



**ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ
ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**

**ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ & ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ**

Διπλωματική Εργασία
Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση
και η Χρήση της ως Μέσο Αποφυγής της υψηλής
φορολόγησης

Φοιτήτρια:	<i>Πόγκα Ελένη Κατερίνα</i>
Α.Μ.:	<i>7110M019</i>
Επιβλέπων Καθηγητής:	<i>Τσάμης Αναστάσιος</i>
Εξεταστική Επιτροπή:	<i>Τσάμης Αναστάσιος</i> <i>Φίλος Ιωάννης</i> <i>Αποστόλου Απόστολος</i>

Αθήνα

Ιανουάριος 2013

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον κ. Γεώργιο Κορομηλά, για την καθοδήγησή του και την πολύτιμη συμβολή του σε κάθε φάση της δημιουργίας της διπλωματικής. Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω τους συναδέλφους μου για τις πολύτιμες συμβουλές τους. Τέλος, θα ήθελα να εκφράσω την ευγνωμοσύνη μου στην οικογένεια μου και στους κοντινούς μου φίλους, που μου συμπαραστάθηκαν και διαμόρφωσαν γύρω μου ένα άνετο περιβάλλον, μέσα στο οποίο μπόρεσα να επεκτείνω τις γνώσεις μου.

Σύνοψη

Η παρούσα εργασία αφορά την ενδοομιλική τιμολόγηση (transfer pricing) και αποτελείται από δύο μέρη. Στο πρώτο μέρος είναι η βιβλιογραφική προσέγγιση ενώ στο δεύτερο είναι η επιστημονική έρευνα σε σχέση με το transfer pricing. Στο πρώτο κεφάλαιο αναφέρονται σημαντικές έννοιες όπως των συνδεδεμένων εταιρειών και όπως είναι φυσικό και η έννοια των ενδοομιλικών συναλλαγών. Στηριζόμενοι στην ιστορική ανασκόπηση κατανοούμε ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές έχουν απασχολήσει για περισσότερο από έξι δεκαετίες τους ακαδημαϊκούς. Η δυσκολία στην προσέγγιση της κατάλληλης τιμής αποτελούσε και συνεχίζει να αποτελεί αντικείμενο μελέτης. Στο δεύτερο κεφάλαιο ασχοληθήκαμε με τον ορισμό και την εφαρμογή της έννοιας arm's length ή αρχή των ίσων αποστάσεων όπως έχει επικρατήσει στην ελληνική βιβλιογραφία. Υπάρχουν δύο βασικές κατηγορίες μεθόδων τεκμηρίωσης, οι παραδοσιακοί και οι μη. Στο τρίτο κεφάλαιο μας απασχόλησε το νομικό πλαίσιο, σε διεθνές και εθνικό επίπεδο. Επιπλέον, αναλύθηκαν οι τρόποι τεκμηρίωσης των συναλλαγών καθώς και τα απαιτούμενα για την σύνταξη φακέλου τεκμηρίωσης. Το δεύτερο μέρος αποτελεί, το ερευνητικό μέρος της εργασίας. Σκοπός της εργασίας ήταν να ελέγξουμε αν οι εταιρείες χρησιμοποιούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές για να αποφύγουν την διπλή φορολόγηση. Για τον σκοπό αυτό, δημιουργήσαμε μια εταιρεία διανομής φαρμάκων που είναι συνδεδεμένη και έχει συναλλαγές με δύο εταιρείες της αλλοδαπής. Με την χρήση μιας εξίσωσης (Φόρος (Ομίλου) = Φόρος (Ελληνικής Εταιρείας) + Φόρος (Ιταλικής Εταιρείας) + Φόρος (Γερμανικής Εταιρείας)) και των αποδεκτών περιθωρίων κερδών, διαπιστώσαμε ότι με τον κατάλληλο προγραμματισμό και την σωστή τιμολόγηση μπορεί να επιτευχθεί αποφυγή υψηλής φορολογίας.

Λέξεις κλειδιά: Αποφυγή φορολογίας, Ενδοομιλικές Συναλλαγές, Αρχή των ίσων αποστάσεων, Τεκμηρίωση, ΟΟΣΑ

Abstract

The current paper is about transfer pricing and is consisted by two parts. In the first part we have the theoretical approach and in the second one we try to make a scientific research by examining a certain case study. In the first chapter of the first part we analyze certain definitions such as affiliated companies and transfer pricing on its own. Later based on the historical review we prove that transfer pricing has been a topic of studying by the academic society for more than six decades. For example the difficulty in finding the right transfer price is still a matter that is being studied by the experts. In the second chapter we introduce arm's length term and the way it's been used by Greeks. We also mention the existence of the two main groups of methods for documenting the traditional and the non-ones. And finally in the third and last part of the first chapter we analyze matters such as the local and global law system that can be used when transfer pricing applied, the methods of documenting and the parts of a documentation file. In the second part as a part of our case study we created a drug distribution company that is affiliated and has transactions with two companies in different countries. With the use of the appropriate equation $\text{tax of Group} = \text{tax of Greek company} + \text{tax of Italian company} + \text{tax of German company}$ and the acceptable profit margins we came to the result that with the right programming and the proper pricing we can ensure avoidance of high taxation.

Key Words: Tax avoidance, Transfer Price, Arm's length, Documentation File, OECD

Περιεχόμενα

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	2
ΣΥΝΟΨΗ	3
ABSTRACT	4
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΕΙΚΟΝΩΝ	9
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΠΙΝΑΚΩΝ	10
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	11
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1Ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ	13
1.1 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ	13
1.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ TRANSFER PRICING	13
1.3 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	17
1.4 ΛΟΓΟΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ TRANSFER PRICING ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	18
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^Ο Η ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ	20
2.1 Η ΕΝΝΟΙΑ	20
2.2 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ	22
2.2.1 ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ	22
2.2.1.1 Παραδοσιακοί Μέθοδοι	22
2.2.1.1.1 Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής(Comparable Uncontrolled Price method)	22
2.2.1.1.2 Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (resale price method)	25
2.2.1.1.3 Μέθοδος του κόστους συν κέρδους	28
2.2.1.2 Μη παραδοσιακές μέθοδοι	29
2.2.1.2.1 Μέθοδος του επιμερισμού του κέρδους(profit split method)	29
2.2.1.2.2 Μέθοδος του καθαρού κέρδους της συναλλαγής(transactional net margin method)	32

2.2.1.2.3 Μέθοδος του συνολικού επιμερισμού βάση μαθηματικού τύπου(Global formulary apportionment method)	33
2.2.2 ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΑ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	34
2.2.2.1 Βάση σύγκρισης	34
2.2.2.2 Επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου τεκμηρίωσης τιμών Ενδοομιλικές συναλλαγές προς τεκμηρίωση	34

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1. ΔΙΕΘΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ	35
3.1.1 ΠΡΟΤΥΠΗ ΣΥΜΒΑΣΗ ΤΟΥ ΟΟΣΑ	35
3.1.1.1 Άρθρο 9	35
3.1.1.2 Άρθρο 25	36
3.1.3 ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ ΟΟΣΑ	37
3.2 ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΤΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ	38
3.2.1 ΣΥΜΒΑΣΗ ΔΙΑΙΤΗΣΙΑΣ	38
3.2.2. ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ	39
3.2.2.1 Βασικός Φάκελος	40
3.2.2.2 Εθνικός Φάκελος	41
3.3 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	42
3.3.1. ΑΡΘΡΟ 39 ΤΟΥ Ν. 2238/1994	44
3.3.1.1 Πεδίο εφαρμογής	44
3.3.1.2 Έννομες Συνέπειες	46
3.3.1.2.1 Σύγκριση Κυρώσεων συνδεδεμένων και μη συνδεδεμένων επιχειρήσεων	47
3.3.3 ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	49
3.3.3.1. Άρθρο 39 ^Α του 2238/1994	49
3.3.3.2 Άρθρο 26 του ν. 3728/2008	51
3.3.4 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ	53

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΈΡΕΥΝΑΣ

4.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ	55
4.2 ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΑΓΟΡΑΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ.	55
4.2.1 ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ - ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ	55
4.2.2. ΕΠΙΛΟΓΗ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ	56
4.2.2.1 Μέθοδος της «σύγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής» (“Comparable Uncontrolled Price” – CUP)	56

4.2.2.2. Μέθοδος της «τιμής μεταπώλησης μείον» (“Resale Price Minus” – RPM)	56
4.2.2.3 Μέθοδος του «κόστους συν κέρδους» (“Cost plus method”)	56
4.2.2.4 Μέθοδος του «καθαρού κέρδους συναλλαγής» (“Transactional Net Margin Method” –TNMM)	56
4.2.3 ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΑΓΟΡΑΣ ΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ «ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ» (TNMM)	57
4.3 ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΛΗΨΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΑΠΟ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ	58
4.3.1. ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ – ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ	58
4.3.2. ΕΠΙΛΟΓΗ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ	58
4.3.2.1 Μέθοδος της «συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής» (“Comparable Uncontrolled Price” – CUP)	58
4.3.2.2 Μέθοδος της «τιμής μεταπώλησης μείον» (“Resale Price Minus” – RPM)	58
4.3.2.3 Μέθοδος του «κόστους συν κέρδους» (“Cost plus method”)	59
4.3.2.4 Μέθοδος του «καθαρού κέρδους συναλλαγής» (“Transactional Net Margin Method” –TNMM)	59
4.3.3 ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΛΗΨΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ «ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ» (TNMM)	59
4.4. ΕΥΡΕΣΗ ΚΑΤΑΛΛΗΛΟΥ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	60
4.4.1 ΚΕΡΔΟΦΟΡΑ Η ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ	61
4.4.2 ΖΗΜΙΟΓΟΝΑ Η ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ	62
<u>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ</u>	<u>65</u>
<u>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</u>	<u>68</u>
ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ	68
ΕΛΛΗΝΟΓΛΩΣΣΗ	69
ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	70
<u>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ</u>	<u>72</u>
Π.1 ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΗΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΤΩΝ ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ (ΤΤΜ ΕΕ)	72
Π.2 ΆΡΘΡΟ 39 ΚΑΙ 39^Α ΤΟΥ 2238/1994	77
Π.3 ΆΡΘΡΟ 26 ΤΟΥ Ν.3728/2008	80
Π4 ΠΡΟΤΥΠΗ ΣΥΜΒΑΣΗ ΟΟΣΑ	82
ΆΡΘΡΟ 9	82

ΑΡΘΡΟ 25	82
Π5 ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΣΥΜΒΑΣΗ ΔΙΑΙΤΗΣΙΑΣ (90/436/ΕΟΚ) ΣΥΜΒΑΣΗ 90/436/ΕΟΚ	83
Π6 ΑΠΟΦΑΣΗ Α2-8092/31-12-2008 ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ (ΦΕΚ Β΄2709/2008)	87
Π7 ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΑΙΤΗΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΗ ΦΑΚΕΛΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ	97
<u>Π8 ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ</u>	<u>98</u>

Περιεχόμενα Εικόνων

Εικόνα 1: CUP: Εξωτερική σε αντίθεση με την εσωτερική σύγκριση πηγή (Kratzer, 2008) ..	24
Εικόνα 2: RPM Εξωτερική σε αντίθεση με την εσωτερική σύγκριση πηγή (Kratzer, 2008) ..	26
Εικόνα 3: Cost plus :Εξωτερική σύγκριση πηγή (Kratzer, 2008).....	28
Εικόνα 4: Απεικόνιση ομίλου της Έρευνας.....	55
Εικόνα 5: Διάγραμμα Περιθώριο Κέρδους με Φόρο	63

Περιεχόμενα Πινάκων

Πίνακας 1: Κυρώσεις για συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών Πηγή (Κορομηλάς, 2010)	47
Πίνακας 2: Κυρώσεις για συναλλαγή μεταξύ εταιρειών στις οποίες δεν υπάρχει κάποια από τις σχέσεις που προβλέπονται από το άρθρο 39 Ν. 2238/1994 πηγή (Κορομηλάς, 2010).....	49
Πίνακας 3: Απόδοση επί των πωλήσεων για αγορά εμπορεύματος	57
Πίνακας 4: Λειτουργικό κόστος πλέον περιθώριο κέρδους για την λήψη διοικητικής υποστήριξης	60

Συντομογραφίες

A.N.	Αναγκαστικός Νόμος
A.Y.O	Απόφαση Υπουργού Οικονομικών
A.E.	Ανώνυμη Εταιρεία
ΑΚ	Αστικός Κώδικας
Δ.Ο.Υ.	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΔΦΝ	Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας(περιοδικό)
Εγκ. Υπ. Οικ.	Εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομικών
Εγκ. Υπ. Αν.	Εγκύκλιος Υπουργείου Ανάπτυξης
Εδ.	Εδάφιο
E.E.	Ευρωπαϊκή Ένωση
E.Κ.	Ευρωπαϊκή Κοινότητα
Εκδ.	Έκδοση
Κ.α.	και άλλα
ΚΒΣ	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
ΚΦΕ	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
N.	Νόμος
N.Δ.	Νομοθετικό Διάταγμα
Ο.π.	Όπως παραπάνω
ΟΟΣΑ	Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και ανάπτυξη
ΠΔ	Προεδρικό Διάταγμα
Παρ.	Παράγραφος
Περ.	Περίπτωση
Σελ.	Σελίδα
ΥΑ	Υπουργική Απόφαση
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
ΦΕΚ	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development(βλέπε ΟΟΣΑ)

Εισαγωγή

Η παρούσα Διπλωματική Εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια των σπουδών για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών Φορολογία και Ελεγκτική του τμήματος Δημόσιας Διοίκησης του Παντείου Πανεπιστημίου και έχει ως αντικείμενο τις ενδοομιλικές συναλλαγές (transfer pricing).

Η εργασία αποτελείται από τέσσερα κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο θα ασχοληθούμε με την περιγραφή της έννοιας της τιμής μεταβίβασης (transfer price) εξετάζοντας την υπάρχουσα βιβλιογραφία. Στο δεύτερο κεφάλαιο θα μας απασχολήσει ο ορισμός της έννοιας arm's length (αρχή των ίσων αποστάσεων) και οι μέθοδοι τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Στο τρίτο κεφάλαιο δίνεται βάρος στο νομικό πλαίσιο, σε διεθνές και εθνικό επίπεδο.

Τέλος, στο ερευνητικό μέρος, συντάσσεται ένα μέρος του φακέλου τεκμηρίωσης και δίδονται τα αποδεκτά όρια συναλλαγών. Εφαρμόζοντας τα αποδεκτά αυτά ποσά, θα προσπαθήσουμε να ελέγξουμε αν οι εταιρείες έχουν την δυνατότητα χρησιμοποιώντας τις ενδοομιλικές συναλλαγές να αποφύγουν υψηλά φορολογητέα κέρδη. Η εργασία ολοκληρώνεται με την παράθεση ορισμένων συμπερασμάτων. Στο παράρτημα της εργασίας ο αναγνώστης μπορεί να βρει υπόδειγμα υποβολής φακέλου τεκμηρίωσης καθώς και την νομοθεσία που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Κεφάλαιο 1ο Εισαγωγή

1.1 Σκοπός και μεθοδολογία έρευνας

Στόχος της παρούσας εργασίας είναι η μελέτη των ενδοομιλικών συναλλαγών ως μέσο αποφυγής υψηλής φορολόγησης. Για την επίτευξη αυτού του στόχου ακολουθήθηκε η παρακάτω μεθοδολογία. Αρχικά, πραγματοποιήθηκε μία εκτενής επισκόπηση της ελληνικής και διεθνούς βιβλιογραφίας σε θέματα που αφορούν τα χαρακτηριστικά τις εφαρμογές, το νομικό πλαίσιο και τους τρόπους που χρησιμοποιούνται για να τεκμηριωθούν οι συναλλαγές.

Στην συνέχεια δημιουργήσαμε μια υποθετική εταιρεία η οποία ήταν μέλος ενός ομίλου. Η εταιρεία έχει έδρα στην Ελλάδα και είναι διανομέας των εμπορευμάτων που παράγονται στην μητρική της στην Ιταλία. Επιπλέον, η εταιρεία δέχεται διοικητική υποστήριξη από εταιρεία του ομίλου που έχει έδρα στην Κύπρο. Επειδή η Κύπρος, είναι προνομιακό κράτος, δηλαδή, ο συντελεστής φορολόγησης είναι μικρότερος του 60% του συντελεστής φορολόγησης την Ελλάδος, υποθέσαμε ότι οι συναλλαγές μεταξύ τους ήταν πραγματικές και συνήθεις.

Για την εταιρεία αυτή ακολουθήσαμε την διαδικασία τεκμηρίωσης, δηλαδή, επιλέξαμε την κατάλληλη μέθοδο, η οποία ήταν η μέθοδος του "Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής" και δώσαμε τα αποδεκτά όρια τιμών που μπορεί να τιμολογηθεί η εταιρεία από τις άλλες δύο με βάση τα συγκριτικά στοιχεία μη ελεγχόμενων συναλλαγών.

Από την απλή εξίσωση $\text{Φόρος(ομίλου)} = \text{Φόρος (Ελληνικής Εταιρείας)} + \text{Φόρος (Κυπριακής Εταιρείας)} + \text{Φόρος (Ιταλικής Εταιρείας)}$ οδηγηθήκαμε σε μία συνάρτηση που δείχνει ότι ο φόρος είναι συνάρτηση πολλών παραμέτρων, όπως για παράδειγμα του συντελεστή φορολόγησης, του περιθωρίου κέρδους και άλλων. Συνεπώς, καταλήξαμε στο συμπέρασμα ότι με προσεκτικό προγραμματισμό υπάρχει η δυνατότητα μείωσης των φορολογητέων κερδών.

1.2 Ιστορική Ανασκόπηση των Ενδοομιλικών συναλλαγών Transfer Pricing

Οι περισσότεροι αποκεντρωμένοι οργανισμοί μεταφέρουν αγαθά και υπηρεσίες μεταξύ των τμημάτων. Όταν ένα τμήμα παράγει αγαθά και τα μεταφέρει σε άλλο τμήμα της εταιρείας, τότε συχνά δημιουργούνται ενδοεταιρικά έσοδα. Η κατανομή όμως αυτή δημιουργεί και ένα ανάλογο κόστος. Ο όρος Τιμή μεταβίβασης (transfer price), αναφέρεται στην τιμή αυτής της ανταλλαγής. (Vaysman, 1998, p. 349)¹.

¹ Vaysman, I. (1998, June 30). A model of negotiated transferpricing. *Journal of Accounting and Economics*, Volume 25, Issue 3, pp. 349-384.

Ο όρος transfer price εμφανίζεται στην διεθνή βιβλιογραφία πολλά χρόνια πριν. Το 1956 ο Hirshleifer ερευνά πως θα καθοριστεί η τιμή μεταβίβασης των αγαθών και των υπηρεσιών που ανταλλάσσονται μεταξύ των τμημάτων στο εσωτερικό της επιχείρησης ώστε να προκαλέσει κάθε τμήμα να ενεργήσει με σκοπό να μεγιστοποιηθεί το κέρδος της επιχείρησης στο σύνολό της. (Hirshleifer, 1956, p. 172)². Την ίδια χρονιά ο Stone αναφέρει ότι η Ενδο-εταιρική τιμολόγηση μπορεί να παίζει πολύ σημαντικό ρόλο στο να εμφανιστεί κέρδος ή ζημία σε ένα συγκεκριμένο τμήμα. (Stone, 1956, σ. 626)³.

Το 1960 ο Bierman, χρησιμοποιεί τον όρο transfer price για να περιγράψει την διαδικασία τιμολόγησης ενός γυαλιού ανάμεσα σε δύο τμήματα σε μια αυτοκινητοβιομηχανία. Συγκεκριμένα αναφέρει ότι η τιμή δεν θα επηρεάσει άμεσα τα κέρδη της εταιρείας στο σύνολό της, αν και μπορεί να υπάρξουν έμμεσες επιπτώσεις στις αποφάσεις που λαμβάνονται με τη χρήση των λογιστικών πληροφοριών. (Bierman, 1959, p. 429)⁴

Μια φορολογική διάσταση του transfer pricing δίδεται από τον Stone το 1960. Ο Stone αναφέρει ότι, όταν τα προϊόντα μεταφέρονται μεταξύ των εταιρικών μεριδίων της οικογένειας των εταιρειών, η τιμή "πώλησης", πρέπει να θεσπιστεί κατάλληλα. Η τιμή μεταβίβασης των διεταιρικών συναλλαγών μπορεί να περιέχει ένα ποσοστό κέρδους ανά μονάδα πώλησης. Με την προσθήκη ή παράλειψη αυτού του στοιχείου του κέρδους στην τιμή μεταβίβασης, τα καθαρά έσοδα διατηρούνται σε μία εταιρεία ή μετατοπίζεται από τη μητρική στη θυγατρική ή από τη θυγατρική στη μητρική, ή από μία θυγατρική σε μια άλλη της ίδιας εταιρείας. Η απόφαση να χρησιμοποιηθεί ένα βασικό σύστημα, δηλαδή ένα σύστημα που θα περιέχει το στοιχείο του κέρδους ή όχι, έχει, μια σαφή επίδραση στο ποσό των καθαρών εσόδων και, κατά συνέπεια, και στο ποσό του φόρου που καταβάλλει η οικογένεια των εταιρειών. (Stone, 1960, p. 45)⁵

Το 1965, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι, αν υπάρχει μια τιμή αγοράς, που προκύπτει από το ανταγωνιστικό περιβάλλον, τότε υπάρχουν οι arms' length αρχές⁶ της διαπραγμάτευσης μεταξύ των ανεξάρτητων αγοραστών και πωλητών. Σε αυτή την περίπτωση η τιμή της αγοράς είναι μια έγκυρη τιμή μεταβίβασης. (Irwin, 1965)⁷

² Hirshleifer, J. (1956). On the economics of Transfer Pricing. *The Journal of Business*, Volume 29, No. 3, pp. 172-184.

³ Stone, W. E. (1956, October). Intracompany pricing. *The Accounting Review*, σσ. 625-627.

⁴ Bierman, H. J. (1959, July). Pricing intracompany transfers. *The Accounting Review*, pp. 429-432.

⁵ Stone, W. E. (1960, January). Tax considerations in intracompany pricing. *The Accounting Review*, pp. 45-50.

⁶ Ορίζεται η κατάσταση ή το γεγονός ότι τα μέρη σε μια συναλλαγή είναι ανεξάρτητα και επί ίσοις όροις.

⁷ Irwin, R. (1965). *Management Control Systems*. Illinois: Homewood.

Για την δυσκολία στην εφαρμογή των συστημάτων όμως αυτών αναφέρθηκε ο Williamson, όπου υποστηρίζει ότι αν και οι κανόνες των τιμών μεταβίβασης με βάση εύλογες αξίες της αγοράς είναι αρκετά χρήσιμες για τις επιχειρήσεις, δεν μπορούν να αντιμετωπίσουν το ζήτημα, διότι δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγορές για ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες. (Williamson O. E., 1975; Williamson O. E., 1971)⁸.

Το 1970 οι Ronen και McKinney, αναφέρουν ότι η τιμή μεταβίβασης θα πρέπει να έχει τρία χαρακτηριστικά. Αρχικά, θα πρέπει να επιτρέπουν στην κεντρική διαχείριση να αξιολογεί όσο το δυνατόν ακριβέστερα τις επιδόσεις των κέντρων κέρδους, σε σχέση με τις ξεχωριστές συνεισφορές τους για τα εταιρικά κέρδη. Δεύτερον, θα πρέπει να δοθούν κίνητρα στους διαχειριστές κέντρων κέρδους να συνεχίσουν να στηρίζουν το δικό τους με τρόπο που να ευνοεί όμως το συνολικό κέρδος της επιχείρησης. Τέλος, το σύστημα πρέπει να λειτουργήσει ως κίνητρο για τους διαχειριστές να αυξήσουν την αυτονομία τους. (Ronen & McKinney, 1970, σ. 99)⁹. Θα πρέπει να σημειωθεί όμως, ότι το πρόβλημα είναι σημαντικό όταν η απόδοση ενός τμήματος κρίνεται με βάση το κέρδος, και την αποζημίωση (Onsi, 1970)¹⁰.

Ο Manes το 1970 ερευνώντας την εταιρεία Birch κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, ο προσδιορισμός των επιπέδων παραγωγής και η τμηματική απόφαση για τις εσωτερικές τιμές δεν μπορούν να ανατεθούν στους τομεάρχες. Εφόσον αυτό κριθεί σκόπιμο, θα πρέπει να λάβει ως κατεύθυνση της τιμής την ελαχιστοποίηση του κόστους και την αναζήτηση άλλων κριτηρίων για τη μέτρηση της απόδοσης. Με στόχο αυτό θα πρέπει να επιτύχει 1) στην διαπραγμάτευση με το κοινό, με τις συνδικαλιστικές οργανώσεις και τους ηγέτες της κοινότητας 2) τη διατήρηση της επιμέλειας των φυσικών εγκαταστάσεων 3) με προγραμματισμένες συναντήσεις και 4) με την προάσπιση των επιπέδων ποιότητας. Εάν η εταιρεία επιθυμεί ακόμη να δημιουργήσει κέντρα κέρδους (ή έχει την υποχρέωση να το πράξει) τότε οι τιμές μεταβίβασης θα πρέπει να αποτελέσουν αντικείμενο διαπραγμάτευσης εκ των προτέρων και τα προγράμματα κινήτρων που θα καταρτισθούν να είναι σε μεγαλύτερο βαθμό βάσει των συμφωνηθέντων ποσοστών του συνολικού κέρδους. Υπάρχουν πάρα πολλές λειτουργικές δυσκολίες και εννοιολογική αντιρρήσεις σε μια τέτοια πρόταση. Το συμπέρασμα αυτό είναι σε καμία περίπτωση δεν πρόκειται να παρεκκλίνει την έννοια ή την εγγενή

⁸ Williamson, O. E. (1975). *Markets and hierarchies*. New York: Free Press.

Williamson, O. E. (1971). The vertical integration of production: Market failure considerations. *American Economic Review*, 61, pp. 112-123.

⁹ Ronen, J., & McKinney, G. I. (1970). Transfer pricing for divisional autonomy. *Journal of Accounting Research (Spring)*, σσ. 99-112.

¹⁰ Onsi, M. (1970, July). A transfer pricing system based on opportunity cost. *The Accounting Review*, pp. 535-543.

αξία της ανάλυσης της "τιμής μεταβίβασης". Είναι απλώς άλλο ένα παράδειγμα μιας εφαρμογής του ρητού στη λογιστική: "Κανείς σε μια λογιστική έκθεση ή η σε μια προσέγγιση δεν μπορεί να εξυπηρετήσει όλα τα μέλη που υποκινούν τις ανάγκες της επιχείρησης." (Manes, 1970, p. 572)¹¹

Μετά από την ερευνά τους οι Watson και Baumler κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι ο μηχανισμός των τιμών μεταβίβασης, που είναι μέρος του συστήματος λογιστικής διαχείρισης, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να ενισχυθεί η οργανωτική διαφοροποίηση και να διευκολυνθεί η οργανωτική ενοποίηση. (Watson & Baumler, 1975, p. 473)¹².

Στο συμπέρασμα ότι οι διαχειριστές θα πρέπει να εξετάσουν τις δομές και τη φύση των βιομηχανιών τους ώστε να έχουν ανταγωνιστικές συμπεριφορές και να πετύχουν τη μεγιστοποίηση της διαπραγματευτικής ισχύος τους, όταν κάνουν την αξιολόγηση αποφάσεις κοστολόγησης καταλήγει ο Harrigan στην ερευνά του (Harrigan, 1985, p. 924)¹³.

Το 1995, υποστηρίζεται ότι στην πιο αγνή της μορφή, η διαπραγμάτευση τιμών μεταβίβασης αποτελεί ένα laissez-faire¹⁴ σύστημα στο οποίο τιμολογούν τα τμήματα. Κατά συνέπεια, όλες οι συναλλαγές πρέπει να είναι αμοιβαία αποδεκτές από τα εμπλεκόμενα τμήματα. Ένα τέτοιο σύστημα βρίσκεται σε αντίθεση με τις τιμές μεταβίβασης που δίδονται από την διοίκηση η οποία περιορίζει την αυτονομία των τμημάτων (Edlin & Reichelstein, 1995, p. 275)¹⁵.

Το 1995, ο ΟΟΣΑ (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας & Ανάπτυξης γνωστός ως OECD) εξέδωσε το πρώτο σχέδιο των υφιστάμενων κατευθυντήριων γραμμών, το οποίο επεκτάθηκε το 1996. Οι δύο αυτές δέσμες κατευθυντηρίων γραμμών είναι παρόμοιες σε μεγάλο βαθμό και περιέχουν ορισμένες αρχές που ακολουθούνται από πολλές χώρες. Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ έχουν εγκριθεί τυπικά από πολλές χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης με ελάχιστες ή καμία τροποποίηση.

Το σύστημα του ΟΟΣΑ προβλέπουν ότι οι τιμές μπορούν να καθορίζονται από τα μέλη μιας επιχείρησης, καθ' οιονδήποτε τρόπο, αλλά μπορεί επίσης να αναπροσαρμοστούν για να συνάδουν με το πρότυπο της εμπορικής βάσης. Κάθε σύστημα προβλέπει διάφορους εγκεκριμένες μεθόδους δοκιμών των τιμών, και επιτρέπει στην κυβέρνηση να προσαρμόζει τις τιμές στο μέσον του

¹¹ Manes, R. P. (1970, July). Birch Paper Company revisited: An exercise in transfer pricing. *The Accounting Review*, pp. 565-572.

¹² Watson, J. H., & Baumler, J. V. (1975, July). Transfer pricing: A behavioral context. *The Accounting Review*, σσ. 466-474.

¹³ Harrigan, K. R. (1985). Strategies for intrafirm transfers and outside sourcing. *The Academy of Management Journal* 28(4), pp. 914-925.

¹⁴ Ελεύθερη Οικονομία

¹⁵ Edlin, A. S., & Reichelstein, S. (1995, April). Specific investment under negotiated transfer pricing: An efficiency result. *The Accounting Review*, pp. 275-291.

φάσματος σε καθαρά εμπορική βάση. Και τα δύο συστήματα που προβλέπουν τα πρότυπα ουσιαστικά χρησιμοποιούνται για τη σύγκριση των συναλλαγών από τρίτους ή για να ελέγχονται οι τιμές.

Τα τελευταία 5 με 10 έτη, απεικονίζονται στον τύπο ως πρακτικές κατά τις οποίες οι πολυεθνικές εταιρείες στρεβλώνουν τις πραγματικές ροές και τα φορολογητέα κέρδη (Urquidi, 2008, p. 27)¹⁶.

Παρατηρούμε ότι τα από τα πρώτα χρόνια αναφοράς της τιμής μεταβίβασης έως και σήμερα, υπάρχει μια συνεχής αμφισβήτηση για το αν χρησιμοποιούνται οι σωστές τιμές και αναζητούνται συνεχώς τρόποι για την αντιμετώπιση των προβλημάτων.

1.3 Η έννοια της συνδεδεμένης επιχείρησης

Βασικό προαπαιτούμενο για την περαιτέρω ανάλυση των άρθρων 39 και 39^A του Κ.Φ.Ε. περί υπερτιμολογήσεων και υποτιμολογήσεων αλλά και του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 σχετικά με τους κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελεί η έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με το άρθρο 42ε παρ. 5 του ν. 2190/1920, συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι, οι επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική δηλαδή όταν η (μητρική), ή έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης, έστω και αν η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής επιχείρησης, ή ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής, ή συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης και έχει το δικαίωμα, είτε άμεσα, είτε μέσω τρίτων, να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της επιχείρησης αυτής (θυγατρικής), ή έχει την εξουσία να ασκεί ή πράγματι ασκεί κυριαρχική επιρροή ή έλεγχο σε άλλη επιχείρηση (θυγατρική επιχείρηση), ή, με άλλη επιχείρηση (θυγατρική επιχείρηση), υπάγονται στην ενιαία διεύθυνση της μητρικής επιχείρησης. (Ν. 2190/1920)^{17,18}

¹⁶ Urquidi, A. J. (2008). An Introduction to Transfer Pricing. *New School Economic Review*, Volume 3(1), pp. 27-47.

¹⁷ Ν. 2190/1920. "Περί Ανώνυμων Εταιρειών", ενημερωμένη με την τελευταία κωδικοποίηση Π.Δ. 86/2011.

¹⁸ Για την εφαρμογή των παραπάνω υποπεριπτώσεων στα ποσοστά συμμετοχής ή στα δικαιώματα ψήφου, καθώς και στα δικαιώματα διορισμού ή ανάκλησης που έχει η μητρική επιχείρηση, πρέπει να προστίθενται τα ποσοστά συμμετοχής και τα δικαιώματα κάθε άλλης επιχείρησης που είναι θυγατρική της ή θυγατρική θυγατρικής της. Επιπλέον, για την εφαρμογή των παραπάνω περιπτώσεων από τα αναφερόμενα

Μια πιο ξεκάθαρη προσέγγιση δίνετε από την επιτροπή των ευρωπαϊκών κοινοτήτων όπου, συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι οι επιχειρήσεις που διατηρούν μεταξύ τους μια από τις ακόλουθες σχέσεις · α) μια επιχείρηση κατέχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή των εταίρων άλλης επιχείρησης, β) μια επιχείρηση έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου άλλης επιχείρησης γ) μια επιχείρηση έχει το δικαίωμα να ασκήσει κυριαρχική επιρροή σε άλλη επιχείρηση βάσει σύμβασης που έχει συνάψει με αυτήν ή δυνάμει ρήτρας του καταστατικού αυτής της τελευταίας δ) μια επιχείρηση που είναι μέτοχος ή εταίρος άλλης επιχείρησης ελέγχει μόνη της, βάσει συμφωνίας που έχει συνάψει με άλλους μετόχους ή εταίρους της εν λόγω επιχείρησης, την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή των εταίρων αυτής της επιχείρησης. (Επιτροπή των ευρωπαϊκών κοινοτήτων, 2003)¹⁹.

Συμπερασματικά, η έννοια της σύνδεσης αναφέρεται γενικότερα στην ύπαρξης μιας ειδικής σχέσης ανάμεσα σε επιχειρήσεις με αυτοτελή νομική υπόσταση. Η οποία επιτρέπει την άσκηση κυριαρχικής επιρροής από μια επιχείρηση σε μία άλλη. (Τσουρουφλής, 2010, σ. 6)²⁰

1.4 Λόγοι Εφαρμογής του Transfer Pricing από τις επιχειρήσεις

Το transfer pricing αποτελεί ένα μέσο επίτευξης των αντικειμενικών σκοπών των επιχειρήσεων. Για το λόγο αυτό, ανάλογα με τη χρήση της διακριτής τιμολόγησης, διαφοροποιείται η επιρροή που έχει στην επιχειρησιακή στρατηγική και την απόδοση των εταιρειών.

Ένας όμιλος επιχειρήσεων, είτε δραστηριοποιείται εντός ενός κράτους είτε εκτείνεται σε περισσότερα του ενός κράτη, συνιστά από οικονομικής απόψεως μια ενιαίο οντότητα. Από νομικής

ποσοστά συμμετοχής ή δικαιώματα ψήφου πρέπει να αφαιρούνται εκείνα που απορρέουν από: (1) τις μετοχές ή τα μερίδια που κατέχονται για λογαριασμό άλλου προσώπου εκτός της μητρικής ή θυγατρικής επιχείρησης, ή (2) τις μετοχές ή τα μερίδια που κατέχονται για εγγύηση, εφόσον τα δικαιώματα αυτά ασκούνται σύμφωνα με τις οδηγίες που έχουν δοθεί, ή που κατέχονται για ασφάλεια δανείων που χορηγήθηκαν στα πλαίσια συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας στον τομέα της χορήγησης δανείων, υπό τον όρο ότι αυτά τα δικαιώματα ψήφου ασκούνται προς όφελος του παρέχοντος την εγγύηση. Τέλος, για την εφαρμογή των πρώτων 2 περιπτώσεων, από το σύνολο του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή εταίρων της θυγατρικής επιχείρησης πρέπει να αφαιρούνται τα ποσοστά κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου που απορρέουν από τις μετοχές ή μερίδια που κατέχονται, είτε από την ίδια επιχείρηση, είτε από θυγατρικές της επιχειρήσεις, είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό των επιχειρήσεων αυτών

¹⁹ Επιτροπή των ευρωπαϊκών κοινοτήτων. (2003, Μαΐου 6ης). *Σύσταση της Επιτροπής, της 6ης Μαΐου 2003, σχετικά με τον ορισμό των πολύ μικρών, των μικρών και των μεσαίων επιχειρήσεων [κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό E(2003) 1422]* . Retrieved Αύγουστος 8, 2012, from Eur-lex.europa.eu/: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003H0361:el:HTML>

²⁰ Τσουρουφλής, Α. (2010). *Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση "Transfer Pricing"*. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.

όμως πλευράς αποτελούν ανεξάρτητα νομικά πρόσωπα, τα οποία υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση. Η αυτοτέλεια της φορολογικής υποχρέωσης των μελών του ομίλου αποκτά ακόμη μεγαλύτερη σημασία στο επίπεδο των διασυνοριακών συναλλαγών, δεδομένου ότι εκεί εμπλέκονται περισσότερες από μια φορολογικές εξουσίες. (Αλεξόπουλος, 2011, σ. 10)²¹.

Αρχικά, το transfer pricing χρησιμοποιείται ως μέσο επίτευξης της επιχειρηματικής στρατηγικής. Η στρατηγική της πολυεθνικής επιχείρησης είναι αυτή που καθορίζει την πολιτική της διεθνούς διακριτής τιμολόγησης (Elliot & Clive, 2000)²². Βέβαια, η κάθε επιχείρηση λαμβάνει ερεθίσματα από το εξωτερικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται η θυγατρική της και τα ενσωματώνει στην στρατηγική της. Η δυναμική της αγοράς όμως, καθώς και τυχόν αλλαγές στη φορολογική νομοθεσία συντελούν στον επαναπροσδιορισμό της στρατηγικής σχετικά με τη διακριτή τιμολόγηση. (Μπέκα, 2005, σ. 8)²³

Τέλος, οι πολυεθνικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τη μέθοδο του transfer pricing για να επιτύχουν φορολογικές ελαφρύνσεις. Βασική συνιστώσα, στην περίπτωση αυτή, είναι η φορολογική νομοθεσία των χωρών στις οποίες δραστηριοποιούνται. Η συγκεκριμένη άποψη αποτελεί και το αντικείμενο της ερευνάς μας.

²¹ Αλεξόπουλος, Δ. (2011). *Διπλωματική εργασία:Περί Transfer Pricing και η φορολογική αντιμετώπιση των επιχειρήσεων*. Νομική Σχολή Δημοκρίτειου Πανεπιστημίου Θράκης.

²²Elliot, J., & Clive, E. (2000). International Transfer Pricing: Searching for Patterns. *European Management Journal*, Vol.18, No.2 , σσ. 216-222.

²³ Μπέκα, Ι. (2005). *Διπλωματική Εργασία: Διακριτή Τιμολόγηση (Transfer Pricing)*. Πειραιάς: Πανεπιστήμιο Πειραιώς.

Κεφάλαιο 2^ο Η αρχή των ίσων αποστάσεων

2.1 Η έννοια

Οι τιμές μεταβίβασης επηρεάζουν την οικονομική ευημερία μιας χώρας καθώς και τα έσοδα που προκύπτουν από την φορολογία. Οι κυβερνήσεις σε χώρες με ελεύθερη οικονομία έχουν δώσει ιδιαίτερη προσοχή στην τιμή μεταβίβασης. Ωστόσο, οι φορολογικές αρχές σε μια χώρα συνήθως συναντούν δυσκολίες στον εσωτερικό έλεγχο των τιμών μεταβίβασης, επειδή οι εταιρείες έχουν ένα ισχυρό κίνητρο για φοροδιαφυγή, προσπαθώντας να διατηρήσουν όσο το δυνατόν περισσότερο κέρδος σε ένα τμήμα που βρίσκεται σε χαμηλή φορολογική δικαιοδοσία από το χειρισμό των τιμών μεταβίβασης. Για να αντιμετωπίσει αυτό το πρόβλημα, στις χώρες – μέλη του ΟΟΣΑ, ο έλεγχος των τιμών μεταβίβασης γίνεται βάση του προτύπου "η αρχή των ίσων αποστάσεων" ή αλλιώς arm's length. Η αρχή των ίσων αποστάσεων είναι η τιμή μεταβίβασης που ισούται με την τιμή που θα συμφωνήσουν δύο ανεξάρτητες επιχειρήσεις που δεν ελέγχονται από την ίδια πολυεθνική. (Matsui, 2011, p. 570)²⁴.

Σύμφωνα με τον Τσουρουφλή, *"η τιμή μια ενδοομιλικής συναλλαγής είναι εύλογη όταν αντιστοιχεί στην τιμή που θα είχαν συμφωνήσει ανεξάρτητες μεταξύ τους επιχειρήσεις σε μια παρόμοια συναλλαγή υπό παρόμοιες συνθήκες σε καθεστώς ελεύθερης αγοράς. Ο ορισμός της αρχής των ίσων αποστάσεων ανατρέχει στο άρθρο 9 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, το οποίο ορίζει ότι σε περίπτωση, που στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων επικρατούν ή επιβάλλονται όροι οι οποίοι διαφέρουν από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη που θα είχαν πραγματοποιηθεί από μια από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν έχουν πραγματοποιηθεί μπορούν να συμπεριλαμβάνονται στα κέρδη αυτής και να φορολογούνται ανάλογα"* (Τσουρουφλής, 2010, σ. 26).²⁵

Στο ελληνικό δίκαιο αναφέρονται δύο ορισμοί. Αρχικά, είναι ο έμμεσος ορισμός στο άρθρο 39 όπου αναφέρεται ότι οι συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων δεν θα πρέπει να γίνονται με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Στον νόμο 3728/2008 στο άρθρο 26 αναφέρεται ξεκάθαρα " όρους οι οποίοι να είναι ταυτόσημοι ή όμοιοι, σε κάθε δε περίπτωση να μην αποκλίνουν αναιτιολόγητα από τους όρους, οι οποίοι θα εφαρμόζονταν για τις ίδιες ή παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (αρχή των ίσων αποστάσεων)".

²⁴ Matsui, K. (2011, August 1). Intrafirm trade, arm's-length transfer pricing rule, and coordination failure. *European Journal of Operational Research* Volume 212, Issue 3, , pp. 570-582.

²⁵ Τσουρουφλής, Α. (2011) ο.π.

Από ορολογικής απόψεως, η αρχή των ίσων αποστάσεων συναντάται και ως «αρχή του πλήρους ανταγωνισμού», «αρχή της ελεύθερης αγοράς» (Δαβράδος, 2010, σ. 75; Αληφαντής, 2010, σ. 35)²⁶, ή «αρχή της ανοιχτής αγοράς» (Αληφαντής, 2010, σ. 35)²⁷. Παρ' όλα αυτά ο όρος «αρχή των ίσων αποστάσεων», έχει θετικοποιηθεί στο άρθρο 26 παρ. 1 του Ν. 3728/2008 και τείνει να επικρατήσει στην πράξη και στη βιβλιογραφία (Τσαμπαρλής & Ρουμπής, 2009, σ. 541; Δουμουλάκης Β. , 2009, σ. 613; Δουμουλάκης Β. , 2009, σ. 1078; Σαββαΐδου, 2009, σ. 922)²⁸. (Τσουρουφλής, 2010, σ. 27)²⁹

Τέλος, παρά την διεθνή αποδοχή της αρχής των ίσων αποστάσεων για να υπάρχει μια ουδέτερη κατανομή των φορολογητέων κερδών και μια ομοιόμορφη πρακτική σε επίπεδο διεθνούς φορολογίας, δεν παύουν να καταγράφονται αμφισβητήσεις κυρίως ως προς την εφαρμογή στην πράξη. Στην πράξη η αρχή των ίσων αποστάσεων δεν μπορεί να λειτουργήσει ορθά. Οι πρακτικές συνέπειες των διαφορών μεταξύ των ενδοομιλικών συναλλαγών και των συναλλαγών ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τις οποίες είναι δύσκολο ή και αδύνατο να λάβει υπόψη στην πλήρη τους έκταση η "αρχή των ίσων αποστάσεων", αντικατοπτρίζονται στην ανάγκη για ιδιαίτερα εξειδικευμένες και λεπτομερείς μελέτες σχετικά με τη συγκρισιμότητα των διαθεσίμων στοιχείων. Το πλήθος των αναλυόμενων παραγόντων στις μελέτες αυτές είναι φυσικό να αφήνει περιθώριο τριβών ανάμεσα στις φορολογικές αρχές και τις επιχειρήσεις, γεγονός που μειώνει στην πράξη την αξία της αρχής των ίσων αποστάσεων. (Αλεξόπουλος, 2011, σσ. 18-19)³⁰

²⁶ Δαβράδος, Ν. (2010). Συνδεδεμένες επιχειρήσεις και το εταιρικό δίκαιο. Στο Ε. (. Περάκης, *Το δίκαιο της ανώνυμης εταιρείας. Κατ' άρθρο ερμηνεία του ΚΝ 2190/1920, γ' έκδοση* (σ. 75). Νομική Βιβλιοθήκη. Αληφαντής, Γ. (2010). Οι ενδοεταιρικές Συναλλαγές (ή συναλλαγές μεταξύ εταιρειών του ίδιου ομίλου) σύμφωνα με το Ν 3775/2009. *Λογιστής* , σ. 35.

²⁷ Αληφαντής Γ. (2010) ο.π.

²⁸ Δουμουλάκης, Β. (2009). Ερμηνευτικές παρατηρήσεις για τους κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών. Σχόλια στα νέα άρθρα 39 και 39α' του ΚΦΕ όπως τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν με τα άρθρα 1 και 2 Ν 3775/2009 . *Κανόνες Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, Κανόνες Υποκεφαλαιοδότησης Επιχειρήσεων, Διαδικασία Ταχείας Αδειοδότησης και άλλες διατάξεις ΔΦΝ* , σ. 1079. Επίσης, Δουμουλάκης, Β. (2009). Σύγκριση πεδίου εφαρμογής άρθρου 39 ΚΦΕ(υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις) και άρθρου 26 Ν 3728/2008(κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών). *Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας* , σ. 613. Σαββαΐδου, Κ. (2009). Κανόνες Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών. *Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας* , σ. 922. Τσαμπαρλής, Φ., & Ρουμπής, Κ. (2009). Οι κανόνες του transfer pricing στην Ελλάδα μετά τον ν. 3728/2008. *Επιχείρηση* , σ. 541.

²⁹ Τσουρουφλής, Α. (2010). ο.π.

³⁰ Αλεξόπουλος, Δ. (2011). *Διπλωματική εργασία: Περί Transfer Pricing και η φορολογική αντιμετώπιση των επιχειρήσεων*. Νομική Σχολή Δημοκρίτειου Πανεπιστημίου Θράκης.

2.2 Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων

2.2.1 Μέθοδοι Τιμολόγησης

Για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων έχουν διαμορφωθεί από τον ΟΟΣΑ μια σειρά από μεθόδους. Ανάλογα με το αν αφορούν σύγκριση τιμών των συναλλαγών ή των κερδών διακρίνονται σε παραδοσιακές μεθόδους (Traditional Transaction methods) και σε σύγχρονες μεθόδους (Transactional profit methods). Όμως σύμφωνα με τις κατευθύνσεις του ΟΟΣΑ, υπάρχει δυνατότητα ο φορολογούμενος να επιλέξει μια μέθοδο η οποία θα αποτελεί την καλύτερη εκτίμηση της τιμής ώστε να εφαρμόζεται η αρχή των ίσων αποστάσεων. Για να συμβεί αυτό, το μόνο που χρειάζεται είναι αναλύσει την μέθοδο που προτείνει εις βάθος.

2.2.1.1 Παραδοσιακοί Μέθοδοι

Στις παραδοσιακές μεθόδους, συγκαταλέγονται η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης και η μέθοδος του κόστους συν κέρδους.

2.2.1.1.1 Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής(Comparable Uncontrolled Price method)

Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής συγκρίνει την τιμή για αγαθά ή παροχή υπηρεσιών που μεταβιβάζονται με μια ελεγχόμενη συναλλαγή με την τιμή για αγαθά ή παροχή υπηρεσιών που μεταβιβάζονται σε συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές, σε ανάλογες περιστάσεις. Εάν υπάρχει οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ των δύο τιμών, μπορεί να σημαίνει ότι οι συνθήκες των εμπορικών και οικονομικών σχέσεων των συνδεδεμένων επιχειρήσεων δεν βασίστηκαν σε καθαρά εμπορική βάση, και ότι η τιμή στην μη ελεγχόμενη συναλλαγή μπορεί να χρειαστεί να αντικαταστήσει την τιμή στην ελεγχόμενη συναλλαγή.

Η συγκρίσιμη τιμή μπορεί να εφαρμοστεί στη βάση του φορολογούμενου είτε με συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις ("εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία"), ή με βάση τις συναλλαγές μεταξύ άλλων ανεξάρτητων επιχειρήσεων ("εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία"). Για να καταστεί δυνατή η αξιοποίηση των στοιχείων που προκύπτουν, θα πρέπει οι συγκρινόμενες συναλλαγές να είναι ομοειδείς, γεγονός που εξασφαλίζεται με βάση τον έλεγχο των χαρακτηριστικών των αγαθών ή υπηρεσιών που παρέχονται, όπως η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα και η επωνυμία, ή τους συμβατικούς όρους, τις συνθήκες της συναλλαγής όπως ο όγκος των αγαθών και οι όροι εξόφλησης και τις συνθήκες της αγοράς όπως οι καταναλωτικές συνθήκες. (Organisation for Economic Co-operation and development, 2010)

Αν και αυτή η μέθοδος είναι διαθέσιμη για όλους τους τύπους των συναλλαγών, το προϊόν που χρησιμοποιείται για την σύγκριση θα πρέπει να είναι σε θέση να την εφαρμόσει με ένα αρκετά αξιόπιστο τρόπο, επειδή κάθε διαφορά προϊόντος μπορεί να επηρεάσει ουσιωδώς την τιμή της συναλλαγής. Ωστόσο, μπορεί να θεωρηθεί πολύ δύσκολη σε περίπτωση που δεν υπάρχουν τα επαρκή εσωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία.

2.2.1.1.1.1 Είδη της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής

Η μέθοδος δείχνει ότι μπορεί να διαφοροποιείται μεταξύ εξωτερικής και εσωτερικής σύγκριση τιμών καθώς και μεταξύ άμεσων και έμμεσων συγκρίσιμων τιμών.

2.2.1.1.1.1.1 Εξωτερική σε αντίθεση με την εσωτερική σύγκριση

Μια μη ελεγχόμενη συγκρίσιμη τιμή μπορεί να προκύψει σε περιπτώσεις κατά τις οποίες, ανεξάρτητες επιχειρήσεις πωλήσουν ή αγοράσουν ένα συγκεκριμένο προϊόν ή μια υπηρεσία με τους ίδιους όρους και συνθήκες σε συγκρίσιμες ποσότητες και αγορές (εξωτερική σύγκριση), ο φορολογούμενος - ή άλλο μέλος της πολυεθνικής πουλάει ή αγοράζει ένα συγκεκριμένο προϊόν ή υπηρεσία από μια ανεξάρτητη επιχείρηση κάτω από τους ίδιους όρους και συνθήκες σε συγκρίσιμες ποσότητες και αγορές (εσωτερική σύγκριση).

Με άλλα λόγια, η εξωτερική τιμή επικεντρώνεται σε εξωτερικά δεδομένα και συγκρίνει την τιμή μιας ελεγχόμενης συναλλαγής με τις τιμές της αγοράς που προέρχεται από, για παράδειγμα, τις τιμές στις αγορές βασικών προϊόντων και συνήθεις τιμές ή συστάσεις για τις τιμές σε συγκεκριμένους κλάδους.

Ένα τυπικό παράδειγμα για περιπτώσεις κατά τις οποίες μια εξωτερική μη ελεγχόμενη τιμή θα μπορούσε να εντοπισθεί είναι σε ενδοομιλικές συναλλαγές αγαθών όπως το αργό πετρέλαιο, ο χάλυβας, ο άνθρακας, το σιτάρι, οι οποίες είναι συγκρίσιμες με εκείνες που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης στις αντίστοιχες αγορές παραγωγών. Ο λόγος είναι ότι οι απαιτούμενες πληροφορίες σχετικά με τη συγκρισιμότητα των προϊόντων, καθώς και τους συμβατικούς όρους, συμπεριλαμβανομένων των τιμών είναι διαθέσιμες. Ωστόσο, δεδομένου ότι η τιμή στις αγορές εμπορευμάτων μπορεί να αλλάξει κάθε λεπτό, είναι σημαντικό να γνωρίζουμε τον ακριβή χρόνο που καθορίστηκε η τιμή ή εναλλακτικά την ημερομηνία πραγματοποίησης της συναλλαγής.

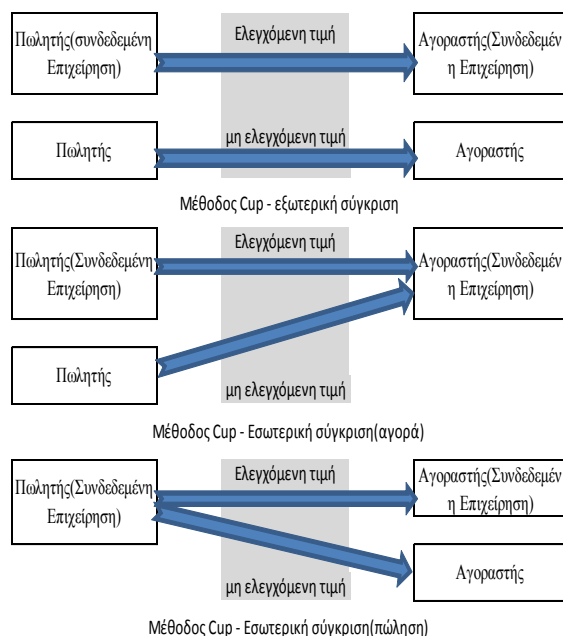
Στην πράξη, μπορεί να είναι δυσανάλογα δαπανηρό για τον φορολογούμενο να τεκμηριώσουν κάθε ελεγχόμενη συναλλαγή σε σχέση με την τιμή που καθορίζεται σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Η χρήση των μέσων όρων μπορεί να είναι λογικό ώστε απλουστευθεί η εφαρμογή της μεθόδου εξωτερικής CUP. Οι μέσες τιμές που επιτυγχάνονται στις αγορές βασικών

προϊόντων σε συγκεκριμένη ημέρα ή κατά την αντίστοιχη εβδομάδα ή μήνα μπορεί στη συνέχεια να χρησιμεύσει ως τιμή αναφοράς για την ελεγχόμενη συναλλαγή.

Μια εσωτερική σύγκριση τιμών αναφέρεται σε εσωτερικά διαθέσιμα δεδομένα και, με αυτό, συγκρίνει την τιμή που συμφωνήθηκε με μια ελεγχόμενη συναλλαγή εντός του ομίλου έναντι των τιμών που συμφωνήθηκαν για τις συναλλαγές του με μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Η τιμή που καταβάλλεται από την συνδεδεμένη εταιρεία θεωρείται ως η υποκείμενη συγκρίσιμη τιμή για τον προσδιορισμό της τιμής μεταφοράς σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή.

Για παράδειγμα, όταν ένας φορολογούμενος - μια εταιρεία παραγωγής - πωλεί έπιπλα σε τιμές ίσες με τις τιμές καταλόγου σε συνδεδεμένες και μη επιχειρήσεις σε συγκρίσιμες ποσότητες και αγορές, καθώς και με τους ίδιους όρους και συνθήκες, οι τιμές αυτές μπορούν να χρησιμοποιηθούν για εσωτερική σύγκριση τιμών. Εάν υπάρχουν μόνο οι πωλήσεις σε συνδεδεμένα μέρη, αλλά δεν έχει πωλήσεις σε μη συνδεδεμένες εταιρείες, η εφαρμογή της εσωτερικής σύγκρισης των τιμών δεν είναι δυνατή λόγω της έλλειψης τιμής που να χρησιμοποιηθεί ως σημείο αναφοράς. Το ίδιο μπορεί να ισχύει και στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος, όπως και η εταιρεία παραγωγής που αναφέρονται παραπάνω, συνάπτει σύμβαση υπέρ της μη συνδεδεμένης μέσα σε εύρος των τιμών της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Τέλος, μπορούμε να πούμε όσο λιγότερο συχνή είναι μια συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων μη συνδεδεμένων εταιρειών, τόσο λιγότερο χρήσιμο θα είναι για τους σκοπούς της σύγκρισης τιμών.



Εικόνα 1: CUP: Εξωτερική σε αντίθεση με την εσωτερική σύγκριση πηγή (Kratzer, 2008)

2.2.1.1.1.2 Άμεση εναντίον έμμεση σύγκρισης

Για την εφαρμογή της μεθόδου CUP, απαιτείται ότι καμία από τις διαφορές, ούτε μεταξύ των συναλλαγών ούτε μεταξύ των συμβαλλομένων εταίρων, επηρεάζει ουσιωδώς την τιμή στην ελεύθερη αγορά (άμεση σύγκριση τιμών), ή ότι οι επιπτώσεις από τις ενδεχόμενες διαφορές μεταξύ αυτών των πράξεων ή των εταιρειών εξαλείφονται μέσω εύλογα ακριβείς ρυθμίσεις (έμμεση σύγκριση των τιμών).

Απαραίτητη προϋπόθεση για μια άμεση σύγκριση των τιμών είναι ότι οι παράγοντες που επηρεάζουν, είναι πανομοιότυποι ή τουλάχιστον παρόμοιοι. Θα πρέπει να θεωρηθεί ότι παρόμοιες συνθήκες και περιστάσεις δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκη τις ίδιες τιμές, αλλά παρόμοιες τιμές. Εάν ο αριθμός των μη ελεγχόμενων συγκρίσιμων συναλλαγών έχει προσδιοριστεί, θα μπορούσε να είναι δυνατόν η τιμή αυτή όχι μόνο να είναι σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, αλλά να αποτελεί μια σειρά από τιμές πλήρους ανταγωνισμού και να μπορεί να προσδιοριστεί. Όσο αυτές οι μη ελεγχόμενες πράξεις είναι άμεσα συγκρίσιμες, δηλαδή καμία από τις διαφορές, αν υπάρχουν, δεν έχουν ουσιώδη επιρροή στην τιμή, όλο το φάσμα των τιμών μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

Στην πράξη, είναι συχνά δύσκολο ή αδύνατο να εντοπιστούν μη ελεγχόμενες συναλλαγές που να είναι αρκετά παρόμοιες με μια ελεγχόμενη συναλλαγή χωρίς προσαρμογές. Στις περιπτώσεις αυτές, οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ προβλέπουν ότι "οι δυσκολίες που προκύπτουν στην προσπάθεια να κάνει ακριβείς ρυθμίσεις λογικά δεν πρέπει να αποκλείουν συστηματικά τη δυνατότητα εφαρμογής της μεθόδου CUP", αλλά, αντίθετα, "κάθε προσπάθεια θα πρέπει να προβλεφθεί η δυνατότητα προσαρμογής των δεδομένων, έτσι ώστε να μπορεί να χρησιμοποιηθεί κατάλληλα σε μια μέθοδο CUP".

Κατά την εκτέλεση μιας έμμεσης σύγκρισης των τιμών, σημαντικές επιρροές των διαφορετικών παραγόντων που πρέπει να προσδιοριστούν, υπολογίζονται, και αποβάλλονται. Οι ακριβείς υπολογισμοί προσαρμογής μπορούν να γίνουν είτε με την τιμή στην ελεγχόμενη συναλλαγή ή με τις τιμές των μη ελεγχόμενων συναλλαγών. Εάν οι υπολογισμοί γίνονται σωστά, το αποτέλεσμα θα είναι το ίδιο, δηλαδή η ελεγχόμενη τιμή θα είναι σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

2.2.1.1.2 Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (resale price method)

Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (resale price method – RPM), εξετάζει κατά πόσο, η τιμή που χρεώνεται για μια συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων συνάδει με την αρχή των ίσων αποστάσεων, συγκρίνοντας, το περιθώριο μικτού κέρδους που πραγματοποιείται κατά την

μεταγενέστερη μεταπώληση σε μια ανεξάρτητη επιχείρηση με το περιθώριο μικτού κέρδους που πραγματοποιείται σε συγκρίσιμες ανεξάρτητες συναλλαγές, δηλαδή σε εκείνες που η αγορά γίνεται από μια ανεξάρτητη επιχείρηση και η μεταπώληση γίνεται σε μια επίσης ανεξάρτητη επιχείρηση. (Τσουρουφλής, 2010, σ. 37)³¹.

Το μικότο περιθώριο εκφράζει το μικότο κέρδος ως ποσοστό επί των πωλήσεων και ορίζεται ως:

$$\text{Περιθώριο Μικτού Κέρδους} = \frac{\text{Μικτό Κέρδος}}{\text{Πωλήσεις}} \times 100 = \frac{\text{Πωλήσεις} - \text{Κόστος Πωλήσεων}}{\text{Πωλήσεις}} \times 100.$$

Ο τύπος αυτός μπορεί να δοθεί και ως εξής:

$$\text{Περιθώριο Μικτού Κέρδους} = \frac{\text{Λειτουργικά έξοδα} + \text{Λειτουργικά Έσοδα}}{\text{Πωλήσεις}} \times 100$$

Το μικότο περιθώριο κέρδους θα επιτρέψει σε έναν μεταπωλητή να ανακτήσει τα έξοδα λειτουργίας του και να κερδίσει ένα κέρδος με βάση τις λειτουργίες που επιτελεί, τους κινδύνους που αναλαμβάνει, και τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιεί. (Kratzer, 2008, σ. 33)³²

Το περιθώριο στην τιμή μεταπώλησης του μεταπωλητή στην ελεγχόμενη συναλλαγή μπορεί να προσδιοριστεί με βάση το περιθώριο στην τιμή μεταπώλησης που το ίδιο κερδίζει για τα είδη που αγοράζονται και πωλούνται σε συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές ("Εσωτερικά συγκρίσιμες"). Σε άλλες περιπτώσεις (ιδίως όταν αξιόπιστα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία δεν είναι διαθέσιμα), το περιθώριο στην τιμή μεταπώλησης μπορεί να καθοριστεί με αναφορά το περιθώριο των τιμών μεταπώλησης που κέρδισε από ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές ("εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία").

2.2.1.1.2.1 Τα είδη της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης

Όπως και με τη μέθοδο CUP, η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης μπορεί να εφαρμοστεί με την σύγκριση εσωτερικά ή εξωτερικά. Επιπλέον, μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί για την άμεση ή έμμεση σύγκριση. (Kratzer, 2008, σ. 33)³³

2.2.1.1.2.1.1 Εσωτερική εναντίον εξωτερικής

Εικόνα 2: RPM Εξωτερική σε αντίθεση με την εσωτερική σύγκριση πηγή (Kratzer, 2008)

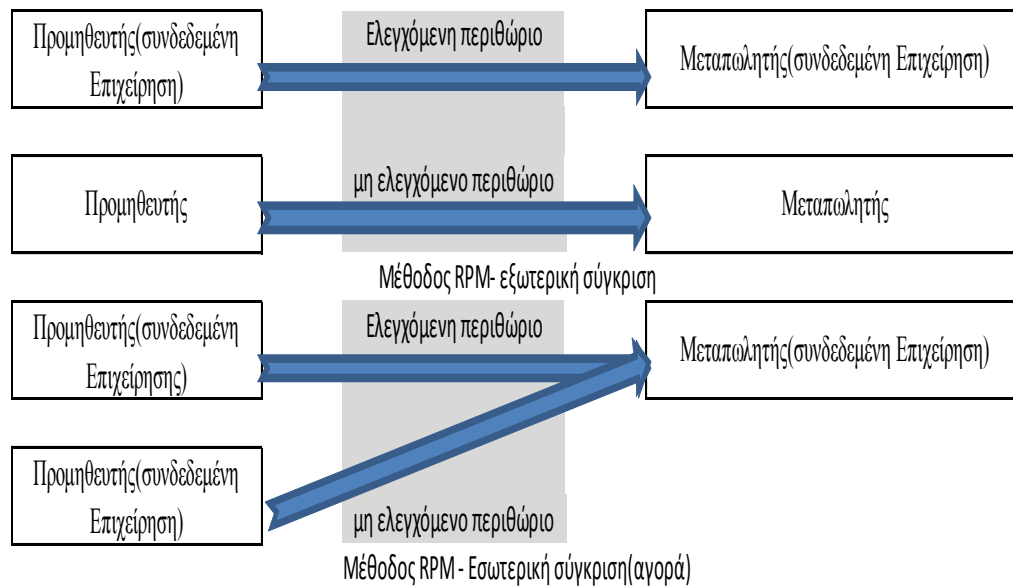
Σε μια εσωτερική

σχέση, το ακαθάριστο περιθώριο που κερδίζει ο μεταπωλητής σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή έχει

³¹ Τσουρουφλής Α. (2011) ο.π.

³² Kratzer, C. (2008). Transfer pricing methods. In G. Green, *Transfer Pricing Manual* (pp. 21-54). United Kingdom: BNA International Inc.

³³ Kratzer, C. (2008). ο.π.



υποβληθεί σε εξέταση των ακαθάριστων περιθωρίων κέρδους του ίδιου μεταπωλητή (ή ίσως ένα άλλο μεταπωλητή στην πολυεθνική) που κερδίζει σε συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές. Τα στοιχεία για τα περιθώρια των τιμών μεταπώλησης που κερδίζει σε μη ελεγχόμενες συναλλαγές θα πρέπει, συνεπώς, να είναι διαθέσιμα εσωτερικά.

Σε μια εξωτερική σχέση, με χαρακτήρα πλήρους ανταγωνισμού, το ακαθάριστο περιθώριο που κερδίζει ο μεταπωλητής σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή ελέγχεται συγκρίνοντάς το με τα μικτά περιθώρια κέρδους που αποκομίζουν οι ανεξάρτητοι μεταπωλητές. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το περιθώριο μικτού κέρδους και τα περαιτέρω οικονομικά στοιχεία μπορεί, για παράδειγμα, να προέρχονται από τις λεγόμενες βάσεις δεδομένων της εταιρείας που είναι διαθέσιμες στο κοινό. Διάφορες βάσεις δεδομένων καθώς και το Διαδίκτυο μπορεί να βοηθήσουν να καθοριστούν συγκρίσιμοι μεταπωλητές.

2.2.1.1.2.1.1 Άμεση εναντίον έμμεσης

Η μέθοδος των τιμών μεταπώλησης μπορούν να χρησιμοποιηθούν όταν τα μικτά περιθώρια κέρδους στα υπό σύγκριση υλικά δεν επηρεάζονται από τυχόν διαφορές μεταξύ των υποκείμενων ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών (άμεση σύγκριση), ή η συγκρισιμότητα των ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών διασφαλίζεται με βάση λογικά ακριβών υπολογισμών (έμμεση σύγκριση).

Πιο συγκεκριμένα, για μια άμεση σύγκριση του περιθωρίου τιμών μεταπώλησης, δεν χρειάζονται υπολογισμοί προσαρμογής. Αυτό είναι διαφορετικό σε μια έμμεση σύγκριση περιθωρίου τιμών μεταπώλησης, το οποίο απαιτεί εύλογες προσαρμογές για να διασφαλιστεί η συγκρισιμότητα των σχετικών πράξεων. Η έκταση των προσαρμογών αυτών θα επηρεάσει τη σχετική αξιοπιστία της ανάλυσης των τιμών μεταβίβασης με τη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης.



2.2.1.1.3 Μέθοδος του κόστους συν κέρδους

Όπως και η μέθοδος την τιμής μεταπώλησης, η μέθοδος του κόστους συν κέρδους (cost plus method, συντομογραφικά CPM ή C+) βασίζεται στην σύγκριση περιθωρίων κέρδους. Η διαφορά μεταξύ τους έγκειται στο ότι η μέθοδος τη τιμής μεταπώλησης αναφέρεται στο ποσοστό κέρδους επί της τιμής πώλησης(profit margin), ενώ η μέθοδος του κόστους συν κέρδους αναφέρεται στο ποσοστό κέρδους επί του κόστους κτήσης (profit mark – up) (Τσουρουφλής, 2010, p. 42)³⁴.

Η μέθοδος cost plus μπορεί να είναι χρήσιμη για τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης για μακροπρόθεσμες συμβάσεις πώλησης-προμήθειας, συμβάσεις τιμολόγησης των ημι-έτοιμων προϊόντων, συμβάσεις μεταποίησης, συμβάσεις προμηθειών και έρευνας και ανάπτυξης.

2.2.1.1.3.1 Είδη της Μεθόδου του κόστους συν κέρδους

Όπως και με τις προηγούμενες μεθόδους, η μέθοδος του κόστους συν κέρδους μπορεί να εφαρμοστεί με την σύγκριση εσωτερικά ή εξωτερικά. Επιπλέον, μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί για την άμεση ή έμμεση σύγκριση. (Kratzer, 2008, σ. 39)³⁵

2.2.1.1.3.1.1 Εσωτερικά εναντίον εξωτερικά

Σε ιδανική περίπτωση, η εσωτερική σύγκριση θα μπορούσε να εφαρμοστεί. Αυτό συμβαίνει όταν η συνδεδεμένη επιχείρηση συγκρίνει τη προσαύξηση που κερδίζει σε ελεγχόμενες συναλλαγές με την προσαύξηση που κερδίζει σε συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές. Ωστόσο, είναι επίσης δυνατό να δοκιμαστούν τιμές πλήρους ανταγωνισμού μέσω της σύγκρισης του εξωτερικού, η οποία συγκρίνει την προσαύξηση που κερδίζει με την ελεγχόμενη συναλλαγή με την προσαύξηση κέρδισε σε ανάλογες περιπτώσεις από ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Αυτά τα δεδομένα μπορεί, για παράδειγμα, να προέρχονται από δημόσια διαθέσιμες βάσεις δεδομένων της εταιρείας.

³⁴ Τσουρουφλής, Α. (2011) ο.π.

³⁵ Kratzer, C. (2008). ο.π.

2.2.1.1.3.1.2 Άμεση εναντίον έμμεσης

Μια άμεση σύγκριση μπορεί να πραγματοποιηθεί, εάν οι διαφορές μεταξύ των συναλλαγών σε σχέση με τις διαφορές μεταξύ των υπό εξέταση επιχειρήσεων δεν έχουν σημαντική επίπτωση. Σε άλλες περιπτώσεις, μια έμμεση σύγκριση είναι δυνατή, υπό τον όρο ότι λογικά ακριβείς προσαρμογές μπορούν να γίνουν για την εξάλειψη των επιπτώσεων από αυτές τις διαφορές.

2.2.1.2 Μη παραδοσιακές μέθοδοι

2.2.1.2.1 Μέθοδος του επιμερισμού του κέρδους (profit split method)

Με βάση την μέθοδο του επιμερισμού του κέρδους της συναλλαγής (Profit split method, συντομογραφικά PSM) το καθαρό κέρδος (ή η ζημία) που προκύπτει από μια ενδοομιλική συναλλαγή κατανέμεται μεταξύ των συμβαλλόμενων επιχειρήσεων ανάλογα με τη συνεισφορά τους στη συναλλαγή.

Η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους επιδιώκει να εξαλείψει τις συνέπειες επί των κερδών των ειδικών όρων που τίθενται ή επιβάλλονται σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή (ή σε ελεγχόμενες συναλλαγές που είναι κατάλληλες για τη συγκέντρωση) με τον καθορισμό της κατανομής των κερδών που οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις θα ανέμεναν να εισπράξουν από τη συμμετοχή στη συναλλαγή ή συναλλαγές.

Τα συνδυασμένα κέρδη που κατανέμονται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων από τις ελεγχόμενες συναλλαγές θα πρέπει να καθορίζονται πριν απ' όλα. Στη συνέχεια, αυτά τα κέρδη κατανέμονται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων με βάση τη σχετική αξία της συμβολής κάθε επιχείρησης, η οποία θα πρέπει να αντανakλά τις λειτουργίες που εκτελούν, οι κίνδυνοι που προκύπτουν και τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από κάθε επιχείρηση στις ελεγχόμενες συναλλαγές. Εξωτερικά δεδομένα της αγοράς (π.χ., τα ποσοστά διάσπασης των κερδών μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων που εκτελούν παρόμοιες λειτουργίες) πρέπει να χρησιμοποιούνται για την αξία συμμετοχής κάθε επιχείρησης, αν είναι δυνατόν, έτσι ώστε η διαίρεση των συνδυασμένων κερδών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων να είναι, σύμφωνα με τα κέρδη μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων που εκτελούν τις ίδιες λειτουργίες που επιτελούνται από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους ενδείκνυται προς εφαρμογή στις περιπτώσεις όπου λόγω ελλείψεως συγκριτικών στοιχείων οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι δύσκολο να εφαρμοστούν.

Τέλος, η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται επικουρικά σε περιπτώσεις που η υπό φορολόγηση εταιρεία εμφανίζει είτε χαμηλή κερδοφορία είτε συνεχιζόμενες ζημίες. (Αλεξόπουλος, 2011, σ. 27)³⁶

2.2.1.2.1.1 Είδη Μεθόδου του επιμερισμού του κέρδους

2.2.1.2.1.1.1 Ανάλυση της συνεισφοράς(Contribution analysis)

Σύμφωνα με την ανάλυση της συνεισφοράς, τα συνδυασμένα κέρδη από τις ελεγχόμενες συναλλαγές κατανέμονται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων βάσει της σχετικής αξίας των λειτουργιών που εκτελούνται από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις που ασχολούνται με τις ελεγχόμενες συναλλαγές. Τα εξωτερικά δεδομένα της αγοράς που αντικατοπτρίζουν τον τρόπο με τον οποίο οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις κατανέμουν τα κέρδη σε παρόμοιες περιπτώσεις θα πρέπει να συμπληρώσουν την ανάλυση. Εάν η σχετική αξία των εισφορών μπορεί να υπολογιστεί άμεσα, τότε δεν απαιτείται ο προσδιορισμός της πραγματικής αξίας της συνεισφοράς. Τα συνδυασμένα κέρδη από τις ελεγχόμενες συναλλαγές θα πρέπει να καθορίζονται βάσει των λειτουργικών κερδών. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να είναι σωστή η κατανομή των μεικτών κερδών κατά προτεραιότητα και ακολούθως να αφαιρούμε τα έξοδα που αναλογούν σε κάθε επιχείρηση.

2.2.1.2.1.1.2 Ανάλυση του υπολειμματικού κινδύνου(residual analysis ή residual profit split method)

Σύμφωνα με την ανάλυση του υπολειμματικού κέρδους, τα συνδυασμένα κέρδη από τις ελεγχόμενες συναλλαγές επιμερίζονται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων βασίζεται σε μια προσέγγιση δύο σταδίων.

Στο πρώτο στάδιο, χορηγείτε επαρκής ποσό κερδών σε κάθε επιχείρηση ώστε να παρέχει μια βασική αποζημίωση για τις συνήθη λειτουργίες. Αυτή η βασική αποζημίωση δεν περιλαμβάνει αντάλλαγμα για την πιθανή αξία άυλων περιουσιακών στοιχείων από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Η βασική αποζημίωση καθορίζεται με βάση τις αποδόσεις που κερδίζουν οι συγκρίσιμες ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε συγκρίσιμες συναλλαγές. Στην πράξη, οι παραδοσιακές μέθοδοι συναλλαγής μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να προσδιοριστεί ένα κανονικό κέρδος.

Στο δεύτερο στάδιο γίνεται η κατανομή των υπολειμματικών κερδών (δηλαδή κέρδος που απομένει μετά το στάδιο 1) μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις. Εάν το υπόλοιπο κερδών οφείλεται σε άυλα περιουσιακά στοιχεία, τότε η κατανομή του κέρδους αυτού θα πρέπει να βασίζεται στη σχετική αξία. Το δεύτερο στάδιο δεν μπορεί εξαρτάται από εξωτερικά δεδομένα της αγοράς.

³⁶ Αλεξόπουλος, Δ. (2011), ο.π.

Η υπολειμματική μέθοδος διαχωρισμού κέρδους χρησιμοποιείται περισσότερο στην πράξη από την προσέγγιση της συνεισφοράς. Η μέθοδος έχει δύο πλεονεκτήματα. Πρώτον, η εναπομένουσα προσέγγιση ξεπερνά τα περίπλοκα προβλήματα των τιμών μεταβίβασης, με τα δύο χρήσιμα βήματα. Εκ τούτου, λαμβάνει υπόψη τις περίπλοκες περιπτώσεις για τις οποίες τα συγκριτικά στοιχεία δεν μπορούν να βρεθούν και να αξιολογηθούν πλήρως οι λειτουργίες όλων των εμπλεκόμενων μερών. Το πρώτο βήμα προσδιορίζει μια βασική απόδοση για τις συνήθεις λειτουργίες, ενώ το δεύτερο βήμα διαθέτει το υπόλοιπο κέρδος που αναλογεί στις άυλες ιδιότητες μεταξύ των εμπλεκόμενων μερών. Δεύτερον, μια πιθανή διαφορά απόψεων με τις φορολογικές αρχές έχει μειωθεί με τη χρήση της υπολειμματικής προσέγγιση αντί της προσέγγισης των συνεισφορών, επειδή το ποσό του κέρδους που πρέπει να χωριστεί στο πλαίσιο της υπολειμματικής προσέγγισης είναι μικρότερο και εφαρμόζεται υπό την υπολειμματική μέθοδο του διαχωρισμού κέρδους.

2.2.1.2.1.1.3 Ανάλυση του απασχολούμενου κεφαλαίου(Capital employed analysis)

Με βάση αυτή την ανάλυση επιμερίζεται το συνολικό καθαρό κέρδος της επιχείρησης έτσι ώστε οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις που μετέχουν στην συναλλαγή να έχουν το ίδιο δείκτη αποδοτικότητας απασχολούμενου κεφαλαίου. Η μέθοδος αυτή βασίζεται στην παραδοχή ότι η κεφαλαιακή επένδυση, κάθε μιας από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις ενέχει τον ίδιο βαθμό κινδύνου, αρά στην ελεύθερη αγορά οι επιχειρήσεις αυτές θα είχαν το ίδιο δείκτη απόδοσης. (Τσουρουφλής, 2010, σ. 49)³⁷

2.2.1.2.1.1.4 Μέθοδος του συγκριτικού επιμερισμού του κέρδους(Comparable profit split method)

Σε ορισμένες χώρες χρησιμοποιείται μια άλλη εκδοχή της μεθόδου επιμερισμού. Εναλλακτικά, μπορεί κανείς να χωρίσει το κέρδος με τη σύγκριση της κατανομής των λειτουργικών κερδών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και την κατανομή των λειτουργικών κερδών μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων που συμμετέχουν σε παρόμοιες δραστηριότητες υπό παρόμοιες συνθήκες.

Η μεγάλη διαφορά με την ανάλυση συνεισφοράς είναι ότι η μέθοδος του συγκριτικού επιμερισμού του κέρδους εξαρτάται από τη διαθεσιμότητα των εξωτερικών στοιχείων της αγοράς για την απευθείας μέτρηση της σχετικής αξίας των εισφορών, ενώ η ανάλυση συνεισφοράς μπορεί να εφαρμοστεί εάν αυτή η άμεση μέτρηση δεν είναι εφικτή.

³⁷ Τσουρουφλής, Α. (2010) ο.π.

2.2.1.2.2 Μέθοδος του καθαρού κέρδους της συναλλαγής(transactional net margin method)

Η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής λειτουργεί με παρόμοιο τρόπο με τη μέθοδο κόστος συν κέρδος και τη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης. Ωστόσο, η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής αφορά την καθαρή κερδοφορία, δηλαδή ελέγχει τα καθαρά κέρδη σε ελεγχόμενες συναλλαγές και τα συγκρίνει με τα καθαρά κέρδη σε μη ελεγχόμενες πράξεις. Αυτό σημαίνει ότι, αντί των μικτών κερδών η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής αναλύει τα καθαρά κέρδη με την κατάλληλη βάση, όπως το κόστος, τις πωλήσεις ή, ανάλογα με τη περίπτωση μπορεί να είναι, τα περιουσιακά στοιχεία. Αυτό γίνεται μέσω των καθαρών περιθωρίων κέρδους ή των λεγόμενων δεικτών επίπεδου κέρδους. Σε αντίθεση με τη μέθοδο cost plus, το οποίο υπολογίζει γενικά τη προσαύξηση μετά από άμεσο και έμμεσο κόστος παραγωγής, η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής χρησιμοποιεί περιθώρια και υπολογίζεται μετά τα λειτουργικά έξοδα.

Τα στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη για την εξέυρεση της βάσης αναφοράς επί της οποίας υπολογίζεται το περιθώριο καθαρού κέρδους, εξαρτώνται από διάφορους παράγοντες. Τέτοιοι παράγοντες είναι το είδος της δραστηριότητας της υπό εξέταση συνδεδεμένης επιχείρησης, η αξιοπιστία των συγκριτικών στοιχείων που λαμβάνονται από τις αντίστοιχες συναλλαγές ανεξάρτητων επιχειρήσεων και η καταλληλότητα αυτών των στοιχείων για την εξαγωγή του πραγματικού αποτελέσματος που θα επιτύγχανε η επιχείρηση υπό συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού. (Τσουρουφλής, 2010, σ. 52)³⁸. Ένας αριθμός διαφορετικών δεικτών για το επίπεδο κέρδους είναι διαθέσιμα για τον έλεγχο με βάση την μέθοδο του καθαρού κέρδους της συναλλαγής. Η επιλογή του δείκτη των κερδών και η καταλληλότητα της εφαρμογής του εξαρτάται, για παράδειγμα, αν ο έλεγχος αφορά ενός φορέα παροχής υπηρεσιών, μονάδα παραγωγής ή μεταπωλητή. Οι οικονομικές συνθήκες και η διαθεσιμότητα των δεδομένων είναι επίσης καθοριστική. Σημαντικοί δείκτες είναι το λειτουργικό περιθώριο (operating margin) και η απόδοση των λειτουργικών περιουσιακών στοιχείων (return on operating assets – ROA).

Στην πράξη, από τους πιο συχνά χρησιμοποιούμενους δείκτες είναι το λειτουργικό περιθώριο. Το λειτουργικό περιθώριο κέρδους, ορίζεται ως αναλογία των λειτουργικών κερδών με τις πωλήσεις.

$$\text{Λειτουργικό Περιθώριο} = \frac{\text{Λειτουργικό Κέρδος}}{\text{Πωλήσεις}} \times 100$$

Η απόδοση των λειτουργικών περιουσιακών στοιχείων (ROA) υπολογίζεται ως εξής:

$$ROA = \frac{\text{Λειτουργικά Κέρδη}}{\text{Λειτουργικά Πάγια}} \times 100 = \frac{\text{Λειτουργικά Κέρδη}}{\text{Σύνολο Παγίων – Κυκλοφορούν ενεργητικού}} \times 100$$

³⁸ Τσουρουφλής Α. (2010) ο.π.

Η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής ενδείκνυται σε περιπτώσεις που δεν είναι εφαρμόσιμες οι μέθοδοι της τιμής μεταπώλησης και του κόστους συν κέρδους εξαιτίας σημαντικών διαφορών ως προς τις λειτουργίες και τους κινδύνους ανάμεσα στις ενδοομιλικές συναλλαγές και στις συναλλαγές μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων. Γι' αυτό το λόγο, η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται συχνά σε διεθνείς συναλλαγές. (Τσουρουφλής, 2010, σ. 52)³⁹.

Η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής βασίζεται στην οικονομική θεωρία που αναφέρει ότι τα κέρδη από τις επιχειρήσεις που λειτουργούν υπό παρόμοιες συνθήκες, στην ίδια αγορά και τη βιομηχανία, τείνουν να γίνουν πιο ισότιμα μετά από κάποιο χρονικό διάστημα. Εάν μια επιχείρηση κερδίζει υψηλότερα καθαρά κέρδη από άλλους στον ίδιο τομέα των επιχειρήσεων, θα πρέπει να είναι σε θέση να επεκτείνουν την παραγωγή ή τις πωλήσεις τους σε βάρος των λιγότερο αποτελεσματικών εταιρειών. Στο τέλος, οι ανταγωνιστικές επιχειρήσεις θα πρέπει είτε να εγκαταλείψουν ή να γίνουν πιο αποτελεσματικές και να αυξήσουν τα έσοδά τους.

2.2.1.2.3 Μέθοδος του συνολικού επιμερισμού βάση μαθηματικού τύπου (Global formulary apportionment method)

Η μέθοδος του συνολικού καταμερισμού βάσει μαθηματικού τύπου (global formulary apportionment method) στην ουσία παραβλέπει την νομική αυτοτέλεια των μελών ενός ομίλου. Με την μέθοδο αυτή το συνολικό εισόδημα του ομίλου κατανέμεται μεταξύ των μελών του με βάση έναν προκαθορισμένο μαθηματικό τύπο, ο οποίος λαμβάνει υπόψη συγκεκριμένους παράγοντες όπως τα πάγια, οι δαπάνες μισθοδοσίας ή ο κύκλος εργασιών των επιμέρους επιχειρήσεων. (Τσουρουφλής, 2010, σ. 55)⁴⁰

Με την συγκεκριμένη μέθοδο θα διαθέτουν τα παγκόσμια κέρδη του ομίλου σε ενοποιημένη βάση μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε διαφορετικές χώρες, με βάση ένα προκαθορισμένο τύπο και μηχανιστική. Θα πρέπει να υπάρχουν τρεις βασικές συνιστώσες για την εφαρμογή του: ο προσδιορισμός της μονάδας που θα φορολογηθούν, δηλαδή ποια από τις θυγατρικές και τα υποκαταστήματα του ομίλου θα πρέπει να περιλαμβάνει η συνολική φορολογητέα οικονομική μονάδα, ο ακριβής προσδιορισμός των συνολικών κερδών, και ο καθορισμός του τύπου που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για την κατανομή των συνολικών κερδών της μονάδας. Ο τύπος πιθανότατα θα πρέπει να βασίζεται σε κάποιο συνδυασμό των εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, μισθοδοσίας, καθώς και των πωλήσεων. (Organisation for Economic Co-operation and development, 2010, σ. 1.17)⁴¹

³⁹ Τσουρουφλής Α. (2010) ο.π.

⁴⁰ Τσουρουφλής Α. (2010) ο.π.

⁴¹ Organisation for Economic Co-operation and development (2010) παρ. 1.17

Η μέθοδος του συνολικού καταμερισμού βάσει μαθηματικού τύπου θεωρείται κατά κανόνα μη συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Για τον λόγο αυτό ο ΟΟΣΑ δεν την αποδέχεται. Παρ' όλα αυτά σε ορισμένες χώρες με ομοσπονδιακή κρατική δομή χρησιμοποιείται η μέθοδος αυτή για την κατανομή των φορολογικών εσόδων από τα κέρδη εθνικών ομίλων μεταξύ των ομόσπονδων πολιτειακών υποδιαίρέσεων στις οποίες εδρεύουν οι θυγατρικές του ομίλου. (Τσουρουφλής, 2010, σ. 55)⁴²

2.2.2 Χρησιμοποιούμενα Συγκριτικά Στοιχεία

2.2.2.1 Βάση σύγκρισης

Για να καθοριστεί η καταλληλότερη μέθοδος προκειμένου να τεκμηριωθεί ότι η τιμή χρέωσης σε μία ενδοομιλική συναλλαγή ανταποκρίνεται στην αρχή των ίσων αποστάσεων, είναι απαραίτητο να επιλεγεί πρώτα το συμβαλλόμενο μέρος που θα αποτελέσει τη μονάδα σύγκρισης. Η μονάδα σύγκρισης είναι η εταιρία ή το συνδεδεμένο μέρος που συμμετέχει σε μία ενδοομιλική συναλλαγή και του οποίου οι τιμές ή τα περιθώρια κέρδους πρέπει να εξεταστούν χρησιμοποιώντας την πιο κατάλληλη για αυτό το μέρος μέθοδο (“tested party”).

Το μέρος που χρησιμοποιείται ως μονάδα σύγκρισης είναι το μέρος του οποίου οι τιμές ή τα κέρδη: α) μπορούν να επιβεβαιωθούν διότι υπάρχουν αξιόπιστα, επαρκή και πλήρη διαθέσιμα στοιχεία και β) χρειάζονται όσο το δυνατόν λιγότερες αναμορφώσεις. Συνεπώς, στις περισσότερες περιπτώσεις είναι το μέρος που έχει τις λιγότερες συναλλαγές, λειτουργίες, άυλα στοιχεία κλπ. και γενικά εμφανίζει τις λιγότερες περιπλοκές από τις υπόλοιπες εταιρίες που συμμετέχουν στις ενδοομιλικές συναλλαγές.

2.2.2.2 Επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου τεκμηρίωσης τιμών Ενδοομιλικές συναλλαγές προς τεκμηρίωση

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

⁴² Τσουρουφλής, Α. (2010). *ο.π.*

Κεφάλαιο 3^ο Νομικό Πλαίσιο

3.1. Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο

3.1.1 Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ⁴³

Η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών ως ζήτημα διασυνοριακού χαρακτήρα, εμπίπτει στο ρυθμιστικό πεδίο μιας σειράς διατάξεων και διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Εφαρμόζονται κυρίως τα άρθρα 9 και 25 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, η οποία αποτελεί το μοντέλο με βάση το οποίο καταρτίζονται μεταξύ των κρατών οι επιμέρους Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Η Πρότυπη σύμβαση δεν διαθέτει κανονιστική ισχύ η ίδια, αλλά οι διμερείς συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας που στηρίζονται σε αυτή και που υπογράφονται ανάμεσα στην Ελλάδα και τρίτα κράτη και εν συνεχεία κυρώνονται από το ελληνικό κοινοβούλιο ως διεθνείς συμβάσεις, σύμφωνα με το άρθρο 27 παράγραφος 1 του Συντάγματος. (Αλεξόπουλος, 2011, σσ. 36-37)⁴⁴

3.1.1.1 Άρθρο 9

Οι διατάξεις των διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, οι οποίες ακολουθούν το άρθρο 9 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, επιτρέπουν την διόρθωση κερδών μιας επιχείρησης σε περίπτωση παράβασης της αρχής των ίσων αποστάσεων. Επιβάλλουν, όμως, σε αυτή την περίπτωση να διενεργηθεί μια αντίστοιχη αναπροσαρμογή των κερδών της συνδεδεμένης επιχείρησης στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος, ώστε να αποφευχθεί η διπλή φορολογία. Εφόσον απαιτείται, η αναπροσαρμογή αυτή διενεργείται ύστερα από συνεννόηση μεταξύ των αρμοδίων αρχών των συμβαλλόμενων κρατών.

Η διόρθωση των κερδών σε περίπτωση παράβασης γίνονται σε δύο στάδια. Αρχικά προβλέπεται η προσαύξηση των φορολογητέων κερδών της επιχείρησης που τεχνητά εμφάνισε μειωμένα κέρδη λόγω υπερτιμολογήσεων ή υποτιμολογήσεων στις συναλλαγές της με συνδεδεμένη επιχείρηση άλλου συμβαλλομένου κράτους. Εν συνεχεία, προκειμένου να αποφευχθεί η οικονομική διπλή φορολογία, ακολουθεί η αντίστοιχη μείωση των φορολογητέων κερδών και συνεπώς και του φόρου της συνδεδεμένης επιχείρησης στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος. (Αναστόπουλος &

⁴³ Παρακαλώ δείτε το παράρτημα Π4

⁴⁴ Αλεξόπουλος, Δ. (2011). ο.π.

Φορτσάκης, 2008, σ. 375)⁴⁵. Ουσιαστικά, η υψηλότερη φορολογία που προκύπτει στο ένα κράτος πρέπει να αντισταθμίζεται με μείωση των φορολογητέων κερδών στο άλλο κράτος.

Οι διατάξεις των φορολογικών συμβάσεων που αντιστοιχούν στο άρθρο εφαρμόζονται σε περιπτώσεις που μεταξύ των δύο επιχειρήσεων οι οποίες υπάγονται σε αυτό επικρατούν ή επιβάλλονται στις εμπορικές ή οικονομικές τους σχέσεις όροι που διαφέρουν από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Όπως συνεπάγεται από τη διατύπωση της διάταξης, απαραίτητη προϋπόθεση για την εφαρμογή της είναι η ύπαρξη εμπορικών ή οικονομικών σχέσεων, (Τσουρουφλής, 2010, σσ. 85-88)⁴⁶.

3.1.1.2 Άρθρο 25

Όσον αφορά την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών, η διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού εφαρμόζεται και στην περίπτωση διόρθωσης των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων με βάση το άρθρο 9 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, για την εφαρμογή του οποίου γίνεται έμμεση παραπομπή στο άρθρο 25 της Πρότυπης Σύμβασης. Πιο συγκεκριμένα, στο άρθρο 9 αναφέρεται ότι για τον καθορισμό της αναπροσαρμογής ύστερα από την διόρθωση των κερδών, οι φορολογικές αρχές των συμβαλλόμενων κρατών δύναται να συμβουλευονται η μία την άλλη. Η επιλογή του ρήματος συμβουλευονται κατά την διατύπωση του άρθρου 9 σημαίνει ότι το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 25 της Πρότυπης σύμβασης του ΟΟΣΑ δεν περιορίζεται μόνο στην κατ' άρθρο 25 παρ. 3 διαδικασία διαβούλευσης σχετικά με την πλήρωση των κενών της Σύμβασης, αλλά περιλαμβάνει και τις ενδοομιλικές συναλλαγές. (Αλεξόπουλος, 2011, σσ. 40-41)⁴⁷

Στις παραγράφους 1-2 του άρθρου 25 της Πρότυπης Σύμβασης θεσπίζεται η υπό στενή έννοια Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, σε αντίθεση με τη θεσπιζόμενη στην παρ. 3 του ίδιου άρθρου υπό ευρεία έννοια Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού. Στην πρώτη περίπτωση η Διαδικασία τίθεται σε κίνηση έπειτα από πρωτοβουλία του φορολογούμενου, στη δεύτερη ύστερα από πρωτοβουλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής ενός εκ των δυο συμβαλλομένων κρατών. Άλλα δικαιώματα για τον φορολογούμενο πέραν της πρωτοβουλίας για τη θέση σε κίνηση της Διαδικασίας δεν προβλέπονται. Ο φορολογούμενος σε καμία περίπτωση δεν καθίσταται εμπλεκόμενο μέρος στη Διαδικασία, η οποία διεξάγεται αποκλειστικά μεταξύ των φορολογικών αρχών των συμβαλλομένων κρατών. Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού αποτελεί μια ειδική διαδικασία, ανεξάρτητη από τα ένδικα βοηθήματα που οι φορολογούμενοι έχουν στη διάθεσή τους κατά τις διατάξεις του

⁴⁵ Αναστόπουλος, Ι., & Φορτσάκης, Θ. (2008). *Φορολογικό Δίκαιο*, 2η Έκδοση. Αθήνα - Κομοτηνή: Αντ. Ν. Σάκκουλα.

⁴⁶ Τσουρουφλής Α. (2010) οπ.

⁴⁷ Αλεξόπουλος, Δ. (2011). ο.π.

εσωτερικού δικαίου. Στη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού υπό στενή έννοια το ζητούμενο είναι η αποφυγή της φορολογίας που απειλεί να πλήξει ή έχει πλήξει τον φορολογούμενο και η οποία δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της Σύμβασης ενώ στη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού υπό ευρεία έννοια οι αρμόδιες φορολογικές αρχές έχουν τη δυνατότητα να επιλύσουν διαφορές που ανακύπτουν κατά την ερμηνεία ή εφαρμογή της Σύμβασης. (Πέρρου)⁴⁸.

Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, κατά την οποία οι αρμόδιες φορολογικές αρχές των συμβαλλομένων κρατών έρχονται σε συνεννόηση προκειμένου να αποφευχθεί η επιβολή της απειλούμενης διπλής φορολογίας ή να αρθεί αυτή σε περίπτωση που έχει ήδη επιβληθεί ή ακόμα και να εξαλειφθούν αμφιβολίες που γεννώνται από την εφαρμογή της Σύμβασης, ανεξαρτήτως και πέρα από τα μέσα που προβλέπονται στην εσωτερική νομοθεσία των κρατών για τους φορολογούμενους, αν και έχει αποδειχθεί αρκετά αποτελεσματική, είναι ατελής καθώς παρουσιάζει αρκετά μειονεκτήματα. (Αλεξόπουλος, 2011, σ. 44)

Το σημαντικότερο είναι ότι οι αρμόδιες φορολογικές αρχές των συμβαλλομένων κρατών δεν υποχρεούνται από την Σύμβαση να καταλήξουν σε μία κοινή θέση, την οποία να δεσμεύονται να εφαρμόσουν στα πλαίσια της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού. Εν συνεχεία, οι άμεσα ενδιαφερόμενοι φορολογούμενοι οι οποίοι απειλούνται, τίθενται εκτός διαδικασίας, η οποία διεξάγεται αποκλειστικά και μόνο μεταξύ των αρμοδίων φορολογικών αρχών των συμβαλλομένων κρατών. (Φορτσάκης, 1998, σ. 224; Πέρρου Κ. , 2002, σ. 363)⁴⁹.

3.1.3 Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ

Το 1979, η Επιτροπή Δημοσιονομικών Υποθέσεων (Committee on Fiscal Affairs) του ΟΟΣΑ εξέδωσε μία έκθεση με τίτλο "Transfer Pricing and Multinational Enterprises". Στην συνέχεια η ίδια επιτροπή εξέδωσε άλλες τρεις εκθέσεις που πραγματεύονταν ζητήματα της ενδοομιλικής τιμολόγησης: το 1984 μια μελέτη με τίτλο "Transfer Pricing and Multinational Enterprises- Three Taxation issues", το 1987 μια έκθεση με τίτλο "Thin Capitalization" και το 1993 μία έκθεση με τίτλο "Tax Aspects of Transfer Pricing within Multinational Enterprises: The United States Proposed Regulation". Το 1995, εκδόθηκαν οι Κατευθυντήριες Οδηγίες με την μορφή που υπάρχει σήμερα με

⁴⁸ Πέρρου, Κ. (n.d.). *Katerina Perrou On Tax Greece*. Ανάκτηση Ιούλιος 2012, από Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού των Διεθνών Διμερών Συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης του εισοδήματος και κεφαλαίου: http://www.kperrou-ontax.com/uploads/7/0/7/2/7072629/dfn2002.mutual_agreement_procedure.pdf

⁴⁹ Φορτσάκης, Θ. (1998). Η διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού. *Διαιτησία και διοικητικές διαφορές, Ινστιτούτο Ελληνικής Συνταγματικής Ιστορίας και Συνταγματικής Επιστήμης, Μελέτες 10, Διεύθυνση Γ.Κασιμάτης εκδόσεις Δίκαιο και Οικονομία, Π.Ν. Σάκκουλα*, σ. 224. Επίσης, Πέρρου, Κ. (2002). *Η διαιτησία στις διεθνείς φορολογικές, ΧρΙΔ Β/2002, Η ανεπαρκεια της διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού και η ανάγκη συμπλήρωσης της*.

τίτλο "Transfer pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration." (Τσουρουφλής, 2010, p. 113)⁵⁰

Οι κατευθυντήριες οδηγίες αποτελούνται από έναν πρόλογο, ένα γλωσσάριο, 8 κεφάλαιο και ένα παράρτημα. Τα κεφάλαια είναι διαρθρωμένα ως εξής:

Κεφάλαιο 1: Η αρχή των ίσων αποστάσεων

Κεφάλαιο 2: Παραδοσιακές μέθοδοι

Κεφάλαιο 3: Άλλες μέθοδοι

Κεφάλαιο 4: Διοικητικές μέθοδοι για την αποφυγή και επίλυση διαφορών από την ενδοομιλική τιμολόγηση

Κεφάλαιο 5: Τεκμηρίωση

Κεφάλαιο 6: Άυλα αγαθά

Κεφάλαιο 7: Ενδοομιλικές Υπηρεσίες

Κεφάλαιο 8: Συμφωνίες κατανομής Κόστους (Oecd, 2010)⁵¹

Στην Ελλάδα, οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ δεν διαθέτουν νομική δεσμευτική ισχύ, ωστόσο η χώρα μας ως κράτος μέλος του ΟΟΣΑ φέρει την πολιτική δέσμευση για την εφαρμογή τους⁵². Βασικό επιπλέον επιχείρημα αποδοχής των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ ως οδηγιών με αυξημένη ρυθμιστική ισχύ, αποτελεί η ευθεία αναφορά σε αυτές σχετικά με τις μεθόδους προσδιορισμού των ενδοομιλικών συναλλαγών, τόσο στο άρθρο 39 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος όσο και στο άρθρο 26 του ν. 3729/2008. Τέλος, οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ λειτουργούν ως ερμηνευτικό βοήθημα κατά την ερμηνεία των διατάξεων περί ενδοομιλικής τιμολόγησης. (Αλεξόπουλος, 2011, σσ. 46-47)⁵³

3.2 Ευρωπαϊκό Κοινοτικό Δίκαιο

3.2.1 Σύμβαση Διαιτησίας⁵⁴

Η ευρωπαϊκή νομοθεσία έχει ως πρωταρχικό σκοπό την εξάλειψη της διπλής φορολόγησης του εισοδήματος που προκύπτει από τις εντός των Ευρωπαϊκών συνόρων ενδοεταιρικές συναλλαγές των επιχειρήσεων. Για να επιτευχθεί αυτό υπεγράφη από τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις 23 Ιουλίου 1990 η Συνθήκη Διαιτησίας.

⁵⁰ Τσουρουφλής Α. (2010) ο.π.

⁵¹ Oecd. (2010). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*. Organisation for Economic Co-operation and Development.

⁵² Η συνθήκη ίδρυσης του ΟΟΣΑ κυρώθηκε από την Ελλάδα με το Ν.Δ. 4190/1961

⁵³ Αλεξόπουλος Δ. (2011) ο.π.

⁵⁴ Παρακαλώ δείτε το παράρτημα Π5

Η συνθήκη εφαρμόζεται στις περιπτώσεις όπου τα κέρδη που συμπεριλαμβάνονται στα κέρδη μιας επιχείρησης σε ένα κράτος-μέλος εμπεριέχονται ή είναι πιθανόν να εμπεριέχονται στα κέρδη μιας επιχείρησης σε ένα άλλο κράτος-μέλος. Μέσω του άρθρου 4 της συνθήκης αυτής ορίζονται οι δύο περιπτώσεις όπου τα κράτη-μέλη έχουν το δικαίωμα να αναπροσαρμόσουν το εισόδημα μιας επιχείρησης μόνιμα εγκατεστημένης σ' αυτά. Η πρώτη περίπτωση αφορά μια επιχείρηση σε ένα κράτος-μέλος, η οποία συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στην διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο μιας επιχείρησης σε ένα άλλο κράτος-μέλος, και λόγω αυτής της σχέσης προκύπτουν κέρδη τα οποία δεν θα προέκυπταν μεταξύ δύο ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Η δεύτερη περίπτωση αφορά μια επιχείρηση σε ένα κράτος-μέλος, η οποία δραστηριοποιείται μέσω μιας άλλης επιχείρησης σε ένα άλλο κράτος-μέλος. Τότε, στην επιχείρηση που είναι μόνιμα εγκατεστημένη στο δεύτερο κράτος-μέλος, πρέπει να αποδοθούν τα κέρδη τα οποία πιθανόν να προέκυπταν, αν ήταν ανεξάρτητη επιχείρηση με ίδιες ή παρόμοιες δραστηριότητες και λειτουργούσε κάτω από παρόμοιες συνθήκες ανεξάρτητα. (Μπέκα, 2005)⁵⁵

Όσον αφορά στον τομέα της διακριτής τιμολόγησης, διαπιστώνεται ότι η διπλή φορολόγηση των ενδοεταιρικών συναλλαγών αποτελεί ένα διαρκώς αυξανόμενο πρόβλημα, το οποίο χρήζει άμεσης αντιμετώπισης. Η Συνθήκη Διαιτησίας, ενώ σαν ιδέα κρίνεται ότι μπορεί να συμβάλλει αποτελεσματικά στην λύση του προβλήματος, στην πραγματικότητα εφαρμόζεται ελάχιστα. Ο λόγος για αυτή την εξέλιξη είναι το γεγονός ότι οι διατάξεις του είναι αρκετά περίπλοκες και χρήζουν περαιτέρω ερμηνείας και επεξήγησης προκειμένου να εφαρμοστούν από τις επιχειρήσεις.

Επιπλέον, η ερμηνεία και ο έλεγχος της εφαρμογής της Σύμβασης Διαιτησίας δεν υπάγεται στη δικαιοδοσία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αλλά εναπόκειται στην κρίση των εθνικών δικαστηρίων. Δεδομένου λοιπόν, ότι τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης αριθμούν προς το παρόν 25, είναι δυνατόν να προκύψουν 25 διαφορετικές ερμηνείες.⁵⁶ (Hinnekens, 1992)⁵⁷.

3.2.2. Κώδικας Δεοντολογίας για την Ευρωπαϊκή Τεκμηρίωση

Ο Ευρωπαϊκός Κώδικας Δεοντολογίας αποτελεί ψήφισμα του Συμβουλίου και των αντιπροσώπων των κυβερνήσεων των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ως ψήφισμα δεν περιλαμβάνεται στις πράξεις των κοινοτικών οργάνων που προβλέπονται από το άρθρο 249 Συνθήκη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ούτε προβλέπεται από άλλη διάταξη του πρωτογενούς κοινοτικού δικαίου, με άμεση συνέπια να μην έχει νομική δεσμευτική ισχύ. Το ψήφισμα, μαζί με μια σειρά

⁵⁵ Μπέκα, Ι. (2005). *ο.π.*

⁵⁶ Τα κράτη μέλη έχουν αυξηθεί σε 27

⁵⁷ Hinnekens, L. (1992). The Tax Arbitration Convention. Its Significance for the EC Based Enterprise, the EC Itself, and for Belgian and International Tax Law. *EC Tax Review*, p. 70.

άλλων πράξεων, όπως οι κατευθυντήριες οδηγίες, οι συστάσεις, οι διακηρύξεις ανήκουν στην έννοια του "soft law" το οποίο αποτελεί ένα σύνολο κανόνων συμπεριφοράς που αναπτύσσει πολιτική ή ηθική αλλά όχι νομική δεσμευτικότητα. Υπό την έννοια αυτή, οι κανόνες του "soft law" δεν αναπτύσσουν κανονιστική ισχύ και συνεπώς δεν συστήνουν δικαιώματα και υποχρεώσεις. Συνέπεια των ανωτέρω αποτελεί το συμπέρασμα ότι ο Ευρωπαϊκός Κώδικας Δεοντολογίας δεν αναπτύσσει δεσμευτική ισχύ στην ελληνική έννομη τάξη (Αλεξόπουλος, 2011, σσ. 54-55)

Ο κώδικας δεοντολογίας αφορά την εφαρμογή τυποποιημένης και εν μέρει κεντρικά οργανωμένης τεκμηρίωσης σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην ΕΕ. Τα κράτη μέλη κάνουν δεκτή την τυποποιημένη και εν μέρει κεντρικά οργανωμένη τεκμηρίωση για τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην ΕΕ, ήτοι την "ΤΤΜ ΕΕ"⁵⁸ και την θεωρούν βασική πηγή πληροφοριών για την αξιολόγηση των τιμών μεταβίβασης ενός ομίλου πολυεθνικών επιχειρήσεων.

Η Ευρωπαϊκή Τεκμηρίωση των Τιμών Ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελείται από δύο μέρη, τη βασική τεκμηρίωση και την τεκμηρίωση ανά χώρα. Τα στοιχεία της βασικής τεκμηρίωσης εμπεριέχονται στον Βασικό Φάκελο, ενώ τα στοιχεία ανά χώρα εμπεριέχονται στους Εθνικούς Φακέλους. Το περιεχόμενο της τεκμηρίωσης ανά χώρα συμπληρώνει το βασικό φάκελο. Αυτά τα δυο αποτελούν από κοινού το φάκελο τεκμηρίωσης για το κάθε κράτος μέλος της ΕΕ. Η τεκμηρίωση ανά χώρα θα διατίθεται σε εκείνες τις φορολογικές αρχές που έχουν έννομο συμφέρον να τους επιφυλαχθεί η κατάλληλη φορολογική μεταχείριση όσον αφορά τις συναλλαγές που καλύπτει η τεκμηρίωση.

3.2.2.1 Βασικός Φάκελος⁵⁹

Ο "βασικός φάκελος" πρέπει να αντανακλά την οικονομική κατάσταση της εταιρείας και να περιγράφει σε γενικές γραμμές τον όμιλο ΠΕ και το σύστημα τιμών μεταβίβασης που είναι κοινό και διαθέσιμο σε όλα τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη της ΕΕ και να περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

α) μια γενική περιγραφή της επιχείρησης και της στρατηγικής της, περιλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος

β) μια γενική περιγραφή της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του ομίλου ΠΕ (που θα περιλαμβάνει το οργανόγραμμα, τον κατάλογο των μελών του ομίλου και την περιγραφή της συμμετοχής της μητρικής εταιρείας στις θυγατρικές)

⁵⁸ Παρακαλώ δείτε στο παράρτημα ΠΙ

⁵⁹ Όπως αναφέρονται στο παράρτημα του κώδικα δεοντολογίας όσον αφορά την τεκμηρίωση σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην ευρωπαϊκή ένωση (ττμ εε)

γ) τη γενική περιγραφή των συνδεδεμένων εταιρειών που συμμετέχουν σε ελεγχόμενες συναλλαγές που αφορούν εταιρείες στην ΕΕ

δ) μια γενική περιγραφή των ελεγχόμενων συναλλαγών στις οποίες συμμετέχουν οι συνδεδεμένες εταιρείες στην ΕΕ, ήτοι μια γενική περιγραφή:

1. της ροής των συναλλαγών (υλικά και άυλα περιουσιακά στοιχεία, υπηρεσίες, χρηματοοικονομικές συναλλαγές).
2. της ροής των τιμολογίων· και
3. του ύψους της ροής των συναλλαγών

ε) μια γενική περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών, των κινδύνων που αντιμετωπίζονται και μια περιγραφή των αλλαγών στις λειτουργίες και στους κινδύνους σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος, π.χ. όταν πρόκειται για αλλαγή από κανονικό διανομέα σε απλό προμηθευτή στ) την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, εμπορικές ονομασίες, τεχνογνωσία, κλπ.) και την πληρωμή ή είσπραξη δικαιωμάτων·

ζ) μια περιγραφή της πολιτικής της ΠΕ για τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης ή του συστήματος τιμών μεταβίβασης του ομίλου που εξηγεί τον τρόπο καθορισμού των τιμών υπό συνθήκες ανταγωνισμού

η) κατάλογο συμφωνιών κατανομής του κόστους, προκαταρκτικών συμφωνιών και δικαστικών αποφάσεων για θέματα τιμών μεταβίβασης στο βαθμό που αφορούν τα μέλη ομίλων στην ΕΕ· και τη δέσμευση κάθε φορολογουμένου στην εσωτερική αγορά να παρέχει συμπληρωματικές πληροφορίες κατόπιν αιτήματος και εντός εύλογης προθεσμίας σύμφωνα με τους εθνικούς κανόνες.

3.2.2.2 Εθνικός Φάκελος⁶⁰

Η τεκμηρίωση ανά χώρα πρέπει να περιέχει, εκτός από το περιεχόμενο του βασικού φακέλου, τα ακόλουθα στοιχεία:

α) λεπτομερή περιγραφή της επιχείρησης και της στρατηγικής της, περιλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος και

β) πληροφορίες, ήτοι περιγραφή και εξήγηση, σχετικά με ελεγχόμενες συναλλαγές ανά χώρα στις οποίες περιλαμβάνονται:

- ι) η ροή των συναλλαγών (υλικά και άυλα περιουσιακά στοιχεία, υπηρεσίες, χρηματοοικονομικές συναλλαγές)

⁶⁰ Όπως αναφέρονται στο παράρτημα του κώδικα δεοντολογίας όσον αφορά την τεκμηρίωση σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην ευρωπαϊκή ένωση (ττμ εε)

ii) η ροή των τιμολογίων και

iii) το ύψος της ροής των συναλλαγών

γ) συγκριτική ανάλυση, ήτοι:

i) χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων και των υπηρεσιών

ii) λειτουργική ανάλυση (επιτελούμενες λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, επιχειρησιακοί κίνδυνοι)

iii) συμβατικοί όροι

iv) οικονομικές περιστάσεις και

v) ειδικές στρατηγικές της επιχείρησης

δ) εξήγηση σχετικά με την επιλογή και την εφαρμογή των μεθόδων καθορισμού των τιμών μεταβίβασης, ήτοι, ποιος είναι ο λόγος για την επιλογή συγκεκριμένης μεθόδου καθορισμού των τιμών μεταβίβασης και ο τρόπος με τον οποίο εφαρμόστηκε

ε) συναφείς πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά και/ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον διατίθενται και

στ) περιγραφή της εφαρμογής της πολιτικής του ομίλου σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης.

Τέλος θα πρέπει να σημειωθεί ότι, η τεκμηρίωση ανά χώρα πρέπει να είναι στη γλώσσα που προβλέπεται για το συγκεκριμένο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος.

3.3 Ελληνική Νομοθεσία

Το Transfer Pricing ενέσκηψε στην ελληνική πραγματικότητα πολύ πρόσφατα. Μέχρι τώρα υπήρχαν μόνο διατάξεις για την υπερτιμολόγηση και την υποτιμολόγηση, οι οποίες όμως είχαν τύχει σχετικά περιορισμένης εφαρμογής. (Τσουρουφλής, 2010, σ. 5) ⁶¹.

Από το 1994, οι διατάξεις σύμφωνα με τον ελληνικό φορολογικό νόμο (άρθρο 39 του Ν. 2238/1994, ο κώδικας φορολογίας εισοδήματος), έδωσαν τη δυνατότητα στις ελληνικές φορολογικές αρχές να προβούν σε προσαρμογές των διαιτηρικών συναλλαγών που δεν έχουν διεξαχθεί σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Ωστόσο, ο νόμος αυτός σπάνια εφαρμόζεται στην πράξη, και, κατά συνέπεια, οι εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα έχουν δώσει λίγη έμφαση στην ανάπτυξη των επίσημων πολιτικών τιμών μεταβίβασης ή την προετοιμασία των εγγράφων για την υποστήριξη της τιμολόγησης των διαιτηρικών συναλλαγών τους.

Η κατάσταση αυτή άλλαξε στα τέλη του 2008, όταν εκδόθηκε από το Υπουργείο Ανάπτυξης ο ν. 3728/2008, σχετικά με τον έλεγχο και την εποπτεία της αγοράς. Αν και ο σκοπός της

⁶¹ Τσουρουφλής Α. (2010) οπ.

νομοθεσίας αυτής ήταν για να εφαρμόσουν μέτρα για τον έλεγχο των τιμών καταναλωτή, η νομοθεσία που θεσπίστηκε εφαρμόζε τις αρχές καθορισμού των τιμών μεταβίβασης του ΟΟΣΑ ως ένα από τα εργαλεία με τα οποία θα επιτευχθεί έλεγχος των τιμών καταναλωτή. Ως εκ τούτου, το άρθρο 26 του ν. 3728/2008 επιβεβαιώνει την εφαρμογή της αρχής της ανεξαρτησίας των διεισδυτικών συναλλαγών και συνιστά μια επίσημη απαίτηση των φακέλων τεκμηρίωσης για όλους τους Έλληνες φορολογούμενους.

Με αφορμή την ανάληψη δράσης από το Υπουργείο Ανάπτυξης για τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης, το Υπουργείο Οικονομικών θέσπισε τις δικές του απαιτήσεις τεκμηρίωσης για φορολογικούς σκοπούς στα μέσα του 2009. Οι απαιτήσεις αυτές ενσωματώνονται στην ελληνική φορολογική νομοθεσία βάσει του άρθρου 1 του Ν. 3775/2009, που τροποποίησε το ισχύον άρθρο 39 και προστίθεται ένα νέο άρθρο 39Α του Ν. 2238/1994. Επιπλέον, το άρθρο 13 του Ν. 3842/2010 έχει ενσωματωθεί με περαιτέρω τροποποιήσεις με το προαναφερθέν άρθρο 39Α. Οι τελευταίες τροποποιήσεις έχουν διαφοροποιήσει τα δύο καθεστώτα στις τιμές μεταβίβασης όσον αφορά τις απαιτήσεις τεκμηρίωσης και τις κυρώσεις για μη συμμόρφωση.

Οι διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 είναι αποτελεσματικές για χρήσεις που έληξαν μετά την ημερομηνία ψήφισης του νόμου (δηλαδή 18 Δεκεμβρίου 2008), ενώ οι διατάξεις των άρθρων 39 και 39Α (όπως τροποποιήθηκε από τις προαναφερθείσες νομοθετικές διατάξεις) είναι αποτελεσματικές για τις φορολογικές δηλώσεις υποβάλλονται από την 1η Ιανουαρίου 2011 και μετά (δηλαδή το οικονομικό έτος 2010 και έπειτα). Ωστόσο, το Υπουργείο Ανάπτυξης έχει τη δύναμη να παραπέμψει έναν φορολογούμενο στο Υπουργείο Οικονομικών, αν διαπιστώσει ότι δεν υπάρχει ανεξαρτησία τιμολόγησης κατά τη διάρκεια του ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 26 του ν. 3728/2008, η ότι η τεκμηρίωση είναι επίσης απαραίτητη για φορολογικούς σκοπούς από χρήσεις που έληξαν 18 Δεκεμβρίου του 2008 και μετά.

Η εισαγωγή των δύο νομοθετημάτων τιμών μεταβίβασης από δύο διαφορετικούς φορείς της κυβέρνησης σε τόσο σύντομο χρονικό διάστημα αποτελεί σαφή ένδειξη ότι οι τιμές μεταφοράς είναι τώρα στο επίκεντρο της ελληνικής κυβέρνησης. Επιπλέον, οι ελληνικές φορολογικές αρχές έχουν ιστορικά συγκριτικά επιθετική στάση στη διεξαγωγή φορολογικών ελέγχων, με τους φορολογουμένους, αποφεύγοντας σπάνια κάποιο επίπεδο προσαρμογής.

3.3.1. Άρθρο 39 του Ν. 2238/1994⁶²

3.3.1.1 Πεδίο εφαρμογής

Σύμφωνα με τη γραμματική διατύπωση του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε στο πεδίο εφαρμογής του υπάγονται οι εξής περιπτώσεις επιχειρήσεων: ημεδαπές επιχειρήσεις οι οποίες συνδέονται είτε με άλλες ημεδαπές είτε με αλλοδαπές επιχειρήσεις, τα νομικά πρόσωπα το άρθρου 101 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε⁶³ καθώς και οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που έχουν αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Το κρίσιμο στοιχείο για την υπαγωγή στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 39 είναι η άσκηση επιχείρησης. Συνεπώς, δεν υπάγονται σε αυτό τα φυσικά πρόσωπα που δεν ασκούν επιχείρηση καθώς και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία συμπεριλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα⁶⁴ (Αλεξόπουλος, 2011, σ. 58).⁶⁵

Επιπλέον, για να εμπίπτει μια επιχείρηση στο υποκειμενικό πεδίο του άρθρου 39 του ν. 2238/1994 είναι η σχέση σύνδεσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 3 του ίδιου άρθρου. Σύμφωνα δε με την παράγραφο αυτή, το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 39 καταλαμβάνει επιχειρήσεις που συνδέονται με σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιαδούς διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου λόγω συμμετοχής της μιας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων. (Τσουρουφλής, 2010, σ. 189)⁶⁶

Ο παραπάνω ορισμός είναι αρκετά ευρύς, ώστε να καταλαμβάνει τις περισσότερες περιπτώσεις επιχειρηματικής σύνδεσης (Δουμουλάκης, 2009, σ. 1078)⁶⁷. Στην πραγματικότητα

⁶² Παρακαλώ δείτε παράρτημα Π2

⁶³ Σύμφωνα με το άρθρο 105 παρ. 10 του ΚΦΕ (ν.2238/1994) σε συνδυασμό με το άρθρο 101 παρ. 1 του ν. 2238/1994, στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 39 ΚΦΕ υπάγονται οι ακόλουθες νομικές μορφές επιχειρήσεων: «οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ανεξαρτήτως του αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα, οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμοί που αποκτούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα».

⁶⁴ Άρθρο 101 παρ. 2 ΚΦΕ

⁶⁵ Αλεξόπουλος Δ. (2011) ο.π.

⁶⁶ Τσουρουφλής, Α. (2010) ο.π.

⁶⁷ Δουμουλάκης, Β. (2009). Ερμηνευτικές παρατηρήσεις για τους κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών. Σχόλια στα νέα άρθρα 39 και 39α' του ΚΦΕ όπως τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν με τα άρθρα 1 και 2 Ν 3775/2009 . *Κανόνες Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, Κανόνες Υποκεφαλαιοδότησης Επιχειρήσεων, Διαδικασία Ταχείας Αδειοδότησης και άλλες διατάξεις ΔΦΝ* , σ. 1079.

αποτελεί μάλλον μια προσπάθεια συγκερασμού της έννοιας της σύνδεσης του παλαιότερου άρθρου 39 με την αντίστοιχη έννοια του άρθρου 9 της πρότυπης σύμβασης του ΟΟΣΑ (Τσουρουφλής, 2010, σ. 189)⁶⁸.

Στο αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 39 του ΚΦΕ (ν. 2238/1994) εμπίπτει το σύνολο των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων και συγκεκριμένα οι πωλήσεις κάθε είδους περιουσιακών στοιχείων, είτε ενσώματων είτε άυλων. Εμπίπτουν επίσης το σύνολο των υπηρεσιών μεταξύ των οποίων και οι χρηματοοικονομικές υπηρεσίες (π.χ. η παραχώρηση δανείων, πιστώσεων κτλ), οι υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης και αναδιοργάνωσης καθώς και η εκμίσθωση κινητών ή ακινήτων. Τέλος, οι διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΕ βρίσκουν εφαρμογή και στα δικαιώματα ή τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων, στην περίπτωση όμως που αντισυμβαλλόμενα μέρη είναι αποκλειστικώς ημεδαπή επιχείρηση και αλλοδαπή επιχείρηση ή οργανισμός (Μάλλιου & Σαββαϊδού, 2007, σ. 1222; Δουμουλάκης, 2009)⁶⁹. Οι συμβάσεις αυτές διακρίνονται από τις συμβάσεις πώλησης άυλων περιουσιακών στοιχείων, καθώς ως αντικείμενο τους έχουν την παραχώρηση του δικαιώματος χρήσης των άυλων περιουσιακών στοιχείων και όχι τη μεταβίβαση της κυριότητάς τους. (Αλεξόπουλος, 2011, σσ. 62-63)

Αναγκαία προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 39 του ΚΦΕ, είναι η αντίθεση της ενδοομιλικής τιμολόγησης προς την αρχή των ίσων αποστάσεων ή του πλήρους ανταγωνισμού που πραγματώνεται όταν οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων πραγματοποιούνται «με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων». Όσον αφορά τις ελληνικές μόνιμες εγκαταστάσεις η παράγραφος 10 του άρθρου 105 του ΚΦΕ προβλέπει ότι οι διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΕ βρίσκουν εφαρμογή όταν «η επιχείρηση που εδρεύει στην αλλοδαπή επιβάλλει στο υποκατάστημα, πρακτορείο, εργοστάσιο κτλ, που βρίσκεται στην Ελλάδα όρους εμπορικής ή οικονομικής συνεργασίας καταφανώς επαχθέστερους εκείνων, οι οποίοι θα συνομολογούντο αν η συναλλαγή εγένετο με τρίτους». (Τσουρουφλής, 2010, σσ. 192-193)⁷⁰

⁶⁸ Τσουρουφλής, Α. (2010) ο.π.

⁶⁹ Μάλλιου, Α., & Σαββαϊδού, Κ. (2007). Η πρακτική του καθορισμού της τιμής των συναλλαγών (transfer pricing), ως μέθοδος περιορισμού της φοροδιαφυγής ή/και της φοροαποφυγής, αναφορικά με τα άυλα αγαθά και δικαιώματα στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο. *ΔΦΝ*, σ. 1222. Και Δουμουλάκης, Β. (2009). ο.π.

⁷⁰ Τσουρουφλής, Α. ο.π.

Τελευταία αντικειμενική προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 39 του ΚΦΕ, αποτελεί η απώλεια φορολογικών εσόδων για το ελληνικό δημόσιο. Είναι γνωστό, ότι η παραβίαση της αρχής των ίσων αποστάσεων ή του πλήρους ανταγωνισμού δεν συνεπάγεται πάντοτε την ταυτόχρονη φοροαποφυγή για την ημεδαπή επιχείρηση που συμμετείχε στην ενδοομιλική συναλλαγή. (Αλεξόπουλος, 2011, σ. 64)

3.3.1.2 Έννομες Συνέπειες

Στην περίπτωση που πληρούνται οι παραπάνω προϋποθέσεις υπαγωγής στο υποκειμενικό και αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 39 του ΚΦΕ, τότε επέρχονται και οι ακόλουθες έννομες συνέπειες.

Αρχικά, οι διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΕ προβλέπουν την προσαύξηση των κερδών της επιχείρησης η οποία λόγω της παράβασης της «αρχής των ίσων αποστάσεων» πραγματοποίησε μικρότερο κέρδος. Η διόρθωση αυτή διενεργείται στα κέρδη μόνο ημεδαπής επιχείρησης ή ημεδαπής μόνιμης εγκατάστασης, οι οποίες υπάγονται στην φορολογική εξουσία της ελληνικής φορολογικής αρχής. Η προσαύξηση που πραγματοποιείται στα κέρδη της ημεδαπής επιχείρησης, ισούται με το ποσό των κερδών που θα είχαν πραγματοποιηθεί από την επιχείρηση αυτή, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω της παραβίασης της «αρχής των ίσων αποστάσεων ή του πλήρους ανταγωνισμού». (Αλεξόπουλος, 2011, σ. 65)

Παράλληλα με την προσαύξηση των καθαρών κερδών της επιχείρησης, η διαφορά που θεωρείται κέρδος για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου να προσδιοριστούν οι κάθε είδους φόροι τέλη και εισφορές στις λοιπές φορολογίες. Τέτοιου είδους φόροι μπορεί να είναι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, τα τέλη χαρτοσήμου, οι διάφοροι παρακρατούμενοι φόροι και γενικά κάθε φορολογική επιβάρυνση που υπολογίζεται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα. (Τσουρουφλής, 2010, σσ. 196-197)⁷¹

Το άρθρο 39 του ΚΦΕ, προβλέπει επίσης και μία σειρά κυρώσεων που επιβάλλεται στην επιχείρηση επί της οποίας η φορολογική αρχή έχει προβεί σε διόρθωση των κερδών. Σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 39, εκτός από την προσαύξηση των κερδών της επιχείρησης επιβάλλονται και οι τυχόν πρόσθετοι φόροι και προσαυξήσεις (βάσει του άρθρου 1 του ν. 2523/1997) και οι οποίες προβλέπουν προσαυξήσεις ανακρίβειας της τάξης του 2% μηνιαίως για την φορολογία εισοδήματος και 3% για τον ΦΠΑ. Προβλέπεται, επίσης, η λήψη μέτρων και η επιβολή διοικητικών κυρώσεων (βάσει των άρθρων 13 και 14 του ν.2523/1997) για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου.

⁷¹ Τσουρουφλής, Α.(2010) ο.π.

Τέλος, σε βάρος των επιχειρήσεων για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 39 του ΚΦΕ, επιβάλλεται χρηματικό πρόστιμο, το οποίο υπολογίζεται με συντελεστή 20% επί των επιπλέον καθαρών κερδών που προκύπτουν από την εφαρμογή της «αρχής των ίσων αποστάσεων ή του πλήρους ανταγωνισμού». Σύμφωνα με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, το εν λόγω πρόστιμο έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα ως προς την προσαύξηση των κερδών της επιχείρησης, δηλαδή, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις διενέργειας της προσαύξησης, επιβάλλεται και το πρόστιμο και αντίστροφα, εάν εφόσον ακυρωθεί η προσαύξηση των κερδών, ακυρώνεται και το πρόστιμο. (Αλεξόπουλος, 2011, σσ. 66-67)⁷²

3.3.1.2.1 Σύγκριση Κυρώσεων συνδεδεμένων και μη συνδεδεμένων επιχειρήσεων

Στους παρακάτω πίνακες απεικονίζονται οι διαφορές στον τρόπο κυρώσεων των εταιρειών με κριτήριο το αν είναι συνδεδεμένες ή μη. Όπως γίνεται κατανοητό οι κυρώσεις οι οποίες έχει να αντιμετωπίσει μια μη συνδεδεμένη εταιρεία είναι πιο δυσχερείς από τις συνέπειες μια συνδεδεμένη.

Κυρώσεις (Για συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών)		
Διατάξεις άρθρου 39 Ν.2238/1994		
1	Η διαφορά προσαυξάνει τα καθαρά κέρδη	Παράγραφοι 1 και 2
2	Δεν θίγεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων	Παράγραφοι 1 και 2
3	Η διαφορά προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα (προκειμένου να ληφθούν υπ' όψιν για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών)	Παράγραφος 4
4	Επιβάλλεται πρόστιμο που υπολογίζεται σε ποσοστό 10% επί της διαφοράς το οποίο δεν μειώνεται κατά τη διοικητική επίλυση (20% μετά την ψήφιση του φορολογικού νομοσχεδίου)	Παράγραφος 7

Πίνακας 1: Κυρώσεις για συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών Πηγή (Κορομηλάς, 2010)⁷³

Κυρώσεις (Για συναλλαγή μεταξύ εταιρειών στις οποίες δεν υπάρχει κάποια από τις σχέσεις που προβλέπονται από το άρθρο 39 Ν. 2238/1994)	
Έκδοση τιμολογίου αξίας μεγαλύτερης της πραγματικής (Εικονικό τιμολόγιο)	
Εκδότης	Λήπτης

⁷² Αλεξόπουλος, Δ. (2011) ο.π.

⁷³ Κορομηλάς, Γ. (2010, Απριλίου 14). *Ενδοομιλικές συναλλαγές. Υπερτιμολογήσεις -Υποτιμολογήσεις Αντιμετώπιση από τον φορολογικό έλεγχο*. Ανάκτηση Σεπτεμβρίου 2012, 17, από http://www.acci.gr/acci/Portals/0/Announcements/Pr/14.4.2010_koromilas.pdf

Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή(Παράγραφος 4 του άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992)	Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή (Παράγραφος 4 του άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992)
Εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων (Άρθρο 30 Ν.2238/1994(	Εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων (Άρθρο 30 Ν.2238/1994(
Εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών αποτελεσμάτων με προσαύξηση του Μ.Σ.Κ.Κ. κατά 80% (Άρθρο 32 Ν.2238/1994)	Εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών αποτελεσμάτων με προσαύξηση του Μ.Σ.Κ.Κ. κατά 80% (Άρθρο 32 Ν.2238/1994)
Πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της εικονικής αξίας (αν είναι πάνω από 880,00ευρώ) αλλιώς το πρόστιμό της κατηγορίας των βιβλίων(Άρθρο 5. Ν. 2523/1997)	Πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της εικονικής αξίας (αν είναι πάνω από 880,00ευρώ) αλλιώς το πρόστιμό της κατηγορίας των βιβλίων(Άρθρο 5. Ν. 2523/1997)
Ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ ίσο με το τριπλάσιο του φόρου που δεν απέδωσε	Ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ ίσο με το τριπλάσιο του φόρου που δεν απέδωσε ή που επιστράφηκε
Λήψη μέτρων για διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου αν η εικονική αξία είναι πάνω από 300.000 ευρώ (Άρθρο 14 του Ν. 2523/1997)	Λήψη μέτρων για διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου αν η εικονική αξία είναι πάνω από 300.000 ευρώ (Άρθρο 14 του Ν. 2523/1997)
Επίσης ασκείται ποινική δίωξη	
Κυρώσεις (Για συναλλαγή μεταξύ εταιρειών στις οποίες δεν υπάρχει κάποια από τις σχέσεις που προβλέπονται από το άρθρο 39 Ν. 2238/1994)	
Έκδοση τιμολογίου αξίας μικρότερης της πραγματικής (Ανακριβές τιμολόγιο)	
Εκδότης	Λήπτης
Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή(Παράγραφος 4 του άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992)	Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή(Παράγραφος 4 του άρθρο 30 του

	Π.Δ. 186/1992)
Εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων (Άρθρο 30 Ν.2238/1994)	Εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων (Άρθρο 30 Ν.2238/1994)
Εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών αποτελεσμάτων με προσαύξηση του Μ.Σ.Κ.Κ. κατά 40% (Άρθρο 32 Ν.2238/1994)	Εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών αποτελεσμάτων με προσαύξηση του Μ.Σ.Κ.Κ. κατά 40% (Άρθρο 32 Ν.2238/1994)
Πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αποκρυσταλλισμένης συναλλαγής (αν είναι πάνω από 880,00ευρώ) αλλιώς το πρόστιμό της κατηγορίας των βιβλίων (Άρθρο 5. Ν. 2523/1997)	Πρόστιμο της κατηγορίας των βιβλίων (Άρθρο 5 Ν. 2523/1997)

Πίνακας 2: Κυρώσεις για συναλλαγή μεταξύ εταιρειών στις οποίες δεν υπάρχει κάποια από τις σχέσεις που προβλέπονται από το άρθρο 39 Ν. 2238/1994 πηγή (Κορομηλάς, 2010)⁷⁴

3.3.3 Τεκμηρίωση Ενδοομιλικών Συναλλαγών

3.3.3.1. Άρθρο 39⁴ του 2238/1994⁷⁵

Στο υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 39 Α του ΚΦΕ υπάγονται οι εξής περιπτώσεις: Ημεδαπή επιχείρηση, που λειτουργεί με οποιονδήποτε τύπο και μορφή στην Ελλάδα και συνδέεται με αλλοδαπή επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούται σε παροχή στοιχείων και πληροφοριών τεκμηρίωσης των τιμών των μεταξύ τους συναλλαγών για τον έλεγχο των προϋποθέσεων των παραγράφων 2 και 8 του άρθρου 39.

Συνεπώς, όπως προκύπτει από το γράμμα της διάταξης, δεν υπάγονται στο υποκειμενικό πεδίο του άρθρου 39 Α οι ελληνικές μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών εταιρειών, οι οποίες δεν ανήκουν ως μέλη σε πολυεθνικούς ομίλους εταιρειών. Αντίστοιχα, δεν έχουν υποχρέωση τεκμηρίωσης και οι αλλοδαπές μόνιμες εγκαταστάσεις ελληνικών εταιρειών, οι οποίες δεν αποτελούν μέλη ενός πολυεθνικού ομίλου εταιρειών.

⁷⁴ Κορομηλάς Γ. (2010) ο.π.

⁷⁵ Παρακαλώ δείτε παράρτημα Π2

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι, οι επιχειρήσεις, των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα δεν υπερβαίνουν το όριο για ένταξη στην τρίτη κατηγορία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΠΔ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 7 του άρθρου 4 αυτού, τηρούν απλούστερη και περιορισμένη τεκμηρίωση.

Η παράγραφος 2 του άρθρου 39^Α ορίζει ποια θα είναι τα στοιχεία που θα περιλαμβάνονται στους φακέλους. Πιο συγκεκριμένα, ημεδαπή επιχείρηση, μέλος ομίλου πολυεθνικών επιχειρήσεων, μπορεί να εκπληρώνει την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών της μέσω της τήρησης "φακέλου τεκμηρίωσης", ο οποίος αποτελείται από:

α. Το "βασικό" φάκελο τεκμηρίωσης, ο οποίος είναι κοινός για όλες τις εταιρείες του ομίλου και περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για όλες τις συνδεδεμένες εταιρείες και τα υποκαταστήματα του ομίλου. Ο "βασικός φάκελος" περιλαμβάνει:

α) γενική περιγραφή της επιχείρησης και της στρατηγικής της, καθώς και της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του ομίλου,

β) γενική περιγραφή των συνδεδεμένων εταιρειών του ομίλου, που συμμετέχουν σε ελεγχόμενες συναλλαγές, καθώς και των συναλλαγών αυτών,

γ) γενική περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών και των κινδύνων που αντιμετωπίζονται, καθώς και των αλλαγών που μπορεί να επέρχονται,

δ) πληροφορίες σχετικά με την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων και την πληρωμή ή είσπραξη δικαιωμάτων,

ε) περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής και της μεθόδου που ακολουθεί ο όμιλος προκειμένου να καθορίσει τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών του,

στ) κατάλογο συμφωνιών κατανομής κόστους, συμφωνιών προκαθορισμένων τιμολογήσεων και δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τα μέλη του ομίλου, σχετικά με τον καθορισμό των τιμών των συναλλαγών τους και

ζ) έγγραφη δήλωση κάθε επιχείρησης - μέλους του ομίλου για παροχή συμπληρωματικών πληροφοριών.

β. Τον "ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης", ο οποίος συμπληρώνει το "βασικό φάκελο" της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες, σχετικά με τις ελληνικές επιχειρήσεις του ομίλου, όπως λεπτομερή περιγραφή της επιχείρησης και της στρατηγικής της, πληροφορίες για τις ελεγχόμενες συναλλαγές, συγκριτικές αναλύσεις, πληροφορίες για τη μέθοδο που ακολουθεί η επιχείρηση για τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών της και για εσωτερικά και/ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, καθώς και περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής του ομίλου.

Αξίζει να σημειωθεί ότι, από την υποχρέωση τεκμηρίωσης συναλλαγών εξαιρούνται οι συναλλαγές μεταξύ των ιδίων επιχειρήσεων με το ίδιο αντικείμενο όταν το συνολικό ύψος αυτών δεν υπερβαίνει το ποσό των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.

3.3.3.2 Άρθρο 26 του ν. 3728/2008⁷⁶

Τόσο από την παρ. 1 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 όσο και από την παρ. 1 του άρθρου 1 της υπ' αριθμόν Α2-8092/2008 Υπουργικής Απόφασης, υποχρέωση προς τεκμηρίωση επιβάλλεται σε οποιουδήποτε τύπου και μορφής εταιρείες λειτουργούν στην Ελλάδα. Ειδικότερα, στο υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 υπάγονται, ως ημεδαπές εταιρείες, οι ανώνυμες εταιρείες, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, οι ομόρρυθμες εταιρείες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, οι κοινοπραξίες, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών και τέλος οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Στις αλλοδαπές εταιρείες το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 εκτείνεται σε κάθε είδους αλλοδαπή επιχείρηση που λειτουργεί με οποιονδήποτε τύπο εταιρείας μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 100 παρ. 1 του ν.2238/2008 (ΚΦΕ) ή των σχετικών διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας. Προϋπόθεση, λοιπόν, για κάθε αλλοδαπή επιχείρηση ώστε να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 26 του ν. 3728/2008, είναι να διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. (Αλεξόπουλος, 2011, σ. 74)⁷⁷

Εξ αντιδιαστολής στο υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 δεν εμπίπτουν τα φυσικά πρόσωπα που δεν ασκούν επιχείρηση, οι ατομικές επιχειρήσεις⁷⁸, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που δεν ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν ιδρύουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Επίσης, προβλέπεται εξαίρεση, για τις εταιρείες των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ. Θα πρέπει όμως να σημειωθεί ότι, σε περίπτωση που μία εταιρεία υπερβεί το όριο του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ για δύο συνεχόμενες διαχειριστικές χρήσεις η εξαίρεση αίρεται, ενώ

⁷⁶ Παρακαλώ δείτε παράρτημα Π3

⁷⁷ Αλεξόπουλος Δ. (2011) ο.π.

⁷⁸ Αντίθετος ο Δουμουλάκης, ο οποίος επιχειρηματολογώντας με βάση την αρχή της ισότητας, υποστηρίζει της *Praeter legem* διαπλάτυνση του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 26 του ν. 3728/2008, ώστε να περιλαμβάνει και τις ατομικές επιχειρήσεις, δηλαδή υποστηρίζει την αναλογική υπαγωγή των ατομικών επιχειρήσεων στην υποχρέωση τεκμηρίωσης. Δουμουλάκης, Β. (2009). Σύγκριση πεδίου εφαρμογής άρθρου 39 ΚΦΕ(υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις) και άρθρου 26 Ν 3728/2008(κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών). *Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας*, σ. 613.

ισχύει εκ νέου αν η εταιρεία δεν υπερβεί το ίδιο όριο για επίσης δύο συνεχόμενες διαχειριστικές χρήσεις. Ρητή εξαίρεση και συνεπώς απαλλαγή από την υποχρέωση τεκμηρίωσης προβλέπεται και για τις ημεδαπές ή αλλοδαπές εταιρείες που υπάγονται στο καθεστώς του ΑΝ 89/1967 (Τσουρουφλής, 2010, σσ. 206-207)⁷⁹.

Τέλος, από το αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής των διατάξεων περί τεκμηρίωσης εξαιρούνται ρητά οι συμβάσεις με φυσικά πρόσωπα που δεν λειτουργούν ως επιχειρηματίες, οι συμβάσεις μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών ύψους μικρότερου των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ, συναλλαγές που έχουν ως αντικείμενο μετοχές, εταιρικές μερίδες ή μερίδια και τέλος συναλλαγές με αντικείμενο τη μεταβίβαση κυριότητας και λοιπών εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων. (Αλεξόπουλος, 2011, σσ. 76-77)⁸⁰

Όσον αφορά την τεκμηρίωση αυτή ορίζεται από τις παραγράφους 2 και 3 και αναφέρει ότι οι υπόχρεες εταιρείες τεκμηριώνουν τις τιμές σε όλες τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους με την κατάρτιση πλήρους και τυποποιημένης μελέτης τεκμηρίωσης τιμών, η οποία αποτελείται:

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

β. Όσον αφορά τις ημεδαπές θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων και τις αλλοδαπές εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα, από τον "Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης", ο οποίος περιέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την τεκμηρίωση των τιμών των συναλλαγών της ελληνικής θυγατρικής ή του υποκαταστήματος με τις αλλοδαπές εταιρείες του ομίλου, όπως ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για την τιμολογιακή πολιτική του ομίλου και τη μέθοδο τεκμηρίωσης του ΟΟΣΑ που ακολουθεί ο όμιλος στις ενδοομιλικές συναλλαγές του για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων. Οι ανωτέρω φάκελοι τεκμηρίωσης ενημερώνονται υποχρεωτικά, όταν μεταβληθούν τα διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία της αγοράς ή τα στοιχεία των συναλλαγών τα οποία επηρεάζουν την αξιολόγηση της ακολουθούμενης ενδοομιλικής τιμολογιακής πολιτικής.

⁷⁹ όπως αυτό προβλέπεται με το άρθρο 1 παρ. 4 περ. στ της υπ' αριθμόν Α2-8092/2008 Υπουργικής Απόφασης

⁸⁰ Αλεξόπουλος Δ. (2011), ο.π.

3.3.4 Φορολογικός Έλεγχος

Σύμφωνα με το άρθρο 39^Α παράγραφο 7, τα στοιχεία τεκμηρίωσης των παραγράφων 1, 2, 3 και 4 του άρθρου 39^Α που τηρούν οι ημεδαπές επιχειρήσεις, τίθενται στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής στα πλαίσια ελέγχου, εντός εύλογου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρχής αυτής και σε κάθε περίπτωση εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησής του σημειώματος της φορολογικής αρχής.

Όταν από τον έλεγχο διαπιστώνεται ότι συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 39, εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 39 παρ. 6 του 2238/1994 και η υπόθεση παραπέμπεται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή σε ειδική επιτροπή της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 66 η οποία αποφαινεται αιτιολογημένα, λαμβάνοντας υπόψη τις διεθνώς αποδεκτές κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις τιμές μεταβίβασης για πολυεθνικές επιχειρήσεις και φορολογικές αρχές, για τη συνδρομή των προϋποθέσεων της παραγράφου 2 του παρόντος και για το ύψος της προσαύξησης των κερδών ανά περίπτωση.

Η παράγραφος 4 του άρθρου 66 περίπτωση γ' ορίζει ότι συνιστώνται στα ελεγκτικά κέντρα που προβλέπονται από το άρθρο 3 του ν. 2343/1995 (ΦΕΚ 211 Α) ειδικές Επιτροπές, στις οποίες θα ανατίθεται ο έλεγχος των δαπανών των περιπτώσεων ι' και ιη' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του παρόντος, όταν αυτές υπερβαίνουν τα κατά περίπτωση όρια. Τα ελεγκτικά κέντρα που προβλέπονται από το άρθρο 3 του ν. 2343/1995 είναι τα "Ελεγκτικά Κέντρα" και ειδικότερα το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.) και τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Π.Ε.Κ.).

Όσον αφορά τον ν 3728/2008 σύμφωνα με το άρθρο 26 για το σκοπό του ελέγχου της συμμόρφωσης των υπόχρεων εταιρειών ο Βασικός και ο Ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης, κατά περίπτωση, θα πρέπει να είναι διαθέσιμοι οποτεδήποτε ζητηθούν από τις αρμόδιες αρχές του Υπουργείου Ανάπτυξης εντός προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Ως προς τη διαδικασία του ελέγχου αυτή διεξάγεται από την Διεύθυνση της Υπηρεσίας Εποπτείας Αγοράς.

Σύμφωνα με την απόφαση Α2-8092/31-12-2008 του Υπουργού Ανάπτυξης, η διαδικασία του ελέγχου είναι η εξής, η αρμόδια Δ/νση της Υπηρεσίας Εποπτείας Αγοράς απευθύνει στις εταιρείες της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008, οι οποίες, βάσει των καταστάσεων του άρθρου 8 της παρούσας Απόφασης, πραγματοποιούν ενδοομιλικές συναλλαγές, έγγραφη αίτηση περί προσκόμισης των φακέλων τεκμηρίωσης, ήτοι το Βασικό ή τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης κατά περίπτωση.

Κατά τον έλεγχο των φακέλων, οι αρμόδιες αρχές μπορούν να ζητούν επιπλέον συμπληρωματικές πληροφορίες ή στοιχεία, τα οποία πρέπει να τους προσκομίζονται εντός εύλογου

χρόνου, όπως ενδεικτικά: α) Γενικό Καθολικό και Αναλυτικά Ισοζύγια της εταιρείας β)Τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, ατομικές ή ενοποιημένες, στις περιπτώσεις όπου μητρική εταιρία του ομίλου είναι ελληνική. γ)Διευκρινίσεις ως προς τον τρόπο κατάρτισης των φακέλων τεκμηρίωσης δ)Διευκρινίσεις σχετικά με μόνιμες εγκαταστάσεις ή συμμετοχές σε προσωπικές εταιρείες ε)Διευκρινίσεις για το είδος και αντικείμενο των συμβάσεων με συνδεδεμένες εταιρείες.

Κατά τον έλεγχο των φακέλων, οι αρμόδιες αρχές λαμβάνουν υπόψη ότι, κατά γενική αρχή, δεν υπάρχει μόνο μία τιμή συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων ή ένα μόνο περιθώριο κέρδους και ότι συχνά είναι πιθανό να προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κερδών που πρέπει να θεωρείται αποδεκτό.

Για τον ως άνω έλεγχο των φακέλων τεκμηρίωσης συντάσσεται από τους εντεταλμένους ελεγκτές έκθεση με το πόρισμα του ελέγχου (έκθεση ελέγχου), αντίγραφο της οποίας επιδίδεται αμελλητί στον ελεγχόμενο. Στο βαθμό που η ελεγχόμενη εταιρία έχει προσδιορίσει τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών της με κάποια από τις μεθόδους που αναφέρονται στο άρθρο 3 της παρούσας και χρησιμοποιεί συγκριτικά στοιχεία σύμφωνα με τους όρους των άρθρων 4, 5 και 6 της παρούσας των οποίων η αξιοπιστία και αντικειμενικότητα δεν αμφισβητείται αιτιολογημένα, οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών πρέπει να θεωρούνται ως επαρκώς τεκμηριωμένες.

Τέλος, θα πρέπει να αναφερθεί ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές έχουν ενταχθεί και στα πλαίσια του ελέγχου για το φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με την ΠΟΛ 1159/2011. Πιο συγκεκριμένα η ΠΟΛ ορίζει ότι θα εκδίδεται Φορολογικό πιστοποιητικό από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008. Όσον αφορά για τις Ενδοομιλικές συναλλαγές το πρόγραμμα ελέγχου αναφέρει τα παρακάτω βήματα: Σε περίπτωση κατά την οποία διενεργήθηκαν ενδοομιλικές συναλλαγές εντός της ελεγχόμενης χρήσης, τότε με βάση τις διατάξεις των άρθρων 39 και 39Α του Ν. 2238/1994 ελέγξατε:

(α) Εάν η επιχείρηση έχει συντάξει φάκελο τεκμηρίωσης ο οποίος κατά περίπτωση προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις.

(β) Εάν από τη σχετική τεκμηρίωση προκύπτει η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές της ελεγχόμενης επιχείρησης με συνδεδεμένες αλλοδαπές ή ημεδαπές επιχειρήσεις.

(γ) Εάν υφίστανται συμβάσεις με συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε ότι αφορά τις εν λόγω συναλλαγές.

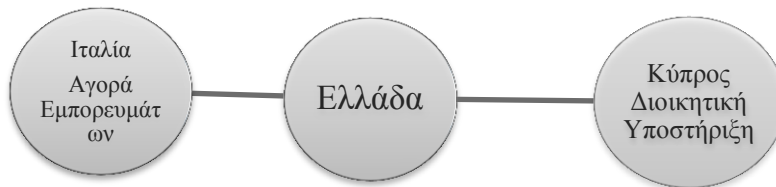
(δ) Εάν η ελεγχόμενη εταιρεία έχει αναμορφώσει τα ποσά τα οποία τυχόν εκφεύγουν από τα όρια της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Κεφάλαιο 4ο Παρουσίαση Έρευνας

4.1. Εισαγωγή

Σκοπός της έρευνας είναι να ελεγχθεί αν οι εταιρείες έχουν την δυνατότητα μειώνοντας ή αυξάνοντας το περιθώριο κέρδους των συναλλαγών να επιτύχουν την μείωση των φορολογητέων εσόδων.

Για την ερευνά θεωρήσαμε ότι υπάρχει μια εταιρεία "Θυγατρική Ελλάδος Α.Ε." που έχει έδρα και μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και έχει ως αντικείμενο εργασιών την διανομή φαρμάκων. Η εταιρεία αυτή εισάγει τα εμπορεύματα της από την μητρική της "Μητρική Ιταλίας SRL" που έχει έδρα και μόνιμη εγκατάσταση στην Ιταλία. Τέλος, η εταιρεία αυτή λαμβάνει υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης από συνδεδεμένη του ομίλου "Θυγατρική Κύπρου Ltd".



Εικόνα 4: Απεικόνιση ομίλου της Έρευνας

Ουσιαστικά λοιπόν, οι ενδοομιλικές συναλλαγές της εταιρείας είναι οι εξής:

1. Αγορά εμπορευμάτων που πραγματοποιεί Θυγατρική Ελλάδος Α.Ε.. από τη συνδεδεμένη με αυτήν εταιρεία Μητρική Ιταλίας SRL
2. Λήψη υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης από τη συνδεδεμένη εταιρεία Θυγατρική Κύπρου LTD.

4.2 Τεκμηρίωση Συναλλαγών Αγοράς Εμπορευμάτων από συνδεδεμένη.

4.2.1 Συναλλαγή - Λειτουργική ανάλυση – συμπέρασμα

Με βάση το μέρος της λειτουργικής ανάλυσης που αφορά στην εν λόγω συναλλαγή, συμπεραίνεται ότι η Θυγατρική Ελλάδος Α.Ε. είναι διανομέας των προϊόντων του Ομίλου χαμηλού κινδύνου, καθώς οι σημαντικότεροι κίνδυνοι που αφορούν στην εν λόγω δραστηριότητα αναλαμβάνονται από τον Όμιλο (για παράδειγμα κίνδυνοι που αφορούν την έρευνα και ανάπτυξη, την παραγωγή των προϊόντων καθώς και οι λοιποί κίνδυνοι αγοράς, αποθεμάτων, πιστωτικός και συναλλαγματικός κίνδυνος).

Η παραγωγή των προϊόντων γίνεται από την Μητρική Ιταλίας SRL ενώ η θυγατρική Ελλάδος Α.Ε. αναλαμβάνει δραστηριότητες που αφορούν μόνο στην προώθηση και διανομή των έτοιμων προϊόντων στην ελληνική αγορά, καθώς και τη συμμόρφωση με σχετικά ρυθμιστικά ζητήματα. Επίσης, η θυγατρική Ελλάδος Α.Ε. δεν κατέχει πνευματικά δικαιώματα των προϊόντων που διανέμει.

4.2.2. Επιλογή μεθόδου τεκμηρίωσης

4.2.2.1 Μέθοδος της «συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής» (*“Comparable Uncontrolled Price” – CUP*)

Δεδομένου ότι για την τεκμηρίωση της συγκεκριμένης συναλλαγής η θυγατρική Ελλάδος Α.Ε. δεν διαθέτει εσωτερικά ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, καθώς δεν πραγματοποιεί συγκρίσιμες συναλλαγές με τρίτα ανεξάρτητα μέρη, η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής κρίνεται ατελέσφορη και δε μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την τεκμηρίωση των ανωτέρω συναλλαγών.

4.2.2.2. Μέθοδος της «τιμής μεταπώλησης μείον» (*“Resale Price Minus” – RPM*)

Όπως ήδη αναφέρθηκε, η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης μείον όπως και η μέθοδος της «συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής» εστιάζει σε συγκρίσιμες ελεγχόμενες και μη ελεγχόμενες τιμές (συγκεκριμένα στο σχετικό περιθώριο κέρδους) σε επίπεδο συναλλαγής. Δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν υπάρχουν διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία η συγκεκριμένη μέθοδος κρίνεται ατελέσφορη και δε μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

4.2.2.3 Μέθοδος του «κόστους συν κέρδους» (*“Cost plus method”*)

Η εν λόγω μέθοδος όπως και οι δύο προαναφερόμενες μέθοδοι τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, εστιάζει σε ελεγχόμενες και μη ελεγχόμενες συναλλαγές με σύγκριση του σχετικού περιθωρίου κέρδους που εφαρμόζεται. Δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν υπάρχουν διαθέσιμα πληροφοριακά στοιχεία για το περιθώριο κέρδους ανά συναλλαγή η ανωτέρω μέθοδος κρίνεται ατελέσφορη και δε μπορεί επομένως να χρησιμοποιηθεί.

4.2.2.4 Μέθοδος του «καθαρού κέρδους συναλλαγής» (*“Transactional Net Margin Method” – TNMM*)

Δεδομένου του αποκλεισμού των ανωτέρω μεθόδων τεκμηρίωσης, προκειμένου στην υπό εξέταση περίπτωση να τεκμηριωθούν οι τιμές που εφαρμόζονται για την πώληση εμπορευμάτων σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, θεωρήθηκε ως καταλληλότερη η μέθοδος του «καθαρού κέρδους συναλλαγής».

Για την εφαρμογή της εν λόγω μεθόδου επιβάλλεται η χρήση ενός δείκτη περιθωρίου κέρδους με τον οποίο να προσδιορίζεται η αναλογία κέρδους προς κόστος ή κύκλο εργασιών κλπ, ώστε το αποτέλεσμα να είναι συγκρίσιμο με τα δεδομένα της υπό εξέταση συναλλαγής. Γενικότερα μπορεί να χρησιμοποιηθεί πλήθος δεικτών περιθωρίου κέρδους κατά την εφαρμογή αυτή της μεθόδου.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, επιλέχθηκε να χρησιμοποιηθεί ο δείκτης περιθωρίου κέρδους που απεικονίζει την αναλογία των λειτουργικών κερδών/ζημιών προς το σύνολο των πωλήσεων (Return on Sales- ROS) ως ο πιο αποτελεσματικός για την τεκμηρίωση της εν λόγω συναλλαγής καθώς απεικονίζει την κερδοφορία μιας επιχείρησης που ασχολείται με δραστηριότητες μεταπώλησης προϊόντων, οι οποίες δεν προσδίδουν αξία στα προϊόντα που μεταπωλήθηκαν.

4.2.3 Τεκμηρίωση συναλλαγής αγοράς φαρμακευτικών προϊόντων με βάση τη μέθοδο «Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής» (TNMM)

Ο παρακάτω πίνακας απεικονίζει το μέσο όρο της απόδοσης επί των πωλήσεων κατάλληλου δείγματος εταιρειών με αντικείμενο δραστηριότητας τη διανομή φαρμακευτικών προϊόντων για τα οικονομικά έτη 2005 - 2007.

Απόδοση επί των πωλήσεων (Ros) Μ.Ο. 2005-2007	
Ανώτατο	54,7%
Τρίτο τεταρτημόριο	4,9%
Διάμεσος	2,9%
Πρώτο Τεταρτημόριο	1,3%
Κατώτατο	0,3%

Πίνακας 3: Απόδοση επί των πωλήσεων για αγορά εμπορεύματος

Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του πίνακα, ο μέσος όρος απόδοσης επί των πωλήσεων τρίτων ανεξάρτητων εταιρειών για τα οικονομικά έτη 2005-2007 είναι μεταξύ 0,3% έως 54,7% με ένα εύρος τεταρτημορίων από 1,3% έως 4,9% και διάμεσο 2,9%.

4.3 Τεκμηρίωση συναλλαγών λήψης υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης από συνδεδεμένες εταιρίες του ομίλου

4.3.1. Συναλλαγή – Λειτουργική ανάλυση – συμπέρασμα

Με βάση το μέρος της λειτουργικής ανάλυσης που αφορά στην εν λόγω συναλλαγή, συμπεραίνεται ότι η Θυγατρική Ελλάδος Α.Ε. λαμβάνει υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης μέσω του εξειδικευμένου διοικητικού προσωπικού των συνδεδεμένων της εταιριών με σκοπό τη βελτίωση της λειτουργίας της και την οικονομική απόδοση των επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων.

Επιπλέον, στα πλαίσια της παροχής των ανωτέρω υπηρεσιών υπάρχουν περιπτώσεις όπου οι συνδεδεμένες εταιρίες - πάροχοι υπηρεσιών ενεργούν ως απλοί μεσολαβητές ώστε να παρασχεθεί μία υπηρεσία από κάποιο τρίτο ανεξάρτητο μέρος, όπως συμβαίνει στην περίπτωση χρεώσεων που αφορούν σε χορήγηση αδειών κυκλοφορίας φαρμάκων από τον ΕΟΦ. Σε αυτήν την περίπτωση, οι εν λόγω συνδεδεμένες εταιρίες απλά παρέχουν στην Θυγατρική Ελλάδος Α.Ε. αυτούσια την υπηρεσία που τους παρασχέθηκε από το τρίτο ανεξάρτητο μέρος και συνεπώς, επαναχρεώνουν στην τελευταία τις δαπάνες που σχετίζονται με τις υπηρεσίες αυτές χωρίς να προσθέτουν κάποια προσαύξηση (mark-up).

4.3.2. Επιλογή μεθόδου τεκμηρίωσης

4.3.2.1 Μέθοδος της «συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής» (*“Comparable Uncontrolled Price” – CUP*)

Δεδομένου ότι για την τεκμηρίωση της συγκεκριμένης συναλλαγής η Θυγατρική Ελλάδος Α.Ε. δεν διαθέτει εσωτερικά ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, καθώς δεν πραγματοποιεί συγκρίσιμες συναλλαγές με τρίτα ανεξάρτητα μέρη. Πιο συγκεκριμένα, όπως αναφέρεται στην λειτουργική ανάλυση η Θυγατρική Ελλάδος Α.Ε. δε λαμβάνει παρόμοιας φύσεως υπηρεσίες από τρίτα ανεξάρτητα μέρη.

Επομένως, η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής κρίνεται ατελέσφορη και δε μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την τεκμηρίωση των ανωτέρω συναλλαγών.

4.3.2.2 Μέθοδος της «τιμής μεταπώλησης μείον» (*“Resale Price Minus” – RPM*)

Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης μείον εφαρμόζεται καταρχήν σε περιπτώσεις συναλλαγών μεταπώλησης. Επιπλέον, όπως η μέθοδος της «συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής» εστιάζει σε συγκρίσιμες ελεγχόμενες και μη ελεγχόμενες τιμές (συγκεκριμένα στο σχετικό περιθώριο κέρδους) σε επίπεδο συναλλαγής.

Δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν υπάρχουν διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία, η συγκεκριμένη μέθοδος κρίνεται ατελέσφορη και δε μπορεί επομένως να χρησιμοποιηθεί.

4.3.2.3 Μέθοδος του «κόστους συν κέρδους» (*“Cost plus method”*)

Η εν λόγω μέθοδος όπως και οι δύο προαναφερόμενες μέθοδοι τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, εστιάζει σε ελεγχόμενες και μη ελεγχόμενες συναλλαγές με σύγκριση του σχετικού περιθωρίου κέρδους που εφαρμόζεται.

Δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν υπάρχουν διαθέσιμα πληροφοριακά στοιχεία για το περιθώριο κέρδους ανά συναλλαγή η ανωτέρω μέθοδος κρίνεται ατελέσφορη και δε μπορεί επομένως να χρησιμοποιηθεί.

4.3.2.4 Μέθοδος του «καθαρού κέρδους συναλλαγής» (*“Transactional Net Margin Method” –TNMM*)

Δεδομένου του αποκλεισμού των ανωτέρω μεθόδων τεκμηρίωσης, προκειμένου στην υπό εξέταση περίπτωση να τεκμηριωθούν οι τιμές που εφαρμόζονται για τη λήψη υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, θεωρήθηκε ως καταλληλότερη η μέθοδος του «καθαρού κέρδους συναλλαγής».

Για την εφαρμογή της εν λόγω μεθόδου επιβάλλεται η χρήση ενός δείκτη περιθωρίου κέρδους με τον οποίο να προσδιορίζεται η αναλογία κέρδους προς κόστος ή κύκλο εργασιών κλπ, ώστε το αποτέλεσμα να είναι συγκρίσιμο με τα δεδομένα της υπό εξέταση συναλλαγής. Γενικότερα μπορεί να χρησιμοποιηθεί πλήθος δεικτών περιθωρίου κέρδους κατά την εφαρμογή αυτή της μεθόδου.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση επιλέχθηκε να χρησιμοποιηθεί ο δείκτης που απεικονίζει την αναλογία των λειτουργικών κερδών/ζημιών προς το συνολικό κόστος πωλήσεων (Full Cost Mark Up ratio -FCMU) ως ο πιο αντιπροσωπευτικός για την τεκμηρίωση των συγκεκριμένων ενδοομιλικών συναλλαγών, καθώς θεωρείται κατάλληλος δείκτης για την μέτρηση των αποτελεσμάτων εταιρειών των οποίων τα συνολικά κόστη αναμένεται να επηρεάσουν την αποδοτικότητά τους.

4.3.3 Τεκμηρίωση συναλλαγής λήψης υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης με βάση τη μέθοδο «Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής» (TNMM)

Ο παρακάτω πίνακας απεικονίζει το μέσο όρο του λειτουργικού κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους εταιρειών με αντικείμενο δραστηριότητας την παροχή διοικητικών υπηρεσιών για τα οικονομικά έτη 2007 - 2009.

Λειτουργικό κόστος πλέον περιθώριο κέρδους (FCMU)

Μ.Ο. 2007-2009	
Ανώτατο	59,19%
Άνω δεκατημόριο	34,49%
Τρίτο τεταρτημόριο	18,25%
Διάμεσος	7,4%
Πρώτο Τεταρτημόριο	3,36%
Κάτω δεκατημόριο	1,52%
Κατώτατο	0,2%

Πίνακας 4: Λειτουργικό κόστος πλέον περιθώριο κέρδους για την λήψη διοικητικής υποστήριξης

Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του πίνακα, ο μέσος όρος λειτουργικού κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους τρίτων ανεξάρτητων εταιρειών για τα οικονομικά έτη 2007 - 2009 είναι μεταξύ 0.20% έως 59.19% με ένα εύρος τεταρτημορίων από 3.36% και 18.25%.

4.4. Εύρεση κατάλληλου περιθωρίου κέρδους

Στις προηγούμενες παραγράφους δόθηκαν με βάση την μέθοδο τεκμηρίωσης τα αποδεκτά όρια της τιμής μεταβίβασης που μπορεί να τιμολογηθεί η Ελλάδα.

Είναι γνωστό ότι, ο Φόρος που θα πληρωθεί από τον όμιλο είναι το άθροισμα των φόρων που θα πληρώσει κάθε εταιρεία, δηλαδή,

Φόρος(ομίλου)

$$= \text{Φόρος Ελληνικής Εταιρείας} + \text{Φόρος Ιταλικής Εταιρείας} \\ + \text{Φόρος Κυπριακής Εταιρείας}$$

Αν χαρακτηριστεί ο όμιλος ως (y), η Ελληνική Εταιρεία ως (x), η Ιταλική ως (z) και η Κυπριακή ως (w), τότε η εξίσωση θα έχει την παρακάτω μορφή:

$$\Phi(y) = \Phi(x) + \Phi(z) + \Phi(w) \text{ όπου } x, y, z \geq 0$$

Η κάθε εξίσωση φόρου του κράτους θα ισούται με:

$$\text{Φόρος} = \text{Φορολογητέα Κέρδη} * \text{Συντελεστή Φορολόγησης.}$$

Για την απλοποίηση του μοντέλου και για την διευκόλυνση της έρευνας υποθέσαμε ότι οι εταιρείες δεν έχουν συναλλαγές με άλλες εταιρείες. Αυτό σημαίνει ότι, οι εταιρείες που τιμολογούν την Ελλάδα δεν έχουν συναλλαγές με άλλες εταιρείες και ότι τα έσοδα της Ελλάδος προέρχονται αποκλειστικά και μόνο από την πώληση των εμπορευμάτων.

Συνεπώς η παραπάνω εξίσωση θα ισούται με:

$$\Phi(x) = (\text{Έσοδα}(x) - \text{Έξοδα}(y)) * \text{Συντελεστή Φορολόγησης}$$

Επιπλέον, θα αντικατασταθεί ο Συντελεστής Φορολόγησης από τα γράμματα α,β,γ για την Ελληνική Εταιρεία, Ιταλική Εταιρεία και Κυπριακή Εταιρεία αντίστοιχα. Συνεπώς, η εξίσωση του συνολικού φόρου θα πάρει την εξής μορφή:

$$\Phi(y) = (\text{Έσοδα}(x) - \text{Έξοδα}(y)) * a + (\text{Έσοδα}(z) - \text{Έξοδα}(z)) * \beta + (\text{Έσοδα}(w) - \text{Έξοδα}(w)) * \gamma$$

Αναφέρθηκε ότι τα έσοδα της Ελλάδος αφορούν αποκλειστικά τα έσοδα από πωλήσεις των εμπορευμάτων που εισάγει από την Ιταλία. Συνεπώς, τα έσοδα θα είναι τα έξοδα που έχει προσαυξημένα με ένα συντελεστή κέρδους έστω $\pi(x)$. Επιπλέον, τα έξοδα της Ελλάδος ισούται με το άθροισμα των εσόδων των δύο άλλων χωρών αφού η χώρα δεν έχει συναλλαγές με άλλες εταιρείες.

Ο Φόρος στην εξίσωση που ορίστηκε δεν μπορεί να είναι αρνητικός. Το γεγονός ότι η Ιταλική και η Κύπριακή Εταιρεία δεν έχουν συναλλαγές με άλλες εταιρείες, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι τα έσοδα τους θα είναι πάντα μεγαλύτερα από τα έξοδα τους αφού τιμολογούν την Ελληνική Εταιρεία με περιθώριο κέρδους. Συνεπώς, ο φόρος των δύο αυτών κρατών θα είναι πάντα θετικός και δεν χρήζει επιπλέον ανάλυση.

Αντιθέτως, για την Ελληνική Εταιρεία δεν ισχύει το ίδιο. Η Ελληνική Εταιρεία τιμολογείται και από τις δύο αλλά το κέρδος της είναι το κόστος αγοράς εμπορευμάτων προσαυξημένο με ένα συντελεστή. Συνεπώς, υπάρχει περίπτωση ο φόρος να είναι αρνητικός αρά μη αποδεκτός.

4.4.1 Κερδοφόρα η Ελληνική Εταιρεία

Με δεδομένο ότι η Ελληνική Εταιρεία είναι κερδοφόρα, η εξίσωση τροποποιείται και παίρνει την ακόλουθη μορφή.

$$\Phi(y) = (\text{Έσοδα}(z) * (1 + \pi(x)) - \text{Έξοδα}(z) - \text{Έξοδα}(w)) * a + (\text{Έσοδα}(z) - \text{Έξοδα}(z)) * \beta + (\text{Έσοδα}(w) - \text{Έξοδα}(w)) * \gamma$$

Η ανάλυση θα δοθεί με βάση το περιθώριο κέρδους.

Το περιθώριο κέρδους $= \frac{\text{Έσοδα} - \text{Έξοδα}}{\text{Έσοδα}}$. τότε $\text{Έσοδα} = \frac{\text{Έξοδα}(z)}{(1 - \pi(z))}$. Η εξίσωση θα πάρει την παρακάτω μορφή.

$$\Phi(y) = \left(\frac{\text{Έξοδα}(z)}{(1 - \pi(z))} * (1 + \pi(x)) - \text{Έξοδα}(z) - \text{Έξοδα}(w) \right) * a + \left(\frac{\text{Έξοδα}(z)}{(1 - \pi(z))} - \text{Έξοδα}(z) \right) * \beta + \left(\frac{\text{Έξοδα}(w)}{(1 - \pi(w))} - \text{Έξοδα}(w) \right) * \gamma$$

Με βασικές απλοποιήσεις θα πάρει την ακόλουθη μορφή.

$$\Phi(y) = \left(\alpha \frac{\text{Έξοδα}(z)}{(1-(\pi(z)))} * (1 + \pi(x)) - \alpha \text{Έξοδα}(z) - \alpha \text{Έξοδα}(w) \right) + \left(\beta \frac{\text{Έξοδα}(z)}{(1-(\pi(z)))} - \beta \text{Έξοδα}(z) \right) + \left(\gamma \frac{\text{Έξοδα}(w)}{(1-(\pi(w)))} - \gamma \text{Έξοδα}(w) \right) =>$$

$$\Phi(y) = \frac{\text{Έξοδα}(z)}{(1-(\pi(z)))} * [a(1 + \pi(x)) + \beta] - (\alpha + \beta) \text{Έξοδα}(z) - (\alpha + \gamma) \text{Έξοδα}(w) + \gamma \frac{\text{Έξοδα}(w)}{(1-(\pi(w)))}$$

4.4.2 Ζημιογόνα η Ελληνική Εταιρεία

Αν η εταιρεία είναι ζημιογόνα τότε ο φόρος θα είναι μηδενικός. Συνεπώς η εξίσωση θα πάρει την παρακάτω μορφή.

$$\Phi(y) = \left(\frac{\text{Έξοδα}(z)}{(1-(\pi(z)))} - \text{Έξοδα}(z) \right) * \beta + \left(\frac{\text{Έξοδα}(w)}{(1-(\pi(w)))} - \text{Έξοδα}(w) \right) * \gamma$$

Για την χρήση 2011 οι συντελεστές φορολόγησης ήταν 21%, 27,5% και 10% για Ελλάδα, Ιταλία και Κύπρο αντίστοιχα. Επιπλέον, θα πρέπει να οριστούν οι ανεξάρτητες μεταβλητές, δηλαδή, τα έξοδα της Ιταλικής Εταιρείας (έστω ποσό 250 Ευρώ), τα Έξοδα της Κυπριακής Εταιρείας (έστω ποσό 100 Ευρώ) και το περιθώριο κέρδους της Ελλάδος ίσο με 23,6%. Οι μεταβλητές είναι ανεξάρτητες διότι δεν αφορούν άμεσα τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Οι μεταβλητές που θα πρέπει να ελεγχθούν είναι τα περιθώρια κέρδους της Ιταλικής Εταιρείας και της Κυπριακής Εταιρείας. Συνεπώς, αν αντικατασταθούν οι μεταβλητές με τα ποσά που αναφέρθηκαν η συνάρτηση θα πάρει την εξής μορφή:

Ελληνική Εταιρεία Κερδοφόρα

$$\Phi(y) = \frac{250}{(1-(\pi(z)))} * [0,21(1 + 0,236) + 0,27] - (0,48)250 - (0,31)100 + 0,1 \frac{100}{(1-(\pi(w)))} =$$

>

$$\Phi(y) = \frac{250}{(1-(\pi(z)))} * [0,52956] - 151 + \frac{10}{(1-(\pi(w)))} =>$$

$$\Phi(y) = \frac{132,39}{(1-(\pi(z)))} + \frac{10}{(1-(\pi(w)))} - 151 \text{ όπου } \{z, 1.3, 4.9\} \text{ και } \{w, 3.6, 18.25\}$$

Ελληνική Εταιρεία Ζημιογόνα

$$\Phi(y) = 0,275 \left(\frac{250}{1-\pi(z)} - 250 \right) + 0,1 \left(\frac{100}{1-\pi(w)} - 100 \right) =>$$

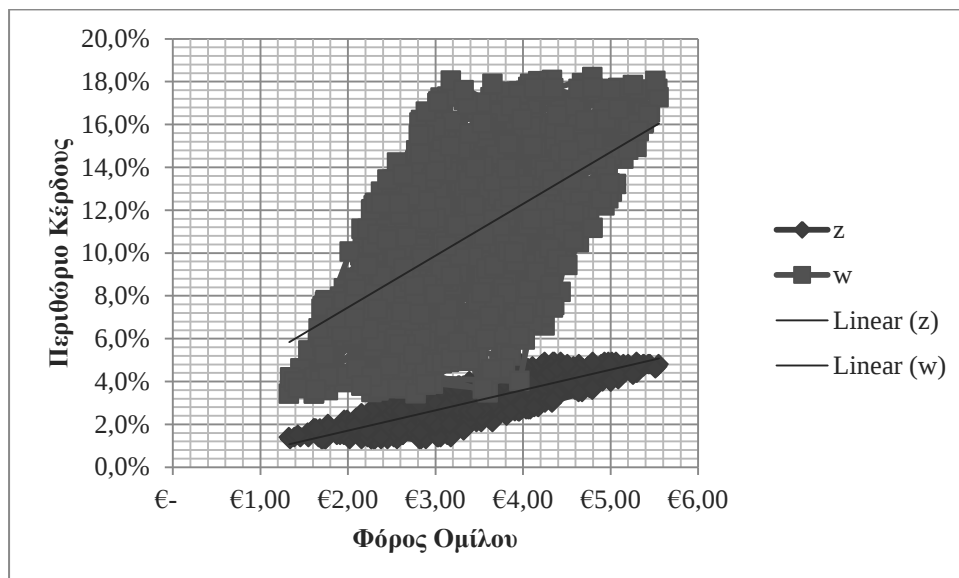
$$\Phi(y) = \frac{68,75}{1 - (\pi(z))} + \frac{10}{1 - \pi(w)} - 78$$

Συνεπώς οι δύο συναρτήσεις είναι οι ακόλουθες.

$$\Phi(y) = \begin{cases} \frac{132,39}{(1 - (\pi(z)))} + \frac{10}{(1 - (\pi(w)))} - 151, & \frac{309}{1 - \pi(z)} - 350 > 0 \\ \frac{68,75}{1 - \pi(z)} + \frac{10}{1 - \pi(w)}, & \frac{309}{1 - \pi(z)} - 350 \leq 0 \end{cases}$$

όπου $\{z, 1.3, 4.9\}$ και $\{w, 3.6, 18.25\}$

Εν συνεχεία, με την χρήση του προγράμματος excel χρησιμοποιήθηκαν τυχαίες τιμές μέσα στα αποδεκτά όρια και εφαρμόστηκε η συνάρτηση. Από τις τιμές δημιουργήθηκε το παρακάτω διάγραμμα.



Εικόνα 5: Διάγραμμα Περιθώριο Κέρδους με Φόρο

Αρχικά, παρατηρούμε ότι οι εταιρείες που έχουν χαμηλό συντελεστή φορολόγησης δεν προκαλούν μεγάλες μεταβολές στον φόρο, ενώ αντίθετα οι εταιρείες που έχουν μεγάλο συντελεστή επηρεάζουν άμεσα τον φόρο. Ο ισχυρισμός αυτός μπορεί να τεκμηριωθεί και από την συνάρτηση. Ο συντελεστής της εξίσωσης της Κυπριακής εταιρείας που έχει μικρό συντελεστή φορολόγησης είναι αρκετά μικρότερος από το συντελεστή της Ιταλίας. Μια αύξηση του περιθωρίου κέρδους της Κυπριακής Εταιρείας θα επιφέρει μια μικρή αύξηση στο συνολικό φόρο σε συνάρτηση πάντα με τις αντίστοιχες μεταβολές του περιθωρίου της Ιταλίας.

Επιπλέον, από το διάγραμμα βλέπουμε ότι υπάρχει μεγάλη απόκλιση από το μικρότερο φόρο που μπορεί να πληρωθεί μέχρι τον μεγαλύτερο. Αν επιλέξουν περιθώρια κέρδους που είναι κοντά

στο κάτω τεταρτημόριο τότε ο όμιλος θα έχει χαμηλά φορολογητέα κέρδη. Ενώ αντίστοιχα αν επιλεγούν περιθώρια κέρδους που πλησιάζουν το τρίτο τεταρτημόριο τότε τα φορολογητέα κέρδη θα είναι ψηλότερα.

Συμπερασματικά, κατανοούμε ότι η αρχική υπόθεση που είχε γίνει ότι οι εταιρείες μπορούν μέσω των ενδοομιλικών συναλλαγών να μειώσουν τα φορολογητέα έσοδα επαληθεύεται. Οι εταιρείες επιλέγοντας περιθώρια κέρδους ανάμεσα στα αποδεκτά μπορούν να αυξήσουν ή να μειώσουν τον φόρο τους.

Συνεπώς, αν μια εταιρεία θελήσει να μειώσει το συνολικό φόρο, τότε θα πρέπει να επιλέξει να αναλάβει την τιμολόγηση μια εταιρεία με χαμηλό συντελεστή και να τιμολογήσει υψηλά χώρες με μεγαλύτερο συντελεστή.

Συμπεράσματα - Προτάσεις

Οι ενδοομιλικές συναλλαγές αποτελούν αντικείμενο μελέτης τις τελευταίες έξι δεκαετίες. Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, υπήρχε πάντα αμφισβήτηση για την ορθότητα και την εγκυρότητα του υπολογισμού αφού υπήρχαν είτε συγκρούσεις συμφερόντων(ανάμεσα στα τμήματα) είτε προβλήματα στον καθορισμός της επιχειρησιακής στρατηγικής. Τα τελευταία χρόνια, υποστηρίζεται πολύ έντονα, στην Ελλάδα αλλά και παγκοσμίως, ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να αποφευχθούν στον όμιλο τα υψηλά φορολογητέα κέρδη.

Μέσω της ερευνάς μας αποδείξαμε ότι, μια εταιρεία που συνυπολογίζει όλες τις παραμέτρους και κάνει προσεκτικούς χειρισμούς μπορεί να επιτύχει με την χρήση των ενδοομιλικών συναλλαγών την μείωση των φορολογητέων κερδών. Αυτό επιβεβαιώνει την αρχική υπόθεση, ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές χρησιμοποιούνται ως μέσο αποφυγής υψηλής φορολόγησης. Για να ρυθμιστούν τα προβλήματα που δημιουργούνταν από τις ενδοομιλικές συναλλαγές, το διεθνές φορολογικό δίκαιο επέβαλε την αρχή των ίσων αποστάσεων που αναφέρεται στο άρθρο 9 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ.

Όσον αφορά το Ελληνικό φορολογικό δίκαιο μέσα σε διάστημα λίγο μόνο μηνών δημιούργησε δύο νομοθετικές ρυθμίσεις για το ίδιο αντικείμενο κατά παράβαση της αρχής της ενότητας της έννομης τάξης αλλά και του ενιαίου χαρακτήρα του κράτους. (Σαββαΐδου, 2009, σ. 937)⁸¹. Τα δύο νομοθετήματα όμως έχουν αποκλίσεις. Αρχικά, υπάρχει απόκλιση στο πεδίο εφαρμογής αφού το νομοθέτημα του υπουργείου ανάπτυξης αφορά μόνο τις εγχώριες συναλλαγές ενώ η φορολογική τεκμηρίωση εστιάζεται αποκλειστικά στις συναλλαγές με την αλλοδαπή. Θα πρέπει να προστεθεί ότι, με βάση τον νόμο του υπουργείου ανάπτυξης υπάρχει απαλλαγή για συναλλαγές κάτω των 200.000€ ενώ στην φορολογία η απαλλαγή είναι 100.000€.

Μία μεγάλη απόκλιση αποτελούν οι κυρώσεις. Σύμφωνα με το άρθρο 26 του 3728/2008 θα πρέπει να καταβληθούν σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της κατάστασης των ενδοομιλικών συναλλαγών 10.000 ευρώ και επιπλέον 1.000 ευρώ για κάθε ημερολογιακή ημέρα καθυστέρησης. Ένα άλλο πρόστιμο είναι το 10% της αξίας των συναλλαγών σε περίπτωση κατά την οποία δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου ο οικείος φάκελος τεκμηρίωσης ή δεν υποβλήθηκαν οι προβλεπόμενες καταστάσεις. Τέλος, καταβάλλονται 5.000 ευρώ, πέραν των ποινικών κυρώσεων σε περίπτωση αναιτιολόγησης απόκλισης των ενδοομιλικών συναλλαγών από την αρχή των ίσων αποστάσεων.

⁸¹ Σαββαΐδου Κ. (2009) ο.π.

Αντιθέτως, το άρθρο 39 του 2238/1994 αναφέρει ότι αν κατά το φορολογικό έλεγχο διαπιστωθεί η μη τήρηση ή ελλιπής τήρηση των στοιχείων ή αν τα στοιχεία τεκμηρίωσης αυτά δεν τεθούν στη διάθεση της φορολογικής αρχής μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ίσο με το είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας των συναλλαγών για τις οποίες δεν τηρήθηκαν ή τηρήθηκαν ελλιπώς ή δεν τέθηκαν υπόψη της φορολογικής αρχής τα στοιχεία τεκμηρίωσης. Επιπλέον, σε βάρος των επιχειρήσεων για τις οποίες συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 39, επιβάλλεται πρόστιμο που υπολογίζεται σε ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) επί των επιπλέον καθαρών κερδών που προκύπτουν από τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται ανεξάρτητα από την τυχόν επιβολή πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων και λοιπών κυρώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις που ισχύουν και καταβάλλεται εφάπαξ εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου γίνεται η βεβαίωση.

Αυτό συνεπάγεται πως για την ίδια παράβαση, δηλαδή μη τήρηση ή ελλιπή τήρηση του φακέλου, η εταιρεία μπορεί να τιμωρηθεί δύο φορές, γεγονός που αντίκειται σε μια σειρά αρχών του δικαίου, όπως η αρχή της αναλογικότητας, η αρχή της χρηστής διοίκησης ή αρχή «ne bis in idem» (Αλεξόπουλος, 2011, σ. 89)⁸².

Όσον αφορά τις κυρώσεις, θα πρέπει να αναφερθούν και οι διαφορές ανάμεσα στον 2190/1920 και στο άρθρο 39 του 2238/1994. Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω οι κυρώσεις σε περιπτώσεις υπερτιμολόγησης ή υπερτιμολόγησης που έχει μια συνδεδεμένη εταιρεία είναι εμφανώς πιο ήπιες σε σχέση με μη συνδεδεμένη. Η μη συνδεδεμένη συντρέχει κίνδυνο τα βιβλία και τα στοιχεία να κριθούν ανακριβή και να έχει ποινικές διώξεις, στις συνδεδεμένες επιβάλλονται μόνο πρόστιμα.

Συμπερασματικά, κατανοούμε ότι θα πρέπει να υπάρξουν αλλαγές στο φορολογικό σύστημα. Αρχικά, για την μη σύγχυση των εταιρειών και την ελαχιστοποίηση του κόστους τους, θα μπορούσε να καθιερωθεί μια ενιαία τυποποιημένη τεκμηρίωση με εναρμόνιση των διατάξεων και των δύο νόμων. Ουσιαστικά, θα πρέπει να δημιουργηθεί ένα ενιαίο πλαίσιο με συγκεκριμένο πεδίο εφαρμογής, κυρώσεις και συστήματα κατάρτισης των φακέλων, το οποίο να εξαλείψει τις αποκλίσεις των δύο νόμων. Για τον σκοπό αυτό, υπεύθυνο υπουργείο θα έπρεπε να είναι το υπουργείο οικονομικών, το οποίο ασχολείται με σημαντικά φορολογικά θέματα και ελέγχους.

Τέλος, αλλαγές θα πρέπει να γίνουν και στις κυρώσεις που έχουν οι επιχειρήσεις. Πέρα από το γεγονός ότι θα πρέπει να καθοριστούν νέες κυρώσεις που θα αφορούν και τα δύο νομοθετήματα, θα πρέπει να τροποποιηθούν οι κυρώσεις και να εμπλουτιστούν με αυτές που αφορούν τις μη συνδεδεμένες. Σε περιπτώσεις, υπερτιμολόγησης και υποτιμολόγησης πιθανότατα να

⁸² Αλεξόπουλος Δ. (2010), ο.π.

δημιουργούνται προβλήματα εικονικότητας. Με τον τρόπο αυτό, θα γίνει κατανοητό ότι, η κάθε παράβαση των ενδοομιλικών συναλλαγών δεν είναι κάτι διαφορετικό από την παράβαση που πράττουν οι μη συνδεδεμένες. Με πιο αυστηρές κυρώσεις και όχι με ένα πρόστιμο, όσο υψηλό και να είναι, θα κάνει πιο δίκαια την αντιμετώπιση των συναλλαγών αφού δεν θα υπάρχουν διακρίσεις και αυτό αποτρέπει στο μέλλον, τις εταιρείες να χρησιμοποιούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές για φοροαποφυγή. Οι ενδοομιλικές συναλλαγές μπορούν να αποτελέσουν για το κράτος ένα σημαντικό φορολογικό πρόβλημα και ως τέτοιο θα πρέπει να αντιμετωπιστούν.

Μια ερευνητική εργασία μπορεί να μας οδηγήσει σε συμπεράσματα σύμφωνα με τις παραμέτρους που έχουμε θέσει. Οι υποθέσεις τις παρούσας εργασίας ήταν ότι υπάρχουν συναλλαγές με δύο μόνο κράτη, ένα προνομιακό και ένα με υψηλότερο συντελεστή και επιπλέον ότι οι εταιρείες που τιμολογούν την Ελληνική δεν έχουν συναλλαγές με άλλα κράτη. Σίγουρα ως αρχή υπήρξαν σημαντικά τα ευρήματα αλλά θα πρέπει να εξεταστούν και μεγαλύτεροι όμιλοι που τα οφέλη μπορεί να είναι ακόμα σημαντικότερα.

Σε πραγματικές συνθήκες της αγοράς αυτό το μοντέλο που αναλύθηκε αποτελεί μόνο ένα κομμάτι. Οι εταιρείες έχουν συναλλαγές είτε με άλλα κράτη είτε με εταιρείες του ομίλου στην ίδια χώρα με αυτές. Σε μια επόμενη έρευνα θα μπορούν να προστεθούν επιπλέον παράγοντες που ισχύουν στις χώρες, όπως οι μεταφερόμενες ζημιές μέσα σε μια πενταετία που ισχύει στην Ελλάδα, και να εξετάσουμε πιο αναλυτικά τα χαρακτηριστικά του κάθε κράτους.

Επιπλέον, πολύς λόγος γίνεται τελευταία, για εταιρείες που μεταφέρουν τις μονάδες παραγωγής τους σε χώρες με υψηλούς συντελεστές ενώ αντίστοιχα οι χώρες τιμολόγησης βρίσκονται σε προνομιακά κράτη. Οι εταιρείες αυτές δεν είναι μόνο αλλοδαπές αλλά και ελληνικές που διατηρούν τα εργοστάσια τους εδώ αλλά μεταφέρουν την έδρα σε χώρες όπως το Λουξεμβούργο ώστε να επιτύχουν την χαμηλότερη δυνατή φορολόγηση. Άραγε, χρησιμοποιούν και αυτές τα πιθανά οφέλη των ενδοομιλικών συναλλαγών ή υπάρχουν παράγοντες που πρέπει να εντοπιστούν και να αναλυθούν;

Ολοκληρώνοντας, τα μοντέλα στήθηκαν σε κάποια υποθετικά σενάρια με πραγματικά στοιχεία του κλάδου. Σίγουρα η επόμενη προσπάθεια ανάλυσης του φαινομένου transfer pricing θα πρέπει να βασιστεί σε πραγματικά σενάρια ώστε να εξακριβωθεί το μέγεθός του προβλήματος που μπορεί πιθανότατα να δημιουργηθεί.

Βιβλιογραφία

Ξενόγλωσση

- Bierman, H. J. (1959, July). Pricing intracompany transfers. *The Accounting Review* , σσ. 429-432.
- Edlin, A. S., & Reichelstein, S. (1995, April). Specific investment under negotiated transfer pricing: An efficiency result. *The Accounting Review* , σσ. 275-291.
- Elliot, J., & Clive, E. (2000). International Transfer Pricing: Searching for Patterns. *European Management Journal*, Vol.18, No.2 , σσ. 216-222.
- Green, G. (2008). *Transfer Pricing Manual*. United Kingdom: BNA International Inc.
- Harrigan, K. R. (1985). Strategies for intrafirm transfers and outside sourcing. *The Academy of Management Journal* 28(4) , σσ. 914-925.
- Hinneken, L. (1992). The Tax Arbitration Convention. Its Significance for the EC Based Enterprise, the EC Itself, and for Belgian and International Tax Law. *EC Tax Review* , σ. 70.
- Hirshleifer, J. (1956). On the economics of Transfer Pricing. *The Journal of Business*, Volume 29, No. 3 , σσ. 172-184.
- Irwin, R. (1965). *Management Control Systems*. Illinois: Homewood.
- Kratzer, C. (2008). Transfer pricing methods. Στο G. Green, *Transfer Pricing Manual* (σσ. 21-54). United Kingdom: BNA International Inc.
- Manes, R. P. (1970, July). Birch Paper Company revisited: An exercise in transfer pricing. *The Accounting Review* , σσ. 565-572.
- Matsui, K. (2011, August 1). Intrafirm trade, arm's-length transfer pricing rule, and coordination failure. *European Journal of Operational Research* Volume 212, Issue 3 , , σσ. 570-582.
- Oecd. (2010). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*. Organisation for Economic Co-operation and Development.
- Onsi, M. (1970, July). A transfer pricing system based on opportunity cost. . *The Accounting Review* , σσ. 535-543.
- Organisation for Economic Co-operation and development. (2010). *Review of comparability and of profit methods: Revision of Chapters I-III of the transfer pricing guidelines* 22 July 2010.
- Ronen, J., & McKinney, G. I. (1970). Transfer pricing for divisional autonomy. *Journal of Accounting Research (Spring)* , σσ. 99-112.
- Stone, W. E. (1956, October). Intracompany pricing. . *The Accounting Review* , σσ. 625-627.

Stone, W. E. (1960, January). Tax considerations in intracompany pricing. *The Accounting Review* , σσ. 45-50.

Urquidi, A. J. (2008). An Introduction to Transfer Pricing. *New School Economic Review*, Volume 3(1) , σσ. 27-47.

Vaysman, I. (1998, June 30). A model of negotiated transferpricing. *Journal of Accounting and Economics*, Volume 25, Issue 3 , σσ. 349-384.

Watson, J. H., & Baumler, J. V. (1975, July). Transfer pricing: A behavioral context. *The Accounting Review* , σσ. 466-474.

Williamson, O. E. (1975). *Markets and hierarchies*. New York: Free Press.

Williamson, O. E. (1971). The vertical integration of production: Market failure considerations. *American Economic Review*, 61 , σσ. 112-123.

Ελληνόγλωσση

Αλεξόπουλος, Δ. (2011). *Διπλωματική εργασία:Περί Transfer Pricing και η φορολογική αντιμετώπιση των επιχειρήσεων*. Νομική Σχολή Δημοκρίτειου Πανεπιστημίου Θράκης.

Αληφαντής, Γ. (2010). Οι ενδοεταιρικές Συναλλαγές (ή συναλλαγές μεταξύ εταιρειών του ίδιου ομίλου) σύμφωνα με το Ν 3775/2009. *Λογιστής* , σ. 35.

Αναστόπουλος, Ι., & Φορτσάκης, Θ. (2008). *Φορολογικό Δίκαιο*, 2η Έκδοση. Αθήνα - Κομοτηνή: Αντ. Ν. Σάκκουλα.

Δαβράδος, Ν. (2010). Συνδεδεμένες επιχειρήσεις και το εταιρικό δίκαιο. Στο Ε. (. Περάκης, *Το δίκαιο της ανώνυμης εταιρείας. Κατ' άρθρο ερμηνεία του ΚΝ 2190/1920,γ' έκδοση* (σ. 75). Νομική Βιβλιοθήκη.

Δουμουλάκης, Β. (2009). Ερμηνευτικές παρατηρήσεις για τους κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών. Σχόλια στα νέα άρθρα 39 και 39α' του ΚΦΕ όπως τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν με τα άρθρα 1 και 2 Ν 3775/2009 . *Κανόνες Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, Κανόνες Υποκεφαλαιοδότησης Επιχειρήσεων, Διαδικασία Ταχείας Αδειοδότησης και άλλες διατάξεις ΔΦΝ* , σ. 1079.

Δουμουλάκης, Β. (2009). Σύγκριση πεδίου εφαρμογής άρθρου 39 ΚΦΕ(υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις) και άρθρου 26 Ν 3728/2008(κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών). *Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας* , σ. 613.

Επιτροπή των ευρωπαϊκών κοινοτήτων. (2003, Μαΐου 6ης). *Σύσταση της Επιτροπής, της 6ης Μαΐου 2003, σχετικά με τον ορισμό των πολύ μικρών, των μικρών και των μεσαίων επιχειρήσεων [κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό Ε(2003) 1422]* . Ανάκτηση Αύγουστος 8, 2012, από Eur-

lex.europa.eu/:

[http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003H0361:el:HTML)

lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003H0361:el:HTML

Κορομηλάς, Γ. (2010, Απριλίου 14). *Ενδοομιλικές συναλλαγές. Υπερτιμολογήσεις - Υποτιμολογήσεις Αντιμετώπιση από τον φορολογικό έλεγχο*. Ανάκτηση Σεπτεμβρίου 2012, 17, από http://www.acci.gr/acci/Portals/0/Announcements/Pr/14.4.2010_koromilas.pdf

Μάλλιου, Α., & Σαββαΐδου, Κ. (2007). Η πρακτική του καθορισμού της τιμής των συναλλαγών (transfer pricing), ως μέθοδος περιορισμού της φοροδιαφυγής ή/και της φοροαποφυγής, αναφορικά με τα άυλα αγαθά και δικαιώματα στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο. *ΔΦΝ*, σ. 1222.

Μπέκα, Ι. (2005). *Διπλωματική Εργασία: Διακριτή Τιμολόγηση (Transfer Pricing)*. Πειραιάς: Πανεπιστήμιο Πειραιώς.

Πέρρου, Κ. (n.d.). *Katerina Perrou On Tax Greece*. Ανάκτηση Ιούλιος 2012, από Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού των Διεθνών Διμερών Συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και κεφαλαίου: http://www.kperrou-ontax.com/uploads/7/0/7/2/7072629/dfn2002.mutual_agreement_procedure.pdf

Πέρρου, Κ. (2002). *Η διαιτησία στις διεθνείς φορολογικές, ΧρΙΔ Β/2002, Η ανεπαρκεια της διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού και η ανάγκη συμπλήρωσης της*.

Σαββαΐδου, Κ. (2009). Κανόνες Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών. *Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας*, σ. 922.

Τσαμπαρλής, Φ., & Ρουμπής, Κ. (2009). Οι κανόνες του transfer pricing στην Ελλάδα μετά τον ν. 3728/2008. *Επιχείρηση*, σ. 541.

Τσουρουφλής, Α. (2010). *Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση "Transfer Pricing"*. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.

Φορτσάκης, Θ. (1998). Η διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού. *Διαιτησία και διοικητικές διαφορές, Ινστιτούτο Ελληνικής Συνταγματικής Ιστορίας και Συνταγματικής Επιστήμης, Μελέτες 10, Διεύθυνση Γ.Κασιμάτης εκδόσεις Δίκαιο και Οικονομία, Π.Ν. Σάκκουλα*, σ. 224.

Νομοθεσία

Ν. 2190/1920. *"Περί Ανώνυμων Εταιρειών"*, ενημερωμένη με την τελευταία κωδικοποίηση Π.Δ. 86/2011.

Άρθρο 39 Και 39α Του 2238/1994

Άρθρο 26 Του Ν.3728/2008

Πρότυπη Σύμβαση ΟΟΣΑ (Άρθρο 9 Και Άρθρο 25)

Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας (90/436/ΕΟΚ) Σύμβαση 90/436/ΕΟΚ

Αποφαση Α2-8092/31-12-2008 Του Υπουργου Αναπτυξης (Φεκ Β'2709/2008)

Παράρτημα

Π.1 Παράρτημα του κώδικα δεοντολογίας όσον αφορά την τεκμηρίωση σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην ευρωπαϊκή ένωση (TTM ΕΕ)

ΤΜΗΜΑ 1

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΤΤΜ ΕΕ

1. Η τυποποιημένη και πλήρης ΤΤΜ ΕΕ ενός ομίλου πολυεθνικών επιχειρήσεων (ΠΕ) αποτελείται από δυο κυρίως μέρη:

- i) από ένα φάκελο τεκμηρίωσης που περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες σχετικά με όλα τα μέλη ομίλων στην ΕΕ (που καλείται "βασικός φάκελος"), και
- ii) από χωριστούς φακέλους τυποποιημένης τεκμηρίωσης που περιέχουν πληροφορίες σχετικά με κάθε χώρα ("τεκμηρίωση ανά χώρα").

Η ΤΤΜ ΕΕ πρέπει να περιέχει αρκετές πληροφορίες που χρειάζονται οι φορολογικές αρχές για την αξιολόγηση των κινδύνων για την επιλογή περιπτώσεων που πρόκειται να ελεγχθούν ή στην αρχή ενός φορολογικού ελέγχου, ώστε να υποβάλουν συναφείς και ακριβείς ερωτήσεις σχετικά με τις τιμές μεταβίβασης των ΠΕ και την αξιολόγηση των τιμών μεταβίβασης στις ενδοεταιρικές συναλλαγές. Βάσει της παραγράφου 31 η εταιρεία πρέπει να καταρτίζει έναν ενιαίο φάκελο για κάθε ενδιαφερόμενο κράτος μέλος, ήτοι έναν κοινό βασικό φάκελο που θα χρησιμοποιείται σε όλα τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη και ένα χωριστό φάκελο τεκμηρίωσης για κάθε κράτος μέλος.

2. Πρέπει να διατεθούν όλα τα στοιχεία των φακέλων της ΤΤΜ ΕΕ που αναφέρονται παρακάτω αφού ληφθούν υπόψη η πολυπλοκότητα της επιχείρησης και οι συναλλαγές. Όπου αυτό είναι δυνατό, πρέπει να χρησιμοποιούνται πληροφορίες που υφίστανται ήδη εντός του ομίλου (π.χ. για σκοπούς διαχείρισης). Ωστόσο, μπορεί να ζητηθεί από μια ΠΕ να προσκομίσει τεκμηρίωση για το σκοπό αυτό που σε άλλη περίπτωση ενδεχομένως να μην υπήρχε.

3. Η ΤΤΜ ΕΕ πρέπει να καλύπτει όλες τις επιχειρήσεις ομίλων που είναι εγκατεστημένες στην ΕΕ και να ελέγχει τις συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων που βρίσκονται εκτός της ΕΕ και των επιχειρήσεων ομίλων που είναι εγκατεστημένες στην ΕΕ.

4. Ο βασικός φάκελος

4.1. Ο "βασικός φάκελος" πρέπει να αντανakλά την οικονομική κατάσταση της εταιρείας και να περιγράφει σε γενικές γραμμές τον όμιλο ΠΕ και το σύστημα τιμών μεταβίβασης που είναι κοινό και διαθέσιμο σε όλα τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη της ΕΕ.

4.2. Ο βασικός φάκελος πρέπει να περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

α) μια γενική περιγραφή της επιχείρησης και της στρατηγικής της, περιλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος·

β) μια γενική περιγραφή της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του ομίλου ΠΕ (που θα περιλαμβάνει το οργανόγραμμα, τον κατάλογο των μελών του ομίλου και την περιγραφή της συμμετοχής της μητρικής εταιρείας στις θυγατρικές)·

γ) τη γενική περιγραφή των συνδεδεμένων εταιρειών που συμμετέχουν σε ελεγχόμενες συναλλαγές που αφορούν εταιρείες στην ΕΕ·

δ) μια γενική περιγραφή των ελεγχόμενων συναλλαγών στις οποίες συμμετέχουν οι συνδεδεμένες εταιρείες στην ΕΕ, ήτοι μια γενική περιγραφή:

i) της ροής των συναλλαγών (υλικά και άυλα περιουσιακά στοιχεία, υπηρεσίες, χρηματοοικονομικές συναλλαγές).

ii) της ροής των τιμολογίων· και

iii) του ύψους της ροής των συναλλαγών·

ε) μια γενική περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών, των κινδύνων που αντιμετωπίζονται και μια περιγραφή των αλλαγών στις λειτουργίες και στους κινδύνους σε σχέση με

το προηγούμενο φορολογικό έτος, π.χ. όταν πρόκειται για αλλαγή από κανονικό διανομέα σε απλό προμηθευτή·

στ) την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, εμπορικές ονομασίες, τεχνογνωσία, κλπ.) και την πληρωμή ή είσπραξη δικαιωμάτων·

ζ) μια περιγραφή της πολιτικής της ΠΕ για τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης ή του συστήματος τιμών μεταβίβασης του ομίλου που εξηγεί τον τρόπο καθορισμού των τιμών υπό συνθήκες ανταγωνισμού·

η) κατάλογο συμφωνιών κατανομής του κόστους, προκαταρκτικών συμφωνιών και δικαστικών αποφάσεων για θέματα τιμών μεταβίβασης στο βαθμό που αφορούν τα μέλη ομίλων στην ΕΕ· και

ι) τη δέσμευση κάθε φορολογουμένου στην εσωτερική αγορά να παρέχει συμπληρωματικές πληροφορίες κατόπιν αιτήματος και εντός εύλογης προθεσμίας σύμφωνα με τους εθνικούς κανόνες.

5. Συστάσεις ανά χώρα

5.1. Το περιεχόμενο της τεκμηρίωσης ανά χώρα συμπληρώνει το βασικό φάκελο. Αυτά τα δυο αποτελούν από κοινού το φάκελο τεκμηρίωσης για το κάθε κράτος μέλος της ΕΕ. Η τεκμηρίωση ανά χώρα θα διατίθεται σε εκείνες τις φορολογικές αρχές που έχουν έννομο συμφέρον να τους επιφυλαχθεί η κατάλληλη φορολογική μεταχείριση όσον αφορά τις συναλλαγές που καλύπτει η τεκμηρίωση.

5.2. Η τεκμηρίωση ανά χώρα πρέπει να περιέχει, εκτός από το περιεχόμενο του βασικού φακέλου, τα ακόλουθα στοιχεία:

α) λεπτομερή περιγραφή της επιχείρησης και της στρατηγικής της, περιλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος· και

β) πληροφορίες, ήτοι περιγραφή και εξήγηση, σχετικά με ελεγχόμενες συναλλαγές ανά χώρα στις οποίες περιλαμβάνονται:

i) η ροή των συναλλαγών (υλικά και άυλα περιουσιακά στοιχεία, υπηρεσίες, χρηματοοικονομικές συναλλαγές)·

ii) η ροή των τιμολογίων· και

iii) το ύψος της ροής των συναλλαγών·

γ) συγκριτική ανάλυση, ήτοι:

i) χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων και των υπηρεσιών·

ii) λειτουργική ανάλυση (επιτελούμενες λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, επιχειρησιακοί κίνδυνοι)·

iii) συμβατικοί όροι·

iv) οικονομικές περιστάσεις· και

v) ειδικές στρατηγικές της επιχείρησης·

δ) εξήγηση σχετικά με την επιλογή και την εφαρμογή των μεθόδων καθορισμού των τιμών μεταβίβασης, ήτοι, ποιος είναι ο λόγος για την επιλογή συγκεκριμένης μεθόδου καθορισμού των τιμών μεταβίβασης και ο τρόπος με τον οποίο εφαρμόστηκε·

ε) συναφείς πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά και/ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον διατίθενται· και

στ) περιγραφή της εφαρμογής της πολιτικής του ομίλου σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης.

6. Μια ΠΕ πρέπει να έχει τη δυνατότητα να εισάγει στοιχεία στο βασικό φάκελο και όχι στην τεκμηρίωση ανά χώρα, αλλά ο όγκος των στοιχείων πρέπει να είναι ο ίδιος όπως στο φάκελο τεκμηρίωσης ανά χώρα. Η "τεκμηρίωση ανά χώρα" πρέπει να είναι στη γλώσσα που προβλέπεται για το συγκεκριμένο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος, ακόμη και εάν η ΠΕ επέλεξε να συμπεριλάβει την τεκμηρίωση που αφορά την εν λόγω χώρα στον "βασικό φάκελο".

7. Οιαδήποτε πληροφορία και έγγραφα σχετικά με συγκεκριμένη χώρα που συνδέονται με μια ελεγχόμενη συναλλαγή που περιλαμβάνει ένα ή περισσότερα κράτη μέλη πρέπει να περιέχεται

είτε στην τεκμηρίωση ανά χώρα όλων των ενδιαφερόμενων κρατών μελών είτε στον κοινό βασικό φάκελο.

8. Στις ΠΕ πρέπει να επιτρέπεται να προετοιμάζουν ένα και μόνο φάκελο τεκμηρίωσης ανά χώρα (που θα περιέχει πληροφορίες σχετικά με όλες τις επιχειρήσεις στην εν λόγω χώρα) ή ξεχωριστούς φακέλους για κάθε επιχείρηση ή ομάδα δραστηριοτήτων ανά χώρα.

9. Η τεκμηρίωση ανά χώρα πρέπει να είναι στη γλώσσα που προβλέπεται για το συγκεκριμένο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος.

ΤΜΗΜΑ 2

ΓΕΝΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΠΕ

10. Η χρησιμοποίηση της TTM ΕΕ είναι προαιρετική για τους ομίλους ΠΕ. Ωστόσο, ένας όμιλος ΠΕ δεν πρέπει να επιλέγει αυθαίρετα την εφαρμογή ή μη της TTM ΕΕ για λόγους τεκμηρίωσης αλλά πρέπει να την εφαρμόζει με συνέπεια και συνέχεια σε όλη την επικράτεια της ΕΕ και από έτος σε έτος.

11. Ένας όμιλος ΠΕ που επιλέγει την TTM ΕΕ πρέπει, γενικά, να εφαρμόζει αυτή την προσέγγιση συλλογικά σε όλες τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις που συμμετέχουν σε ελεγχόμενες συναλλαγές που περιλαμβάνουν επιχειρήσεις στην ΕΕ για τις οποίες ισχύουν οι κανόνες που αφορούν τις τιμές μεταβίβασης. Βάσει της παραγράφου 31 ένας όμιλος ΠΕ που επιλέγει TTM ΕΕ, πρέπει, συνεπώς, να διατηρεί την τεκμηρίωση που ορίζεται στο τμήμα 1 όσον αφορά όλες τις επιχειρήσεις του στα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη περιλαμβανομένων και των μόνιμων εγκαταστάσεων.

12. Σε περιπτώσεις στις οποίες ένας όμιλος ΠΕ έχει επιλέξει την TTM ΕΕ για ένα δεδομένο φορολογικό έτος, κάθε μέλος του ομίλου ΠΕ ενημερώνει ανάλογα τη φορολογική αρχή στην οποία υπάγεται.

13. Οι ΠΕ πρέπει να προετοιμάζουν εγκαίρως τον βασικό φάκελο εγκαίρως ώστε να συμμορφώνονται με οιοδήποτε νόμιμο αίτημα προέρχεται από κάποια από τις ενεχόμενες φορολογικές αρχές.

14. Ο φορολογούμενος σε δεδομένο κράτος μέλος θέτει στη διάθεση της εκάστοτε φορολογικής αρχής την TTM ΕΕ που έχει προετοιμάσει κατόπιν αιτήματός της εντός εύλογης προθεσμίας ανάλογα με την πολυπλοκότητα των συναλλαγών.

15. Ο φορολογούμενος που είναι υπεύθυνος για τη διάθεση της τεκμηρίωσής του στη φορολογική αρχή είναι εκείνος από τον οποίο θα ζητηθεί η επιστροφή φόρου και που διατρέχει κίνδυνο επιβολής κυρώσεων σε περίπτωση που δεν διαθέσει την κατάλληλη τεκμηρίωση. Αυτό συμβαίνει ακόμη και εάν η τεκμηρίωση προετοιμάζεται και αποθηκεύεται από μια από τις επιχειρήσεις εντός του ομίλου εξ ονόματος μιας άλλης. Η απόφαση ενός ομίλου ΠΕ να εφαρμόσει την TTM ΕΕ προϋποθέτει δέσμευση από πλευράς όλων των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην ΕΕ να καθιστούν τόσο το βασικό φάκελο όσο και την τεκμηρίωση ανά χώρα διαθέσιμα στην αρμόδια εθνική φορολογική αρχή.

16. Όταν ο φορολογούμενος αναπροσαρμόζει στη φορολογική του δήλωση τα κέρδη των λογαριασμών του κατ' εφαρμογή της αρχής της συμμόρφωσης προς τους κανόνες του ανταγωνισμού, πρέπει να διαθέτει τεκμηρίωση που να δείχνει τον τρόπο υπολογισμού της αναπροσαρμογής.

17. Η συγκέντρωση των συναλλαγών πρέπει να εφαρμόζεται συστηματικά, να είναι διαφανής για την φορολογική αρχή και σύμφωνη με την παράγραφο 1.42 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ (που επιτρέπουν τη συγκέντρωση των συναλλαγών που συνδέονται τόσο στενά ή διαδοχικά που δεν είναι δυνατόν να αξιολογηθούν ορθά εξεταζόμενες ξεχωριστά). Οι κανόνες αυτοί πρέπει να εφαρμόζονται με ορθολογικό τρόπο, και να λαμβάνεται υπόψη ιδίως ο αριθμός και η πολυπλοκότητα των συναλλαγών.

ΤΜΗΜΑ 3

ΓΕΝΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΑ ΚΡΑΤΗ ΜΕΛΗ

18. Εφόσον η TTM ΕΕ είναι ένα βασικό σύνολο πληροφοριών για την αξιολόγηση των τιμών μεταβίβασης ενός ομίλου ΠΕ, ένα κράτος μέλος δικαιούται βάσει της εθνικής του νομοθεσίας να απαιτεί περισσότερες και διαφορετικές πληροφορίες και έγγραφα, κατόπιν ειδικού αιτήματος ή κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου, σε σχέση με τις πληροφορίες που θα περιέχονταν σε TTM ΕΕ.

19. Η προθεσμία για την προσκόμιση πρόσθετων πληροφοριών και εγγράφων κατόπιν ειδικού αιτήματος κατά την παράγραφο 18 καθορίζεται κατά περίπτωση αφού ληφθεί υπόψη ο όγκος των πληροφοριών και των εγγράφων που έχουν ζητηθεί. Ανάλογα με τις ειδικούς τοπικούς κανονισμούς, το χρονοδιάγραμμα πρέπει να παρέχει στον φορολογούμενο εύλογη προθεσμία (που μπορεί να ποικίλει ανάλογα με την πολυπλοκότητα της συναλλαγής) για τη συγκέντρωση των πρόσθετων πληροφοριών.

20. Οι φορολογούμενοι αποφεύγουν τις κυρώσεις όσον αφορά τη συνεργασία, όταν έχουν συμφωνήσει να υιοθετήσουν την προσέγγιση TTM ΕΕ και προσκομίζουν, κατόπιν ειδικού αιτήματος ή κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου, κατά τον δέοντα τρόπο και εντός εύλογης προθεσμίας πρόσθετες πληροφορίες και έγγραφα εκτός της TTM ΕΕ.

21. Οι φορολογούμενοι οφείλουν να υποβάλουν την TTM ΕΕ, ήτοι το βασικό φάκελο και την τεκμηρίωση ανά χώρα, στη φορολογική αρχή μόνον στην αρχή ενός φορολογικού ελέγχου ή κατόπιν αιτήματος.

22. Όταν ένα κράτος μέλος ζητά από έναν φορολογούμενο να υποβάλει με τη φορολογική δήλωσή του πληροφορίες σχετικά με τις τιμές μεταβίβασης οι πληροφορίες αυτές πρέπει να περιορίζονται σε ένα μικρό ερωτηματολόγιο ή σε κατάλληλο έντυπο αξιολόγησης των κινδύνων.

23. Η μετάφραση των εγγράφων στην τοπική γλώσσα ενδέχεται να μην είναι πάντοτε αναγκαία. Για την ελαχιστοποίηση του κόστους και των καθυστερήσεων που οφείλονται στην μετάφραση, τα κράτη μέλη πρέπει να κάνουν δεκτά, στο μέτρο του δυνατού, έγγραφα σε ξένη γλώσσα. Όσον αφορά την TTM ΕΕ, οι φορολογικές αρχές πρέπει να είναι έτοιμες να δεχτούν το βασικό φάκελο σε γλώσσα που συνήθως τη γνωρίζουν τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη. Οι μεταφράσεις της βασικού φακέλου πρέπει να διατίθενται μόνον εφόσον αυτό είναι απολύτως αναγκαίο και ύστερα από ειδικό αίτημα.

24. Τα κράτη μέλη δεν πρέπει να υποχρεώνουν τους φορολογουμένους να αποθηκεύουν την τεκμηρίωση πέραν εύλογου χρονικού διαστήματος, ανάλογου προς τις απαιτήσεις της εθνικής νομοθεσίας που ισχύει για κάθε επιχείρηση του ομίλου.

25. Τα κράτη μέλη πρέπει να αξιολογούν τα εθνικά ή μη εθνικά στοιχεία βάσει των ειδικών, κατά περίπτωση, δεδομένων και περιστάσεων. Για παράδειγμα, τα συγκριτικά στοιχεία που περιέχονται σε βάσεις δεδομένων ευρωπαϊκής κλίμακας δεν πρέπει να απορρίπτονται αυτομάτως. Η χρήση μη εθνικών συγκριτικών στοιχείων και μόνον δεν πρέπει να συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων στον φορολογούμενο λόγω μη συμμόρφωσης.

ΤΜΗΜΑ 4

ΓΕΝΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΙΣΧΥΟΥΝ ΣΕ ΠΕ ΚΑΙ ΣΕ ΚΡΑΤΗ ΜΕΛΗ

26. Στις περιπτώσεις που η τεκμηρίωση που αφορά μια συγκεκριμένη περίοδο εξακολουθεί να ισχύει και για μεταγενέστερες περιόδους και να περιλαμβάνει στοιχεία που δείχνουν ότι οι τιμές μεταβίβασης καθορίστηκαν υπό συνθήκες ανταγωνισμού, ενδέχεται να είναι σκόπιμο οι τεκμηριώσεις όσον αφορά τις περιόδους αυτές να παραπέμπουν στην εν λόγω τεκμηρίωση αντί να την επαναλαμβάνουν.

27. Η τεκμηρίωση δεν χρειάζεται να επαναλαμβάνει την τεκμηρίωση που μπορεί να περιλαμβάνεται σε διαπραγματεύσεις μεταξύ επιχειρήσεων που δρουν υπό συνθήκες ανταγωνισμού (για παράδειγμα, κατά τη σύναψη συμφωνίας δανεισμού ή για μια σημαντική σύμβαση) εφόσον περιλαμβάνει κατάλληλες πληροφορίες για να διαπιστωθεί εάν οι τιμές διαμορφώθηκαν υπό συνθήκες ανταγωνισμού.

28. Το είδος της τεκμηρίωσης που πρέπει να προσκομίσει η επιχείρηση ενός ομίλου μπορεί να είναι διαφορετικό από εκείνο που απαιτείται για τη μητρική εταιρεία, ήτοι μια θυγατρική εταιρεία δεν χρειάζεται να προσκομίσει πληροφορίες σχετικά με όλες τις διασυννοριακές σχέσεις και συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων εντός του ομίλου ΠΕ αλλά μόνον σχετικά με τις σχέσεις και τις συναλλαγές που αφορούν την εν λόγω θυγατρική.

29. Δεν πρέπει να έχει σημασία για τις φορολογικές αρχές το πού ένας φορολογούμενος προετοιμάζει και αποθηκεύει την τεκμηρίωσή του, εφόσον η τεκμηρίωση είναι επαρκής και διατίθεται έγκαιρα στις αρμόδιες φορολογικές αρχές κατόπιν αιτήματος. Συνεπώς, οι φορολογούμενοι πρέπει να είναι ελεύθεροι να αποθηκεύουν την τεκμηρίωσή τους, καθώς και την TTM ΕΕ, είτε κεντρικά είτε αποκεντρωμένα.

30. Ο τρόπος αποθήκευσης της τεκμηρίωσης — είτε εγγράφως είτε σε ηλεκτρονική μορφή είτε υπό οιαδήποτε άλλη μορφή — άπτεται της διακριτικής ευχέρειας του φορολογουμένου, εφόσον μπορεί να διατεθεί στη φορολογική αρχή κατά τον δέοντα τρόπο.

31. Σε δεόντως δικαιολογημένες περιπτώσεις, π.χ. όταν ένας όμιλος ΠΕ διαθέτει αποκεντρωμένη οργανωτική, νομική ή λειτουργική δομή ή αποτελείται από πολλά μεγάλα τμήματα με εντελώς διαφορετικό φάσμα προϊόντων και πολιτικές τιμών μεταβίβασης ή συναλλαγές μεταξύ των εταιρειών, και στην περίπτωση μιας πρόσφατα αποκτηθείσας επιχείρησης, ένας όμιλος ΠΕ πρέπει να επιτρέπεται να προσκομίζει περισσότερους από έναν βασικούς φακέλους ή να απαλλάσσει συγκεκριμένα μέλη του ομίλου από την TTM ΕΕ.

ΤΜΗΜΑ 5

ΓΛΩΣΣΑΡΙΟ

ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (ΠΕ) ΚΑΙ ΟΜΙΛΟΣ ΠΕ

Σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ:

- μια ΠΕ είναι μια εταιρεία που αποτελεί μέρος ενός ομίλου ΠΕ·

- ένας όμιλος ΠΕ είναι ένας όμιλος συνδεδεμένων εταιρειών με επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε δύο ή περισσότερες χώρες.

ΤΥΠΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

Πρόκειται για ένα κοινό για όλη την ΕΕ σύνολο κανόνων τεκμηρίωσης σύμφωνα με τους οποίους όλες οι επιχειρήσεις στα κράτη μέλη προετοιμάζουν χωριστούς αλλά ομοιομορφους φακέλους τεκμηρίωσης. Αυτή η πιο περιοριστική προσέγγιση αποσκοπεί στην αποκεντρωμένη αλλά τυποποιημένη τεκμηρίωση, ήτοι κάθε εταιρεία σε έναν πολυεθνικό όμιλο προετοιμάζει τη δική της τεκμηρίωση αλλά σύμφωνα με τους ίδιους κανόνες.

ΚΕΝΤΡΙΚΑ ΟΡΓΑΝΩΜΕΝΗ (ΣΦΑΙΡΙΚΗ) ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

Είναι ένας ενιαίος φάκελος τεκμηρίωσης (βασική τεκμηρίωση) σε σφαιρική ή περιφερειακή βάση που προετοιμάζεται από τη μητρική εταιρεία ή από τα κεντρικά γραφεία ενός ομίλου εταιρειών και είναι ο ίδιος για ολόκληρη την ΕΕ. Αυτός ο φάκελος τεκμηρίωσης μπορεί να χρησιμεύσει ως βάση για την προετοιμασία φακέλου τεκμηρίωσης ανά χώρα τόσο από τοπικές όσο και από κεντρικές πηγές.

ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΕ (TTM ΕΕ)

Η μέθοδος της τεκμηρίωσης σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης στην ΕΕ (TTM ΕΕ) συνδυάζει πτυχές τόσο της τυποποιημένης όσο και της κεντρικά οργανωμένης (σφαιρικής) τεκμηρίωσης. Ένας πολυεθνικός όμιλος προετοιμάζει ένα φάκελο τυποποιημένης και πλήρους τεκμηρίωσης σχετικά με τον καθορισμό της μεταβίβασης τιμών που αποτελείται από δυο μέρη:

i) έναν ενιαίο φάκελο τεκμηρίωσης που περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες σχετικά με όλα τα μέλη ομίλων στην ΕΕ (που καλείται "βασικός φάκελος"), και

ii) διάφορους φακέλους τυποποιημένης τεκμηρίωσης που περιέχουν πληροφορίες σχετικά με κάθε χώρα ("τεκμηρίωση ανά χώρα").

Ο φάκελος τεκμηρίωσης για μια δεδομένη χώρα περιλαμβάνουν τον κοινό βασικό φάκελο και τον φάκελο τυποποιημένης τεκμηρίωσης για τη χώρα αυτή.

ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΣΥΝΔΕΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΗΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

Διοικητική κύρωση (ή αστική κύρωση) που επιβάλλεται λόγω μη συμμόρφωσης με την ΤΤΜ ΕΕ ή με τις εθνικές διατάξεις τεκμηρίωσης κάθε κράτους μέλους (ανάλογα με το με ποιες απαιτήσεις έχει επιλέξει να συμμορφώνεται η ΠΕ) κατά τη στιγμή που η ΤΤΜ ΕΕ ή η τεκμηρίωση που απαιτείται από τις εθνικές διατάξεις κάποιου κράτους μέλους όφειλε να έχει υποβληθεί στη φορολογική αρχή.

ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΣΥΝΔΕΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑ

Διοικητική κύρωση (ή αστική κύρωση) που επιβάλλεται λόγω μη έγκαιρης συμμόρφωσης με ειδικό αίτημα μιας φορολογικής αρχής να υποβάλλει πρόσθετες πληροφορίες ή έγγραφα πέραν της ΤΤΜ ΕΕ ή της τεκμηρίωσης βάσει της νομοθεσίας ενός κράτους μέλους (ανάλογα με το με ποιες απαιτήσεις έχει επιλέξει να συμμορφωθεί η ΠΕ).

ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΣΥΝΔΕΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΗΝ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

Κύρωση που επιβάλλεται λόγω μη συμμόρφωσης προς τους κανόνες του ανταγωνισμού, υπό τη μορφή ορισμένου ποσοστού της αναπροσαρμογής των τιμών μεταβίβασης ή της φορολογικής ελάφρυνσης.

Π.2 Άρθρο 39 και 39^A του 2238/1994⁸³

Άρθρο 39.

1. Όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων, οι οποίες συνδέονται κατά την έννοια της παραγράφου 3, πραγματοποιούνται πωλήσεις αγαθών ή παρέχονται υπηρεσίες με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την επιχείρηση αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των ανωτέρω όρων, θεωρούνται κέρδος της επιχείρησης αυτής, με το οποίο προσαυξάνονται τα καθαρά της κέρδη, χωρίς να θίγεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.⁸⁴

2. Όταν μεταξύ ημεδαπής και αλλοδαπής επιχείρησης οι οποίες συνδέονται κατά την έννοια της παραγράφου 3, πραγματοποιούνται πωλήσεις αγαθών ή παρέχονται υπηρεσίες με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των ανωτέρω όρων, θεωρούνται κέρδος της επιχείρησης αυτής, με το οποίο προσαυξάνονται τα καθαρά της κέρδη, χωρίς να θίγεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται για τις επιχειρήσεις που συνδέονται με σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιαστικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, λόγω συμμετοχής της μιας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων.

⁸³ Πηγή Taxheaven

⁸⁴ Η παράγραφος 1 του άρθρου 39 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 13 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (23-4-2010), σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

Οι λέξεις «με εξαίρεση το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997» στο τέλος του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 39 τέθηκαν όπως προστέθηκαν με την περίπτωση γ' της παραγράφου 13 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (23-4-2010), σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

4. Η διαφορά κερδών που προκύπτει από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία της, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών.

5. Για τον έλεγχο της εφαρμογής της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου, οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις υποχρεούνται να τηρούν τα στοιχεία τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών που καθορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 39Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

6. Όταν από τον έλεγχο διαπιστώνεται ότι συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 2, η υπόθεση παραπέμπεται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή σε ειδική επιτροπή της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 66 η οποία αποφαινεται αιτιολογημένα, λαμβάνοντας υπόψη τις διεθνώς αποδεκτές κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις τιμές μεταβίβασης για πολυεθνικές επιχειρήσεις και φορολογικές αρχές, για τη συνδρομή των προϋποθέσεων της παραγράφου 2 του παρόντος και για το ύψος της προσαύξησης των κερδών ανά περίπτωση. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.

7. Σε βάρος των επιχειρήσεων για τις οποίες συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού, επιβάλλεται πρόστιμο που υπολογίζεται σε ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) επί των επιπλέον καθαρών κερδών που προκύπτουν από τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται ανεξάρτητα από την τυχόν επιβολή πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων και λοιπών κυρώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις που ισχύουν και καταβάλλεται εφάπαξ εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου γίνεται η βεβαίωση. Οι διατάξεις των άρθρων 69, 70, 71 και 74, καθώς και του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α) έχουν εφαρμογή και για το πρόστιμο αυτό με εξαίρεση το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997.⁸⁵

8. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή και για τα δικαιώματα ή τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων, εφόσον συνδέονται μεταξύ τους κατά την έννοια της παραγράφου 3, για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων, καθώς επίσης και για τα έξοδα διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης και αναδιοργάνωσης και τα μισθώματα κινητών ή ακινήτων.⁸⁶

Άρθρο 39^Α

1. Ημεδαπή επιχείρηση, που λειτουργεί με οποιονδήποτε τύπο και μορφή στην Ελλάδα και συνδέεται με αλλοδαπή επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούται σε παροχή στοιχείων και πληροφοριών τεκμηρίωσης των τιμών των μεταξύ τους συναλλαγών για τον έλεγχο των προϋποθέσεων των παραγράφων 2 και 8 του προηγούμενου άρθρου.

⁸⁵ Οι λέξεις «είκοσι τοις εκατό (20%)» στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 39 τέθηκαν σε αντικατάσταση των λέξεων «δέκα τοις εκατό (10%)», με την περίπτωση β' της παραγράφου 13 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (23-4-2010), σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου. Οι λέξεις «με εξαίρεση το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997» στο τέλος του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 39 τέθηκαν όπως προστέθηκαν με την περίπτωση γ' της παραγράφου 13 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (23-4-2010), σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

⁸⁶ Οι λέξεις « και τα μισθώματα κινητών ή ακινήτων » στο τέλος της παραγράφου 8 του άρθρου 39 τέθηκαν όπως προστέθηκαν , με την περίπτωση δ' της παραγράφου 13 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (23-4-2010), σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

2. Ημεδαπή επιχείρηση, μέλος ομίλου πολυεθνικών επιχειρήσεων, μπορεί να εκπληρώνει την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών της μέσω της τήρησης «φακέλου τεκμηρίωσης», ο οποίος αποτελείται από:

α. Το «βασικό» φάκελο τεκμηρίωσης, ο οποίος είναι κοινός για όλες τις εταιρείες του ομίλου και περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για όλες τις συνδεδεμένες εταιρείες και τα υποκαταστήματα του ομίλου. Ο «βασικός φάκελος» περιλαμβάνει:

αα) γενική περιγραφή της επιχείρησης και της στρατηγικής της, καθώς και της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του ομίλου,

ββ) γενική περιγραφή των συνδεδεμένων εταιρειών του ομίλου, που συμμετέχουν σε ελεγχόμενες συναλλαγές, καθώς και των συναλλαγών αυτών,

γγ) γενική περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών και των κινδύνων που αντιμετωπίζονται, καθώς και των αλλαγών που μπορεί να επέρχονται,

δδ) πληροφορίες σχετικά με την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων και την πληρωμή ή είσπραξη δικαιωμάτων,

εε) περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής και της μεθόδου που ακολουθεί ο όμιλος προκειμένου να καθορίσει τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών του,

στστ) κατάλογο συμφωνιών κατανομής κόστους, συμφωνιών προκαθορισμένων τιμολογήσεων και δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τα μέλη του ομίλου, σχετικά με τον καθορισμό των τιμών των συναλλαγών τους και

ζζ) έγγραφη δήλωση κάθε επιχείρησης μέλους του ομίλου για παροχή συμπληρωματικών πληροφοριών.

β. Τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος συμπληρώνει το «βασικό φάκελο» της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες, σχετικά με τις ελληνικές επιχειρήσεις του ομίλου, όπως λεπτομερή περιγραφή της επιχείρησης και της στρατηγικής της, πληροφορίες για τις ελεγχόμενες συναλλαγές, συγκριτικές αναλύσεις, πληροφορίες για τη μέθοδο που ακολουθεί η επιχείρηση για τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών της και για εσωτερικά και/ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, καθώς και περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής του ομίλου.

3. Η τεκμηρίωση των παραγράφων 1 και 2 εφαρμόζεται ανάλογα και στις μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην Ελλάδα αλλοδαπές επιχειρήσεις μέλη πολυεθνικών ομίλων ή που διατηρούν στην αλλοδαπή ελληνικές επιχειρήσεις μέλη πολυεθνικών ομίλων.

4. Οι επιχειρήσεις, των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα δεν υπερβαίνουν το όριο για ένταξη στην τρίτη κατηγορία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΠΔ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α'), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 7 του άρθρου 4 αυτού, τηρούν απλούστερη και περιορισμένη τεκμηρίωση. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται τα στοιχεία που συνιστούν το περιεχόμενο της τεκμηρίωσης και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.

5. Από την υποχρέωση τεκμηρίωσης συναλλαγών των παραγράφων 1, 2, 3 και 4 εξαιρούνται οι συναλλαγές μεταξύ των ιδίων επιχειρήσεων με το ίδιο αντικείμενο όταν το συνολικό ύψος αυτών δεν υπερβαίνει το ποσό των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ ετησίως.⁸⁷

6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται τα ειδικότερα θέματα τα οποία είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων, και ειδικότερα τα στοιχεία και οι πληροφορίες που τηρούν οι ημεδαπές επιχειρήσεις για την τεκμηρίωση των συναλλαγών των

⁸⁷ Οι λέξεις «των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ » της παραγράφου 5 του άρθρου 39Α τέθηκαν με την περίπτωση ε' της παραγράφου 13 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (23-4-2010), σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

παραγράφων 1,2,3 και 4, το περιεχόμενο των πληροφοριών που τηρούνται και αφορούν τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του ομίλου, το υποχρεωτικό περιεχόμενο του «φακέλου τεκμηρίωσης» της παραγράφου 2, οι ειδικότεροι κανόνες εφαρμογής τους, η γλώσσα στην οποία τηρούνται οι ως άνω πληροφορίες, οι μέθοδοι, τρόποι και διαδικασίες προσδιορισμού των τιμών των συναλλαγών αυτών, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου. Κατά την έκδοση της απόφασης του προηγούμενου εδαφίου, για τις ανάγκες του σχετικού φορολογικού ελέγχου, λαμβάνεται οπωσδήποτε υπόψη το περιεχόμενο των φακέλων τεκμηρίωσης που προβλέπονται στο άρθρο 26 του ν. 3728/2008 (ΦΕΚ 258 Α').

7. Τα στοιχεία τεκμηρίωσης των παραγράφων 1, 2, 3 και 4 που τηρούν οι ημεδαπές επιχειρήσεις, τίθενται στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής στα πλαίσια ελέγχου, εντός εύλογου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρχής αυτής και σε κάθε περίπτωση εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησής του σημειώματος της φορολογικής αρχής.

Αν κατά το φορολογικό έλεγχο διαπιστωθεί η μη τήρηση ή ελλιπής τήρηση των στοιχείων ή αν τα στοιχεία τεκμηρίωσης αυτά δεν τεθούν στη διάθεση της φορολογικής αρχής μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ίσο με το είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας των συναλλαγών για τις οποίες δεν τηρήθηκαν ή τηρήθηκαν ελλιπώς ή δεν τέθηκαν υπόψη της φορολογικής αρχής τα στοιχεία τεκμηρίωσης.

Για το παραπάνω ειδικό πρόστιμο εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2523/1997, ως κύρια δε φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος. Το ανωτέρω ειδικό πρόστιμο επιβάλλεται ανεξάρτητα αν συντρέχουν και λόγοι επιβολής των λοιπών κυρώσεων του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.⁸⁸

8. Τα στοιχεία τεκμηρίωσης των παραγράφων 1, 2, 3 και 4 διατηρούνται όσο διαρκεί ο εκάστοτε οριζόμενος από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί η σχετική υπόθεση ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων.

9. Για τα στοιχεία τεκμηρίωσης των παραγράφων 1,2, 3 και 4 του παρόντος επιβάλλεται υποχρέωση επικαιροποίησης, έτσι ώστε να ανταποκρίνονται πάντοτε στις εκάστοτε επικρατούσες τιμές μεταξύ των υπόχρεων επιχειρήσεων

10. Όσοι λαμβάνουν γνώση των στοιχείων της τεκμηρίωσης του παρόντος άρθρου, υποχρεούνται να τηρούν και να διαφυλάσσουν το απόρρητο αυτών, κατά τις κείμενες διατάξεις.

Π.3 Άρθρο 26 του ν.3728/2008

Κανόνες Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών

1. Εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο και μορφή στην Ελλάδα υποχρεούνται να εφαρμόζουν στις συναλλαγές τους με τις εταιρείες που είναι συνδεδεμένες με αυτές κατά την έννοια του άρθρου 42ε του κ.ν. 2190/1920 (ενδοομιλικές συναλλαγές), όρους οι οποίοι να είναι ταυτόσημοι ή όμοιοι, σε κάθε δε περίπτωση να μην αποκλίνουν αναιτιολόγητα από τους όρους, οι

⁸⁸ Οι λέξεις «και σε κάθε περίπτωση εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησής του σημειώματος της φορολογικής αρχής. » στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 39Α τέθηκαν σε αντικατάσταση των λέξεων «ο οποίος σε κάθε περίπτωση δεν είναι δυνατόν να είναι μικρότερος των εξήντα (60) ημερών», με την περίπτωση στ' της παραγράφου 13 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (23-4-2010), σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 39Α τέθηκε όπως αναδιατυπώθηκε με την περίπτωση ζ' της παραγράφου 13 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (23-4-2010), σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

οποίοι θα εφαρμόζονταν για τις ίδιες ή παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (αρχή των ίσων αποστάσεων).

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

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

β. Όσον αφορά τις ημεδαπές θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων και τις αλλοδαπές εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα, από τον "Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης", ο οποίος περιέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την τεκμηρίωση των τιμών των συναλλαγών της ελληνικής θυγατρικής ή του υποκαταστήματος με τις αλλοδαπές εταιρείες του ομίλου, όπως ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για την τιμολογιακή πολιτική του ομίλου και τη μέθοδο τεκμηρίωσης του ΟΟΣΑ που ακολουθεί ο όμιλος στις ενδοομιλικές συναλλαγές του για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων. Οι ανωτέρω φάκελοι τεκμηρίωσης ενημερώνονται υποχρεωτικά, όταν μεταβληθούν τα διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία της αγοράς ή τα στοιχεία των συναλλαγών τα οποία επηρεάζουν την αξιολόγηση της ακολουθούμενης ενδοομιλικής τιμολογιακής πολιτικής.

3. Για το σκοπό του ελέγχου της συμμόρφωσης των υπόχρεων εταιρειών με τις διατάξεις του παρόντος, ο Βασικός και ο Ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης, κατά περίπτωση, θα πρέπει να είναι διαθέσιμοι οποτεδήποτε ζητηθούν από τις αρμόδιες αρχές του Υπουργείου Ανάπτυξης εντός προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος.

4. Οι υπόχρεες εταιρείες υποβάλλουν ετησίως στο Υπουργείο Ανάπτυξης εντός τεσσάρων μηνών και δεκαπέντε ημερών από τη λήξη της διαχειριστικής τους περιόδου, κατάσταση στην οποία εμφανίζονται τα στοιχεία των ενδοομιλικών συναλλαγών τους, ιδίως ο αριθμός και οι αξίες αυτών.

5. Από τις υποχρεώσεις του παρόντος άρθρου απαλλάσσονται:

α. Οι εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα και έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών μέχρι του ποσού του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ. Η απαλλαγή αίρεται, αν μια εταιρεία υπερβεί το όριο του κύκλου εργασιών για δύο συνεχόμενες διαχειριστικές χρήσεις. Υποχρέωση δημιουργείται εκ νέου από την επόμενη διαχειριστική χρήση εκείνης που για δεύτερη συνεχή διαχειριστική χρήση ο ετήσιος κύκλος εργασιών υπερέβη το όριο του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ.

β. Οι συμβάσεις μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών με αξία χαμηλότερη του ποσού των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ ετησίως.

6. Σε περίπτωση μη τήρησης των υποχρεώσεων των παραγράφων 2 και 4 του παρόντος επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο ίσο με δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας των συναλλαγών για τις οποίες δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου ο οικείος φάκελος τεκμηρίωσης ή δεν υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα οι προβλεπόμενες στην παράγραφο 4 καταστάσεις.

7. Η μη τήρηση των υποχρεώσεων της παραγράφου 1 του παρόντος τιμωρείται κατά τις παραγράφους 7 και 14 του άρθρου 30 του Αγορανομικού Κώδικα, όπως αυτός ισχύει.

8. Οι διατάξεις των άρθρων 3, 4, 5, 7, 8, 10 και 11 του ν. 3668/2008 εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των κυρώσεων των παραγράφων 6 και 7 του παρόντος άρθρου.

9. Εάν από το σχετικό έλεγχο των στοιχείων του φακέλου τεκμηρίωσης και των καταστάσεων που προβλέπονται στο παρόν άρθρο διαπιστώνεται παράβαση της υποχρέωσης της παραγράφου 1 του παρόντος, ενημερώνονται άμεσα οι αρμόδιες φορολογικές αρχές για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και την επιβολή των προβλεπόμενων φορολογικών κυρώσεων.

10. Με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης ρυθμίζεται κάθε ειδικότερο ζήτημα που είναι αναγκαίο για την εφαρμογή του παρόντος, όπως, ιδίως, τα στοιχεία που πρέπει να περιέχουν ο "Βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης" και ο "Ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης", οι μέθοδοι που θα χρησιμοποιηθούν και η διαδικασία ελέγχου αυτών, καθώς και το ακριβές περιεχόμενο των καταστάσεων της παραγράφου 4. Επίσης με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης μπορούν να εξαιρούνται από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος ορισμένες συναλλαγές.

11. Οι διατάξεις του παρόντος νόμου εφαρμόζονται για τη διαχειριστική περίοδο που λήγει μετά την έναρξη ισχύος του και εφεξής.

Π4 Πρότυπη σύμβαση ΟΟΣΑ

Άρθρο 9

Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις

1. Αν:

α) επιχείρηση του ενός Συμβαλλομένου Κράτους συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο μιας επιχείρησης του άλλου Συμβαλλομένου Κράτους, ή

β) τα ίδια πρόσωπα συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο επιχείρησης του ενός Συμβαλλομένου Κράτους και μιας επιχείρησης του άλλου Συμβαλλομένου Κράτους, και σε καθεμία από τις περιπτώσεις αυτές επικρατούν ή επιβάλλονται μεταξύ των δύο επιχειρήσεων στις εμπορικές ή οικονομικές τους σχέσεις όροι οι οποίοι διαφέρουν από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε οποιαδήποτε κέρδη, τα οποία θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μία από τις επιχειρήσεις αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί αλλά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω αυτών, μπορούν να περιλαμβάνονται στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογούνται ανάλογα.

2. Αν ένα Συμβαλλόμενο Κράτος περιλαμβάνει στα κέρδη μιας επιχείρησης αυτού του Κράτους -και φορολογεί ανάλογα- κέρδη για τα οποία μια επιχείρηση του άλλου Συμβαλλομένου Κράτους έχει φορολογηθεί σε αυτό το άλλο Κράτος και τα κέρδη που έχουν σωρευτεί με αυτόν τον τρόπο είναι κέρδη τα οποία θα είχαν πραγματοποιηθεί από την επιχείρηση του πρώτου Κράτους αν οι όροι που επικρατούν μεταξύ των δύο επιχειρήσεων ήταν οι ίδιοι με εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε αυτό το άλλο Κράτος διορθώνει ανάλογα το ποσό του φόρου που έχει επιβληθεί μέσα σε αυτό το Κράτος επί εκείνων των κερδών. Κατά τον καθορισμό μιας τέτοιας διόρθωσης, πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι λοιποί όροι αυτής της Σύμβασης και οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών συμβουλευονται η μία την άλλη αν κριθεί απαραίτητο.

Άρθρο 25

Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού

1. Στις περιπτώσεις που ένα πρόσωπο θεωρεί ότι οι ενέργειες ενός ή και των δύο Συμβαλλομένων Κρατών έχουν ή θα έχουν για αυτό σαν αποτέλεσμα την επιβολή φορολογίας η οποία δεν είναι σύμφωνη με τους όρους αυτής της Σύμβασης, μπορεί, ανεξάρτητα από τα μέσα θεραπείας που προβλέπονται από την εσωτερική νομοθεσία αυτών των Κρατών, να θέσει την υπόθεσή του υπόψη της αρμόδιας αρχής του Συμβαλλομένου Κράτους του οποίου είναι κάτοικος ή, αν εφαρμόζεται για αυτό το πρόσωπο η παράγραφος 1 του άρθρου 24, της αρμόδιας Αρχής του Συμβαλλομένου Κράτους του οποίου είναι υπήκοος. Η περίπτωση αυτή πρέπει να τεθεί υπόψη μέσα σε τρία χρόνια από την πρώτη κοινοποίηση της πράξης που είχε ως αποτέλεσμα καταλογισμό φόρου η επιβολή του οποίου δεν είναι σύμφωνη με τους όρους της Σύμβασης.

2. Η αρμόδια αρχή προσπαθεί, αν θεωρήσει βάσιμη την ένσταση και αν η ίδια δεν μπορεί να δώσει ικανοποιητική λύση, να επιλύσει τη διαφορά με αμοιβαία συμφωνία με την αρμόδια αρχή του άλλου Συμβαλλομένου Κράτους, με σκοπό την αποφυγή της φορολογίας που δεν είναι σύμφωνη με

τη Σύμβαση. Οποιαδήποτε συμφωνία επιτευχθεί εφαρμόζεται ανεξάρτητα από τις προθεσμίες που ορίζονται στην εσωτερική νομοθεσία των Συμβαλλομένων Κρατών.

3. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών θα προσπαθούν να επιλύουν με αμοιβαία συμφωνία οποιεσδήποτε δυσχέρειες ή αμφιβολίες ανακύπτουν ως προς την ερμηνεία ή την εφαρμογή της Σύμβασης. Μπορούν επίσης να ανταλλάσσουν απόψεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας στις περιπτώσεις που δεν προβλέπονται από την Σύμβαση.

4. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών μπορούν να επικοινωνούν μεταξύ τους απ' ευθείας, καθώς και μέσω μικτής επιτροπής αποτελούμενης από τις ίδιες ή τους αντιπροσώπους τους, με σκοπό να φθάσουν σε συμφωνία με την έννοια των προηγούμενων παραγράφων.

5. Αν:

α) σύμφωνα με την παράγραφο 1, ένα πρόσωπο έχει υποβάλει μια υπόθεση στην αρμόδια αρχή ενός Συμβαλλόμενου Κράτους με βάση ότι οι πράξεις ενός ή και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών είχαν ως αποτέλεσμα για το πρόσωπο αυτό φορολογία που δεν συμφωνεί με τους όρους της παρούσας Σύμβασης και

β) οι αρμόδιες αρχές δεν είναι σε θέση να καταλήξουν σε συμφωνία για την επίλυση της υπόθεσης σύμφωνα με την παράγραφο 2 εντός δύο ετών από την υποβολή της υπόθεσης στην αρμόδια αρχή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, οποιαδήποτε ζητήματα που δεν έχουν επιλυθεί και προκύπτουν από την υπόθεση αυτή θα υποβάλλονται σε διαιτησία, κατόπιν αιτήματος του προσώπου. Ωστόσο, αυτές οι ανεπίλυτες υποθέσεις δεν θα υποβάλλονται σε διαιτησία αν έχει ήδη εκδοθεί απόφαση για αυτές από διοικητικό ή άλλο δικαστήριο οποιουδήποτε Κράτους. Εκτός και αν ένα πρόσωπο που επηρεάζεται άμεσα από την υπόθεση δεν αποδεχτεί την αμοιβαία συμφωνία που θέτει σε εφαρμογή την απόφαση της διαιτησίας, η απόφαση αυτή θα είναι δεσμευτική και για τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη και θα εφαρμόζεται ανεξάρτητα από οποιουδήποτε χρονικούς περιορισμούς στους εγχώριους νόμους των Κρατών αυτών. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών καθορίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτής της παραγράφου.

Π5 Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας (90/436/ΕΟΚ) ΣΥΜΒΑΣΗ 90/436/ΕΟΚ

Για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ

Άρθρο 1

1. Η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται όταν, για φορολογικούς σκοπούς, τα κέρδη που περιλαμβάνονται στα κέρδη μιας επιχείρησης ενός Συμβαλλόμενου Κράτους συμπεριλαμβάνονται ή είναι πιθανόν να συμπεριληφθούν και στα κέρδη μιας επιχείρησης άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, λόγω του γεγονότος ότι οι αρχές που αναφέρονται στο άρθρο 4 και εφαρμόζονται είτε άμεσα είτε σε αντίστοιχες διατάξεις της νομοθεσίας του συγκεκριμένου κράτους δεν τηρήθηκαν.

2. Για την εφαρμογή της παρούσας Σύμβασης, μια μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης Συμβαλλόμενου Κράτους, η οποία ευρίσκεται σε άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, θεωρείται ως επιχείρηση του κράτους στο οποίο ευρίσκεται.

3. Η παράγραφος 1 εφαρμόζεται επίσης και όταν κάποια από τις σχετικές επιχειρήσεις είχε ζημίες αντί κερδών.

Άρθρο 4

Η εφαρμογή της παρούσας Σύμβασης διέπεται από τις ακόλουθες αρχές:

1. Όταν:

α) μια επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους συμμετέχει αμέσως ή εμμέσως στη διοίκηση, στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο μιας επιχείρησης ενός άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους ή

β) τα ίδια πρόσωπα συμμετέχουν αμέσως ή εμμέσως στη διοίκηση, στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο μιας επιχείρησης ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και μιας επιχείρησης ενός άλλου

Συμβαλλόμενου Κράτους και, σε καθεμία από τις ανωτέρω περιπτώσεις, επικρατούν ή επιβάλλονται, στις εμπορικές ή οικονομικές τους σχέσεις, όροι διαφορετικοί από εκείνους ή που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από μία των επιχειρήσεων αυτών αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν εξαιτίας των ανωτέρω όρων, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής.

2. Όταν μία επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους ασκεί τη δραστηριότητά της σε άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται στο έδαφος αυτού του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, καταλογίζονται στη μόνιμη αυτή εγκατάσταση τα κέρδη τα οποία θα είχε κανονικά πραγματοποιήσει εάν αποτελούσε ξεχωριστή επιχείρηση, ανέπτυξε δραστηριότητες πανομοιότυπες ή ανάλογες υπό συνθήκες πανομοιότυπες ή ανάλογες και συνεργαζόταν τελείως ανεξάρτητα με την επιχείρηση της οποίας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση.

Άρθρο 5

Όταν ένα Συμβαλλόμενο Κράτος προτίθεται να διορθώσει τα κέρδη μιας επιχείρησης, κατ'εφαρμογή των αρχών που αναφέρονται στο άρθρο 4, ενημερώνει εγκαίρως την επιχείρηση για την πρόθεση του και της παρέχει τη δυνατότητα να ενημερώσει την άλλη επιχείρηση, ούτως ώστε να μπορέσει και αυτή να ενημερώσει με τη σειρά της το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Ωστόσο, το Συμβαλλόμενο Κράτος που παρέχει τέτοιες πληροφορίες δεν πρέπει να παρεμποδίζεται να πραγματοποιήσει την προβλεπόμενη διόρθωση. Αν, μετά την ανακοίνωση των σχετικών πληροφοριών, οι δύο επιχειρήσεις και το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος δεχθούν τη διόρθωση, τα άρθρα 6 και 7 δεν εφαρμόζονται.

Άρθρο 6

Διαδικασία φιλικού διακανονισμού και διαιτητική διαιτησία

1. Όταν, σε μία από τις περιπτώσεις που εφαρμόζεται η παρούσα Σύμβαση δυνάμει του άρθρου 1, μια επιχείρηση κρίνει ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση οι αρχές που αναφέρονται στο άρθρο 4 δεν έχουν τηρηθεί, μπορεί, ανεξάρτητα από τα μέσα θεραπείας που προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο των ενδιαφερόμενων Συμβαλλόμενων Κρατών, να υποβάλλει την υπόθεσή της στην αρμόδια αρχή του Συμβαλλόμενου Κράτους του οποίου είναι κάτοικος ή στο οποίο ευρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή της. Η υπόθεση πρέπει να υποβληθεί σε τρία (3) χρόνια από την πρώτη κοινοποίηση του μέτρου, το οποίο συνεπάγεται ή ενδέχεται να συνεπάγεται διπλή φορολογία κατά την έννοια του άρθρου 1. Η επιχείρηση ενημερώνει ταυτόχρονα την αρμόδια αρχή κάθε άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους που μπορεί να αφορά η υπόθεση. Στη συνέχεια, η αρμόδια αρχή ενημερώνει αμέσως τις αρμόδιες αρχές των άλλων αυτών Συμβαλλόμενων Κρατών.

2. Η αρμόδια αρχή προσπαθεί, εάν η ένσταση της φαίνεται βάσιμη και αδυνατεί να δώσει η ίδια ικανοποιητική λύση, να επιλύσει το θέμα με φιλικό διακανονισμό με την αρμόδια αρχή κάθε άλλου ενδιαφερόμενου Συμβαλλόμενου Κράτους, ούτως ώστε να αποφευχθεί η διπλή φορολογία, βάσει των αρχών που αναφέρονται στο άρθρο 4. Ο διακανονισμός εφαρμόζεται ανεξαρτήτως των προθεσμιών που προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο των οικείων Συμβαλλόμενων Κρατών.

Άρθρο 7

1. Εάν οι ενδιαφερόμενες αρμόδιες αρχές δεν καταλήξουν σε συμφωνία για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, εντός προθεσμίας δύο (2) ετών από την πρώτη υποβολή της υπόθεσης σε μία από τις αρμόδιες αρχές, βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 1, συγκροτούν μια συμβουλευτική επιτροπή την οποία επιφορτίζουν να γνωμοδοτήσει σχετικά με τον τρόπο εξάλειψης της εν λόγω διπλής φορολογίας. Οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιήσουν τα μέσα θεραπείας που προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο των ενδιαφερόμενων Συμβαλλόμενων Κρατών. Όμως, όταν ένα δικαστήριο έχει επιληφθεί της υπόθεσης, η διετής προθεσμία του πρώτου εδαφίου αρχίζει από την ημερομηνία κατά την οποία κατέστη οριστική η απόφαση που ελήφθη κατά τον τελευταίο βαθμό δικαιοδοσίας, στα πλαίσια αυτών των εθνικών μέσων θεραπείας.

2. Το γεγονός ότι η υπόθεση φέρεται ενώπιον της συμβουλευτικής επιτροπής δεν εμποδίζει ένα Συμβαλλόμενο Κράτος να κινήσει ή να συνεχίσει, για την ίδια υπόθεση, δικαστική δίωξη ή διαδικασίες που επιδιώκουν την επιβολή διοικητικών κυρώσεων.

3. Στην περίπτωση που η εθνική νομοθεσία ενός Συμβαλλόμενου Κράτους δεν επιτρέπει στις αρμόδιες αρχές να παρεκκλίνουν από τις αποφάσεις των δικαστικών τους αρχών, η παράγραφος 1 εφαρμόζεται μόνον εάν η συνδεδεμένη επιχείρηση του κράτους αυτού άφησε να παρέλθει η προθεσμία άσκησης προσφυγής ή παραιτήθηκε αυτής της προσφυγής πριν από την έκδοση της απόφασης. Η διάταξη αυτή δεν θίγει την προσφυγή, εφόσον η προσφυγή αφορά στοιχεία άλλα από τα προβλεπόμενα στο άρθρο 6.

4. Οι αρμόδιες αρχές μπορούν να συμφωνήσουν παρέκκλιση από τις προθεσμίες που αναφέρονται στην παράγραφο 1, εφόσον συμφωνήσουν και οι ενδιαφερόμενες συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

5. Στο μέτρο που οι παράγραφοι 1 έως 4 δεν εφαρμόζονται, δεν θίγονται τα δικαιώματα καθεμίας των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, όπως προβλέπονται από το άρθρο 6.

Άρθρο 8

1. Η αρμόδια αρχή ενός Συμβαλλόμενου Κράτους δεν υποχρεούται να κινήσει τη διαδικασία φιλικού διακανονισμού ή να συστήσει τη συμβουλευτική επιτροπή του άρθρου 7, όταν έχει κριθεί οριστικά, μέσω δικαστικής ή διοικητικής διαδικασίας, ότι μία από τις επιχειρήσεις τις οποίες αφορούν πράξεις που προβλέπουν διόρθωση των κερδών, βάσει του άρθρου 4, φέρει την ευθύνη σοβαρών παραβάσεων.

2. Όταν μία δικαστική ή διοικητική διαδικασία, που επιδιώκει να διαπιστώσει εάν μία από τις εν λόγω επιχειρήσεις, τις οποίες αφορούν πράξεις που προβλέπουν διόρθωση των κερδών βάσει του άρθρου 4, φέρει την ευθύνη σοβαρών παραβάσεων, διεξάγεται παράλληλα με μια από τις διαδικασίες που αναφέρονται στα άρθρα 6 και 7, οι αρμόδιες αρχές μπορούν να αναστείλουν τις τελευταίες αυτές διαδικασίες μέχρι να ολοκληρωθεί η σχετική δικαστική ή διοικητική διαδικασία.

Άρθρο 9

1. Η συμβουλευτική επιτροπή που αναφέρεται στο άρθρο 7 παρ. 1 περιλαμβάνει, εκτός του προέδρου:

- δύο αντιπροσώπους κάθε ενδιαφερόμενης αρμόδιας αρχής κατόπιν συμφωνίας μεταξύ αρμόδιων αρχών ο αριθμός αυτός μπορεί να μειωθεί σε έναν,

- άρτιο αριθμό ανεξάρτητων προσωπικοτήτων που διορίζονται από κοινού, βάσει του καταλόγου προσωπικοτήτων που προβλέπεται στην παράγραφο 4, ή ελλείψει συμφωνίας, με κλήρωση που διενεργούν οι ενδιαφερόμενες αρμόδιες αρχές.

2. Σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις περί διορισμού των ανεξάρτητων προσωπικοτήτων και ταυτόχρονα με το διορισμό αυτό διορίζεται και ένας αναπληρωτής για καθεμία από αυτές, για την περίπτωση κατά την οποία οι ανεξάρτητες προσωπικότητες κωλύονται να εκπληρώσουν τα καθήκοντά τους.

3. Σε περίπτωση κλήρωσης, κάθε αρμόδια αρχή μπορεί να ζητήσει την εξαίρεση οποιασδήποτε ανεξάρτητης προσωπικότητας, εφόσον συντρέχει μία από τις περιπτώσεις που έχουν συμφωνηθεί εκ των προτέρων μεταξύ των ενδιαφερόμενων αρμόδιων αρχών, καθώς και μία από τις εξής περιπτώσεις:

- η προσωπικότητα αυτή ανήκει σε μία από τις οικείες φορολογικές διοικήσεις ή ασκεί καθήκοντα για λογαριασμό μιας από αυτές,

- κατέχει ή κατείχε σημαντική συμμετοχή σε μία ή σε καθεμία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή είναι ή υπήρξε υπάλληλος ή σύμβουλος τους,

- δεν παρέχει επαρκείς εγγυήσεις αντικειμενικότητας για τη ρύθμιση της ή των υπό κρίση υποθέσεων.

4. Ο κατάλογος των ανεξάρτητων προσωπικοτήτων περιλαμβάνει το σύνολο των ανεξάρτητων προσωπικοτήτων που ορίζονται από τα Συμβαλλόμενα Κράτη. Προς το σκοπό αυτόν, κάθε Συμβαλλόμενο Κράτος ορίζει πέντε πρόσωπα και ενημερώνει σχετικά το γενικό γραμματέα του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Τα πρόσωπα αυτά πρέπει να είναι υπήκοοι Συμβαλλόμενου Κράτους και να κατοικούν στα όρια του εδάφους στο οποίο εφαρμόζεται η παρούσα Συνθήκη. Πρέπει να διαθέτουν επαγγελματική επάρκεια και ανεξαρτησία.

Τα Συμβαλλόμενα Κράτη μπορούν να τροποποιήσουν τον κατάλογο του πρώτου εδαφίου ενημερώνοντας αμέσως το γενικό γραμματέα του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

5. Οι αντιπρόσωποι και οι ανεξάρτητες προσωπικότητες που ορίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 εκλέγουν πρόεδρο, βάσει του καταλόγου που αναφέρεται στην παράγραφο 4, με την επιφύλαξη του δικαιώματος της κάθε ενδιαφερόμενης αρμόδιας αρχής να ζητήσει την εξαίρεση της εκλεγόμενης με τον τρόπο αυτό προσωπικότητας, εφόσον συντρέχει μία από τις περιπτώσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 3.

Ο πρόεδρος πρέπει να συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για την άσκηση, στη χώρα του, ανώτατου δικαστικού λειτουργήματος ή να είναι νομομαθής εγνωσμένων ικανοτήτων.

6. Τα μέλη της συμβουλευτικής επιτροπής υποχρεούνται να τηρούν το απόρρητο για κάθε στοιχείο το οποίο πληροφορούνται στα πλαίσια της διαδικασίας. Τα Συμβαλλόμενα κράτη λαμβάνουν το ενδεδειγμένα μέτρα για την καταστολή οποιασδήποτε παράβασης της υποχρέωσης τήρησης του απορρήτου. Ανακοινώνουν χωρίς καθυστέρηση τα μέτρα που έλαβαν στην επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, η οποία τα γνωστοποιεί στα άλλα Συμβαλλόμενα Κράτη.

7. Τα Συμβαλλόμενα κράτη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα, ώστε η συμβουλευτική επιτροπή να μπορεί να συνεδριάζει αμέσως μόλις της υποβληθεί η υπόθεση.

Άρθρο 10

1. Για τις ανάγκες της διαδικασίας του άρθρου 7, 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. Οι επιχειρήσεις και οι αρμόδιες αρχές των ενδιαφερόμενων Συμβαλλόμενων Κρατών υποχρεούνται να ανταποκρίνονται σε κάθε αίτημα της συμβουλευτικής επιτροπής, όσον αφορά την παροχή πληροφοριών, αποδεικτικών μέσων ή εγγράφων. Πάντως, αυτό δεν μπορεί να επιβάλλει στις αρμόδιες αρχές του ενδιαφερόμενου κράτους την υποχρέωση:

α) να λαμβάνουν διοικητικά μέτρα κατά παρέκκλιση της εθνικής νομοθεσίας τους ή της συνήθους διοικητικής τους πρακτικής,

β) να παρέχουν πληροφορίες, οι οποίες δεν θα μπορούσαν να δοθούν βάσει της εθνικής τους νομοθεσίας ή της συνήθους διοικητικής τους πρακτικής,

γ) να παρέχουν πληροφορίες που θα αποκάλυπταν εμπορικά, βιομηχανικά ή επαγγελματικά μυστικά ή παραγωγική διαδικασία ή πληροφορίες, των οποίων η κοινολόγηση θα ήταν αντίθετη προς τη δημόσια τάξη.

2. Καθεμία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις μπορεί, εφόσον το ζητήσει, να εκθέσει τις απόψεις της ή να αντιπροσωπευθεί ενώπιον της συμβουλευτικής επιτροπής. Εάν το ζητήσει η επιτροπή αυτή, καθεμία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις υποχρεούται να παρευρεθεί ή να αντιπροσωπευθεί ενώπιον της.

Άρθρο 11

1. Η συμβουλευτική επιτροπή του άρθρου 7 γνωμοδοτεί εντός προθεσμίας έξι (6) μηνών από την ημερομηνία κατά την οποία της υπεβλήθη η υπόθεση. Η συμβουλευτική επιτροπή οφείλει να βασίσει τη γνώμη της στις διατάξεις του άρθρου 4.

2. Η συμβουλευτική επιτροπή εκφέρει τη γνώμη της με απλή πλειοψηφία των μελών της. Οι ενδιαφερόμενες αρμόδιες αρχές μπορούν να συμφωνήσουν συμπληρωματικούς διαδικαστικούς κανόνες.

3. Τα έξοδα της διαδικασίας της συμβουλευτικής επιτροπής, εκτός των εξόδων στα οποία προβαίνουν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κατανέμονται εξίσου μεταξύ των ενδιαφερόμενων Συμβαλλόμενων Κρατών.

Άρθρο 12

1. Οι αρμόδιες αρχές που είναι διάδικοι στα πλαίσια της διαδικασίας του άρθρου 7 λαμβάνουν, κατόπιν κοινής συμφωνίας και βάσει των διατάξεων του άρθρου 4, απόφαση που εξασφαλίζει την εξάλειψη της διπλής φορολογίας εντός προθεσμίας έξι (6) μηνών από την ημερομηνία κατά την οποία γνωμοδότησε η συμβουλευτική επιτροπή. Οι αρμόδιες αρχές μπορούν να λάβουν απόφαση που αποκλίνει από τη γνώμη της επιτροπής. Εάν δεν καταλήξουν σε σχετική συμφωνία, υποχρεούνται να συμμορφωθούν με τη γνώμη αυτή.

2. Οι αρμόδιες αρχές μπορούν να συμφωνήσουν τη δημοσίευση της απόφασης που αναφέρεται στην παράγραφο 1, υπό την προϋπόθεση ότι συμφωνούν και οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις.

Άρθρο 13

Ο οριστικός χαρακτήρας των αποφάσεων που λαμβάνουν τα Συμβαλλόμενα Κράτη, όσον αφορά τη φορολογία των κερδών που προέρχονται από συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, δεν εμποδίζει την προσφυγή στις διαδικασίες που αναφέρονται στα άρθρα 6 και 7.

Άρθρο 14

Για την εφαρμογή της παρούσας Σύμβασης, η διπλή φορολογία των κερδών θεωρείται ότι έχει εξαιρεθεί:

α) εάν τα κέρδη έχουν συμπεριληφθεί στον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών σε ένα μόνον κράτος ή

β) εάν το ποσό του φόρου που επιβάλλεται στα κέρδη αυτά σε ένα κράτος μειώνεται κατά ποσό ίσο προς το φόρο που τους έχει επιβληθεί στο άλλο κράτος.

Π6 Απόφαση Α2-8092/31-12-2008 του Υπουργού Ανάπτυξης (ΦΕΚ Β'2709/2008)

Κανόνες Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Άρθρο 1

Πεδίο Εφαρμογής

1. Οι εταιρείες οποιουδήποτε τύπου και μορφής που λειτουργούν στην Ελλάδα, για τις συναλλαγές τους με εταιρίες που είναι συνδεδεμένες κατά την έννοια του άρθρου 42 ε του κ.ν. 2190/1920 (ενδοομιλικές συναλλαγές), πρέπει να εφαρμόζουν όρους οι οποίοι να είναι ταυτόσημοι ή όμοιοι με αυτούς που θα εφαρμόζονταν για τις ίδιες ή παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων (αρχή των ίσων αποστάσεων).

Για τον έλεγχο της συμμόρφωσης τους με την υποχρέωση αυτή, οι ως άνω εταιρείες υποχρεούνται να τεκμηριώνουν τις τιμές στις ενδοομιλικές συναλλαγές τους με την κατάρτιση πλήρους και τυποποιημένης μελέτης τεκμηρίωσης.

Στη διάταξη αυτή εμπίπτουν οι ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρείες και Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης, οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του ΠΔ. 186/1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων), οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και ενώσεις αυτών, οι δημόσιες, δημοτικές και κοινωνικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρείας μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα κατά την έννοια των διατάξεων του Άρθρου 100 παρ. 1 του ν. 2238/1994 (Κώδικα Φορολογίας

Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων) ή των οικείων Διμερών Συμβάσεων για την αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και της Χώρας στην οποία η επιχείρηση έχει την έδρα τους, όπου υπάρχει τέτοια Σύμβαση.

2. Οι ανωτέρω επιχειρήσεις έχουν την υποχρέωση να συντάσσουν φακέλους τεκμηρίωσης των τιμών τους για τι συναλλαγές τους με τις εταιρίες (ημεδαπές και αλλοδαπές) που είναι συνδεδεμένες με αυτές, κατά τις διατάξεις του άρθρου 42 (ε) του κ.ν. 2190/1920.

Στην ως άνω έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων συμπεριλαμβάνονται και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αυτών. Επίσης θεωρούνται ενδοομιλικές συναλλαγές οι ενδοομιλικές παραδόσεις προϊόντων που τιμολογούνται από τρίτα μέρη (Τριγωνικές συναλλαγές).

3. Στην ως άνω υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών εμπίπτουν και οι συναλλαγές μεταξύ κεντρικού και μόνιμης εγκατάστασης, είτε πρόκειται για μόνιμη εγκατάσταση ημεδαπής εταιρίας στην αλλοδαπή είτε για μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής επιχείρησης.

4. Οι ανωτέρω επιχειρήσεις δε χρειάζονται να υποβάλουν φακέλους τεκμηρίωσης των τιμών τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Σε σχέση με συμβάσεις που συνομολογούν με φυσικά πρόσωπα που δε λειτουργούν ως επιχειρηματίες.

β) Όταν οι συμβάσεις μεταξύ των συνδεδεμένων με αυτές επιχειρήσεων δεν υπερβαίνουν τις 200.000 Ευρώ ετησίως. Ως συμβάσεις νοούνται και οι προφορικές συμφωνίες μεταξύ των επιχειρήσεων, όπως αποδεικνύονται από σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή τιμολόγια και άλλα φορολογικά στοιχεία.

γ) Όταν ο ετήσιος κύκλος εργασιών τους δεν ξεπερνά το 1,000,000 Ευρώ. Η απαλλαγή αίρεται από τον δεύτερο διαδοχικά χρόνο κατά τον οποίο η επιχείρηση ξεπερνά το όριο του ετήσιου τζίρου των 1.000,000 Ευρώ.

δ) Όταν αντικείμενο των συναλλαγών τους είναι μετοχές, εταιρικές μερίδες ή μερίδια

ε) Για μεταβιβάσεις κυριότητας και λοιπών εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων.

στ) Οι ημεδαπές ή αλλοδαπές εταιρίες που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 27 επ. (Κεφ. ΣΤ') του ν. 3427/2005 (ΦΕΚ Α' 312/27.12.2005) περί τροποποίησης, αντικατάστασης και συμπλήρωσης των διατάξεων του α.ν. 89/1967 "Περί εγκαταστάσεως στην Ελλάδα αλλοδαπών εμποροβιομηχανικών εταιρειών"

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των φακέλων τεκμηρίωσης

Για τον έλεγχο της συμμόρφωσης των επιχειρήσεων με την αρχή των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές τους με τις συνδεδεμένες με αυτές εταιρίες οφείλουν να θέτουν στη διάθεση του ελέγχου από τις αρμόδιες αρχές του Υπουργείου Ανάπτυξης εντός προθεσμίας 30 ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής αίτησης, τους ακόλουθους φακέλους:

Ι. Το "Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης", όσον αφορά τους ομίλους, όπου η μητρική εταιρεία είναι ελληνική και ο οποίος περιέχει τις εξής πληροφορίες:

Α. Πληροφορίες σχετικά με τον όμιλο:

1. Περιγραφή της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του Ομίλου, των εταιριών που περιλαμβάνει ο Όμιλος, συμπεριλαμβανομένων και των μόνιμων εγκαταστάσεων και των συμμετοχών σε προσωπικές εταιρίες, του γενικότερου πλαισίου εντός του οποίου δραστηριοποιείται και των οικονομικών στοιχείων αυτού.

2. Γενική περιγραφή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και της επιχειρηματικής στρατηγικής του ομίλου, συμπεριλαμβανομένων των τυχόν μεταβολών στην επιχειρηματική στρατηγική σε σύγκριση με το αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος.

3. Γενική περιγραφή και εφαρμογή της ενδοομιλικής τιμολογιακής πολιτικής επί των ενδοομιλικών συναλλαγών, όπου υπάρχει.

4. Γενικό προσδιορισμό των συναλλαγών μεταξύ της ελληνικής μητρικής και των συνδεδεμένων με αυτήν εταιριών (ημεδαπών και αλλοδαπών) καθώς και των συνδεδεμένων εταιριών μεταξύ τους όταν μία από αυτές είναι ημεδαπή, ήτοι:

(α) φύση των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές κλπ.)

(β) ροή των τιμολογίων

(γ) χρηματικά ποσά (ύψος) συναλλαγών

Η περιγραφή των συνδεδεμένων μερών ή και των μονίμων εγκαταστάσεων τους που σχετίζονται με αυτές τις συναλλαγές ή συμφωνίες θα περιλαμβάνει το αντικείμενο εργασιών τους, τα έτη λειτουργίας τους, τον κύκλο εργασιών τους, τον αριθμό προσωπικού τους κλπ.

5. Γενική περιγραφή των λειτουργιών που επιτελούνται και των κινδύνων που αναλαμβάνονται από τα συνδεδεμένα μέρη, συμπεριλαμβανομένων και των τυχόν μεταβολών που συνέβησαν στον τομέα αυτόν σε σύγκριση με το αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος.

Επίσης γενική περιγραφή των υλικών παγίων που χρησιμοποιούνται από τον όμιλο για την επίτευξη των εν λόγω λειτουργιών.

6. Την ιδιοκτησία επί των άυλων περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν στον όμιλο (σήματα, ευρεσιτεχνίες, τεχνογνωσία κ.λπ.) και αμοιβές (Royalties) που καταβάλλονται ή εισπράττονται για αυτά.

7. Κατάλογο με τις Συμφωνίες Προέγκρισης των Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων που τυχόν έχουν συνάψει εταιρίες του Ομίλου με αλλοδαπές φορολογικές αρχές.

B. Πληροφορίες σχετικά με την Εταιρεία

1. Αναλυτική αναφορά στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση τεκμηρίωσης.

(α) φύση των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές κλπ.)

(β) ροή των τιμολογίων

(γ) χρηματικά ποσά (ύψος) συναλλαγών

2. Συγκριτική ανάλυση:

(α) χαρακτηριστικά των αγαθών και υπηρεσιών

(β) λειτουργική ανάλυση (επιτελούμενες λειτουργίες, κίνδυνοι που αναλαμβάνονται, περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται κ.λπ.)

(γ) συμβατικοί όροι

(δ) οικονομικές συνθήκες

(ε) ειδικές επιχειρηματικές στρατηγικές

3. Περιγραφή της ακολουθούμενης μεθόδου υπολογισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, εκ των προβλεπόμενων στις σχετικές κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ (OECD Transfer Pricing Guidelines), όπως ειδικότερα περιγράφονται και προσδιορίζονται στο άρθρο 4 της παρούσας, και των επιχειρημάτων για τα κριτήρια επιλογής της μεθόδου.

5. Συναφείς πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά ή/και εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον διατίθενται.

6. Περιγραφή άλλων δεδομένων ή συνθηκών που θεωρούνται αναγκαίες από την ελεγχόμενη εταιρία.

II. Τον "Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης" όσον αφορά τους ομίλους, όπου η μητρική εταιρεία είναι αλλοδαπή καθώς και αλλοδαπές εταιρείες που λειτουργούν με οποιαδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα και ο οποίος περιέχει τις εξής πληροφορίες:

A. Πληροφορίες σχετικά με τον Όμιλο:

1. Γενική περιγραφή της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του Ομίλου, των εταιριών που περιλαμβάνει ο Όμιλος, συμπεριλαμβανομένων και των μονίμων εγκαταστάσεων και

των συμμετοχών σε προσωπικές εταιρείες, του γενικότερου πλαισίου εντός του οποίου δραστηριοποιείται, και των οικονομικών στοιχείων αυτού.

2. Γενική περιγραφή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και της επιχειρηματικής στρατηγικής του ομίλου, συμπεριλαμβανομένων των τυχόν μεταβολών στην επιχειρηματική στρατηγική σε σύγκριση με το αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος.

3. Γενική περιγραφή και εφαρμογή της ενδοομιλικής τιμολογιακής πολιτικής επί των ενδοομιλικών συναλλαγών, όπου υπάρχει.

4. Γενικό προσδιορισμό των συναλλαγών μεταξύ της ελληνικής θυγατρικής ή της αλλοδαπής εγκατεστημένης στην Ελλάδα εταιρίας και των με αυτήν συνδεδεμένων εταιριών (ημεδαπών και αλλοδαπών).

5. Γενική περιγραφή των λειτουργιών που επιτελούνται και των κινδύνων που αναλαμβάνονται από τα συνδεδεμένα μέρη, συμπεριλαμβανομένων και των τυχόν μεταβολών που συνέβησαν στον τομέα αυτόν σε σύγκριση με το αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος.

6. Την ιδιοκτησία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν στον όμιλο (σήματα, ευρεσιτεχνίες, τεχνογνωσία κλπ.) και αμοιβές (Royalties) που καταβάλλονται ή εισπράττονται για αυτά.

7. Κατάλογο με τις Συμφωνίες Προέγκρισης των Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων που έχουν συνάψει εταιρίες του Ομίλου με αλλοδαπές φορολογικές αρχές.

B. Πληροφορίες σχετικά με την Εταιρία

1. Αναλυτική αναφορά στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση τεκμηρίωσης.

(α) φύση των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές κλπ.)

(β) ροή των τιμολογίων

(γ) χρηματικά ποσά (ύψος) συναλλαγών

2. Συγκριτική ανάλυση:

(α) χαρακτηριστικά των αγαθών και υπηρεσιών

(β) λειτουργική ανάλυση (επιτελούμενες λειτουργίες, κίνδυνοι που αναλαμβάνονται, περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται κλπ.)

(γ) συμβατικοί όροι

(δ) οικονομικές συνθήκες

(ε) ειδικές επιχειρηματικές στρατηγικές

3. Περιγραφή των συνδεδεμένων μερών ή και των μονίμων εγκαταστάσεων τους που σχετίζονται με αυτές τις συναλλαγές ή συμφωνίες.

4. Περιγραφή της ακολουθούμενης μεθόδου υπολογισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, εκ των προβλεπομένων στις σχετικές κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ (OECD Transfer Pricing Guidelines), όπως περιγράφονται και προσδιορίζονται στο άρθρο 4 της παρούσας, και επιχειρήματα για τα κριτήρια επιλογής της μεθόδου:

5. Συναφείς πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά ή/και εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον διατίθενται.

6. Περιγραφή άλλων δεδομένων ή συνθηκών που θεωρούνται αναγκαίες από την ελεγχόμενη εταιρεία

III. Οι ανωτέρω φάκελοι τεκμηρίωσης ενημερώνονται υποχρεωτικά, όταν μεταβληθούν τα διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία της αγοράς ή τα στοιχεία των συναλλαγών τα οποία επηρεάζουν την αξιολόγηση της ακολουθούμενης ενδοομιλικής τιμολογιακής πολιτικής.

Άρθρο 3

Μέθοδοι υπολογισμού τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών

1. Μέθοδος της "συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής"

Για την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους οι υπόχρεες εταιρίες της παραγράφου 1 του άρθρου 1 ακολουθούν καταρχήν τη μέθοδο της "συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής", όπως αυτή αναλυτικότερα περιγράφεται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ (OECD Transfer Pricing Guidelines), σύμφωνα με την οποία συγκρίνονται οι τιμές των συναλλαγών με συνδεδεμένες εταιρίες με τις τιμές που εφαρμόζονται σε συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

Η σύγκριση της προηγούμενης παραγράφου αφορά τις τιμές που εφαρμόζονται είτε από την ίδια την ελεγχόμενη εταιρεία σε συγκρίσιμες, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 5 της παρούσας, συναλλαγές της με ανεξάρτητες επιχειρήσεις (εσωτερική σύγκριση τιμών) είτε στις τιμές που εφαρμόζονται σε συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων (εξωτερική σύγκριση τιμών).

Στις περιπτώσεις όπου η εφαρμογή της μεθόδου της "συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής" είναι αδύνατη ή ατελέσφορη και στο βαθμό που οι λόγοι της μη εφαρμογής της αιτιολογούνται επαρκώς στο φάκελο τεκμηρίωσης, μπορούν να χρησιμοποιούνται οι άλλες εκ των παραδοσιακών μεθόδων που προβλέπονται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ (Transfer Pricing Guidelines) ήτοι η μέθοδος της "τιμής μεταπώλησης μείον" ή του "κόστους συν κέρδους, όπως αυτές αναλυτικότερα περιγράφονται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ (OECD Transfer Pricing Guidelines).

2. Μέθοδος της "τιμής μεταπώλησης μείον"

Η μέθοδος της "τιμής μεταπώλησης μείον" μειώνει την τιμή μεταπώλησης προς τρίτους αγαθού ή υπηρεσίας που αποκτήθηκε προγενέστερα από συνδεδεμένη εταιρία κατά το περιθώριο κέρδους μεταπώλησης. Η αξία που προκύπτει θεωρείται ότι είναι η συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή της προηγούμενης ενδοομιλικής συναλλαγής.

Για τον προσδιορισμό του περιθωρίου κέρδους μεταπώλησης λαμβάνονται υπόψη τα άμεσα και έμμεσα έξοδα της εταιρίας που συνδέονται αυστηρά με τη συγκεκριμένη συναλλαγή καθώς και το ποσοστό κέρδους που προσιδιάζει στο είδος της συναλλαγής. Σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των γενικών εξόδων διαχείρισης της επιχείρησης.

Για τον προσδιορισμό του ως άνω περιθωρίου κέρδους λαμβάνεται υπόψη το περιθώριο κέρδους που προκύπτει για την ελεγχόμενη εταιρία από συγκρίσιμες συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις (εσωτερική σύγκριση) ή το περιθώριο κέρδους που προκύπτει από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξαρτήτων εταιριών (εξωτερική σύγκριση).

Για τον καθορισμό του περιθωρίου κέρδους μεταπώλησης λαμβάνονται υπόψη ιδίως τα ακόλουθα:

- α) το χρονικό διάστημα που παρήλθε μεταξύ της αρχικής αγοράς και της μεταπώλησης, ιδίως αν επήλθαν μεταβολές στην αγορά σε σχέση με τα κόστη, συναλλαγματικές ισοτιμίες ή πληθωρισμό
- β) φυσιολογική φθορά των αγαθών ή άλλες αλλαγές στα χαρακτηριστικά τους, περιλαμβανομένων και τυχόν τεχνολογικών εξελίξεων σε συγκεκριμένο τομέα
- γ) το αποκλειστικό δικαίωμα της μεταπωλήτριας επιχείρησης να πουλά συγκεκριμένα αγαθά ή να εκμεταλλεύεται συγκεκριμένα δικαιώματα, που μπορεί να επηρεάζει το περιθώριο κέρδους.

3. Μέθοδος του "κόστους συν κέρδους"

Με τη μέθοδο αυτή προσδιορίζεται η τιμή πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών προς συνδεδεμένη εταιρεία ως το άθροισμα του κόστους απόκτησης ή παραγωγής του αγαθού ή της υπηρεσίας πλέον του κατάλληλου περιθωρίου κέρδους, όπως θα ίσχυε σε συνθήκες αγοράς.

Το ως άνω περιθώριο κέρδους προσδιορίζεται είτε με βάση το περιθώριο κέρδους που εφαρμόζεται από την ελεγχόμενη εταιρία σε συγκρίσιμες συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις (εσωτερική σύγκριση) είτε το περιθώριο κέρδους που εφαρμόζεται από ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε συγκρίσιμες συναλλαγές (εξωτερική σύγκριση).

4. Λοιπές (μη παραδοσιακές) μέθοδοι

Η χρήση των λοιπών (μη παραδοσιακών) μεθόδων, όπως των μεθόδων του "καθαρού κέρδους συναλλαγής" και του "επιμερισμού κέρδους", επιτρέπεται μόνο στις περιπτώσεις, όπου η χρήση των ως άνω παραδοσιακών μεθόδων κρίνεται με ειδική αιτιολογία, που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης, ατελέσφορη.

Άρθρο 4

Χρησιμοποιούμενα εσωτερικά και εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία

1. Για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την αρχή των ίσων αποστάσεων, χρησιμοποιούνται εσωτερικά και εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία (ανάλογα και με την ακολουθούμενη μέθοδο υπολογισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών), στο βαθμό που αυτό είναι εφικτό και λογικό.

2. Τα χρησιμοποιούμενα συγκριτικά στοιχεία αποτελούν στοιχείο του φακέλου τεκμηρίωσης (άρθρο 2.I.B.2, 5 και II.B.2, 5) και πρέπει να αφορούν όμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Τέτοιες συναλλαγές είναι οι ακόλουθες:

- α) Συναλλαγές μεταξύ τρίτων επιχειρήσεων (εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία)
- β) Συναλλαγές μεταξύ της εταιρίας και ανεξάρτητων τρίτων επιχειρήσεων (εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία)
- γ) Συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων με την εταιρεία μερών αφενός και ανεξαρτήτων τρίτων επιχειρήσεων αφετέρου

3. Τα συγκριτικά στοιχεία μπορεί να αφορούν είτε τις τιμές των συναλλαγών είτε άλλα οικονομικά στοιχεία συγκρίσιμων εταιριών, όπως μεικτό περιθώριο κέρδους, καθαρό κέρδος, περιθώριο κέρδους επί κόστους. Για τον έλεγχο της συγκρισιμότητας των χρησιμοποιούμενων στοιχείων, η εταιρεία πρέπει να παρέχει πληροφορίες για εσωτερικά της στοιχεία, όπως ο όγκος των πωλήσεων, οι πωληθείσες μονάδες, το ύψος των δαπανών και ο επιμερισμός τους.

Άρθρο 5

Έλεγχος συγκρισιμότητας των χρησιμοποιούμενων στοιχείων

Για τον έλεγχο της συγκρισιμότητας των χρησιμοποιούμενων στοιχείων, τα ακόλουθα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη:

1. Συγκρίσιμες είναι οι συναλλαγές 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.

2. Ειδικότερα τα χαρακτηριστικά των συναλλαγών που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη προκειμένου αυτές να θεωρηθούν ως συγκρίσιμες ή μη με τη συναλλαγή για την οποία υπάρχει η υποχρέωση τεκμηρίωσης, είναι:

- α) στην περίπτωση των ενσώματων αγαθών, τα φυσικά χαρακτηριστικά αυτών, η ποιότητα και διαθεσιμότητα τους, οι ποσότητες που παραδίδονται και τυχόν δικαιώματα τρίτων επ' αυτών
- β) στην περίπτωση των άυλων αγαθών, η διάρκεια και ο βαθμός προστασίας αυτών καθώς και το προσδοκώμενο όφελος από αυτά
- γ) στην περίπτωση των υπηρεσιών και άλλων παροχών, το είδος, το αντικείμενο και η ποιότητα τους.

3. Ειδικότεροι όροι που μπορούν, κατά τα αναφερόμενα στην ως άνω παράγραφο 1, να επηρεάζουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα και κατ' επέκταση τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών είναι ιδίως οι ακόλουθοι:

- α) ημερομηνίες, όροι και τρόποι εξόφλησης του τιμήματος
- β) ιδιαιτερότητες της χρονικής περιόδου εντός της οποίας έλαβε χώρα η συναλλαγή
- γ) υποχρέωση ολοκλήρωσης της συναλλαγής εντός συγκεκριμένου χρονικού ορίου
- δ) μέσα που χρησιμοποιούνται για τη διασφάλιση της ολοκλήρωσης της συναλλαγής εντός συγκεκριμένου χρονικού ορίου.

4. Στις περιπτώσεις που η σύγκριση αφορά οικονομικά στοιχεία εταιριών κατά την παράγραφο 3 του άρθρου 4 της παρούσας (μεικτό περιθώριο κέρδους, καθαρό κέρδος), για τον έλεγχο της συγκρισιμότητας αυτών, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι λειτουργίες που επιτελούνται από τις συγκρινόμενες εταιρίες σε σχέση με τις συναλλαγές για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση τεκμηρίωσης και η οικονομική στρατηγική που εφαρμόζεται, όπως αυτά περιγράφονται στη λειτουργική ανάλυση, που αποτελεί στοιχείο των φακέλων τεκμηρίωσης (άρθρο 2, I.B.2 (β) και II.B.2 (β))

5. Για τον σκοπό αυτό, η λειτουργική ανάλυση, πρέπει να αναφέρει ποιο από τα συμβαλλόμενα μέρη στην υπό κρίση συναλλαγή επιτελεί τις πλέον σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, ήτοι εκείνες που προσθέτουν αξία και συντελούν στη δημιουργία κέρδους από συγκεκριμένη συναλλαγή. Κατά την ανάλυση αυτή πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, ιδίως, τα ακόλουθα στοιχεία:

α) ο καταμερισμός των οικονομικών κινδύνων και υποχρεώσεων μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών σε μία συναλλαγή

β) ο βαθμός χρήσης πόρων, μηχανημάτων και εξοπλισμού

γ) η αξία των άυλων στοιχείων που χρησιμοποιούνται

6. Επίσης η λειτουργική ανάλυση πρέπει να περιλαμβάνει στοιχεία της ακολουθούμενης οικονομικής στρατηγικής από την ελεγχόμενη εταιρεία όπως ιδίως:

α) Την υιοθέτηση τυχόν ευνοϊκών (χαμηλών) τιμών προς τον σκοπό εισόδου σε μία νέα αγορά

β) Τυχόν προσωρινή μείωση κερδών με στόχο την επίτευξη μακροπρόθεσμα μεγαλύτερου κέρδους

γ) Τυχόν προσωρινή αύξηση των δαπανών προκειμένου να διατηρηθεί το κεκτημένο μερίδιο αγοράς ή να γίνει επέκταση προς νέα αγορά

Ως εκ τούτου πρέπει, με κάθε πρόσφορο μέσο, να αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί μιας επιχείρησης σχετικά με την ακολουθούμενη οικονομική στρατηγική της όπως το μερίδιο που κατέχει στην Ελληνική αγορά σε σχέση με τους ανταγωνιστές της, την καινοτομία των προϊόντων της και τις οικονομικές συγκυρίες που ισχύουν διεθνώς για τα προϊόντα της.

Άρθρο 6

Χρήση τραπεζών πληροφοριών

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

2. Επίσης πρέπει να αναφέρονται και να αιτιολογούνται τα κριτήρια και τα βήματα επιλογής και χρησιμοποίησης των συγκεκριμένων συγκριτικών στοιχείων.

Εάν υπάρχει αμφιβολία ως προς τη δυνατότητα χρήσης συγκεκριμένων στοιχείων σε συγκεκριμένη συναλλαγή, τα εν λόγω στοιχεία δεν θα χρησιμοποιούνται.

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

- Τον τρόπο με τον οποίο περιγράφονται ο ισολογισμός και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης κάθε εταιρίας στην τράπεζα πληροφοριών

- Τους κανόνες που χρησιμοποιεί η εταιρεία για την τήρηση των βιβλίων της και τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων (ΕΓΛΣ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Αμερικανικά Λογιστικά Πρότυπα κλπ.)

- Αιτιολόγηση της κατηγοριοποίησης του τομέα επιχειρηματικής δραστηριότητας και τους λόγους επιλογής του συγκεκριμένου τομέα στην υπό κρίση περίπτωση

- Τα κριτήρια και τους λόγους επιλογής των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στο δείγμα σύγκρισης σε σχέση με την ανάλυση των λειτουργιών και κινδύνων της υπό κρίση εταιρείας

- Κατάσταση όλων των επιχειρήσεων που αποκλείστηκαν από το δείγμα σύγκρισης κατά τη διαδικασία επιλογής. Οι λόγοι αποκλεισμού κάθε επιχείρησης πρέπει να αιτιολογούνται ειδικά.

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

Άρθρο 7

Προσδιορισμός των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών από ένα εύρος αποδεκτών τιμών

1. Στις περιπτώσεις όπου από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση των συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημορίων.

Στην περίπτωση αυτή, δηλαδή, γίνεται προσδιορισμός των τεταρτημορίων του συνόλου των τιμών ή του κέρδους του δείγματος που χρησιμοποιήθηκε, ως εξής:

Q1 = πρώτο τεταρτημόριο = 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2 = διάμεσος = 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = 75ο εκατοστιαίο σημείο

Σε αυτή την περίπτωση, θεωρείται ως συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημορίου, με την προϋπόθεση ότι η επιλογή αυτή αιτιολογείται επαρκώς.

Οι εταιρείες έχουν το δικαίωμα να χρησιμοποιούν άλλα υπολογιστικά μαθηματικά σχήματα προκειμένου για τον προσδιορισμό των τεταρτημορίων (π.χ. άλλα παραδεδομένα υπολογιστικά και στατιστικά προγράμματα είναι αποδεκτά).

2. Εάν το ποσό της τιμής που καθορίζει η εταιρία δεν συμπεριλαμβάνεται στο συγκρίσιμο εύρος τιμών ή κέρδους, όπως περιορίστηκε σύμφωνα με τα ανωτέρω, η αρμόδια υπηρεσία της Εποπτείας Αγοράς θα προσδιορίζει την μέση τιμή που είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Η μέση τιμή είναι η τιμή της διαμέσου, ως ανωτέρω.

Άρθρο 8

Καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών

Οι υπόχρεες εταιρείες της παραγράφου 1 του άρθρου 1, υποχρεούνται να υποβάλλουν στην Δ/ση Ελέγχων της Υπηρεσίας Εποπτείας Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου του Υπουργείου Ανάπτυξης, εντός 4 μηνών και 15 ημερών από τη λήξη της διαχειριστικής τους χρήσης, κατάσταση στην οποία εμφανίζονται τα στοιχεία κάθε μίας από τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους, τις οποίες πραγματοποίησαν μέσα στη χρήση και πιο συγκεκριμένα:

α. Το αντικείμενο κάθε συμφωνίας (π.χ. πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, δάνειο, παραχώρηση χρήσης δικαιωμάτων κλπ.)

β. Τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου (επωνυμία, έδρα, αριθμός φορολογικού μητρώου)

γ. Ο τρόπος (ιδιωτικό έγγραφο, συμβολαιογραφικό, προφορική συμφωνία) και η ημερομηνία κατάρτισης κάθε συμφωνίας

δ. Η αξία (ύψος) της συναλλαγής

ε. Όλες οι ενδοομιλικές παραδόσεις αγαθών που τιμολογούνται από τρίτα μέρη (τριγωνικές συναλλαγές).

Υπόδειγμα κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών παρατίθεται στο Παράρτημα II της παρούσας.

Άρθρο 9

Διαδικασία ελέγχου των φακέλων τεκμηρίωσης από τις αρμόδιες αρχές

1. Για τον έλεγχο των φακέλων τεκμηρίωσης, η αρμόδια Δ/ση της Υπηρεσίας Εποπτείας Αγοράς απευθύνει στις εταιρείες της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008, οι οποίες, βάσει των καταστάσεων του άρθρου 8 της παρούσας Απόφασης, πραγματοποιούν ενδοομιλικές συναλλαγές, έγγραφη αίτηση περί προσκόμισης των φακέλων τεκμηρίωσης, ήτοι το Βασικό ή τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης κατά περίπτωση. Υπόδειγμα της αίτησης αυτής παρατίθεται στο Παράρτημα Ι της παρούσας.

2. Κατά τον έλεγχο των φακέλων, οι αρμόδιες αρχές μπορούν να ζητούν επιπλέον συμπληρωματικές πληροφορίες ή στοιχεία, τα οποία πρέπει να τους προσκομίζονται εντός εύλογου χρόνου, όπως ενδεικτικά:

α) Γενικό Καθολικό και Αναλυτικά Ισοζύγια της εταιρείας

β) Τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, ατομικές ή ενοποιημένες, στις περιπτώσεις όπου μητρική εταιρία του ομίλου είναι ελληνική.

γ) Διευκρινίσεις ως προς τον τρόπο κατάρτισης των φακέλων τεκμηρίωσης

δ) Διευκρινίσεις σχετικά με μόνιμες εγκαταστάσεις ή συμμετοχές σε προσωπικές εταιρείες

ε) Διευκρινίσεις για το είδος και αντικείμενο των συμβάσεων με συνδεδεμένες εταιρείες

3. Κατά τον έλεγχο των φακέλων, οι αρμόδιες αρχές πρέπει να λαμβάνουν υπόψη ότι, κατά γενική αρχή, δεν υπάρχει μόνο μία τιμή συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων ή ένα μόνο περιθώριο κέρδους και ότι συχνά είναι πιθανό να προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κερδών που πρέπει να θεωρείται αποδεκτό.

4. Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στους φακέλους τεκμηρίωσης θεωρούνται απόρρητα έναντι παντός τρίτου. Η κατάθεση των φακέλων στην Υπηρεσία Εποπτείας Αγοράς, μετά την ως άνω έγγραφη εντολή γίνεται με την ένδειξη "Εμπιστευτικό" στο τηρούμενο σχετικό πρωτόκολλο της Υπηρεσίας.

5. Για τον ως άνω έλεγχο των φακέλων τεκμηρίωσης συντάσσεται από τους εντεταλμένους ελεγκτές έκθεση με το πόρισμα του ελέγχου (έκθεση ελέγχου), αντίγραφο της οποίας επιδίδεται αμελλητί στον ελεγχόμενο.

6. Στο βαθμό που η ελεγχόμενη εταιρία έχει προσδιορίσει τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών της με κάποια από τις μεθόδους που αναφέρονται στο άρθρο 3 της παρούσας και χρησιμοποιεί συγκριτικά στοιχεία σύμφωνα με τους όρους των άρθρων 4, 5 και 6 της παρούσας των οποίων η αξιοπιστία και αντικειμενικότητα δεν αμφισβητείται αιτιολογημένα, οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών πρέπει να θεωρούνται ως επαρκώς τεκμηριωμένες.

Άρθρο 10

Γλώσσα στην οποία συντάσσονται οι φάκελοι και διάρκεια διαφύλαξης τους

1. Οι φάκελοι τεκμηρίωσης του άρθρου 2 συντάσσονται αποκλειστικά στην ελληνική γλώσσα. Τυχόν έγγραφα που προέρχονται από την αλλοδαπή μεταφράζονται στην ελληνική γλώσσα.

2. Οι φάκελοι τεκμηρίωσης διαφυλάσσονται από τις υπόχρεες εταιρείες στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου.

Άρθρο 11

Προβλεπόμενες κυρώσεις

1. Στους παραβάτες των διατάξεων των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008, επιβάλλεται με αιτιολογημένη απόφαση του Ειδικού Γραμματέα, ως προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εποπτείας Αγοράς, αυτοτελές χρηματικό πρόστιμο, ίσο με το 10% της αξίας των συναλλαγών, για τις οποίες δεν τέθηκε στην διάθεση του ελέγχου ο οικείος φάκελος τεκμηρίωσης ή δεν υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα οι προβλεπόμενες στην παράγραφο 4 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 καταστάσεις.

2. Στους παραβάτες των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008, επιβάλλεται με αιτιολογημένη απόφαση του Ειδικού Γραμματέα ως προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εποπτείας Αγοράς, χρηματικό πρόστιμο 5.000 ευρώ, πέραν των ποινικών κυρώσεων, πού θα επιβάλλονται για την παράβαση των διατάξεων αυτών, όπως προβλέπονται από το άρθρο 30 του Αγορανομικού Κώδικα, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Ειδικά για την περίπτωση αυτή ενημερώνονται άμεσα οι αρμόδιες φορολογικές αρχές, με την αποστολή του σχετικού φακέλου στην αρμόδια για την φορολογία Δ.Ο.Υ. της ελεγχόμενης εταιρείας, για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και την επιβολή των προβλεπομένων φορολογικών κυρώσεων

3. Οι αποφάσεις επιβολής των ανωτέρω διοικητικών κυρώσεων κοινοποιούνται στους παραβάτες εντός τριάντα (30) ημερών από την έκδοσή τους. Πριν την έκδοση των αποφάσεων αυτών, απαραίτητως πρέπει να έχει συνταχθεί από τους εντεταλμένους ελεγκτές έκθεση ελέγχου μέσα από την οποία να τεκμηριώνεται η διαπίστωση της παράβασης. Η έκθεση αυτή μαζί με εισήγηση της αρμόδιας Υπηρεσίας υποβάλλεται το ταχύτερο στον φορέα, πού είναι αρμόδιος για επιβολή του προστίμου.

4. Τα ανωτέρω διοικητικά πρόστιμα εισπράττονται σύμφωνα με τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (Κ.Ε.Δ.Ε.) και αποδίδονται στον Κρατικό Προϋπολογισμό.

5. Κατά των αποφάσεων επιβολής των ως άνω διοικητικών κυρώσεων, χωρεί ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον του Υπουργού Ανάπτυξης, μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης στον παραβάτη της απόφασης επιβολής του προστίμου. Με απόφαση του ο Υπουργός Ανάπτυξης αποφαινεται επί της προσφυγής μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από τη υποβολή της προσφυγής.

Επί απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, χωρεί προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου Διοικητικού Πρωτοδικείου μέσα σε εξήντα (60) ημέρες από την κοινοποίηση στον παραβάτη της απόφασης απόρριψης.

6. Για το παραδεκτό της προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου, καταβάλλεται από τον υπόχρεο ποσό ίσο με το 20% του εκάστοτε επιβαλλομένου προστίμου.

Η καταβολή του ποσού αυτού αποδεικνύεται με την προσκόμιση υποχρεωτικά στην αρμόδια Υπηρεσία του αποδεικτικού κατάθεσης στην Δ.Ο.Υ. Η μη τήρηση της υποχρέωσης αυτής ή μη άσκηση προσφυγής ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου ή η εκπρόθεσμη άσκηση της προσφυγής, επισύρει κατά του παραβάτη την βεβαίωση και καταβολή ολοκλήρου του επιβληθέντος προστίμου.

Άρθρο 12

Μεταβατικές Διατάξεις

Μέχρι την έναρξη λειτουργίας της Υπηρεσίας Εποπτείας της Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου του Υπουργείου Ανάπτυξης, η υποβολή των προβλεπομένων με την παρούσα στοιχείων ως και ο έλεγχος τους θα γίνεται από τις Διευθύνσεις:

α) Τιμών Τροφίμων - Ποτών,

β) Τιμών Βιομηχανικών Προϊόντων και Φαρμάκων,

γ) Τιμών Παροχής Υπηρεσιών, κατά περίπτωση της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου του Υπουργείου Ανάπτυξης, ενώ τα πρόστιμα που προβλέπονται στο άρθρο 11 της παρούσας θα επιβάλλονται από τον Γενικό Γραμματέα Εμπορίου της ίδιας Γενικής Γραμματείας.

Άρθρο 13

Έναρξη Ισχύος

1. Η παρούσα τίθεται σε ισχύ σε όλη τη Χώρα από τη δημοσίευση της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Π7 Υπόδειγμα Αίτησης για την προσκόμιση Φακέλων Τεκμηρίωσης

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ
Γ.Γ. ΕΜΠΟΡΙΟΥ

Ημερομηνία

(τίθεται ο τίτλος της αρμόδιας δ/νσης, υπηρεσίας)

Ταχ. Δ/ση: Πλ. Κάνιγγος
Ταχ. Κώδικας: 102 81
Τηλέφωνο:
TELEFAX:

ΠΡΟΣ:
.....
(στοιχεία ελεγχόμενης
εταιρίας)

ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΗ

ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

άρθρου 26 παρ. 2 Ν. 3728/2008 (ΦΕΚ 258/Α/18-12-2008)

(Αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της Υπουργικής Απόφασης)

Παρακαλούμε όπως προσκομίσετε στην υπηρεσία μας, εντός τριάντα (30) ημερών από την επίδοση της παρούσας, φάκελο τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 26 παρ. 2 του Ν. 3728/2008 (ΦΕΚ 258 Α') για το σύνολο των ενδοομιλικών συναλλαγών που πραγματοποιήσατε κατά τη διαχειριστική χρήση

...../...../.. -/...../.., βάσει της υποβληθείσας με αριθ. πρωτ./....

Κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών σας του άρθρου 26 παρ. 4 του ως άνω νόμου, για τον έλεγχο της συμμόρφωσης σας με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 (ΦΕΚ 258 Α').

Ο Προϊστάμενος Υπηρεσίας

.....

(Υπογραφή)

(Ονοματεπώνυμο)

Π8 Υπόδειγμα Κατάστασης Ενδοομιλικών Συναλλαγών

ΠΡΟΣ:

Υπουργείο Ανάπτυξης
Γενική Γραμματεία Εμπορίου
Υπηρεσία Εποπτείας Αγοράς
Ταχ. Δ/ση: Πλ. Κάνιγγος
Ταχ. Κώδικας: 102 81

Ημερομηνία

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

άρθρου 26 παρ. 4 Ν. 3728/2008 (ΦΕΚ 258/Α/18-12-2008)

1. Στοιχεία υπόχρεης εταιρίας

Επωνυμία
ΑΦΜ / ΔΟΥ
Διεύθυνση / Τηλέφωνο
Επάγγελμα
Στοιχεία εκπροσώπου
Διαχειριστική περίοδος
Ετήσιος κύκλος εργασιών

2. Στοιχεία ενδοομιλικών συναλλαγών (Χρήση: .../.../.. - .../.../..)

Στοιχεία Αντικείμενο Ημερ/νια Τρόπος Αξία συναλλαγών
Αντισυμβ. συναλλαγής κατάρτισης κατάρτισης -----
(Επωνυμία, σύντομη συμφωνίας Αξία ΓΕΝΙΚΟ
ΑΦΜ, Δ/ση, περιγραφή) (έγγραφο, άμεσων Τριγωνικών ΣΥΝΟΛΟ
Επάγγελμα) προφορική) συναλλαγών συναλλαγών

Υπογραφή / σφραγίδα