

5. Νόμιμος Εκπρόσωπος /Υπεύθυνος Επικοινωνίας:

6. Αριθ. Τηλεφώνου σταθερό/κινητό:

7. E mail:

ΠΡΟΣ:

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ/ΤΜΗΜΑ Γ'

Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10

Τ.Κ. 101 84 ΑΘΗΝΑ

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

Α. Είδος προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης:

1. Μονομερής

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

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

2. Διμερές

→ Εμπλεκόμενες Χώρες¹: α. Ελλάδα β.

3. Πολυμερές

→ Εμπλεκόμενες Χώρες¹: α. Ελλάδα β.

α. Ελλάδα γ. κ.λπ.

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

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

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

Δ. Στοιχεία παραβόλου² (αριθμός, ημερομηνία, ποσό):

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

1. Γενική περιγραφή, σε περίπτωση ομίλου, της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων, με διαγραμματική απεικόνιση της σχέσης σύνδεσης αυτών.

¹ Με τις οποίες υφίσταται ζύμωση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

² Σύμφωνα με τα οριζόμενα στη πρωτ.α του άρθρου 16 της ΠΟΛ 1284 (ΦΕΚ Β' 3366/31-12-2013), απαραίτητη προϋπόθεση για την υποβολή της αίτησης αποτελεί η καταβολή παραβόλου ύψους χιλίων (1.000) ευρώ, το οποίο θα επισυνάπτεται σε αυτήν. Σε περίπτωση μη καταβολής του ως άνω παραβόλου η αίτηση δεν θα εξετάζεται από την αρμόδια Διεύθυνση της Φορολογικής Δίαιτησης.

2. Τα στοιχεία όλων των εμπλεκόμενων συνδεδεμένων προσώπων, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων, που θα συμμετάσχουν στις προς εξέταση συναλλαγές.
3. Συνοπτική/διαγραμματική παρουσίαση του χρησιμοποιούμενου επιχειρηματικού μοντέλου του αιτούντος.
4. Συνοπτική περιγραφή των δραστηριοτήτων και συναλλαγών που θα καλύπτει η αίτηση, με αναφορά στη συνεισφορά του κάθε εμπλεκόμενου μέρους και πρόβλεψη της συνολικής αξίας των συναλλαγών. Η ροή των συναλλαγών ενδείκνυται να απεικονιστεί διαγραμματικά.
5. Συνοπτική ανάλυση των λειτουργιών που εκτελεί, των κινδύνων που αναλαμβάνει και των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (ενοσώματων και άυλων) που χρησιμοποιεί κάθε εμπλεκόμενο μέρος. Σε περίπτωση που έχουν επέλθει αλλαγές, σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος, επί των ανωτέρω, περιγραφή αυτών των αλλαγών.
6. Σε περίπτωση που για τις καλυπτόμενες συναλλαγές υπάρχουν συμβάσεις, αντίγραφα αυτών.
7. Σε περίπτωση που οι εν λόγω συναλλαγές έχουν ελεγχθεί για προηγούμενα φορολογικά έτη στα πλαίσια ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών και έχει εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.
8. Περιγραφή της προτεινόμενης μεθόδου καθορισμού των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και αιτιολόγηση της επιλογής της.
9. Κρίσιμες παραδοχές στις οποίες θα βασίζεται η ως άνω προτεινόμενη μεθοδολογία.
10. Προτεινόμενα κριτήρια συγκριτικής ανάλυσης.
11. Προτεινόμενες προσαρμογές για επίτευξη συγκρισιμότητας.
12. Τρόπος αναπροσαρμογής φορολογητέων κερδών προκειμένου να επιτευχθεί συμμόρφωση με την «Αρχή των Ίσων Αποστάσεων».
13. Αναφορά σε τυχόν υφιστάμενες μονομερείς/διμερείς ή πολυμερείς ΑΡΑ's που έχουν συναφθεί με άλλες φορολογικές διοικήσεις και αφορούν ίδιες συναλλαγές.
14. Οποιοδήποτε άλλο στοιχείο κρίνεται απαραίτητο από τον αιτούντα.

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

Ημερομηνία _____

Ο-Η Αιτών/σα

Γ. ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΑΙΤΗΣΗΣ ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΕΝΔΟΣΜΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

ΑΙΤΗΣΗ ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΕΝΔΟΣΜΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η εν λόγω αίτηση υποβάλλεται στα πλαίσια της διαδικασίας προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοσμικής τιμολόγησης σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1284 (ΦΕΚ Β' 3366/31-12-2013) Απόφασης του Γ.Γ.Ε. και κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του ν.4174/ (ΦΕΚ 176 Α')

Αθήνα, / /201...

Αρ. Πρωτ.:

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΙΤΟΥΝΤΟΣ²

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

ΠΡΟΣ:

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

ΚΟΙΝ:

Δ/ΝΣΗ ΔΙΣΤΩΣΕΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ
Δ/ση:Καρ.Σερβίας 8
Γ.Κ. 101 83 - ΑΘΗΝΑ

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

Α. είδος προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοσμικής τιμολόγησης:

1. μονομερής
2. Διμερής
* Εμπλεκόμενες χώρες³: α. Ελλάδα β.
5. πολυμερής
* Εμπλεκόμενες χώρες³: α. Ελλάδα β.
μ. Ελλάδα γ. κ.λπ.

¹ Στη παρ.1 του άρθρου 22 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ 176 Α') και στο άρθρο 1 της ΠΟΛ 1284 (ΦΕΚ Β' 3366/31-12-2013) κρίνονται τα συνδεδεμένα πρόσωπα που δύνανται να υποβάλουν αίτηση.

² Με τις οποίες υφίσταται Σύμβαση μετ' Αποσπότης Δηλ. ή Φορολογίας.

Β. χρονικό διάστημα για το οποίο ζητείται η προέγκριση: από / / 201... έως / / 201...

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

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

Δ1. Εάν ναι, επισυνάψτε αντίγραφο της αίτησης. Εάν όχι τότε προστέεται να υποβάλουν την αίτηση;

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

ΣΤ. Στοιχεία παραβόλου⁴ (αριθμός, ημερομηνία, ποσό):

Ζ. Στοιχεία που επισυνάπτονται στην αίτηση:

1. Γενική περιγραφή, σε περίπτωση ομίλου, της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων, με διαγραμματική απεικόνιση της σχέσης σύνδεσης αυτών.
2. Τα στοιχεία όλων των εμπλεκόμενων συνδεδεμένων προσώπων, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων, που θα συμμετάσχουν στις προς εξέταση συναλλαγές.
3. Συνοπτική/διαγραμματική ποιοτική του χρησιμοποιούμενου επιχειρηματικού μοντέλου του αιτούντος.
4. Περιγραφή των δραστηριοτήτων και συναλλαγών που θα καλύπτει η αίτηση, με αναφορά στη συνεισφορά του κάθε εμπλεκόμενου μέρους και πρόβλεψη της συνολικής αξίας των συναλλαγών. Η ροή των συναλλαγών ενδείκνυται να απεικονιστεί διαγραμματικά.
5. Αναφορά όλων των άλλων ροών συναλλαγών του αιτούντος (όγους και αξία) που μπορεί να επηρεάσουν την τιμολόγηση των καλυπτόμενων συναλλαγών.

⁴ Σύμφωνα με το οριζόμενο στο άρθρο 16 της ΠΟΛ 1284 (ΦΕΚ Β' 3366/31-12-2013), η απαραίτητη προϋπόθεση για την υποβολή της αίτησης αποτελεί η καταβολή παραβόλου ύψους πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ σε περίπτωση μονομερούς και ύψους δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά εμπλεκόμενη χώρα σε περίπτωση διμερούς ή πολυμερούς, το οποίο θα επισυνάπτεται με αυτήν. Σε περίπτωση μη καταβολής του ως άνω παραβόλου η αίτηση ΔΕΝ θα εξετάζεται από την αρμόδια Διεύθυνση της Φορολογικής Διοίκησης.

6. Ανάλυση επιχειρηματικού κλάδου και αγοράς

- Α. Ανάλυση του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιείται ο αιτών καθώς και περιγραφή των βιομηχανικών/εμπορικών πρακτικών.
- Β. Ανάλυση των ανθρών των εμπλεκόμενων χωρών.
- Γ. Αναφορά και προφίλ των ανταγωνιστών και του μεριδίου που κατέχουν στην αγορά.
- Δ. Γενικά κλάδικα στατιστικά στοιχεία, χρηματοοικονομικοί δείκτες και μελέτες (όπου υπάρχουν).

7. Ευκαιρική ανάλυση

- Α. Λεπτομερή λειτουργική ανάλυση του αιτούντος και όλων των εμπλεκόμενων αναφορικά με τις συναλλαγές που θα καλύπτει η προέγκριση.
- Β. Περιγραφή και αξιολόγηση των κινδύνων τους οποίους θα αναλαμβάνει κάθε εντότητα στο πλαίσιο των συναλλαγών που θα καλύπτει η προέγκριση.
- Γ. Περιγραφή των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (ενομήτων και άυλων) που θα χρησιμοποιεί κάθε εντότητα στο πλαίσιο των συναλλαγών που θα καλύπτει η προέγκριση.
Σε περίπτωση που επί των ανωτέρω (Α,Β,Γ) έχουν επέλθει αλλαγές σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος, περιγραφή αυτών.
- Δ. Επιχειρηματικές στρατηγικές των εμπλεκόμενων μερών, τρέχων και μελλοντικός προϋπολογισμός, προβολές και επιχειρηματικά κλίμα για την περίοδο που θα καλύπτει η προέγκριση, γενικές επιχειρηματικές και οικονομικές τάσεις, μακροπρόθεσμος επιχειρηματικός σχεδιασμός συμπεριλαμβανομένου ότι αφορά την έρευνα και ανάπτυξη, την παραγωγή και την προώθηση πωλήσεων.
- Ε. Αντίγραφο ετήσιων εκθέσεων των ελεγκτών των τελευταίων τριών ετών.
- ΣΤ. Οικονομικές καταστάσεις των τελευταίων τριών ετών και σε περίπτωση ομίλου και των ενσωπτημένων.
- Ζ. Αντίγραφο δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των τελευταίων τριών ετών.
- Η. Σε περίπτωση που οι εν λόγω συναλλαγές έχουν αληθεύσει για προηγούμενα φορολογικά έτη και έχει εκδοθεί οριστική πράξη, αντίγραφο της σχετικής άσκησης ελέγχου.
- Θ. Οικονομικά στοιχεία ανά γραμμικό προϊόντος, μονάδα και γεωγραφική περιοχή των τελευταίων τριών ετών που αφορούν τις συναλλαγές για τις οποίες ζητείται η προέγκριση.
- Ι. Αντίγραφο σχετικών χρηματοοικονομικών μελετών και μελετών έρευνας αγοράς (εφόσον υφίστανται).
- Κ. Σε περίπτωση που για τις συναλλαγές για τις οποίες ζητείται η προέγκριση υπάρχουν συμβάσεις, αντίγραφο αυτών.

8. Ενδοομιλική τιμολόγηση

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

Β. Λεπτομερή ανάλυση των λόγων για τους οποίους ο αιτών θεωρεί ότι η προτεινόμενη μεθοδολογία ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι η καταλληλότερη.
- Γ. κριτήρια επιλογής ουδετικού δείκτης και προτεινόμενες προσαρμογές για την επίτευξη ουφισισιότητας
- Δ. Κρίσιμες παραδοχές στις οποίες θα βασίζεται η προτεινόμενη μεθοδολογία
- Ε. Τρόπος εφαρμογής της προτεινόμενης μεθόδου στην περίοδο που καλύπτεται από την απόφαση προέγκρισης.

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

9. Αναφορά σε τυχόν υφιστάμενες μονομερείς/διμερείς ή πολυμερείς ΑΡΑ που έχουν συναφθεί με άλλες φορολογικές δικηήσεις και αφορούν ίδιες συναλλαγές

10. Οποιοδήποτε άλλο στοιχείο κρίνεται απαραίτητο από τον αιτούντα.

<έσσει των προθλεκόμενων πινάκων περί ψευδούς δήλωσης, δηλώνω ότι έχω εξετάσει αυτή την αίτηση, συμπεριλαμβανομένων των συνοδευτικών εγγράφων, και από όσα είμαι σε θέση να γνωρίζω και να πιστεύω, η αίτηση περιέχει όλα τα σχετικά με αυτή γεγονότα και ότι τα γεγονότα αυτά είναι αληθινά, σωστά και πλήρη.>

Ημερομηνία _____

Ο-Η Αιτών/σα _____

(Εξουσιοδότηση/Υπογραφή)

τημ. από από τα υποόμενα στοιχεία έχουν ήδη προσημοσιεί στο πλαίσιο της προκαταρκτικής διαβούλευσης
δεν χρειάζεται να επισυνοφθούν.

Δ. ΠΟΛ.1097/9.4.2014 (ΦΕΚ Β' 883/09-04-2014) Καθορισμός του ακριβούς περιεχομένου και των στοιχείων που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, στο Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, των περιπτώσεων κατά τις οποίες οι παραπάνω Φάκελοι Τεκμηρίωσης θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, των αποδεκτών μεθόδων καθορισμού τιμών των συναλλαγών και των μεθόδων καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν.4174/2013

[\[1\]](#) Όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1144/15.5.2014.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Αθήνα, 9 Απριλίου 2014

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

1)Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Δ12)

ΠΟΛ 1097/2014[\[1\]](#)

ΤΜΗΜΑ Β΄

2)Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ ΤΜΗΜΑ Γ΄

3)Δ/ΝΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ (e- ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ)

ΤΜΗΜΑ Α΄

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κώδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ Πληροφορίες: Κ. Καρακικέ, Α. Σιάκουλη

Τηλέφωνο: 210 – 3375312, 3375219

ΦΑΞ : 210 – 3375001, 3375028

ΘΕΜΑ: Καθορισμός του ακριβούς περιεχομένου και των στοιχείων που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, στο Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, των περιπτώσεων κατά τις οποίες οι παραπάνω Φάκελοι Τεκμηρίωσης θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, των αποδεκτών μεθόδων καθορισμού τιμών των συναλλαγών και των μεθόδων καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν.4174/2013.

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Έχοντας υπόψη:

α) Τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, Α' 170), όπως ισχύουν.

β) Τις διατάξεις των άρθρων 50 και 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013, Α' 167), όπως ισχύουν.

γ) Τις διατάξεις των περιπτώσεων γ', δ' και ζ' του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013, Α' 167), όπως ισχύουν.

δ) Τις διατάξεις της υποπαραγράφου Ε2 της παρ. Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 περί σύστασης θέσης Γενικού Γραμματέα Εσόδων (ΦΕΚ 222 Α'–12/11/2012).

ε) Την Πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου αριθ. 1 της 16–1–2013 (ΥΟΔΔ 18), «Επιλογή και Διορισμός Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων».

στ) Ότι με την παρούσα απόφαση δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού, αποφασίζουμε:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄

ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες των περιπτώσεων γ' και δ' του άρθρου 2 του ΚΦΕ, για τις συναλλαγές καθώς και τη μεταφορά λειτουργιών που πραγματοποιούν με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του ίδιου άρθρου και οι οποίες εμπίπτουν στο άρθρο 50 και 51 του ΚΦΕ, υποχρεούνται να τηρούν τον Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 21 του ΚΦΔ.

Την ίδια υποχρέωση τήρησης έχουν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα για τις συναλλαγές τους και τις μεταφορές λειτουργιών με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις συναλλαγές τους και μεταφορές λειτουργιών με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή. Σε περίπτωση που στη διάρκεια του φορολογικού έτους για το οποίο καταρτίζεται ο φάκελος τεκμηρίωσης, ανεξάρτητα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες καταστούν συνδεδεμένες κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. η υποχρέωση τεκμηρίωσης υφίσταται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία σύνδεσής τους και μετά.

Σε περίπτωση διακοπής της σχέσης σύνδεσης στη διάρκεια του φορολογικού έτους, υποχρέωση τεκμηρίωσης υφίσταται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μέχρι την ημερομηνία διακοπής της σχέσης, καθώς και για μεταγενέστερες συναλλαγές, για τις οποίες είχαν υπογραφεί σχετικές συμβάσεις κατά το χρονικό διάστημα που υφίστατο η σχέση σύνδεσης.

Οι ανωτέρω υπόχρεοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον:

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

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

Για την εφαρμογή των προηγούμενων περιπτώσεων α' και β', ως κύκλος εργασιών, σε περίπτωση ομίλου, λαμβάνεται το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ:

ι) των ακαθαρίστων εσόδων του υπόχρεου όπως αυτά προκύπτουν σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και

ιι) του ποσού κατά το οποίο συμβάλλει ο υπόχρεος στα ακαθάριστα έσοδα του ενοποιημένου ισολογισμού του ομίλου σύμφωνα με τις αρχές και κανόνες των Δ.Π.Χ.Α. και Δ.Λ.Π., εφόσον υπάρχει υποχρέωση τήρησης αυτών.

Σε περίπτωση μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα αυτή θα πρέπει να διαθέτει στον έλεγχο και τα στοιχεία του κεντρικού της στην αλλοδαπή που να αποδεικνύουν το ύψος των μεταξύ τους συναλλαγών και των ακαθαρίστων εσόδων της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Ο «φάκελος τεκμηρίωσης» αποτελείται από δύο μέρη, τον «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης» και τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος συμπληρώνει τον «βασικό φάκελο» και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις προς τεκμηρίωση συναλλαγές.

α. Βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης

Ο «βασικός φάκελος», ο οποίος σε περίπτωση ομίλου είναι κοινός για όλες τις επιχειρήσεις του ομίλου, περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για τον υπόχρεο, τις μόνιμες εγκαταστάσεις του και τα συνδεδεμένα με αυτόν πρόσωπα.

Πιο αναλυτικά περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

αα) μια γενική περιγραφή των δραστηριοτήτων και της στρατηγικής του υπόχρεου, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,

ββ) μια γενική περιγραφή, σε περίπτωση ομίλου, της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του, που περιλαμβάνει το οργανόγραμμα, τον κατάλογο των μελών του, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων, περιγραφή της σχέσης σύνδεσης αυτών, καθώς και τις αλλαγές σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος στην ιδιοκτησία των άυλων περιουσιακών στοιχείων, των χρηματοοικονομικών συναλλαγών και των φορολογικών αποτελεσμάτων του ομίλου,

γγ) μια γενική περιγραφή των συνδεδεμένων προσώπων ή και των μονίμων εγκαταστάσεών τους που συμμετέχουν στις προς τεκμηρίωση συναλλαγές,

δδ) μια γενική περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών στις οποίες συμμετέχουν τα συνδεδεμένα πρόσωπα, ήτοι μια γενική περιγραφή:

(i) της φύσης των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία, κ.λπ.),

(ii) της ροής των τιμολογίων και

(iii) του ύψους των συναλλαγών

εε) μια γενική περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών, των κινδύνων που αντιμετωπίζονται, καθώς και των αλλαγών που μπορεί να επέρχονται στις λειτουργίες και στους κινδύνους σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,

στστ) την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, εμπορικές ονομασίες, τεχνογνωσία, κ.λπ.) και την πληρωμή ή είσπραξη δικαιωμάτων,

ζζ) μια περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής του που να επεξηγεί την τήρηση της αρχής της ανοιχτής αγοράς (Arm's Length Principle) στις ενδοομιλικές συναλλαγές,

ηη) κατάλογο συμφωνιών κατανομής κόστους, αποφάσεων προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τα μέλη του ομίλου, σχετικά με τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους,

θθ) περιγραφή των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους, με πρόσωπα που ο υπόχρεος κατέστη συνδεδεμένος ή διακόπηκε η σχέση σύνδεσης εντός του ιδίου φορολογικού έτους, πριν την σύνδεση ή μετά τη διακοπή προκειμένου να παρέχεται η δυνατότητα, εάν πληρούν τα κριτήρια συγκρισιμότητας, να χρησιμοποιηθούν ως συγκριτικά στοιχεία.

β. Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης

Ο «Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης» περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

αα) λεπτομερή περιγραφή του υπόχρεου και της στρατηγικής του, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,

ββ) λεπτομερή περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών η οποία περιλαμβάνει:

1. i) τη φύση των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία, κ.λπ.),
2. ii) τη ροή των τιμολογίων

iii) το ύψος των συναλλαγών

1. iv) περιγραφή των έκτακτων συναλλαγών ή γεγονότων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προκύπτουν από τη μεταφορά λειτουργιών όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ)
2. v) ειδικότερα σε περίπτωση πώλησης/αγοράς ή μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων σε ή από συνδεδεμένο πρόσωπο, πρόσθετες πληροφορίες (σχετικά με τις συναλλαγές αυτές) για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, δηλαδή την τιμή στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να πουλήσει ή μεταβιβάσει και την αξία στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να αποκτήσει το εν λόγω άυλο περιουσιακό στοιχείο υπό συγκρίσιμες συνθήκες, λαμβάνοντας υπόψη τα αναμενόμενα οφέλη και τη χρησιμότητα για την επιχείρησή του

γγ) συγκριτική ανάλυση, ήτοι:

1. i) χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων και των υπηρεσιών, καθώς και συναφείς πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά και/ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον διατίθενται.

Ειδικοί παράγοντες πρέπει να ληφθούν υπόψη προκειμένου να δικαιολογηθεί η συγκρισιμότητα των άυλων περιουσιακών στοιχείων και η σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή όπως:

τα αναμενόμενα οφέλη, γεωγραφικοί περιορισμοί, μεταβίβαση δικαιωμάτων αποκλειστικότητας ή όχι, συμμετοχή του αποκτώντος στις μελλοντικές εξελίξεις

1. ii) λειτουργική ανάλυση (επιτελούμενες λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, επιχειρηματικοί κίνδυνοι),

iii) συμβατικοί όροι,

1. iv) οικονομικές συνθήκες και
2. v) ειδικές στρατηγικές της επιχείρησης

δδ) επεξήγηση για την επιλογή και τον τρόπο εφαρμογής της/των μεθόδου/ων καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών,

εε) περιγραφή της εφαρμογής της πολιτικής του υπόχρεου σχετικά με το καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών,

στστ) δέσμευση του υπόχρεου να παρέχει κάθε συμπληρωματική πληροφορία σχετική με τις ενδοομιλικές συναλλαγές του, κατόπιν αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης και εντός εύλογης προθεσμίας, ιδιαίτερος στη περίπτωση φορολογικού ελέγχου,

ζζ) δικαιολόγηση του τρόπου υπολογισμού της αναπροσαρμογής, όταν ο υπόχρεος αναπροσαρμόζει τα φορολογητέα κέρδη του προκειμένου να συμμορφωθεί με την αρχή των ίσων αποστάσεων,

ηη) περιγραφή και λεπτομερή αιτιολόγηση τυχόν προσαρμογών που έχουν γίνει για την επίτευξη συγκρισιμότητας,

θθ) πρόσθετες πληροφορίες για συναλλαγές που διενεργούνται με συνδεδεμένα πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα ή έχουν τη φορολογική τους κατοικία σε κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα, που σε περίπτωση ομίλου θα περιλαμβάνουν και τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως του/των συνδεδεμένου/ων προσώπου/ων,

ι) διάγραμμα ροής των συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων και των έκτακτων, κκ) αντίγραφα των συμβάσεων που διέπουν τις υπό τεκμηρίωση συναλλαγές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄

ΧΡΟΝΟΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ, ΔΙΑΦΥΛΑΞΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΤΟΥ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Κάθε υπόχρεο πρόσωπο θα πρέπει να τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων κατά το χρόνο διενέργειας των συναλλαγών του με συνδεδεμένα πρόσωπα.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης καταρτίζεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους που αφορά, τηρείται στην έδρα του υπόχρεου και διαφυλάσσεται καθ' όλο το χρονικό διάστημα για το οποίο υφίσταται σχετική υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ΄

ΓΛΩΣΣΑ ΤΗΡΗΣΗΣ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Τα στοιχεία του «βασικού φακέλου τεκμηρίωσης» τηρούνται σε γλώσσα διεθνώς αποδεκτή, κατά προτίμηση την αγγλική, όταν πρόκειται για αλλοδαπό όμιλο, με υποχρέωση μετάφρασής του στην ελληνική γλώσσα εφόσον ζητηθεί από την φορολογική αρχή, εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος και όχι πέραν των τριάντα (30) ημερών από την επίδοση σχετικής πρόσκλησης.

Σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις τα στοιχεία του φακέλου τεκμηρίωσης τηρούνται στην ελληνική γλώσσα.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται είτε σε έντυπη, είτε σε ηλεκτρονική μορφή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε΄

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΥ ΠΙΝΑΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

Οι υπόχρεοι σε τήρηση Φακέλου Τεκμηρίωσης υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση (Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e-εφαρμογές)) του Υπουργείου Οικονομικών εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους.

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών είναι συνοδευτικός του Φακέλου Τεκμηρίωσης και υποβάλλεται προκειμένου να αξιοποιηθούν φορολογικά οι παρεχόμενες πληροφορίες και σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να εκλαμβάνεται ως πλήρης και εκτενής τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών προκειμένου να κριθεί ως απόδειξη για την συμβατότητα των τελευταίων με την έννοια της παρ.1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε. («αρχή της ανοιχτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων – Arm’s Length Principle»).

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών υποβάλλεται με βάση το υπόδειγμα, το οποίο επισυνάπτεται ως παράρτημα της παρούσας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ΄

ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ/ΕΠΙΚΑΙΡΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Στο Φάκελο Τεκμηρίωσης περιλαμβάνεται ειδικό κεφάλαιο όπου περιγράφονται γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχονται σε αυτόν και που οφείλονται σε οιαδήποτε μεταβολή των συνθηκών της αγοράς σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος.

Τόσο ο βασικός όσο και ο ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης θα πρέπει να επανεξετάζονται και επικαιροποιούνται προκειμένου να χρησιμοποιηθούν σε επόμενο φορολογικό έτος.

Εάν ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι οι συνθήκες λειτουργίας του παρέμειναν αμετάβλητες, τα συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από έρευνα σε βάσεις δεδομένων δύναται να χρησιμοποιηθούν για τρία (3) φορολογικά έτη εφόσον τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επικαιροποιούνται κάθε φορολογικό έτος, προκειμένου να αποδεικνύεται η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Ο υπόχρεος οφείλει να επικαιροποιεί πλήρως το φάκελο τεκμηρίωσης, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για το επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον υπάρχει αλλαγή στις συνθήκες της αγοράς η οποία επηρεάζει τις πληροφορίες και τα στοιχεία που περιέχονται σε αυτόν.

Η επικαιροποίηση του Φακέλου γίνεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ΄

ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ – ΑΠΟΔΕΚΤΟ ΕΥΡΟΣ ΤΙΜΩΝ Ή ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΑΟΥΣ – ΜΗ ΠΛΗΡΕΙΣ Ή ΜΗ ΕΠΑΡΚΕΙΣ ΦΑΚΕΛΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η «αρχή της ανοικτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων (Arm’s Length Principle)», όπως περιγράφεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε.

Η αρχή αυτή αποτυπώνεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (OECD Model Tax Convention on Income and Capital) και έχει ως ακολούθως: «Εάν επικρατούν ή επιβάλλονται στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις των δύο (συνδεδεμένων) επιχειρήσεων όροι διαφορετικοί από εκείνους

που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη τα οποία, αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί, θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μια από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα.»

Για την διαπίστωση εφαρμογής της παραπάνω αρχής, λαμβάνονται υπόψη, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε., οι «Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Αρχές (OECD Transfer Pricing Guidelines for Tax Administrations and Multinational Enterprises)», όπως κάθε φορά επικαιροποιούνται (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση 2010).

Σύμφωνα με τις οδηγίες αυτές, οι μέθοδοι διακρίνονται ανάλογα με τη λειτουργία που επιτελούν ως ακολούθως:

α. Στις παραδοσιακές ή κλασσικές μεθόδους:

αα. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής

ββ. Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης

γγ. Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους.

β. Στις συναλλακτικές μεθόδους οι οποίες βασίζονται στα κέρδη (μικτά ή καθαρά):

αα. Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής και

ββ. Μέθοδος επιμερισμού κερδών.

Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price Method – CUP)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής συγκρίνεται με την τιμή μιας παρόμοιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Μέθοδος Τιμής Μεταπώλησης (Resale Price Method – RPM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι ίση με την τιμή μεταπώλησης προϊόντος ή υπηρεσίας που έχει αγοραστεί από συνδεδεμένη επιχείρηση σε ανεξάρτητη επιχείρηση μείον το μικτό περιθώριο κέρδους που θα πραγματοποιείτο σε παρόμοια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus Method – CPM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής καθορίζεται εφαρμόζοντας επί του κόστους ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους, όπως αυτό θα ίσχυε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής λαμβάνονται υπόψη τα άμεσα και έμμεσα κόστη που βαρύνουν τη συναλλαγή.

Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method – TNMM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε σχέση με ένα κατάλληλο μέγεθος (π.χ. κύκλος εργασιών, κόστος, πάγια) συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε σχέση με το ίδιο μέγεθος και υπό παρόμοιες συνθήκες.

Μέθοδος επιμερισμού κερδών (Profit Split Method – PSM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από μία ενδοομιλική συναλλαγή κατανέμεται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ανάλογα με τη συνεισφορά τους στη συναλλαγή, όπως αυτό θα προέκυπτε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

Οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι ο αμεσότερος τρόπος για να εξακριβωθεί κατά πόσον οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ακολουθούν την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle).

Κατά συνέπεια, οι παραδοσιακές μέθοδοι προτιμώνται των άλλων μεθόδων.

Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν διαθέσιμα ή επαρκή στοιχεία για την εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων και συγκεκριμένα, εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμα πλήρως συγκρίσιμα στοιχεία, οι επιχειρήσεις μπορούν αιτιολογημένα να εφαρμόσουν τις συναλλακτικές μεθόδους.

Για την εφαρμογή των ως άνω μεθόδων, χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε:

α) εσωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της κρινόμενης επιχείρησης με μια ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την κρινόμενη επιχείρηση με μια ανεξάρτητη επιχείρηση και

β) εξωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξαρτήτων προς την κρινόμενη επιχείρηση.

Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξαιρεθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών.

Παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι:

α. τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών, όπως:

- για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,
- για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η μορφή της συναλλαγής (πώληση ή παραχώρηση χρήσης), το είδος του άυλου περιουσιακού στοιχείου, η διάρκεια και η έκταση της νομικής προστασίας, τα προσδοκώμενα οφέλη από τη χρήση αυτών,
- για τις υπηρεσίες, η φύση και η έκταση παρεχόμενων υπηρεσιών.

β. οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια, εξοπλισμός, άυλα, κ.λπ.) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης (functional analysis) που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης.

γ. οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια, κ.λπ.).

δ. οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους, (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος εργασίας, κ.λπ.).

ε. ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση (π.χ. προσπάθεια διείσδυσης σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κ.λπ.).

Σε περίπτωση που διενεργούνται συναλλαγές που δεν μπορούν να διαχωριστούν από οικονομικής απόψεως, αυτές εξετάζονται ενιαία, τόσο ως προς τη συγκριτική ανάλυση όσο και ως προς την εφαρμογή της μεθόδου καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Για την άντληση συγκριτικών στοιχείων οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν και οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής (ονομασία, πάροχος, έκδοση, πλήθος στοιχείων κ.λπ.).

Σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων.

Ο προσδιορισμός των τεταρτημορίων γίνεται ως εξής:

Q1= πρώτο τεταρτημόριο= 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2= διάμεσος= 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3= τρίτο τεταρτημόριο= 75ο εκατοστιαίο σημείο

Ως συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle), θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημόριου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Η'

ΜΗ ΠΛΗΡΗΣ Ή ΜΗ ΕΠΑΡΚΗΣ ΦΑΚΕΛΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ Η'ΑΤΕΛΗΣ ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

Προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 56 του ν. 4174/2013, ο Φάκελος Τεκμηρίωσης θεωρείται μη πλήρης ή μη επαρκής εφόσον δεν έχει καταρτιστεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση, έχει ελλείψεις ως προς το περιεχόμενο ή περιλαμβάνει ανακριβείς πληροφορίες που καθιστούν ανέφικτες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις ορθότητας

υπολογισμού ή τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών και οι οποίες δεν θεραπεύονται από τις πρόσθετες πληροφορίες που παρέχονται στον έλεγχο.

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών θεωρείται ανακριβής/ατελής όταν δεν συμφωνεί με το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης και όταν δε δηλώνονται σε αυτόν ορθά και πλήρως τα οριζόμενα στοιχεία του παραρτήματος της ΠΟΛ.1097/9.4.2014.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Θ´

ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ

Η παρούσα ισχύει για ενδοομιλικές συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων

ΘΕΟΧΑΡΗΣ ΘΕΟΧΑΡΗΣ

Ε. ΠΟΛ.1142/2.7.2015 Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν.4172/2013 και ν.4174/2013

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Αθήνα, 2 Ιουλίου 2015

Α. Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ

ΤΜΗΜΑ Δ´

Β. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΠΟΛ 1142/2015

ΤΜΗΜΑ Β´

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κώδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες : Α. Σιάκουλη, Κ. Καρακικέ

Τηλέφωνο : 210 – 3375219, 3375312

ΦΑΞ : 210 – 3375028, 3375001

ΘΕΜΑ: Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν.4172/2013 και ν.4174/2013.

Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα τις διατάξεις της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, οι οποίες ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά, ως «συνδεδεμένο πρόσωπο» νοείται κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται.

Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν 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,

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

2. Για την εφαρμογή των υποπεριπτώσεων αα' και ββ' της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, οι έμμεσες συμμετοχές προκύπτουν με πολλαπλασιασμό των κατεχόμενων ποσοστών μέσω των διαδοχικών βαθμίδων.

Εάν, για παράδειγμα,

- η εταιρεία Α συμμετέχει με ποσοστό 80% στο κεφάλαιο της εταιρείας Β,
- η Β με τη σειρά της συμμετέχει με ποσοστό 60% στο κεφάλαιο της εταιρείας Γ και
- η Γ συμμετέχει με ποσοστό 80% στο κεφάλαιο της εταιρείας Δ,

τότε η εταιρεία Α συμμετέχει έμμεσα,

- με 48% (80% x 60%) στο κεφάλαιο της εταιρείας Γ και
- με 38,4% (48% x 80%) στο κεφάλαιο της εταιρείας Δ.

Επίσης, σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ενός προσώπου από άλλο πρόσωπο ή άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης δύο προσώπων από τρίτο πρόσωπο,

κατά την έννοια της υποπερίπτωσης γγ' των ως άνω διατάξεων, υπάρχει όταν ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά), προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις παρακάτω περιπτώσεις/καταστάσεις:

- περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή ένας ή περισσότεροι διευθύνοντες σύμβουλοι ή διαχειριστές του διορίζονται από το άλλο πρόσωπο,
- το ίδιο πρόσωπο ή πρόσωπα που συμμετέχουν στη διοίκηση του ενός προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή του διαχειριστή, συμμετέχουν και στη διοίκηση του άλλου προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή διαχειριστή,
- τρίτο πρόσωπο διορίζει και στα δύο πρόσωπα, περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου τους ή έναν ή περισσότερους από τους διευθύνοντες συμβούλους τους ή διαχειριστές τους.

Όσον αφορά στη σχέση άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή άσκησης καθοριστικής επιρροής ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο ή άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής δυο προσώπων από τρίτο πρόσωπο, κατά την έννοια της ίδιας ως άνω υποπερίπτωσης γγ' αυτή υπάρχει, ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά), όταν προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις κάτωθι καταστάσεις:

- το πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις του άλλου προσώπου και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού του δανειολήπτη,
- τρίτο πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις και στα δύο πρόσωπα και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού των δανειοληπτών,
- το ένα πρόσωπο προμηθεύει ή ορίζει τον/τους προμηθευτές σε ποσοστό τουλάχιστον ενενήντα τοις εκατό (90%) των πρώτων και βοηθητικών υλών που απαιτούνται για την παραγωγή του συνόλου των προϊόντων του άλλου προσώπου και προκύπτει από σύμβαση (έγγραφη ή προφορική) ότι καθορίζει τις τελικές τιμές πώλησης των προϊόντων.

Η σχέση δικαιопάροχου – δικαιοδόχου σε περιπτώσεις συμβάσεων δικαιόχρησης (franchising) δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013,

- Η σχέση του αποκλειστικού ή κύριου προμηθευτή εμπορευμάτων ή παροχής υπηρεσιών ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο, δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013.
4. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4172/2013, οι οποίες επίσης εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά, ορίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου (παρ. 1).

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές (παρ. 2).

Για την εκπλήρωση τήρησης της πιο πάνω αρχής τα συνδεδεμένα κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. πρόσωπα, υποχρεούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης και να υποβάλουν συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές (σχετ. οι ΠΟΛ.1097/9.4.2014 και ΠΟΛ.1144/15.5.2014 Αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε.).

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι υποχρέωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων», κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών έχουν μόνο τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, όπως αυτά ορίζονται στις περιπτώσεις γ' και δ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, για τις συναλλαγές τους με συνδεδεμένα πρόσωπα της περίπτωσης ζ' του ίδιου άρθρου, είτε αυτά είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, είτε φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επομένως και η κάθε είδους κοινοπραξία της περ. δ' του άρθρου 2 εμπίπτει στις ως άνω διατάξεις για τις συναλλαγές της με συνδεδεμένα πρόσωπα. Αντίθετα, **η ως άνω υποχρέωση δεν καταλαμβάνει σε καμία περίπτωση φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση) ή όχι, για τις συναλλαγές τους με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα.** Επισημαίνεται ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, τα οποία απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, βάσει των διατάξεων του ν.4172/2013 ή ειδικών διατάξεων νόμων, δεν έχουν υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα. **4. Όσον αφορά τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, διευκρινίζεται ότι υποχρέωση τεκμηρίωσης με βάση τις διατάξεις των άρθρων 50 και 51 του ν.4172/2013 και του άρθρου 21 του ν.4174/2013 έχουν σε κάθε περίπτωση οι μόνιμες εγκαταστάσεις των προσώπων αυτών στην Ελλάδα, κατά την έννοια είτε των διατάξεων του άρθρου 6 του ν.4172/2013 ή της οικείας Σύμβασης περί Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας, για τις συναλλαγές τους με συνδεδεμένα με αυτές πρόσωπα, καθώς και**

για τις συναλλαγές που αναφέρονται ρητά στις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Η ανωτέρω υποχρέωση καταλαμβάνει και αλλοδαπό δικαιούχο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, κάτοικο χώρας με την οποία έχει υπογραφεί σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, που αποκτά εισόδημα από εκμετάλλευση ακίνητου στην Ελλάδα, καθόσον ο αλλοδαπός δικαιούχος για το εισόδημά του αυτό φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 47 και 58 του ν.4172/2013 και για το σκοπό αυτό υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τις διατάξεις του άρθρου 68 του ίδιου νόμου (σχετ. η ΠΟΛ.1069/23.3.2015 ερμηνευτική εγκύκλιος).

5. Σε περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων καθώς και παροχής πιστώσεων, ταμειακών διευκολύνσεων και καταθέσεων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013 και προκειμένου για τον υπολογισμό των ορίων της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), βάσει των οποίων υφίσταται απαλλαγή ή υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, λαμβάνεται υπόψη το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που χρεώνεται/πιστώνεται και όχι το ποσό του κεφαλαίου επί του οποίου υπολογίστηκαν.

Ομοίως, για τις ανάγκες σύνταξης του φακέλου τεκμηρίωσης και κατάρτισης του περιεχομένου του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, αντικείμενο τεκμηρίωσης προκειμένου για τη διαπίστωση της τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», αποτελούν οι δεδουλευμένοι τόκοι του δανείου που χρεώνονται (δαπάνη) ή που πιστώνονται (έσοδο) και που προκύπτουν από την δανειακή σύμβαση, καθόσον οι τόκοι αυτοί επηρεάζουν τα αποτελέσματα. Διευκρινίζεται ότι κατά την παροχή εγγυήσεων, για τον υπολογισμό των ορίων της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν.4174/2013 λαμβάνεται υπόψη μόνο το ύψος των προμηθειών ή αμοιβών εγγύησης.

Επιπλέον, τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μέτοχους καθώς και οι αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη των Διοικητικών Συμβουλίων δεν αποτελούν ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και επομένως δεν επιπίπτουν ως αντικείμενο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών του φακέλου τεκμηρίωσης και κατ' επέκταση δεν αναφέρονται στο συνοπτικό πίνακα πληροφοριών.

6. Επίσης, με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α' της ΠΟΛ.1097/9.4.2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει, ορίζεται ότι σε περίπτωση διακοπής της σχέσης σύνδεσης στη διάρκεια του φορολογικού έτους, τότε υποχρέωση τεκμηρίωσης υφίσταται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μέχρι την ημερομηνία διακοπής της σχέσης, καθώς και για μεταγενέστερες συναλλαγές, για τις οποίες είχαν υπογραφεί συμβάσεις κατά το χρονικό διάστημα που υφίστατο η σχέση σύνδεσης. Διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω αφορούν συναλλαγές που διενεργήθηκαν το φορολογικό έτος διακοπής της σύνδεσης και όχι σε επόμενα έτη.
7. Όσον αφορά στις ελεγκτικές πρακτικές σχετικά με τη χρήση τράπεζας πληροφοριών, την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων και την αποδεκτή μέθοδο καθορισμού των ενδοομιλικών συναλλαγών επισημαίνονται τα ακόλουθα:

α. Σύμφωνα με το Κεφάλαιο Ζ' της ΠΟΛ.1097/9.4.2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την ΠΟΛ.1144/15.5.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προκειμένου για την άντληση

συγκριτικών στοιχείων μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων της.

Συνεπώς, εφόσον η υπόχρεη επιχείρηση χρησιμοποιήσει δεδομένα τα οποία δεν άντλησε από αναγνωρισμένη τράπεζα πληροφοριών, αυτά δεν θα απορρίπτονται εκ προοιμίου από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, αλλά θα ελέγχονται για την αξιοπιστία τους.

Ακόμη, σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, τότε χρησιμοποιείται η μέθοδος των τεταρτημορίων με απόρριψη του 25% των χαμηλότερων και του 25% των υψηλότερων τιμών.

Επειδή παρατηρήθηκε ότι χρησιμοποιούνται πολλοί τρόποι για τον υπολογισμό των τεταρτημορίων και προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη εφαρμογή, αυτά θα υπολογίζονται σύμφωνα με τις αρχές της στατιστικής ως κάτωθι (καθόσον πρόκειται για σειρά αταξινόμητων τιμών ή ποσοστών και όχι κατανομή συχνοτήτων):

Οι τιμές ή τα ποσοστά θα ταξινομούνται κατά αύξουσα σειρά και στη συνέχεια τα διαστήματα θα υπολογίζονται ως εξής:

Q_1 = πρώτο τεταρτημόριο = η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση $(n+1)/4$

Q_2 = διάμεσος = η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση $(n+1)/2$

Q_3 = τρίτο τεταρτημόριο = η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση $3(n+1)/4$ (όπου n το πλήθος των τιμών ή ποσοστών, για το οποίο θα πρέπει να ισχύει $n \geq 5$)

Αν ο αριθμός της θέσης που προκύπτει σε εφαρμογή των παραπάνω δεν είναι ακέραιος αριθμός, τότε η τιμή ή το ποσοστό θα υπολογίζεται ως αυτή της θέσης του ακέραιου μέρους που προκύπτει πλέον το γινόμενο του δεκαδικού μέρους επί τη διαφορά της θέσης του ακεραίου από την επόμενη θέση.

Παραδείγματα:

αα. Έστω ότι στο δείγμα που προέκυψε από την έρευνά μας υπάρχουν οι παρακάτω δώδεκα (12) τιμές, οι οποίες έχουν ταξινομηθεί κατά αύξουσα σειρά: $X_1, X_2, X_3, X_4, X_5, X_6, X_7, X_8, X_9, X_{10}, X_{11}$ και X_{12} , τα τεταρτημόρια θα είναι:

Q_1 = η τιμή στη θέση $(12+1)/4 = 3,25$ άρα $Q_1 = X_3 + (X_4 - X_3) \times 0,25$

Q_2 = η τιμή στη θέση $(12+1)/2 = 6,5$ άρα $Q_2 = X_6 + (X_7 - X_6) \times 0,5$

Q_3 = η τιμή στη θέση $3(12+1)/4 = 9,75$ άρα $Q_3 = X_9 + (X_{10} - X_9) \times 0,75$.

ββ. Έστω ότι στο δείγμα που προέκυψε από την έρευνά μας υπάρχουν οι παρακάτω εννέα (9) τιμές: -3, 1, 2, 4, 7, 8, 9, 12 και 15, τα τεταρτημόρια θα είναι:

Q_1 = η τιμή στη θέση $(9+1)/4 = 2,5$ άρα $Q_1 = 1 + (2-1) \times 0,5 = 1,5$

Q_2 = η τιμή στη θέση $(9+1)/2 = 5$ άρα $Q_2 = 7$

$Q3 = \eta \text{ τιμή στη θέση } 3(9+1)/4 = 7,5 \text{ άρα } Q3 = 9+(12-9) \times 0,5 = 10,5.$

Επίσης, τονίζεται ότι ως συμβατή με την «αρχή των ίσων αποστάσεων» θεωρείται οποιαδήποτε τιμή ή ποσοστό μεταξύ πρώτου και τρίτου τεταρτημορίου (ήτοι στο παράδειγμα ββ' οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του 1,5 και του 10,5).

Η απόρριψη της τιμής ή του ποσοστού κατά τον φορολογικό έλεγχο θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένη.

β. Όταν για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής (μέθοδος CUP), ως συγκρίσιμες τιμές θα λαμβάνονται τιμές παρόμοιων συναλλαγών μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται το διάστημα διενέργειας της ενδοομιλικής συναλλαγής.

Όταν για τον προσδιορισμό χρησιμοποιούνται περιθώρια κέρδους (μικτά ή καθαρά), τότε ως συγκριτικά στοιχεία θα χρησιμοποιούνται τα περιθώρια **συγκρίσιμων επιχειρήσεων των τριών (3) αμέσως προηγούμενων φορολογικών ετών (σταθμισμένος μέσος όρος των περιθωρίων αυτών).**

Σε καμία περίπτωση δεν θα χρησιμοποιούνται τα περιθώρια του φορολογικού έτους στο οποίο διενεργούνται οι συναλλαγές διότι αυτά δεν είναι διαθέσιμα το χρόνο πραγματοποίησης των συγκεκριμένων συναλλαγών.

Σε κάθε περίπτωση τα περιθώρια κέρδους, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τη φορολογική νομοθεσία, δεν μπορεί να είναι εκτός του αποδεκτού εύρους ανεξάρτητα του τρόπου σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

γ. Κατά την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων, δεν θα απορρίπτονται εκ των προτέρων επιχειρήσεις για τις οποίες δεν υπάρχουν όλα τα απαιτούμενα στοιχεία για τη συνδεσιμότητα και συγκρισιμότητά τους (επονομαζόμενες non name επιχειρήσεις).

Αν όμως κάποια επιχείρηση επιλεγεί στο τελικό δείγμα και εξακολουθούν να μην βρίσκονται ή να προσκομίζονται όλα τα απαιτούμενα στοιχεία για να ελεγχθεί η ανεξαρτησία ή η συγκρισιμότητά της, αυτή δεν θα γίνεται δεκτή.

Επίσης, για την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων, θα χρησιμοποιούνται δεδομένα που είναι διαθέσιμα, από οποιαδήποτε πηγή, την ημερομηνία κατάρτισης του φακέλου τεκμηρίωσης.

Αν χρησιμοποιούνται τράπεζες πληροφοριών, η αναζήτηση θα γίνεται στις εκδόσεις που είναι διαθέσιμες από τη λήξη του φορολογικού έτους και μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών του άρθρου 21 παρ.3 του ν.4174/2013 και όχι με προγενέστερες ή μεταγενέστερες εκδόσεις.

δ. Σύμφωνα με το Κεφάλαιο ΣΤ' της ΠΟΛ.1097/9.4.2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την ΠΟΛ.1144/15.5.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, εφόσον δεν μεταβληθούν οι συνθήκες λειτουργίας του, ο φορολογούμενος μπορεί να χρησιμοποιήσει τα ίδια συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από βάσεις δεδομένων/τράπεζες πληροφοριών και στα τρία (3) επόμενα φορολογικά έτη, με επικαιροποίηση των χρηματοοικονομικών δεδομένων για κάθε φορολογικό έτος.

Εξυπακούεται ότι εκτός της επικαιροποίησης των χρηματοοικονομικών δεδομένων, θα πρέπει να ελέγχεται και εάν οι επιχειρήσεις που υπήρχαν στο αρχικό συγκριτικό δείγμα εξακολουθούν να είναι ανεξάρτητες και συγκρίσιμες. Εάν κάποια από αυτές δεν πληροί τα προαναφερόμενα θα αφαιρείται από το συγκριτικό δείγμα. Επίσης, θα γίνεται νέα έρευνα, με όλα τα βήματα, τουλάχιστον ανά τριετία.

Τέλος, σημειώνεται ότι η ορθή τήρηση των υποχρεώσεων των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που απορρέουν από τις διατάξεις περί ενδοομιλικών συναλλαγών της φορολογικής νομοθεσίας ελέγχεται από τη Φορολογική Διοίκηση στο πλαίσιο επιτόπιου μερικού ή πλήρους ελέγχου, με αντικείμενο και τη φορολογία εισοδήματος.

8. Κάθε άλλη ερμηνεία που έχει δοθεί από όργανα της Φορολογικής Διοίκησης για θέματα που ρυθμίζονται με την παρούσα, παύει να ισχύει.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ

ΤΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ

ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ

ΣΤ. ΔΕΔ Αθήνας αρ. απόφ. 2807/2018 Απόρριψη - Ενδοομιλικές συναλλαγές μη τήρηση αρχής ίσων αποστάσεων

(Απόρριψη - Ενδοομιλικές συναλλαγές μη τήρηση αρχής ίσων αποστάσεων)

Κατηγορία: Κώδικας Φορολογικών διαδικασιών ΚΦΔ

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 29.05.2018

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2807

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 213 1604 573

FAX: 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.3.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

δ. Της ΠΟΛ.1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 29.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία , Α.Φ.Μ , κατοίκου ΠΑΤΡΩΝ Ν. ΑΧΑΪΑΣ, οδός , νομίμως εκπροσωπούμενης από τη Διαχειρίστρια αυτής , κάτοικο Πατρών Ν. Αχαΐας, οδός... , κατά: 1) της υπ' αριθ. .. /20.12.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2010), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., 2) της υπ' αριθ..../20.12.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., 3) της υπ' αριθ. ... /20.12.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 4 Ν. 3728/2008, (διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2010), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., 4) της υπ' αριθ..../20.12.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 4 Ν. 3728/2008, (διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., 5) της υπ' αριθ. ... /20.12.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 1 Ν. 3728/2008, (διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2017), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., 6) της υπ' αριθ.... /20.12.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 39 § 7 Ν. 2238/1994, (διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2010), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., 7) της υπ' αριθ..../20.12.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 39 § 7 Ν. 2238/1994, (διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις εισοδήματος και προστίμων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία , Α.Φ.Μ , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων

στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ. .../20.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2010), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 445.500,93 €, πλέον 534.601,12 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 980.102,05 €.

2) Με την υπ' αριθ. .../20.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 718.134,83 €, πλέον 861.761,80 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 1.579.896,63 €.

3) Με την υπ' αριθ.../20.12.2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 4 Ν. 3728/2008, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2010, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 2.804,61 €, λόγω μη υποβολής στο Υπουργείο Ανάπτυξης αλλά ούτε και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών, όπως είχε υποχρέωση από τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 4 του Ν. 3728/2008 για τη χρήση 2010.

4) Με την υπ' αριθ.../20.12.2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 4 Ν. 3728/2008, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 4.523,54 €, λόγω μη υποβολής στο Υπουργείο Ανάπτυξης αλλά ούτε και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών, όπως είχε υποχρέωση από τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 4 του Ν. 3728/2008 για τη χρήση 2011.

5) Με την υπ' αριθ.../20.12.2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 1 Ν. 3728/2008, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 20.000,00 € για τη χρήση 2010 και 20.000,00 € για τη χρήση 2011, λόγω μη προσκόμισης φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, ο οποίος ζητήθηκε με την αρ. πρωτ /06.04.2017 πρόσκληση, ως είχε υποχρέωση, σύμφωνα με

τις διατάξεις του άρθρου 26 § 1 του Ν. 3728/2008 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν. 4110/2013 άρθρ. 11 παρ. 16 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 18 § 3 του Ν. 4223.

6) Με την υπ' αριθ.../20.12.2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 39 § 7 Ν. 2238/1994, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 403.162,35 € για τη χρήση 2010, λόγω πραγματοποίησης αγοράς αγαθών από τη συνδεδεμένη με αυτή (συγγενή), κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 39 ν. 2238/1994, αλλοδαπή εταιρεία, με τίμημα αδικαιολόγητα ανώτερο από εκείνο που θα επιτύγχανε στις αγορές της από τρίτα ανεξάρτητα προς αυτή πρόσωπα ή επιχειρήσεις. Ειδικότερα το συνολικό τίμημα των αγορών από την συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία ανήλθε σε 2.804.608,01 € αντί συνολικού τιμήματος 788.796,28 € που θα επιτύγχανε αν οι ίδιες αγορές πραγματοποιούνταν από μη συνδεδεμένη εταιρεία, δηλαδή διαφορά (υπερτιμολόγηση) 2.015.811, 73 €, και σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 39 του ν. 2238/1994 επιβάλλεται πρόστιμο καθοριζόμενο σε ποσοστό 20% στο ποσό της ως άνω διαφοράς, ήτοι: $2.015.811, 73 \text{ €} * 20\% = 403.162,35 \text{ €}$.

7) Με την υπ' αριθ.../20.12.2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 39 § 7 Ν. 2238/1994, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 718.134,8335 € για τη χρήση 2011, λόγω πραγματοποίησης αγοράς αγαθών από τη συνδεδεμένη με αυτή (συγγενή), κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 39 ν. 2238/1994, αλλοδαπή εταιρεία, με τίμημα αδικαιολόγητα ανώτερο από εκείνο που θα επιτύγχανε στις αγορές της από τρίτα ανεξάρτητα προς αυτή πρόσωπα ή επιχειρήσεις. Ειδικότερα το συνολικό τίμημα των αγορών από την συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία ανήλθε σε 4.523.543,59 € αντί συνολικού τιμήματος 932.869,42 € που θα επιτύγχανε αν οι ίδιες αγορές πραγματοποιούνταν από μη συνδεδεμένη εταιρεία, δηλαδή διαφορά (υπερτιμολόγηση) 3.590.674,17 €, και σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 39 του ν. 2238/1994 επιβάλλεται πρόστιμο καθοριζόμενο σε ποσοστό 20% στο ποσό της ως άνω διαφοράς, ήτοι: $3.590.674,17 \text{ €} * 20\% = 718.134,83 \text{ €}$.

Η παραπάνω διαφορές προέκυψαν μετά μερικό έλεγχο φορολογίας φπα που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 66 Ν. 2238/1994 & 23 έως 25 και 72 Ν. 4174/2013 και των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037 & 1081/2005 και 1159/2011 & 1038/2012.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. παράνομη έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων λόγω εκπνοής του χρόνου ισχύος της οικείας εντολής ελέγχου.
2. παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων της Φορολογικής αρχής, που αφορούν στις χρήσεις 2009 και 2010, διότι το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου έχει υποπέσει σε παραγραφή.
3. υπέρβαση εξουσίας λόγω πραγματοποιήσεως ελεγκτικών ενεργειών, που ουδόλως αφορούν στην Εταιρεία μας και εκφεύγουν του πεδίου του παρόντος ελέγχου.
4. στέρηση της αποτελεσματικής ασκήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως - παραβίαση της αρχής της χρηστής διοικήσεως.
5. μη νόμιμη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), του άρθρου 42ε και 96 του Κ.Ν. 2190/1920, διότι δεν στοιχειοθετείται η έννοια των «συνδεδεμένων επιχειρήσεων».
6. παράνομη και εσφαλμένη μη αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης κυρώσεως.

1. Επί του πρώτου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς την παράνομη έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων λόγω εκπνοής του χρόνου ισχύος της οικείας εντολής ελέγχου.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 23. Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

Ή. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον

υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα".

Άρθρο 25. Είσοδος σε εγκαταστάσεις

Τ. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι {6} μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι {6} ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις".

Επειδή, σύμφωνα με το Αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) με θέμα Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"

"Άρθρο 25 Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου.

Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος.

Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής:

Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ.

Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι {6} μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

Η τροποποίηση της εντολής προκειμένου να παραταθεί η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου πρέπει να εκδίδεται πριν την ημερομηνία λήξης της διάρκειας που αναγράφεται στην τροποποιηθείσα εντολή "

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει, ότι, από την αρμόδια

φορολογική αρχή, εκδόθηκε η με αριθμό /14.06.2016 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου για την

προσφεύγουσα, ως αιτία ελέγχου δε, ο έλεγχος διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών, και με διάρκεια ελέγχου έως 30.06.2017. Η ως άνω εντολή ελέγχου, όχι μόνο επιδείχθηκε στην προσφεύγουσα,

αλλά και γνωστοποιήθηκε σ' αυτή, με το αρ. πρωτ /15.12.2016 έγγραφο.

Ακολούθως, και πριν την εκπνοή της διάρκειας αυτής, την 30.06.2017, εκδόθηκε ταυτάριθμη νέα εντολή

ελέγχου, η υπ' αριθ.../22.06.2017 με 1 η παράταση ελέγχου έως 31.12.2017.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, η ισχύς της εντολής ελέγχου δεν είχε εκπνεύσει αφού νομίμως είχε παραταθεί μέχρι και τον χρόνο σύνταξης της έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων, και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί ακυρότητας των πράξεων, δεν ευσταθεί, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

2.Επί του δεύτερου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς την παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων της Φορολογικής αρχής, που αφορούν στις χρήσεις 2009 και 2010, διότι το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Γ ΕΞ 2014/12-06-2014 έγγραφο της ΓΓΔΕ Διεύθυνση

ΕΛΕΓΧΩΝ ΤΜΗΜΑΤΑ Α-Γ και την υπ' αριθμ. Δ6Α ΕΞ 2014/25-02-2014 (Β 478 και 558)
ΑΠΟΦΑΣΗ

ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, αρμόδιος για τη διενέργεια του ελέγχου της τήρησης των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ανεξαρτήτως ύψους ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων που διενεργούν διασυνοριακές συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 39 του Ν. 2238/94 ή συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. ζ του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013 και έχουν υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών και μόνο για τον έλεγχο της τήρησης των ίσων αποστάσεων στους

πίνακες των ενδοομιλικών συναλλαγών τους. Συνεπώς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. είναι αρμόδιο για τον έλεγχο της υποχρέωσης τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων των διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 84. Παραγραφή

1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας: α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.

β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά.

γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα. δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Άρθρο 68. Έκδοση φύλλων ελέγχου

2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριδή ή

γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριδείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτουν τα κατωτέρω δελτία πληροφοριών

Α. με το αρ. πρωτ. ΕΜΠ /15.04.2016 έγγραφο η Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, διαβιβάζει στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το πόρισμα με αρ. πρωτ. ΕΜΠ /10.02.2016 της Ειδικής Γραμματείας του ΣΔΟΕ και γνωστοποιεί ότι για την επιχείρηση με ΑΦΜ έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου και έχει

διαπιστωθεί ότι η προαναφερόμενη ΕΠΕ έχει μεγάλες συναλλαγές με την ιδίων συμφερόντων Κυπριακή εταιρεία, οι οποίες παρουσιάζουν μεγάλες αποκλίσεις μεταξύ αξίας αγορών της Κυπριακής και πώλησης της

Β. με το αρ. πρωτ /07.06.2016 έγγραφο η Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, γνωστοποιεί στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. τα αποτελέσματα του ελέγχου και διαβιβάζει το σχετικό φάκελο για έλεγχο των διασυνοριακών συναλλαγών λόγω αρμοδιότητας.

Γ. με το αρ. πρωτ. ΕΜΠ /10.02.2016 έγγραφο του ΣΔΟΕ γνωστοποιείται η μετοχική σύνθεση της

Δ. με τα υπ'αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ /05.05.2015 και ΕΜΠ /28.05.2015 έγγραφα η Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ ζήτησε αμοιβαία συνδρομή, ως προς τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν στη διοίκηση της αμερικανικής εταιρείας, δια μέσου της Δ/σης Οικονομικών Σχέσεων-τμήμα Γ'.

Η Δ.Ο.Σ. απάντησε με το αρ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2016 ΕΜΠ/31.08.2016 έγγραφο.

Ε. με το αρ. πρωτ... /05.10.2017 έγγραφο το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ζήτησε από τη Δ/ση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.) να διαβιβάσει τη με αρ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2016 ΕΜΠ/31.08.2016 απάντηση στη Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

Η Δ.Ο.Σ. με το αρ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2017 ΕΜΠ/06.10.2017 έγγραφό της, διαβίβασε το με αρ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2016 ΕΜΠ/31.08.2016 έγγραφο, το οποίο είχε στείλει στη Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και το οποίο είναι η απάντηση στα με αρ. πρωτ. ΕΜΠ /05.05.2015 και ΕΜΠ /28.05.2015 έγγραφα της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Επειδή, από τα παραπάνω προκύπτει, ότι, τα με α/α Α, Β, Γ, και Δ δελτία πληροφοριών, ήταν εν γνώσει της αρμόδιας φορολογικής αρχής το έτος 2016, ήτοι εντός του τελευταίου έτους της πενταετούς παραγραφής για τη διαχειριστική χρήση 2010, ενώ το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2017

ΕΜΠ/06.10.2017 έγγραφο, είναι η απάντηση στο με αρ. πρωτ. . /05.10.2017 έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με το οποίο ζητήθηκε από τη Δ/ση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.) να

διαβιβάσει τη με αρ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2016 ΕΜΠ/31.08.2016 απάντησή της, στη Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

Δηλαδή το ως άνω έγγραφο δεν είναι συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια του άρθρου 68 § 2 γ του Ν. 2238/1994, διότι δεν περιήλθε σε γνώση του αρμόδιου Προϊσταμένου {Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.} από άλλη Υπηρεσία, αλλά "περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία Βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου", τα οποία, όμως στοιχεία, ζητήθηκαν από τον ίδιο προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ο οποίος είναι και ο αρμόδιος για τον φορολογικό έλεγχο της προσφεύγουσας.

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως "διορθωτική". Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που

τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του "δευτεροβάθμιου" οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, στην απόφαση 3762/2015 Διοικ. Εφ. Αθηνών επίσης αναφέρεται ότι, «Η διεύθυνση επίλυσης διαφορών επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και, στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης ακυρώνοντας την ή μεταρρυθμίζοντας την».

Επειδή, στα πλαίσια της εξέτασης του ισχυρισμού της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων φόρου εισοδήματος και προστίμων για τη διαχειριστική χρήση 2010, διενεργήθηκε έλεγχος από την Υπηρεσία μας, στο Υποσύστημα Εισοδήματος του πληροφοριακού συστήματος TAXIS, και προέκυψε ότι η προσφεύγουσα για τη διαχειριστική χρήση 2010 (σικ. έτος 2011) υπέβαλε την υπ' αριθμ. /27.10.2011 δήλωση φορολογίας εισοδήματος και για τη διαχειριστική χρήση 2011 (σικ. έτος 2012) υπέβαλε την υπ' αριθμ. /27.12.2012 δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Από τα παραπάνω εκτεθέντα προκύπτει ότι οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των υπό κρίση διαχειριστικών χρήσεων έχουν υποβληθεί εκπρόθεσμα.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 36 παραγραφή

Γ. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του

οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης".

Άρθρο 72. Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)

"§11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο Βαθμό.

Άρθρο 73. Έναρξη ισχύος

Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 84. Παραγραφή

"1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για

την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε {15} ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.,,

Επειδή, το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (παραβ. Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 217/2003}, (σχετ. 1002057/12/ΑΟΟ12/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 101. Υποκείμενο του φόρου

Γ. Στο φόρο υπόκεινται:

α) , β) , γ) , δ) , ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης., στ)

Άρθρο 107. Υπόχρεοι σε δήλωση - Προθεσμία και περιεχόμενο αυτής

"1.Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Επίσης σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος υποχρεούνται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητα τους ακίνητο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν προκύπτει ή όχι εισόδημα από αυτό.

2.Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών:

α) Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, μέχρι τη δέκατη {10η} ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτήν. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να μεταφέρεται ειδικά για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες η ημερομηνία λήξης της προθεσμίας που ορίζεται πιο πάνω και η υποβολή της δήλωσης να γίνεται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου {Α.Φ.Μ.} του νομικού προσώπου.

Άρθρο 108. Αρμόδιος προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

"1.Αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων και τον έλεγχο τους, την εξεύρεση του εισοδήματος αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις και γενικά για την επιβολή του φόρου, είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας:

α) Της περιφέρειας στην οποία Βρίσκεται η έδρα του υπόχρεου ημεδαπού νομικού προσώπου. β) Της περιφέρειας στην οποία Βρίσκεται η κύρια μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα του υπόχρεου αλλοδαπού νομικού προσώπου.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει, ότι, η προσφεύγουσα υπέβαλλε την υπ' αριθμ. . δήλωση φορολογίας εισοδήματος της διαχειριστικής χρήσης 2010, εκπρόθεσμα την 27.10.2011, και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με μη υποβολή δήλωσης.

Κατά συνέπεια, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε περί δεκαπενταετούς παραγραφής και το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη καταλογισμού φόρου, για την υπό κρίση χρήση, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης, και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις, {σχετικό και το Αριθ. πρωτ.: Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010 έγγραφο περί χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος }.

Επειδή, το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2010 δεν έχει παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης της υπό κρίση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, και κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2523/97, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 9 Επιβολή προστίμων

5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ., συνδέονται άμεσα με τη φορολογία εισοδήματος, και το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων φόρου εισοδήματος, σε βάρος της προσφεύγουσας, για το οικονομικό έτος 2011 {διαχειριστική χρήση 2010}, δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, ως ανωτέρω αναφέρθηκε.

Συνεπώς, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 4 Ν. 3728/2008, Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 1 Ν. 3728/2008 και Προστίμου

Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 39 § 7 Ν. 2238/1994, για τη διαχειριστική χρήση 2010, δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, και κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται δεκτοί.

3.Επί του τρίτου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς την υπέρβαση εξουσίας λόγω πραγματοποίησης ελεγκτικών ενεργειών, που ουδόλως αφορούν στην Εταιρεία και εκφεύγουν του πεδίου του παρόντος ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42ε του Ν. 2190/1920 [Έννοια «Συνδεδεμένης» Επιχείρησης]

Ο Ν.2190/1920 με βάση το άρθρο 42ε, παράγραφος 5, περίπτωση α, όρισε ως «συνδεδεμένες» επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική. Πιο συγκεκριμένα, σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική υπάρχει όταν μια (μητρική) επιχείρηση:

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

β) είτε ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής (συμβατικός έλεγχος),

γ) είτε συμμετέχει στο κεφάλαιο της άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης και έχει το δικαίωμα, είτε άμεσα, είτε μέσω τρίτων, να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της θυγατρικής αυτής επιχείρησης (διορισμός μελών),

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

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με τις περιπτώσεις 6 και ν της παραγράφου 5, του άρθρου 42ε του εν λόγω νόμου, «συνδεδεμένες» επιχειρήσεις είναι κάθε μια από τις θυγατρικές ή τις θυγατρικές των θυγατρικών των επιχειρήσεων με σχέση μητρικής προς θυγατρική, ασχέτως αν μεταξύ των θυγατρικών αυτών δεν υπάρχει απευθείας δεσμός συμμετοχής.

Ακόμη, σύμφωνα με την περίπτωση δ της παραγράφου 5, του άρθρου 42ε του εν λόγω νόμου ορίζονται ως «συνδεδεμένες» επιχειρήσεις και κάποιες που δεν συνδέονται με σχέσεις μητρικής προς θυγατρική, αλλά εμπίπτουν στην υποχρέωση ενοποίησης βάσει του άρθρου 96, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου. Αυτές είναι εκείνες που:

α) είτε έχουν τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση κατόπιν σύμβασης που έχει συναφθεί με την πρώτη (μητρική) επιχείρηση ή σύμφωνα με τους όρους του καταστατικού τους,

β) είτε τα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανα, αποτελούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα που ασκούν καθήκοντα κατά τη διάρκεια της χρήσης.

«Ερμηνευτική εγκύκλιος Α2-2233/07.06.2009 Υπουργείου Ανάπτυξης

Ο ορισμός των συνδεδεμένων επιχειρήσεων δίνεται από την παράγραφο 5 του άρθρου 42ε του Ν. 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» σε συνδυασμό με το άρθρο 96 παρ. 1 του ίδιου νόμου. Επισημαίνεται ότι στο πλαίσιο του Ν. 2190/1920 οι ρυθμίσεις που αφορούν σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις αφορούν κυρίως σε θέματα κατάρτισης εταιρικών ετήσιων λογαριασμών και ενοποιημένων λογαριασμών, καθώς αποτελούν προσαρμογή του ελληνικού δικαίου προς τις κοινοτικές οδηγίες περί ενοποιημένων λογαριασμών. Ειδικότερα, στο άρθρο 42ε παρ. 5 ορίζεται η σχέση μητρικής προς θυγατρικής ως η κύρια σχέση σύνδεσης επιχειρήσεων, ενώ στο άρθρο 96 παρ. 1 προβλέπονται δυο επιπλέον τρόποι σύνδεσης, οι οποίοι αν και δεν δημιουργούν σχέση μεταξύ μητρικής προς θυγατρική, είναι κρίσιμοι για την ύπαρξη υποχρέωσης ενοποίησης.

Όπως προαναφέρθηκε, σύμφωνα με το άρθρο 42ε υπό α συνδεδεμένες είναι οι επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρική. Σχέση μητρικής προς θυγατρική τεκμαίρεται αμάχητα ότι υπάρχει στις ακόλουθες εξαντλητικά απαριθμούμενες περιπτώσεις:

1. σύμφωνα με το άρ. 42 ε α υπό αα {Πλειοψηφική συμμετοχή}, Σχέση μητρικής προς θυγατρική υφίσταται όταν μια επιχείρηση (μητρική) έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή εναλλακτικά των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης επιχείρησης θυγατρικής. Η πλήρωση ενός από τα δύο περιστατικά (πλειοψηφία κεφαλαίου ή ψήφων) αρκεί για να θεωρηθούν οι δυο επιχειρήσεις συνδεδεμένες.

2. σύμφωνα με το άρ. 42 ε α υπό 88 [Συμβατικός έλεγχος της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου], Πρόκειται για την περίπτωση ύπαρξης συμφωνιών μετόχων ή εταίρων, που δίνουν τη δυνατότητα στη μητρική επιχείρηση να ελέγχει τα δικαιώματα ψήφου άλλων μετόχων ή εταίρων.

3. σύμφωνα με το άρ. 42 ε α υπό γγ [Διορισμός των μελών της διοίκησης], Συνδεδεμένες θεωρούνται δυο επιχειρήσεις και όταν μια επιχείρηση (η μητρική) συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης θυγατρικής) και έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της τελευταίας αυτής επιχείρησης. Η δυνατότητα de facto επιρροής κατά την εκλογή της διοίκησης δεν αρκεί: απαιτείται νομικά διασφαλισμένη δυνατότητα επηρεασμού του διορισμού της πλειοψηφίας των μελών του διοικητικού οργάνου.

4. σύμφωνα με το άρ. 42 ε α υπό δδ [Κυριαρχική επιρροή ή έλεγχος ή ενιαία διεύθυνση], Προϋπόθεση της διάταξης είναι η δυνατότητα άσκησης ή η πραγματική άσκηση είτε κυριαρχικής επιρροής είτε ελέγχου σε άλλη επιχείρηση ή η υπαγωγή σε ενιαία διεύθυνση. Ως κυριαρχική επιρροή θα πρέπει να χαρακτηριστεί εκείνη η νομική κατάσταση, από την οποία απορρέουν για την <<κυρίαρχη>> επιχείρηση οι ίδιες δυνατότητες επιρροής πάνω στην εξαρτημένη επιχείρηση όπως στις παραπάνω περιπτώσεις. Η άσκηση ή η δυνατότητα άσκησης κυριαρχικής επιρροής θα πρέπει να αφορά σε ορισμένους Βασικούς τομείς στη λειτουργία της θυγατρικής, όπως εκείνους των επενδύσεων, της χρηματοδότησης, των προμηθειών, των πωλήσεων και του προσωπικού.

Η κυριαρχική επιρροή ασκείται κυρίως μέσω του ελέγχου των μελών της διοίκησης της θυγατρικής. Κρίσιμος είναι ο πραγματικός έλεγχος των αποφάσεων του διαχειριστικού οργάνου της θυγατρικής, ανεξάρτητα του αν αυτός προκύπτει π.χ. από τη σύμπτωση της πλειοψηφίας των προσώπων που απαρτίζουν τα διαχειριστικά όργανα των δύο εταιρειών.

Ως κυριαρχική επιρροή θα μπορούσε επίσης να θεωρηθεί και η οικονομική εξάρτηση της θυγατρικής από τη μητρική. Γίνεται δεκτό ότι το κριτήριο της κυριαρχικής επιρροής αποκτά ιδιαίτερη σημασία στις περιπτώσεις μειωθηφικής συμμετοχής σε άλλη επιχείρηση. Ως έλεγχος εν προκειμένω θα πρέπει να θεωρηθεί η κατάσταση, από την οποία απορρέουν για την «κυρίαρχη» επιχείρηση οι ίδιες δυνατότητες επιρροής πάνω στην εξαρτημένη επιχείρηση όπως στις παραπάνω περιπτώσεις. Η ενιαία διεύθυνση αποτελεί έννοια οικονομική και προϋποθέτει τον ενιαίο σχεδιασμό της επιχειρηματικής πολιτικής των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, καθώς και την εφαρμογή αυτού του σχεδιασμού. Βασικό εννοιολογικό χαρακτηριστικό του όρου «ενιαία διεύθυνση» συνιστά το προβάδισμα των συμφερόντων του ομίλου. Η βάση πάνω στην οποία μπορεί να στηριχθεί η άσκηση ενιαίας διοίκησης μπορεί να είναι είτε συμβατική είτε de facto.

Σύμφωνα με το άρθρο 42ε υπό 8, γ και δ συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι και οι θυγατρικές ή οι θυγατρικές των θυγατρικών των ανωτέρω επιχειρήσεων, ακόμα και αν δεν υφίστανται μεταξύ τους απευθείας δεσμοί συμμετοχής, καθώς και κάθε άλλη επιχείρηση που συνδέεται με τις ανωτέρω προσδιορισθείσες επιχειρήσεις με τις σχέσεις που περιγράφονται στο άρθρο 96 παρ. 1.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 96. Ν. 2190/1920

"1. Με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 90 έως και 94, κάθε επιχείρηση, που διέπεται από το Ελληνικό δίκαιο, υπόκειται σε ενοποίηση εφόσον:

α) Η επιχείρηση αυτή, καθώς και μία ή περισσότερες επιχειρήσεις με τις οποίες δεν συνδέεται με τις σχέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 42ε, παρ. 5 περίπτ. α, έχουν τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση κατόπιν συμβάσεως που έχει συναφθεί με την πρώτη επιχείρηση ή σύμφωνα με όρους του καταστατικού τους, ή 6) Τα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανα της επιχείρησης αυτής, καθώς και μιας ή περισσότερων επιχειρήσεων με τις οποίες δεν συνδέεται με τις σχέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 42ε παρ. 5 περίπτ. α, αποτελούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα που ασκούν καθήκοντα κατά τη διάρκεια της χρήσης και μέχρι την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων".

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτουν τα παρακάτω:

Α) η προσφεύγουσα εταιρεία στις υπό κρίση διαχειριστικές χρήσεις 2010 και 2011, αγοράζει υλικά οικοδομών, είδη υγιεινής, υδραυλικό & ηλεκτρολογικό υλικό, είδη κλιματισμού κ.λ.π, από την κυπριακή εταιρεία.

Β) η προσφεύγουσα και η κυπριακή εταιρεία είναι συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κατά την έννοια του άρθρου 42ε του κ.ν.2190/1920 λόγω της συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων

Γ) μεταξύ των μετόχων της προσφεύγουσας είναι και η της οποίας μοναδικός μέτοχος (100%) για τις χρήσεις 2010 & 2011, είναι ο .

Από δε τη μετοχική σύνθεση της , προκύπτει ότι ο κατέχει μετοχές 4750 (95%) για την περίοδο από 17.12.2009 - 30.06.2010, και από 30.06.2010 έως 01.11.2012 είναι ο μοναδικός μέτοχος.

Από τα παραπάνω προκύπτει, ότι ο είναι ο βασικός μέτοχος της κατά 95% & 100% στις υπό κρίση χρήσεις, καθώς και της κατά 85% μέσω της οποίας είναι και ο μοναδικός μέτοχος. Γεγονός που σημαίνει ότι η εταιρεία είναι συνδεδεμένη, κατά την έννοια του άρθρου 42ε του κ.ν.2190/1920, με την η οποία εν συνεχεία είναι, κατά την ίδια έννοια συνδεδεμένη, με την η οποία κατ' επέκταση είναι συνδεδεμένη με την .

Δ) Η προσφεύγουσα είναι αποκλειστικός προμηθευτής του ομίλου των τεσσάρων .

Οι επιχειρήσεις , , και ως προκύπτει από το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ..... /10-2-2016 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. είναι ιδίων συμφερόντων με την Κυπριακή , η δε μετοχική σύνθεση των οποίων μεταξύ άλλων έχει ως εξής:

-Μετοχική σύνθεση .

4 ποσοστό συμμετοχής 15,61176%

5 ποσοστό συμμετοχής 9,39907%

8 ποσοστό συμμετοχής 9,36739% - Πρόεδρος & Δ/νων Σύμβουλος

-Μετοχική σύνθεση .

1 ποσοστό συμμετοχής 22,8102%

3 ποσοστό συμμετοχής 8,5401%

4 ποσοστό συμμετοχής 24,6350%

5 ποσοστό συμμετοχής 20,1825%

-Μετοχική σύνθεση .

1 ποσοστό συμμετοχής 28,1836%

3 ποσοστό συμμετοχής 10,5202%

4 ποσοστό συμμετοχής 15,9491%

5 ποσοστό συμμετοχής 22,3391%

-Μετοχική σύνθεση .

1 ποσοστό συμμετοχής 14,6502% - Πρόεδρος & Δ/νων Σύμβουλος

2 ποσοστό συμμετοχής 6,8958%

3 ποσοστό συμμετοχής 14,5689%

4 ποσοστό συμμετοχής 31,4824%

Επειδή, από τα παραπάνω εκτεθέντα προκύπτει ότι η προσφεύγουσα , συνδέεται με σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, λόγω

συμμετοχής της μιας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των τεσσάρων προαναφερόμενων επιχειρήσεων. Οι οποίες με την σειρά τους όπως προκύπτει από το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ. /10-2-2016 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. είναι ιδίων συμφερόντων με την Κυπριακή κατά συνέπεια σύμφωνα με το άρθρο 42ε υπό β, γ και δ συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι και οι θυγατρικές ή οι θυγατρικές των θυγατρικών των ανωτέρω επιχειρήσεων, ακόμα και αν δεν υφίστανται μεταξύ τους απευθείας δεσμοί συμμετοχής, καθώς και κάθε άλλη επιχείρηση που συνδέεται με τις ανωτέρω προσδιορισθείσες επιχειρήσεις με τις σχέσεις που περιγράφονται στο άρθρο 96 παρ. 1.

Επειδή, οι προαναφερθείσες ελεγκτικές ενέργειες εκ μέρους της φορολογικής αρχής, πραγματοποιήθηκαν, για τη διαπίστωση της σχέσης μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της κυπριακής, δηλαδή κατά πόσο η ελληνική εταιρεία είναι «συνδεδεμένη» με την κυπριακή εταιρεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42ε του ν. 2190/1920, περαιτέρω δε για να διαπιστωθεί αν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2238/1994.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι υπάρχει υπέρβαση εξουσίας λόγω πραγματοποίησης ελεγκτικών ενεργειών, που ουδόλως αφορούν στην Εταιρεία και εκφεύγουν του πεδίου του παρόντος ελέγχου, δεν ευσταθούν, και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμος. Σημειώνεται, ότι στην εντολή ελέγχου, αναγράφεται και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, και που είναι ο έλεγχος των διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών.

4.Επί του τετάρτου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς την στέρηση της αποτελεσματικής ασκήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως - παραβίαση της αρχής της χρηστής διοικήσεως.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζεται ότι:

"§1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος

έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

§2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 6 ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), "οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον 5 πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. ··

Επειδή η προθεσμία που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 28 ν. 4174/2013 είναι ειδική και ευνοϊκότερη σε σχέση με την ως άνω γενική Σήμερη προθεσμία προηγούμενης ακρόασης (η οποία άλλωστε καθορίζει την ελάχιστη προθεσμία που πρέπει να χορηγηθεί στο διοικούμενο-φορολογούμενο, προκειμένου να προετοιμάσει την απάντησή του), υπερισχύει της γενικής προθεσμίας που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κοινοποίησε στην προσφεύγουσα στις 24.11.2017 (σχετ. το με αρ. πρωτ /28-11-2017 αποδεικτικό επίδοσης), το με αριθ. πρωτ.: /20-

11-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων, με προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου του άρθρου 28 Ν. 4174/2013, με το οποίο της γνωστοποιήθηκαν οι διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και εκλήθη όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να γνωρίσει τις απόψεις της.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα απάντησε με το υπ' αριθμ. Πρωτ... /18.12.2017 έγγραφο, στο οποίο εκθέτει τις απόψεις της, οι οποίες αναλυτικά αναγράφονται στην έκθεση μερικού ελέγχου, και οι οποίες ελήφθησαν υπόψη πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Επειδή, αναφορικά με την προηγούμενη ακρόαση του διοικουμένου, το ΣτΕ έχει κρίνει ότι, "εφόσον ο αιτών την ακύρωση διοικητικής πράξης λόγω μη κλήσης του σε ακρόαση δεν προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο, ο σχετικός λόγος ακύρωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελής (ΣτΕ Ολ 4447 /2012, 3382/2010).

Μάλιστα, το Ανώτατο Ακυρωτικό έχει δεχθεί, σε μια μάλλον προβληματική, ενόψει και του άρθρου 6 παρ. 4 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, συλλογιστική, ότι, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», αφού αυτός είχε την ευκαιρία να διατυπώσει τους κρίσιμους ισχυρισμούς του κατά τον έλεγχο της διοικητικής πράξης από τη διοίκηση (έτσι και ΣτΕ 4918/2012). Η νομολογιακή κατασκευή της αλυσιτέλειας εφαρμόζεται πλέον και στις διαφορές ουσίας, ενώ φαίνεται ότι η παραπάνω αναφερθείσα αντίληψη του ΣτΕ παγιώνεται ως νομολογιακή τάση (βλ. ΣτΕ 2180/2013).

Ρητά λοιπόν το Συμβούλιο της Επικρατείας απαιτεί προκειμένου να προβεί σε ακύρωση της πράξης για παράβαση ουσιώδους τύπου όχι μόνο την προβολή σχετικού λόγου περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης (γεγονός που στη συγκεκριμένη υπόθεση δεν ισχύει) αλλά και αναφορά των όσων θα μπορούσαν να προβληθούν ενώπιον της Διοίκησης και δεν προβλήθηκαν και τα οποία θα μπορούσαν να είχαν ανατρέψει την τελική κρίση της τελευταίας (η προσφεύγουσα προσκομίζει όλα τα στοιχεία για ισχυροποίηση των ισχυρισμών της, με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής τα οποία και λήφθηκαν υπόψη

για την έκδοση της παρούσης απόφασης). Εξάλλου στην έκθεση ελέγχου η αρμόδια φορολογική αρχή έλαβε υπόψη τις αιτιάσεις της προσφεύγουσας και τα προσκομισθέντα στοιχεία, πριν το τελικό της πόρισμα.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

5.Επί του πέμπτου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς την μη νόμιμη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), του άρθρου 42ε και 96 του Κ.Ν. 2190/1920, διότι δεν στοιχειοθετείται η έννοια των «συνδεδεμένων επιχειρήσεων».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζουν ότι:

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

"§2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, .

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο."

Άρθρο 64. Επαρκής αιτιολογία

"η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου".

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20.12.2017 οικεία έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθώς περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα επί συγκεκριμένων ελεγκτικών ενεργειών, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, χωρίς επιφυλάξεις, εικασίες ή ενδοιασμούς και το πόρισμά της, βάσει του οποίου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προκύπτει ευθέως από σχετικές διατάξεις, τόσο ως προς την έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, η οποία αναλύθηκε λεπτομερώς στον τρίτο λόγο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, όσο και ως προς τη νομιμότητα εφαρμογής του άρθρου 39 του ν. 2238/1994.

Επειδή, η υπαγωγή στις υποχρεώσεις περί ενδοομιλικών συναλλαγών και τεκμηρίωσης των τιμών τους (άρθρα 39 έως 39Γ του Ν.2238/1994, Κ.Φ.Ε) προϋποθέτει πρωτίστως την ύπαρξη συνδεδεμένων επιχειρήσεων (η επιχείρηση να είναι συνδεδεμένη με μια ή περισσότερες άλλες επιχειρήσεις αλλοδαπές ή ημεδαπές), και να διενεργούνται μεταξύ τους συναλλαγές.

Ειδικότερα στο « Άρθρο 39. Διόρθωση κερδών τιμολογήσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων», του Κ.Φ.Ε ορίζονται τα εξής : « 3. Ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, ιδίως λόγω συμμετοχής της μίας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων, καθώς και οι επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν σε μία από τις συνδεδεμένες τα ανωτέρω δικαιώματα ή δυνατότητες επιρροής.»

Επειδή, με την σύσταση 2003/361/ΕΚ της Επιτροπής, της 6ης Μαΐου 2003, σχετικά με τον ορισμό των πολύ μικρών, των μικρών και των μεσαίων επιχειρήσεων [Επίσημη Εφημερίδα L 124 της 20.05.2003], καθορίζεται ότι οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις αντιστοιχούν στην οικονομική κατάσταση επιχειρήσεων οι οποίες αποτελούν μέρος μιας ομάδας, μέσω του άμεσου ή έμμεσου ελέγχου της πλειοψηφίας του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου

(συμπεριλαμβανομένων και μέσω των συμφωνιών ή, σε ορισμένες περιπτώσεις, μέσω μετόχων που είναι φυσικά πρόσωπα) ή μέσω της εξουσίας άσκησης κυρίαρχης επιρροής σε μια επιχείρηση. Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι οι επιχειρήσεις που διατηρούν μεταξύ τους μια από τις ακόλουθες σχέσεις (άρθρο 3 παρ. 3):

α) μια επιχείρηση κατέχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή των εταίρων άλλης επιχείρησης

β) μια επιχείρηση έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου άλλης επιχείρησης

γ) μια επιχείρηση έχει το δικαίωμα να ασκήσει κυρίαρχη επιρροή σε άλλη επιχείρηση Βάσει σύμβασης που έχει συνάψει με αυτήν ή δυνάμει ρήτρας του καταστατικού αυτής της τελευταίας

δ) μια επιχείρηση που είναι μέτοχος ή εταίρος άλλης επιχείρησης ελέγχει μόνη της, Βάσει συμφωνίας που έχει συνάψει με άλλους μετόχους ή εταίρους της εν λόγω επιχείρησης, την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή των εταίρων αυτής της επιχείρησης.

Οι επιχειρήσεις που διατηρούν μια από τις εν λόγω σχέσεις μέσω ενός φυσικού προσώπου ή ομάδας φυσικών προσώπων που ενεργούν από κοινού θεωρούνται επίσης συνδεδεμένες επιχειρήσεις καθόσον ασκούν το σύνολο ή τμήμα των δραστηριοτήτων τους στην ίδια αγορά ή σε όμορες αγορές. Ως όμορη αγορά δε, θεωρείται η αγορά ενός προϊόντος ή υπηρεσίας που Βρίσκεται αμέσως ανάντη ή κατόντη της σχετικής αγοράς.

Επειδή, όσον αφορά την Ελληνική Νομοθεσία, το άρθρο 26 του Ν. 3728/2008 καθόριζε την έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ουσιαστικά δε μνημονεύει τις περιπτώσεις εκείνες που αναφέρονται στο άρθρο 42ε του Ν. 2190/1920.

Επειδή, με την σύσταση 2003/361/ΕΚ της Επιτροπής, της 6ης Μαΐου 2003, δίδεται ο ορισμός των πολύ μικρών, των μικρών και των μεσαίων επιχειρήσεων, ο οποίος χρησιμοποιείται στις κοινοτικές πολιτικές που εφαρμόζονται μέσα στην Κοινότητα και τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο.

Άρθρο 1 Επιχείρηση. "Επιχείρηση θεωρείται κάθε μονάδα, ανεξάρτητα από τη νομική της μορφή, που ασκεί οικονομική δραστηριότητα, ως τέτοιες νοούνται ιδίως οι μονάδες που ασκούν Βιοτεχνική ή άλλη δραστηριότητα, ατομικά ή οικογενειακά, προσωπικές εταιρείες ή ενώσεις προσώπων που ασκούν τακτικά μια οικονομική δραστηριότητα".

Άρθρο 3 Τύποι επιχειρήσεων που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του αριθμού απασχολούμενων και των χρηματοοικονομικών ποσών

"1. "Ανεξάρτητη επιχείρηση" είναι κάθε επιχείρηση που δεν χαρακτηρίζεται ως συνεργαζόμενη επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 2 ή ως συνδεδεμένη επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 3.

2. "Συνεργαζόμενες επιχειρήσεις" είναι όλες οι επιχειρήσεις που δεν χαρακτηρίζονται ως συνδεδεμένες κατά την έννοια της παραγράφου 3 και μεταξύ των οποίων υπάρχει η ακόλουθη σχέση: μια επιχείρηση (ανάντη επιχείρηση) κατέχει, η ίδια ή από κοινού με μία ή περισσότερες συνδεδεμένες επιχειρήσεις κατά την έννοια της παραγράφου 3, το 25 % ή περισσότερο του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης επιχείρησης (κατόντη επιχείρηση).

Ωστόσο, μια επιχείρηση μπορεί να χαρακτηριστεί ως ανεξάρτητη, μη έχουσα δηλαδή συνεργαζόμενες επιχειρήσεις, ακόμη και εάν το όριο του 25 % καλύπτεται ή υπερκαλύπτεται, εφόσον το ποσοστό αυτό ελέγχεται από τις ακόλουθες κατηγορίες επενδυτών, και υπό την προϋπόθεση ότι αυτοί δεν είναι, μεμονωμένα ή από κοινού, συνδεδεμένοι κατά την έννοια της παραγράφου 3 με την οικεία επιχείρηση:

α) δημόσιες εταιρείες συμμετοχών, εταιρείες επιχειρηματικού κεφαλαίου, φυσικά πρόσωπα ή ομάδες φυσικών προσώπων που ασκούν συστηματικά δραστηριότητες σε επενδύσεις επιχειρηματικού κινδύνου ("business angels") και επενδύουν ίδια κεφάλαια σε μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις, εφόσον το σύνολο της επένδυσης σε μια ίδια επιχείρηση δεν υπερβαίνει 1250000 ευρώ·

β) πανεπιστήμια ή ερευνητικά κέντρα μη κερδοσκοπικού σκοπού·

γ) θεσμικοί επενδυτές, συμπεριλαμβανομένων των ταμείων περιφερειακής ανάπτυξης-

δ) αυτόνομες τοπικές αρχές με ετήσιο προϋπολογισμό μικρότερο από 10 εκατομμύρια ευρώ και λιγότερο από 5000 κατοίκους".

Επειδή, επιχειρηματικοί άγγελοι ("business angels"), είναι μεμονωμένοι επενδυτές που επενδύουν τα δικά τους χρήματα και προσφέρουν την τεχνογνωσία τους κυρίως σε μικρές startup ή νεοσύστατες εταιρείες, σεβόμενοι έναν παγκόσμιο κώδικα δεοντολογίας, με την προσδοκία υψηλών αποδόσεων σε μεσοπρόθεσμο και μακροπρόθεσμο πλαίσιο.

Η ειδοποιός διαφορά ανάμεσα στους «αγγέλους» και σε πιο «παραδοσιακούς» χρηματοδότες (τράπεζες, επενδυτικά κεφάλαια κ.λπ.) είναι ότι οι πρώτοι ζητούν λιγότερες εγγυήσεις για να παράσχουν αρχικό κεφάλαιο το οποίο συνήθως δεν ξεπερνά μερικές δεκάδες χιλιάδες ευρώ. Ταυτόχρονα, καθ' ότι στη συντριπτική πλειονότητά τους οι «επιχειρηματικοί άγγελοι» είναι και οι ίδιοι έμπειροι επιχειρηματίες, συνήθως παρέχουν - εκτός από χρηματικό κεφάλαιο - συμβουλευτικές υπηρεσίες και τεχνογνωσία στα νέα talέντα που επιλέγουν να βοηθήσουν. Σε αντάλλαγμα για την επένδυσή τους λαμβάνουν μετοχές της νεοσυσταθείσας εταιρίας και οκ ολίγες φορές καταλαμβάνουν θέσεις κλειδιά στο διοικητικό της συμβούλιο.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται, ότι ο κ. διαθέτει την ιδιότητα του «business angels» με αριθμό μητρώου , αυτή του δε, η ιδιότητα, δεν αίρει την σχέση του με τις προαναφερόμενες επιχειρήσεις και την κατά τεκμηριωμένο τρόπο ύπαρξη των επιχειρήσεων ως «συνδεδεμένων επιχειρήσεων», σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις. Εξάλλου ο όρος "συνεργαζόμενη επιχείρηση" και "συνδεδεμένη επιχείρηση", εκτός από την Ελληνική Νομοθεσία, αναλύεται ρητά και στο άρθρο 3 παρ. 2 και 3 αντίστοιχα της ως άνω σύστασης 2003/361/EK της Επιτροπής, της 6ης Μαΐου 2003.

Η προσδιορισθείσα δε, υπερτιμολόγηση της αξίας πώλησης των προϊόντων στην προσφεύγουσα από την Κυπριακή κατά 407,35% & 599,19% αντίστοιχα για τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 και 2011, αποδεικνύεται περίτρανα στην οικεία έκθεση.

Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος λόγος για την ιδιότητα του ως άνω προσώπου, παρελκυστικά προβάλλεται.

Επειδή, η διαδικασία τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, είναι μια διαδικασία που γίνεται με βάση τις οδηγίες «κατευθυντήριες Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α περί ενδοομιλικών τιμολογήσεων» του Ο.Ο.Σ.Α (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης)

Η «αρχή των ίσων αποστάσεων» ορίζεται στο άρθρο 9 του Μοντέλου Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας σύμφωνα με το οποίο όταν κατά τον χρόνο διενέργειας της συναλλαγής ((Οι όροι που δημιουργούνται ή επιβάλλονται μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων στα πλαίσια των εμπορικών και χρηματοοικονομικών σχέσεων τους διαφέρουν από όσους πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες επιχειρήσεις, τότε οποιαδήποτε κέρδη δεν εμφανίζονται λόγω αυτών των όρων, θα μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της συγκεκριμένης εταιρείας και να φορολογηθούν αντίστοιχα».

Επειδή, διαπιστώθηκαν ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας καθώς και της , υπήρχε δε, υποχρέωση σύνταξης και προσκόμισης στην αρμόδια φορολογική αρχή, φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, για τις συναλλαγές με την συνδεδεμένη κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 42ε και 96 του Ν.2190/1920 και της ερμηνευτικής εγκυκλίου Α2-2233/07-06-2009 του Υπουργείου Ανάπτυξης, επιχείρηση , επειδή στις υπό κρίση διαχειριστικές χρήσεις, παρατηρείται η συμμετοχή των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων.

Κατά συνέπεια για τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν με την Κυπριακή εταιρεία κατά τις ως άνω χρήσεις έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 39 του Ν. 2238/94, (όπως αντικαταστάθηκαν, προστέθηκαν και ισχύουν).

Επειδή, η προσφεύγουσα αγόραζε υλικά οικοδομών, είδη υγιεινής, υδραυλικό & ηλεκτρολογικό υλικό, είδη κλιματισμού κ.λ.π. από την συνδεδεμένη Κυπριακή επιχείρηση συνολικής αξίας 2.804.608,01 € και 4.523.543,59 € για την χρήση 2010 και 2011 αντίστοιχα.

Οι τιμές για τις ως άνω ενδοομιλικές συναλλαγές, δεν τεκμηριώθηκαν από την προσφεύγουσα, καθώς δεν υποβλήθηκε σχετικός φάκελος τεκμηρίωσης.

Ως εκ τούτου, δημιουργήθηκε συγκρίσιμο δείγμα, με όλα τα βήματα αναζήτησης, με επιχειρήσεις που διανέμουν παρόμοια προϊόντα με αυτά που αγοράστηκαν από την αλλοδαπή

επιχείρηση-προμηθευτή της , στην γεωγραφική περιοχή της Διευρυμένης Ευρωπαϊκής Ένωσης, της Νορβηγίας, της Ελβετίας και της Ισλανδίας με σκοπό να υπολογιστεί το περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους που θα πρέπει να επιτυγχάνεται από την λόγω της δραστηριότητας διανομής (επαναπώλησης των αγορασθέντων προϊόντων) υλικών οικοδομής, ειδών υγιεινής κ.λ.π. στην ελληνική , τόσο για τη χρήση 2010, όσο και για τη χρήση 2011, μέσω κατάλληλης επικαιροποίησης του δείγματος για τη χρήση 2010.

Τονίζεται, ότι ζητήθηκαν από τη προσφεύγουσα να προσκομίσει συγκρίσιμα εσωτερικά στοιχεία από αγορές ίδιων αγαθών από τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις, χωρίς αυτά να προσκομισθούν.

Προκειμένου δε, να προσδιοριστεί αν η τιμολόγηση είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, κρίθηκε εύλογη η επιλογή της μεθόδου του Κόστους συν Κέρδος με τη ως ελεγχόμενο μέρος (επιτελεί απλές λειτουργίες-διανομή) και η επιλογή του μικτού κέρδους ως προς το κόστος πωληθέντων ως εύλογος δείκτης για την εξέταση της κερδοφορίας του συνδεδεμένου μέρους.

Επειδή σύμφωνα με τη με αριθ. πρωτ. Α2 - 8092/31.12.2008 Απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης (Ειδικότερες ρυθμίσεις σχετικά με την επιβολή Κανόνων Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τις επιταγές της παραγράφου 10 άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (ΦΕΚ 258 Α) :

Άρθρο 3 Μέθοδοι υπολογισμού τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών «1. Μέθοδος της "συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής"

Μέθοδος της "τιμής μεταπώλησης μείον"

Μέθοδος του "κόστους συν κέρδους"

Λοιπές (μη παραδοσιακές) μέθοδοι

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 της με αριθ. πρωτ. Α2 - 8092/31.12.2008 Απόφασης του Υπουργού Ανάπτυξης, με τη Μέθοδο του «κόστους συν κέρδους» προσδιορίζεται η τιμή πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών προς συνδεδεμένη εταιρία ως το άθροισμα του κόστους απόκτησης ή παραγωγής του αγαθού ή της υπηρεσίας πλέον του κατάλληλου περιθωρίου κέρδους, όπως θα ίσχυε σε συνθήκες αγοράς. Το ως άνω περιθώριο κέρδους

προσδιορίζεται είτε με βάση το περιθώριο κέρδους που εφαρμόζεται από την ελεγχόμενη εταιρία σε συγκρίσιμες συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις (εσωτερική σύγκριση) είτε το περιθώριο κέρδους που εφαρμόζεται από ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε συγκρίσιμες συναλλαγές (εξωτερική σύγκριση).

Επειδή, ο φορολογικό έλεγχος, τεκμηριωμένα και με σαφήνεια (η συγκριτική ανάλυση έγινε με τη βάση δεδομένων Tr-Catalyst, υπήρξαν κριτήρια αυτόματης αναζήτησης στην ως άνω βάση δεδομένων, υπήρξε διάγραμμα απόρριψης συγκρίσιμων επιχειρήσεων καθώς και οι λόγοι απόρριψης, εν συνεχεία δε υπήρξε δείγμα συγκρίσιμων επιχειρήσεων και στη συνέχεια υπολογίσθηκαν οι δείκτες μεικτού περιθωρίου κέρδους επί κόστους με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας, ώστε να υπολογιστεί ένα επίπεδο εύλογης κερδοφορίας για την δραστηριότητα της διανομής υλικών οικοδομής, ειδών υγιεινής, υδραυλικών και ηλεκτρολογικών υλικών, κλιματιστικών κ.λ.π. στη γεωγραφική περιοχή της Διευρυμένης Ευρωπαϊκής Ένωσης, της Νορβηγίας, της Ελβετίας και της Ισλανδίας και κατέληξε στο συμπέρασμα, ότι, το μικτό περιθώριο κέρδους ως προς το κόστος πωληθέντων που πραγματοποίησε η Κυπριακή εταιρεία, για την χρήση 2010 και 2011 από τις ενδοομιλικές συναλλαγές με την προσφεύγουσα, ανήλθε σε 407,35%, και 599,19% αντίστοιχα.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω προκύπτει θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων. καθώς ο δείκτης μεικτού περιθωρίου κέρδους (407,35%) και (599,19%) αντίστοιχα για τις χρήσεις 2010 και 2011, από την πώληση των αγαθών (οικοδομικών υλικών, ειδών υγιεινής, υδραυλικού & ηλεκτρολογικού υλικού, ειδών κλιματισμού κ.λ.π.) της συνδεδεμένης Κυπριακής επιχείρησης στην προσφεύγουσα βρίσκεται εκτός του αποδεκτού ενδοτεταρτημοριακού εύρους των δεικτών κερδοφορίας που πραγματοποίησαν οι συγκρίσιμοι ανεξάρτητοι διανομείς οικοδομικών υλικών, ειδών υγιεινής, υδραυλικών & ηλεκτρολογικού υλικού, ειδών κλιματισμού κ.λ.π. του δείγματος. Το μεικτό κέρδος επί κόστους, της Κυπριακής εταιρείας (407,35%) και (599,19%) αντίστοιχα είναι κατά πολύ μεγαλύτερο, από το μεικτό κέρδος επί κόστους που παρουσιάζουν οι τρίτες εταιρείες, πράγμα που δύσκολα συναντάται σε συνθήκες ελεύθερης αγοράς. Γεγονός που σημαίνει ότι τα εν λόγω προϊόντα πωλήθηκαν υπερτιμολογημένα στην προσφεύγουσα επιχείρηση με αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογητέας της βάσης.

Επομένως η συνδεδεμένη επιχείρηση θα έπρεπε να επιτύχει ένα μικτό περιθώριο κέρδους επί κόστους, των προϊόντων που πούλησε, ίσο με την τιμή της διαμέσου (42,69%) και (44,19%) αντίστοιχα, της συγκριτικής ανάλυσης, το οποίο θα πλησίαζε σε μεγάλο βαθμό την πραγματικότητα και δεν θα παραβίαζε την αρχή των ίσων αποστάσεων όπως αυτή ορίζεται στις κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α.. Οι ενδοομιλικές συναλλαγές κρίνονται υπερτιμολογημένες, βάσει των διατάξεων του άρθρου 39 του Ν. 2238/94 και σαν αποτέλεσμα αυτού επαναπροσδιορίστηκε το μικτό περιθώριο κέρδους επί κόστους της συνδεδεμένης επιχείρησης, για τις συγκεκριμένες συναλλαγές στο 42,69% αντί του 407,35% και στο 44,19% αντί του 599,19% αντίστοιχα για τις υπό κρίση χρήσεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα πλήρωσε μεγαλύτερο τίμημα τουλάχιστον κατά 2.015.811,73 € και 3.590.674,17 € αντίστοιχα για τις χρήσεις 2010 και 2011, για την αγορά των συγκεκριμένων προϊόντων, από την συνδεδεμένη Κυπριακή εταιρεία και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2238/94 η παραπάνω διαφορά θεωρείται κέρδος της προσφεύγουσας και προσυξάνει ισόποσα τα καθαρά κέρδη της.

Επειδή, διαπιστώθηκε ότι η τιμολόγηση των υπό εξέταση διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν κατά τις υπό κρίση χρήσεις 2010 και 2011, δεν ήταν σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, σύμφωνα δε, με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 39 του Ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 13 του άρθρου 11 του Ν. 3842/2010, για την εν λόγω παράβαση επιβλήθηκε ειδικό πρόστιμο καθοριζόμενο σε ποσοστό 20% επί της αξίας των επιπλέον καθαρών αποτελεσμάτων που προέκυψαν, ήτοι: $2.015.811,73 * 20\% = 403.162,35 \text{ €}$ και $3.590.674,17 * 20\% = 718.134,83 \text{ €}$ αντίστοιχα.

Επειδή, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε στο Υπουργείο Ανάπτυξης ούτε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ Α' Πατρών καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών, ως είχε υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 4 του Ν. 3728/2008 για την διαχειριστική χρήση 2010 και 2011, αντίστοιχα, επιβλήθηκε πρόστιμο 2.804,61 € και 4.523,54 € αντίστοιχα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 56 του ν. 4174/2013, οι οποίες ως ευνοϊκότερες για την προσφεύγουσα, εφαρμόζονται οι διατάξεις αυτές, σύμφωνα με την παρ. 49 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013, ΦΕΚ Α 170, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 98 του Ν.4446/2016 (ΦΕΚ Α 240/22.12.2016).

Επειδή, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στην αρμόδια φορολογική αρχή, φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομλικών συναλλαγών για την διαχειριστική χρήση 2010 και 2011, ο οποίος ζητήθηκε με την με αριθμό πρωτ. ... /06.04.2017 πρόσκληση, ως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 1 του Ν. 3728/2008 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.4110/13, άρθ. 11, παρ. 16 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 18, παρ.3. Ν.4223, επιβλήθηκε πρόστιμο 20.000,00 € και 20.000,00 € αντίστοιχα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 56 του ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα και τις κείμενες διατάξεις, ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμων Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 4 Ν. 3728/2008, Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 1 Ν. 3728/2008 και Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 39 § 7 Ν. 2238/1994, για τις υπό κρίση διαχειριστικές χρήσεις 2010 και 2011, και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι.

6. Επί του έκτου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς την παράνομη και εσφαλμένη μη αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης κυρώσεως.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: « Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

(Η παράγραφος 17, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Β' 201/22-12-2017) και ισχύει από 01/01/2018, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου 49.).

Ειδικότερα, η ΠΟΛ 1003/2018 αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης

σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του Ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με Βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με Βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό {10%} του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε {5%} έως είκοσι {20%} τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με Βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό {25%} του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό {20%} έως πενήντα τοις εκατό {50%} του φόρου που προκύπτει με Βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό {50%} του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό {50%} του φόρου που προκύπτει με Βάση τη φορολογική δήλωση.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, Βάσει του

νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. . /29.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία , Α.Φ.Μ , και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων, ήτοι:

1) της υπ' αριθμ. /20.12.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2010), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΧΡΗΣΗ 2010	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡ 49 Ν.4509/17	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	445.500,93 €	445.500,93€	445.500,93€
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	534.601,12 €	-	-
Πρόστιμο παρ. 1 α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%	-	222.750,47 €	222.750,47€
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. Ο, 73% * 53 μ.=38,69% -	-	172.364,31 €	172.364,31€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	980.102,05 €	840.615,71€	840.615,71€

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 534.601,12 € > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = {222.750,47 +172.364,31} 395.114,78 €. Συνεπώς, επιβάλλεται η επιεικέστερη κύρωση, ήτοι 395.114,78 €.

2} της υπ' αριθμ. ... /20.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΧΡΗΣΗ 2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡ 49 N.4509/17	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	718.134,83 €	718.134,83€	718.134,83€
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	861.761,80 €	-	-
Πρόστιμο παρ. 1 α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%	-	359.067,42€	359.067,42€
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. Ο, 73%*53 μ.=38,69%	-	277.846,37€	277.846,37€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.579.896,63€	1.355.048,62€	1.355.048,62€

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 718.134,83 € > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (359.067,42 +277.846,34) 636.913,79 €. Συνεπώς, επιβάλλεται η επεικέστερη κύρωση, ήτοι 636.913,79 €.

3} της υπ' αριθμ /20.12.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 4 Ν. 3728/2008, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2010, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΠΡΟΣΤΙΜΟ: 2.804,61 €

4) της υπ' αριθμ /20.12.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 4 Ν. 3728/2008, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΠΡΟΣΤΙΜΟ: 4.523,54 €

5} της υπ' αριθμ /20.12.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ.26 § 1 Ν. 3728/2008, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2010 και 01.01 - 31.12.2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ ..

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΠΡΟΣΤΙΜΟ: 40.000,00 €

6) της υπ' αριθμ /20.12.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 39 § 7 Ν. 2238/1994, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., χρήσης 01.01 - 31.12.2010

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΠΡΟΣΤΙΜΟ: 403.162,35

7) της υπ' αριθμ. ... /20.12.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 39 § 7 Ν. 2238/1994, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., χρήσης 01.01 - 31.12.2011

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΠΡΟΣΤΙΜΟ: 718.134,83 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.