

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ  
ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ &  
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στην  
Οργάνωση και Διοίκηση Δημοσίων Υπηρεσιών, Οργανισμών και  
Επιχειρήσεων

<http://econ.uop.gr/~econ/>



---

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

Με τίτλο

**« ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ »**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΤΣΟΥΜΑΡΗΣ**

**ΑΡ. ΜΗΤΡΩΟΥ: μαρμ 12036**

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΦΩΤΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 2014**

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ  
ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ  
Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στην  
Οργάνωση και Διοίκηση Δημοσίων Υπηρεσιών, Οργανισμών και Επιχειρήσεων  
<http://econ.uop.gr/~econ/>



---

## ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Με τίτλο

« ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ »

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΤΣΟΥΜΑΡΗΣ

ΑΡ. ΜΗΤΡΩΟΥ: μαρμ 12036

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΦΩΤΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Εγκρίθηκε από την τριμελή εξεταστική επιτροπή την 11<sup>η</sup> Φεβρουαρίου 2014

.....

ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 2014

.....  
**ΤΣΟΥΜΑΡΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ**

Πτυχιούχος του Τμήματος

Copyright © 2014

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Η έγκριση της διπλωματικής εργασίας από το Τμήμα Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου Πελοποννήσου δεν υποδηλώνει απαραίτητως και αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα εκ μέρους του Τμήματος.

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

### **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

*Θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες στον επιβλέποντα καθηγητή μου κύριο Φωτόπουλο Γεώργιο..*

*Επίσης, ευχαριστώ τον πρόεδρο του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών « Οργάνωση και Διοίκηση Δημοσίων Υπηρεσιών, Οργανισμών και Επιχειρήσεων», κύριο Λιαργκόβα Παναγιώτη για τη δυνατότητα που μου δόθηκε ώστε να παρακολουθήσω το συγκεκριμένο μεταπτυχιακό.*

*Ευχαριστίες θα ήθελα να απευθύνω και σε όλους τους υπόλοιπους καθηγητές και διδάσκοντες για τις γνώσεις και τις εμπειρίες που μοιράστηκαν μαζί μας.*

*Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά και να εκφράσω τη βαθιά υποχρέωση στη σύζυγο μου Όλγα και τους δύο γιούς μου Χριστόφορο και Κωνσταντίνο, για την αγάπη , στοργή , συμπαράσταση και υπομονή που έδειξαν σε κάθε βήμα προς την ολοκλήρωση του μεταπτυχιακού προγράμματος.*

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

### ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις αντιπροσωπεύουν σήμερα ένα μεγάλο μερίδιο της παγκόσμιας αγοράς και έχουν τη δυνατότητα να καθορίζουν τις τιμές των συναλλαγών μεταξύ των επιχειρήσεων που την αποτελούν (μητρική-θυγατρική-συνδεδεμένη). Η διαδικασία καθορισμού τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών αποδίδεται στη διεθνή πρακτική ως transfer pricing, ενώ οι τιμές των εν λόγω συναλλαγών ονομάζονται τιμές μεταφοράς ( transfer prices).

Ο τρόπος χειρισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης ονομάζεται Transfer Pricing Manipulation και παρέχει την δυνατότητα στις πολυεθνικές εταιρείες να αυξήσουν τα παγκόσμια κέρδη τους καταβάλλοντας όσο γίνεται μικρότερο συνολικό φόρο μειώνοντας τα παγκόσμια φορολογητέα τους κέρδη. Αυτό στις περισσότερες των περιπτώσεων συνιστά Φοροαποφυγή ή Φοροδιαφυγή και σε ακραίες περιπτώσεις Φορολογική Απάτη.

Οι φορολογικές διοικήσεις ανά τον πλανήτη, οι περισσότερες των οποίων είναι σε κατάσταση αναδιάρθρωσης των φορολογικών τους καθεστώτων, υπό την απειλή της συρρίκνωσης των φορολογικών τους εσόδων και για να διατηρήσουν ή ακόμα και να αυξήσουν τα εγχώρια φορολογικά τους έσοδα, επιβάλλουν αυστηρούς κανόνες τεκμηρίωσης στις τιμές που καθορίζονται στις συναλλαγές μεταξύ των εταιρειών που ανήκουν στον ίδιο πολυεθνικό όμιλο για να προλάβουν τυχόν καταχρήσεις των ατελειών που χαρακτηρίζουν τα αντίστοιχα φορολογικά τους συστήματα.

Η καθιέρωση και εφαρμογή της Αρχή των Ίσων Αποστάσεων, σε παγκόσμια κλίμακα, όπως ορίζεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 9 της πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α, που δημοσιεύτηκαν το 1995, η οποία ορίζει ότι οι όροι συναλλαγής μεταξύ δυο επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο πολυεθνικό όμιλο θα πρέπει να ίδιες με τις τιμές και τους όρους ,που καθορίζουν δυο ανεξάρτητες επιχειρήσεις για την ίδια συναλλαγή καθώς και των αναθεωρημένων Κατευθυντήριων Οδηγίων του Ο.Ο.Σ.Α (2010), για τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών («transfer pricing») για πολυεθνικές επιχειρήσεις και φορολογικές αρχές «Κατευθυντήριες Οδηγίες», κρίνονται καθοριστικές και είναι αυτές που θα οδηγήσουν σε ομαλότερη λειτουργία της παγκόσμιας αγοράς και επίτευξης ισορροπίας της.

## ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

### ABSTRACT

Multinational companies now represent a large share of the global market and have the ability to set the prices of transactions between companies who are (holding company – subsidiary company –associated company ) . The pricing process intercompany transactions assigned to international practice as transfer pricing, while the prices of these transactions called transfer prices .

The manner of intercompany pricing called Transfer Pricing Manipulation and provides the opportunity for multinational companies to increase their worldwide profits by paying as becomes smaller total tax by reducing their global taxability profits. This in most cases constitutes Tax avoidance or Tax Evasion and in extreme cases of Tax fraud..

The tax administrations around the world , most of which are in a state of restructuring their tax regimes , under the threat of shrinking tax revenues and to maintain or even increase their domestic tax revenues , impose strict documentation rules on transfer prices specified in transactions between companies belonging to the same multinational group to prevent any abuse of imperfections that characterize the respective tax systems .

The establishment and application of the Arm's Length Principle worldwide , as defined by paragraph 1 of Article 9 of the Convention O.E.S.D standard , published in 1995 , which provides that the terms of a transaction between two business belonging to the same multinational group should be the same as the prices and terms, defining two independent companies for the same transaction and the revised O.E.C.D guidelines (2010 ) for transfer pricing intercompany transactions for multinational enterprises and Tax Administrations " Guidelines ", it is crucial and it is these that will lead to a smoother functioning of the global market and can obtain equilibrium.

## ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

### ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b>	<b>10-12</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1</b> <b>ΣΧΕΤΙΖΟΜΕΝΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΜΕ ΤΗΝ ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ</b>	<b>13-20</b>
<b>1.1.ΟΡΙΣΜΟΣ ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ</b>	<b>13-</b>
<b>1.2 ΟΜΙΛΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ</b>	<b>14-15</b>
<b>1.3 ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ</b>	<b>15-16</b>
<b>1.4 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ΠΑΓΚΟΣΜΙΟΠΟΙΗΣΗΣ</b>	<b>16-18</b>
<b>1.5 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΥΠΕΡΑΚΤΙΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ (OFF-SHORE)</b>	<b>19-20</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2</b> <b>ΧΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΙ ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ</b>	<b>20-39</b>
<b>2.1 ΧΡΗΣΕΙΣ ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ-ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΤΗ- ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ</b>	<b>20-34</b>
<b>2.2 ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ</b>	<b>35-39</b>
<b>2.2.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΚΟΠΟΙ (Taxation-related Objectives)</b>	<b>36-37</b>
<b>2.2.2 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΣΧΕΤΙΖΟΜΕΝΟΙ ΜΕ ΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ(Internal or Management-oriented Objectives)</b>	<b>37-39</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3</b> <b>Η ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑ ΚΑΙ Ο ΕΠΙΔΕΞΙΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ</b>	<b>39-43</b>
<b>3.1 Η ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΕ ΕΝΑΝ ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΟ ΌΜΙΛΟ</b>	<b>39-41</b>
<b>3.2 ΕΠΙΔΕΞΙΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ (TRANSFER PRICING MANIPULATION)</b>	<b>41-43</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4</b> <b>ΣΧΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ</b>	<b>44-46</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5</b>	<b>46-70</b>

## ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

<b>ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΊΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ (Arm's Length Principle)</b>	
<b>5.1 Η ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΊΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ</b>	<b>46-50</b>
<b>5.2 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΩΝ ΊΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ</b>	<b>50-68</b>
<b>5.2.1 ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΩΝ ΊΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ</b>	<b>50-53</b>
<b>5.2.2 ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΛΛΗΛΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ</b>	<b>53-59</b>
<b>5.2.3 ΑΝΕΥΡΕΣΗ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</b>	<b>59-61</b>
<b>5.2.4 ΈΛΕΓΧΟΣ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</b>	<b>61-66</b>
<b>5.2.5 ΕΥΡΟΣ ΑΠΟΔΕΚΤΩΝ ΤΙΜΩΝ</b>	<b>67-68</b>
<b>5.3 ΑΝΑΓΚΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ</b>	<b>68-70</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ (ADVANCE PRICING ARRANGEMENT)</b>	<b>70-74</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 Η ΔΙΕΘΝΗΣ ΠΟΡΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΩΝ</b>	<b>74-102</b>
<b>7.1 ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ</b>	<b>74-102</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΣΕ ΕΥΡΩΠΑΙΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ</b>	<b>102-108</b>
<b>8.1. ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ</b>	<b>102-103</b>
<b>8.2. Η ΣΥΜΒΑΣΗ ΔΙΑΘΗΣΙΑΣ</b>	<b>103-106</b>
<b>8.3 ΚΩΔΙΚΑ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΕΝΩΣΗ</b>	<b>106-107</b>
<b>8.4. ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ</b>	<b>107-108</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9</b>	<b>108-153</b>



## ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

<b>ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΙΣΧΥΟΥΣΑ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ</b>	
<b>9.1 ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΜΕ ΤΟ Ν. 4110/2013.</b>	<b>111-121</b>
<b>9.1.1 ΙΣΧΥΟΝ ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΑΠΟ 01/01/2014</b>	<b>112-121</b>
<b>9.2 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ</b>	<b>122-123</b>
<b>9.3. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ</b>	<b>123-124</b>
<b>9.4 ΓΛΩΣΣΑ_ΤΗΡΗΣΗΣ_ΦΑΚΕΛΟΥ_ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ</b>	<b>125</b>
<b>9.5 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΥ ΠΙΝΑΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ</b>	<b>125-126</b>
<b>9.6 ΕΠΙΚΑΙΡΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ</b>	<b>126</b>
<b>9.7 ΜΕΘΟΔΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ</b>	<b>126-134</b>
<b>9.8 ΠΡΟΕΓΓΡΙΣΗ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ .</b>	<b>134-150</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ</b>	<b>140-153</b>
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ</b>	<b>154-157</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b>	<b>158</b>

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

### ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο ρόλος των πολυεθνικών επιχειρήσεων στο παγκόσμιο εμπόριο έχει αυξηθεί ραγδαία τα τελευταία 20 χρόνια. Η ανάπτυξη των πολυεθνικών εταιρειών παρουσιάζει όλο και πιο πολύπλοκα ζητήματα φορολογίας τόσο για τις φορολογικές διοικήσεις των κρατών όσο και για τις ίδιες τις πολυεθνικές εταιρείες. Τα ζητήματα αυτά προκύπτουν κυρίως από την πρακτική δυσκολία προσδιορισμού του εισοδήματος και των εξόδων μιας εταιρείας. Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν πρόσθετα προβλήματα, που δημιουργεί η ανάγκη συμμόρφωσής τους με τους νόμους και τις διοικητικές απαιτήσεις, που μπορεί να διαφέρουν από χώρα σε χώρα.

Οι φορολογικές αρχές των χωρών πρέπει να συγκεράσουν το νόμιμο δικαίωμά τους να φορολογήσουν τα κέρδη της επιχείρησης με βάση το εισόδημα και τα έξοδα που προκύπτουν εντός της επικράτειάς τους με την ανάγκη να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση του ίδιου εισοδήματος από περισσότερες από μία φορολογικές αρχές.

Οι εταιρείες του ομίλου θα πρέπει να φορολογούνται σαν να ενεργούν σε καθαρά εμπορική βάση στις συναλλαγές μεταξύ τους. Ωστόσο, η σχέση μεταξύ των μελών μιας πολυεθνικής εταιρείας μπορεί να τους επιτρέψει να θεσπίσουν ειδικές συνθήκες στο εσωτερικό του ομίλου διαφορετικές από εκείνες που θα ίσχυαν αν ενεργούσαν σαν ανεξάρτητες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην ελεύθερη αγορά. Για να εξασφαλιστεί η ορθή εφαρμογή της προσέγγισης της εταιρείας του ομίλου σαν χωριστή οντότητα, οι χώρες-μέλη του ΟΟΣΑ έχουν υιοθετήσει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, σύμφωνα με την οποία η επίδραση των ειδικών συνθηκών μεταξύ των επιχειρήσεων του ομίλου όσον αφορά τα επίπεδα των κερδών θα πρέπει να εξαλειφθεί. Εκτός των φορολογικών θεμάτων οι τιμές μεταβίβασης προϊόντων και υπηρεσιών μεταξύ επιχειρήσεων του ίδιου πολυεθνικού ομίλου επηρεάζουν και τις τιμές καταναλωτή. Είναι γνωστό ότι στην Ελλάδα προϊόντα πολυεθνικών ομίλων εταιρειών πωλούνται ακριβότερα συγκριτικά με άλλες χώρες της Ε.Ε.. Αυτό έχει άμεση σχέση με

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

την κατανομή των κερδών στις διάφορες εταιρείες του ομίλου με τον καθορισμό της ανάλογης τιμολογιακής πολιτικής.

Για να ελέγχεται αν οι εταιρείες πολυεθνικών ομίλων τηρούν για τις μεταξύ τους συναλλαγές την αρχή των ίσων αποστάσεων, δηλαδή ότι συναλλάσσονται μεταξύ τους σαν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού, καθιερώθηκε για αυτές, διεθνώς, η υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών μεταβίβασης αγαθών και υπηρεσιών στις μεταξύ τους συναλλαγές.

Σκοπός της παρούσας εργασία είναι η αναλυτική παρουσίαση και διερεύνηση:

- των συνθηκών στην παγκόσμιο αγορά όπως διαμορφώνονται όσον αφορά στις συναλλαγές μεταξύ συνεδμεμένων επιχειρήσεων,
- των σκοπών που επιδιώκουν και υλοποιούν οι πολυεθνικές επιχειρήσεις με τον κατάλληλο χειρισμό της ενδοομιλικής τιμολόγησης (transfer pricing) και τέλος
- τον τρόπο διασφάλισης του δικαιώματος φορολόγησης των κερδών των πολυεθνικών από τις φορολογικές αρχές των κρατών καθώς και το ισχύον ελληνικό φορολογικό καθεστώς τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

### **Αναλυτικότερα:**

Στο πρώτο κεφάλαιο ορίστηκε η έννοια της ενδοομιλικής τιμολόγησης και αναλύθηκαν οι σχετιζόμενες έννοιες με αυτή .

Στο δεύτερο και τρίτο κεφάλαιο εξετάστηκαν οι χρήσεις και οι σκοποί που εξυπηρετεί η ενδοομιλική τιμολόγηση καθώς και η σημασία του κατάλληλου χειρισμού τους από τις πολυεθνικές επιχειρήσεις.

Στο τέταρτο κεφάλαιο εξετάστηκε η σχέση μεταξύ φορολογίας και ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Στα κεφάλαια πέντε και έξι παρουσιάστηκε η ανάγκη και ο τρόπος τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών σύμφωνα με την

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

αρχή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle ) και των συμφωνιών προκαθορισμένης τιμολόγησης μεταξύ πολυεθνικών και φορολογικών αρχών.

Στο έβδομο κεφάλαιο παρουσιάστηκε η διεθνής πορεία για τη διαμόρφωση Νομοθετικού πλαισίου σχετικά με την τεκμηρίωση των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών στο όγδοο κεφάλαιο οι νομοθετικές ρυθμίσεις σε Ευρωπαϊκό επίπεδο και στο ένατο κεφάλαιο παρουσιάστηκε το διαμορφωμένο ελληνικό φορολογικό πλαίσιο όπως διαμορφώνεται για τη φορολογική χρήση που ξεκίνησε 01/01/2014.

Και τέλος στο δέκατο κεφάλαιο γίνεται αναφορά των διαπιστώσεων και συμπερασμάτων από τη διευρυμένη χρήση των ενδοομιλικών συναλλαγών..

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

#### 1.ΣΧΕΤΙΖΟΜΕΝΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΜΕ ΤΗΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

##### 1.1.ΟΡΙΣΜΟΣ

**ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ:** Η τιμολόγηση των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων αναφέρεται στον προσδιορισμό της αξίας των συναλλαγών αυτών. Ο διεθνής οικονομικός όρος «transfer pricing», χαρακτηρίζει τον τομέα της οικονομικής επιστήμης που ασχολείται με τον καθορισμό – ανάλυση –έλεγχο - τεκμηρίωση και προσαρμογή των χρεώσεων που πραγματοποιούνται ανάμεσα σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις για αγαθά , υπηρεσίες ή χρήση περιουσιακών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένων των άυλων περιουσιακών στοιχείων).

**ΤΙΜΗ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ** ή τιμή μεταφοράς (transfer price) ορίζεται η τιμή που χρεώνεται από την μητρική στην θυγατρική ή από την θυγατρική σε μια άλλη θυγατρική.

##### 1.2. ΟΜΙΛΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

Όταν μια εταιρεία ή επιχείρηση (μητρική), μπορεί να διοικήσει με οποιοδήποτε τρόπο μία άλλη επιχείρηση ( θυγατρική ) τότε οι δύο επιχειρήσεις συνιστούν όμιλο εταιρειών ή όμιλο επιχειρήσεων. Οι όμιλοι εταιρειών αποτελούν ένα σύνολο εταιρειών οι οποίες αν και έχουν διαφορετική νομική προσωπικότητα, ενεργούν ως ενιαίο σύνολο γιατί μία από αυτές ελέγχει άμεσα ή εμμέσα την πλειοψηφία των μετοχών της άλλης. Η επιχείρηση που έχει την πλειοψηφία ονομάζεται μητρική ενώ η άλλη επιχείρηση ονομάζεται θυγατρική. Η θυγατρική επιχείρηση από νομικής πλευράς, αποτελεί ανεξάρτητο νομικό πρόσωπο και έχει αυτοτελή φορολογική υποχρέωση.

Συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ των εταιρειών που ανήκουν στον ίδιο όμιλο ονομάζονται ενδοομιλικές συναλλαγές ή ενδοεταιρικές συναλλαγές και μπορούν να χαρακτηριστούν και ελεγχόμενες

## ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

συναλλαγές (Controlled Transactions), καθώς οι εταιρείες μπορούν να καθορίσουν τις τιμές των ανταλλασσόμενων αγαθών ή υπηρεσιών.

### 1.3 ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

#### 1.3.1. Ορισμός

Η έννοια του ομίλου πολυεθνικών επιχειρήσεων είναι ευρύτερη από την έννοια του ομίλου. Παρόλο που δεν υπάρχει γενικά (παγκοσμίως) αποδεκτός ορισμός της πολυεθνικής εταιρείας, λόγω της διαφωνίας για τα χαρακτηριστικά τους, τη φύση των δραστηριοτήτων τους τα είδη του ιδιοκτησιακού τους καθεστώτος και της δομής της διοίκησης τους. Για τους σκοπούς της παρούσας εργασίας ως Πολυεθνική Επιχείρηση θεωρούμε επιχείρηση εκείνη η οποία διενεργεί Άμεσες Ξένες Επενδύσεις (ΑΞΕ), (Foreign Direct Investment – FBI) και η οποία έχει την ιδιοκτησία της, ή ελέγχει με οποιονδήποτε τρόπο, δραστηριότητες προστιθέμενης αξίας σε περισσότερες από μια χώρες (Dunning and Lundan 2008). Ο ορισμός αυτός αναδεικνύει τα χαρακτηριστικά στοιχεία των που τις διαφοροποιούν από άλλες επιχειρήσεις, καθώς και τον κεντρικό ρόλο των ΑΞΕ στην λειτουργία τους. Η πολυεθνική εταιρεία δραστηριοποιείται τουλάχιστον σε δύο χώρες , έχει δηλαδή τουλάχιστον μία θυγατρική σε μια ξένη χώρα με την οποία διατηρεί στενούς δεσμούς , τόσο σε επίπεδο εμπορικών συναλλαγών , όσο και σε επίπεδο παροχής εξειδικευμένων υπηρεσιών, όπως τεχνολογία ,τεχνογνωσία και διοικητική υποστήριξη.

#### 1.3.2 Σκοπός Δημιουργίας Πολυεθνικής Εταιρείας.

Η πολυεθνική εταιρεία διενεργεί μια άμεση ξένη επένδυση(Foreign Direct Investment – FBI) και κατέχει ή ελέγχει τις δραστηριότητας σε παραπάνω από μία χώρες. Η επένδυση που απαιτείται για την δημιουργία θυγατρικών ονομάζεται άμεση επένδυση ( direct investment) διότι ο επενδυτής διατηρεί το διοικητικό έλεγχο της επένδυσης και η άμεση ξένη επένδυση (ΑΞΕ) , έχει μακροχρόνιο χαρακτήρα και δεν ρευστοποιείται

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

εύκολα. Με αυτό τον τρόπο μεταφέρεται ένα μέρος της παραγωγικής δραστηριότητας της επιχείρησης στο εξωτερικό ώστε σε τελική ανάλυση, η άμεση ξένη επένδυση παίρνει την μορφή μιας παραγωγικής μονάδας που είναι επέκταση της αρχικής επιχείρησης και αποτελεί την θυγατρική επιχείρηση (affiliate ή subsidiary). Η αρχική επιχείρηση που επενδύει σε θυγατρικές είναι η μητρική(home country), ενώ η χώρα αποδέκτης (host country) η οποία φιλοξενεί την θυγατρική.

Άμεση Ξένη Επένδυση (ΑΞΕ), ορίζεται η μεταφορά στο εξωτερικό διακριτών αλλά ταυτόχρονα συμπληρωματικών εισροών της παραγωγικής διαδικασίας όπως το χρηματικό κεφάλαιο, η τεχνολογία, η τεχνογνωσία και η επιχειρηματικότητα.

Κάθε πολυεθνική επιχείρηση έχει ως στόχο να τοποθετήσει τα κεφάλαια της ανάμεσα στις θυγατρικές της με τον καλύτερο τρόπο έτσι ώστε να μεγιστοποιεί το συνολικό παγκόσμιο κέρδος της. Για να επιλέξει τον τρόπο με τον οποίο θα τοποθετήσει τα κεφάλαια της θα πρώτα να αναλύσει πρώτα τις διαθέσιμες εναλλακτικές επιλογές της, λαμβάνοντας υπόψη πληθώρα περιορισμών κυριότεροι των οποίων είναι: α) πολιτικοί β) φορολογικοί γ) νομικοί δ) κόστη συναλλαγών.

### **1.3.3 Τρόποι μεταφοράς κεφαλαίων μεταξύ εταιρειών που ανήκουν στον ίδιο πολυεθνικό όμιλο.**

Η μεταφορά κεφαλαίων γίνεται μέσω: α) της μερισματικής πολιτικής, β) των δικαιωμάτων, γ) των αμοιβών, δ) της συνεισφοράς σε έξοδα της κεντρικής διοίκησης και τέλος ε) με την ενδοομιλική τιμολόγηση (transfer pricing).

Α) η μερισματική πολιτική είναι ο πιο άμεσος τρόπος με τον οποίο μπορούν να μεταφερθούν κεφάλαια από την μητρική και επηρεάζεται από τους παρακάτω παράγοντες:

- Τη φορολογική νομοθεσία,

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

- Το πολιτικό κίνδυνο
- Το συναλλαγματικό κίνδυνο
- Το μέγεθος της θυγατρικής
- Τη διαθεσιμότητα των κεφαλαίων από την μητρική
- Την ύπαρξη joint-venture (κοινοπραξιών), όπου οι μετοχές της θυγατρικής δεν κατέχονται εξ ολοκλήρου από την μητρική εταιρεία, αλλά και από εγχώριους επενδυτές σε τοπικό επίπεδο.

Β) Τα δικαιώματα (royalties) είναι μια μορφή αποζημίωσης, που πληρώνει η θυγατρική στην μητρική προκειμένου να χρησιμοποιήσει τα εμπορικά σήματα που έχει αναπτύξει η μητρική καθώς και την τεχνογνωσία για την παραγωγή των αγαθών. Συνήθως τα δικαιώματα υπολογίζονται ως ποσοστά επί των πωλήσεων ή ως ένα σταθερό ποσό ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος.

Γ) Οι αμοιβές αποτελούν αποζημίωση για την παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών από την μητρική προς τη θυγατρική, &

Δ) έξοδα διοίκησης, που γίνονται από την μητρική επιμερίζονται σε όλες τις θυγατρικές και τα υποκαταστήματα που λαμβάνουν τις αντίστοιχες υπηρεσίες.

Ε) Η ενδοομιλική τιμολόγηση με την οποία είναι δυνατή η κατανομή των κεφαλαίων της μητρικής ανάμεσα στις διάφορες θυγατρικές της. Οι υψηλές τιμές πώλησης των αγαθών από την μητρική προς τη θυγατρική αφαιρεί κεφάλαια από την θυγατρική λόγω του αυξημένου κόστους πωληθέντων αγαθών που αυτή εμφανίζει, ενώ αντίθετα οι χαμηλές τιμές την χρηματοδοτούν, αφού της αυξάνουν το περιθώριο κέρδους.

### 1.4. Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ΠΑΓΚΟΣΜΙΟΠΟΙΗΣΗΣ

Η παγκοσμιοποίηση έχει επιφέρει νέες περιπλοκές στις στρατηγικές χρήσης της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Πλήρως απαλλαγμένοι από καθεστωτικούς περιορισμούς οι οργανισμοί μπορούν εύκολα να δημιουργούν θυγατρικές και υποκαταστήματα – κοινοπραξίες και



## ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

επενδυτικά κεφάλαια σε γεωγραφικές περιοχές με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές – δασμούς και χαλαρά νομικά πλαίσια. Μια αυτοκινητοβιομηχανία μπορεί να σχεδιάσει τα εξαρτήματα στη χώρα Α, να τα κατασκευάσει στη χώρα Β, να τα αποθηκεύσει στη Γ και να κατοχυρώσει τις καινοτομίες και τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας στη Δ, παράδειγμα που δείχνει την ανάγκη των πολυεθνικών εταιρειών για ανάπτυξη σε παγκόσμια κλίμακα. Αυτή η ανάγκη δημιούργησε νέες και πιο εξελιγμένες στρατηγικές transfer pricing και καθιστά πιο εύκολη τη μεταφορά φορολογητέων κερδών σε πιο ευνοϊκούς φορολογικούς προορισμούς.

Οι Πολυεθνικές Επιχειρήσεις στην Παγκόσμια Οικονομία σε Αριθμούς (UNCTAD 2006):

- 77.000 πολυεθνικές με 770.000 θυγατρικές εταιρείες.
- Συνολική αξία εγκατεστημένων ΑΞΕ περίπου 10 τρις δολάρια.
- Συνολική αξία όλων των περιουσιακών στοιχείων ξένων θυγατρικών 45 τρις δολάρια.
- Απασχόληση σε ξένες θυγατρικές το 2005: 62 εκατομμύρια.
- Προσφορά στο παγκόσμιο ΑΕΠ το 2005: περίπου 45 τρις δολάρια.
- Πωλήσεις των ξένων θυγατρικών: 1,7 φορές μεγαλύτερες από τις παγκόσμιες εξαγωγές και περίπου 50% του παγκόσμιου ΑΕΠ.

Χαρακτηριστικά των Πολυεθνικών Επιχειρήσεων – Διάρθρωση και Τάσεις

- Συγκέντρωση Ισχύος: Οι 100 μεγαλύτερες πολυεθνικές αντιπροσωπεύουν το 12%, 18%, και 14% αντίστοιχα, του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων, πωλήσεων και εργατικού δυναμικού όλων των πολυεθνικών επιχειρήσεων.
- Αύξηση του Ενδο-εταιρικού εμπορίου: 30%-40% του παγκόσμιου εμπορίου αφορά ενδο-εταιρικό εμπόριο.
- Στροφή προς βιομηχανική παραγωγή και υπηρεσίες: 4% των ΑΞΕ πρωτογενής τομέας, 27% δευτερογενής τομέας (βιομηχανία) και το 68% τομέας των υπηρεσιών.

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

- Ολοένα και πιο διαφοροποιημένη και σύνθετη διοικητική διάρθρωση με αυξανόμενη χρήση διαφόρων ειδών συνεργασιών, είτε στα πλαίσια συγχωνεύσεων και εξαγορών (M&A), είτε στα πλαίσια της ανάληψης έργων από κοινού (joint ventures), είτε με την μορφή άτυπων συμμαχιών.

Χαρακτηριστικά των Πολυεθνικών Επιχειρήσεων – Διεθνής Κατανομή Εξερχόμενων (Outward) ΑΞΕ

- Το 78% των μητρικών εταιρειών βρίσκονται σε ανεπτυγμένες χώρες. Ωστόσο:
- Το 1980 οι ΗΠΑ, η Αγγλία, η Γερμανία και η Ολλανδία, αντιπροσώπευαν το 73% των ΑΞΕ. Το 2005 οι χώρες αυτές αντιπροσώπευαν το 48%.
- Οι ΗΠΑ, αποτελεί το μεγαλύτερο επενδυτής ΑΞΕ παρόλο ότι το ποσοστό της έπεσε από το 42% το 1980 στο 19% το 2005.
- Τα τελευταία χρόνια αυξάνεται το μερίδιο ορισμένων αναπτυσσόμενων χωρών όπως η Κίνα, η Σιγκαπούρη, η Βραζιλία και η Ρωσία.
- Η αξία των ΑΞΕ της Κίνας αυξήθηκε από 11,9 δις δολάρια το 1990, σε 470,5 δις δολάρια το 2005, της Σιγκαπούρης από 7,8 δις δολάρια το 1990 σε 110,9 το 2005, της Βραζιλίας από 41 δις δολάρια το 1990, σε 71,6 δις το 2005, και της Ρωσίας από σχεδόν μηδενικά επίπεδα το 1990 σε 120 δις το 2005.

### 1.5 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΥΠΕΡΑΚΤΙΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ (OFF-SHORE)

Επιπρόσθετα οι προοπτικές του transfer pricing αυξάνονται κατακόρυφα λόγω της ύπαρξης των υπεράκτιων εταιρειών. Υπεράκτια εταιρεία (*offshore company*) ονομάζεται η οικονομική οντότητα που θεωρείται πως δημιουργήθηκε για ένα συγκεκριμένο σκοπό, συνήθως

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

βραχυπρόθεσμο και δε διαπνέεται από την γενικά παραδεκτή αρχή του συνεχούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Συνήθως ο όρος αναφέρεται με σκοπό να υποδειχθούν οι επιχειρήσεις που ιδρύονται σε οικονομικά κέντρα με ένα πολύ χαμηλό επίπεδο φόρων, που συνήθως βρίσκονται κυρίως σε νησιά και συχνά παρομοιάζονται ως «φορολογικοί παράδεισοι». Αυτές οι εταιρείες ιδρύονται προκειμένου ο ιδιοκτήτης ή ο δικαιούχος να πετύχει το μικρότερο δυνατό κόστος φορολόγησης των διεθνών δραστηριοτήτων του. Πολλές φορές, συνήθως αποτρεπτικά, αναπτύσσεται η άποψη ότι κάποιος από τους σκοπούς ίδρυσης αυτών είναι η απόκρυψη οικονομικών εσόδων/κερδών, από παράνομες δραστηριότητες όπως π.χ. λαθρεμπόριο όπλων, ναρκωτικών κ.λπ. ή ακόμα και η ανακύκλωση βρώμικου χρήματος, που πράγματι μπορεί αυτό να συμβεί σε πολύ περιορισμένο βαθμό που ως αντικείμενο όμως δεν αφορά την παρούσα εργασία. Η όποια παραβατική δραστηριότητα αν τελικά συμβεί δεν πραγματοποιείται στην έδρα των εταιρειών αυτών αλλά στις χώρες που αναπτύσσουν τις οικονομικές δραστηριότητές τους.

Στην πραγματικότητα, ακριβώς επειδή δεν είναι παράνομες, όλες οι πολυεθνικές έχουν ιδρύσει offshore εταιρείες σε χώρες με ηπιότερο φορολογικό καθεστώς, για μια πιο αποδεκτή φορολόγηση των κερδών τους. Υπάρχουν χώρες "φορολογικοί παράδεισοι" που βρίσκονται σε «μαύρη λίστα» των ελληνικών αλλά και των ευρωπαϊκών φορολογικών υπηρεσιών, και η εγκατάσταση και δραστηριότητα γραφείων offshore εταιρείας από τις χώρες αυτές ελέγχεται αναλόγως. Γενικά μία υπεράκτια εταιρεία μπορεί να αναφέρεται είτε ως εταιρείες ειδικού σκοπού, είτε ως θυγατρική εταιρεία, ή εταιρεία ενός όμιλου επιχειρήσεων, ή ακόμη και ως συγγενής επιχείρηση.

Είναι αξιοσημείωτο ότι σχεδόν το 40 με 50% του παγκόσμιο εμπόριο περνά από υπεράκτιες εταιρείες, αν και η συμμετοχή τους στο παγκόσμιο Α.Ε.Π. (G.D.P) είναι μόλις 3%. Οι περιοχές αυτές αντιπροσωπεύουν μόλις το 1,2% του παγκόσμιου πληθυσμού αλλά το 26% των περιουσιακών στοιχείων.

## **ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ**

Κάθε χρόνο πάνω από 200.000 εταιρείες ιδρύονται σε φορολογικούς παραδείσους. Ένα κτίριο στα νησιά Cayman αποτελεί επίσημη διεύθυνση για πάνω από 18.000 εταιρείες. 10.000 υπεράκτιες διακινούν 500 δισ. ευρώ σύμφωνα με το Παγκόσμιο Δίκτυο Φορολογικής Δικαιοσύνης. Η αποδοτικότητα των ενδοομιλικών συναλλαγών αντικατοπτρίζεται στο παράδειγμα των τριών μεγαλύτερων εταιρειών μπανάνας (Del Monte, Dole, Chiquita) παγκοσμίως: ενώ σημείωσαν στη Βρετανία τζίρο σχεδόν 750.000.000 δολάρια, πλήρωσαν φόρο όλες μαζί μόλις 235.000 δολάρια!

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

#### **ΧΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΙ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ**

##### **2.1 ΧΡΗΣΕΙΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Κάθε εταιρεία προσπαθεί να εντοπίσει ατέλειες στην αγορά όπου δραστηριοποιείται ώστε να αποκτήσει συγκριτικό πλεονέκτημα έναντι των άλλων επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον ίδιο κλάδο. Μια πολυεθνική επιχείρηση λόγω των διαθέσιμων κεφαλαίων της, έχει μεγαλύτερη πιθανότητα να εκμεταλλευτεί προς όφελος της αυτές τις ατέλειες σε σύγκριση με μια ανταγωνίστρια τοπική εταιρεία. Παράλληλα, η πολυεθνική εταιρεία λόγω των οικονομιών κλίμακας, χρησιμοποιεί πιο παραγωγικά τα κεφάλαια της δαπανώντας μεγάλα χρηματικά ποσά στην έρευνα και ανάπτυξη (Research & Development) και με αυτό τον τρόπο πετυχαίνει την καλύτερη διαφοροποίηση του προϊόντος της αποκτώντας το λεγόμενο συγκριτικό πλεονέκτημα έναντι των τοπικών ανταγωνιστών της.

##### **A. Μείωση παγκόσμιων φορολογητέων κερδών**

Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τη μέθοδο του transfer pricing για να μειώσουν τα παγκόσμια φορολογητέα τους κέρδη. Πιο συγκεκριμένα, στις χώρες που έχουν υψηλό συντελεστή φορολόγησης επιλέγονται υψηλές τιμές πώλησης της μητρικής προς την θυγατρική, έτσι ώστε να εμφανίζονται μειωμένα τα κέρδη της τελευταίας. Οι κυβερνήσεις των χωρών αυτών προκειμένου να προστατέψουν τα φορολογικά τους

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

έσοδα είτε θέτουν περιορισμούς όπως για παράδειγμα η διπλή φορολόγηση της επιχείρησης για το ίδιο εισόδημα, είτε ελέγχουν τις τιμές και σε περίπτωση που είναι αδικαιολόγητα υψηλές αναπροσαρμόζουν το εισόδημα και εισπράττουν τους αναλογούντες φόρους. Βέβαια το transfer pricing έχει επίδραση και στο ποσό των δασμών που πληρώνει μια θυγατρική κατά την εισαγωγή των προϊόντων, δεδομένου ότι αν μια χώρα έχει υψηλούς δασμούς, η υψηλή τιμολόγηση θα αυξήσει και τους δασμούς. Όμως, η υψηλή τιμολόγηση της μητρικής προς την θυγατρική έχει θετικά αποτελέσματα για την θυγατρική οπότε σε αυτήν την περίπτωση οι επιχειρήσεις δίνουν περισσότερο βάρος στους φόρους εισοδήματος παρά στο ύψος των δασμών.

Πολλές έρευνες έχουν δείξει ότι η ελαχιστοποίηση, φορολογητέων κερδών αποτελεί μια από τις σημαντικές παραμέτρους στην ενδοομιλική τιμολόγηση και στη διαδικασία λήψης αποφάσεων στις πολυεθνικές εταιρείες. Ωστόσο αν αναλογιστούμε ότι το 35% του παγκόσμιου εμπορίου αποτελείται από ενδοομιλικές συναλλαγές δεν θα πρέπει να μας εκπλήσσει. Οικονομικής φύσεως πλεονεκτήματα γίνονται άμεσα ορατά σε περίπτωση που κέρδη μεταφέρονται από επικράτειες με μεγάλους φορολογικούς συντελεστές. Δεδομένου της ιδιαίτερης σχέσης μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων οι τιμές των μεταξύ τους συναλλαγών δεν διαμορφώνονται με βάση τις συνθήκες της ελεύθερης αγοράς δηλαδή με βάση τους νόμους της προσφοράς και της ζήτησης, αλλά με βάση την εκπλήρωση των σκοπών των πολυεθνικών εταιρειών (μεγιστοποίηση παγκοσμίων κερδών), έτσι οι πολυεθνικοί όμιλοι, έχουν τη δυνατότητα μέσω της κατάλληλης ενδοομιλικής τιμολόγησης να μεταβάλλουν το φορολογητέο κέρδος των θυγατρικών εταιρειών επηρεάζοντας έτσι τη συνολική φορολογική επιβάρυνση του ομίλου. Χαρακτηριστικό παράδειγμα

Το παρακάτω απλά παραδείγματα, μπορεί να βοηθήσουν τον αναγνώστη να συλλογιστεί τη σημαντικότητα της «μεταφοράς κερδών», για μια πολυεθνική εταιρεία:

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

### Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>

	A - ΧΑΜΗΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	B - ΥΨΗΛΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	ΜΕΙΚΤΑ A+ B
ΧΑΜΗΛΕΣ ΤΙΜΕΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ			
ΤΙΜΕΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	2.000,00	4.000,00	4.000,00
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	-1.000,00	-2.000,00	-
			1.000,00
ΜΕΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	1.000,00	2.000,00	3.000,00
ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	-200,00	-400,00	-600,00
ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	800,00	1.600,00	2.400,00
ΦΟΡΟΙ ( A=20% & B=50%)	-120,00	-800,00	-920,00
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ	380,00	800,00	<u>1.480,00</u>
ΥΨΗΛΕΣ ΤΙΜΕΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ			
ΤΙΜΕΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	3.000,00	4.000,00	4.000,00
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	-1.000,00	-3.000,00	-
			1.000,00
ΜΕΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	2.000,00	1.000,00	3.000,00
ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	-200,00	-400,00	-600,00
ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	1.800,00	600,00	2.400,00
ΦΟΡΟΙ ( A=20% & B=50%)	-360,00	-300,00	-660,00
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ	1.440,00	300,00	<u>1.740,00</u>

Τα ποσά σε €

Οι επιχειρήσεις A και B είναι μέλη πολυεθνικής εταιρείας όπου η A είναι η μητρική και η B θυγατρική, και προμηθεύεται από την A τα προϊόντα που πουλάει.

Η Επιχείρηση A είναι εγκατεστημένη σε χώρα όπου επιβάλλεται χαμηλός συντελεστής φορολογίας εισοδήματος (20%) και η επιχείρηση B βρίσκεται σε κράτος με διαφορετική φορολογική πολιτική όπου ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος διαμορφώνεται σε (50%). Εφαρμόζοντας χαμηλές τιμές στην ενδοομιλική τιμολόγηση όπως φαίνεται στο πρώτο μισό του

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

πίνακα σε ενοποιημένο ισολογισμό η πολυεθνική εταιρεία θα πληρώσει συνολικά φόρο εισοδήματος 920,00 € και θα αποκομίσει συνολικό κέρδος 1.480,00€. Μεταβάλλοντας στη συνέχεια την τιμές των ενδοομιλικών τιμών εφαρμόζοντας υψηλή τιμολογιακή πολιτική όπως φαίνεται στο δεύτερο μισό του παραδείγματος θα κληθεί να πληρώσει φόρο εισοδήματος 660,00 που είναι κατά 29% λιγότερος , και θα αποκομίσει συνολικά κέρδη κατά 18% μεγαλύτερα φτάνοντας σε καθαρά κέρδη ύψους 1.740,00€. Από το απλό παράδειγμα διαφαίνεται η σημαντικότητα της ενδοομιλικής τιμολόγησης και το κόστος λήψης αποφάσεων.

Ελαχιστοποίηση των εισαγωγικών δασμών στο παραπάνω παράδειγμα:

Η επιχείρηση Α πωλεί αγαθά στην επιχείρηση Β. Με βάση τους κανόνες του transfer pricing θα πρέπει να πουλήσει σε όσο το δυνατόν υψηλότερη τιμή σε περίπτωση που ο φορολογικός συντελεστής της επιχείρησης Α είναι χαμηλός και όσο το δυνατόν σε χαμηλότερη τιμή σε περίπτωση που ο συντελεστής φορολογίας είναι υψηλός. Σε περίπτωση όμως που εμφανίζονται εισαγωγικοί δασμοί το θέμα περιπλέκεται περισσότερο σε σχέση με τους στόχους που προσπαθεί να επιτύχει το transfer price. Υποθετικά η επιβολή χαμηλότερου transfer price οδηγεί σε χαμηλότερους δασμούς αλλά από την άλλη οδηγεί σε υψηλότερη φορολογία στη συνδεδεμένη επιχείρηση. Από την άλλη πλευρά η επιβολή υψηλού transfer price οδηγεί σε χαμηλότερο φόρο εισοδήματος εντούτοις θα οδηγήσει σε υψηλότερους δασμούς γεγονός που θα επιβαρύνει το ίδιο το προϊόν και την αγοράστρια εταιρεία. Γενικότερα η ελαχιστοποίηση εισαγωγικών δασμών είναι κάτι το εξαιρετικά εύκολο. Όμως η εμπλοκή στο θέμα της φορολογητέας ύλης ίσως να περιπλέκει τα πράγματα. Επιπρόσθετα μια χώρα με χαμηλούς εισαγωγικούς δασμούς μπορεί να επιβάλει υψηλό συντελεστή φορολογίας όπως και το αντίστροφο. Επομένως για τους πολυεθνικούς ομίλους που εφαρμόζουν transfer price θα πρέπει να συνυπολογίσουν τα οφέλη από την εξοικονόμηση καταλογισμού φορολογητέου εισοδήματος καθώς και την ελαχιστοποίηση οποιοδήποτε

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

δασμού και να προσπαθήσουν να μεγιστοποιήσουν τα οφέλη τους από ένα μίγμα πολιτικής

### Παράδειγμα 2

Μητρική εταιρεία Μ είναι εγκατεστημένη στο κράτος Α κατασκευάζει προϊόντα με κόστος κατασκευής 1.000,00€. Η εταιρεία Μ πουλάει τα προϊόντα στη θυγατρική εταιρεία Θ η οποία βρίσκεται στο κράτος Β. Η θυγατρική Θ πωλεί τα προϊόντα της σε τιμή μονάδος 5.000,00 €. Ο φορολογικός συντελεστής στο κράτος Α = 40% και στο κράτος Β=20%.

ΤΙΜΗ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ	ΚΕΡΔΟΣ Μ	ΚΕΡΔΟΣ Θ	ΚΕΡΔΟΣ ΟΜΙΛΟΥ (ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ)	ΦΟΡΟΣ ΚΡΑΤΟΥΣ Α 40%	ΦΟΡΟΣ ΚΡΑΤΟΥΣ Β 20%	ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΟΜΙΛΟΥ	ΚΕΡΔΟΣ ΟΜΙΛΟΥ ΜΕΤΑ ΦΟΡΩΝ
1.000,00	0,00	4.000,00	4.000,00	0,00	800,00	800,00	3.200,00
2.000,00	1.000,00	3.000,00	4.000,00	400,00	600,00	1.000,00	3.000,00
3.000,00	2.000,00	2.000,00	4.000,00	800,00	400,00	1.200,00	2.800,00
4.000,00	3.000,00	1.000,00	4.000,00	1.200,00	200,00	1.400,00	2.600,00
5.000,00	4.000,00	0,00	4.000,00	1.600,00	0,00	1.600,00	2.400,00

Παρατηρείται στο παραπάνω παράδειγμα ότι:

- Τα κέρδη του ομίλου(προ φόρων) παραμένουν σταθερά ανεξάρτητα από την τιμή της ενδοομιλικής τιμολόγησης.
- Ωστόσο, όσο αυξάνει η τιμή μεταφοράς, τόσο περισσότερο κέρδος αποκομίζει η μητρική ενώ αντιθέτως όσο μικρότερη είναι η τιμή, τόσο μεγαλύτερο είναι το κέρδος της θυγατρικής.
- Κατ'επέκταση, όταν αυξάνει η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής αυξάνονται τα φορολογικά έσοδα του κράτους της μητρικής και αντίστοιχα μειώνονται τα φορολογικά έσοδα του κράτους της θυγατρικής και αντιστρόφως.
- Αυτό έχει αποτέλεσμα και στη συνολική φορολογική επιβάρυνση του ομίλου, αφού καθώς αυξάνει η τιμή μεταβίβασης, αυξάνεται η φορολογική επιβάρυνση του ομίλου, ενώ καθώς μειώνει η τιμή μεταβίβασης, μειώνεται η φορολογική επιβάρυνση του ομίλου.

Συμπερασματικά μπορεί να ειπωθεί ότι αυξομειώνοντας τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών ένας όμιλος μπορεί να εκμεταλλευτεί τις διαφορές μεταξύ των χωρών στην φορολόγηση ώστε να υλοποιήσει τα



## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

κέρδη του στο κράτος με την χαμηλότερη φορολογία. Το ύψος της τιμής της ενδοομιλικής τιμολόγησης δεν επηρεάζει στο ελάχιστο τα συνολικά κέρδη του ομίλου, επηρεάζει όμως τα φορολογητέα κέρδη κάθε εταιρείας του ομίλου και κατ'επέκταση τα φορολογικά έσοδα του εμπλεκόμενου κράτους.

Η πρακτική της ενδοομιλικής τιμολόγησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί και σε εταιρείες που ανήκουν σε όμιλο και είναι όλες εγκατεστημένες στην ίδια χώρα με σκοπό την αξιοποίηση φορολογικών πλεονεκτημάτων όπως για παράδειγμα την μεταφορά κερδών σε ζημιογόνες εταιρείες του ομίλου ή σε εταιρείες με νομική μορφή που υπόκειται σε ευνοϊκότερες φορολογικές διατάξεις.

Από την άλλη πλευρά, η μη ενδεδειγμένη χρήση της ενδοομιλικής τιμολόγησης οδηγεί σε αδικαιολόγητη μεταφορά κερδών μεταξύ των κρατών δηλαδή τεχνητά υπερτιμημένες ή υποτιμημένες συναλλαγές μπορούν να μειώσουν ή να αυξήσουν τα φορολογητέα κέρδη των συνδεδεμένων εταιρειών σε διαφορετικές χώρες. Ταυτόχρονα, όμως, και η μεταφορά κερδών μεταξύ επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες στην ίδια χώρα μπορεί να οδηγήσει σε μείωση των φορολογητέων κερδών του ομίλου για παράδειγμα μέσω της μεταφοράς κερδών σε μια ζημιογόνο επιχείρηση. Αυτές οι πρακτικές μπορούν να χαρακτηριστούν ως φοροδιαφυγή και να επισύρουν σχετικές κυρώσεις. Όμως υπερτιμολόγηση ή υποτιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών δεν πρέπει αναγκαστικά να ταυτίζεται με την πρόθεση της φοροδιαφυγής την οποία θα αναλύσουμε παρακάτω μαζί με την έννοια της φοροαποφυγής.

### 2.1.1 ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ – ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΤΗ

Συμπερασματικά, η ενδοομιλική τιμολόγηση, στα πλαίσια του φορολογικού σχεδιασμού (tax - planning), έχει επίδραση στην φορολογική υποχρέωση τόσο του ομίλου ως ενιαίου συνόλου όσο και των επιμέρους επιχειρήσεων που τον απαρτίζουν, μειώνοντας τη παγκόσμια φορολογική

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

επιβάρυνση του πολυεθνικού ομίλου. Αυτή η μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης μπορεί να πάρει τρεις μορφές και να χαρακτηριστεί ως φοροαποφυγή, (tax avoidance), φοροδιαφυγή (tax evasion) ή ως φορολογική απάτη (tax fraud).

Φοροαποφυγή (*tax avoidance* ή *tax mitigation*) 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 τη μείωση της φορολογητέας ύλης ενός φυσικού ή νομικού προσώπου. Πραγματοποιείται στα πλαίσια ενός καλά μελετημένου φορολογικού σχεδιασμού, κατά τον οποίο δημιουργούνται διάφορα σενάρια και εναλλακτικές, μέχρι να προσδιοριστεί ο ελάχιστος δυνατός φόρος, συνήθως στα πλαίσια του νόμου. Διαφέρει από την έννοια της φοροδιαφυγής και ισορροπεί ανάμεσα στα πλαίσια ηθικού και νομίμου. Πρόκειται για τη μη καταβολή φόρου λόγω κενών στη νομοθεσία.

Η Φοροδιαφυγή (*tax evasion*) αποτελεί σοβαρό έγκλημα - απάτη σε βάρος του κράτους. Γενικά αποκαλείται η καθ' οποιονδήποτε τρόπο απόκρυψη φορολογητέας ύλης ενός φορολογούμενου φυσικού ή νομικού προσώπου από τις φορολογικές Αρχές. Η φοροδιαφυγή εκτός από ποινικό αδίκημα που μπορεί να σημειωθεί κατά παράβαση ή καταστρατήγηση του φορολογικού νόμου, θεωρείται και έντονα αντικοινωνική συμπεριφορά δεδομένου ότι το συνολικό ποσό αυτής θα κληθεί τελικά να επωμισθεί, με πρόσθετα κυβερνητικά μέτρα, το σύνολο των φορολογουμένων.

Φορολογική απάτη (tax fraud), έχουμε όταν η χρήση των μέσων για φοροδιαφυγή είναι εκτενής –καταχρηστική και εφαρμόζεται επιθετική πολιτική στην άσκηση της.

Σύμφωνα με τον Διάγραμμα 1 όσο αυξάνονται οι ευκαιρίες για ρυθμιστικό αρμπιτράζ, αυξάνεται και επιθετικός χειρισμός του transfer pricing το οποίο

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

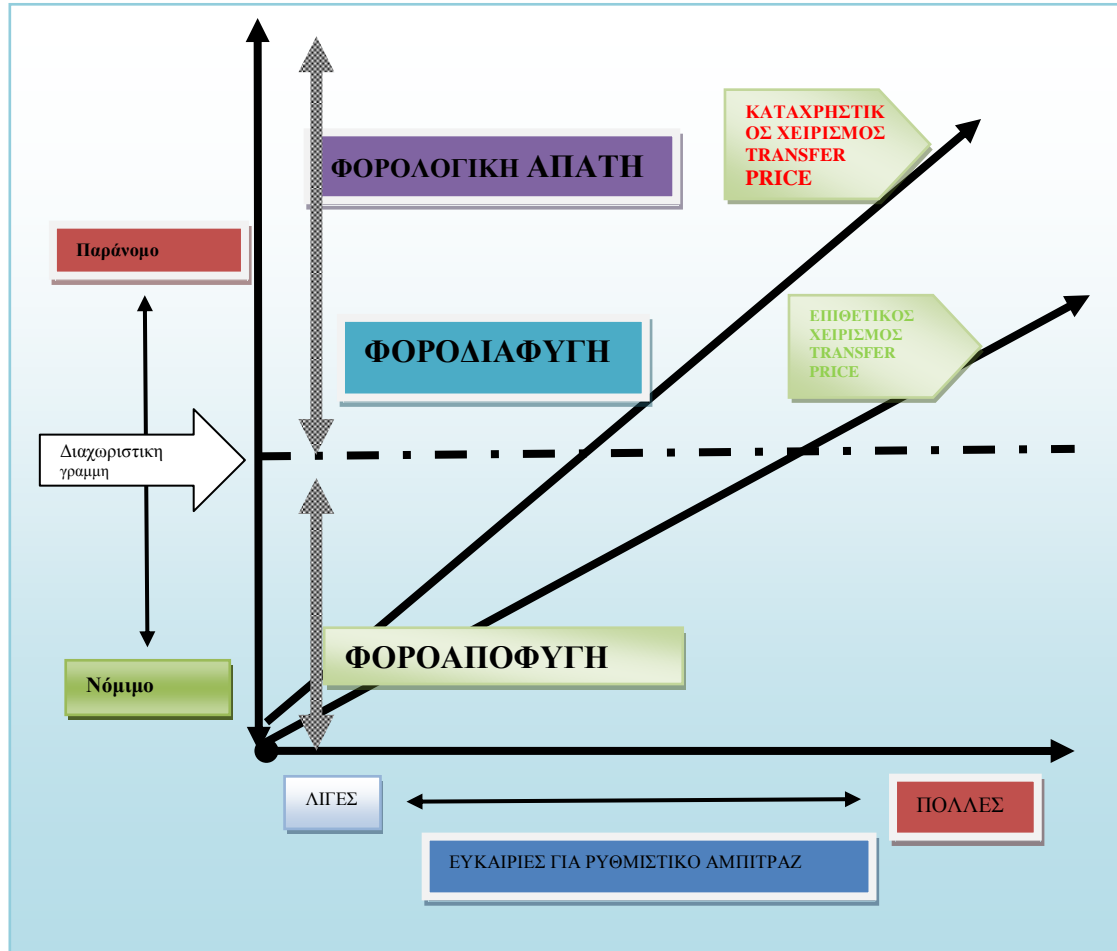
μπορεί να οδηγήσει μέχρι την φοροδιαφυγή ενώ καθώς αυξάνονται οι ευκαιρίες για ρυθμιστικό αρμπιτράζ(η αγορά αγαθών σε χαμηλές τιμές και η ταυτόχρονη μεταπώληση τους σε άλλη αγορά, όπου αυτά έχουν υψηλότερες τιμές, ώστε να επωφεληθεί ο έμπορος από την διαφορά), αυξάνεται και ο καταχρηστικός χειρισμός του transfer pricing με αποτέλεσμα να οδηγεί στην φορολογική απάτη.

Η τιμολόγηση ενδοομιλικής συναλλαγής μπορεί να λάβει και τις τρεις μορφές. Ως παράδειγμα φοροδιαφυγής είναι η χρήση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών που παραβιάζουν την αρχή των ίσων αποστάσεων με στόχο την μεταφορά κερδών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων την οποία έχουν υιοθετήσει τα περισσότερα κράτη. Επιπλέον, όταν η συναλλαγή μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων δεν γίνεται απευθείας αλλά μέσω μια παρένθετης εταιρείας, η οποία εδρεύει σε χώρα που έχει ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς, με σκοπό τη μεταφορά κέρδους στη χώρα αυτή τότε η μέθοδος αυτή δεν είναι επιθυμητή από τις φορολογικές αρχές επειδή μειώνει τα φορολογικά έσοδα με τέτοιο τρόπο που δεν ανταποκρίνεται στις επιχειρηματικές ανάγκες.

Παρόλο που δεν αντίκειται ευθέως στον νόμο διότι δεν υπάρχει διάταξη που να απαγορεύει τη διενέργεια συναλλαγών με εταιρείες που είναι εγκατεστημένες σε χώρες με ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς. Συνεπώς, η περίπτωση αυτή αποτελεί φοροαποφυγή εφόσον η τιμολόγηση είναι πραγματική και τιμολογείται σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Αν, όμως, η συναλλαγή διενεργείται εικονικά ή τιμολογείται παραβιάζοντας την αρχή των ίσων αποστάσεων, τότε αποτελεί αδίκημα φοροδιαφυγής που πιθανόν να οδηγήσει στην φορολογική απάτη. Τέλος η χρήση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων στις ενδοομιλικές συναλλαγές αποτελεί περίπτωση φορολογικής απάτης.

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Διάγραμμα 1: Σχέση σύνδεσης Φοροαποφυγής, Φοροδιαφυγής και Φορολογικής Απάτης<sup>1</sup>



Ενδεικτικές Αναφορές Φοροαποφυγής - Φοροδιαφυγής-Φορολογικής Απάτης.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα υπήρξε η εταιρεία Gazprom η οποία είχε ιδρύσει μια θυγατρική την Itera στις Η.Π.Α. Υπολογίστηκε ότι το φυσικό αέριο που στην εσωτερική Ρώσικη αγορά πωλούνταν μεταξύ 2-4 δολ ανά χίλια κυβικά πωλούνταν στην ίδια τιμή στην αμερικάνικη θυγατρική η οποία τα μεταπώλούσε σε Ρώσικες Δημοκρατίες σε τιμές μεταξύ 30-90 δολ.

<sup>1</sup> Πηγή: Eden, Lorraine and Smith, Murphy, (2011) *The Ethics of Transfer Pricing*, Imperial College, London, UK, σελ.30

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Η μεγαλύτερη περίπτωση που έγινε γνωστή παγκοσμίως ήταν το καμάρι της Ρώσικης Οικονομίας η εταιρία Yukos. Η Yukos ανήκε στον όμιλο Menater με έδρα μια ταχυδρομική θυρίδα στο Γιβλατάρ, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της υπογράφονταν από μεγάλη ελεγκτική εταιρεία σύμφωνα με τα Αμερικάνικα Λογιστικά πρότυπα. Ο ιδρυτής της και διευθύνων σύμβουλος της Μιχαήλ Χοντορκόφσκι κατηγορήθηκε για μεταφορά τεράστιων ποσών στο εξωτερικό και για αδιάκριτη εφαρμογή transfer pricing με σκοπό μονάχα τη φοροδιαφυγή. Η Ρώσικη κυβέρνηση καταλόγισε στον όμιλο πρόστιμο ύψους 28 δις δολάρια για φοροαποφυγή.

Το Κογκρέσο, κατηγόρησε την αμερικανική τεχνολογική εταιρεία Apple για αποφυγή πληρωμής φόρων σε όλο τον κόσμο, ύψους πολλών δισεκατομμυρίων δολαρίων, χρησιμοποιώντας «παράθυρα» της νομοθεσίας και θυγατρικές εταιρείες στην Ιρλανδία που δεν είναι καταγεγραμμένες ως φορολογικοί κάτοικοι σε καμία χώρα, αναφέρει δημοσίευμα της εφημερίδας FinancialTimes.

Η μόνιμη υποεπιτροπή της Γερουσίας για έρευνες ανακοίνωσε μία έκθεση 40 σελίδων σχετικά με την διεθνή φορολογική διάρθρωση της Apple εν όψει της σημερινής κατάθεσης του Διευθύνοντος Συμβούλου της Τιμ Κουκ ενώπιον της Γερουσίας.

«Η Apple αναζητούσε το Άγιο Δισκοπότηρο της φοροδιαφυγής. Δημιούργησε εξωχώριες εταιρείες που κατείχαν δεκάδες δισ. δολαρίων, ενώ υποστήριζε ότι δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι πουθενά», δήλωσε ο Γερουσιαστής Καρλ Λιβάν του Δημοκρατικού Κόμματος που είναι Πρόεδρος της Επιτροπής και θα διευθύνει την εξέταση. Η έκθεση της Γερουσίας αναφέρει ότι με τη χρήση «παραθύρων» της νομοθεσίας για τη φορολογία των κερδών της διεθνώς, η Apple εξοικονόμησε την τελευταία 4ετία τον φόρο που θα πλήρωνε στην Αμερική για κέρδη 44 δισ. δολαρίων, τα οποία θα θεωρούνταν διαφορετικά «φορολογητέο εξωχώριο (offshore) εισόδημα». Ωστόσο, η Επιτροπή σημείωσε ότι δεν υπήρξαν ενδείξεις πως η Apple έκανε κάτι παράνομο στην

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

προσπάθειά της να ελαχιστοποιήσει τη φορολογία της. «Πρόκειται για τον ορισμό ενός φορολογικού «παραθύρου», που τεχνικά μπορεί να είναι συμβατό με το νόμο, αλλά παραβιάζει το πνεύμα του», δήλωσε ο κ. Λιβάνιν. Το επιτελείο της Επιτροπής ανέφερε ότι τα πιο εντυπωσιακά ευρήματα περιλαμβάνουν τη χρήση των μη φορολογικών κατοίκων - θυγατρικών της Apple στην Ιρλανδία, στις οποίες διοχετεύονταν τα κέρδη της επιχείρησης σε διεθνές επίπεδο. Μία από αυτές τις θυγατρικές, η Apple Sales International (ASI) δεν πλήρωσε καθόλου φόρους για πωλήσεις 74 δισ. δολαρίων από το 2009 έως το 2012. Το 2011, η εταιρεία πλήρωσε φόρο 10 εκατ. δολαρίων για κέρδη ύψους 22 δισ. δολαρίων, με φορολογικό συντελεστή δηλαδή 0,05%, σύμφωνα με την Επιτροπή. Μία άλλη θυγατρική, η Apple Operations International (AOI) που δεν εμφανιζόταν πουθενά ως φορολογικός κάτοικος, δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος σε καμία χώρα την τελευταία πενταετία, παρά τα εισοδήματά της ύψους 30 δισ. δολαρίων που διαπίστωσε η επιτροπή την περίοδο 2009-2012. Η AOI ιδρύθηκε το 1980 και το διοικητικό συμβούλιό της συνεδριάζει στις ΗΠΑ, αλλά χωρίς να υπάρχει φυσική παρουσία εργαζομένων. «Δεν έχω δει ποτέ κάτι τέτοιο, δεν γνωρίζουμε κανέναν που να έχει δει κάτι τέτοιο», δήλωσε ο κ. Λιβάνιν. Επιπρόσθετα, οι εξεταστές βρήκαν ότι η Apple συνήψε μία ειδική συμφωνία με την Ιρλανδία για να εφαρμόσει ένα φορολογικό συντελεστή μικρότερο από 2% σε όλα τα φορολογητέα στη χώρα κέρδη της, ο οποίος είναι πολύ χαμηλότερο από το φορολογικό συντελεστή 12% που επιβάλλει η Ιρλανδία για τις επιχειρήσεις.<sup>2</sup>

Σαν κεραυνός εν αιθρία έπεσε στη Βρετανία η αποκάλυψη πρώην στελέχους της Google, σύμφωνα με την οποία η πολυεθνική εταιρεία εφαρμόζε ένα οργανωμένο σχέδιο φορο- ασυλίας με βάση το οποίο κατάφερε να καταβάλει ψίχουλα στο ταμείο του βρετανικού κράτους.

---

<sup>2</sup>Δημοσίευμα της εφημερίδας Financial Times (Μάιος 2013)

## ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Αν και οι υπάλληλοι του γραφείου της Google στην βρετανική πρωτεύουσα διαπραγματεύονταν τα συμβόλαια για τις διαφημίσεις και τα χρήματα πληρώνονταν σε αγγλικούς τραπεζικούς λογαριασμούς, τα έσοδα φαίνονταν να εισπράττονται από τη θυγατρική εταιρεία της πολυεθνικής στο Δουβλίνο και μέσω ειδικής εταιρικής δομής διοχετεύονταν στο «φορολογικό παράδεισο» των Βερμούδων. .

Σύμφωνα με στοιχεία δηλώσεων στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς των ΗΠΑ, από το 2006 έως το 2011 ο πολυεθνικός κολοσσός που δραστηριοποιείται στο χώρο των νέων τεχνολογιών είχε έσοδα ύψους 11,9 δισεκατομμυρίων στερλινών από τη βρετανική αγορά. Ωστόσο, πλήρωσε φόρους περίπου 10 εκατομμυρίων στερλινών για το ίδιο χρονικό διάστημα. Και αυτό λόγω του ότι δήλωνε τα έσοδα από τις διαφημίσεις στην ιρλανδική θυγατρική της και από εκεί - με μαγικά λογιστικά «κόλπα », χωρίς να παραβιάζεται η ισχύουσα νομοθεσία - κατέληγαν στις Βερμούδες όπου έβρισκαν φορολογική ασυλία.<sup>3</sup>

### **β) Εκ πλήρωση αντικειμενικών σκοπών και επιχειρηματικής στρατηγικής**

Από την άλλη πλευρά όμως, η πρακτική του transfer pricing αποτελεί πολύτιμο εργαλείο για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις αφού μέσω αυτής επιτυγχάνουν τους αντικειμενικούς σκοπούς (Corporate Objectives) τους και την επιχειρηματική στρατηγική τους. Ανάλογα με τη χρήση του transfer pricing διαφοροποιείται και η επιρροή στην απόδοση των εταιρειών. Η στρατηγική της πολυεθνικής επιχείρησης είναι αυτή που καθορίζει την πολιτική του διεθνούς transfer pricing. Φυσικά, το εξωτερικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση διαφοροποιείται σε κάθε χώρα όπως για παράδειγμα η δυναμική της αγοράς και η φορολογική νομοθεσία με αποτέλεσμα τον επαναπροσδιορισμό της στρατηγικής σχετικά με το

---

<sup>3</sup> Δημοσίευμα Μπάρνι Τζόουνς (Μάιος 2013) «Sunday Times»

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

transfer pricing. Γενικά, υπάρχουν πολλές στρατηγικές transfer pricing και κάθε επιχείρηση είναι ελεύθερη να επιλέξει αυτή που της ταιριάζει περισσότερο αξιολογώντας παράγοντες όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης σε σχέση με τις πωλήσεις, το εισόδημα και τα περιουσιακά της στοιχεία, τους δείκτες ρευστότητας όπως τα κέρδη προς τις πωλήσεις και τέλος τους διεθνείς δείκτες, ειδικά αυτό που υπολογίζει το ποσοστό των ξένων πωλήσεων ως προς τις εγχώριες. Η επιχειρησιακή στρατηγική μπορεί να θεωρηθεί σαν μια διαδικασία η οποία αποτελείται από δύο μέρη: τον σχεδιασμό και την εφαρμογή. Το Transfer Pricing ανήκει στο μέρος της εφαρμογής της στρατηγικής ενώ σύμφωνα με τον Eccles(1985,σελ.9), η σχέση μεταξύ στρατηγικής και του transfer pricing είναι σχεδόν ταυτόσημη. Συμπερασματικά λοιπόν, το transfer pricing είναι αναπόσπαστο κομμάτι της επιχειρησιακής στρατηγικής. Όπως προκύπτει από το παρακάτω σχεδιάγραμμα, η έννοια του transfer pricing είναι πολύπλευρη και συνδυάζει πληθώρα στοιχείων τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό περιβάλλον της πολυεθνικής επιχείρησης. Η πολυεθνική επιχείρηση προκειμένου να καθορίσει την επιχειρησιακή στρατηγική της, πρέπει να προσδιορίσει την στάση της απέναντι σε θέματα όπως η εταιρική αποτελεσματικότητα, η υποκίνηση των στελεχών της, η ανάπτυξη του διεθνούς εμπορίου κτλ, έτσι ώστε να μπορέσει να οδηγήσει την στρατηγική της προς την επιθυμητή στρατηγική. Για παράδειγμα, εάν μια επιχείρηση ενδιαφέρεται να συμβάλει δραστικά στην ανάπτυξη του διεθνούς εμπορίου, είναι σε θέση να προσαρμόσει ανάλογα την πολιτική του transfer pricing, έτσι ώστε να καταστήσει τα προϊόντα της ελκυστικά σε νέες αγορές, αυξάνοντας τις διεθνείς εμπορικές συναλλαγές της. Ανάλογα, εάν μια επιχείρηση δραστηριοποιείται σε μια χώρα με ιδιαίτερα αυστηρό φορολογικό σύστημα, πρέπει να τηρεί με ακρίβεια τους κανόνες σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, ώστε να αποφεύγει τυχόν πρόστιμα από φορολογικούς ελέγχους. Συμπερασματικά, η πολυεθνική επιχείρηση χρησιμοποιεί το transfer pricing ως εργαλείο για τη διαμόρφωση και την



## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

εκπλήρωση της επιχειρησιακής στρατηγικής της. Με βάση αυτή τη θεώρηση, προκύπτουν κάποια ιδιαίτερα σημαντικά θέματα που αφορούν στη χρήση του, τα οποία χρήζουν περαιτέρω ανάλυσης.

- Πρώτον, *τι είναι* μοναδικό σε σχέση με το διεθνές περιβάλλον για το TP μέσα στο πλαίσιο των λειτουργιών της πολυεθνικής·
- Δεύτερον, κατά πόσο το TP χρησιμοποιείται σαν εργαλείο ελέγχου της διοίκησης ή σαν συστατικό της επιχειρησιακής στρατηγικής·
- Τρίτον, εάν οι πολυεθνικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν το TP για να επιτύχουν μια ποικιλία στόχων ή έχουν καθαρά φορολογικά κίνητρα·
- και τέλος, εάν είναι αποτελεσματικό το TP στην επίτευξη των στόχων.

Όσον αφορά το πρώτο θέμα καθίσταται σαφές ότι το διεθνές περιβάλλον στο οποίο

δραστηριοποιούνται οι πολυεθνικές επιχειρήσεις, τους αναγκάζει να λαμβάνουν αποφάσεις σχετικά με διαφορετικές αγορές όπου οι συνθήκες ανταγωνισμού σε κάθε μια ποικίλουν και να ενσωματώνουν αυτές τις αποφάσεις στην διαμόρφωση της τελικής στρατηγικής ενδοομιλικής τιμολόγησης. Είναι ιδιαίτερα δύσκολο, αλλά ταυτόχρονα μοναδικό, να λαμβάνονται αποφάσεις που πρέπει να εφαρμοστούν ομοιόμορφα σε μια ποικιλία αγορών. Οι διαφορετικές συνθήκες που επικρατούν σε κάθε αγορά, αποτελούν εμπόδιο προς αυτή την κατεύθυνση, αλλά μέσω της στενής συνεργασίας μεταξύ των κρατών καταβάλλονται προσπάθειες προς την εξομάλυνση αυτών των διαφορών, έτσι ώστε οι επιχειρήσεις να εφαρμόζουν πιο αποτελεσματικά τις στρατηγικές τους.

Όσον αφορά στην χρήση του TP ως εργαλείο ελέγχου της διοίκησης ή σαν συστατικό της επιχειρησιακής στρατηγικής, η ακαδημαϊκή έρευνα διαπιστώνει ότι η ιδέα του ελέγχου της διοίκησης επικεντρώνεται στην εφαρμογή των επιχειρησιακών στρατηγικών της. Όμως, η στρατηγική δεν είναι δυνατό να εφαρμοστεί χωρίς κάποιο μηχανισμό ελέγχου. Το TP αποτελεί ένα μηχανισμό ελέγχου, αλλά ταυτόχρονα είναι και ένα μέσο με το οποίο επιτυγχάνεται η στρατηγική των επιχειρήσεων. Κατά συνέπεια, το TP

## ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

δεν είναι απλά μια λογιστική διαδικασία, αλλά ο ρόλος της αναβαθμίζεται σε μέσο υποκίνησης και ελέγχου των στελεχών των εταιριών με σκοπό την επίτευξη των επιθυμητών αποτελεσμάτων.

**Σχήμα 1: Στοιχεία που συνθέτουν την έννοια του TRANSFER PRICING.<sup>4</sup>**



Μια άλλη πλευρά της χρήσης του TRANSFER PRICING στις πολυεθνικές επιχειρήσεις, είναι οι πολλαπλοί στόχοι που επιδιώκουν να εκπληρώσουν οι επιχειρήσεις μέσα από τη διαχείριση των πληρωτέων φόρων, με σκοπό την ελαχιστοποίηση τους. Το θέμα αυτό, αποτελεί ένα από τα κύρια σημεία έρευνας και ανάλυσης στην ακαδημαϊκή βιβλιογραφία και για το λόγο αυτό κρίθηκε σκόπιμο να αναλυθεί εκτενώς στην παρούσα εργασία.

Τέλος, η θεώρηση του transfer pricing ως εργαλείο στρατηγικής, απαιτεί την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της. Ο καλύτερος τρόπος να μετρηθεί η αποτελεσματικότητα μιας οποιασδήποτε στρατηγικής είναι η αξιολόγηση του βαθμού επίτευξης των προκαθορισμένων στόχων. Για το λόγο αυτό, κρίνεται ιδιαίτερα σημαντική η αξιολόγηση των αποτελεσμάτων του transfer pricing, έτσι ώστε να καταστεί δυνατή η αναγνώριση και η

<sup>4</sup> Elliot, Jamie and Clive, Emmanuel., (2000) International Transfer Pricing: Searching for Patterns. European Management Journal

## ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

επιβεβαίωση της συμμετοχής της, στην επίτευξη των στρατηγικών στόχων της πολυεθνικής επιχείρησης.

### 2.2 ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

Οι στρατηγικοί σκοποί (Strategic Objectives) του transfer pricing μπορούν σε χωριστούν σε τρεις κατηγορίες<sup>5</sup>:

- α) σε φορολογικούς σκοπούς (Taxation-related Objectives)
- β) σε εσωτερικούς σκοπούς σχετιζόμενους με τη διοίκηση της επιχείρησης (Internal or Management-oriented Objectives) και
- γ) σε διεθνείς ή λειτουργικούς σκοπούς (International or Operational Objectives)

Σχήμα 2 : Στρατηγικοί σκοποί του Transfer Pricing



<sup>5</sup> Cravens, Karen S., (1997) *Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms*. International Business Review

### 2.2.1 Φορολογικοί σκοποί (Taxation-related Objectives)

Στην κατηγορία αυτή συμπεριλαμβάνονται η διαχείριση των πληρωτέων φόρων, η συμμόρφωση με τους φορολογικούς κανονισμούς και η διαχείριση των πληρωτέων δασμών. Το transfer pricing, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, θεωρείται συχνά ως ένα μέσο που διαθέτουν οι πολυεθνικές επιχειρήσεις για να ελέγξουν τους φόρους που καλούνται να πληρώσουν παγκοσμίως. Πολλές αποφάσεις σχετιζόμενες με νέες επενδύσεις εξαρτώνται από τις φορολογικές συνθήκες που επικρατούν στην κάθε χώρα, ώστε να ελαχιστοποιείται το εισόδημα στις χώρες που επιβάλλονται υψηλοί φορολογικοί συντελεστές και να αυξάνουν το εισόδημα στις χώρες που επιβάλλονται χαμηλότεροι συντελεστές φορολόγησης ή και καθόλου. Για παράδειγμα, πολλές αναπτυσσόμενες χώρες έχουν ως κύριο έσοδο τους φόρους εισοδήματος που εισπράττουν από τις εγκατεστημένες πολυεθνικές εταιρείες (φορολογικοί παράδεισοι). Σε πολλές περιπτώσεις, οι φόροι αυτοί αναλογούν στο 1/3 των συνολικών εσόδων των αναπτυσσόμενων κρατών. Κατά συνέπεια προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις χρησιμοποιώντας κατάλληλα τη μέθοδο του transfer pricing είναι σε θέση να επηρεάσουν άμεσα τα κέρδη που δηλώνονται σε κάθε χώρα και στη συνέχεια τα φορολογικά έσοδα της χώρας αυτής. Βέβαια, οι φορολογικές αρχές των χωρών αυτών έχουν αναπτύξει κανονισμούς σχετικά με την εφαρμογή του transfer pricing προκειμένου να προστατέψουν τα φορολογικά τους έσοδα.

Οι κανονισμοί αυτοί είναι ιδιαίτερα πολύπλοκοι, απαιτούν από τις επιχειρήσεις να ακολουθούν συγκεκριμένες διαδικασίες ώστε να τεκμηριώνουν τους λόγους και τον τρόπο με τον οποίο καθορίστηκαν οι τιμές στις μεταξύ τους συναλλαγές, οι οποίες είναι σε ορισμένες περιπτώσεις γραφειοκρατικές, χρονοβόρες και αμφιβόλου αποτελέσματος.

Το ύψος των δασμών που καλείται να πληρώσει η πολυεθνική επιχείρηση κατά την εισαγωγή των προϊόντων της σε κάθε χώρα που είναι

## ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

εγκατεστημένη η θυγατρική της μπορεί να επηρεαστεί από την κατάλληλη στρατηγική του (transfer price) του προϊόντος και κατ' επέκταση το ύψος των δασμών. Όμως η διαχείριση των δασμών αλληλεπιδρά με την διαχείριση των πληρωτέων φόρων εισοδήματος περιπλέκοντας την διαδικασία καθορισμού της τιμής για τα μεταφερόμενα αγαθά. Συγκεκριμένα, εάν η επιχείρηση επιθυμεί να θέσει υψηλή τιμή για ένα μεταφερόμενο αγαθό προς τη θυγατρική της, με το σκοπό τη μείωση του εισοδήματος της τελευταίας και την ελαχιστοποίηση του φόρου εισοδήματος, θα πρέπει να πληρώσει υψηλότερους δασμούς. Κατά συνέπεια, οι δυο αυτοί στρατηγικοί σκοποί αλληλοσυγκρούονται, δυσχεραίνοντας την διαδικασία του transfer pricing .

### **2.2.2 Εσωτερικοί σκοποί σχετιζόμενοι με τη διοίκηση της επιχείρησης (Internal or Management-oriented Objectives)**

Ως εσωτερικοί σκοποί σχετιζόμενοι με τη διοίκηση της επιχείρησης χαρακτηρίζονται η δίκαιη αξιολόγηση της απόδοσης, η υποκίνηση των στελεχών της επιχείρησης και η συμφωνία στον καθορισμό των στόχων. Το transfer pricing χρησιμοποιείται και ως μέσο για την αξιολόγηση της απόδοσης των διοικητικών στελεχών της επιχείρησης. Με αυτόν τον τρόπο τα στελέχη έχουν ως κίνητρο την ορθή χρήση των μεθόδων transfer pricing προκειμένου να επιτύχουν τους προκαθορισμένους στόχους, από τους οποίους εξαρτάται η αξιολόγηση τους. Επιπλέον, μέσω της στρατηγικής του transfer pricing, οι επιχειρήσεις δίνουν κίνητρα στα στελέχη να προμηθεύονται τα αγαθά ή τις πρώτες ύλες που χρειάζονται για την παραγωγή αγαθών από τις συσχετιζόμενες ή θυγατρικές επιχειρήσεις, έτσι ώστε να ικανοποιούνται οι στόχοι σε επίπεδο ομίλου παρά σε επίπεδο θυγατρικής. Ο στόχος αυτός επιτυγχάνεται με τον προσδιορισμό της τιμής κατά τέτοιο τρόπο ώστε τα άτομα που είναι επιφορτισμένα με τις προμήθειες τις επιχειρήσεις να μην υφίσταται απώλειες σε σχέση με τους προσωπικούς τους στόχους.

## ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

### 2.2.3 Διεθνείς/Λειτουργικοί Σκοποί(International or Operational Objectives)

Οι διεθνείς ή λειτουργικοί σκοποί σχετίζονται με την διατήρηση της ανταγωνιστικής θέσης στην αγορά, την ελαχιστοποίηση του κινδύνου του πληθωρισμού, τη διαχείριση του συναλλαγματικού κινδύνου και τη παράκαμψη των περιορισμών μεταφοράς κεφαλαίων. Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνεται, ίσως ο πιο σημαντικός σκοπός των πολυεθνικών εταιρειών, η δημιουργία και η διατήρηση ανταγωνιστικής θέσης σε επίπεδο τοπικό και παγκόσμιο. Αυτός αποτελεί τον θεμελιώδη σκοπό της πολυεθνικής εταιρείας. Ο σκοπός αυτός μπορεί να επιτευχθεί είτε με μια στρατηγική διαφοροποίησης είτε με την κατασκευή του προϊόντος σε πιο χαμηλή τιμή σε σύγκριση με τους ανταγωνιστές. Η σωστή τιμολόγηση βοηθά μια θυγατρική να εισέλθει σε μια νέα αγορά σε ανταγωνιστική τιμή ή στην περίπτωση που η εταιρεία είναι ο ηγέτης στην αγορά μπορεί να μειώσει την τιμή σε περίπτωση που υπάρχει χαμηλή ζήτηση από τους καταναλωτές ή λόγω κακών οικονομικών συνθηκών στην συγκεκριμένη αγορά. Πέρα από αυτό, η μέθοδος του transfer pricing βοηθά στην διαχείριση του συναλλαγματικού κινδύνου αλλά και στις διακυμάνσεις των τιμών που οφείλονται στον πληθωρισμό. Φυσικά, η μέθοδος του transfer pricing δεν αποτελεί μια στρατηγική η οποία μπορεί να αντικαταστήσει τις στρατηγικές αντιστάθμισης κινδύνου, αντίθετα είναι μια μέθοδος με την οποία οι πολυεθνικές μπορούν μέχρι ένα ορισμένο βαθμό να διαχειρίζονται αυτές τις διακυμάνσεις των τιμών προς όφελος τους. Τέλος, σε περιπτώσεις όπου μια χώρα επιβάλλει περιορισμούς στο ύψος των μεταφερόμενων κεφαλαίων προς το εξωτερικό, η πολυεθνική επιχείρηση μπορεί μέσω του transfer pricing να θέσει τέτοιες τιμές στα μεταφερόμενα αγαθά ή στις υπηρεσίες, ώστε να επιτύχει την μεταφορά του επιθυμητού ύψους των κεφαλαίων της. Από την έρευνα της Cravens(1997) σε 542 αμερικάνικες πολυεθνικές επιχειρήσεις προκύπτει ότι η μείωση των φόρων είναι ο σημαντικότερος

## ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

σκοπός υιοθέτησης της τιμολογιακής πολιτικής του transfer pricing ενώ η διατήρηση της ανταγωνιστικής θέσης είναι ακριβώς ο επόμενος στόχος.

Πίνακας : Στατηγικοί Σκοποί του Transfer Pricing – Αποτελέσματα Έρευνας Cravens<sup>6</sup>

Διαχείριση Πληρωτέων Φόρων (Manage Tax Burden)	28%
Διατήρηση Ανταγωνιστικής θέσης (Maintain Competitive Market Position)	17%
Δίκαιη Αξιολόγηση της Διοίκησης (Promote Equitable Performance)	11%
Συμφωνία Καθορισμού Στόχων (Promote Goal Congruence)	10%
Υποκίνηση Στελεχών (Motivation of Managers)	10%
Διαχείριση Δασμών (Manage Tariff)	9%
Συμμόρφωση με φορολογικούς κανονισμούς (Comply with Tax regulations)	7%
Αντιμετώπιση περιορισμών σχετικά με την κίνηση κεφαλαίων (Mitigate Cash Transfer Restrictions)	4%
Διαχείριση Συναλλαγματικών Διαφορών (Manage Foreign Exchange)	2%
Αντιμετώπιση Κοινωνικών και Πολιτικών Θεμάτων (Address Social and Political Concern)	1%
Διαχείριση Πληθωριστικών Μεταβολών (Manage Inflation)	1%
Σύνολο	100%

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

#### Η ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑ ΚΑΙ Ο ΕΠΙΔΕΞΙΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ

#### ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

#### 3.1 Η ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΕ ΕΝΑΝ ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΟ ΌΜΙΛΟ.

---

<sup>6</sup>Cravens, Karen S., (1997) *Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms*. International Business Review, Vol.6, No 2, p.137

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Η διαδικασία καθορισμού τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, όπως μπορεί να χαρακτηριστεί εναλλακτικά το transfer pricing, αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της επιχειρηματικής στρατηγικής. Η εφαρμογή της όμως δημιουργεί πολλά και σοβαρά διαχειριστικά, λογιστικά και φορολογικά προβλήματα. Το κυρίως πρόβλημα είναι η δυσκολία καθορισμού της τιμής τόσο στις ενδοτιμηματικές όσο και στις ενδοομιλικές συναλλαγές. Συγκεκριμένα, οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών (transfer prices) είναι εξίσου σημαντικές τόσο για τις φορολογούμενες επιχειρήσεις όσο και για τις φορολογικές αρχές επειδή καθορίζουν μεγάλο μέρος των εσόδων και των εξόδων και συνεπώς τα φορολογητέα κέρδη των συνδεδεμένων επιχειρήσεων που ανήκουν στην δικαιοδοσία των αντίστοιχων φορολογικών αρχών στις εκάστοτε χώρες.

Επομένως, ο τρόπος με τον οποίο ένας όμιλος θα αναπτύξει το σύστημα της ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι πολύ σημαντικός για τον ίδιο τον οργανισμό. Γενικά, επηρεάζει τη σωστή λειτουργία της επιχείρησης και τα αποτελέσματα της σε πολλαπλά επίπεδα. Ο καθορισμός των τιμών μεταφοράς επηρεάζει τα αποτελέσματα των τμημάτων ή θυγατρικών επιχειρήσεων που εμπλέκονται στις εσωτερικές συναλλαγές. Αν και οι τιμές μεταφοράς που χρησιμοποιούνται μέσα σε μια επιχείρηση ή σε έναν όμιλο επιχειρήσεων δεν επηρεάζουν άμεσα τα συνολικά κέρδη της επιχείρησης ή του ομίλου, επηρεάζουν όμως τα κέρδη των συναλλασσόμενων τμημάτων ή των θυγατρικών επιχειρήσεων. Συμπερασματικά μπορούμε να πούμε ότι «όσο ψηλότερη είναι η χρησιμοποιούμενη τιμή μεταφοράς για κάποια συναλλαγή, τόσο μεγαλύτερα κέρδη παρουσιάζει το τμήμα της επιχείρησης που έχει κάνει την πώληση (ρόλος προμηθευτή) και τόσο ψηλότερο θα είναι το κόστος για το τμήμα που θα πληρώσει την συναλλαγή (προϊόν ή υπηρεσία)». Επομένως, τα τμήματα και οι θυγατρικές επιχειρήσεις εμπλέκονται σε συναλλαγές, μεταξύ τους και πιθανότατα να αξιολογούνται από την επιχείρηση με βάση τα κέρδη ή τα κόστη που παρουσιάζουν και αυτό έχει ως αποτέλεσμα η πολιτική επιλογής των κατάλληλων τιμών



## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

μεταφοράς από την επιχείρηση ή τον όμιλο να επιδρά στα κίνητρα των αυτόνομων στελεχών των τμημάτων, αλλά και στη διαδικασία αξιολόγησης τους.

Αυτή η διαδικασία καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών (transfer prices) καθορίζει το ποσό του εισοδήματος (κέρδος) που κάθε συμβαλλόμενο μέρος κερδίζει από την πράξη αυτή. Επίσης, οι χρησιμοποιούμενες τιμές μεταφοράς μπορούν να επηρεάσουν, έμμεσα, ακόμη και τα οικονομικά αποτελέσματα του ομίλου επιχειρήσεων στο σύνολο του. Ο τρόπος με τον οποίο καθορίζονται οι τιμές μεταφοράς μπορεί να επηρεάσει για παράδειγμα τη σχέση της εταιρείας με τους πελάτες της και την ποιότητα του προϊόντος ή της υπηρεσίας που προσφέρουν διότι τιμές μεταφοράς που βασίζονται αυστηρά στο κόστος και διαμορφώνονται χωρίς να ληφθούν υπόψη άλλοι παράγοντες μπορεί να οδηγήσουν σε χαμηλότερη ποιότητα των προσφερόμενων αγαθών και υπηρεσιών. Από την άλλη μεριά, σε περίπτωση που χρησιμοποιούνται τιμές μεταφοράς βάσει διαπραγμάτευσης, τα εμπλεκόμενα στελέχη μπορούν να οδηγηθούν σε υπερβολικά σκληρή διαπραγμάτευση, θέτοντας έτσι σε κίνδυνο την απαραίτητη διατμηματική συνεργασία της επιχείρησης. Τέλος, η συνεργασία μεταξύ των διάφορων τμημάτων μπορεί να επηρεαστεί με θετικό ή αρνητικό τρόπο από την διαδικασία που ακολουθείται για τον καθορισμό της μεθόδου υπολογισμού των τιμών μεταφοράς, με αποτέλεσμα να επηρεασθούν, θετικά ή αρνητικά, τα συνολικά κέρδη.

### **3.2 ΕΠΙΔΕΞΙΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ (TRANSFER PRICING MANIPULATION)**

Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις με τον επιδέξιο χειρισμό του transfer pricing, γνωστό και ως Transfer Pricing Manipulation, έχουν την δυνατότητα να παράγουν με χαμηλό κόστος ή να αγοράζουν με χαμηλές τιμές και να μεταπωλούν σε άλλη αγορά σε υψηλότερες τιμές. Αυτή η ωφέλεια των πολυεθνικών προκύπτει από τις οικονομικές και κανονιστικές διαφορές των χωρών που δραστηριοποιούνται.

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Ο επιδέξιος χειρισμός του transfer pricing, με σκοπό να καθοριστούν οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών, μπορεί να πραγματοποιηθεί μέσω της υπερτιμολόγησης (overpricing) ή της υποτιμολόγησης (underpricing). Με την υποτιμολόγηση, μια επιχείρηση μπορεί να μεταφέρει κέρδη από μία χώρα με υψηλή φορολόγηση σε μία χώρα με χαμηλή ή μηδαμινή φορολόγηση. Ενώ η υπερτιμολόγηση σε μια επιχείρηση που δραστηριοποιείται σε χώρα με υψηλό συντελεστή φορολόγησης μεταφέρει λιγότερο κέρδος ώστε να είναι μειωμένος και ο πληρωτέος φόρος. Οι διαφορές στους συντελεστές φορολόγησης δημιουργεί ευκαιρίες κερδοφορίας για την υιοθέτηση τέτοιων πρακτικών από την πολυεθνικές. Η υπερτιμολόγηση ή υποτιμολόγηση μπορεί πραγματοποιηθεί με δύο τρόπους:

- 1) άμεσα, από μία μητρική σε μία θυγατρική της ή από μια θυγατρική σε μία άλλη θυγατρική του ίδιου ομίλου,
- 2) έμμεσα, από την μητρική στην θυγατρική με ενδιάμεση μια άλλη θυγατρική εγκατεστημένη σε μία οποιαδήποτε τρίτη χώρα ή εγκατεστημένη σε χώρα που αποτελεί «φορολογικό παράδεισο».

Στην δεύτερη περίπτωση η εν λόγω συναλλαγή ονομάζεται «τριγωνική συναλλαγή». Φυσικά, οι πρακτικές αυτού του είδους αποδοκιμάζονται από τις αντίστοιχες φορολογικές αρχές.

### 3.2.1 Τεχνικές Transfer Pricing ανά τύπο ενδοομιλικών συναλλαγών

Πίνακας<sup>7</sup>:

Τύπος Ενδοομιλικών Συναλλαγών	Τεχνικές Transfer Pricing
ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	Πώληση σε χαμηλότερη ή υψηλότερη τιμή διαφορετική

<sup>7</sup> Πηγή: Eden, Lorraine and Smith, Murphy, (2011), *The Ethics of Transfer Pricing*. Imperial College, London, UK.

## ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

<b>ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ</b>	από την τιμή που είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων
<b>ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ</b>	-Υπερεκτίμηση της αξίας των υπηρεσιών -Τεχνητή κατανομή του κόστους διαχείρισης μεταξύ των θυγατρικών -Υπερεκτίμηση ή υποεκτίμηση της αξίας των παρεχόμενων διαχειριστικών υπηρεσιών -Κοστολόγηση υπηρεσιών που στην πραγματικότητα δεν παρασχέθηκαν
<b>ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</b>	Υπερεκτίμηση της αξίας των άυλων στοιχείων και πώληση σε υψηλότερη τιμή διαφορετική από την τιμή που είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων
<b>ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΤΗΝ ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗ</b>	-Συμφωνίες επιμερισμού κόστους - Τεχνητή κατανομή των δαπανών Έρευνας και Ανάπτυξης μεταξύ των θυγατρικών
<b>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝ ΟΜΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ</b>	-Υπερεκτίμηση των επιτοκίων των ενδοομιλικών συναλλαγών -Συμφωνίες κατανομής του κόστους ανάλογα με την αποπληρωμή των εξωτερικών δανείων και των πιστώσεων - Μεταφορά μερισμάτων μεταξύ μητρικής και θυγατρικής -Υπερεκτίμηση ή υποτίμηση της αξίας της χρηματοδοτικής μίσθωσης -Έκδοση και πώληση ομολόγων από τις θυγατρικές -Χαμηλή κεφαλαιοποίηση
<b>ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΕΣΤΗΜΕΝΕΣ ΣΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥΣ ΠΑΡΑΔΕΙΣΟΥΣ</b>	-Πώληση αγαθών, υπηρεσιών ή άυλωνπεριουσιακών στοιχείων σε χαμηλότερη ή υψηλότερη τιμή διαφορετική από την τιμή που είναι σύμφωνη με αρχή ίσων αποστάσεων.

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

#### 4.1 ΣΧΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Η ενδοομιλική τιμολόγηση έχει ιδιαίτερη σημασία για τους οργανισμούς σε μια παγκοσμιοποιημένη οικονομία, η οποία επεκτείνεται σε χώρες με διαφορετικά νομικά και φορολογικά καθεστάτα.

Οι πολυεθνικές εταιρείες επιδίδονται σε ένα συνεχές κυνήγι κερδών – διαμόρφωσης ασφαλών ταμιακών ροών και διαθεσίμων-οικονομιών κλίμακας-συγκριτικών πλεονεκτημάτων- αναζήτησης νέων αγορών μέσω του επιμερισμού των δραστηριοτήτων τη δημιουργία διαφόρων επενδυτικών σχημάτων (trusts) θυγατρικών εταιριών και υποκαταστημάτων τα οποία απαιτούν για την ίδρυση τους υπολογισμό του κόστους καθώς και υπολογισμό των φορολογητέων εισοδημάτων τους. Σε ένα τέτοιο περιβάλλον οι οργανισμοί πρέπει να δημιουργούν και να εξελίσσουν διαδικασίες οι οποίες να καταλογίζουν τα κόστη στα κατάλληλα κέντρα καθώς και τα Γ.Β.Ε. (overhead costs) για αγαθά και υπηρεσίες. Πρακτικά επειδή αυτές οι διαδικασίες αποτελούν επτασφράγιστο μυστικό για τις επιχειρήσεις καθώς και ένα βαθμό υποκειμενικότητας υπάρχει πλήρης ελευθερίας κινήσεων. Αυτή η ελευθερία κινήσεων τους επιτρέπει να ελαχιστοποιούν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και να διαχωρίζουν τα κέρδη τους διασφαλίζοντας ωστόσο ότι θα καταλογιστούν σε κράτη με ευνοϊκά φορολογικά καθεστάτα δηλαδή με χαμηλούς συντελεστές φορολογίας ή με χαλαρό θεσμικό πλαίσιο. Μπορεί να χρησιμοποιηθεί στο να μεταφέρει κέρδη τεχνικά από μια χώρα με υψηλό ποσοστό φορολόγησης σε χώρα με χαμηλότερα ποσοτά φορολόγησης με το να :

- Μεγιστοποιεί τα έξοδα στην πρώτη (πωλήτρια)
- Μεγιστοποιεί το εισόδημα της δεύτερης

Η ενδοομιλική τιμολόγηση χρησιμοποιείται από κάθε πολυεθνική εταιρεία με σκοπό να μεταφέρει με τη θέληση της τα κέρδη της σε όλο τον κόσμο. Η ευελιξία που παρουσιάζει το transfer pricing , είτε για φοροαποφυγή (tax avoidance) ,είτε για φοροδιαφυγή (tax evasion), είναι ακατόρθωτο να γίνει αντιληπτό από την πλειοψηφία του δημόσιου κοινού, και πολύ ακριβό για

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

τις ελεγκτικές αρχές για να το εντοπίσουν. Υπάρχει ωστόσο ένα περίεργο παιχνίδι με πολλούς εμπλεκόμενους δηλαδή εταιρείες-ελεγκτικές εταιρείες – λογιστές-δικηγόρους-σύμβουλους-αρμόδιες ελεγκτικές αρχές-διεθνή πρακτορεία προμηθειών οι οποίοι στήνουν τους κανόνες και τους επανεξετάζουν ανάλογα με το ποια μέθοδος δίνεται αποδεκτή και εξελίσσοντας τρόπους για να διαχειρίζονται καλύτερα τα φορολογητέα κέρδη τους αποφεύγοντας ή λειτουργώντας με υπόγειους τρόπους για να παραβιάσουν τους κανόνες. Η αδιάλειπτη χρήση της ενδοομιλικής τιμολόγησης έχει βαρύνουσα έμμεση σημασία για τα - διεθνή χρηματιστήρια μετοχών – μερίσματα – δείκτη απόδοσης επενδύσεων (R.O.I.) ( Return on Investments)-απόδοσης κεφαλαίου – αμοιβών για την ανώτατη διοίκηση (bonus Managers). Η ενδοομιλική τιμολόγηση έχει τόσο μεγάλη σημασία γιατί σχετίζεται άμεσα με τους φόρους οι οποίοι επιβάλλονται στο επιχειρηματικά κέρδη , με σκοπό να χρηματοδοτήσουν τι δημόσιες υπηρεσίες , ένα κράτος πρόνοιας καθώς και την δημοσιονομική πολιτική των εκάστοτε κυβερνήσεων σε όλο τον κόσμο. Σύμβουλοι επιχειρήσεων διατείνονται ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση είναι και θα αποτελεί και στο μέλλον το πιο κρίσιμο φορολογικό ζήτημα που αντιμετωπίζουν οι πολυεθνικές εταιρείες.

Η άποψη του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου ( International Monetary Fund) είναι ότι οι στρατηγικές ενδοομιλικής τιμολόγησης που εφαρμόζουν οι πολυεθνικές επιχειρήσεις όπως ενδο-εταιρικά δάνεια-επιμερισμός σταθερού κόστους και αποτίμηση εμπορικών σημάτων και καινοτομιών δημιουργούν προβλήματα στις εθνικές φορολογικές αρχές.

Από τη άλλη πλευρά η εκτενής χρήση του transfer price έχει αναγκάσει τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές να προσπαθούν ερευνήσουν πόση ευελιξία περιέχει και ποια είναι τα τρωτά της σημεία. Κάποιες φορολογικές διοικήσεις έχουν αναλάβει ασυνήθιστη αρμοδιότητα ως προς τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών. Για παράδειγμα οι Η.Π.Α. υπό την σκέπη του άρθρου 482 του Εσωτερικού Κώδικα Εσόδων(Internal Revenue

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Code), έχουν την ελευθερία να ελέγχουν τη μεταφορά κερδών – τις εκπτώσεις – τις επιστροφές και όποιες σχέσεις μεταξύ συνεδεμένων επιχειρήσεων αν είναι να αποφευχθεί η φοροδιαφυγή. Πολλές χώρες μπροστά στο δυσάρεστο ενδεχόμενο περιορισμού του προϋπολογισμού τους και ανήσυχες για τη διασφάλιση πολιτικής και κοινωνικής σταθερότητας δείχνουν μεγαλύτερη διάθεση να μελετήσουν το πλαίσιο των ενδοομιλικών τιμολογήσεων και τη σχέση τους με τα εταιρικά κέρδη. Κάποιες μάλιστα έχουν θεσπίσει εφαρμόζοντας επιθετική πολιτική υψηλά πρόστιμα και μεγάλη συχνότητα ελέγχων , δίνοντας και έμφαση στην εκπαίδευση στελεχών.

Οι ελεγκτικές αρχές όλο και συχνότερα επιβάλλουν πρόστιμα για τη συμμόρφωση των εταιρειών και οι εταιρείες αποδεχόμενες τα πορίσματα συνάπτουν φορολογικές συμφωνίες. Για παράδειγμα στη Μεγάλη Βρετανία πραγματοποίησε προσαρμογές φορολογητέων εισοδημάτων που ανήλθαν για το διάστημα 2003-2006 σε 1 δις 134 εκατομμύρια στερλίνες και σε 2 δις 114 εκατομμύρια στερλίνες για το διάστημα 2007-2009. Η ενεργοποίηση της αυστραλιανής φορολογικής αρχής βοήθησε στην εξοικονόμηση 2,5 δις δολαρίων, από το 2005 ως τις αρχές του 2010.

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

#### ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΊΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ (Arm's Length Principle)

##### 5.1 Η ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΊΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ

Η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων (Arm's Length Principle) (ή αλλιώς Αρχή του Πλήρους Ανταγωνισμού) αποτελεί το διεθνές πρότυπο το οποίο έχουν συμφωνήσει οι χώρες-μέλη του ΟΟΣΑ όσον αφορά τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης (transfer prices) για φορολογικούς λόγους. Ορίζεται από την παράγραφο 1 του Άρθρου 9 της Πρότυπης Σύμβασης (Model Tax Convention) του ΟΟΣΑ ως εξής: όπου «επικρατούν συνθήκες ή

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

επιβάλλονται μεταξύ δύο επιχειρήσεων στις εμπορικές ή οικονομικές τους σχέσεις, οι οποίες διαφέρουν από εκείνες που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε οποιαδήποτε κέρδη τα οποία, υπό αυτούς τους όρους, θα είχαν πραγματοποιηθεί από μία από τις επιχειρήσεις, αλλά, λόγω αυτών των όρων, δεν πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογηθούν ανάλογα».

Αντίστοιχα, στο ελληνικό δίκαιο εφαρμόζοντας και ερμηνεύοντας σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ στο άρθρο 50 του Ν.4172/2013 ορίζει για τις Ενδοομιλικές συναλλαγές: Νομικά πρόσωπα ή Νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή ίσων αποστάσεων), περιλαμβάνονται στα κέρδη της επιχείρησης μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

Το κυριότερο κριτήριο για την ενδοομιλική τιμολόγηση είναι η επικράτηση συνθηκών της ελεύθερης αγοράς οι οποίες οδηγούν αναπόφευκτα στη σύγκριση με συναλλαγές ανεξαρτήτων επιχειρήσεων κι αυτή η σύγκριση αποτελεί τον πυρήνα της αρχής των ίσων αποστάσεων. Επιπλέον, αυτή η διεθνής φορολογική αρχή έχει επιλεγεί από τις χώρες-μέλη του ΟΟΣΑ καθώς εξυπηρετούν διττό στόχο, πρώτον την εξασφάλιση της κατάλληλης φορολογικής βάσης σε κάθε δικαιοδοσία και δεύτερον την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, με αποτέλεσμα την αποφυγή ή την ελαχιστοποίηση των συγκρούσεων μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των χωρών που είναι εγκαθιστάμενες οι εταιρείες που ανήκουν στον

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

αντίστοιχο πολυεθνικό όμιλο και την προώθηση του διεθνούς εμπορίου και των επενδύσεων.

Κάθε κράτος επιθυμεί την προσέλκυση πολυεθνικών εταιρειών στο έδαφος του, παράλληλα όμως θέλει να διασφαλίσει και τα νόμιμα δικαιώματα που προκύπτουν από τα φορολογικά έσοδα των πολυεθνικών. Γι' αυτόν τον λόγο οι φορολογικές αρχές κάθε χώρας έχουν ισχυρό κίνητρο να αμφισβητήσουν την τιμολόγηση των διεθνών ενδοομιλικών αγαθών ώστε να διεκδικούν μεγαλύτερα ποσά φόρων. Αντίθετα, αυτό δεν ισχύει στις ενδοομιλικές συναλλαγές εντός των συνόρων μιας χώρας, σε αυτήν την περίπτωση αυτό που τους απασχολεί είναι εάν η εταιρεία φοροδιαφεύγει.

Επομένως, σε περίπτωση που θεωρηθεί ότι οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών δεν έχουν καθοριστεί σύμφωνα με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων και θίγεται το ταμειυτικό συμφέρον του κράτους, οι φορολογικές αρχές προβαίνουν σε διόρθωση των φορολογικών αποτελεσμάτων με βάση τη νομοθεσία του κάθε κράτους. Κατά συνέπεια μια τέτοια διόρθωση επαυξάνει την φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης στην οποία διενεργείται. Επιπλέον, επιβάλλονται κυρώσεις οι οποίες διαφέρουν ανάλογα με την χώρα δραστηριοποίησης των μελών των πολυεθνικών όπως προσαυξήσεις, πρόστιμα και μερικές φορές και ποινικές διώξεις. Εκτενή αναφορά για την ισχύουσα νομοθεσία τόσο στην ελληνική επικράτεια όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο θα γίνει σε επόμενο κεφάλαιο. Αυτή η διόρθωση των κερδών των ενδοομιλικών συναλλαγών αποσκοπεί στην εμπέδωση της φορολογικής δικαιοσύνης και της φορολόγησης με βάση την πραγματική φοροδοτική ικανότητα.

Έστω ότι το κράτος στο οποίο δραστηριοποιείται μια επιχείρηση που πραγματοποιεί διασυνοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές προβεί σε διορθώσεις των κερδών αυτής της επιχείρησης από τις ενδοομιλικές συναλλαγές τότε με αυτόν τον τρόπο αυξάνει κατά ένα μέρος τα φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης και επομένως και φορολογικά έσοδα της. Πριν από αυτήν την διόρθωση, όμως, αυτό το μέρος των



## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

φορολογητέων κερδών άνηκε στην αντισυμβαλλόμενη συνδεδεμένη επιχείρηση με την οποία διενέργησε ενδοομιλικές συναλλαγές. Εάν σε αυτήν την περίπτωση η φορολογική αρχή του δεύτερου κράτους δεν κάνει αντίστοιχη διόρθωση μειώνοντας τα φορολογικά της έσοδα τότε θα προκύψει διπλή φορολογία. Συνεπώς, σε περίπτωση που διορθωθούν τα κέρδη από μια ενδοομιλική συναλλαγή στο κράτος της μιας επιχείρησης θα πρέπει αντίστοιχα να διενεργηθεί και μια αντίστροφη διόρθωση στο κράτος της άλλης επιχείρησης ειδάλλως θα προκύψει διπλή φορολογία.

Για να κατανοήσουμε καλύτερα το θέμα της διπλής φορολόγησης που προκύπτει, παραθέεται το ακόλουθο παράδειγμα σε συνέχεια του προηγούμενου. Έστω και πάλι η μητρική εταιρεία Μ, η οποία είναι εγκατεστημένη στο κράτος Α και κατασκευάζει προϊόντα με κόστος κατασκευής ανά μονάδα 1000 ευρώ. Η εταιρεία Μ πωλεί τα προϊόντα στην θυγατρική εταιρεία διανομής Θ, η οποία είναι εγκατεστημένη στο κράτος Β, με τιμή 1600 ευρώ. Η θυγατρική εταιρεία Θ πωλεί στη συνέχεια τα προϊόντα με τιμή μονάδας 2000 ευρώ. Με βάση τα παραπάνω προκύπτει ότι το συνολικό κέρδος του ομίλου (πρό φόρων) είναι  $(2000-1000=)$  1000 ευρώ. Το κέρδος της εταιρείας Μ είναι  $(1600-1000=)$  600 ευρώ και φορολογείται γι' αυτό στο κράτος Α. Αντίστοιχα, το κέρδος της εταιρείας Θ είναι  $(2000-1600=)$  400 ευρώ και φορολογείται γι' αυτό στο κράτος Β.

Οι φορολογικές αρχές του κράτους Β θεωρούν ότι η τιμολόγηση της ενδοομιλικής συναλλαγής δεν είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων αλλά η ενδεδειγμένη είναι 1400 ευρώ και όχι 1600 ευρώ. Και συνεπώς διορθώνουν το κέρδος της εταιρείας Θ από 400 σε  $(2000-1400=)$  600 ευρώ. Όμως, η εταιρεία Μ φορολογείται με το αρχικό της κέρδος, δηλαδή 600 ευρώ, και επομένως το μέρος του κέρδους που προκύπτει από την διόρθωση δηλαδή το ποσό των  $(1600-1400=)$  200 ευρώ φορολογείται και στα δύο κράτη. Για να αντιμετωπιστεί η διπλή φορολογία που προκύπτει, απαιτείται η αντίστροφη διόρθωση του κέρδους της εταιρείας Μ από τις φορολογικές αρχές του κράτους Α. Για να επιτευχθεί αυτό, θα

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

πρέπει το κέρδος της εταιρείας Μ να υπολογιστεί με βάση την τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής που θεωρεί σωστότερη το κράτος Β, δηλαδή την τιμή των 1400 ευρώ. Σε μια τέτοια περίπτωση, το κέρδος που φορολογείται στο κράτος Α θα αναπροσαρμοστεί.

### 5.2 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΩΝ ΊΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ

Για να λάβει χώρα η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων πρέπει:

- Να γίνει η επιλογή της μεθόδου σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων.
- Να βρεθούν συγκριτικά στοιχεία.
- Να πραγματοποιηθεί έλεγχος της συγκρισιμότητας των στοιχείων αυτών.

#### 5.2.1 Μέθοδοι Εφαρμογής της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων

Οι μέθοδοι Transfer Pricing για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές περιγράφονται από τους φορολογικούς κανονισμούς των αναπτυγμένων χωρών. Οι περισσότερες χώρες επηρεάζονται από τις οδηγίες των Ηνωμένων Πολιτειών και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) σχετικά με το θέμα του Transfer Pricing, οι οποίες παρουσιάζουν μεγάλες ομοιότητες. Για να προσδιοριστούν οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων έχουν αναπτυχθεί αρκετές μέθοδοι οι οποίες απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα και αναλύονται λεπτομερέστερα στις παρακάτω υποενότητες.

#### Μέθοδοι Εφαρμογής της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων

##### 5.2.1.1 Παραδοσιακές Μέθοδοι (Traditional Methods) ή Βασικές Μέθοδοι (Standard Methods)

Υπάρχουν οι παραδοσιακές μέθοδοι (traditional methods) ή αλλιώς οι βασικές μέθοδοι (standard methods), κοινό χαρακτηριστικό τους είναι ότι

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

αποβλέπουν σε μεμονωμένες συναλλαγές (transaction methods) και είναι οι εξής:

1. Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price Method– CPU Method)
2. Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (Resale Price Method)
3. Η μέθοδος του κόστους συν κέρδους (Cost Plus Method).

5.2.1.1.1 Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής(Comparable Uncontrolled Price Method-CUP)

Η μέθοδος αυτή απαιτεί από την φορολογούμενη επιχείρηση να αξιολογήσει κατά πόσο η τιμή που χρεώνεται σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή αποτελεί τη τιμή σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Προκειμένου να γίνει αυτή η αξιολόγηση συγκρίνεται η ελεγχόμενη συναλλαγή (controlled transaction) με μια αντίστοιχη μη ελεγχόμενη (uncontrolled transaction), έτσι ώστε να καθοριστεί ένα πιθανό εύρος τιμών που αποτελούν τη δίκαιη τιμή για αυτή τη συναλλαγή. Για να προσδιοριστεί η τιμή μιας αντίστοιχης συναλλαγής υπάρχουν δύο τρόποι:

1<sup>ος</sup> τρόπος η εξωτερική σύγκριση τιμών (external comparison of prices) όπου συγκρίνονται συναλλαγές που διενεργούνται μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

2<sup>ος</sup> τρόπος η εσωτερική σύγκριση τιμών (internal comparison of prices) όπου συγκρίνονται συναλλαγές που διενεργούνται μεταξύ της επιχείρησης που φορολογείται ή μιας οποιαδήποτε επιχείρησης του ομίλου με μια τρίτη, ανεξάρτητη επιχείρηση. Στην προκειμένη περίπτωση η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής θα πρέπει να είναι ίση με την τιμή συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Για να εξασφαλιστεί η συγκρισιμότητα των στοιχείων πρέπει οι υπό εξέταση συναλλαγές να είναι αρκετά όμοιες. Η ομοιότητα τους καθορίζεται από πολλούς παράγοντες, ο κυριότερος όμως είναι η ομοιότητα των προϊόντων που διακινούνται. Οι παράγοντες που καθορίζουν την ομοιότητα των συναλλαγών είναι οι ακόλουθοι:

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

- 1) τα χαρακτηριστικά των πωλούμενων αγαθών ή των προσφερόμενων υπηρεσιών ως προς τα φυσικά χαρακτηριστικά και τον βαθμό ολοκλήρωσης τους, την ποιότητα, την διαθεσιμότητα και τον τρόπο παράδοσης καθώς επίσης η επωνυμία και η φήμη, ο σχεδιασμός του προϊόντος και η ειδική συσκευασία.
- 2) οι λειτουργίες της επιχείρησης (όπως η εμπορία και η διανομή, η έρευνα και ανάπτυξη, το μάρκετινγκ και η διαφήμιση), τα διαθέσιμα κεφάλαια (όπως τα ακίνητα πάγια στοιχεία, ο ακίνητος μηχανολογικός εξοπλισμός, η άδεια χρήσης επώνυμων άυλων στοιχείων), οι αναλαμβανόμενοι κίνδυνοι (όπως ο κίνδυνος αγοράς, ο πιστωτικός κίνδυνος, ο χρηματοοικονομικός κίνδυνος).
- 3) οι όροι συμφωνίας (όπως ο όγκος των πωλούμενων αγαθών και υπηρεσιών, οι όροι εξόφλησης, η προθεσμία και το χρονικό σημείο παράδοσης ή παροχής)
- 4) οι συνθήκες της αγοράς (όπως είναι η γεωγραφική θέση, η αγοραστική δύναμη, οι συνθήκες ανταγωνισμού, το φορολογικό σύστημα) οι επιχειρηματικές στρατηγικές (όπως η ανάπτυξη νέων προϊόντων ή υπηρεσιών, η διαχείριση κινδύνων, η διεξόδυση σε νέες αγορές)

Για να εφαρμοστεί η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής (CUP) πρέπει οι διαφορές που εντοπίζονται μεταξύ των ελεγχόμενων και των μη ελεγχόμενων συναλλαγών να ταξινομούνται στις εξής τέσσερις γενικές κατηγορίες:

- α) καμία διαφορά, β) μικρές διαφορές, γ) αρκετές διαφορές και δ) διαφορές στο προϊόν

Η επιχείρηση αξιολογώντας σε ποια κατηγορία κατατάσσονται οι διαφορές που προκύπτουν, καλείται να αποφασίσει κατά πόσο η CUP μέθοδος περιγράφει με τον καλύτερο δυνατό τρόπο την υπό εξέταση συναλλαγή. Στις δύο πρώτες κατηγορίες, όπου οι διαφορές είναι ελάχιστες, η εφαρμογή της CUP μεθόδου δίνει τα καλύτερα και πιο αξιόπιστα

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

αποτελέσματα, ενώ στις δύο τελευταίες επειδή οι διαφορές καθιστούν μη συγκρίσιμες τις συναλλαγές, είναι προτιμότερο να χρησιμοποιηθεί κάποια άλλη μέθοδος. Η χρήση της μεθόδου CUP είναι κατάλληλη σε αγορές όπου δραστηριοποιούνται και επιχειρήσεις με παρόμοια προϊόντα ή υπηρεσίες. Επιπλέον, η μέθοδος αυτή θεωρείται η πιο ενδεδειγμένη αφού είναι πιο κοντά στις συνθήκες της πραγματικής αγοράς. Όμως, σε περίπτωση που δεν υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία για τιμές των αντίστοιχων συναλλαγών τότε η χρησιμοποίηση μιας από τις άλλες μεθόδους ίσως είναι καταλληλότερες.

### **5.2.1.1.2 Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (Resale Price Method-RPM) ή Μέθοδος της τιμής μεταπώληση μείον (Resale Minus Method-RMM)**

Η δεύτερη μέθοδος χρησιμοποιείται για να καθορίσει το περιθώριο κέρδους του διανομέα- αντιπροσώπου του προϊόντος. Η μέθοδος αυτή για να εκτιμήσει την τιμή της συναλλαγής, λαμβάνει υπόψη την τιμή πώλησης του διανομέα προς τον τελικό καταναλωτή, αφαιρώντας το μικτό περιθώριο κέρδους του διανομέα. Το μικτό περιθώριο κέρδους βασίζεται στα αντίστοιχα περιθώρια κέρδους που πραγματοποιούνται σε μη ελεγχόμενες συναλλαγές. Η μέθοδος αυτή υποθέτει ότι ο μεταπωλητής δεν προσθέτει σημαντική αξία στο προϊόν πριν το διαθέσει στον τελικό καταναλωτή. Επομένως, η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι ίση με την τιμή μεταπώλησης μείον το περιθώριο μεικτού κέρδους. Προκειμένου να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος αυτή πρέπει να εξασφαλιστεί η συγκρισιμότητα των λειτουργιών δυο συγκρινόμενων επιχειρήσεων, ενώ ταυτόχρονα πρέπει να αναλυθούν οι κίνδυνοι και οι συμβατικές υποχρεώσεις της κάθε επιχείρησης, ώστε να εντοπισθούν οι διαφορές και να γίνουν οι απαραίτητες προσαρμογές για να καταστούν τα στοιχεία συγκρίσιμα. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, δεν απαιτείται η ομοιότητα των προϊόντων σε τόσο μεγάλο βαθμό όσο στην CUP μέθοδο, διότι η μέθοδος RPM βασίζεται στο περιθώριο κέρδους, το οποίο συνήθως είναι σταθερό ανά κλάδο απασχόλησης.

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

### 5.2.1.1.3 Η μέθοδος του κόστους συν κέρδους (Cost Plus Method-CPM)

Η μέθοδος του κόστους συν κέρδους (cost-plus method) συνδυάζει το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος με το μικτό περιθώριο κέρδους. Το ποσό που χρεώνεται σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή συγκρίνεται με μια μη ελεγχόμενη, προκειμένου να καθοριστεί αν το περιθώριο κέρδους, το οποίο εκφράζεται ως ποσοστό επί του κόστους, είναι σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Επομένως, η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι ίση με το κόστος κτήσης συν το περιθώριο κέρδους. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται συνήθως σε περιπτώσεις όπου τα στοιχεία του παραγωγού είναι πιο ακριβή από τα στοιχεία του διανομέα, καθώς επίσης και στο βιομηχανικό κλάδο όπου τα προϊόντα πωλούνται σε συσχετιζόμενες επιχειρήσεις. Όπως και στην προηγούμενη μέθοδο, απαιτείται η σύγκριση των λειτουργιών των εξεταζόμενων επιχειρήσεων, προκειμένου να γίνουν οι απαραίτητες προσαρμογές στα στοιχεία, για να εξασφαλιστεί η συγκρισιμότητα των συναλλαγών τους.

### 5.2.1.2 Μη Παραδοσιακές Μέθοδοι (Non-Traditional Methods)

Υπάρχουν όμως κι άλλες μέθοδοι εκτός τις παραπάνω οι οποίες βασίζονται στο κέρδος των επιχειρήσεων που μετέχουν στην συναλλαγή (profit methods) και χρησιμοποιούνται σε περιπτώσεις που κάποια από τις παραπάνω μεθόδους δεν δίνει ικανοποιητικά αποτελέσματα ή δεν μπορούν να εφαρμοστούν.

Αυτές με την σειρά τους διακρίνονται ανάλογα:

- α) με το αν αποβλέπουν στο κέρδος από μια μεμονωμένη ενδοομιλική συναλλαγή (transactional profit methods)
- β) στα συνολικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων που μετέχουν σε αυτή τη συναλλαγή (global profit methods).

Οι μέθοδοι που αποβλέπουν στο κέρδος από μια μεμονωμένη ενδοομιλική συναλλαγή (transactional profit methods) είναι η εξής:

- Η μέθοδος του επιμερισμού του κέρδους (Profit Split Method) και

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

- Η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method)

Ενώ, οι μέθοδοι που αποβλέπουν στα συνολικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων που μετέχουν στη συναλλαγή είναι:

- Η μέθοδος της σύγκρισης του κέρδους (comparable profit method)&
- Η μέθοδος του συνολικού επιμερισμού βάσει μαθηματικού τύπου (global formulary allocation method).

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

Σύμφωνα με τους κανονισμούς περί transfer pricing ορίζονται τέσσερις μέθοδοι επιμερισμού του κέρδους (profit split method)

α) η μέθοδος του συγκριτικού επιμερισμού του κέρδους (comparable profit split method)

β) η μέθοδος του υπολειμματικού κέρδους (residual profit split method),

γ) η ανάλυση της συνεισφοράς (contribution analysis) και

δ) η ανάλυση του απασχολούμενου κεφαλαίου (capital employed analysis).

Βασική προϋπόθεση για να χρησιμοποιηθούν αυτές οι μέθοδοι, είναι ότι ο μερισμός των κερδών πρέπει να γίνεται ανάλογα με την αξία της συνεισφοράς στο κέρδος των επιχειρήσεων που συμμετέχουν στην συναλλαγή.

α) Η χρήση της μεθόδου του συγκριτικού επιμερισμού του κέρδους (comparable profit split method) προϋποθέτει την σύγκριση του κέρδους παρόμοιων συναλλαγών μεταξύ δύο ανεξάρτητων επιχειρήσεων ανάλογα με τις λειτουργίες που επιτελούν και τους κινδύνους που αναλαμβάνουν. Σκοπός της μεθόδου είναι να κατανείμει τα λειτουργικά κέρδη ανάμεσα στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, ανάλογα με τα κέρδη που προκύπτουν από παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Βασική προϋπόθεση για τη χρήση της μεθόδου, είναι η συγκρισιμότητα των στοιχείων, ιδιαίτερα όσον αφορά στον τρόπο κατανομής των λειτουργικών

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

κερδών ανάμεσα στις επιχειρήσεις. Οι κανονισμοί ορίζουν ότι η μέθοδος αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιείται στην περίπτωση όπου τα λειτουργικά κέρδη ως ποσοστό επί των στοιχείων ενεργητικού των ανεξάρτητων επιχειρήσεων, διαφέρουν σημαντικά από εκείνα των συνδεδεμένων.

β) Σύμφωνα με την μέθοδο του υπολειμματικού κέρδους (residual profit split method) η κατανομή των κερδών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων γίνεται σε δύο στάδια. Στο πρώτο στάδιο, ο καταμερισμός γίνεται με βάση ένα συντελεστή αποδοτικότητας επί των στοιχείων του ενεργητικού, ο οποίος προκύπτει από στοιχεία της αγοράς σχετικά με τις αποδόσεις συγκρίσιμων ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Στο δεύτερο στάδιο, κατανέμεται το εναπομένον-υπολειμματικό κέρδος, το οποίο προκύπτει από το αρχικό κέρδος μετά την αφαίρεση του ποσού που υπολογίζεται στο πρώτο στάδιο. Η κατανομή αυτή γίνεται με βάση τη σχετική αξία των ασώματων αγαθών που έχει προσθέσει η κάθε θυγατρική σ' αυτά, με βάση δηλαδή τα έξοδα που έχει διενεργήσει η κάθε επιχείρηση για να προσδώσει μεγαλύτερη προστιθέμενη αξία στα αγαθά αυτά.

γ) Σύμφωνα με την ανάλυση της συνεισφοράς (contribution analysis) επιμερίζεται το συνολικό καθαρό κέρδος ανάλογα με την αξία των λειτουργιών των εμπλεκόμενων συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην συγκεκριμένη συναλλαγή. Αρχικά προσδιορίζονται οι πραγματικές τιμές της αγοράς για αυτές τις λειτουργίες και στην συνέχεια γίνεται σύγκριση της συνεισφοράς των συμβαλλόμενων συνδεδεμένων επιχειρήσεων ως προς την φύση και την έκταση τους, ώστε με βάση την αναλογία συνεισφοράς να προκύψει και το ποσοστό συμμετοχής στο συνολικό κέρδος.

δ) Με βάση την ανάλυση του απασχολούμενου κεφαλαίου (capital employed analysis) επιμερίζεται το συνολικό καθαρό κέρδος της επιχείρησης ώστε οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις που συμμετέχουν στην συναλλαγή να έχουν τον ίδιο δείκτη αποδοτικότητα απασχολούμενου κεφαλαίου. Βασική παραδοχή της μεθόδου αυτής είναι ότι οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις αναλαμβάνουν τον ίδιο βαθμό κινδύνου επομένως στην



## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

ελεύθερη αγορά. Μια σημαντική συνιστώσα αυτής της μεθόδου είναι το λειτουργικό κέρδος, το οποίο καθορίζεται από το μικτό κέρδος μείον τα λειτουργικά έξοδα. Το λειτουργικό κέρδος περιλαμβάνει όλα τα κέρδη που σχετίζονται με την κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης. Ο δείκτης επιπέδου κερδών χρησιμοποιεί τα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης και συγκεκριμένα το λειτουργικό κέρδος και τα λειτουργικά περιουσιακά στοιχεία, προκειμένου να καθορίσει την τιμή με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων. Οι κανονισμοί παρέχουν μια σχετική ελευθερία ως προς το ποιοι χρηματοοικονομικοί δείκτες μπορούν να χρησιμοποιηθούν σ' αυτή τη διαδικασία. Σαν σημείο αναφοράς χρησιμοποιούνται ο δείκτης λειτουργικών κερδών προς πωλήσεις και ο δείκτης μικτού κέρδους προς τα λειτουργικά έξοδα. Σημειώνεται ότι, στην περίπτωση χρήσης των παραπάνω δεικτών απαιτείται μεγάλη συγκρισιμότητα των στοιχείων, διότι τα μεγέθη που λαμβάνονται υπόψη κατά τους υπολογισμούς, έχουν μεγάλη αλληλεξάρτηση μεταξύ τους.

### **5.2.1.2.2 Η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method-TNMM)**

Η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής θεωρεί ότι η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων όταν το περιθώριο καθαρού κέρδους από αυτήν την συναλλαγή είναι αντίστοιχο με το περιθώριο καθαρού κέρδους των ανεξάρτητων επιχειρήσεων κάτω από τις ίδιες συνθήκες. Το περιθώριο κέρδους έχει ως βάση αναφοράς για παράδειγμα το κόστος κτήσης, τον κύκλο εργασιών ή τα χρησιμοποιούμενα πάγια. Έτσι με αυτόν τον τρόπο υπολογίζεται το καθαρό κέρδος που θα επιτύχανε η συνδεδεμένη επιχείρηση για την συγκεκριμένη συναλλαγή στην ελεύθερη αγορά. Η μέθοδος αυτή μπορεί να εφαρμοστεί σε περίπτωση που δεν είναι εφαρμόσιμες οι μέθοδοι της τιμής μεταπώλησης και του κόστους συν κέρδους λόγω των σημαντικών διαφορών στις λειτουργίες και στους

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

αναλαμβανόμενους κινδύνους μεταξύ των ενδοομιλικών συναλλαγών και των συναλλαγών που διενεργούνται από ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

### **5.2.1.2.3 Η μέθοδος της σύγκρισης του κέρδους (comparable profit method).**

Η μέθοδος της σύγκρισης του κέρδους χρησιμοποιείται για να καθορίσει τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών τόσο σε ενσώματα όσο και σε ασώματα-άυλα αγαθά. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιεί κάποιους δείκτες επιπέδου κερδών (profit level indicators) για να καθορίσει την δίκαιη τιμή όπως είναι ο δείκτης αποδοτικότητας απασχολούμενο κεφαλαίου, ο δείκτης καθαρού κέρδους και ο δείκτης μεικτού κέρδους. Οι δείκτες αυτοί προκύπτουν από μη ελεγχόμενες επιχειρήσεις, οι οποίες έχουν τις ίδιες δραστηριότητες και λειτουργούν υπό παρόμοιες συνθήκες με την υπό εξέταση επιχείρηση. Η εφαρμογή των δεικτών στα στοιχεία της επιχείρησης, μας δείχνει το ποσό που θα κέρδιζε η επιχείρηση από τις ενδοομιλικές συναλλαγές της, εάν το επίπεδο κέρδους της (profit level) ήταν ίσο με αυτό μιας μη ελεγχόμενης επιχείρησης. Σε περίπτωση που οι αριθμοδείκτες της επιχείρησης δεν ανταποκρίνονται στους αριθμοδείκτες των ανεξάρτητων επιχειρήσεων τότε τα αποτελέσματα της εταιρείας αναπροσαρμόζονται.

### **5.2.1.2.4 Η μέθοδος του συνολικού επιμερισμού βάσει μαθηματικού τύπου (global formulary allocation method)**

Η μέθοδος του συνολικού επιμερισμού βάσει μαθηματικού τύπου παραβλέπει στην νομική αυτοτέλεια των μελών ενός ομίλου. Σύμφωνα με αυτήν την μέθοδο το συνολικό εισόδημα του ομίλου κατανέμεται μεταξύ των μελών του με βάσει έναν προκαθορισμένο μαθηματικό τύπο, ο οποίος λαμβάνει υπόψη παράγοντες όπως τα πάγια, τις δαπάνες μισθοδοσίας ή των κύκλο εργασιών του κάθε μέλους. Με αυτόν τον τρόπο αποδίδεται ο ίδιος βαθμός παραγωγικότητας σε κάθε παράγοντα ανεξάρτητα από τα υπόλοιπα χαρακτηριστικά της επιχείρησης όπως η χώρα στην οποία βρίσκεται, το είδος της δραστηριότητας, οι συνθήκες ανταγωνισμού, οι συναλλαγματικές

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

διαφορές. Επομένως, η μέθοδος αυτή υποθέτει ότι κάθε μέλος του ομίλου συνεισφέρει πάντοτε στα αποτελέσματα του ομίλου σε απόλυτη συμφωνία με την αναλογία της στο μαθηματικό τύπο. Η μέθοδος αυτή δεν συνάδει με την αρχή των ίσων αποστάσεων και γι αυτό τον λόγο δεν γίνεται δεκτή από τον ΟΟΣΑ.

### **5.2.2 Η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων**

Η επιλογή της μεθόδου για τον προσδιορισμό της τιμής των ενδοομιλικών συναλλαγών σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων εξαρτάται από την περίπτωση καθώς και από την καταλληλότητα και την αποτελεσματικότητα της εφαρμογής. Εάν, για παράδειγμα υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία για τις τιμές παρόμοιων συναλλαγών στην αγορά τότε η καλύτερη μέθοδος είναι η συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη τιμή. Εάν όμως δεν υπάρχουν συγκριτικά στοιχεία για παρόμοιες συναλλαγές στην αγορά, τότε θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί μια από τις υπόλοιπες μεθόδους. Επιπλέον, εάν οι διαφορές με παρόμοια προϊόντα στην αγορά είναι μικρές τότε πάλι η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής είναι κατάλληλη. Εάν όμως υπάρχουν μεγάλες διαφορές και να απαιτούνται πολύπλοκες αναπροσαρμογές τότε εναλλακτικά θα πρέπει να χρησιμοποιηθούν οι άλλοι μέθοδοι.

### **5.2.3 Ανεύρεση Συγκριτικών Στοιχείων**

Για να καταστεί εφικτή η ανεύρεση συγκριτικών στοιχείων, οι συναλλαγές μπορούν καταταγούν σε μια από τις ακόλουθες κατηγορίες ανάλογα με την σχέση που έχουν τα συμβαλλόμενα μέρη:

- α) όλα τα συμβαλλόμενα μέρη ανήκουν στον όμιλο, για παράδειγμα συναλλαγές μεταξύ μητρικής και θυγατρικής εταιρείας.
- β) μόνο ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη ανήκει στον όμιλο, για παράδειγμα συναλλαγές ανάμεσα σε μια οποιαδήποτε εταιρεία του ομίλου και μια ανεξάρτητη επιχείρηση

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

γ) κανένα από τα συμβαλλόμενα μέρη δεν ανήκει στον όμιλο, για παράδειγμα συναλλαγές ανάμεσα σε δύο ανεξάρτητες επιχειρήσεις

Η σύγκριση γίνεται μεταξύ της περίπτωση α) και μιας από τις άλλες δύο περιπτώσεις και αυτό συνεπάγεται μια δεύτερη διάκριση όπου έχουμε την εσωτερική σύγκριση και την εξωτερική σύγκριση:

### Εσωτερική σύγκριση υπάρχει μεταξύ:

- Συναλλαγών της φορολογούμενης εταιρείας και μιας ανεξάρτητης επιχείρησης και
- Συναλλαγών μιας συνδεδεμένης με την φορολογούμενη εταιρεία και μιας ανεξάρτητης επιχείρησης

Ενώ τα στοιχεία που προκύπτουν από την εσωτερική σύγκριση ονομάζονται εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία (internal comparables).

Εξωτερική σύγκριση υπάρχει μεταξύ:

- Συναλλαγών ανάμεσα σε δύο ανεξάρτητες εταιρείες προς την φορολογούμενη εταιρεία

Αντίστοιχα, τα στοιχεία που προκύπτουν από την εξωτερική σύγκριση των συναλλαγών ονομάζονται συγκριτικά στοιχεία.

Τα συγκριτικά στοιχεία που προκύπτουν από την εσωτερική σύγκριση είναι προτιμότερα από ότι τα συγκριτικά στοιχεία από την εξωτερική σύγκριση. Σε πολλές περιπτώσεις υπάρχει δυσκολία εξεύρεσης συγκριτικών στοιχείων και για αυτό τον λόγο υπάρχουν οι τράπεζες πληροφοριών (data banks) οι οποίες παρέχουν οικονομικά στοιχεία για ένα μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων και συναλλαγών. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται μερικές από τις πιο γνωστές τράπεζες πληροφοριών.

### Πίνακας 6: Τράπεζες Πληροφοριών για την Ανεύρεση Συγκριτικών Στοιχείων<sup>8</sup>

Τράπεζα	Γεωγραφική	Περιγραφή
---------	------------	-----------

<sup>8</sup> Πηγή: Τσουρουφλής, Α. και Φορτσάκης Θ., (2010), *Η ενδοομιλική τιμολόγηση Transfer Pricing*. Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 61-62.

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Πληροφοριών	Κάλυψη	
ORBIS	ΠΑΓΚΟΣΜΙΑ	Οικονομικά στοιχεία για πάνω από 60 εκ. επιχειρήσεις
OneSource	ΠΑΓΚΟΣΜΙΑ	Οικονομικά στοιχεία για μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων
AMADEUS	AMADEUS	Οικονομικά στοιχεία για πάνω από 15εκ. ευρωπαϊκές επιχειρήσεις
DAFNE	ΚΕΝΤΡΙΚΗ ΕΥΡΩΠΗ	Αναλυτικά οικονομικά στοιχεία για περίπου 900.000 γερμανικές και αυστριακές
COMPUSTAT	Η.Π.Α.	Standard&Poors: οικονομικά στοιχεία για ένα μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων
FAME	ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛΕΙΟ	Αναλυτικά στοιχεία για πάνω από 7εκ. βρετανικές και ιρλανδικές επιχειρήσεις

Το μειονέκτημα των τραπεζών πληροφοριών είναι ότι οι περισσότερες αναφέρονται σε οικονομικά στοιχεία από την δραστηριότητα τους και τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιούνται και όχι στα αγαθά και στις υπηρεσίες τους όσον αφορά τα χαρακτηριστικά και την φύση τους με αποτέλεσμα τα στοιχεία αυτά να χρησιμεύουν για την εφαρμογή των μεθόδων που σχετίζονται με το κέρδος όπως η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης, η μέθοδος του κόστους συν κέρδους και η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής. Επακόλουθο αυτού είναι η ευρύτερη χρήση αυτών των μεθόδων σε αντίθεση με την μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής.

### 5.2.4 Έλεγχος Συγκριτικών Στοιχείων

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Προϋπόθεση για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι η σύγκριση ανάμεσα στις συνθήκες που διενεργούνται οι ενδοομιλικές συναλλαγές και στις συνθήκες που διενεργούνται οι συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων και πιο συγκεκριμένα, συγκρίνονται τα οικονομικά χαρακτηριστικά των συναλλαγών αυτών. Για να είναι σε θέση να συγκριθούν οι συναλλαγές αυτές, θα πρέπει να μην έχουν ουσιαστικές διαφορές και στην περίπτωση που υπάρχουν τότε θα πρέπει αυτές οι διαφορές να μην επηρεάζουν με μεγάλο βαθμό τα χαρακτηριστικά που συγκρίνονται ή να εξαιρεθεί η επίδραση τους με τις κατάλληλες αναπροσαρμογές.

Για να γίνει η σύγκριση ανάμεσα στις δυο συναλλαγές θα πρέπει να εξεταστούν τα χαρακτηριστικά ή αλλιώς οι παράγοντες που διέπουν τις ενδοομιλικές συναλλαγές καθώς και τα χαρακτηριστικά ή οι παράγοντες που διέπουν τις συναλλαγές μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

Τα χαρακτηριστικά που θα πρέπει να εξετάζονται κατά την σύγκριση ώστε να προσδιοριστούν οι ομοιότητες και οι διαφορές στις άνω συναλλαγές είναι τα ακόλουθα:

### **1) Τα χαρακτηριστικά των προϊόντων και των υπηρεσιών (characteristics of property or services)**

Οι διαφορές στα χαρακτηριστικά των προϊόντων ή των υπηρεσιών επηρεάζει σε

σημαντικότατο βαθμό την σύγκριση μιας ενδοομιλικής συναλλαγής και μιας συναλλαγής μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων και θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη ιδίως στην μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής.

Τα χαρακτηριστικά που σχετίζονται με τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες είναι τα ακόλουθα:

Σε περίπτωση μεταφοράς ενσώματων αγαθών θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη:

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

- τα φυσικά χαρακτηριστικά του προϊόντος (physical features of the product)
- η ποιότητα (quality)
- η αξιοπιστία (reliability)
- η διαθεσιμότητα (availability)
- ο όγκος της πώλησης (volume of supply)

Σε περίπτωση μεταφοράς υπηρεσιών θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη:

- η φύση της παρεχόμενης υπηρεσίας (nature of service)
- η έκταση της παρεχόμενης υπηρεσίας (extend of the service).

Σε περίπτωση μεταφοράς άυλων περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη:

- η μορφή της συναλλαγής (form of transaction) (π.χ. χρήση ή πώληση).
- το είδος του άυλου περιουσιακού στοιχείου (type of property) (π.χ. δικαίωμα ευρεσιτεχνίας, εμπορικό σήμα, τεχνογνωσία).
- η διάρκεια και η έκταση της νομικής προστασίας (duration and degree of protection).
- τα προσδοκώμενα οφέλη από την χρήση του άυλου περιουσιακού στοιχείου (anticipated benefits from the use of the property).

Η σύγκριση των χαρακτηριστικών των προϊόντων ή των υπηρεσιών είναι επιτακτική στη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής. Σε αυτήν την περίπτωση οποιαδήποτε διαφορά στα χαρακτηριστικά αυτά μπορεί να έχει σημαντικές επιπτώσεις στην τιμή και αυτό μπορεί να απαιτήσει και κατάλληλες αναπροσαρμογές. Ενώ στην περίπτωση της μεθόδου μεταπώλησης ή στην μέθοδο κόστους συν κέρδος, μερικές διαφορές στα χαρακτηριστικά αυτά λαμβάνονται λιγότερο υπόψη καθώς έχουν πολύ μικρή πιθανότητα να επηρεάσουν για παράδειγμα το μικτό περιθώριο κέρδους. Επίσης οι διαφορές στα χαρακτηριστικά των προϊόντων ή των υπηρεσιών έχουν μικρή επίδραση και στην περίπτωση των μη παραδοσιακών μεθόδων (transactional profit methods).

### 2) Η Λειτουργική Ανάλυση (Functional Analysis)

Κατά τον έλεγχο της συγκρισιμότητας των ελεγχόμενων και των μη ελεγχόμενων συναλλαγών η λειτουργική ανάλυση είναι επιτακτική. Οι συναλλαγές που διενεργούνται μεταξύ δυο ανεξάρτητων επιχειρήσεων

## ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

αντανακλούν τις λειτουργίες που επιτελεί κάθε επιχείρηση λαμβάνοντας υπόψη τα πάγια που χρησιμοποιήθηκαν και τους κινδύνους που αναλήφθηκαν. Η λειτουργική ανάλυση εντοπίζει και συγκρίνει τις σημαντικότερες οικονομικές δραστηριότητες, τις ευθύνες που αναλήφθηκαν, τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν και τους κινδύνους που αναλήφθηκαν από τα μέρη που συμμετέχουν στην συναλλαγή.

Τα στοιχεία που θα πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά την διενέργεια της λειτουργικής ανάλυσης είναι η δομή και η οργάνωση του ομίλου καθώς και η νομική ιδιότητα, εκτός όμως από αυτά θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και:

- ο σχεδιασμός, η κατασκευή, η συναρμολόγηση (product design, manufacturing, assembly)
- η έρευνα και η ανάπτυξη (research & development)
- η αγορά (purchasing)
- η μεταφορά και η διανομή (transportation and distribution)
- η τεχνική υποστήριξη (servicing)
- το μάρκετινγκ (marketing)
- η διαφήμιση (advertising)
- η χρηματοδότηση (financing)
- το μάνατζμεντ (management)

Η λειτουργική ανάλυση περιλαμβάνει και στοιχεία για τα πάγια που χρησιμοποιήθηκαν όπως το είδος των χρησιμοποιούμενων παγίων (type of assets) για παράδειγμα εργοστάσια, εξοπλισμός, άυλα περιουσιακά στοιχεία σημαντικής αξίας καθώς και την φύση των παγίων (nature of assets) όπως η παλαιότητα, η αγοραία αξία, η τοποθεσία και τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας. Ενώ όσον αφορά τους κινδύνους που αναλαμβάνουν τα συναλλασσόμενα μέρη, τα στοιχεία που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη είναι ο κίνδυνος της αγοράς (market risk) όπως ο κίνδυνος κόστους και τιμής του εμπορεύματος (input cost-output price), οι κίνδυνοι ζημιών από την επένδυση και τη χρήση παγίων στοιχείων, χρηματοοικονομικοί κίνδυνοι



## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

(financial risks) όπως ο κίνδυνος συναλλαγματικής ισοτιμίας και ο κίνδυνος επιτοκίου καθώς και οι πιστωτικοί κίνδυνοι (credit risks).

### 3) Οι Συμβατικοί Όροι (Contractual Terms)

Στον έλεγχο των συγκριτικών στοιχείων ανήκει και η ανάλυση των συμβατικών όρων των συναλλαγών αφού αυτοί οι όροι ορίζουν ρητά ή έμμεσα πως κατανέμονται οι ευθύνες, οι κίνδυνοι και τα οφέλη ανάμεσα στα συμβαλλόμενα μέρη. Συμβατικοί όροι μιας συναλλαγής μπορεί να είναι οι προθεσμίες, οι παραδόσεις, οι εγγυητικοί όροι και άλλα.

Οι συμβατικοί όροι προκύπτουν από την γραπτή σύμβαση που υπογράφεται μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών. Όταν δεν υπάρχει γραπτή σύμβαση, οι συμβατικοί όροι προκύπτουν από την μεταξύ τους αλληλογραφία και γενικά την επικοινωνία. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει καμία γραπτή συμφωνία ούτε έγγραφα, οι συμβατικοί όροι προκύπτουν από την συμπεριφορά τους και από τις οικονομικές αρχές που διέπουν τις σχέσεις των ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Στις συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων λόγω της σύγκρουσης των συμφερόντων τα συμβαλλόμενα μέρη θα προσπαθήσουν να επιβάλλουν το ένα στο άλλο την τήρηση των όρων της σύμβασης και κάθε τροποποίηση μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο αν συμφέρει και τα δύο μέρη. Σε αντίθεση της σχέσης μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων όπου κάτι τέτοιο μπορεί και να μην ισχύει για αυτό θα πρέπει να εξετάζονται οι όροι της σύμβασης εάν τηρούνται κατά γράμμα ή εάν παραβλέφθηκαν κάποιοι όροι ή είναι εικονικοί.

### 4) Οι Οικονομικές Συνθήκες (Economic Circumstances)

Οι οικονομικές συνθήκες που επικρατούν στην αγορά στην οποία γίνονται οι συγκρινόμενες συναλλαγές θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη αφού οι τιμές παρόμοιων προϊόντων ή υπηρεσιών μπορούν να διαφέρουν αναλόγως σε ποια αγορά πωλούνται. Αυτές οι οικονομικές συνθήκες που επηρεάζουν την συγκρισιμότητα είναι οι ακόλουθες:

## ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

- η γεωγραφική θέση και το μέγεθος της αγοράς (geographic location, size of the market)
- οι συνθήκες ανταγωνισμού και οι ανταγωνιστικές θέσεις των πωλητών και των αγοραστών (extend of competition in the markets, relative competitive positions of the buyers and sellers)
- η διαθεσιμότητα υποκατάστατων προϊόντων ή υπηρεσιών (availability of substitute goods and services)
- τα επίπεδα της προσφοράς και της ζήτησης σε ολόκληρη την αγορά ή σε επιμέρους αγορές (levels of supply and demand)
- η αγοραστική δύναμη των καταναλωτών (consumer purchasing power)
- το είδος και η έκταση της κρατικής ρύθμισης της αγοράς (nature and extend of government regulation of the market)
- το κόστος παραγωγής συμπεριλαμβανομένου του κόστους της γης, του κόστους μισθοδοσίας και του κόστους κεφαλαίου (cost of production, including the costs of land, labour and capital)
- τα κόστη μεταφοράς (transport costs)
- το επίπεδο της αγοράς (χονδρική ή λιανική) (the level of the market-retail or wholesale)
- η ημέρα και η ώρα των συναλλαγών (date and time of transactions)  
και ούτω καθεξής.

### **5) Η Επιχειρηματική Στρατηγική (Business Strategy)**

Η επιχειρηματική στρατηγική θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά τον έλεγχο συγκρισιμότητας των στοιχείων καθώς οι συναλλασσόμενες επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται σε διαφορετικές αγορές και επομένως οι στρατηγικοί τους στόχοι τείνουν να διαφέρουν. Κατά την σύγκριση, θα πρέπει να συνυπολογίζομαι και παράγοντες που σχετίζονται με την στρατηγική, όπως:

- η καινοτομία και η εξέλιξη των νέων προϊόντων (innovation and new product development)
- η διαφοροποίηση των δραστηριοτήτων (degree of diversification)

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

- η αποστροφή του κινδύνου (risk aversion)
- η αξιολόγηση των πολιτικών εξελίξεων (assessment of political changes)
- η επίδραση της εργατικής νομοθεσίας (existing and planned labour laws) και ούτω καθεξής.

### 5.2.5 Εύρος Αποδεκτών Τιμών

Σε ορισμένες περιπτώσεις είναι πιθανό η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων να καταλήγει σε ένα συγκεκριμένο και μοναδικό αποτέλεσμα είτε είναι τιμή είτε περιθώριο κέρδους. Παρόλα αυτά, υπάρχουν πολλές περιπτώσεις όπου η εφαρμογή της καταλληλότερης μεθόδου ή μεθόδων να οδηγήσει σε ένα εύρος τιμών οι οποίες είναι εξίσου αξιόπιστες και συμβατές με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Αυτό οφείλεται στις πολλές διαφορές που υπάρχουν μεταξύ των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην αγορά όπως π.χ. οι διαφορετικοί στόχοι, στρατηγική ή συνθήκες κάτω από τις οποίες διενεργούνται οι συναλλαγές. Επομένως, οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών που μπορεί να προκύψουν και είναι σύμφωνες με την άνω αρχή δεν είναι μοναδικές και συγκεκριμένες τιμές αλλά ένα εύρος αποδεκτών τιμών ενώ αποδεκτές είναι όλες οι τιμές του εύρους μόνο αν όλα τα συγκριτικά στοιχεία είναι πλήρη και αξιόπιστα, κάτι το οποίο είναι δύσκολο να συμβεί στην πραγματικότητα. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει πλήρη αξιοπιστία θα πρέπει αυτό το εύρος να περιοριστεί και αυτό είναι δυνατό να επιτευχθεί με διάφορους τρόπους όπως για παράδειγμα να συγκριθεί το εύρος τιμών μίας μεθόδου με το εύρος τιμών από την εφαρμογή μιας άλλης μεθόδου ή μπορούν να αποκλειστούν οι ανώτερες τιμές του εύρους σε περίπτωση που η επιχείρηση κατά τη διενέργεια της συναλλαγής να είχε την δυνατότητα επιβολής υψηλών τιμών. Τέλος, μία πρακτική που εφαρμόσαν για πρώτη φορά οι ΗΠΑ και έχει ευρεία αποδοχή από πολλές χώρες, παρόλο που δεν προβλέπεται από τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ, είναι η περικοπή του εύρους στο ενδιάμεσο δηλαδή στο 50% των τιμών. Με αυτόν τον τρόπο περιορίζεται το 25% των μικρότερων και το 25% των υψηλότερων τιμών. Με όρους στατιστικής, το

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

εύρος των αποδεκτών τιμών υποδιαιρείται σε 4 τεταρτημόρια και στην προκειμένη περίπτωση αγνοούνται το 1<sup>ο</sup> και το 4<sup>ο</sup> και το εύρος περιορίζεται στο 2<sup>ο</sup> και στο 3<sup>ο</sup> τεταρτημόριο και εκτείνεται από το 25% έως το 75%. Η εν λόγω πρακτική έχει υιοθετηθεί από πολλά κράτη όπως η Γερμανία, η Κολομβία, η Κορέα, η Νότια Αφρική, η Ταϊβάν και τα τελευταία 3 χρόνια και η Ελλάδα.

Επομένως οποιαδήποτε τιμή μετά την παραπάνω αναπροσαρμογή θεωρείται και σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων και σε περίπτωση που είναι εκτός εύρους, οι φορολογικές αρχές έχουν τη δυνατότητα διόρθωσης και επιβολής των αντίστοιχων κυρώσεων. Η διορθωμένη τιμή θα πρέπει να ανταποκρίνεται στις συνθήκες της αγοράς και της συγκεκριμένης ενδοομιλικής τιμολόγησης και συνήθως είναι η διάμεσος του εύρους τιμών.

### 5.3 ΑΝΑΓΚΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Καθώς ο όγκος και η πολυπλοκότητα των ενδοομιλικών συναλλαγών αυξάνεται χρόνο με το χρόνο, για την αποτελεσματική παρακολούθηση τους και τον έλεγχο τους από τις αρμόδιες αρχές, πολλές χώρες υιοθέτησαν κανόνες τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ καθώς και του Ευρωπαϊκού Κώδικα Δεοντολογίας για την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Θεμελιώδης κανόνας για την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελεί η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων όπως αναπτύχθηκε στην προηγούμενη παράγραφο. Ένας από τους βασικότερους λόγους υιοθέτησης των κανόνων αυτών είναι και η αποφυγή των πρακτικών transfer pricing από την πλευρά των επιχειρήσεων που οδηγούν στη μείωση των φορολογικών εσόδων στις χώρες με υψηλό συντελεστή φορολόγησης ενώ οι αρμόδιες φορολογικές αρχές σχηματίζουν μια λεπτομερή άποψη για τις συναλλακτικές σχέσεις των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Ειδικότερα την τελευταία δεκαετία αυξάνονται συνεχώς οι χώρες που υιοθετούν αυτούς τους κανονισμούς και επιβάλλουν στις επιχειρήσεις υποχρεώσεις τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Τα πρωτεία κατέχουν οι ΗΠΑ καθώς θέσπισαν για πρώτη φορά το 1994 κανονισμούς σχετικά με την τεκμηρίωση της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Κατά κανόνα, οι κανονισμοί των φορολογικών αρχών για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι περίπου ίδιοι. Όμως, υπάρχουν και μερικές διαφορές που παρατηρούνται ανά χώρα ως προς τον τύπο και την έκταση των αναγκαίων πληροφοριών. Η διαφορές αυτές προκύπτουν από το γεγονός ότι οι Κατευθυντήριες Οδηγίες δεν είναι νομικά δεσμευτικοί κανόνες αλλά έχουν τον χαρακτήρα συστάσεως με αποτέλεσμα κάθε χώρα να ερμηνεύει διαφορετικά τις διατάξεις τους. Επιπλέον, η υιοθέτηση κανονισμών από την εκάστοτε χώρα δημιουργεί στις πολυεθνικές επιχειρήσεις ανασφάλεια καθώς αυξάνει και το κόστος συμμόρφωσης αφού αναγκάζονται να τηρούν διαφορετική τεκμηρίωση για κάθε χώρα. Δηλαδή, αυξάνεται δυσανάλογα η συνολική επιβάρυνση του ομίλου μέσω της αύξησης του κόστους συμμόρφωσης και της απασχόλησης ανθρώπινων πόρων.

Από πλευράς πρακτικής εφαρμογής έχουν διαμορφωθεί δύο συστήματα τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών που εφαρμόζεται σε κάθε χώρα:

- 1) το σύστημα του πυρήνα της τεκμηρίωσης όπου αρχικά διαμορφώνεται ένας κοινός φάκελος τεκμηρίωσης με χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων του ομίλου και στη συνέχεια πραγματοποιείται μια προσαρμογή σε τοπικό επίπεδο.
- 2) το σύστημα του βασικού φακέλου (masterfile concept) όπου για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιούνται δύο ξεχωριστοί φάκελοι: ο βασικός φάκελος (master file) και το εθνικός φάκελος (country file).

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Ο βασικός φάκελος περιλαμβάνει στοιχεία για τον όμιλο ως σύνολο ενώ ο εθνικός φάκελος περιλαμβάνει στοιχεία για την επιχείρηση που δραστηριοποιείται στην εκάστοτε χώρα.

Το σύστημα του βασικού φακέλου έχει υιοθετήσει και η ΕΕ για την Ευρωπαϊκή Τεκμηρίωση και στην συνέχεια η Ελλάδα. Το περιεχόμενο τους αναλύεται σε επόμενα κεφάλαια όπου αναλύεται η ισχύουσα ελληνική νομοθεσία ως προς την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Πίνακας 7<sup>9</sup>: Χώρες που έχουν υιοθετήσει επαρκής κανόνες τεκμηρίωσης

1994-1997	1998-2000	2001-2002	2003-2004	2005-2007	2008-2010
Αυστραλία ΗΠΑ Μεξικό Βραζιλία Γαλλία Καναδάς	Αυστραλία ΗΠΑ Μεξικό Βραζιλία Γαλλία Καναδάς Νότια Κορέα Μεγ.Βρετανία Δανία Βενεζουέλα Νότια Αφρική Γερμανία Βέλγιο	Αυστραλία ΗΠΑ Μεξικό Βραζιλία Γαλλία Καναδάς Νότια Κορέα Μεγ.Βρετανία Δανία Βενεζουέλα Νότια Αφρική Γερμανία Βέλγιο Ιαπωνία Πολωνία Καζαχστάν Ινδία Πορτογαλία Αργεντινή Κολομβία Ταϊλάνδη	Αυστραλία ΗΠΑ Μεξικό Βραζιλία Γαλλία Καναδάς Νότια Κορέα Μεγ.Βρετανία Δανία Βενεζουέλα Νότια Αφρική Γερμανία Βέλγιο Ιαπωνία Πολωνία Καζαχστάν Ινδία Πορτογαλία Αργεντινή Κολομβία Ταϊλάνδη Μαλαισία Ινδονησία Νορβηγία Νέα Ζηλανδία Περού Ισπανία Ταϊβάν Ουγγαρία Λιθουανία	Αυστραλία ΗΠΑ Μεξικό Βραζιλία Γαλλία Καναδάς Νότια Κορέα Μεγ.Βρετανία Δανία Βενεζουέλα Νότια Αφρική Γερμανία Βέλγιο Ιαπωνία Πολωνία Καζαχστάν Ινδία Πορτογαλία Αργεντινή Κολομβία Ταϊλάνδη Μαλαισία Ινδονησία Νορβηγία Νέα Ζηλανδία Περού Ισπανία Ταϊβάν Ουγγαρία Λιθουανία Εκουαδόρ Βιετνάμ Σιγκαπούρη Σουηδία Φιλανδία Εσθονία	Αυστραλία ΗΠΑ Μεξικό Βραζιλία Γαλλία Καναδάς Νότια Κορέα Μεγ.Βρετανία Δανία Βενεζουέλα Νότια Αφρική Γερμανία Βέλγιο Ιαπωνία Πολωνία Καζαχστάν Ινδία Πορτογαλία Αργεντινή Κολομβία Ταϊλάνδη Μαλαισία Ινδονησία Νορβηγία Νέα Ζηλανδία Περού Ισπανία Ταϊβάν Ουγγαρία Λιθουανία Εκουαδόρ Βιετνάμ Σιγκαπούρη Σουηδία Φιλανδία Εσθονία Αυστρία Χιλή Κίνα Αίγυπτος Ελλάδα Ιρλανδία Ιταλία Ρουμανία Ρωσία

<sup>9</sup> Πηγή: Ernst&Young, (2010), Transfer Pricing Survey 2010

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

#### 6.1 ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ (ADVANCE PRICING ARRANGEMENT)

Οι Συμφωνίες Προκαθορισμένης Τιμολόγησης αποτελούν συμφωνίες μεταξύ της φορολογούμενης επιχείρησης και των φορολογικών αρχών ενός ή περισσοτέρων χωρών σχετικά με τις μεθόδους ενδοομιλικής τιμολόγησης που θα χρησιμοποιηθούν σε συγκεκριμένες ενδοομιλικές συναλλαγές. Ο λόγος υιοθέτησης τέτοιου είδους συμφωνίας είναι η υπερβολικά σύνθετη διαδικασία της ενδοομιλικής τιμολόγησης, το κόστος συμμόρφωσης με τους κανονισμούς καθώς και οι κυρώσεις που επιβάλλονται στην περίπτωση μη τήρησης αυτών. Οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ αποκαλούν την Συμφωνία Προκαθορισμένης Τιμολόγησης ως Advance Pricing Arrangement (APA) και στην ουσία είναι μια συμφωνία που καθορίζει, πριν λάβει χώρα μια ενδοομιλική συναλλαγή, μια σειρά από κριτήρια όπως για παράδειγμα την μέθοδο, τα συγκριτικά στοιχεία, κριτικές παραδοχές (λειτουργικά, νομικά ή οικονομικά χαρακτηριστικά του φορολογούμενου ενός συγκεκριμένου κλάδου δραστηριοποίησης) για μελλοντικά γεγονότα κι άλλα, με σκοπό τον προσδιορισμό της τιμής αυτής της συναλλαγής για ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Ενώ η νομοθεσία των ΗΠΑ αποκαλεί τις Συμφωνίες Προκαθορισμένης Τιμολόγησης ως Advance Pricing Agreements. Οι Συμφωνίες Προκαθορισμένης Τιμολόγησης δεν καθορίζουν τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών αλλά τα κριτήρια που θα πρέπει να πληρούν οι εν λόγω ενδοομιλικές συναλλαγές για να προσδιοριστούν και οι αντίστοιχες τιμές ενώ σε περίπτωση που δεν ισχύουν τα άνω κριτήρια όταν διενεργείται η ενδοομιλική συναλλαγή τότε η αντίστοιχη Συμφωνία Προκαθορισμένης Τιμολόγησης δεν μπορεί να εφαρμοστεί.

**Οι Συμφωνίες Προκαθορισμένης Τιμολόγησης διακρίνονται σε:**

1) Μονομερείς (Unilateral) οι οποίες συνάπτονται μεταξύ της φορολογούμενης επιχείρησης και της αρμόδιας αρχής ενός κράτους.

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

2) Διμερείς (Bilateral) οι οποίες συνάπτονται μεταξύ του της φορολογούμενης επιχείρησης και τις αρμόδιες αρχές δύο κρατών.

3) Πολυμερείς (Multilateral) οι οποίες συνάπτονται μεταξύ της φορολογούμενης επιχείρησης και τις αρμόδιες αρχές περισσότερων κρατών. Οι πολυμερείς είναι μια σειρά από διμερές συμφωνίες που συνδυάζονται μεταξύ τους.

Οι μονομερείς συμφωνίες δεν παρέχουν ασφάλεια στην φορολογούμενη επιχείρηση στην περίπτωση που πραγματοποιεί διασυνοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές και με αυτό τον τρόπο μπορεί να οδηγηθεί στη διπλή φορολόγηση, αφού δεν έχει συνάψει ανάλογη συμφωνία με την χώρα που διενεργεί της συναλλαγές. Οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ συνιστούν τη σύναψη διμερών ή πολυμερών Συμφωνιών Προκαθορισμένης Τιμολόγησης. Ακριβώς το ίδιο προτείνουν και οι Κατευθυντήριες Οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης για της Συμφωνίες Προκαθορισμένης Τιμολόγησης εντός της ΕΕ.

Οι Συμφωνίες Προκαθορισμένης Τιμολόγησης συνάπτονται κατόπιν αίτησης της φορολογούμενης επιχείρησης. Ενώ εναπόκειται στη φορολογούμενη επιχείρηση να αποφασίσει αρχικά για τις συναλλαγές που θα συμπεριληφθούν στην αίτηση της. Η αίτηση για την σύναψη της Συμφωνίας Προκαθορισμένης Τιμολόγησης πρέπει κατά κανόνα να περιλαμβάνει τέσσερα χωριστά στάδια:

- 1) το προκαταρκτικό στάδιο/υποβολή ανεπίσημης αίτησης όπου διερευνάται η σκοπιμότητα του αιτούντα
- 2) την υποβολή επίσημης αίτησης
- 3) την αξιολόγηση και την διαπραγμάτευσης της συμφωνίας και τέλος
- 4) τη σύναψη της επίσημης συμφωνίας

Σε κάθε στάδιο οι φορολογικές αρχές και οι φορολογούμενες επιχειρήσεις συνεργάζονται στενά για να διασφαλίσουν την αποτελεσματικότερη συμφωνία. Κάθε επιχείρηση για να πετύχει το βέλτιστο αποτέλεσμα χρησιμοποιεί τη διαπραγματευτική δύναμη της. Ενώ για να



## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

πραγματοποιηθεί η όλη διαδικασία σύναψης Συμφωνιών Προκαθορισμένης Τιμολόγησης προϋποθέτει την καταβολή τελών για να καλύψουν έξοδα της διοικητικής αρχής. Τα τέλη αυτά μπορεί να είναι σταθερά ή να εξαρτώνται από την πολυπλοκότητα της υπόθεσης ή να ισχύουν και τα δύο πχ. σε περίπτωση διμερών ή πολυμερών συμφωνιών όπου εμπλέκονται και αλλοδαπές αρχές το κόστος αυξάνεται. Για παράδειγμα οι κανονισμοί των ΗΠΑ προβλέπουν τέλη \$50.000 για φορολογούμενους με μεγάλο όγκο ενδοομιλικών συναλλαγών και \$2.500 για φορολογούμενους που το Ακαθάριστο παγκόσμιο Εισόδημα τους είναι μικρότερο από \$ 200.000εκ. και για φορολογούμενους με μικρές συναλλαγές μέχρι \$50.εκ.

Χώρες που έχουν υιοθετήσει την Συμφωνία Προκαθορισμένης Τιμολόγησης<sup>10</sup>: 1. Αυστραλία 2. Ισραήλ 3. Ρουμανία 4. Αυστρία 5. Ιταλία 6. Σιγκαπούρη 7. Βέλγιο 8. Ιαπωνία 9. Νότια Κορέα 10. Καναδάς 11. Καζακστάν 12. Ισπανία 13. Κίνα 14. Μαλαισία 15. Σουηδία 16. Δανία 17. Μεξικό 18. Ταιβάν 19. Αίγυπτος 20. Ολλανδία 21. Ταϊλάνδη 22. Φιλανδία 23. Τσεχία 24. Τουρκία 25. Γαλλία 26. Νέα Ζηλανδία 27. ΗΠΑ 28. Γερμανία 29. Περού 30. Βενεζουέλα 31. Ουγγαρία 32. Πολωνία 33. Κολομβία 34. Ινδονησία 35. Πορτογαλία 36. Μεγάλη Βρετανία. 37. Ελλάδα.

Πρώτη η Ιαπωνία θέσπισε την δυνατότητα σύναψης τέτοιου είδους συμφωνίας το 1987 και ακολούθησε η Αμερική το 1991. Την ίδια πρακτική ακολούθησαν και χώρες όπως η Αυστραλία, η Νέα Ζηλανδία, η Γαλλία, η Μεγάλη Βρετανία και ο Καναδάς. Στην Ελλάδα με τον Νόμο 4223/2013 καθορίστηκε η διαδικασία για Συμφωνίες Προκαθορισμένης Τιμολόγησης, την οποία θα αναλύσουμε σε επόμενο κεφάλαιο.

Χώρες που δεν έχουν υιοθετήσει την Συμφωνία Προκαθορισμένης Τιμολόγησης<sup>11</sup>: 1. Αργεντινή 2. Λουξεμβούργο 3. Βραζιλία 4. Νορβηγία 5.

---

<sup>10</sup> Πηγή: Ernst&Young, (2010), Transfer Pricing Global Reference Guide

<sup>11</sup> Πηγή: Ernst&Young, (2010), Transfer Pricing Global Reference Guide

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Χιλή 6. Παναμάς 7. Κροατία 8. Φιλιππίνες 9. Εκουαδόρ 10. Ρωσία 11. Εσθονία 12. Σλοβακία 13. Λιθουανία 14. Σλοβενία 15. Ινδία 16. Νότια Αφρική 17. Ιρλανδία 18. Ελβετία 19. Κέννα 20. Ουρουγουάη 21. Λετονία 22. Βιετνάμ.

Διαπιστώνεται ότι υιοθετώντας τις Συμφωνίες Προκαθορισμένης Τιμολόγησης, οι φορολογούμενοι αποφεύγουν τις διορθώσεις των φορολογητέων κερδών τους, τους πρόσθετους φόρους, τα πρόστιμα και τις κυρώσεις καθώς και την διπλή φορολογία ενώ από την πλευρά των αρμόδιων αρχών μειώνονται οι λεπτομερής έλεγχοι καθώς και οι δικαστικές διενέξεις. Τέλος να σημειωθεί πως για να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση απαιτούνται διμερείς και πολυμερείς συμφωνίες μεταξύ της επιχείρησης και των φορολογικών αρχών όλων των χωρών που εμπλέκονται. Αυτή η διαδικασία σύναψης όμως απαιτεί μεγάλο όγκο δαπανών και είναι χρονοβόρα. Για παράδειγμα η σύναψη μια μονομερούς Συμφωνίας Προκαθορισμένης Τιμολόγησης το έτος 2006 στις ΗΠΑ απαιτούσε 20 μήνες περίπου για να διεκπεραιωθεί ενώ μια διμερής ή πολυμερής συμφωνία απαιτούσε χρονικά διάστημα περίπου 44 μήνες.

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

#### Η ΔΙΕΘΝΗΣ ΠΟΡΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ

##### 7.1 ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

###### 7.1.1 Διμερείς Συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης

Καταρχήν, η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών λόγω του διασυνοριακού χαρακτήρα του εντάσσεται στις ρυθμιστικές διατάξεις των άρθρων 9 και 25 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ και σχετίζονται με το δίκαιο των διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Επομένως οι φορολογικές συμβάσεις που έχουν συνάψει οι χώρες μεταξύ τους ακολουθούν τις διατάξεις των άνω άρθρων. Σύμφωνα με τις διατάξεις

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

των διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας επιτρέπεται η διόρθωση των κερδών μιας επιχείρησης σε περίπτωση παράβασης της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων. Σε αυτήν την περίπτωση όμως, επιβάλλεται να διενεργηθεί μία αντίστοιχη αναπροσαρμογή των κερδών της συνδεδεμένης επιχείρησης στο αντισυμβαλλόμενο κράτος ώστε να αποφευχθεί η οικονομική διπλή φορολογία. Όπου απαιτείται, η αναπροσαρμογή διενεργείται ύστερα από συνεννόηση μεταξύ των αρμόδιων αρχών των συμβαλλόμενων μερών. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις των δύο συμβαλλομένων μερών. Η διόρθωση των κερδών μια από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση του ποσοστού κέρδους που αποκομίζει αυτή η επιχείρηση από την ενδοομιλική συναλλαγή. Σε περίπτωση που δεν διενεργηθεί μια ανάλογη μείωση των κερδών της αντισυμβαλλόμενης συνδεδεμένης επιχείρησης τότε θα προκύψει οικονομική διπλή φορολογία. Ενώ για να αντιμετωπιστεί η περίπτωση αυτή η παρ. 2 του άρθρου 9 προβλέπει ότι η υψηλότερη φορολογία που προκύπτει από τη διόρθωση των κερδών στο ένα συμβαλλόμενο κράτος πρέπει να αντισταθμίζεται από αντίστοιχη αναπροσαρμογή δηλαδή από μία αντίστοιχη μείωση των φορολογητέων κερδών στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος. Η υποχρέωση αναπροσαρμογής των κερδών δεν προβλέπεται σε όλες τις διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα. Σε όλες προβλέπεται η δυνατότητα πρώτης διόρθωσης ωστόσο στις φορολογικές συμβάσεις με το Βέλγιο, τη Βουλγαρία, τη Γαλλία, τη Γερμανία, την Ελβετία, το Ηνωμένο Βασίλειο, τις ΗΠΑ, την Ινδία, την Κύπρο, τη Νορβηγία, την Ουγγαρία, την Πολωνία, τη Ρουμανία, τη Σλοβακία, τη Τσεχία και τη Φιλανδία δεν προβλέπεται η αναπροσαρμογή. Γενικά, οι φορολογικές συμβάσεις επιδιώκουν την κατανομή των φορολογικών εσόδων μεταξύ των εμπλεκόμενων κρατών που προκύπτουν από την διασυνοριακή δραστηριότητα. Το άρθρο 9 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ αποτελεί εξαίρεση στον κανόνα ότι τα κέρδη από τις εμπορικές

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

επιχειρήσεις φορολογούνται στο κράτος της έδρας της επιχείρησης (άρθρο 7 ΠΣ-ΟΟΣΑ). Εφόσον υπάρχει απόκλιση από την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων, το άρθρο 9 δίνει την δυνατότητα σε ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη να επέμβει στα κέρδη που φορολογούνται στο άλλο κράτος, επιβάλλοντας την πλασματική διόρθωση των κερδών της επιχείρησης που εδρεύει στο έδαφος του, με συνέπεια να αποσπά μεγαλύτερο κομμάτι από τα φορολογικά έσοδα της συναλλαγής. Οι φορολογικές συμβάσεις περιέχουν διατάξεις σχετικά με την διαδικασία συνεννόησης μεταξύ των φορολογικών αρχών των συμβαλλόμενων κρατών, όπως ορίζει το άρθρο 25 της ΠΣ-ΟΟΣΑ, με σκοπό την αντιμετώπιση περιπτώσεων διπλής φορολογίας οι οποίες δεν μπορούν να επιλυθούν από τις υπόλοιπες διατάξεις της σύμβασης. Η διαδικασία αυτή, η οποία περιέχεται σε όλες τις φορολογικές συμβάσεις της Ελλάδας ονομάζεται διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού (mutual agreement procedure). Η διάταξη αυτή περιέχει διαδικαστικές ρυθμίσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας οι οποίες δίνουν την δυνατότητα στις φορολογικές αρχές να λύσουν από κοινού προβλήματα σχετικά με την ερμηνεία και την εφαρμογή της σύμβασης, χωρίς να καταφύγουν στις διπλωματικές διαδικασίες για την αναθεώρηση της σύμβασης. Η διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού εφαρμόζεται και στην περίπτωση των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων με βάση το άρθρο 9 ΠΣ-ΟΟΣΑ το οποίο εμμέσως παραπέμπει για την εφαρμογή του στο άρθρο 25 ΠΣ-ΟΟΣΑ.

Στο Παράρτημα Ι παρατίθεται πίνακας με όλες τις συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα μέχρι σήμερα.

### **7.1.2. Κατευθυντήριες Οδηγίες Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ).**

Ο ΟΟΣΑ εξέδωσε Κατευθυντήριες Οδηγίες το 1995 για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις ως προς τον τρόπο καθορισμού των τιμών και την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Οι Κατευθυντήριες Οδηγίες ή «Βίβλος του Transfer Pricing» όπως μπορεί αλλιώς να χαρακτηριστεί, δεν έχουν τυπική

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

ισχύ νόμου, έχουν όμως ρυθμιστική ισχύ αφού οι περισσότερες χώρες τις εντάσσουν στην εθνική τους νομοθεσία όπως ισχύει και στη περίπτωση της Ελλάδας (άρθρο 11 Ν.4110/2013). Δεν συνιστά δηλαδή υποχρεωτικό δίκαιο αλλά αποτελεί πρόταση πολιτικής κατεύθυνσης. Έχει ως σκοπό να διορθώσει το δυσμενές καθεστώς των διασυνοριακών συναλλαγών και να καταλείψει δίκαια την φορολογητέα βάση ανάμεσα στα εμπλεκόμενα κράτη.

Όπως διαπιστώνεται από τους παραπάνω πίνακες από τις 57 χώρες συνολικά, οι 45 έχουν ενσωματώσει στο εθνικό τους δίκαιο τις Οδηγίες ή παραπέμπουν άμεσα σε αυτές, καταδεικνύοντας την ευρεία αποδοχή τους από χώρες αυτές. Σε γενικές γραμμές οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ ταυτίζονται ουσιαστικά με τους σχετικούς κανονισμούς των ΗΠΑ, υπάρχουν ωστόσο κάποιες διαφορές ειδικά ως προς τις μεθόδους τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ αποτελούνται από ένα πρόλογο, γλωσσάριο, 8 κεφάλαια και ένα παράρτημα. Στο πρόλογο του παροτρύνει τα κράτη μέλη να ακολουθήσουν τις Κατευθυντήριες Οδηγίες ενώ τα κεφάλαια είναι διαρθρωμένα ως εξής: Κεφάλαιο I: Αρχή των Ίσων Αποστάσεων, Κεφάλαιο II: Παραδοσιακές Μέθοδοι, Κεφάλαιο III: Άλλες μέθοδοι, Κεφάλαιο IV: Διοικητικές μέθοδοι για την αποφυγή και επίλυση διαφορών από την ενδοομιλική τιμολόγηση, Κεφάλαιο V: Τεκμηρίωση, Κεφάλαιο VI: Άυλα Αγαθά, Κεφάλαιο VII: Ενδοομιλικές υπηρεσίες, Κεφάλαιο VIII: Συμφωνίες Κατανομής Κόστους.

Το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ ενέκρινε στις 22 Ιουλίου 2010 τις αναθεωρημένες Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών («transfer pricing») για πολυεθνικές επιχειρήσεις και φορολογικές αρχές («Κατευθυντήριες Οδηγίες»). Η αναθεώρηση του 2010 αποτελεί την πρώτη μεγάλη αναθεώρηση των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ από τότε που εκδόθηκαν για πρώτη

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

φορά την 13 Ιουλίου 1995. Σύμφωνα με τις αναθεωρημένες Κατευθυντήριες Οδηγίες, επήλθαν τροποποιήσεις στα τρία πρώτα κεφάλαια, τα οποία αναφέρονται στην αρχή των ίσων αποστάσεων και στη μεθοδολογία τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών.

Πέραν των τροποποιήσεων των Κεφαλαίων I - III, σημαντική καινοτομία αποτελεί η προσθήκη νέου Κεφαλαίου IX, το οποίο αναφέρεται σε ζητήματα transfer pricing επί επιχειρηματικών αναδιρθρώσεων εντός ομίλων πολυεθνικών επιχειρήσεων. Το νέο Κεφάλαιο IX είναι αποτέλεσμα πολυετούς μελέτης του ΟΟΣΑ στην οποία συνεισέφερε τόσο η επιχειρηματική κοινότητα όσο και οι οικονομίες χωρών του ΟΟΣΑ και τρίτων χωρών, μη μελών του ΟΟΣΑ.

Στα πλαίσια της παρούσας εργασίας, αναλύουμε το νέο Κεφάλαιο IX των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ το οποίο οι ελληνικές επιχειρήσεις οφείλουν να γνωρίζουν, επειδή αφενός μεν η Ελλάδα έχει αναλάβει πολιτική δέσμευση για την εφαρμογή των Κατευθυντήριων Οδηγιών ως μέλος του ΟΟΣΑ, αφετέρου τόσο το άρθρο 11 του Ν. 4110/2012 όσο και το άρθρο 50 του Ν.4172/2013, παραπέμπει ρητώς και απευθείας στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ.

### **7.1.3 Εισαγωγή του νέου Κεφαλαίου IX των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ**

#### **7.1.3.1 Πεδίο Εφαρμογής του Κεφαλαίου IX**

Για τους σκοπούς των Κατευθυντήριων Οδηγιών, «Επιχειρηματική Αναδιάρθρωση» μπορεί να λάβει μία από τις εξής μορφές:

- διασυνοριακός επανακαθορισμός λειτουργιών, παγίων στοιχείων ή/και κινδύνων, στο πλαίσιο πολυεθνικής επιχείρησης, ή εναλλακτικά
- λύση, καταγγελία ή ουσιώδης επαναδιαπραγμάτευση υφιστάμενων σχέσεων με προμηθευτές, υπεργολάβους, πελάτες κ.λπ.

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Επιπλέον, «Επιχειρηματική Αναδιάρθρωση» έχουμε και στην περίπτωση που επιχείρηση αλλάξει το αντικείμενό της, ή γίνει λιγότερο ή περισσότερο εξειδικευμένη, ή μειώσει τις δραστηριότητές της ή παύσει εντελώς τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες.

Η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων (ArmAs Length Principle) και οι Κατευθυντήριες Οδηγίες εφαρμόζονται κατά ενιαίο τρόπο σε κάθε μορφής «Επιχειρηματική Αναδιάρθρωση».

Τέλος, οφείλουμε να επισημάνουμε ότι το Κεφάλαιο ΙΧ περί Επιχειρηματικών Αναδιαρθρώσεων δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση επιμερισμού κερδών εντός της ίδιας επιχείρησης μεταξύ κεντρικού γραφείου και μόνιμης εγκατάστασης στο πλαίσιο του άρθρου 7 του Μοντέλου ΟΟΣΑ, το οποίο αποτελεί αντικείμενο ξεχωριστής μελέτης του ΟΟΣΑ.

### **7.1.3.2 Εφαρμογή του άρθρου 9 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ στο Κεφάλαιο ΙΧ**

Επιχειρηματικές Αναδιαρθρώσεις συνήθως συνδέονται με τον επανακαθορισμό κέρδους μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ενός ομίλου, είτε αμέσως μετά την αναδιάρθρωση είτε μετά από ορισμένα χρόνια. Ένας από τους κυριότερους σκοπούς του Κεφαλαίου ΙΧ σε σχέση με το άρθρο 9 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ (Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις) είναι να εξακριβωθεί σε ποιο βαθμό ο επανακαθορισμός του κέρδους είναι σύμφωνος με την αρχή των ίσων αποστάσεων και με ποιον τρόπο εφαρμόζεται η αρχή αυτή στην περίπτωση επιχειρηματικών αναδιαρθρώσεων. Επισημαίνεται ότι η αρχή των ίσων αποστάσεων και οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ που εφαρμόζονται σε ενδοομιλικές συναλλαγές πρέπει να εφαρμόζονται κατά τον ίδιο τρόπο και στην περίπτωση των επιχειρηματικών αναδιαρθρώσεων.

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Το βασικό ερώτημα που τίθεται επί του άρθρου 9 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ και της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι εάν υπάρχουν όροι που τίθενται ή επιβάλλονται στο πλαίσιο επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης που διαφέρουν από τους όρους που θα είχαν τεθεί ή επιβληθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Επί αυτής της βάσης πρέπει να εφαρμόζονται οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του Κεφαλαίου ΙΧ.

### 7.1.3.3. Ειδική μέριμνα για θέματα Κινδύνου

Ο επιμερισμός κινδύνου αποτελεί σημαντικό παράγοντα στα πλαίσια επιχειρηματικών αναδιρθρώσεων και ουσιώδες στοιχείο της λειτουργικής ανάλυσης που παρέχει η επιχείρηση κατά τη σύνταξη φακέλου τεκμηρίωσης. Η ανάληψη υψηλότερου κινδύνου αντισταθμίζεται κατά κανόνα με την λήψη υψηλότερου ποσοστού απόδοσης. Επιχειρηματικές αναδιρθρώσεις συνήθως έχουν ως αποτέλεσμα τοπικές επιχειρήσεις (ήτοι Ελληνικές) να μετατρέπονται σε επιχειρήσεις ανάληψης χαμηλού κινδύνου και κατά αυτόν τον τρόπο να λαμβάνουν χαμηλότερες αποδόσεις επειδή ο κίνδυνος αναλαμβάνεται από τρίτη εταιρεία, στην οποία και επιμερίζεται η ανάλογη απόδοση. Για αυτόν τον λόγο, οι φορολογικές αρχές οφείλουν να λάβουν υπόψη το νέο τρόπο επιμερισμού σημαντικών κινδύνων που επήλθε με την επιχειρηματική αναδιάρθρωση, εξετάζοντας ταυτόχρονα, κατα εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων, τις επιπτώσεις που επιφέρει ο εν λόγω επιμερισμός κινδύνων τόσο στην ίδια την αναδιάρθρωση όσο και στις ελεγχόμενες συναλλαγές που θα πραγματοποιηθούν μετά την αναδιάρθρωση.

Η ανάλυση του ανωτέρω θέματος αρχίζει από την εξέταση των συμβατικών όρων που κατήρτισαν εγγράφως (ιδιωτικό συμφωνητικό, ανταλλαγή έγγραφων επικοινωνιών κ.λπ.) τα συμβαλλόμενα μέρη όπου πρέπει, για λόγους σαφήνειας αλλά και μεταγενέστερης απόδειξης, να καταγράφονται οι υποχρεώσεις, οι ευθύνες, οι κίνδυνοι αλλά και τα οικονομικά ανταλλάγματα που δικαιούται ο καθένας. Εάν δεν υπάρχει έγγραφη



## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

συμφωνία μεταξύ των μερών, οι συμβατικοί όροι θα προκύπτουν από τις καθημερινές συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τις οικονομικές αρχές που διέπουν γενικά αντίστοιχες επιχειρηματικές σχέσεις μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Επιπλέον, οφείλουμε να επισημάνουμε ότι αν και η αφετηρία για την εξέταση των θεμάτων είναι τα ίδια τα έγγραφα συμφωνητικά, οι φορολογικές αρχές μπορούν να αμφισβητήσουν τον επιμερισμό των κινδύνων που συμφώνησαν τα μέρη εγγράφως εάν δεν συνάδει με τις οικονομικές αρχές της συναλλαγής.

Η παρούσα ενότητα παρέχει γενικές κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με θέματα κινδύνων που θα πρέπει να απασχολήσουν επιχειρήσεις και φορολογικές αρχές όταν εξετάζουν θέματα που άπτονται του Κεφαλαίου ΙΧ. Ειδικότερα, κατά την εξέταση της ανάληψης κινδύνων μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών και των επιπτώσεων που έχει ο εν λόγω επιμερισμός στο transfer pricing, οι επιχειρήσεις και οι φορολογικές αρχές οφείλουν να ελέγξουν:

- εάν οι δραστηριότητες της συνδεδεμένης επιχείρησης είναι σύμφωνες με τον επιμερισμό κινδύνων (βλ. παρ. 2.1 κατωτέρω),
- εάν ο επιμερισμός κινδύνων είναι σύμφωνος με την αρχή των ίσων αποστάσεων (βλ. παρ. 2.2 κατωτέρω) και
- ποιες είναι οι συνέπειες του επιμερισμού κινδύνων (βλ. παρ. 2.3 κατωτέρω);

### **7.1.3.4 Οι δραστηριότητες της συνδεδεμένης επιχείρησης πρέπει να είναι σύμφωνες με τον επιμερισμό κινδύνων**

Οι φορολογικές αρχές οφείλουν να εξετάσουν εάν η επιχειρηματική δραστηριότητα των συμβαλλόμενων μερών συμφωνεί ή αντίκειται με τους συμβατικούς όρους που ανέλαβαν. Στην περίπτωση που αντίκειται, αποδεικνύεται ότι δεν τηρήθηκαν οι συμβατικοί όροι ή ότι ήταν τελικώς

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

εικονικοί. Η καλύτερη απόδειξη του πραγματικού επιμερισμού κινδύνων είναι η ίδια η επιχειρηματική συμπεριφορά των συμβαλλόμενων μερών.

### **7.1.4 Η ανάληψη κινδύνων πρέπει να είναι σύμφωνη με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων**

#### **7.1.4.1 Ο ρόλος των συγκρίσιμων μη ελεγχόμενων συναλλαγών**

Όταν υπάρχουν στοιχεία που να αποδεικνύουν παρόμοιο επιμερισμό κινδύνων σε συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές, τότε ο επιμερισμός κινδύνων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων θεωρείται ότι έχει συμφωνηθεί σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Τα στοιχεία που χρησιμοποιούνται μπορεί να είναι εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία (δηλ. εξετάζοντας τον επιμερισμό συγκρίσιμων κινδύνων ενός εκ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων με τρίτη ανεξάρτητη επιχείρηση) ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία (δηλ. εξετάζοντας τον επιμερισμό συγκρίσιμων κινδύνων μεταξύ δύο ανεξάρτητων επιχειρήσεων)

#### **7.1.4.2 Περιπτώσεις που δεν βρίσκονται συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές**

Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές για την τεκμηρίωση επιμερισμού κινδύνων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, καθίσταται επιτακτική ανάγκη να εξακριβωθεί εάν ο συμφωνηθείς μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων επιμερισμός κινδύνου θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ δύο ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Η εξακρίβωση αυτή είναι από την φύση της υποκειμενική και για αυτό το λόγο οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ παρέχουν ενδεικτικά ορισμένους παράγοντες που βοηθούν προς αυτόν τον σκοπό:

- ποιο συμβαλλόμενο μέρος έχει περισσότερο έλεγχο του κινδύνου (α) και
- ποιο συμβαλλόμενο μέρος έχει τα οικονομικά μέσα να αναλάβει τον κίνδυνο (β).

(α) Επιμερισμός και έλεγχος κινδύνου

## ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Ο όρος «έλεγχος» νοείται ως η δυνατότητα να ληφθούν αποφάσεις ανάληψης κινδύνου (απόφαση να θέσει κεφάλαιο σε κίνδυνο) και αποφάσεις σχετικά με τον τρόπο διαχείρισης του κινδύνου, με τη χρήση εσωτερικών πόρων ή εξωτερικών συνεργατών .

Σε περίπτωση έλλειψης συγκρίσιμων στοιχείων, η εξέταση του ποιος έχει μεγαλύτερο έλεγχο του κινδύνου μπορεί να βοηθήσει στη διαπίστωση του εάν ανεξάρτητες επιχειρήσεις θα συμφωνούσαν σε παρόμοιο επιμερισμό κινδύνων υπό συγκρίσιμες συνθήκες. Εάν ένας κίνδυνος επιμερίζεται σε μία εκ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων που έχει όμως λιγότερο έλεγχο του εν λόγω κινδύνου, οι φορολογικές αρχές μπορούν να απορρίψουν ότι ο επιμερισμός των κινδύνων έγινε με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Πρέπει επίσης να λάβουμε υπόψη ότι αν και υπάρχουν κίνδυνοι επί των οποίων κανένα συμβαλλόμενο μέρος δεν μπορεί να ασκεί από τη φύση τους ουσιώδη έλεγχο, όπως οικονομικό περιβάλλον, κατάσταση χρηματιστηρίου και ρευστότητας, πολιτικό περιβάλλον, κοινωνικές τάσεις, ανταγωνισμός, εργατικά κτλ. τα συμβαλλόμενα μέρη δύναται να συμφωνήσουν ότι ένας εκ των δύο θα αναλάβει το εν λόγω κίνδυνο.

(β) Οικονομικά μέσα για την ανάληψη του κινδύνου

Δεύτερος παράγοντας που μπορεί να βοηθήσει στην εξακρίβωση κατά πόσο η ανάληψη ενός κινδύνου σε μία ελεγχόμενη συναλλαγή θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων σε συγκρίσιμες καταστάσεις είναι εάν το συμβαλλόμενο μέρος που ανέλαβε τον κίνδυνο έχει τα οικονομικά μέσα ή το μηχανισμό να τον αναλάβει αποτελεσματικά κατά το χρόνο που ανέλαβε τον κίνδυνο. Σε περίπτωση που δεν έχει τα οικονομικά μέσα ή το μηχανισμό, οι φορολογικές αρχές δύναται να αμφισβητήσουν κατά πόσο ο εν λόγω κίνδυνος ανατέθηκε στον συμβαλλόμενο βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων. Με άλλα λόγια, ο κίνδυνος θα πρέπει να αναληφθεί από εκείνο το συμβαλλόμενο μέρος που πραγματικά έχει τα μέσα ή τον μηχανισμό για την ανάληψή του,

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

ανεξαρτήτως των όσων είχαν συμφωνηθεί εγγράφως μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

### 7.1.5 Οι συνέπειες ανάληψης κινδύνων

Σε περίπτωση που μία συνδεδεμένη επιχείρηση αναλάβει ένα κίνδυνο στο πλαίσιο ελεγχόμενης συναλλαγής και η ανάληψη του εν λόγω κινδύνου γίνει σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, τότε, η επιχείρηση που αναλαμβάνει τον κίνδυνο θα πρέπει:

- να αναλάβει το κόστος διαχείρισης ή προστασίας κατά του κινδύνου,
- να αναλάβει το κόστος του κινδύνου, εάν επέλθει, και
- να αποζημιωθεί για τον κίνδυνο που ανέλαβε.

Κρίσιμο στοιχείο στην εκτίμηση της αξίας του κινδύνου είναι κατά πόσο ο κίνδυνος είναι «οικονομικά σημαντικός», δηλαδή η ανάληψη του κινδύνου επιφέρει σημαντική προσδοκία κέρδους και κατά συνέπεια δικαιολογείται η λήψη υψηλότερου ποσοστού απόδοσης από την επιχείρηση που αναλαμβάνει τον κίνδυνο. Η «αξία» του κινδύνου θα εξαρτηθεί από διάφορους παράγοντες όπως το μέγεθος, την πιθανότητα πραγματοποίησης του κινδύνου, την προβλεψιμότητα και τη δυνατότητα μείωσης του κινδύνου. Εάν εκτιμάται ότι ο κίνδυνος είναι «οικονομικά σημαντικός», τότε η ανάληψη του εν λόγω κινδύνου δικαιολογεί την λήψη υψηλότερου κέρδους. Βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων, μία ανεξάρτητη επιχείρηση δεν θα μεταβίβαζε κίνδυνο που θεωρείται «οικονομικά ασήμαντος» με αντάλλαγμα σημαντική μείωση του κέρδους της.

### Παραθέτουμε το εξής παράδειγμα:

Ελληνική συνδεδεμένη επιχείρηση μετατρέπεται από διανομέα σε αντιπρόσωπο με την ταυτόχρονη ανάληψη από αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση του κινδύνου αποθέματος. Προκειμένου να αξιολογήσουν οι φορολογικές αρχές εάν ο εν λόγω κίνδυνος είναι «οικονομικά σημαντικός»,

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

μπορεί να ερευνηθούν ενδεικτικά τα εξής: (i) το ύψος της επένδυσης σε αποθέματα,

(ii) ιστορικά στοιχεία απώλειας αποθέματος,

(iii) το κόστος ασφάλισης του αποθέματος και

(iv) ιστορικά στοιχεία για απώλειες

που πραγματοποιούνται κατά τη μεταφορά εμπορευμάτων.

### **7.1.6. Αποζημίωση ίσων αποστάσεων ως αντάλλαγμα για την Επιχειρηματική Αναδιάρθρωση**

#### **7.1.6.1 Εκτίμηση των χαρακτηριστικών της Επιχειρηματικής Αναδιάρθρωσης**

Οι όροι επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης πρέπει να συμφωνούνται ή να επιβάλλονται με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων. Ειδικότερα, είναι επιτακτική ανάγκη οι όροι επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων να είναι οι ίδιοι όροι που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ δύο ανεξάρτητων επιχειρήσεων κάτω από συγκρίσιμες καταστάσεις. Για αυτό το λόγο, κατά τον υπολογισμό του ύψους της αποζημίωσης που θα οφείλεται ως αντάλλαγμα για την επιχειρηματική αναδιάρθρωση, τα κατωτέρω πρέπει να ληφθούν υπόψη:

- οι συναλλαγές που αποτέλεσαν αντικείμενο της αναδιάρθρωσης, οι λειτουργίες, τα πάγια στοιχεία και οι κίνδυνοι πριν και μετά την επιχειρηματική αναδιάρθρωση

Αφετηρία για την αξιολόγηση, με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων, της αποζημίωσης που πρέπει να καταβληθεί στην επιχείρηση που υπέστη την επιχειρηματική αναδιάρθρωση, είναι η έρευνα της συναλλαγής ή των συναλλαγών βάσει των οποίων επήλθε η αναδιάρθρωση. Η έρευνα των συναλλαγών συνήθως περιλαμβάνει ανάλυση των λειτουργιών, των παγίων στοιχείων και των κινδύνων πριν και μετά την αναδιάρθρωση. Περαιτέρω,

## ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

χρήσιμο είναι να εξετασθούν τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που είχε η επιχείρηση πριν και μετά την επιχειρηματική αναδιάρθρωση.

- οι επιχειρηματικοί λόγοι και τα προσδοκώμενα οφέλη από την αναδιάρθρωση

Πολυεθνικές επιχειρήσεις έχουν ανάγκη να αναδιοργανώνονται. Κυριότεροι λόγοι αναδιοργάνωσης είναι:

- η επίτευξη καλύτερης κεντρικής διοίκησης και ελέγχου των λειτουργιών παραγωγής, έρευνας και ανάπτυξης,
- η πίεση του ανταγωνισμού στα πλαίσια της παγκόσμιας οικονομίας,
- οικονομίες κλίμακας,
- η ζήτηση για παροχή πιο εξειδικευμένων υπηρεσιών και
- η ανάγκη αποδοτικότητας και μείωσης κόστους.

Θα ήταν χρήσιμο για πολυεθνικές επιχειρήσεις να καταγράφουν κατά το χρόνο της λήψης των εν λόγω αποφάσεων, ή κατά το χρόνο της υλοποίησης, τους επιχειρηματικούς λόγους και τα προσδοκώμενα οφέλη και τη βάση επί της οποίας αυτά εκτιμήθηκαν. Για σκοπούς του άρθρου 9 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ, χρήσιμο θα ήταν οι επιχειρήσεις να καταγράφουν τον τρόπο που τα ανωτέρω θα επηρεάσουν την κάθε συνδεδεμένη επιχείρηση βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων.

- οι επιλογές που είχαν στην πραγματικότητα τα συμβαλλόμενα μέρη

Η αρχή των ίσων αποστάσεων βασίζεται στην ιδέα ότι όταν ανεξάρτητες επιχειρήσεις αξιολογούν τους όρους μιας ενδεχόμενης συναλλαγής, συγκρίνουν την εν λόγω συναλλαγή με άλλες επιλογές που έχουν και αποφασίζουν να καταρτίσουν τη εν λόγω συναλλαγή μόνο εάν δεν έχουν άλλες εναλλακτικές συναλλαγές που είναι οικονομικά πιο συμφέρουσες. Επομένως, οι φορολογικές αρχές οφείλουν να αξιολογούν τις συναλλαγές που κατήρτισαν συνδεδεμένες επιχειρήσεις και να τις συγκρίνουν με

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

εναλλακτικές συναλλαγές που θα μπορούσαν να είχαν καταρτίσει προκειμένου να εξετάσουν εάν οι όροι της ελεγχόμενης συναλλαγής (ιδίως η τιμολόγηση) θα ήταν αποδεκτοί σε ανεξάρτητη επιχείρηση που θα αντιμετώπιζε τις ίδιες εναλλακτικές συναλλαγές κάτω από συγκρίσιμες καταστάσεις. Εάν μπορούσε ουσιαστικά να είχε επιλεγεί οικονομικά πιο συμφέρουσα συναλλαγή, το τίμημα που καταβλήθηκε αναπροσαρμόζεται με βάση το κέρδος που μπορούσε να αποκομίσει η επιχείρηση που υπέστη την επιχειρηματική αναδιάρθρωση βάσει της εναλλακτικής συναλλαγής.

### **7.1.7. Επανακαθορισμός του δυνητικού κέρδους λόγω Επιχειρηματικής Αναδιάρθρωσης**

#### **7.1.7.1 Δυνητικό κέρδος**

Ανεξάρτητες επιχειρήσεις δεν λαμβάνουν, υπό φυσιολογικές συνθήκες, αποζημιώσεις μόνο επειδή, λόγω μεταβολών στις εμπορικές τους σχέσεις, μειώνεται η προσδοκία κέρδους ή μελλοντικά προσδοκώμενα κέρδη. Η αρχή των ίσων αποστάσεων δεν απαιτεί την καταβολή αποζημίωσης λόγω και μόνο της μείωσης μελλοντικών προσδοκώμενων κερδών. Το αποφασιστικό κριτήριο είναι αφενός εάν μεταβιβάζεται κάποιο περιουσιακό στοιχείο αξίας (δικαιώματος ή άλλου περιουσιακού στοιχείου) ή εάν επέρχεται λύση, καταγγελία ή ουσιώδης επαναδιαπραγμάτευση υφιστάμενων σχέσεων και αφετέρου εάν για την εν λόγω μεταβίβαση, λύση, καταγγελία ή επαναδιαπραγμάτευση θα καταβαλλόταν αποζημίωση μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων κάτω από συγκρίσιμες καταστάσεις.

Για τους σκοπούς των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ, «προσδοκία κέρδους» θεωρείται «μελλοντικά προσδοκώμενα κέρδη». Σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να συνιστά και ζημία. Η έννοια των μελλοντικών προσδοκώμενων κερδών χρησιμοποιείται κυρίως για τον υπολογισμό αποζημίωσης, βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων, σε περίπτωση μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων ή λειτουργούσας επιχείρησης ή σε περίπτωση λύσης, καταγγελίας ή ουσιώδους επαναδιαπραγμάτευσης

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

υφιστάμενων σχέσεων, εφόσον αποδεικνυόταν ότι τέτοιου είδους αποζημίωση θα καταβαλλόταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

### 7.1.7.2 Επανακαθορισμός κινδύνων και δυνητικού κέρδους

Επιχειρηματικές αναδιαρθρώσεις συνήθως επιφέρουν αλλαγές στους κινδύνους που αναλαμβάνουν συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Ενδεχόμενος επανακαθορισμός κινδύνων δύναται να προκύψει από τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων αξίας ή από τη λύση, καταγγελία ή ουσιώδη επαναδιαπραγμάτευση υφιστάμενων σχέσεων. Παραθέτουμε το εξής παράδειγμα:

Full fledged παραγωγός (ήτοι παραγωγός με εμπορικές λειτουργίες) μετατρέπεται σε «contract» παραγωγό (ήτοι παραγωγό χωρίς εμπορικές λειτουργίες). Σε αυτήν την περίπτωση, ενώ η εφαρμογή της μεθόδου «του κόστους συν κέρδους» (CPM) μπορεί ορθά να χρησιμοποιηθεί για την τεκμηρίωση της αμοιβής που δικαιούται ο παραγωγός για την ανάληψη της παραγωγής, με το νέο καθεστώς μετά την αναδιάρθρωση, δεν απαντάται εντούτοις το ερώτημα εάν ο παραγωγός δικαιούται αποζημίωση, με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων, για την αλλαγή του ρόλου του, που είχε ως αποτέλεσμα ο συγκεκριμένος παραγωγός να παραιτηθεί από το υψηλότερο κέρδος που περιείχε όμως και υψηλότερο ποσοστό κινδύνου, λαμβάνοντας πάντα υπόψη τα δικαιώματα και άλλα περιουσιακά στοιχεία.

### 7.1.8. Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων αξίας

#### 7.1.8.1 Υλικά περιουσιακά στοιχεία

Η μεταβίβαση υλικών περιουσιακών στοιχείων δεν δημιουργεί σημαντικά προβλήματα transfer pricing. Εντούτοις, ένα ειδικότερο πρόβλημα που προκύπτει είναι η εκτίμηση των αποθεμάτων που μεταβιβάζονται από τον παραγωγό ή διανομέα σε αλλοδαπή συνδεδεμένη εταιρεία.

**Παραθέτουμε το εξής παράδειγμα:**



## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Φορολογούμενος, μέλος πολυεθνικής επιχείρησης, που λειτουργούσε ως «full fledged» παραγωγός και διανομέας (ο «Φορολογούμενος») μετατράπηκε, μετά από την σχεδιαζόμενη επιχειρηματική αναδιάρθρωση, σε “contract” παραγωγό και απλό διανομέα (με λιγότερες εμπορικές λειτουργίες και ελάχιστους κινδύνους). Με βάση το επιχειρηματικό μοντέλο που ίσχυε πριν την αναδιάρθρωση, ο Φορολογούμενος αγόραζε πρώτες ύλες, παρήγαγε προϊόντα χρησιμοποιώντας υλικά και άυλα περιουσιακά στοιχεία που αγόραζε ή μίσθωνε, αναλάμβανε προωθητικές ενέργειες, τη διανομή των εμπορευμάτων και την πώληση αυτών σε πελάτες. Κατά την διεκπεραίωση των ανωτέρω, ο Φορολογούμενος αναλάμβανε μία σειρά από κινδύνους, όπως τον κίνδυνο αποθεμάτων, τον κίνδυνο επισφαλών απαιτήσεων και τους κινδύνους εν γένει της αγοράς.

Λόγω της αναδιάρθρωσης, αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση συστήνεται προκειμένου να αποκτήσει διάφορα άυλα περιουσιακά στοιχεία του Φορολογούμενου. Κατά το χρόνο της αναδιάρθρωσης, η αλλοδαπή επιχείρηση αγοράζει πρώτες ύλες από τον Φορολογούμενο, οι οποίες εντούτοις παραμένουν στην κατοχή του Φορολογούμενου ως παρακαταθήκη για να χρησιμοποιηθούν από τον Φορολογούμενο στην παραγωγή έτοιμων προϊόντων για λογαριασμό της αλλοδαπής επιχείρησης έναντι συμφωνηθείσας αμοιβής. Το απόθεμα έτοιμων προϊόντων θα ανήκει κατά κυριότητα στην αλλοδαπή επιχείρηση και θα αποκτάται από τον Φορολογούμενο για άμεση μεταπώληση σε τρίτους πελάτες (ο Φορολογούμενος θα αγοράζει τα προϊόντα μόνο κατά την ολοκλήρωση μεταπώλησης των εν λόγω τελικών προϊόντων σε τρίτους). Κατά αυτόν τον τρόπο τον κίνδυνο αποθεμάτων τον αναλαμβάνει εξ ολοκλήρου η αλλοδαπή επιχείρηση. Με την ανωτέρω αναδιάρθρωση, οι πρώτες ύλες και τα έτοιμα προϊόντα που βρίσκονται στις οικονομικές καταστάσεις του Φορολογούμενου μεταβιβάζονται στην αλλοδαπή επιχείρηση.

## ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Το ερώτημα που προκύπτει είναι κατά ποιον τρόπο υπολογίζεται η τιμή πώλησης των πρώτων υλών με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων. Η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων εξαρτάται από την ανάλυση συγκρισιμότητας (συμπεριλαμβανομένων των λειτουργιών). Ενδεχομένως, η λειτουργική ανάλυση μπορεί να καλύπτει μεταβατική περίοδο, κατά τη διάρκεια της οποίας θα ολοκληρωθεί η μεταβίβαση. Επομένως, για τον υπολογισμό της τιμής πώλησης βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων, για το ανωτέρω παράδειγμα, υπάρχουν οι εξής εναλλακτικές λύσεις:

- Η τιμή πώλησης των πρώτων υλών και των έτοιμων προϊόντων μπορεί να υπολογιστεί με βάση συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες τιμές, στο βαθμό που οι συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες τιμές είναι συγκρίσιμες με τις συνθήκες και καταστάσεις των τιμών που υπολογίστηκαν στα πλαίσια της αναδιάρθρωσης.
- Η τιμή πώλησης των έτοιμων προϊόντων μπορεί να υπολογιστεί με βάση την τιμή μεταπώλησης αυτών στους πελάτες μείον ενός ποσού, που υπολογίζεται, με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων, για προωθητικές ενέργειες και λειτουργίες διανομής που μένουν να υλοποιηθούν.
- Η τιμή πώλησης των πρώτων υλών και των έτοιμων προϊόντων μπορεί να υπολογιστεί με βάση το κόστος παραγωγής τους, προσθέτοντας ένα κέρδος βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων ως αποζημίωση του παραγωγού για τις λειτουργίες που εκτέλεσε, τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποίησε και τους κινδύνους που ανέλαβε σχετικά με το εν λόγω απόθεμα.

Η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου εν μέρει εξαρτάται από το μέρος της συναλλαγής που είναι λιγότερη περίπλοκη και μπορεί να εκτιμηθεί με μεγαλύτερη βεβαιότητα.

### **7.1.8.2. Άυλα περιουσιακά στοιχεία**

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Η μεταβίβαση άυλων περιουσιακών στοιχείων δημιουργεί σοβαρά προβλήματα τόσο όσον αφορά στην αναγνώριση των στοιχείων που μεταβιβάζονται όσο και στην εκτίμηση της αξίας τους επειδή πολλά άυλα περιουσιακά στοιχεία δεν εγγράφονται σε μητρώο, δεν χαίρουν νομικής προστασίας και δεν καταγράφονται σε λογιστικά βιβλία εταιριών. Περαιτέρω, κατά την εκτίμηση της αξίας ενός άυλου στοιχείου με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη η θέση και τα συμφέροντα τόσο του μεταβιβάζοντος όσο και του αποκτώντος.

### (α) Μεταβίβαση άυλων περιουσιακών στοιχείων

Επιχειρηματικές αναδιαρθρώσεις πολλές φορές συμπεριλαμβάνουν τη μεταβίβαση άυλων περιουσιακών στοιχείων από μία ημεδαπή επιχείρηση σε αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση που βρίσκεται σε άλλη φορολογική δικαιοδοσία. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία ενδεχομένως να μην έχουν αξία τόσο για τον μεταβιβάζοντα όσο και για τον αποκτώντα. Ορισμένες φορές ο μεταβιβάζων συνεχίζει να χρησιμοποιεί τα άυλα περιουσιακά στοιχεία υπό άλλη σχέση, ορισμένες φορές παύει να τις χρησιμοποιεί εντελώς. Επιπλέον, πολυεθνικές επιχειρήσεις δύναται να έχουν εύλογους επιχειρηματικούς λόγους για τη συγκεντροποίηση της ιδιοκτησίας και διοίκησης των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Η αρχή των ίσων αποστάσεων απαιτεί η εκτίμηση των καταστάσεων και συνθηκών βάσει των οποίων συμφωνήθηκε ή επιβλήθηκε η μεταβίβαση των άυλων στοιχείων σε άλλη συνδεδεμένη επιχείρηση να πραγματοποιείται στο επίπεδο της κάθε συμβαλλόμενης επιχείρησης που συμμετέχει στην αναδιάρθρωση. Το γεγονός ότι η συγκεντροποίηση άυλων περιουσιακών στοιχείων βασίζεται σε εύλογους επιχειρηματικούς λόγους για τον όμιλο εν γένει δεν απαντά στο ερώτημα εάν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων τόσο για τον μεταβιβάζοντα όσο και για τον αποκτώντα των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Εάν ο μεταβιβάζων συνεχίζει να χρησιμοποιεί τα άυλα περιουσιακά στοιχεία υπό άλλη σχέση (π.χ. ως αδειούχος), τα

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

συμβαλλόμενα μέρη οφείλουν να λάβουν υπόψη αυτό το γεγονός κατά τον υπολογισμό της αξίας μεταβίβασης του άυλου στοιχείου.

Στην περίπτωση που ημεδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση με ανάπτυξη πλήρων εμπορικών λειτουργιών και την ανάληψη ανάλογων κινδύνων μετατραπεί σε επιχείρηση με περιορισμένες εμπορικές λειτουργίες και την ανάληψη χαμηλών κινδύνων, τίθεται το ερώτημα εάν μεταβιβάστηκαν άυλα περιουσιακά στοιχεία σε αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση, όπως πελατολόγιο, ή εάν η ημεδαπή επιχείρηση διατήρησε ορισμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Ειδικότερα, στην περίπτωση των ανωτέρω αναδιαρθρώσεων, οι επιχειρήσεις και οι φορολογικές αρχές οφείλουν (ι) να εξετάσουν εάν η ημεδαπή επιχείρηση τελικώς είχε δημιουργήσει τοπικά άυλα περιουσιακά στοιχεία και στην περίπτωση που η τελευταία είχε δημιουργήσει τέτοιου είδους περιουσιακά στοιχεία (ιι) να εξετάσουν τη φύση των στοιχείων αυτών, την ενδεχόμενη αξία τους και εάν η ημεδαπή επιχείρηση διατήρησε τα στοιχεία ή εάν μεταφέρθηκαν αυτά σε αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση.

Εάν διαπιστωθεί ότι έχουν δημιουργηθεί τέτοιου είδους άυλα περιουσιακά στοιχεία και αυτά μεταβιβασθούν σε αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση, η αρχή των ίσων αποστάσεων θα εφαρμοστεί για να διαπιστωθεί εάν οφείλεται τίμημα για την εν λόγω μεταβίβαση και εάν ναι σε ποια τιμή, βάσει της τιμής που θα είχαν συμφωνήσει δύο ανεξάρτητες επιχειρήσεις κάτω από συγκρίσιμες καταστάσεις. Εάν διαπιστωθεί ότι έχουν δημιουργηθεί τέτοιου είδους άυλα περιουσιακά στοιχεία αλλά αυτά παρέμειναν με την ημεδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη στα πλαίσια της λειτουργικής ανάλυσης των υπηρεσιών που θα παρέχει η ημεδαπή επιχείρηση στην αλλοδαπή.

### **(δ) Συμβατικά δικαιώματα**

Συμβατικά δικαιώματα δύναται να είναι άυλα περιουσιακά στοιχεία αξίας. Όταν συμβατικά δικαιώματα μεταβιβάζονται άμεσα ή έμμεσα (με την

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

παραίτηση της μίας συνδεδεμένης επιχείρησης υπέρ μίας άλλης) μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων, θα πρέπει να καταβάλλεται τίμημα για την εν λόγω μεταβίβαση με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων, για το ύψος του οποίου θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη τόσο τα συμφέροντα του μεταβιβάζοντος όσο και του αποκτώντος.

Οι φορολογικές αρχές συνήθως αντιμετωπίζουν στην πράξη την περίπτωση που μία επιχείρηση καταγγέλλει ή λύει εκουσίως συμβάσεις που έχει καταρτίσει με τρίτους πελάτες, βάσει των οποίων η επιχείρηση αποκόμιζε οικονομικά οφέλη, προκειμένου να επιτρέψει άλλη αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση να καταρτίσει παρόμοιες συμβάσεις και να αποκομίσει αυτή τα οικονομικά οφέλη που επιφέρουν οι σχέσεις με τους εν λόγω πελάτες. Σε αυτήν την περίπτωση, μπορεί να υποστηριχθεί ότι έχει λάβει μέρος μεταβίβαση άυλου περιουσιακού στοιχείου (ήτοι συμβάσεις) στις εξής περιπτώσεις:

- Οι πελάτες είναι υποχρεωμένοι (για λόγους νομικούς ή εμπορικούς), με την καταγγελία ή τη λύση της σύμβασης από την πρώτη επιχείρηση, να συνάψουν παρόμοιες συμβάσεις με άλλη συνδεδεμένη επιχείρηση.
- Η συνδεδεμένη επιχείρηση δεν μπορούσε να συνάψει τις συμβάσεις με τους πελάτες μόνο με την καταγγελία ή τη λύση της σύμβασης από την πρώτη επιχείρηση.

### **7.1.9. Μεταβίβαση επιχειρηματικής δραστηριότητας (λειτουργούσα επιχείρηση)**

Επιχειρηματικές αναδιαρθρώσεις συχνά περιλαμβάνουν τη μεταβίβαση λειτουργούσας επιχείρησης. Η αξία της λειτουργούσας επιχείρησης πρέπει να καθορίζεται με βάση το τίμημα που θα κατέβαλαν ανεξάρτητες επιχειρήσεις κάτω από συγκρίσιμες καταστάσεις για το ανθρώπινο δυναμικό, και τα υλικά ή άυλα στοιχεία που μεταβιβάζονται, π.χ. στα πλαίσια αναδιάρθρωσης, μεταβιβάζεται λειτουργούσα επιχείρηση που

## ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

περιλαμβάνει ερευνητικές εγκαταστάσεις και έμπειρο ερευνητικό προσωπικό σε άλλη συνδεδεμένη επιχείρηση. Σε αυτήν την περίπτωση, το συμφωνηθέν τίμημα πρέπει να λάβει υπόψη τόσο την αξία των εγκαταστάσεων όσο και την αξία του ανθρώπινου δυναμικού, τα οποία πρέπει να καθοριστούν με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων. Ο καθορισμός της τιμής για την απόκτηση λειτουργούσας επιχείρησης, με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων, δεν ισούται κατα ανάγκη με το άθροισμα των ξεχωριστών στοιχείων που μεταβιβάζονται. Εν τούτοις, το άθροισμα της αξίας των στοιχείων που απαρτίζουν τη λειτουργούσα επιχείρηση αποτελεί αξιόπιστη αφετηρία για τον υπολογισμό της αξίας της λειτουργούσας επιχείρησης.

Πέραν των κερδοφόρων επιχειρήσεων, υπάρχουν λειτουργούσες επιχειρήσεις που είναι ζημιογόνες. Σε αυτήν την περίπτωση η μεταβίβαση της εν λόγω λειτουργούσας επιχείρησης δεν επιφέρει απώλεια μελλοντικών προσδοκώμενων κερδών. Αντιθέτως, σε αυτές τις περιπτώσεις, η επιχείρηση μεταβιβάζει, στο πλαίσιο εξυγίανσης, τη ζημιογόνα λειτουργούσα επιχείρηση στην προσπάθειά της να μειώσει τις μελλοντικές ζημίες και να σώσει την επιχείρηση. Επομένως, με βάση τα ανωτέρω και την αρχή των ίσων αποστάσεων, δικαιολογείται σε ορισμένες περιπτώσεις λειτουργούσα επιχείρηση να μεταβιβάζεται χωρίς την καταβολή ανταλλάγματος από τον αποκτώντα στον μεταβιβάζοντα.

Το ερώτημα που πλέον τίθεται είναι κατά πόσο ο αποκτών θα έπρεπε να αποζημιωθεί από τον μεταβιβάζοντα για την ανάληψη της ζημιογόνας λειτουργούσας επιχείρησης. Η απάντηση εξαρτάται από τα κατωτέρω:

- εάν μία ανεξάρτητη επιχείρηση σε συγκρίσιμες καταστάσεις (ως μεταβιβάζουσα εταιρεία) θα συμφωνούσε να καταβάλει τίμημα για να απαλλαγεί από μία ζημιογόνα λειτουργούσα επιχείρηση ή θα επέλεγε άλλες λιγότερο δαπανηρές εναλλακτικές λύσεις, όπως την παύση και διάλυση της λειτουργούσας επιχείρησης και

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

- εάν μία ανεξάρτητη επιχείρηση σε συγκρίσιμες καταστάσεις (ως αποκτώσα εταιρεία) θα συμφωνούσε να αναλάβει ζημιογόνα λειτουργούσα επιχείρηση, εκμεταλλεύομενη συνέργιες με τη δική της επιχείρηση, και εάν ναι, υπό ποιες προϋποθέσεις και όρους (π.χ. τίμημα).

### **7.1.10 Καταβολή αποζημίωσης για τη λύση, καταγγελία ή την ουσιώδη επαναδιαπραγμάτευση υφιστάμενων σχέσεων**

Σε περίπτωση λύσης, καταγγελίας ή ουσιώδους επαναδιαπραγμάτευσης υφιστάμενων σχέσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται στα πλαίσια επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης, η επιχείρηση που προβαίνει σε τέτοιου είδους ενέργειες (η «καταγγέλλουσα») ενδεχομένως να υποστεί ορισμένα κόστη:

- κόστη αναδιάρθρωσης (π.χ. διαγραφή επενδύσεων, απόλυση υπαλλήλων κτλ)
- κόστη αναμόρφωσης της επιχείρησης (π.χ. κόστη αναπροσαρμογής της επιχείρησης σε νέες επιχειρηματικές δραστηριότητες) και
- απώλεια δυνητικών κερδών

Στις ανωτέρω περιπτώσεις, το ερώτημα που τίθεται είναι εάν ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό συγκρίσιμες καταστάσεις θα συμφωνούσαν στην καταβολή αποζημίωσης στην καταγγέλλουσα και εάν ναι, με ποιον τρόπο θα καθόριζαν το ύψος της αποζημίωσης. Για τους σκοπούς των Κατευθυντήριων Οδηγιών, αποζημίωση μπορεί να λάβει μία από τις παρακάτω ενδεικτικές μορφές:

- (i) εφάπαξ καταβολή αποζημίωσης,
- (ii) συμμετοχή της αποκτώσας επιχείρησης στα κόστη αναδιάρθρωσης και αναμόρφωσης της καταγγέλλουσας και
- (iii) καθορισμό χαμηλότερων (ή υψηλότερων) τιμών πώλησης (ή αγοράς) μετά την ολοκλήρωση της επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης.

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Η λύση, καταγγελία ή ουσιώδης επαναδιαπραγμάτευση οποιασδήποτε σύμβασης μπορεί να δημιουργήσει δικαίωμα καταβολής αποζημίωσης με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων. Οι παρακάτω τέσσερις προϋποθέσεις μπορούν να βοηθήσουν κατά την εκτίμηση εάν δικαιολογείται η καταβολή αποζημίωσης στην καταγγέλουσα με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων:

1. Είναι έγγραφη η συμφωνία που λύεται, καταγγέλλεται ή αποτελεί αντικείμενο επαναδιαπραγμάτευσης, προβλέπεται καταβολή αποζημίωσης;
2. Οι όροι της συμφωνίας και η ύπαρξη ή ανυπαρξία διάταξης που να προβλέπει την καταβολή αποζημίωσης ή άλλου είδους εγγύησης έχουν καθοριστεί με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων;
3. Υπάρχουν δικαιώματα αποζημίωσης που προβλέπονται στο νόμο;
4. Ανεξάρτητη επιχείρηση θα κατέβαλε στην καταγγέλλουσα αποζημίωση με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων;

**7.1.11 Είναι έγγραφη η συμφωνία που λύεται, καταγγέλλεται ή αποτελεί αντικείμενο επαναδιαπραγμάτευσης και προβλέπεται καταβολή αποζημίωσης;**

Όταν υπάρχει έγγραφη συμφωνία, η έρευνα πρέπει να ξεκινάει από την εξέταση των διατάξεων του συμφωνητικού μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων προκειμένου να διαπιστωθεί εάν τηρήθηκαν οι όροι περί λύσης, καταγγελίας ή επαναδιαπραγμάτευσης και εάν υπάρχουν διατάξεις που προβλέπουν την καταβολή αποζημίωσης. Σε περίπτωση συναλλαγών μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, η ύπαρξη αντίθετων συμφερόντων εξασφαλίζει ότι τα συμβαλλόμενα μέρη θα απαιτήσουν την τήρηση των συμφωνηθέντων.

Εντούτοις, η εξέταση των όρων συμφωνητικών μπορεί να μην αρκεί με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων δεδομένου ότι εάν δεν υπάρχουν διατάξεις για την καταβολή αποζημίωσης, αυτό και μόνο μπορεί να αντίκειται στην αρχή των ίσων αποστάσεων.



## ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

3.4.2 Οι όροι της συμφωνίας και η ύπαρξη ή ανυπαρξία διάταξης που να προβλέπει την καταβολή αποζημίωσης ή άλλου είδους εγγύησης έχουν καθοριστεί με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων;

Υπάρχουν περιπτώσεις συμφωνητικών μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων που δεν προβλέπουν καταβολή αποζημίωσης. Εντούτοις, επειδή υπάρχει απόκλιση συμφερόντων μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, που ενδεχομένως να μην υπάρχει μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, τίθεται πάντα το ερώτημα εάν οι όροι που συμφωνήθηκαν μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων έχουν καθοριστεί με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων. Εάν υπάρχουν συγκρίσιμα στοιχεία που να αποδεικνύουν την ύπαρξη παρόμοιων διατάξεων αποζημίωσης (ή η έλλειψη αυτών) σε συγκρίσιμες καταστάσεις, τότε οι διατάξεις αποζημίωσης (ή η έλλειψη αυτών) μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Όταν εξετάζουμε εάν οι όροι της συμφωνίας μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων έχουν καθοριστεί με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων, ενδεχομένως να απαιτείται να εξεταστούν τόσο οι οικονομικοί όροι που έχουν συμφωνηθεί για την εκτέλεση της συμφωνίας όσο και οι όροι για την καταγγελία της συμφωνίας, καθώς οι δύο αυτοί όροι αλληλοσυνδέονται. Ειδικότερα, οι όροι καταγγελίας (ή η έλλειψη αυτών) δύναται να αποτελέσουν σημαντικό παράγοντα της λειτουργικής ανάλυσης των συναλλαγών και λαμβάνονται υπόψη όταν καθορίζεται, με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων, το τίμημα που καταβάλλεται. Κατά τον ίδιο τρόπο, η αμοιβή που έχουν συμφωνήσει τα μέρη για την εκτέλεση της σύμβασης μπορεί να παίξει καθοριστικό ρόλο στο εάν οι όροι της καταγγελίας έχουν συμφωνηθεί με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων. Σε άλλες περιπτώσεις υπό συγκρίσιμες καταστάσεις, μία ανεξάρτητη επιχείρηση μπορεί να μην είχε άλλη επιλογή πιο συμφέρουσα από το να αποδεχτεί τους όρους της λύσης, καταγγελίας ή επαναδιαπραγμάτευσης της σύμβασης.

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Άλλη περίπτωση που χρήζει ιδιαίτερης προσοχής, επειδή θα μπορούσε να επηρεάσει τους όρους της σύμβασης εάν είχε καταρτιστεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, είναι η περίπτωση που μία εκ των δύο επιχειρήσεων προέβη σε πραγματοποίηση σοβαρών επενδύσεων για τις οποίες η επιχείρηση θα προσδοκούσε ένα ελάχιστο χρόνο απόσβεσης της επένδυσης και συνάμα ανάλογη απόδοση της επένδυσης με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων. Η πρόωγη καταγγελία της σύμβασης ενδεχομένως να γεννά δικαίωμα αποζημίωσης. Το ύψος της αποζημίωσης θα εξαρτάται και από το βαθμό εξειδίκευσης της επένδυσης, δηλαδή από τη δυνατότητα που έχει η εταιρεία που προέβη στην επένδυση να αξιοποιήσει την επένδυση και σε άλλες παραγωγικές δραστηριότητες της επιχείρησης.

3.4.3 Υπάρχουν δικαιώματα αποζημίωσης που προβλέπονται στο νόμο;

Κατά την εκτίμηση εάν οφείλεται αποζημίωση για την καταγγελία εμπορικής συμφωνίας και σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, το ύψος αυτής, η εμπορική νομοθεσία και νομολογία παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες όσον αφορά τους όρους και προϋποθέσεις γέννησης του δικαιώματος καταβολής αποζημίωσης και τους όρους και προϋποθέσεις που πρέπει να τηρούνται κατά την καταγγελία συγκεκριμένων εμπορικών συμβάσεων, όπως π.χ. συμβάσεις αντιπροσωπείας, αποκλειστικής διανομής κτλ. Κατά αυτόν τον τρόπο, συνδεδεμένη επιχείρηση ενδεχομένως να δικαιούται αποζημίωση αν και δεν προβλέπεται ρητά στη σύμβαση.

3.4.4 Ανεξάρτητη επιχείρηση θα κατέβαλε στην καταγγέλλουσα αποζημίωση με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων;

Η ανάλυση των όρων της λύσης, της καταγγελίας ή της ουσιώδους επαναδιαπραγμάτευσης μίας σύμβασης, σύμφωνα με την αρχή του transfer pricing, πρέπει να λαμβάνει υπόψη τόσο τη θέση και τα συμφέροντα του μεταβιβάζοντος όσο και εκείνα του αποκτώντος. Δεν υπάρχει μία και μόνο απάντηση όταν τεκμηριώνουμε ενδοομιλικές συναλλαγές. Η απάντηση πρέπει να βασίζεται στα γεγονότα και στις συνθήκες υπό τις οποίες έλαβε

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

χώρα κάθε περίπτωση καταγγελίας, στα δικαιώματα και άλλα περιουσιακά στοιχεία των συμβαλλόμενων μερών, στην οικονομική λογική της καταγγελίας, στα οφέλη που δύναται να αποκομίσει κάθε συμβαλλόμενο μέρος και στις εναλλακτικές λύσεις που έχουν στην πραγματικότητα τα μέρη.

#### 4. Καθορισμός αμοιβής για ελεγχόμενες συναλλαγές μετά την ολοκλήρωση της Επιχειρηματικής Αναδιάρθρωσης

Οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ και η αρχή των ίσων αποστάσεων πρέπει να εφαρμόζονται κατά τον ίδιο ακριβώς τρόπο τόσο για ενδοομιλικές συναλλαγές που καταρτίστηκαν εξ αρχής, χωρίς τη μεσολάβηση επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης, όσο και για ενδοομιλικές συναλλαγές που καταρτίστηκαν μετά την ολοκλήρωση επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης. Η επιλογή και εφαρμογή της μεθόδου τεκμηρίωσης συνεχίζει να καθορίζεται από τη συγκριτική και λειτουργική ανάλυση των μερών και τον έλεγχο των συμβατικών τους σχέσεων. Εντούτοις, κατά την εφαρμογή των ανωτέρω, μπορεί να παρατηρηθούν ορισμένες διαφορές μεταξύ των πραγματικών καταστάσεων και συνθηκών που δημιουργούνται με την ολοκλήρωση μίας επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης και των καταστάσεων και συνθηκών που επικρατούσαν εξ αρχής κατά την αρχική διάπλαση της σχέσης.

Μία διαφορά που πρέπει να ληφθεί υπόψη είναι ότι στην περίπτωση των επιχειρηματικών αναδιρθρώσεων, οι όροι των νέων συμβατικών και εμπορικών σχέσεων καθορίζονται μεταξύ συμβαλλόμενων μερών που είχαν ήδη συμβατικές και εμπορικές σχέσεις. Ειδικότερα, δεν μπορούμε να αγνοήσουμε ότι οι υφιστάμενες συμβατικές και εμπορικές σχέσεις δεσμεύουν κατά κάποιο τρόπο τις επιλογές που έχουν στην πραγματικότητα οι συμβαλλόμενοι κατά τη διαπραγμάτευση των όρων των νέων συμφωνιών και κατά αυτό τον τρόπο τους όρους της επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης και των ενδοομιλικών συναλλαγών μετά την ολοκλήρωση της επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης.

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

### 7.1.12 Επιλογή και εφαρμογή μεθόδου τεκμηρίωσης για τις ελεγχόμενες συναλλαγές μετά τη συντέλεση Επιχειρηματικής Αναδιάρθρωσης

Η επιλογή και εφαρμογή μεθόδου τεκμηρίωσης για ελεγχόμενες συναλλαγές μετά την επιχειρηματική αναδιάρθρωση βασίζεται στη συγκριτική ανάλυση της ενδοομιλικής συναλλαγής. Για αυτόν το λόγο, πρέπει να αναλύσουμε τις λειτουργίες, τα περιουσιακά στοιχεία και τους κινδύνους που αναλαμβάνει το κάθε συμβαλλόμενο μέρος μετά την αναδιάρθρωση. Η εν λόγω ανάλυση δεν πρέπει να περιορίζεται μόνο στους «τίτλους» που λαμβάνει κάθε συμβαλλόμενο μέρος, όπως «αντιπρόσωπος», «περιορισμένος διανομέας» κτλ, επειδή πολλές φορές παρατηρείται ότι πολλά και σημαντικά περιουσιακά στοιχεία (και άυλα) παραμένουν με την τοπική συνδεδεμένη εταιρεία, η οποία αναλαμβάνει και σημαντικούς κινδύνους και λειτουργίες.

Επιπλέον, μία από τις δυσκολίες που αντιμετωπίζεται στην ανάλυση εμπορικών σχέσεων που προκύπτουν από επιχειρηματικές αναδιαρθρώσεις είναι ότι οι σχέσεις αυτές έχουν τέτοια χαρακτηριστικά που δυσκολεύουν σε σημαντικό βαθμό την ανεύρεση συγκρίσιμων σχέσεων μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων ή μεταξύ ενός εκ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και άλλης ανεξάρτητης επιχείρησης. Όποτε ανακαλύπτεται συγκρίσιμη περίπτωση, θα πρέπει αφενός μεν να διενεργείται συγκριτική ανάλυση προκειμένου να διαπιστωθούν οι ουσιώδεις διαφορές μεταξύ των ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών και αφετέρου το αποτέλεσμα της ανάλυσης να προσαρμόζεται με βάση τις διαφορές αυτές.

### 4.2 Σχέση της αποζημίωσης για την αναδιάρθρωση και της αμοιβής για τις ελεγχόμενες συναλλαγές μετά τη συντέλεση Επιχειρηματικής Αναδιάρθρωσης

Σε ορισμένες περιπτώσεις, θα πρέπει να ερευνάται η σχέση της αποζημίωσης που κατέβαλε (εάν κατέβαλε) η αλλοδαπή συνδεδεμένη

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

επιχείρηση στην τοπική συνδεδεμένη επιχείρηση ως αποτέλεσμα της επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης και της αμοιβής που λαμβάνει η δεύτερη από την πρώτη λόγω των υπηρεσιών που συνεχίζει να παρέχει η τοπική συνδεδεμένη επιχείρηση στην αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση μετά την επιχειρηματική αναδιάρθρωση. Εάν δεν καταβλήθηκε αποζημίωση ή καταβλήθηκε συγκριτικά πολύ μικρή αποζημίωση λόγω της επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης, η προαναφερθείσα τοπική συνδεδεμένη επιχείρηση θα πρέπει να λάβει υψηλότερη αμοιβή, ενώ εάν καταβλήθηκε συγκριτικά υψηλή αποζημίωση για την επιχειρηματική αναδιάρθρωση, η προαναφερθείσα τοπική συνδεδεμένη επιχείρηση θα πρέπει να λάβει χαμηλότερη αμοιβή.

Στην πράξη, οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι ελεύθερες να επιλέξουν τη σχέση εφάπαξ αποζημίωσης για την επιχειρηματική αναδιάρθρωση και αμοιβής για την περαιτέρω παροχή υπηρεσιών. Εντούτοις, οι φορολογικές αρχές οφείλουν να εξετάσουν το σύνολο της επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης και των οικονομικών όρων που προκύπτουν από αυτήν, ζητώντας ξεχωριστή ανάλυση τόσο για την αποζημίωση όσο και για την αμοιβή.

### **7.1.13 Σύγκριση Καταστάσεων πριν και μετά την Επιχειρηματική Αναδιάρθρωση**

Ρόλο στην τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών μπορεί να παίξει και η σύγκριση των κερδών που πραγματοποιεί κάθε συνδεδεμένη επιχείρηση από μία ελεγχόμενη συναλλαγή πριν και μετά την επιχειρηματική αναδιάρθρωση. Ειδικότερα, θα ήταν χρήσιμο να συγκριθούν τα κέρδη που πραγματοποιεί μία συνδεδεμένη επιχείρηση που αποτέλεσε αντικείμενο επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης και των κερδών που πραγματοποιούσε πριν την επιχειρηματική αναδιάρθρωση, αφού αφαιρεθούν οι λειτουργίες, τα περιουσιακά στοιχεία και οι κίνδυνοι που μεταβίβασε.

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Παρά τη χρησιμότητα της ως άνω σύγκρισης, δεν πρέπει να ξεχνάμε ότι η σύγκριση κερδών της ίδιας επιχείρησης πριν και μετά την επιχειρηματική αναδιάρθρωση δεν πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 9 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ (Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις), το οποίο απαιτεί τη σύγκριση μη ελεγχόμενων συναλλαγών.

Άλλο πρόβλημα που προκύπτει με την σύγκριση κερδών πριν και μετά την αναδιάρθρωση είναι η δυσκολία εκτίμησης του «καλαθιού» λειτουργιών, περιουσιακών στοιχείων και κινδύνων που δεν έχει πλέον η συνδεδεμένη επιχείρηση, λαμβάνοντας υπόψη ότι οι εν λόγω λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία και κίνδυνοι δεν μεταφέρονται πάντα σε άλλη συνδεδεμένη επιχείρηση, αλλά απλώς χάνονται ή διαγράφονται.

Παρά τις παραπάνω δυσκολίες, η σύγκριση κερδών πριν και μετά την αναδιάρθρωση μπορεί να παίξει σημαντικό ρόλο στην συγκριτική και λειτουργική ανάλυση, με την παροχή συμπληρωματικών πληροφοριών, προκειμένου να υπάρχει πληρέστερη ενημέρωση για τις αλλαγές που επήλθαν μετά την επιχειρηματική αναδιάρθρωση.

### **7.1.14 Εξοικονομήσεις που οφείλονται σε θέματα τοποθεσίας**

Μία πολυεθνική επιχείρηση μπορεί να πετύχει, λόγω του ότι έχει την ευχέρεια να δραστηριοποιείται σε πολλές δικαιοδοσίες, σημαντική μείωση του συνολικού κόστους της με την μεταφορά ορισμένων λειτουργιών από μία δικαιοδοσία σε άλλη που έχει χαμηλότερα λειτουργικά κόστη (εργατικά, ακίνητα, φόρους κτλ). Όταν πετυχαίνονται χαμηλότερα κόστη και κατά συνέπεια υψηλότερη παγκόσμια κέρδη, αυτά τα κέρδη θα πρέπει να μοιράζονται μεταξύ των μερών που συμμετείχαν στην επιχειρηματική αναδιάρθρωση.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8**

### **ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΣΕ ΕΥΡΩΠΑΙΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ**

#### **8.1. ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ**

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Μέσα στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης και της ενοποίησης της Αγοράς, οι διασυνοριακές σχέσεις μεταξύ των επιχειρήσεων αναπτύχθηκαν ακόμα περισσότερο. Η διασφάλιση της ορθότερης λειτουργίας και του ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών, αποτελείται ζήτημα μείζονος σημασίας για την Ευρωπαϊκή Κοινότητα. Πιο συγκεκριμένα το 1990 υπογράφηκε η Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας η οποία προέβλεπε την συνεργασία και την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών για τη διόρθωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Ακόμα το 2006 η Ευρωπαϊκή Κοινότητα υιοθέτησε τον Κώδικα Δεοντολογίας με τον οποίο επιδιώκεται η εφαρμογή μιας τυποποιημένης τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών για τα κράτη μέλη, ώστε να ελαχιστοποιείται ο κίνδυνος της διπλής φορολογίας των κερδών. Τέλος η Επιτροπή εξέδωσε Κατευθυντήριες Οδηγίες σχετικά με τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούν τα κράτη μέλη στη Σύναψη Συμφωνιών Προκαθορισμένης Τιμολόγησης.

### 8.2. Η ΣΥΜΒΑΣΗ ΔΙΑΤΗΣΙΑΣ

Η Σύμβαση Διαιτησίας αποτελεί μια πολυμερή διεθνή Συνθήκη η οποία αποβλέπει στη διεξαγωγή διαπραγματεύσεων μεταξύ των κρατών μελών για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων εντός των ορίων της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Αυτό σημαίνει ότι σε περίπτωση που ένα κράτος μέλος προβεί σε διόρθωση κερδών, η διόρθωση αυτή θα πρέπει να αντισταθμιστεί από μια αντίστοιχη διόρθωση κερδών από το αντισυμβαλλόμενο κράτος – μέλος. Οι διατάξεις της Σύμβασης εφαρμόζονται και σε περιπτώσεις όπου η διόρθωση κερδών δεν επιφέρει άμεση φορολογική επιβάρυνση, αλλά μείωση των ζημιών η οποία μπορεί να συμψηφιστεί με κέρδη επομένων χρήσεων.

Η εφαρμογή της Σύμβασης αφορά φόρους εισοδήματος και έχει υπογραφεί από τις περισσότερες χώρες της Ευρωζώνης, μεταξύ αυτών και η Ελλάδα. Επίσης εφαρμόζεται και σε πανομοιότυπους τύπους ή ανάλογους

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

φόρους που ενδέχεται να θεσπιστούν ως συμπληρωματικοί ή υποκατάστατοι των υπαρχόντων. Παράλληλα τόσο η ερμηνεία όσο και η εφαρμογή της σύμβασης επαφίεται στα εθνικά δικαστήρια και εξαρτάται από το Εθνικό Συνταγματικό Δίκαιο των κρατών – μελών για να αναπτύξει την ισχύ της. Η διαδικασία της Σύμβασης Διαιτησίας έχει αρκετές ομοιότητες με την διαδικασία του αμοιβαίου διακανονισμού που προβλέπεται από το Διεθνές Δίκαιο. Η διαφορά τους έγκειται στο γεγονός ότι η Σύμβαση Διαιτησίας καθιστά υποχρεωτική για τα συμβαλλόμενα κράτη την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Η Σύμβαση έχει εφαρμογή σε περιπτώσεις όπου διαπιστώνεται:

- Μια επιχείρηση ενός συμβαλλόμενου κράτους συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο μια επιχείρησης ενός άλλου αντισυμβαλλόμενου κράτους.
- Τα ίδια πρόσωπα συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση – στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο μια επιχείρησης ενός κράτους μέλους και μιας επιχείρησης ενός άλλου κρατους – μέλους.
- Στις εμπορικές σχέσεις μεταξύ τους επικρατούν όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων &
- Όταν μια επιχείρηση ενός συμβαλλόμενου κράτους Α ασκεί την δραστηριότητα της σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος Β, και καταλογίζονται στην μόνιμη εγκατάσταση του κράτους Β τα κέρδη τα οποία θα είχε κανονικά πραγματοποιήσει εάν αποτελούσε ξεχωριστή επιχείρηση στο κράτος Α. (90/436/ΕΟΚ: άρθρο 4).

Αρχικά το κράτος μέλος που προτίθεται να προβεί σε διόρθωση κερδών θα πρέπει να ενημερώσει την επιχείρηση η οποία έχει παραβεί την αρχή των ίσων αποστάσεων και όλα τα άλλα εμπλεκόμενα μέρη (συνδεδεμένη επιχείρηση και αρμόδιες ελεγκτικές αρχές αντισυμβαλλόμενου κράτους). Εφόσον το αντισυμβαλλόμενο κράτος αποδεχτεί την διόρθωση, προβαίνει



## ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

στην αναπροσαρμογή των φορολογητέων κερδών της συνδεδεμένης επιχείρησης και η διαδικασία τελειώνει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση θεωρεί ότι η διόρθωση αντίκειται στην αρχή των ίσων αποστάσεων μπορεί να υποβάλει ένσταση εντός τριών ετών στις αρμόδιες αρχές, όπου θα αναφέρει παράλληλα και τα άλλα συμβαλλόμενα κράτη τα οποία οφείλουν να ενημερωθούν. Η υποβολή της ένστασης από την πλευρά της θυγόμενης επιχείρησης δεν αναιρεί την δυνατότητα της να προσφύγει στα αρμόδια Εθνικά Δικαστήρια για τη διευθέτηση της διαφοράς. Εφόσον η αρχή στη οποία υποβλήθηκε η ένσταση θεωρεί βάσιμη την ένσταση εφαρμόζεται. Στο στάδιο αυτό οι αρμόδιες αρχές των εμπλεκόμενων κρατών έχουν τη δυνατότητα να διαπραγματευτούν και εφόσον καταλήξουν σε συμφωνία να προχωρήσουν στην άρση της διπλής φορολόγησης. Εφόσον οι αρμόδιες αρχές των εμπλεκόμενων κρατών δεν καταλήξουν σε συμφωνία κατά τη διαδικασία του φιλικού διακανονισμού εντός δύο ετών, τότε ακολουθεί η διαδικασία της διαιτησίας.

Στο στάδιο αυτό συγκροτείται μια συμβουλευτική επιτροπή η οποία αναλαμβάνει να γνωμοδοτήσει σχετικά με τον τρόπο εξάλειψης της διπλής φορολογίας. Τα μέλη της επιτροπής δεσμεύονται από το απόρρητο οπότε σε περίπτωση παραβίασης τα κράτη οφείλουν να λάβουν μέτρα για την επιβολή κυρώσεων. Η επιτροπή είναι υποχρεωμένη να γνωμοδοτήσει εντός έξι μηνών από την ημερομηνία ανάθεσης της υπόθεσης και οι αποφάσεις της πρέπει να στηρίζονται στην αρχή των ίσων αποστάσεων. Για τις ανάγκες της διαιτησίας οι ενδιαφερόμενες συνδεδεμένες επιχειρήσεις μπορούν να παράσχουν στην επιτροπή όλες τις πληροφορίες, τα αποδεικτικά μέσα ή τα έγγραφα που τους φαίνονται χρήσιμα για τη λήψη απόφασης. Παράλληλα υποχρεούνται να ανταποκρίνονται σε κάθε αίτημα της συμβουλευτικής επιτροπής όσον αφορά την παροχή πληροφοριών αποδεικτικών μέσων ή εγγράφων. Με την πάροδο του εξαμήνου οι αρμόδιες αρχές των εμπλεκόμενων κρατών οφείλουν να καταλήξουν σε συμφωνία για την άρση της διπλής φορολογίας και την εφαρμογή της αρχής

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

των ίσων αποστάσεων. Σε περίπτωση που δεν είναι εφικτή η μεταξύ τους συμφωνία τα κράτη είναι υποχρεωμένα να συμμορφωθούν με τη γνωμοδότηση της συμβουλευτικής επιτροπής.

Σε γενικές γραμμές η Σύμβαση Διαιτησίας αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο της Ευρωπαϊκής Ένωσης που διασφαλίζει την ομαλή λειτουργία της αγοράς και βοηθά στη διευθέτηση των διαφορών που προκύπτουν από την ενδοομιλική τιμολόγηση. Από το 2000 μάλιστα ενισχύθηκε η ισχύς της αφού επιτεύχθηκε μια λογότερη δεσμευτική προσέγγιση των εθνικών νομοθεσιών. Επιπρόσθετα ο Κώδικας Δεοντολογίας που υιοθετήθηκε το 2006 και αναθεωρήθηκε το 2009 συνέβαλε στην αποτελεσματικότερη εφαρμογή της.

### 8.3 ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΕΝΩΣΗ

Ο Κώδικας Δεοντολογίας υιοθετήθηκε από το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης με σκοπό την εφαρμογή μιας τυποποιημένης τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών για τα κράτη μέλη, ώστε να ελαχιστοποιηθεί ο κίνδυνος της διπλής φορολογίας των κερδών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Ο Κώδικας Δεοντολογίας αποτελεί ψήφισμα και κατά συνέπεια δεν έχει δεσμευτική ισχύ. Η εφαρμογή του όμως συμβάλει στην προστασία των επιχειρήσεων από τυχόν διορθώσεις φορολογητέων κερδών, καθώς η τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών συμβάλει στη συμμόρφωση των επιχειρήσεων με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Παράλληλα, αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών των επιχειρήσεων για τις φορολογικές αρχές των κρατών μελών.

Πιο συγκεκριμένα, η χρήση της Ευρωπαϊκής Τεκμηρίωσης Τιμολόγησης Ενδοομιλικών Συναλλαγών είναι προαιρετική για τις επιχειρήσεις, σε περίπτωση όμως που αποφασιστεί, θα πρέπει να εφαρμόζεται με συνέπεια και μακροπρόθεσμη προοπτική από όλες τις εταιρείες του ομίλου. Η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να προετοιμάζει τους φακέλους

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών της, καθώς και όποια συμπληρωματικά στοιχεία της ζητηθούν να τα θέτει στη διάθεση των αρμόδιων φορολογικών αρχών εντός των προθεσμιών που της έχουν τεθεί. Παράλληλα, έχει τη δυνατότητα να επιλέξει τον τρόπο αποθήκευσης και διαφύλαξης των στοιχείων της τεκμηρίωσης. Η τεκμηρίωση των τιμών δεν αφορά μόνο την οικονομική χρήση κατά την οποία καταρτίστηκε, αλλά συνεχίζει να ισχύει εφόσον δεν έχουν μεταβληθεί τα στοιχεία που επηρεάζουν τον καθορισμό των τιμών. Σε περίπτωση μεταβολής, η τεκμηρίωση αναπροσαρμόζεται.

Η Ευρωπαϊκή Τεκμηρίωση των Τιμών των Ενδοομιλικών Συναλλαγών, πραγματοποιείται σε δύο στάδια, την βασική τεκμηρίωση και την Εθνική τεκμηρίωση. Η βασική τεκμηρίωση περιλαμβάνει τις πληροφορίες που αφορούν το σύνολο του ομίλου και είναι ίδιες για όλα τα κράτη μέλη. Ο φάκελος με τις πληροφορίες αυτές αποτελεί τον Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης ( Masterfile). Η Εθνική τεκμηρίωση καταρτίζεται ξεχωριστά από κάθε εταιρεία του ομίλου, περιλαμβάνει πληροφορίες για την εταιρία που δραστηριοποιείται σε συγκεκριμένο κράτος μέλος και αποτελεί τον Εθνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης(country specific documentation).

### 8.4.ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

Οι Συμφωνίες προκαθορισμένης τιμολόγησης συνάπτονται μεταξύ των κρατών μελών και των επιχειρήσεων πριν τη διενέργεια των ενδοομιλικών τους τιμολογήσεων, με σκοπό τον καθορισμό των κριτηρίων βάση των οποίων θα προσδιοριστούν οι τιμές των συναλλαγών για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, συνήθως μια τριετία. Αποτελούν δεσμευτικές συμφωνίες και διακρίνονται σε μονομερείς, διμερείς και πολυμερείς ανάλογα με τον αριθμό κρατών μελών που συμμετέχουν σε αυτές.

Για να αξιολογηθεί η πιθανότητα σύναψης μιας τέτοιας συμφωνίας, απαιτείται μια ανεπίσημη αίτηση από την επιχείρηση προς τις φορολογικές αρχές των εμπλεκόμενων κρατών, όπου αναγράφονται όλες οι απαραίτητες πληροφορίες, όπως τα στοιχεία της επιχείρησης, η δραστηριότητα της, οι

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

συναλλαγές που θα αποτελούν αντικείμενο συμφωνίας, η μεθοδολογία της τιμολόγησης, η επιθυμητή διάρκεια της συμφωνίας, καθώς και όλες οι εμπλεκόμενες χώρες. Επίσης τα εμπλεκόμενα μέρη θα πρέπει να συμφωνήσουν αρχικά και για το αν εφαρμόζονται τα όρια πολυπλοκότητας, αν δηλαδή οι συναλλαγές της επιχείρησης είναι τόσο πολύπλοκές ώστε να δικαιολογούν τη σύναψη συμφωνίας προκαθορισμένης τιμολόγησης.

Στη συνέχεια υποβάλλεται επίσημη αίτηση προς την αρμόδια φορολογική αρχή, και στη συνέχεια σε όλες τις φορολογικές αρχές των εμπλεκόμενων κρατών. Οι αρμόδιες φορολογικές αρχές πρέπει να καταρτίσουν ένα χρονοδιάγραμμα μετά από συνεννόηση μεταξύ τους που δεν πρέπει να ξεπερνάει τους 18 μήνες για τη σύναψη της Συμφωνίας Προκαθορισμένης Τιμολόγησης, η οποία τίθεται σε ισχύ με την υπογραφή της από τα εμπλεκόμενα μέρη, μετά από την ολοκλήρωση των διαπραγματεύσεων.

Οι κατευθυντήριες οδηγίες για της Συμφωνίας Προκαθορισμένης Τιμολόγησης αποτελούν ανακοινώσεις χωρίς δεσμευτική ισχύ οι οποίες προσδιορίζουν τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθήσουν τα κράτη μέλη ώστε να διαχειρίζονται αποτελεσματικά τη σύναψη τους και να αποφευχθεί η διπλή φορολογία των κερδών των επιχειρήσεων.

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

#### **ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΙΣΧΥΟΥΣΑ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

Η Τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών αποτέλεσε αντικείμενο πολλαπλών νομοθετικών διατάξεων-ρυθμίσεων στην Ελλάδα, τόσο του φορολογικού όσο και του εμπορικού δικαίου.

- Το άρθρο 39 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος του Ν. 2238/1994 προέβλεπε τη δυνατότητα διόρθωσης των κερδών των

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

συνδεδεμένων επιχειρήσεων και την επιβολή κυρώσεων στην περίπτωση παραβίασης των αρχών των ίσων αποστάσεων και

- Παράλληλα το άρθρο 26 του Ν.3728/2008, καθόριζε τους κανόνες τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών σε μια προσπάθεια του Υπουργείου Ανάπτυξης, προστασίας του καταναλωτή μέσω του ελέγχου του επιπέδου των τιμών των αγαθών.

Τα δύο παραπάνω νομοθετήματα λειτουργούσαν παράλληλα από το 2008 μέχρι και τέλος του διαχειριστικού έτους 2012, προκαλώντας πολυπλοκότητα και σύγχυση τόσο στις επιχειρήσεις όσο και στις ελεγκτικές αρχές λόγω:

- Επικαλύψεων του ρυθμιστικού πλαισίου.
- Ισχύος\_δυσανάλογων\_προστίμων
- Ελείψεως κατευθύνσεων τεκμηρίωσης
- Ανεπαρκούς πλαισίου για τα αποτελέσματα της διόρθωσης των τιμών ή την προέγκριση αυτών
- Στενών χρονικών ορίων για την υποβολή στοιχείων.
- Έλλειψη ειδικής τεχνογνωσίας και προσωπικού για τον έλεγχο.

Τις δυνατότητες βελτίωσης του θεσμικού πλαισίου ώστε να είναι εφικτός τόσο ο αποτελεσματικός έλεγχος των επιχειρήσεων από τις φορολογικές αρχές όσο και η μείωση του διοικητικού βάρους με το οποίο επιφορτίζονται κατά την εκπλήρωση της υποχρέωσής τους, έρχεται να λύσει ο νόμος 4110/2013, του οποίου οι σκοποί που έρχεται να εκπληρώσει είναι:

- Να διαμορφώσει ένα σαφέστερο πλαίσιο για την τεκμηρίωση της συμμόρφωσης ως προς την αρχή των ίσων αποστάσεων, η οποία να προκύπτει μέσα από τους φακέλους τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

συναλλαγών και να προσδιορίσει ρητά το χρόνο κατά τον οποίο θα πρέπει να επικαιροποιούνται οι φακέλοι-τεκμηρίωσης.

- Να εισάγει στο Ελληνικό δίκαιο τη δυνατότητα σύναψης προσυμφωνιών τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ επιχειρήσεων και δημόσιας διοίκησης (APAs), τα οποία ισχύουν σε αρκετές προηγμένες φορολογικά χώρες του εξωτερικού.
- Να διασφαλίσει την αναλογικότητα των επιβαλλόμενων προστίμων για παραβάσεις των κανόνων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, ιδίως όταν αυτές αφορούν παραβάσεις τύπου και όχι ουσίας (π.χ. εκπρόθεσμη υποβολή λίστας ή φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών), στο πλαίσιο συνεργατικότητας μεταξύ επιχειρήσεων και δημόσιας διοίκησης.
- Να επανεξετάσει τον ορισμό της διαμέσου τιμής, το οποίο προκύπτει μέσα από ένα δείγμα συγκρίσιμων στοιχείων, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων και σαφής ορισμός του εύρους το οποίο μπορεί να λάβει η υπό αξιολόγηση τιμή.
- Να επαναξιολογήσει τη διπλή φορολόγηση του ίδιου εσόδου, καθώς αυτό δημιουργεί προβλήματα τόσο στις ελληνικές πολυεθνικές επιχειρήσεις απέναντι στις αλλοδαπές φορολογικές αρχές με τις οποίες συναλλάσσονται όσο και στις θυγατρικές επιχειρήσεις πολυεθνικών ομίλων των οποίων έξοδα απορρίπτονται. Και αυτό γιατί συχνά διαπιστώνεται, τόσο η αλλοδαπή μητρική όσο και η θυγατρική ελληνική, να έχουν φορολογηθεί για το ίδιο ποσό και στις δύο χώρες. Στο πλαίσιο αυτό, είναι κρίσιμο να ενεργοποιηθούν οι συμφωνίες αμοιβαίου διακανονισμού και υποχρεωτικής διαιτησίας, οι οποίες άλλωστε αποτελούν μέρος των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας τις οποίες η Ελλάδα έχει συνάψει με διάφορες χώρες του εξωτερικού και παραμένουν ανενεργές».

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

### 9.1 ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΩΝ

#### ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΜΕ ΤΟ Ν. 4110/2013.

Η ανάγκη για μια ενιαία αντιμετώπιση του θέματος των ενδοομιλικών συναλλαγών, αντιμετωπίστηκε από την φορολογική διοίκηση με την κατάρτιση και ψήφιση ενός αναθεωρημένου νομοθετικού πλαισίου.

ΝΟΜΟΣ 4110/23-01-2013 ο οποίος στις διατάξεις του άρθρου 11 αναφέρεται στην τεκμηρίωση τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών (transfer pricing) και :

α. Πραγματοποιεί ενοποίηση των διατάξεων των δύο (2) νόμων για τις ενδοομιλικές συναλλαγές [του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) και του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 του Υπουργείου Ανάπτυξης] και ενσωμάτωση των νέων διατάξεων στον Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.).

β. Αντικαθίστα τα άρθρα 39, σχετικά με τη «Διόρθωση κερδών τιμολογήσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων» και 39Α' του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) σχετικά με την «Τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών».

γ. Προσθέτει στον Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε. άρθρα 39Β' για τον «Προσδιορισμό μη τεκμηριωμένων τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών» και 39Γ' με το οποίο παρέχεται η δυνατότητα υποβολής από τις οριζόμενες ημεδαπές επιχειρήσεις, αίτησης προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών συναλλαγών τους με συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

δ. Από 23/01/2013 καταργεί το άρθρο 26 του Ν. 3728/2008 που καθιέρωσε για πρώτη φορά για το Υπουργείο Ανάπτυξης την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Σημειώνεται ότι η δικαιοδοσία ελέγχου των φακέλων των χρήσεων 2008 και 2009 παραμένει στο Υπουργείο Ανάπτυξης, ενώ οι φάκελοι για τις χρήσεις 2010 έως 2012 που είχαν προσκομισθεί στις υπηρεσίες του Υπουργείου Ανάπτυξης και αφορούν τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012 παραδίδονται στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών και συντάσσεται προς τούτο σχετικό πρωτόκολλο παράδοσης και παραλαβής.

Έτσι το νομικό πλαίσιο της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών συντίθεται από τις συνδυασμένες διατάξεις των:

1. Άρθρου 11 Ν. 4110/2013
2. Άρθρου 39 , 39Α , 39Β & 39Γ του Ν. 2238/1994 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος
3. Άρθρων 4 & 5 του Ν. 2523 /1997 Διοικητικές – ποινικές κυρώσεις φορολογικής διαδικασίας, για την επιβολή προστίμων σε περίπτωση παραβίασης των διατάξεων.

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν μέχρι και το φορολογικό έτος που ολοκληρώθηκε 31/12/2013 , διότι το νομικό πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών μετά την έναρξη ισχύος των παρακάτω ψηφισθέντων νόμων συντίθεται από τις συνδυασμένες διατάξεις των :

1. Άρθρου 11 Ν. 4110/2013
2. Ν. 4172 /2013 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος που αντικαθιστά το Ν.2238/1994 Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων. Ο νέος ΚΦΕ θα ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται και δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 01.01.2014 και μετά. Σημειώνεται ότι ο νέος ΚΦΕ αντικατέστησε την έννοια «διαχειριστική περίοδο» με τον όρο «φορολογικό έτος».
3. Ν. 4174 /2013 Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Ο ΚΦΔ έχει τεθεί σε ισχύ από την 01.01.2014, ο οποίος :
  - Εισάγει με το έκτο κεφάλαιο (άρθρα 21 - 22) για πρώτη φορά στο Ελληνικό Δίκαιο διατάξεις για τις προεγκρίσεις τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών.
  - Αντικαθιστά με το δέκατο κεφάλαιο (άρθρα 53 - 62) και τις διατάξεις που περιλαμβάνονται σε αυτά, το Ν.2523/1997 (Κώδικα Διοικητικών –ποινικών κυρώσεων φορολογικής διαδικασίας).
  - Εισάγει για πρώτη φορά με το άρθρο 22 στο Ελληνικό δίκαιο τη δυνατότητα Προέγκρισης της Τιμολόγησης των Ενδοομιλικών Συναλλαγών.

Το νομικό πλαίσιο των συνδυασμένων διατάξεων των Ν. 4110/2013 , Ν. 4172/2013 & Ν 4174/2013 , που καθορίζουν τις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων συντίθενται από μια σειρά κανόνων του Διεθνούς Δικαίου , οι οποίοι έχουν έμμεση και όχι δεσμευτική ρυθμιστική ισχύ.

- Οι κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ αναπτύσσουν ρυθμιστική ισχύ κατά το μέρος που αφορούν την εφαρμογή των μεθόδων προσδιορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.
- Ο Κανόνας Δεοντολογίας της Ευρωπαϊκής Τεκμηρίωσης , που δεν έχει μεν δεσμευτική ισχύ αλλά αποτελεί πολιτική δέσμευση των Κυβερνήσεων των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης χρησιμοποιείται ως βοήθημα για την ερμηνεία των διατάξεων για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών και της διαδικασίας Προέγκρισης της Τιμολόγησης τους.

### 9.1.1 ΙΣΧΥΟΝ ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΑΠΟ 01/01/2014

#### Ν. 4172/2013 - Πεδίο Εφαρμογής



## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

1. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος:

α) των φυσικών προσώπων,

β) των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων.

2. Ο Κ.Φ.Ε. ρυθμίζει τον τρόπο φορολόγησης για τις κατηγορίες εισοδημάτων, όπως ορίζονται στον Κ.Φ.Ε., καθώς και τον τρόπο απόδοσης των φόρων με την υποβολή της δήλωσης, την προκαταβολή του φόρου και την παρακράτησή του.

Ορισμοί

Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά.

Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως:

α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε.,

β) «πρόσωπο»: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα,

γ) «νομικό πρόσωπο»: κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα,

δ) «νομική οντότητα»: κάθε μάρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου,

ε) «υπόχρεος σε παρακράτηση»: κάθε πρόσωπο που υποχρεούται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε.,

στ) «συγγενικό πρόσωπο»: ο/η σύζυγος και οι ανιόντες ή κατιόντες σε ευθεία γραμμή,

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

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

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

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

Άρθρο 50 Ν. 4172/2013 -Ενδοομιλικές συναλλαγές

**1.** Όταν πραγματοποιούνται συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. ή μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή ίσων αποστάσεων), περιλαμβάνονται στα κέρδη της επιχείρησης μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

**2.** Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

**Άρθρο 11 Ν.4110/2013-Τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών**

1. Όταν μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, κατά την έννοια του άρθρου 2 του Ν.4172/2013 πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων ή που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων, προσαυξάνουν τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης ή μειώνουν τη ζημία που προκύπτει από τα βιβλία της, χωρίς να θίγεται το κύρος αυτών. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και για συναλλαγές μεταξύ μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα με το κεντρικό και με τις συνδεδεμένες εταιρείες του κεντρικού της στην αλλοδαπή, καθώς και για συναλλαγές μεταξύ ημεδαπής επιχείρησης και μόνιμης εγκατάστασής της στην αλλοδαπή.

Ο φάκελος τεκμηρίωσης καταρτίζεται μέχρι το τέλος του τέταρτου μήνα από την ημερομηνία λήξης του φορολογικού έτους. Συνοδεύεται από συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών μέσα στην ίδια προθεσμία και περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τη λειτουργική ταυτότητα της επιχείρησης, όπως τον όμιλο στον

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

οποίο ανήκει, τις λειτουργίες που επιτελεί και τους κινδύνους που αναλαμβάνει, καθώς και κατάλογο με τις ενδοομιλικές συναλλαγές προς τεκμηρίωση, οι οποίες πραγματοποιούνται εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου και σύντομη περιγραφή της μεθόδου τεκμηρίωσης που εφαρμόζεται. Ο φάκελος τεκμηρίωσης τηρείται στην επιχείρηση και τίθεται στη διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής στα πλαίσια ελέγχου, εντός εύλογου χρόνου ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει τις τριάντα (30) ημέρες.

Ειδικά για τις συμβάσεις δανείου που συνάπτονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων κατά την έννοια της προηγούμενης παραγράφου δεν εκπίπτουν οι δεδουλευμένοι τόκοι που καταβάλλονται ή πιστώνονται, κατά το μέρος που το συνολικό ύψος δανείων της δανειοδοτούμενης από τις δανειοδότες υπερβαίνει κατά μέσο όρο και κατά διαχειριστική περίοδο το τριπλάσιο των ιδίων κεφαλαίων της δανειοδοτούμενης

Τα επιπλέον κέρδη που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία της, προκειμένου να ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό των οφειλόμενων φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο έλεγχος διενεργείται από το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.Μ.Ε.ΕΠ), προκειμένου να διαπιστωθεί ότι συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 1, λαμβάνοντας υπόψη τις «κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί ενδοομιλικών τιμολογήσεων για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές αρχές», Υπόχρεοι στην τήρηση Φακέλου Τεκμηρίωσης ( ΠΟΛ 1179/2013)

Ημεδαπές επιχειρήσεις που συνδέονται με άλλη επιχείρηση κατά την έννοια του άρθρου 2 του Ν.4172 ΚΦΕ, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους. Ειδικά οι εμποροβιομηχανικές εταιρίες που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα με τις

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132) απαλλάσσονται από την υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών τους. Επίσης, εξαιρούνται συναλλαγές με μία ή περισσότερες συνδεδεμένες επιχειρήσεις η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ αθροιστικά, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια ευρώ (5.000.000) ή η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000)€.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1220/2013, σε περίπτωση που μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων έχει συναφθεί δανειακή σύμβαση και προκειμένου για τον υπολογισμό των ορίων της παραπάνω παραγράφου, πάνω από τα οποία υφίσταται 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.

### **Παράδειγμα:**

Η ομόρρυθμη εταιρεία Άλφα «Α» έχει πωλήσεις € 3.000.000 στο 2013 και η ετερόρρυθμη εταιρεία Βήτα «Β» έχει πωλήσεις € 4.000.000. Οι δύο εταίροι (φυσικά πρόσωπα) που έχουν το 98% της «Β» έχουν και το 66% της «Α». Έχουν και οι δύο εταιρείες υποχρέωση για την υποβολή στη Γ.Γ.Π.Σ. της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών και τη σύνταξη σχετικού φακέλου τεκμηρίωσης ή απαλλάσσονται λόγω της εταιρικής τους μορφής (ή για άλλο λόγο);

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 39 του Ν.2238/1994 ο οποίος ισχύει μόνο για τη χρήση 2013:

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

«Ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, ιδίως λόγω συμμετοχής της μιας 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. Ειδικότερα, ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις οι οποίες:

**α)** Συνδέονται λόγω της συμμετοχής της μίας στην άλλη επιχείρηση, κατέχοντας άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια, ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου.

**β)** Συνδέονται με κάθε άλλη επιχείρηση που 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 σε μία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

**γ)** Συνδέονται με κάθε άλλο πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή το πρόσωπο αυτό ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα καθοριστικής επιρροής στη λήψη των αποφάσεων της επιχείρησης ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο».

Με βάση τα παραπάνω είναι προφανές ότι και οι δύο επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση σύνταξης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής του συνοπτικού πίνακα. Ωστόσο σημειώνεται ότι σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 39Α του ίδιου νόμου, εξαιρούνται από την υποχρέωση τεκμηρίωσης

## ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

«συναλλαγές με μία ή περισσότερες συνδεδεμένες επιχειρήσεις η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ αθροιστικά, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια ευρώ ή η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ». Κατά συνέπεια η ύπαρξη ή όχι σχετικής υποχρέωσης θα κριθεί και από την ύπαρξη και από το ύψος των συναλλαγών που τυχόν υπάρχουν μεταξύ των 2 συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Τέλος στο νόμο δεν προβλέπεται διαφορετική μεταχείριση, λόγω του εταιρικού τύπου των επιχειρήσεων

Ο «φάκελος τεκμηρίωσης» της προηγούμενης παραγράφου αποτελείται από:

- α. Το «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος είναι κοινός για όλες τις εταιρίες του ομίλου και περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για όλες τις συν-δεδεμένες εταιρίες και τα υποκαταστήματα του ομίλου.
- β. Τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος συμπληρώνει το «βασικό φάκελο» της προηγούμενης περίπτωσης και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις ελληνικές επιχειρήσεις του ομίλου, τις μόνιμες εγκαταστάσεις της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα ή τις μόνιμες εγκαταστάσεις της ελληνικής επιχείρησης στην αλλοδαπή.

Ο φάκελος τεκμηρίωσης, όπως ισχύει για κάθε φορολογητέο έτος, διατηρείται όσο διαρκεί ο εκάστοτε οριζόμενος από τις φορολογικές διατάξεις χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για την επιβολή φόρου. Επίσης, διατηρείται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί η σχετική υπόθεση ενώπιον Δικαστηρίου.

Σε περίπτωση επιγενόμενης μεταβολής των συνθηκών της αγοράς που επιφέρουν αλλαγές στα στοιχεία του φακέλου τεκμηρίωσης, η επιχείρηση

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

υποχρεούται να προβαίνει σε επικαιροποίησή του, μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους εντός του οποίου μεταβάλλονται οι πιο πάνω συνθήκες. Προσδιορισμός μη τεκμηριωμένων τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών  
Οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών κρίνονται μη τεκμηριωμένες στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) μη τήρησης ή μη διάθεσης του φακέλου τεκμηρίωσης στην αρμόδια ελεγκτική αρχή,
- β) τήρησης ανεπαρκούς ή ανακριβούς φακέλου τεκμηρίωσης, εφόσον προκύπτει αδυναμία ελεγκτικής επαλήθευσης της ορθότητας υπολογισμού ή τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, η οποία δεν πληροφoρίες\_που\_παρέχονται\_στον\_έλεγχο,
- γ) μη παροχής ή παροχής ανεπαρκών ή ανακριβών πρόσθετων πληροφοριών, εφόσον προκύπτει αδυναμία ελεγκτικής επαλήθευσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών.

Οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών που κρίνονται **μη** τεκμηριωμένες προσδιορίζονται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία από κάθε πηγή.

Στις περιπτώσεις που προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, το οποίο γίνεται δεκτό από τη φορολογική αρχή, οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών προσδιορίζονται σε οποιαδήποτε τιμή ή ποσοστό κέρδους εντός του αποδεκτού εύρους. Αν το εύρος που προκύπτει δεν γίνεται αποδεκτό από τη φορολογική αρχή, αυτή προσδιορίζει τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών στην τιμή της διαμέσου.

Σε περίπτωση που από την εφαρμογή των διατάξεων των παραπάνω παραγράφων προκύπτει παράβαση των διατάξεων εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 Κ.Φ.Ε.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό 1/1000 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων της υπόχρεης σε υποβολή



## ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

επιχείρησης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των χιλίων (1000) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό καταβάλλεται εφάπαξ εντός του επόμενου μήνα από τη βεβαίωσή του. Το πρόστιμο της παραγράφου αυτής επιβάλλεται και σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης δεν τίθεται στη διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής μέσα στην προθεσμία που ορίζεται. Κ.Φ.Ε.. Όταν η εκπρόθεσμη υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας, το οποίο επικαλείται και αποδεικνύει η επιχείρηση και ο πίνακας αυτός υποβάλλεται εντός δέκα (10) ημερών από τη λήξη του γεγονότος αυτού, δεν επιβάλλεται πρόστιμο.

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

Με την ΠΟΛ 1179/2013 καθορίστηκαν τα ειδικότερα θέματα τα οποία είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων και συγκεκριμένα, το υποχρεωτικό περιεχόμενο του Φακέλου Τεκμηρίωσης, το περιεχόμενο του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, η γλώσσα στην οποία τηρούνται οι ως άνω πληροφορίες, οι μέθοδοι, τρόποι και διαδικασίες προσδιορισμού των τιμών των συναλλαγών αυτών, η διαδικασία επικαιροποίησης των φακέλων τεκμηρίωσης.

### **9.2 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

Ημεδαπές επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, που συνδέονται με άλλες επιχειρήσεις κατά την έννοια του άρθρου 2 του Ν.4172/2013, υποχρεούνται να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης τιμών των συναλλαγών τους

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

με αυτές. Την ίδια υποχρέωση έχουν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα για τις συναλλαγές τους με το κεντρικό και με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και οι ημεδαπές επιχειρήσεις για τις συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις τους στην αλλοδαπή. Σε περίπτωση που στη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου για την οποία καταρτίζεται ο φάκελος τεκμηρίωσης, ανεξάρτητες επιχειρήσεις καταστούν συνδεδεμένες η υποχρέωση τεκμηρίωσης υφίσταται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία σύνδεσής τους και μετά. Σε περίπτωση διακοπής της σχέσης σύνδεσης στη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου, 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.

Απαλλάσσονται από την υποχρέωση τεκμηρίωσης τιμών και της τήρησης σχετικού φακέλου, οι εμποροβιομηχανικές εταιρείες που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα με τις διατάξεις του α.ν.89/1967. Επίσης, από την υποχρέωση αυτή απαλλάσσονται οι επιχειρήσεις οι οποίες εντός της διαχειριστικής περιόδου πραγματοποίησαν συναλλαγές με μία ή περισσότερες συνδεδεμένες επιχειρήσεις, έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ αθροιστικά, και με την προϋπόθεση ότι τα ακαθάριστα έσοδα για το σύνολο των συνδεδεμένων με τις οποίες πραγματοποίησαν συναλλαγές μέσα στην περίοδο αυτή δεν υπερβαίνουν τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ. Σε περίπτωση που τα ακαθάριστα έσοδα για το σύνολο των συνδεδεμένων υπερβαίνουν τα πέντε εκατομμύρια 5.000.000 ευρώ, το πιο πάνω όριο ορίζεται στις διακόσιες χιλιάδες(200.000) €ευρώ αθροιστικά.

### **9.3. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ**

Σε περίπτωση ημεδαπής επιχείρησης η οποία είναι μέλος ομίλου, πολυεθνικού ή ημεδαπού, ο «φάκελος τεκμηρίωσης» αποτελείται από δύο μέρη, τον «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης» και τον «ελληνικό φάκελο

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

τεκμηρίωσης», ο οποίος συμπληρώνει τον «βασικό φάκελο» και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις επιχειρήσεις-μέλη του ομίλου. Όταν ημεδαπή επιχείρηση πραγματοποιεί συναλλαγές με άλλες συνδεδεμένες επιχειρήσεις, ημεδαπές ή αλλοδαπές ή με μόνιμες εγκαταστάσεις της στην αλλοδαπή, καθώς και όταν μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα πραγματοποιούν συναλλαγές με το κεντρικό ή με συνδεδεμένες επιχειρήσεις του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, ο φάκελος τεκμηρίωσης αποτελείται μόνο από τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης».

### **α. Βασικός φάκελος τεκμηρίωσης**

Ο «βασικός φάκελος» είναι κοινός για όλες τις επιχειρήσεις του ομίλου και περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για αυτές και τις μόνιμες εγκαταστάσεις τους. Πιο αναλυτικά περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

**α.α)** μια γενική περιγραφή της μητρικής επιχείρησης και της στρατηγικής της, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο οικονομικό έτος,

**α.β)** μια γενική περιγραφή της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του ομίλου που περιλαμβάνει το οργανόγραμμα, τον κατάλογο των μελών του ομίλου, συμπεριλαμβανομένων και των μόνιμων εγκαταστάσεων καθώς και περιγραφή της σχέσης σύνδεσης αυτών.

**α.γ)** μια γενική περιγραφή των συνδεδεμένων εταιρειών ή και των μόνιμων εγκαταστάσεών τους που συμμετέχουν στις προς τεκμηρίωση συναλλαγές,

**α.δ)** μια γενική περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών στις οποίες συμμετέχουν οι συνδεδεμένες εταιρείες, ήτοι μια γενική περιγραφή:

- (i) της φύσης των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία, κλπ.),
- (ii) της ροής των τιμολογίων και (iii) του ύψους των συναλλαγών

**α.ε)** μια γενική περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών, των κινδύνων που αντιμετωπίζονται, καθώς και των αλλαγών που μπορεί να επέρχονται

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

στις λειτουργίες και στους κινδύνους σε σχέση με το προηγούμενο οικονομικό έτος.

**α.στ)** την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων των μελών του ομίλου (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, εμπορικές ονομασίες, τεχνογνωσία, κλπ.) και την πληρωμή ή είσπραξη δικαιωμάτων, **α.ζ)** μια περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής του ομίλου που να επεξηγεί την τήρηση της αρχής της ανοιχτής αγοράς (Arm's Length Principle) στις ενδοομιλικές συναλλαγές.

**α.η)** κατάλογο συμφωνιών κατανομής κόστους, αποφάσεων προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τα μέλη του ομίλου, σχετικά με τον καθορισμό των τιμών των συναλλαγών τους,

### **β.Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης**

Ο «ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης» περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

**β.α)** λεπτομερή περιγραφή της επιχείρησης και της στρατηγικής της, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο οικονομικό έτος,

**β.β)** λεπτομερή περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών η οποία περιλαμβάνει:

- i)** τη φύση των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία, κλπ.),
- ii)** τη\_ροή\_των\_τιμολογίων\_και **iii)** το ύψος των συναλλαγών

**β.γ)** συγκριτική ανάλυση, ήτοι:

- i)** Χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων και των υπηρεσιών, καθώς και συναφείς πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά και/ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον διατίθενται
- ii)** λειτουργική ανάλυση (επιτελούμενες λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

που χρησιμοποιούνται, επιχειρηματικοί κίνδυνοι),iii) συμβατικοί όροι,iv) οικονομικές\_συνθήκες\_και v) ειδικές στρατηγικές της επιχείρησης, β.δ) επεξήγηση για την επιλογή και την εφαρμογή της/των μεθόδου/ων προσδιορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών

### 9.4. 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.

### 9.5. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΥ ΠΙΝΑΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών υποβάλλεται ηλεκτρονικά στην Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, μέχρι το τέλος του τέταρτου μήνα από την ημερομηνία λήξης του φορολογικού έτους. Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών είναι συνοδευτικός του φακέλου τεκμηρίωσης και υποβάλλεται προκειμένου να αξιοποιηθούν φορολογικά οι παρεχόμενες πληροφορίες. Σε καμία περίπτωση ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών 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 39 του Κ.Φ.Ε. («αρχή της ανοιχτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων\_αποστάσεων-Arm's-Length-Principle»).

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών υποβάλλεται με βάση το υπόδειγμα, το οποίο επισυνάπτεται ως παράρτημα της παρούσας.

### **9.6. ΕΠΙΚΑΙΡΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ**

Με δεδομένο ότι ο φάκελος τεκμηρίωσης καταρτίζεται μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου δεν τίθεται θέμα επικαιροποίησης αυτού για αλλαγές που έγιναν μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Ο φάκελος καταρτίζεται για κάθε διαχειριστική περίοδο και περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που αναφέρονται στο κεφάλαιο.

### **9.7 ΜΕΘΟΔΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

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)». 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. Για την διαπίστωση εφαρμογής της παραπάνω αρχής, λαμβάνονται υπόψη, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 39 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 επικαιριοποιημένη έκδοση 2010).

Σύμφωνα με τις οδηγίες αυτές, οι μέθοδοι διακρίνονται ανάλογα με τη λειτουργία που επιτελούν ως ακολούθως:

#### **A. Στις παραδοσιακές ή κλασσικές μεθόδους:**

**αα. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, (Comparable Uncontrolled Price-Method-CUP).**

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής συγκρίνεται με τη τιμή μιας παρόμοιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων

α.β. Μέθοδος της 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.

α.γ. 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 μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων

### **Β. Στις συναλλακτικές μεθόδους οι οποίες βασίζονται στα κέρδη (μικτά ή καθαρά):**

β.α. 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 συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό παρόμοιες συνθήκες. Το περιθώριο καθαρού κέρδους εξετάζεται σε συνάρτηση προς ορισμένο οικονομικό μέγεθος, όπως κύκλο εργασιών, κόστος κτήσης, χρησιμοποιούμενα πάγια και

β.β. 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.

Οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι ο αμεσότερος τρόπος για να εξακριβωθεί

## ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

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, 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 ανεξάρτητων 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 εξαλειφθεί 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



## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

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, κλπ) 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, κλπ).

**δ.** οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους, (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος\_εργασίας, κλπ.).

**ε.** ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση (π.χ. προσπάθεια διείσδυσης σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κλπ.).

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

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

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 τεταρτημρίου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής.

### Παραδείγματα τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών:

Ο τρόπος με τον οποίο λειτουργεί η τεκμηρίωση τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών μπορεί να γίνει κατανοητός με τη βοήθεια των ακόλουθων παραδειγμάτων:

**Παράδειγμα 1:** Η μητρική εταιρεία Μ έχει υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών της για την πώληση εμπορευμάτων με τις θυγατρικές εταιρείες Ι & Δ. Αναλυτικά η κατάσταση πωλήσεων της εταιρείας Μ για το 2012 φαίνεται στον πίνακα 1.

ΠΕΛΑΤΗΣ "Μ"	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΤΕΜΑΧΙΑ	ΤΙΜΗ ΑΝΑ ΤΕΜΑΧΙΟ
ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ Ι	367.000,00	3500,00	104,86
ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ Θ	85.000,00	809,00	105,07
ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ Δ	210.000,00	2000,00	105,00
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ Α	134.925,50	1285,00	105,00
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ Β	77.040,00	720,00	107,00
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ Γ	35.640,00	330,00	108,00
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ Δ	420.000,00	4000,00	105,00
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ Ε	27.250,00	250,00	109,00
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ Ζ	1.000.000,00	10000,00	100,00
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ Η	750.000,00	7500,00	100,00
ΣΥΝΟΛΑ	3.106.855,50	30.394,00	

Για την τεκμηρίωση των συναλλαγών της η μητρική εταιρεία Μ ακολουθεί τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής και θα χρησιμοποιήσει εσωτερικά στοιχεία σύγκρισης, δηλαδή τις συναλλαγές της με ανεξάρτητες εταιρείες. Τα συγκριτικά στοιχεία αφορούν τις τιμές των συναλλαγών, ενώ για τον έλεγχο της συγκρισιμότητας των χρησιμοποιούμενων στοιχείων θεωρείται ότι οι συναλλαγές παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και δεν υπάρχουν ειδικοί όροι που να επηρεάζουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα.

Παράλληλα για τον υπολογισμό των τεταρτημορίων του συνόλου των τιμών του δείγματος χρησιμοποιούμε τα δεδομένα του Πίνακα 1. Υπολογίζοντας τα τεταρτημόρια προκύπτει ότι το πρώτο τεταρτημόριο (25<sup>ο</sup> εκατοστιαίο σημείο), έχει εύρος τιμών από 100,00 έως 102,50 €, το δεύτερο τεταρτημόριο (50<sup>ο</sup> εκατοστιαίο σημείο), έχει εύρος τιμών από 102,51 έως 105,00 €, το τρίτο τεταρτημόριο (75<sup>ο</sup> εκατοστιαίο σημείο), έχει εύρος τιμών από 105,01 έως 107,50 € και το τελευταίο τεταρτημόριο έχει εύρος τιμών από 107,51 έως 109,00€. Απορρίπτονται το 25% των χαμηλότερων και το 25% των υψηλότερων τιμών προκύπτει ότι η τιμή που θεωρείται συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων πρέπει να κυμαίνεται από 102,51 έως 107,50 δηλαδή να βρίσκεται μεταξύ του δευτέρου και του τρίτου τεταρτημορίου .

Η τιμή ενδοομιλικών συναλλαγών της μητρικής εταιρείας Μ, όπως προκύπτει από τον πίνακα 1 του παραδείγματος ανέρχεται σε 105,00€, γεγονός που την καθιστά

Συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων, καθώς συμπεριλαμβάνεται στο εύρος 102,51 έως 107,50.

Σε περίπτωση που ο όγκος των συναλλαγών επηρέαζε τη συνολική αξία των συναλλαγών, τότε θα μπορούσε να γίνει μία διόρθωση της τιμής μεταβίβασης. Στο συγκεκριμένο παράδειγμα προκύπτουν οι παρακάτω εκπτώσεις βάση όγκου συναλλαγών:

ΟΓΚΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	ΤΙΜΗ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ	ΑΞΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ
ΑΠΟ 0-250 ΜΟΝΑΔΕΣ	109	0
ΑΠΟ 251-500 ΜΟΝΑΔΕΣ	108	1
ΑΠΟ 501-1000 ΜΟΝΑΔΕΣ	107	2
ΑΠΟ 1001-5000 ΜΟΝΑΔΕΣ	105	4
ΑΠΟ 5001 ΚΑΙ ΠΑΝΩ	100	9

Ο όγκος των συναλλαγών της μητρικής Μ με τις θυγατρικές Ι και Δ ανέρχεται σε 3.500 και 2.000 μονάδες προϊόντος αντίστοιχα, οπότε η τιμή πώλησης που προκύπτει βάση του παραπάνω πίνακα είναι 105,00 € ανά

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

μονάδα προϊόντος , αξία που συμπίπτει με την τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής.

Γενικά , κατά την εφαρμογή της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης μπορεί να απαιτείται να γίνουν διορθώσεις.

**Παράδειγμα 2:** Η Γερμανική εταιρεία Μ πουλά ανταλλακτικά αυτοκινήτων σε μια Βουλγαρική εταιρεία και σε μία συνδεδεμένη Ελληνική επιχείρηση. Σε σύγκριση τιμών για ένα συγκεκριμένο ανταλλακτικό προκύπτει ότι η τιμή πώλησης στην Βουλγάρικη εταιρεία ανέρχεται σε 51,00€ ενώ στην συνδεδεμένη Ελληνική επιχείρηση ανέρχεται σε 30,80€. Για την τεκμηρίωση των τιμών όμως θα πρέπει να ληφθούν υπόψιν σημαντικοί παράγοντες οι οποίοι διαφοροποιούν την συναλλαγή. Η Ελληνική εταιρεία παρήγγειλε το ανταλλακτικό στα πλαίσια της ετήσιας παραγγελίας της (stock order) , γεγονός που της αποφέρει ένα ποσοστό έκπτωσης 25% επί της παραγγελίας. Την ίδια στιγμή, η Βουλγάρικη επιχείρηση παρήγγειλε το ανταλλακτικό εκτάκτως (emergency order), γεγονός που συνεπάγεται μια επιπλέον 10% επί της αξίας του ανταλλακτικού.

Παράλληλα η συνολική παραγγελία της ελληνικής επιχείρησης επιβαρύνθηκε με 5% για έξοδα συσκευασίας όμως επειδή το συγκεκριμένο ανταλλακτικό τοποθετήθηκε σε παλέτα για την μεταφορά, είχε μια επιπλέον έκπτωση ίση με 3% επί της αξίας του. Από την άλλη πλευρά η παραγγελία της Βουλγάρικης εταιρείας επιβαρύνθηκε και αυτή με έξοδα συσκευασίας 5% και επιπλέον 5€ για έξοδα μεταφοράς.

Έτσι για να μπορέσουμε να φτάσουμε στη συγκρίσιμη τιμή ίσων αποστάσεων “εξομοιώνουμε” τα δυο προϊόντα και τις διαφορετικές συνθήκες που ισχύουν σε σχέση με τα υπόλοιπα στοιχεία της συναλλαγής στον παρακάτω πίνακα:

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	ΕΛΛΗΝΙΚΗ	ΒΟΥΛΓΑΡΙΚΗ
ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ €	30,8	51
ΕΠΤΩΣΗ ΕΠΙ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ %	-25%	10%
ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ %	5%	5%
ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΕΠΙΒ. ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	-3%	-
ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ €	-	5
ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗ ΤΙΜΗ	40,00	40,00

Διαπιστώνουμε λοιπόν ότι μετά τις διορθώσεις τιμής η συγκρίσιμη τιμή ανέρχεται σε 40,00€, γεγονός που σημαίνει ότι η Γερμανική εταιρεία Μ τηρεί την αρχή των ίσων

αποστάσεων .

**Παράδειγμα 3:** Η Ελληνική εταιρία εμπορίας ηλεκτρονικών ειδών Α, πουλά τα προϊόντα της με μικτό περιθώριο κέρδους 35%. Την ίδια στιγμή, μια άλλη Ελληνική εταιρία που εμπορεύεται τα ίδια ηλεκτρονικά είδη, η Β , πουλάει σε μια συνδεμένη με αυτή επιχείρηση στα Σκόπια έναν συγκεκριμένο τύπο ηλεκτρονικού υπολογιστή στην αξία των 500,00 €. Στην τιμή αυτή συμπεριλαμβάνονται τα έξοδα εκτελωνισμού και η επέκταση εγγύησης για 3 χρόνια που ανέρχονται σε 50,00€.

Για τον προσδιορισμό της συγκρίσιμης τιμής ίσων αποστάσεων σύμφωνα με τη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης , ακολουθούμε την παρακάτω μεθοδολογία:

1. Από την τιμή πώλησης αφαιρούμε το μικτό περιθώριο κέρδους της ανεξάρτητης ελληνικής επιχείρησης Α ώστε να προκύψει το κόστος πωληθέντων. Έτσι έχουμε  $\text{Κόστος Πωληθέντων} = 500 - (500 \cdot 35\%) = 325,00\text{€}$ .
2. Από το κόστος πωληθέντων αφαιρούμε τα έξοδα εκτελωνισμού και την επέκταση εγγύησης ώστε να καταλήξουμε στη συγκρίσιμη τιμή αγοράς . Έτσι έχουμε  $\text{Συγκρίσιμη τιμή Αγοράς} = 325,00 - 50,00 = 275,00 \text{ €}$ .

Αυτό σημαίνει ότι η Ελληνική εταιρεία Β τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων μόνο εφόσον το κόστος κτήσης του ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Υπολογιστή που πούλησε στην συνδεδεμένη επιχείρηση στα Σκόπια ανέρχεται σε 275,00€.

**Παράδειγμα 4 :** Η Ελληνική εταιρεία κατασκευής υποδημάτων Α κατασκευάζει ένα συγκεκριμένο σχέδιο δερμάτινου γυναικείου υποδήματος με κόστος 20,00 € ανά ζεύγος. Στο κόστος αυτό συμπεριλαμβάνονται οι πρώτες ύλες (δέρματα-σόλες –κόλλες κτλ.) καθώς και το κόστος εργασίας. Η εταιρεία πωλεί τα υποδήματα σε έναν έμπορο στην Ελλάδα για 28.00€ ανά ζεύγος, ο οποίος αγοράζει με πίστωση 6 μηνών και σε μια συνδεδεμένη με αυτή επιχείρηση στην Βουλγαρία για 27,00€ ανά ζεύγος. Την ίδια στιγμή μια άλλη εταιρεία κατασκευής υποδημάτων Β, εμπορεύεται τα προϊόντα της με περιθώριο κέρδους 35% επί του κόστους παραγωγής.

Για τον προσδιορισμό της συγκρίσιμης τιμής ίσων αποστάσεων σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους συν κέρδος ακολουθούμε την παρακάτω μεθοδολογία:

1. Προσθέτουμε στο κόστος παραγωγής της εταιρείας Α το περιθώριο κέρδους της ανεξάρτητης Ελληνικής επιχείρησης Β. έτσι έχουμε:

$$\text{Τιμή Πώλησης} = 20,00 * 1,335 = 27,00\text{€}.$$

2. Στην τιμή αυτή προσθέτουμε τους τόκους έξι μηνών όπου με ετήσιο επιτόκιο 8% ανέρχονται σε 1,00€. Έτσι έχουμε

$$\text{Τιμή πώλησης (με πίστωση 6 μηνών)} = 27,00 + 1,00 = 28,00\text{€}$$

Διαπιστώνουμε ότι η επιχείρηση Α τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων.

### 9.8. Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης

Οι ημεδαπές επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39 δύνανται να υποβάλουν αίτηση προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών συναλλαγών τους με συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Η αίτηση αυτή υποβάλλεται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών συστήνεται Επιτροπή για τον επανέλεγχο

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

ποσοστού πέντε τοις εκατό (5%) των υποθέσεων των οποίων η μεθοδολογία έχει τύχει προέγκρισης.

Αντικείμενο της προέγκρισης της προηγούμενης παραγράφου 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 συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Δεν δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο της προέγκρισης:

- α)** ορισμένη τιμή συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων,
- β)** ορισμένο ποσοστό του περιθωρίου μικτού ή καθαρού κέρδους από συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Η Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων εκδίδει σχετική απόφαση, η οποία κοινοποιείται στην αιτούσα εταιρεία. Η διάρκεια ισχύος της απόφασης προέγκρισης δεν δύναται να υπερβαίνει τα δύο (2) έτη και η χρονική ισχύς της δεν δύναται να ανατρέχει σε διαχειριστική περίοδο που έχει ολοκληρωθεί κατά τη στιγμή της υποβολής της αίτησης προέγκρισης. Από την απόφαση προέγκρισης δεν απορρέουν δικαιώματα ή υποχρεώσεις για άλλους φορολογούμενους πέραν της αιτούσας.

Οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών της επιχείρησης, τις οποίες αφορά η απόφαση προέγκρισης, θεωρούνται ότι δεν διαφέρουν από αυτές που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, εφόσον τηρούνται τα οριζόμενα στην απόφαση αυτή.

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Η επιχείρηση υποχρεούται να περιλαμβάνει στους τηρούμενους φακέλους τεκμηρίωσης τα στοιχεία που απαιτούνται για την παρακολούθηση και επαλήθευση της εφαρμογής της απόφασης προέγκρισης.

Ο φορολογικός έλεγχος των συναλλαγών με συνδεδεμένες επιχειρήσεις περιορίζεται στην επαλήθευση ότι τηρήθηκαν τα οριζόμενα στην απόφαση προέγκρισης και ότι εξακολουθούν να ισχύουν οι κρίσιμες παραδοχές στις οποίες αυτή βασίστηκε.

Πέραν των υποχρεώσεων τήρησης και διαφύλαξης στοιχείων που επιβάλλονται από άλλες διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας, η επιχείρηση υποχρεούται να διαφυλάσσει τα στοιχεία τεκμηρίωσης που αφορούν την απόφαση προέγκρισης καθ' όλη τη διάρκεια διατήρησης του αντίστοιχου φακέλου τεκμηρίωσης.

Η έκδοση απόφασης προέγκρισης δεν εμποδίζει τη μεταγενέστερη διενέργεια της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού της εκάστοτε εφαρμοστέας διμερούς σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας ή της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων για τις ίδιες συναλλαγές του ίδιου φορολογούμενου. Σε μια τέτοια περίπτωση εφαρμόζονται οι διατάξεις της επόμενης παραγράφου για την αναθεώρηση της απόφασης προέγκρισης.

Η απόφαση προέγκρισης αναθεωρείται οποτεδήποτε κατά τη διάρκεια ισχύος της, είτε κατόπιν αίτησης από την ενδιαφερόμενη επιχείρηση είτε αυτεπάγγελτα από την αρμόδια υπηρεσία, στις εξής περιπτώσεις:

- α)** εάν οι κρίσιμες παραδοχές στις οποίες βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης αποδειχθούν εσφαλμένες χωρίς ευθύνη της αιτούσας,
- β)** εάν επήλθε ουσιώδης μεταβολή των κρίσιμων παραδοχών ή συνθηκών που καθιστά αδύνατη την τήρηση των οριζόμενων στην απόφαση προέγκρισης χωρίς ευθύνη της αιτούσας,
- γ)** σε περίπτωση εφαρμογής της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού της εκάστοτε εφαρμοστέας διμερούς σύμβασης για την αποφυγή της διπλής



## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

φορολογίας ή της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων για τις ίδιες συναλλαγές του ίδιου φορολογούμενου.

Ειδικά για την αυτεπάγγελτη αναθεώρηση της αρχικής απόφασης προέγκρισης η αρμόδια υπηρεσία εκδίδει απόφαση, η οποία κοινοποιείται στην αιτούσα εταιρεία και έχει τα αποτελέσματα που ορίζονται στην παράγραφο 4, αρχής γενομένης από την έκδοσή της.

Η απόφαση προέγκρισης δύναται να ανακληθεί από την αρμόδια υπηρεσία οποτεδήποτε κατά τη διάρκεια ισχύος της, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α.** εφόσον διαπιστωθεί ότι τα στοιχεία ή κρίσιμες παραδοχές στα οποία βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης ήταν ανακριβή,
- β.** εφόσον διαπιστωθεί ότι η επιχείρηση δεν τήρησε ουσιώδεις όρους ή υποχρεώσεις που ορίζονται από την απόφαση προέγκρισης,

Σε περίπτωση ανάκλησης, η απόφαση προέγκρισης θεωρείται ως ουδέποτε εκδοθείσα και εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν.4174 Κ.Φ.Δ.

Η απόφαση προέγκρισης δύναται να ακυρωθεί από την αρμόδια υπηρεσία οποτεδήποτε κατά τη διάρκεια ισχύος της στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α.** εφόσον διαπιστωθεί ότι επήλθε ουσιώδης μεταβολή των κρίσιμων παραδοχών ή συνθηκών στις οποίες βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης,
- β.** εφόσον διαπιστωθεί ότι η επιχείρηση δεν τήρησε ουσιώδεις όρους ή υποχρεώσεις που ορίζονται από την απόφαση προέγκρισης,
- γ.** εφόσον επέλθει ουσιώδης μεταβολή των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων.

Δεν επιτρέπεται η ακύρωση της απόφασης προέγκρισης, εφόσον είναι δυνατή η αναθεώρησή της σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 5.

Σε περίπτωση ακύρωσης, η ισχύς της απόφασης προέγκρισης παύει από το χρονικό σημείο που ορίζεται με την απόφαση ακύρωσης.

Ύστερα από αίτηση της ενδιαφερόμενης επιχείρησης, η οποία υποβάλλεται το αργότερο μέχρι τη λήξη της ισχύος της απόφασης προέγκρισης

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, δύναται να ανανεώνεται μέχρι δύο φορές η ισχύς της απόφασης προέγκρισης χωρίς αλλαγή των όρων της.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την έγκριση της αίτησης ανανέωσης είναι να αποδειχθεί ότι δεν επήλθε ουσιώδης μεταβολή των στοιχείων στα οποία βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης.

Η αρμόδια υπηρεσία εκδίδει απόφαση επί της αίτησης ανανέωσης, η οποία κοινοποιείται στην αιτούσα εταιρεία. Σε περίπτωση που γίνει δεκτή η αίτηση, η απόφαση ανανέωσης έχει τα αποτελέσματα που ορίζονται στην παράγραφο 4.

Η διάρκεια ισχύος της απόφασης ανανέωσης δεν δύναται κάθε φορά να υπερβαίνει τα δύο (2) έτη.

Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ 1284/30-12-2013, ορίζονται τα ειδικότερα θέματα τα οποία είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων και ειδικότερα η διαδικασία για την προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, την αναθεώρηση, την ανανέωσή της και την ανάκλησή της, το ειδικότερο περιεχόμενο της αίτησης προέγκρισης και της αίτησης ανανέωσης, τα σχετικά παράβολα, η διαδικασία συνεννόησης με τις αρμόδιες αρχές άλλων εμπλεκόμενων κρατών, ο τύπος και το περιεχόμενο των αποφάσεων της αρμόδιας υπηρεσίας.»

### **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, δύναται να υποβάλουν στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων αίτηση προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

διασυνοριακών συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα.

### **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.

### **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.

### **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.

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

3. Στη διάρκεια του προκαταρκτικού σταδίου, το ενδιαφερόμενο πρόσωπο και η αρμόδια υπηρεσία διεξάγουν συζητήσεις σχετικά με τα στοιχεία τεκμηρίωσης τα οποία θα πρέπει να περιλαμβάνει η επίσημη αίτηση. Η αρμόδια υπηρεσία παρέχει ατύπως, στο μέτρο του δυνατού, σαφή ένδειξη για τις πιθανότητες να γίνει αποδεκτή η επακόλουθη επίσημη αίτηση του ενδιαφερόμενου προσώπου, επισημαίνει τα σημεία όπου ενδέχεται να προκύψουν αμφισβητήσεις και διατυπώνει προτάσεις για το περιεχόμενο της αίτησης αυτής.

4. Οι συζητήσεις που διεξάγονται στη διάρκεια του προκαταρκτικού σταδίου δεν έχουν δεσμευτικό χαρακτήρα για κανένα από τα μέρη. Τα στοιχεία που προσκομίζονται κατά την προκαταρκτική συνάντηση καλύπτονται από το φορολογικό απόρρητο.

### **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.

### **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

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

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 αιτόν πρόσωπο θεωρεί ότι η προτεινόμενη μεθοδολογία ενδείκνυται για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά την τιμολόγηση των ως άνω συναλλαγών.

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

**θ.** Εφόσον το επιθυμεί το αιτών πρόσωπο, αίτημα συνεννόησης της αρμόδιας υπηρεσίας με τις αρμόδιες φορολογικές αρχές άλλων εμπλεκόμενων κρατών με τα οποία υφίσταται Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος. Σε τέτοια περίπτωση πρέπει να υποβληθούν παράλληλα αιτήσεις στις φορολογικές αρχές των λοιπών εμπλεκόμενων κρατών, περιλαμβάνοντας τα ίδια στοιχεία.

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

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

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

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

## ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

**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.

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

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.

### **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 ή 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.

### **Αξιολόγηση της Αίτησης Προέγκρισης**

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

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

### **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.



## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

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.

### **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

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

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.

### **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 αιτόν πρόσωπο κατά τη συνάντηση που έχει ορισθεί για την εξέταση της αίτησής του, συντάσσεται Πρακτικό Απόρριψης της Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής\_Τιμολόγησης.

### **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.

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

**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.

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

**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.

### **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.

### **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.

## ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

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

### **Παράβολα**

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

- α. Κατά την υποβολή της Αίτησης Προκαταρκτικής Διαβούλευσης παράβολο ύψους χιλίων(1.000)€.
- β. Κατά την υποβολή της Αίτησης Προέγκρισης, Αναθεώρησης παράβολο ύψους πέντε\_χιλιάδων\_(5.000)€.
- 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.

### **Έναρξη Ισχύος**

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Η παρούσα ισχύει για διασυνοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

#### 1. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

#### ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗ ΔΙΕΥΡΥΜΕΝΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Κλείνοντας, πρέπει να τονιστεί ότι το ζήτημα της τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών (Transfer Pricing), εμπεριέχει μία κουλτούρα, η οποία ξεφεύγει από τα στενά όρια της φορολογίας. Πιο συγκεκριμένα, δεν αρκεί να αποδείξει ο ένας συμβαλλόμενος ότι εμφανίζει μεγαλύτερα κέρδη και άρα υφίσταται μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση, διότι μπορεί να ζημιώνεται αντίστοιχα η συνδεδεμένη επιχείρηση. Η ενδεδειγμένη ενασχόληση του ΟΟΣΑ με το Transfer Pricing, του προσδίδει μία επιστημονική διάσταση, η οποία απαιτεί να αφιερώσει κανείς αρκετό χρόνο για να την κατανοήσει και να την εφαρμόσει.

Η Ελληνική πολιτεία ακολουθώντας την πολιτική που χαράζει η Ευρωπαϊκή Ένωση, διατηρεί στο ακέραιο τις διατάξεις για τον έλεγχο των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και μερικοί από τους στόχους οι οποίοι είναι πολύπλευροι και πολλές φορές αλληλοσυγκρουόμενοι, τους οποίους καλείται να εκπληρώσει ως ένα βαθμό η φορολογική διοίκηση με την με την κατάρτιση και ψήφιση του αναθεωρημένου νομοθετικού πλαισίου που αναπτύξαμε είναι:

- Επικράτησης συνθηκών πλήρους ανταγωνισμού στην εσωτερική αγορά,
- ευαισθητοποίηση που θα οδηγήσει στον περιορισμό της μεταφοράς κερδών εκτός Ελλάδας,
- θετικά αποτελέσματα στον έλεγχο των τιμών των καταναλωτικών προϊόντων και των πρώτων υλών.

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

- Αποφυγή διπλής φορολόγησης
- Δίκαιη φορολόγηση πολυεθνικών εταιρειών
- Προσέλκυση Ξένων Επενδύσεων
- Εξάλειψη – Μείωση φαινομένων Φοροδιαφυγής – Φοροαποφυγής από το χειρισμό της ενδοομιλικής τιμολόγησης
- Εναρμόνιση με Διεθνές και Ευρωπαϊκό Δίκαιο
- Ελεγκτικό δυναμικό ικανό να ανταποκριθεί στις αυξημένες απαιτήσεις εφαρμογής του νέου Νομοθετικού πλαισίου.

Τα συμπεράσματα στα οποία μπορούμε να καταλήξουμε ύστερα από την ανωτέρω ανάλυση είναι:

- 1) Η μείωση των φορολογητέων κερδών μέσω της διαχείρισης των πληρωτέων φόρων αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους αν όχι τον σημαντικότερο σκοπό της ενδοομιλικής τιμολόγησης, όπως προκύπτει από την έρευνα του Cravens, μαζί με την διατήρηση της ανταγωνιστικής θέσης
- 2) Η διαδικασία καθορισμού τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της επιχειρησιακής στρατηγικής καθώς επηρεάζει τα αποτελέσματα των μητρικών και των θυγατρικών επιχειρήσεων δηλαδή καθορίζει το κέρδος που κερδίζει κάθε συμβαλλόμενο μέρος από την συναλλαγή .
- 3) Ο επιδέξιος χειρισμός του Transfer Pricing (Pricing Manipulation) είναι αυτός που οφείλεται για την υπερτιμολόγηση ή την υποτιμολόγηση των συναλλαγών και όχι το καθεαυτό transfer pricing
- 4) Το ύψος της τιμής της ενδοομιλικής τιμολόγησης δεν επηρεάζει στο ελάχιστο τα συνολικά κέρδη του ομίλου προ φόρων ενώ έχει σημαντικές επιπτώσεις στη φορολογία των επιχειρήσεων μετά την επιβολή του φόρου.
- 5) Η μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης μπορεί να λάβει τρεις μορφές:
  - τη φοροαποφυγή (tax avoidance)- τη φοροδιαφυγή (tax evasion) & τη
  - τη φορολογική απάτη (tax fraud) ανάλογα με τον χειρισμό που ακολουθείται-επιθετικό ή καταχρηστικό.

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

6) Η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων αποτελεί μια δύσκολη διαδικασία εφαρμογής και χρονοβόρα στην υλοποίηση.

7) Οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν δυσκολία στον εντοπισμό συγκρίσιμων συναλλαγών ώστε να εφαρμοστεί η αρχή των ίσων αποστάσεων.

8) Οι χώρες που έχουν υιοθετήσει επαρκής κανόνες τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών αυξάνονται συνέχεια. Αυτό γίνεται κυρίως διότι οι φορολογικές διοικήσεις των κρατών δεν πιστεύουν ότι οι πολυεθνικές καθορίζουν τιμές μεταφοράς τους σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων και υιοθετούν κανόνες τεκμηρίωσης για να τις ελέγχουν.

9) Οι Συμφωνίες Προκαθορισμένης Τιμολόγησης παρέχουν σημαντικά πλεονεκτήματα και στις φορολογούμενες επιχειρήσεις και στις φορολογικές αρχές για αυτό τις έχουν υιοθετήσει οι περισσότερες χώρες και πιθανών να τις υιοθετήσουν ακόμα περισσότερες στο άμεσο μέλλον.

10) Οι Διμερείς Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολόγησης και η Συνθήκη της Διαιτησίας της ΕΕ προστατεύουν τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις από την αποφυγή της διπλής φορολόγησης. Ωστόσο, η πολυπλοκότητα που παρουσιάζουν ως προς τις διαδικασίες υλοποίησης αποτρέπει τις επιχειρήσεις να ακολουθήσουν αυτή την οδό .

Ως προς την αναθεωρημένη πρόσφατα ελληνική νομοθεσία, εξαλείφει την ύπαρξη παράλληλων πλαισίων πιστεύουμε να ανταποκριθεί στις προσδοκίες και τους στόχους της φορολογικής διοίκησης

Συνοψίζοντας τα παραπάνω καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι, η ενδοομιλική τιμολόγηση αποτελεί ένα ιδιαίτερα σημαντικό φορολογικό θέμα τόσο σε παγκόσμιο, σε Ευρωπαϊκό και σε τοπικό επίπεδο. Η εφαρμογή των κανόνων της ενδοομιλικής τιμολόγησης και κυρίως η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων, γίνεται ολοένα και πιο δύσκολη, ενώ η συμμόρφωση με τους διαφορετικούς κανονισμούς ανάμεσα στα κράτη-μέλη, επιφέρει επιπρόσθετο κόστος στις επιχειρήσεις. Ο κίνδυνος της διπλής φορολόγησης και της επιβολής προστίμων μπορεί να λειτουργήσει ανασταλτικά στην ανάπτυξη των πολυεθνικών επιχειρήσεων.



## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Οι κυβερνήσεις των χωρών, οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη τις στρατηγικές πλευρές της ενδοομιλικής τιμολόγησης και τα θετικά αποτελέσματά της στην επίτευξη των στόχων των επιχειρήσεων, όταν θεσπίζουν τους νόμους και να μην νομοθετούν με κριτήριο την είσπραξη όσο το δυνατόν περισσότερων φόρων. Με τον τρόπο αυτό, η ενδοομιλική τιμολόγηση θα βοηθήσει στην αποτελεσματικότητα, στην ανταγωνιστικότητα και στη διαφάνεια των διαδικασιών των πολυεθνικών επιχειρήσεων. Η ιδέα της δημιουργίας και της επέκτασης μιας πολυεθνικής εταιρείας ώστε να εδραιωθεί διεθνώς χρησιμοποιώντας την ενδοομιλική τιμολόγηση δεν είναι πλέον βιώσιμη καθώς πλέον έχει να αντιμετωπίσει τις φορολογικές αρχές που έχουν ως πρόθεση να μεγιστοποιήσουν τα δικά τους έσοδα (αύξηση εσόδων από φόρους) εμποδίζοντας τον φορολογούμενο, στην προκειμένη περίπτωση τις πολυεθνικές εταιρείες, να υλοποιήσουν τα σχέδια τους για ελαχιστοποίηση του φόρου.

# ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

## ΠΑΡΑΤΡΗΜΑ 1:

**ΠΑΡΑΤΡΗΜΑ**  
**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 <sup>1</sup> ή Χωρών
Συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις	Στην Ελλάδα	
	Στην Ε.Ε. <sup>2</sup> /Ε.Ο.Χ. <sup>3</sup>	
	Σε χώρες εκτός της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. με τις οποίες υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ. <sup>4</sup>	
	Σε χώρες εκτός της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. με τις οποίες δεν υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ.	

<sup>1</sup> ISO 3166 Κωδικός Χώρας  
<sup>2</sup> Ευρωπαϊκή Ένωση  
<sup>3</sup> Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος  
<sup>4</sup> Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

1

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Διαχειριστική περίοδος (από: - έως: )		
Υπάρχει αλλαγή στο διοικησιακό 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 άλλων 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"/>

2

Διαχειριστική περίοδος (από: - έως: )		
Υπάρχει αλλαγή στο διοικησιακό 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 άλλων 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"/>

2

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

### 2. Λειτουργίες και κίνδυνοι υποβάλλουσας επιχείρησης

Λειτουργίες που επιτελούνται <sup>8</sup>	Κίνδυνοι που αναλαμβάνονται <sup>8</sup>	Χρησιμοποιηθέντα Πάγια <sup>8</sup>
Έρευνα και ανάπτυξη	<input type="checkbox"/> Επιχειρηματικός / Εμπορικός	<input type="checkbox"/> Ενσώματα (εγκαταστάσεις και εξοπλισμός)
Παραγωγή	<input type="checkbox"/> Έρευνας και ανάπτυξης	<input type="checkbox"/> Άυλα (εμπορικά σήματα, πατέντες, τεχνονγνωσία κ.λπ)
Διανομή	<input type="checkbox"/> Πιστωτικός	
Αντιπροσώπωση	<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"/>	

<sup>8</sup> Υπάρχει δυνατότητα πολλαπλής επιλογής.

4

### ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΠΡΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

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

<sup>9</sup> ISO 3166 Κωδικός Χώρας

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

5

## ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

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) <sup>21</sup>								
Λοιπά								

**ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Έχει καταρτιστεί φάκελος τεκμηρίωσης σύμφωνα με το άρθρο 39 <sup>Α</sup> 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"/>

<sup>21</sup> CCA's: Cost Contribution Arrangements

6

### ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

#### I. ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

1. Borkowski, Susan C., (1997). The Transfer Pricing Concerns of Developed and Developing Countries.
2. Clausing, Kimberly A., (2000). The Impact of Transfer Pricing on Intrafirm Trade.
3. Clausing, Kimberly A., (2003). Tax-motivated transfer pricing and US intrafirm trade price.
4. Cravens, Karen S., (1997). Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms. I
5. Deloitte&Touche, (1999). Cost Allocation and Affiliate Transactions: A Survey and Analysis of State Cost Allocation Issues and Transfer Pricing Policies. Washington, D.C.

#### II. ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Τσουρουφλής, Α. και Φορτσάκης Θ., (2010). Η ενδοομιλική τιμολόγηση Transfer Pricing. Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
2. Αληφαντής, Γεώργιος, (2004), Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις: Νομοθεσία και Πρακτική

#### III. ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

1. Ν. 2238/1994 ( ΦΕΚ 3/Α'/12.1.2010) «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος».
2. Ν.3728/2008 (ΦΕΚ 258/Α'/18.12.2008) «Υπηρεσία Εποπτείας Αγοράς και άλλες Διατάξεις».
3. Ν. 2523/1997 «ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΙΝΙΚΩΝ ΚΥΡΡΩΣΕΩΝ4,3.
4. Ν.4110/2013 «Κανόνες Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών,
5. Ν.4172/2013 « ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ»
6. Ν.4174/2013 « ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ
7. ΑΠΟΦΑΣΗ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΟΛ 1179/2013
8. ΑΠΟΦΑΣΗ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΟΛ 1220/2013
9. ΑΠΟΦΑΣΗ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΟΚ 1284/2013

#### IV. ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

1. Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης [www.oecd.org](http://www.oecd.org)
2. Ευρωπαϊκή Ένωση [www.euroopa.eu](http://www.euroopa.eu)
3. Ernst&Young [www.ey.com](http://www.ey.com)
4. Κόμβος Λογιστικής και Φορολογικής Ενημέρωσης [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
5. [capital.gr](http://capital.gr)
6. [el.wikipedia.org](http://el.wikipedia.org)
7. [www.transferpricing.gr/](http://www.transferpricing.gr/)
8. [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr)
9. [www.minfin.gr/](http://www.minfin.gr/)