

ΕΘΝΙΚΟ ΚΑΙ ΚΑΠΟΔΙΣΤΡΙΑΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΝΟΜΙΚΗΣ



ΕΝΙΑΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
Κατεύθυνση Φορολογικού Δικαίου

Διπλωματική εργασία

**ΘΕΜΑ: «Η φορολογική διάσταση των ενδοομιλικών συναλλαγών
(Transfer Pricing)»**

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΕΛ. ΚΑΒΑΔΕΛΛΑΣ

(Α.Μ.7340011216009)

Επιβλέπων Καθηγητής: Α. Τσουρουφλής

Ακαδημαϊκό έτος: 2016 - 2017

ΑΘΗΝΑ, ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2017

Στη μνήμη του πατέρα μου

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	V
ABSTRACT	VI
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	VII
I. Ελληνικές Συντομογραφίες	VII
II. Ξενόγλωσσες Συντομογραφίες	VIII
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	1

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΟΣΑΦΗΝΙΣΕΙΣ

1.1 Εισαγωγή	4
1.2 Η έννοια της τιμολόγησης των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων (transfer pricing)	4
1.3 Η «συνδεδεμένη επιχείρηση», υπό το πρίσμα της θεωρίας του εμπορικού δικαίου.	5
1.3.1 Η έννοια της «συνδεδεμένης επιχείρησης» με βάση τον θεσμικό νόμο περί ανωνύμων εταιρειών	6
1.4 Η έννοια της «συνδεδεμένης επιχείρησης» από τη σκοπιά του φορολογικού νομοθέτη	7
1.5 Εννοιολογική οριοθέτηση και διάκριση των συναλλαγών.	8
1.6 Ενδοομιλικές συναλλαγές	10
1.7 Κατηγορίες ενδοομιλικών συναλλαγών	11
1.8 Ανακεφαλαιωτικές παρατηρήσεις	13

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΤΟ ΖΗΤΗΜΑ ΤΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

2.1 Εισαγωγή	14
2.2 Εννοιολογική συγκρότηση του «transfer pricing»	14
2.3 Η προβληματική του ζητήματος	17
2.4 Φορολογικές ρυθμίσεις	18
2.5 Transfer Pricing: Κράτος και επιχειρήσεις	20
2.5.1 Κράτος – Φορολογικές Αρχές	21
2.5.2. Φαινόμενα διπλής (οικονομικής) φορολογίας.	21
2.5.3. Επιχειρήσεις	23

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

5.1	Εισαγωγή	56
5.2	Διεθνές πλαίσιο	56
5.2.1	Άρθρο 9 ΠΣ-ΟΟΣΑ	56
5.2.2	Άρθρο 25 ΠΣ-ΟΟΣΑ	57
5.2.3	Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ	58
5.3	Ενωσιακή δικαιοσύνη	59
5.3.1	Σύμβαση Διαιτησίας	59
5.3.2	Κώδικας Δεοντολογίας	60
5.4	Ελληνικό Νομοθετικό πλαίσιο	62
5.4.1	Ιστορική Αναδρομή	62
5.4.2	Ισχύον Νομοθετικό Πλαίσιο	64
5.4.2.1	Συνδεδεμένα Πρόσωπα	64
5.4.2.2	Ενδοομιλικές Συναλλαγές	65
5.4.2.3	Υπόχρεοι και απαλλασσόμενοι τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών	65
5.4.2.4	Απαλλαγές – Εξαιρέσεις	66
5.4.2.5	Φάκελοι Τεκμηρίωσης	67
5.4.2.6	Προθεσμίες Υποβολής	70
5.4.2.7	Περιεχόμενο Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών	70
5.4.2.8	Πρόστιμα – Κυρώσεις	70
5.5	Η φορολογική μεταχείριση των ενδοομιλικών μερισμάτων	73
5.5.1	Απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου ενδοομιλικών πληρωμών που αφορούν μερίσματα και παρόμοιου είδους πληρωμές	75
5.5.2	Απαλλαγή στους τόκους και στα δικαιώματα που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων	76
5.6	Ανακεφαλαιωτικές επισημάνσεις	77
	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	79
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	82

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα μελέτη φιλοδοξεί να αποτελέσει ένα χρήσιμο εισαγωγικό εργαλείο αναφορικά με την έννοια των ενδοομιλικών συναλλαγών ως διεθνές φαινόμενο και ως όρων που συναντάται ολοκληρωμένα στην ελληνική νομική πραγματικότητα τα τελευταία χρόνια.

Στο πλαίσιο αυτό, με την παρούσα αρχικά επιχειρείται η εννοιολογική αποσαφήνιση των βασικών όρων του υπό εξέταση φαινομένου. Ακολούθως, σκοπείται η εξέταση των παρενεργειών που δημιουργεί το ζήτημα σε κρατικό επίπεδο μέσω της μεταφοράς φορολογητέας ύλης και επίσης γίνεται παρουσίαση των πρωτοβουλιών που έχουν αναληφθεί διεθνώς για την θέσπιση κοινών κανόνων αντιμετώπισης του ζητήματος. Επίσης στην παρούσα γίνεται διεξοδική επισκόπηση των μεθόδων εφαρμογής των κανόνων αυτών.

Τέλος, σε αυτοτελές κεφάλαιο παρουσιάζεται εκτενώς το ελληνικό θεσμικό πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Βασικοί όροι: Ενδοομιλική τιμολόγηση, συνδεδεμένες επιχειρήσεις, αρχή των ίσων αποστάσεων, Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ, παραδοσιακές μέθοδοι, φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή, φορολογικός σχεδιασμός, Σύμβαση Διαιτησίας, φάκελος τεκμηρίωσης.

ABSTRACT

This essay aspires to be a useful introductory tool about transfer pricing, as a global issue and as a term which is met more often in the Greek legislation the last years. Within this context, this study firstly attempts to clarify the basic principles of transfer pricing. Subsequently, it targets to examine the side effects of taxable income transfer to the states, as well as the international initiatives that have been adopted for establishing common rules to address this topic. The applicable methods of the aforementioned rules are thoroughly displayed at this study, as well. Finally, the Greek legal framework of transfer pricing is analytically presented in a dedicated section.

Keywords: Transfer pricing, associated enterprises, arm's length principle, OECD Transfer Pricing Guidelines, standard transfer pricing methods, tax evasion, tax avoidance, tax planning, Convention on the elimination of double taxation (arbitration), transfer pricing documentation file.

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

I. Ελληνικές Συντομογραφίες

Α.Α.Δ.Ε.	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΑΕ	Ανώνυμη Εταιρία
ΑΚ	Αστικός Κώδικας
Α.Ν.	Αναγκαστικός Νόμος
βλ.	βλέπε
ΔΕΕ	Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιριών (περιοδικό)
ΔΦΝ	Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας (περιοδικό)
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
επιμ.	επιμέλεια
εκδ	εκδόσεις
επ.	επόμενα
ΗΠΑ	Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής
ΘΠΔΔ	Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου (περιοδικό)
κ.λπ.	και λοιπά
Κατ'ΟΟΣΑ	Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ
Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ	Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων
Κ.Ν.	Κανονιστικός Νόμος
ΚΦΔ	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
ΚΦΕ	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
λ.χ.	λόγου χάρη
Ν.	Νόμος
ΟΟΣΑ	Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη
ο.π.	όπως παραπάνω
παρ.	παράγραφος
ΠΕ	Πολυεθνικές Επιχειρήσεις
ΠΣ-ΟΟΣΑ	Πρότυπη σύμβαση του ΟΟΣΑ για την αποφυγή διπλής φορολογίας
ΠΟΛ	Πολυγραφημένη υπουργική εγκύκλιος (δηλ. με πολλούς αποδέκτες)
π.χ.	παραδείγματος χάριν
σ.	σελίδα
ΣΑΔΦ	Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας
ΣΠΤ	Συμφωνίες Προέγκρισης Τιμολόγησης
ΤΜ	Τιμής μεταπώλησης
ΦΕΚ	Φύλλο Εφημερίδας Κυβέρνησης

II. Ξενόγλωσσες Συντομογραφίες

APA's	Advanced Pricing Agreements
ATAD	Anti-Tax-Avoidance Directive
BEPS	Base Erosion Profit Shifting
CUP	Comparative Uncontrolled Method
CPM	Cost plus Method
CIF	Cost Insurance Freight
FOB	Free on Board
IRS	International Revenue Service
IRC	International Revenue Code
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
PM	Profit Methods
PSM	Profit Split Method
RPM	Resale Price Method
TP	Transfer Pricing
TNMM	Transactional Net Margin Method

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Τα σημερινά δεδομένα της διεθνούς οικονομικής πραγματικότητας καθιστούν αναπόφευκτη την δημιουργία των κατάλληλων εκείνων συνθηκών που οδηγούν, εκούσια ή ακούσια, στην σύμπραξη μεταξύ των επιχειρήσεων. Το φαινόμενο αυτό έχει επικρατήσει σε παγκόσμιο επίπεδο, δεδομένου ότι ευνοεί την δημιουργία σοβαρών οργανωτικών, οικονομικών και φορολογικών πλεονεκτημάτων για τις συνεργαζόμενες επιχειρήσεις, αλλά και για την οικονομία εν γένει.

Η διεθνής αυτή τάση που υπαγορεύει τη διασυνοριακή σύμπραξη των επιχειρήσεων, λόγω της παγκοσμιοποίησης της οικονομίας και, κατ' επέκταση, της εκρηκτικής ανάπτυξης του εμπορίου, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ένα μεγάλο μερίδιο των συναλλαγών καταλαμβάνουν πλέον συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, κατέστησαν αναπόδραστα αναγκαία την θέσπιση ενός ολοκληρωμένου ρυθμιστικού πλαισίου ελέγχου της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Αξίζει να σημειωθεί ότι ο καθορισμός της ορθής τιμολόγησης στο πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών (Transfer Pricing) δεν αποτελεί πρόσφατο προβληματισμό. Για την ακρίβεια, ήδη από τα τέλη της δεκαετίας του '70, ο ΟΟΣΑ, σχεδόν 20 χρόνια μετά την ίδρυση του (14 Δεκεμβρίου 1960), παρουσιάζει, στην πρώτη εκτενή αναφορά του, τις επιπτώσεις της αναπτυσσόμενης παγκοσμιοποιημένης οικονομικής δραστηριότητας, μέσω των πολυεθνικών επιχειρήσεων (ΠΕ) (Transfer Pricing & Multinational Enterprises, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, 1979).

Οι εν λόγω επιχειρήσεις, ενώ έχουν συνήθως τα ειδικά χαρακτηριστικά της ενιαίας στρατηγικής και της κεντρικής διοίκησης, λειτουργώντας σε ένα νομικό πλαίσιο που, εν πολλοίς, παραμένει εθνικό, αναγκάζονται να συμμορφώνονται με ποικίλους και, ενίοτε, αντιφατικούς εθνικούς νόμους των χωρών στις οποίες δραστηριοποιούνται μέσω των συνδεδεμένων επιχειρήσεων τους. Με δεδομένο λοιπόν το γεγονός ότι η παρουσία των ΠΕ στο παγκόσμιο εμπόριο εξακολουθεί να αυξάνεται, μέσω της τεχνολογικής προόδου, ιδίως στον τομέα των τηλεπικοινωνιών, η πολυπλοκότητα των φορολογικών ζητημάτων που προκύπτουν οδηγεί, τόσο τις φορολογικές διοικήσεις των κρατών, όσο και τις ίδιες τις εταιρείες στην αντίληψη ότι είναι αναγκαίο πλέον να καθοριστεί ένα ευρύ, διεθνές πλαίσιο δράσης και αντιμετώπισης.

Είναι προφανές ότι στην περίπτωση των ΠΕ, η ανάγκη συμμόρφωσής τους με τους εθνικούς νόμους των χωρών που δραστηριοποιούνται, δημιουργεί ένα επιπρόσθετο διοικητικό κόστος, το οποίο είναι υψηλότερο από ότι σε μία (εθνική) οντότητα που δραστηριοποιείται μόνο στη χώρα εγκατάστασης της. Από την άλλη πλευρά, οι φορολογικές διοικήσεις έχουν να αντιμετωπίσουν σημαντικά εμπόδια τόσο σε πολιτικό όσο και σε πρακτικό επίπεδο. Αρχικά, είναι απαραίτητο να αποδεχθούν ότι δύναται να φορολογούν μόνο το εισόδημα (φορολογητέα ύλη) μιας ΠΕ, που προέρχεται από τη δραστηριότητα της μέσα στη επικράτεια που η

φορολογική διοίκηση έχει δικαιοδοσία, αποφεύγοντας με αυτό τον τρόπο την διπλή φορολόγηση. Σε κάθε περίπτωση, το φορολογικό σύστημα που χρησιμοποιεί η εκάστοτε χώρα, έπαιξε καθοριστικό, και, τις περισσότερες φορές, συνδυαστικό ρόλο στην διαδικασία φορολόγησης των ΠΕ. Παράλληλα, η παγκόσμια οικονομική αλληλεξάρτηση και η αλληλεπίδραση των εθνικών φορολογικών κανόνων μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολόγηση, ή ακόμη και σε διπλή μη φορολόγηση των πολυεθνικών επιχειρήσεων με αρνητικές συνέπειες για τις διασυνοριακές συναλλαγές και, κατ'έπекταση, την εξισορρόπηση των καταστάσεων σε μια παγκοσμιοποιημένη αγορά.

Όλα τα παραπάνω, οδήγησαν τα κράτη-μέλη του ΟΟΣΑ στον πλέον λογικό ισχυρισμό ν' αντιμετωπίζουν τα συνδεδεμένα μέρη των ΠΕ ως ξεχωριστές, μεμονωμένες οντότητες για τον καθορισμό του φορολογητέου εισοδήματος τους μέσα στην επικράτεια, στην οποία δραστηριοποιούνται. Για να ισχύει όμως αυτός ο ισχυρισμός, θα πρέπει πρωτίστως να γίνει κοινά αποδεκτό ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων μερών θα πρέπει να ακολουθούν τους όρους της ελεύθερης αγοράς. Δηλαδή να λειτουργούν σαν πραγματικά ανεξάρτητες εταιρείες. Κάτω από αυτό το πρίσμα λοιπόν, τα κράτη-μέλη του ΟΟΣΑ υιοθέτησαν την αρχή των ίσων αποστάσεων (arm's length principle) ως προϋπόθεση ικανή να ελαχιστοποιήσει τους ευνοϊκούς εκείνους όρους/συνθήκες, που πιθανόν να διέπουν μία ενδοομιλική τιμολόγηση. Η αποδοχή της παραπάνω αρχής σε διεθνές επίπεδο από τα κράτη-μέλη του ΟΟΣΑ εξυπηρετεί, αφενός την κατάλληλη φορολογική βάση σε κάθε χώρα (δικαιοδοσία) και την αποφυγή διπλής φορολογίας και αφετέρου την επίτευξη ελαχιστοποίησης των πιθανοτήτων «σύγκρουσης» μεταξύ των φορολογικών αρχών καθώς και την προώθηση του διεθνούς εμπορίου και των επενδύσεων.

Σε μια παγκόσμια οικονομία, η συνεργασία μεταξύ των χωρών σε τέτοια ζητήματα μπορεί ευκολότερα να αποτελέσει ισχυρό θεμέλιο χάραξης κοινής στρατηγικής απ' ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός. Αποφεύγονται ουσιαστικά μονομερείς απαντήσεις σε πολυμερή προβλήματα. Όλα τα παραπάνω ενσωματώνονται στην Πρότυπη Σύμβαση Φορολογίας του ΟΟΣΑ για το εισόδημα και το κεφάλαιο (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (OECD Model Tax Convention), η οποία αποτελεί τη βάση των διμερών συμβάσεων φορολογίας εισοδήματος μεταξύ των κρατών-μελών του ΟΟΣΑ και μεταξύ των κρατών-μελών του ΟΟΣΑ και των τρίτων χωρών.

Παράλληλα, ο ΟΟΣΑ δημιούργησε τις περίφημες Κατευθυντήριες Γραμμές (Κατ'ΟΟΣΑ) αναφορικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, με σκοπό να δημιουργήσει το κατάλληλο υπόβαθρο για μια ενιαία θεσμική αντιμετώπιση στο πεδίο της ορθής τιμολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων διεθνώς.

Το παράδειγμα του ΟΟΣΑ ακολούθησε και η ΕΕ με την θέσπιση ενός Κώδικα Δεοντολογίας αναφορικά με το ζήτημα τιμολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Στο πλαίσιο αυτό, την τελευταία δεκαπενταετία περίπου έχουν θεσπισθεί και υιοθετηθεί, από το σύνολο σχεδόν των ανεπτυγμένων χωρών, κανόνες για την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομικών συναλλαγών εναρμονισμένοι κατά κύριο λόγο στις ΚατΟΟΣΑ. Όπως ήταν φυσικό, στο διαρκώς μεταβαλλόμενο σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον απαιτήθηκαν αρκετές αναθεωρήσεις τόσο των ΚατΟΟΣΑ όσο και της Πρότυπης Σύμβασης (ΠΣ-ΟΟΣΑ), στις οποίες προχώρησε ο Οργανισμός αυτός με σκοπό να εναρμονισθεί με τις νέες τάσεις που πλέον βρίσκουν πεδίο εφαρμογής στο ζήτημα των ενδοομικών συναλλαγών.

Ο όρος «transfer pricing», αποτέλεσε πρόσφατα μια νέα νομική πραγματικότητα και στα ελληνικά δρώμενα. Στην προσπάθεια δε να καλυφθεί το όποιο κενό υπήρχε στην ελληνική νομοθεσία σχετικά με το ζήτημα αυτό, ο έλληνας φορολογικός νομοθέτης προχώρησε σε σημαντικά βήματα, προβαίνοντας σε καίριες βελτιώσεις στο ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο και, θεσπίζοντας, νεοπαγείς διατάξεις στο νέο ΚΦΕ και τον ΚΦΔ, κατάφερε να ενσωματώσει σχεδόν πλήρως την διεθνή καθεστηκυία τάξη αναφορικά με τις ενδοομλικές συναλλαγές.

Με την παρούσα μελέτη επιχειρείται η αναλυτικότερη παρουσίαση των προαναφερομένων ζητημάτων, όπως αυτά συνθέτουν και συγκροτούν, μέσα από το πρίσμα του εφαρμοστέου νομικού πλαισίου, τον βασικό κορμό της διαδικασίας του ελέγχου της τιμολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΟΣΑΦΗΝΙΣΕΙΣ

1.1 Εισαγωγή.

Στο εισαγωγικό αυτό κεφάλαιο επιχειρείται μια πρώτη προσέγγιση των βασικών εννοιών και των όρων που απαντώνται αρκετά συχνά στο θεσμικό πλαίσιο και στην διεθνή και εγχώρια βιβλιογραφία, αναφορικά με το ζήτημα που πραγματεύεται η παρούσα μελέτη, με σκοπό την αποσαφήνισή τους.

Πιο συγκεκριμένα, εξετάζεται το ζήτημα της έννοιας της συνδεδεμένης επιχείρησης, που συνιστά το πεδίο εφαρμογής των κανόνων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, και της έννοιας της συναλλαγής υπό ευρεία έννοια, κυρίως με βάση την σκοπιά του εμπορικού και, κατ' επέκταση, του φορολογικού δικαίου. Τέλος, γίνεται μια πρώτη απόπειρα εννοιολογικού προσδιορισμού των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Στο πλαίσιο αυτό, παρατίθενται οι διάφορες απόψεις και έννοιες γύρω από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, επιχειρείται ένας διαχωρισμός των ορισμών που διαφοροποιούνται ανάλογα με το νομοθετικό καθεστώς που τους διέπει και, συγχρόνως, παρουσιάζεται η σημερινή πραγματική αποτύπωση γύρω από το θέμα αυτό. Ακολούθως, εξετάζεται ο χαρακτήρας των συναλλαγών εν γένει και οι μορφές που αυτές οι συναλλαγές, για τις οποίες απαιτείται η τεκμηρίωσή τους, λαμβάνουν στο πλαίσιο των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Επιπρόσθετα, γίνεται μια πρώτη αναφορά στο υφιστάμενο στη χώρα θεσμικό πλαίσιο του ορισμού των ενδοομιλικών συναλλαγών και επιχειρείται η εννοιολογική διάκριση φαινομενικά παραπλήσιων, αλλά επί της ουσίας διαφορετικών εννοιών, η εσφαλμένη χρήση των οποίων δύναται να δημιουργήσει συγχύσεις κατά την λειτουργική εφαρμογή της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

1.2 Η έννοια της τιμολόγησης των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων (transfer pricing).

Η τιμολόγηση των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ή, εναλλακτικά, η ενδοομιλική τιμολόγηση, που αποδίδεται ως δόκιμη μετάφραση του όρου «transfer pricing», είναι πρωτίστως οικονομικός όρος, με κατ' αρχήν ουδέτερη νομικά χροιά, και αναφέρεται στον προσδιορισμό της αξίας των συναλλαγών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Με άλλα λόγια, είναι ο καθορισμός των τιμών που χρεώνει μια εταιρεία, για την πώληση αγαθών (υλικών ή άυλων) και την παροχή υπηρεσιών προς μια άλλη εταιρεία, η οποία συνδέεται νομικά με την πρώτη.

Από λειτουργικής σκοπιάς, ο όρος «transfer pricing» στο πεδίο του φορολογικού δικαίου, έγκειται στον έλεγχο των τιμών που χρεώνονται μεταξύ των συνδεδεμένων

επιχειρήσεων για την μεταβίβαση αγαθών, υπηρεσιών και άυλων περιουσιακών στοιχείων σε σχέση με τις αντίστοιχες τιμές που θα χρεώνονταν, εάν οι ίδιες επιχειρήσεις ήταν ανεξάρτητες μεταξύ τους¹.

Περαιτέρω, η καθορισθείσα τιμή, η οποία κατ' αποτέλεσμα εξάγεται μέσα από μια ενδοομιλική συναλλαγή, είναι εκείνη που τελικώς ενδιαφέρει, για φορολογικούς σκοπούς ελέγχου των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων οικονομικών μονάδων και, ιδίως, κατά βάση σε διασυνοριακό επίπεδο².

1.3 Η «συνδεδεμένη επιχείρηση», υπό το πρίσμα της θεωρίας του εμπορικού δικαίου.

Οι ανάγκες της σύγχρονης οικονομικής δραστηριότητας προσέδωσαν, μεταξύ άλλων μια διευρυμένη εμβέλεια στην επιχειρηματική δράση³. Στο πλαίσιο των εμπορικών συμβάσεων, για την κάλυψη των απαιτήσεων αυτής της δράσεως, το ελληνικό και το διεθνές δίκαιο γνωρίζει και προβλέπει τα συστήματα διανομής και τις συναφείς συμβάσεις διεπιχειρησιακής συνεργασίας⁴. Οι συμπράξεις λοιπόν που επιτελούνται ως απόρροια της παγκοσμιοποίησης της οικονομίας, και ειδικότερα οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις παρουσιάζουν μεγάλο ενδιαφέρον για το δίκαιο του ανταγωνισμού κυρίως. Το ιδιαίτερο γνώρισμα των συνδεδεμένων επιχειρήσεων έγκειται στη συμμετοχή τους σε ένα ευρύτερο οικονομικό σύνολο⁵. Οι μορφές σύνδεσης επιχειρήσεων είναι πολλές⁶ ανάλογα με τις σχέσεις μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων⁷.

Η έννοια «όμιλος επιχειρήσεων»⁸ και η συγγενής έννοια συνδεδεμένες επιχειρήσεις δεν προσδιορίζονται αυτοτελώς από την έννομη τάξη, αλλά από αποσπασματικές διατάξεις, που έχουν κάθε φορά έναν ειδικό σκοπό⁹. Οι συναλλαγές είναι αυτές άλλωστε που έχουν όλα αυτά τα χρόνια διαμορφώσει και εξακολουθούν να διαμορφώνουν τους διάφορους τύπους και μορφές επιχειρήσεων, με βάση μια σειρά κριτηρίων, που δεν αποτελούν όμως αντικείμενο της παρούσας. Το πιο σημαντικό κριτήριο ωστόσο, είναι αυτό της εξάρτησης, στην έννοια της «σύνδεσης των εταιρειών» και περιλαμβάνει κάθε σύνδεση επιχειρήσεων και Ομίλου επιχειρήσεων, όταν εξετάζεται το θέμα από την οπτική γωνία των συναλλαγών εντός Ομίλου¹⁰.

¹ Πρβλ. IBFD International Tax Glossary, 6^η έκδοση 2009, λήμμα «Transfer Pricing»

² Πρβλ. Τσουρουφλής Ανδρ., Η ενδοομιλική τιμολόγηση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010, σ. 6

³ Βλ. Ν. Ρόκας, Εμπορικές Εταιρίες, 2008, σ. 578.

⁴ Ε.. Περάκης, Γενικό Μέρος Εμπορικού Δικαίου, 2000.

⁵ Η έννοια των συνδεδεμένων εταιριών δίνεται από το νόμο περί Ανωνύμων Εταιριών στο άρθρο 43.

⁶ Βλ. ο.π Ρόκα Ν., 2008.

⁷ Βλ. Βαρελά Μ., Η διαμόρφωση της εσωτερικής ευθύνης στους Ομίλους Εταιριών- Η διαχείριση της ομιλοποιημένης ΑΕ 2007.

⁸ <http://www.investopedia.com/terms/m/multinationalcorporation.asp>.

⁹ Ρόκα Ι., εισήγηση στο 13^ο Πανελλήνιο Συνέδριο του Συνδέσμου Ελλήνων Εμπορικόλογων, «Η οργάνωση της επιχείρησης των κεφαλαιουχικών εταιριών», Κέρκυρα 2003.

¹⁰ Βλ. Λ.Ν. Γεωργακόπουλου, Εγχειρίδιο Εμπορικού Δικαίου, Εταιρίες και Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις 2002, τομ. Ι, σ. 360

Έτσι, ως Όμιλοι χαρακτηρίζονται συνήθως συνδέσεις επιχειρήσεων, οι οποίες παρουσιάζουν κάποια αυξημένη ένταση ως προς την εξάρτηση ή το συντονισμό των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων¹¹. Για κάποιους συγγραφείς η έννοια του Ομίλου και των συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι ταυτόσημη, ενώ για άλλους η έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι ευρύτερη αυτής του ομίλου, καθώς η πρώτη μπορεί να περιλαμβάνει και πιο χαλαρές μορφές σύνδεσης¹².

Κατ' αρχήν, θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι οι Όμιλοι επιχειρήσεων δεν έχουν νομική προσωπικότητα. Στερούμενος νομικής προσωπικότητας ο Όμιλος επιχειρήσεων δεν μπορεί να πτωχεύσει, ενώ οι επιχειρήσεις (πιο σωστά: οι φορείς των επιχειρήσεων) που τον απαρτίζουν υπόκεινται καθεμιά σε χωριστή πτωχευτική διαδικασία¹³. Αντίστοιχα, ο Όμιλος δεν διανέμει κέρδη και δεν έχει δικά του όργανα διοίκησης, δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις-μέλη παραμένουν νομικά ανεξάρτητες, με οικονομική και διοικητική αυτονομία. Όταν λοιπόν, γίνεται λόγος για Διεύθυνση Ομίλου, δεν σημαίνει κατ' ακριβολογία ότι ο Όμιλος έχει δικό του όργανο Διεύθυνσης. Αντιθέτως, τα πρόσωπα που συμμετέχουν στη Διεύθυνση του Ομίλου είναι στην ουσία τα πρόσωπα που συμμετέχουν στις επιμέρους διοικήσεις των επιχειρήσεων που τον απαρτίζουν¹⁴.

Όπως αναφέρθηκε, η έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι έννοια ευρύτερη αυτής του Ομίλου. Η σύνδεση στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις υφίσταται λόγω της ύπαρξης ειδικής σχέσης που διαπιστώνεται με κριτήρια συμμετοχικά, δικαιοπρακτικά ή πραγματικά ανάμεσα σε αυτοτελείς νομικές οντότητες, η οποία επιτρέπει την άσκηση κυριαρχικής επιρροής της μίας στην άλλη. Η έννοια του Ομίλου αναφέρεται στην ένταξη των επιχειρήσεων σε ένα ευρύτερο σύνολο που εμφανίζει οικονομική και διοικητική ενότητα και ασκεί κεντρική εξουσία στα μέλη του¹⁵. Η χαρακτηριστική διαφορά ανάμεσα στις δύο έννοιες είναι ότι για την ύπαρξη σχέσης σύνδεσης, αρκεί η δυνατότητα άσκησης επιρροής, ενώ για την ύπαρξη του Ομίλου απαιτείται πραγματικός διοικητικός και οικονομικός έλεγχος. Τεκμαίρεται λοιπόν από τα παραπάνω ότι η σχέση σύνδεσης αποτελεί προϋπόθεση για την δημιουργία Ομίλου, ενώ αντίθετα η ύπαρξη σύνδεσης δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκη και Όμιλο.

1.3.1 Η έννοια της «συνδεδεμένης επιχείρησης» με βάση τον θεσμικό νόμο περί ανωνύμων εταιρειών.

Στο άρθρο 42Ε, παράγραφος 5, περίπτωση α', του Κ.Ν. 2190/1920, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, ως «συνδεδεμένες» νοούνται εκείνες οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική. Πιο

¹¹ Σωτηρόπουλου Γ.σε ΔικΑΕ (επιμ.Ε.Περάκη), Νομική Βιβλιοθήκη, 2000, τόμος 6^{ος}, σ.597.

¹² Παμπούκη Χ., Δίκαιο Διεθνών Συναλλαγών, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010.

¹³ Περάκη Ε., Πτωχευτικό δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2012, σ. 106.

¹⁴ Θεοχαροπούλου Ζ., Ζητήματα στη Διεύθυνση Ομίλου Επιχειρήσεων και εταιρική διακυβέρνηση. Σύνδεσμος Ελλήνων Εμπορικών Λόγων, Νομική Βιβλιοθήκη, 2004.

¹⁵ Βλ. Ρόκα Ν., Εμπορικές Εταιρίες, 2008.

συγκεκριμένα, σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική υπάρχει όταν μια (μητρική) επιχείρηση:

α) είτε έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης, έστω και αν η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής επιχείρησης (πλειοψηφική συμμετοχή),

β) είτε ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής (συμβατικός έλεγχος),

γ) είτε συμμετέχει στο κεφάλαιο της άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης και έχει το δικαίωμα, είτε άμεσα, είτε μέσω τρίτων, να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της θυγατρικής αυτής επιχείρησης (διορισμός μελών),

δ) είτε ασκεί δεσπόμενη επιρροή στην άλλη (θυγατρική) επιχείρηση. Δεσπόμενη επιρροή υπάρχει όταν η μητρική επιχείρηση διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα, δηλαδή μέσω τρίτων που ενεργούν για λογαριασμό της επιχείρησης αυτής, τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής και, ταυτόχρονα, ασκεί κυριαρχική επιρροή στη διοίκηση ή τη λειτουργία της τελευταίας.

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με τις περιπτώσεις β' και γ' της παραγράφου 5, του άρθρου 42Ε του εν λόγω νόμου, «συνδεδεμένες» επιχειρήσεις είναι κάθε μια από τις θυγατρικές ή τις θυγατρικές των θυγατρικών των επιχειρήσεων με σχέση μητρικής προς θυγατρική, ασχέτως αν μεταξύ των θυγατρικών αυτών δεν υπάρχει απευθείας δεσμός συμμετοχής.

1.4 Η έννοια της «συνδεδεμένης επιχείρησης», από τη σκοπιά του φορολογικού νομοθέτη.

Η έννοια του «συνδεδεμένου» προσώπου, φυσικού ή νομικού, επαναδιατυπώθηκε με το άρθρο 2 του Ν. 4172/13 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», η ισχύς του οποίου ορίστηκε για διαχειριστικές χρήσεις που ξεκινούν από 01/01/2014. Βάσει του άρθρου 2 του ανωτέρω νόμου «συνδεδεμένο» πρόσωπο ορίζεται ως το κάθε πρόσωπο (φυσικό ή νομικό), το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό ή με το οποίο συνδέεται. Πιο συγκεκριμένα, εξειδικεύθηκε ως:

α) το κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%) βάσει αξίας ή αριθμού,

β) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%) βάσει αξίας ή αριθμού,

γ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα καθοριστικής άσκησης επιρροής από τρίτο πρόσωπο¹⁶.

Για τους σκοπούς ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών ορίζεται από την εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία ποιες επιχειρήσεις θεωρούνται συνδεδεμένες. Λόγω του ότι οι έλεγχοι κυρίως από το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (εφ' εξής Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ) εντείνονται σε ότι αφορά την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι σημαντικό να γίνουν κατανοητά τα χαρακτηριστικά που καθιστούν δύο ή περισσότερες επιχειρήσεις συνδεδεμένες, προκειμένου να αποφευχθεί η περίπτωση επιβολής προστίμου από την χρήση 2010 και μετά, για μη τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, σε περιπτώσεις που με βάση την ισχύουσα νομοθεσία για κάθε χρήση οφείλονταν να τεκμηριωθούν.

Η υπαγωγή στις υποχρεώσεις περί ενδοομιλικών συναλλαγών και τεκμηρίωσης των τιμών τους, προϋποθέτει πρωτίστως την ύπαρξη συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Ποιες επιχειρήσεις θεωρούνται συνδεδεμένες με μία ή περισσότερες ημεδαπές ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ορίζεται από την εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία και υπάρχουν διαφοροποιήσεις ανά διαχειριστική περίοδο ή φορολογικό έτος.

1.5 Εννοιολογική οριοθέτηση και διάκριση των συναλλαγών.

Ο όρος συναλλαγή προέρχεται από το παραδοσιακό οικονομικό επιστημονικό περιβάλλον και αναφέρεται στη συναλλακτική δραστηριότητα μεταξύ δύο, τουλάχιστον, μερών. Συναλλακτική δραστηριότητα είναι η συμφωνία των μερών για ανταλλαγή αγαθών και χρηματικού αντιτίμου (ή διαφορετικών αγαθών στην αρχική συναλλακτική κοινωνία, που πλέον έχει καταργηθεί) για την κάλυψη των αναγκών αμφότερων των μερών.

Όλοι οι κανόνες δικαίου αφορούν άμεσα ή έμμεσα οικονομικές σχέσεις. Η σχέση μεταξύ δικαίου και οικονομίας είναι πολύ στενή και χαρακτηρίζει σε απόλυτο βαθμό το Δίκαιο των Διεθνών Συναλλαγών. Βασικά χαρακτηριστικά του διεθνούς εμπορίου και, κατ' επέκταση, των συναλλαγών που πραγματοποιούνται στη παγκόσμια οικονομία είναι αφενός η αποδοχή του κινδύνου, που είναι δεδομένος σε εγχώριες και διεθνείς συναλλαγές, αφετέρου η αναζήτηση κέρδους¹⁷. Στο διεθνές εμπόριο ο κίνδυνος είναι πολύ μεγαλύτερος απ' ότι εκείνος στις

¹⁶ Διευκρινίσεις για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων και γενικά για τα θέματα των ενδοομιλικών συναλλαγών περιλαμβάνει η ΠΟΛ.1142/2-7-2015 και τα έγγραφα με Αρ.πρωτ. 10025/23-4-2015 και 8907/6-4-2015 που έχει εκδώσει το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.).

¹⁷ Βλ. ο.π.Παμπούκη Χ, 2010.

εγχώριες συναλλαγές¹⁸. Όλα τα παραπάνω, καθώς και η οικονομική εξ' ορισμού φύση της συναλλαγής καθιστούν μεγαλύτερη την ανάγκη για ασφάλεια δικαίου, καθώς αποτελεί επιτακτική ανάγκη η προβλεψιμότητα των εφαρμοστέων ρυθμίσεων, που διέπουν τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των συναλλασσόμενων. Αυτή η ανάγκη οδηγεί αναπόφευκτα στην ενοποίηση δικαίου και την επιβολή κοινών κανόνων και ρυθμίσεων γύρω από τις συναλλαγές με την ευρεία έννοια.

Πράγματι, η ταχύτητα των σημερινών συναλλαγών και της «σχετικοποίησης» των συνόρων μας οδηγεί, είτε σε κανόνες με διεθνή συναλλακτική προέλευση που γεννώνται από την πράξη, είτε σε κανόνες που βοηθούν στην ενοποίηση του δικαίου και την ανάγκη υπέρβασης αυτού, λόγω της πολυπλοκότητας του, όπως αναφέρθηκε στο τέλος της προηγούμενης παραγράφου.

Ως προς την έννοια της συναλλαγής, αυτή είναι κατ' αρχήν η σύγχρονη βάση του Εμπορικού δικαίου που έχει ως αντικείμενο, ως γνωστό, τους εφαρμοστέους κανόνες στους έμπορους, στις εμπορικές εταιρίες και τις εμπορικές πράξεις. Αλλά όχι μόνο. Υπερβαίνει το Εμπορικό Δίκαιο, αφού το δίκαιο των συναλλαγών έχει ευρύτερο αντικείμενο. Περιλαμβάνει μεταξύ άλλων το δίκαιο της κατανάλωσης, της πίστης και φυσικά το φορολογικό Διεθνές Δίκαιο¹⁹.

Οι διεθνείς συναλλαγές θα μπορούσαν να κατηγοριοποιηθούν στις εξής τέσσερις (4) κατηγορίες²⁰: εμπόριο (εισαγωγές δηλαδή ή εξαγωγές προϊόντων), παροχή υπηρεσιών (διανομή, μεταφορά ασφάλιση, προώθηση), προστασίας πνευματικής και βιομηχανικής ιδιοκτησίας και άμεσες επενδύσεις στην αλλοδαπή. Αυτές οι ευρείες κατηγορίες (ουσιαστικά οι δύο πρώτες αντιμετωπίζονται κατά ενιαίο τρόπο) ανταποκρίνονται και στις μεθόδους εισόδου σε ξένες αγορές καθώς και στο βαθμό εμπλοκής στο αλλοδαπό σύστημα. Κάθε κατηγορία από αυτές έχει, όπως είναι φυσικό, διαφορετικό βαθμό κινδύνου αφενός, και διαφορετικούς κινδύνους αφετέρου (επιχειρηματικούς, οικονομικούς, πολιτικού, νομικούς), που είναι, όπως αναφέρθηκε, και το ουσιώδες στοιχείο του Δικαίου Διεθνών Συναλλαγών.

Υπάρχουν ασφαλώς και τύποι συναλλαγών, που η κατηγοριοποίηση τους δεν περιορίζεται κατ' ανάγκη σε μία από τις προαναφερθείσες κατηγορίες, αλλά σε περισσότερες. Έτσι, παραδείγματος χάριν η δικαιόχρηση (Franchise) αφορά και υπηρεσίες, αλλά συνιστά συν τοις άλλοις και βιομηχανική ιδιοκτησία, όπως επίσης και οι κοινοπραξίες (Joint Ventures) είναι συνήθως αφορμή για άμεσες ξένες επενδύσεις, αλλά συχνά συνοδεύονται από διαδικασίες, όπως μεταφορές τεχνολογίας τεχνογνωσίας ή αγαθών.

¹⁸ Η διαχείριση κινδύνων αποτελεί χαρακτηρισμό γνώρισμα της σύγχρονης εποχής.

¹⁹ Βλ. ο.π Ρόκα. Ι.,2004

²⁰ L. Di Matteo & Dhooge L., International Business Law- A Transactional Approach, 2005

1.6 Ενδοομιλικές συναλλαγές.

Όπως αναφέρθηκε, είναι απαραίτητη η εννοιολογική διάκριση των όρων συνδεδεμένες επιχειρήσεις και όμιλοι επιχειρήσεων²¹. Στη πράξη όμως πολλές φορές οι δύο όροι χρησιμοποιούνται ταυτόσημα (λ.χ. στην αγγλική ο όρος «group of companies» δεν διακρίνεται σημασιολογικά από τον όρο «associated enterprises»²²). Από την εισαγωγή του παρόντος κεφαλαίου αλλά και των όσων προηγήθηκαν στην ενότητα περί συνδεδεμένων επιχειρήσεων κατέστη σαφές ότι το σημασιολογικό πεδίο της έννοιας της «τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών» είναι στενότερο από εκείνο της έννοιας της «τιμολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων». Πιο σωστή για την απόδοση του όρου «transfer pricing» είναι η δεύτερη έννοια.

Γενικά, ως ενδοομιλικές συναλλαγές θα μπορούσαμε να χαρακτηρίσουμε αυτές που λαμβάνουν χώρα εντός ομίλου επιχειρήσεων, δηλαδή μεταξύ επιχειρήσεων με έντονο το στοιχείο της εξάρτησης, με την έννοια ότι μία επιχείρηση είναι σε θέση να επιβάλει σε άλλη (ή άλλες) την ουσιαστική διοίκηση και διεύθυνση της, έστω και αν αυτό αποβαίνει σε βάρος της άλλης. Βασικό στοιχείο, λοιπόν, για τον χαρακτηρισμό μιας συναλλαγής ως ενδοομιλικής, είναι να υπάρχει με οποιονδήποτε τρόπο σχέση εξάρτησης, ειδικότερα η δυνατότητα επιβολής, έστω και προσωρινής, ουσιαστικής διοίκησης. Είναι αδιάφορο αν η εν λόγω συναλλαγή θα πραγματοποιηθεί στο πλαίσιο ομίλου ή συνδεδεμένων επιχειρήσεων, αρκεί να υπάρχει μεταξύ των συναλλασσομένων επιχειρήσεων το στοιχείο της εξάρτησης²³.

Περαιτέρω, θα μπορούσαμε να πούμε ότι, στο πλαίσιο αυτό του ομίλου επιχειρήσεων, παρατηρείται συχνά μια προσπάθεια μετατόπισης μέρους των φορολογητέων κερδών σε χώρες με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές, μέσω των θυγατρικών του, έτσι ώστε η συνολική φορολογική επιβάρυνση για τον όμιλο να είναι μικρότερη μέσω των μεθόδων της υποτιμολόγησης ή/και υπερτιμολόγησης²⁴ αγαθών ή υπηρεσιών, με την έννοια ότι καθορίζονται στις συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο όμιλο πλασματικές τιμές, που διαφέρουν από αυτές που θα είχαν συμφωνήσει για τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες ανεξάρτητες μεταξύ τους επιχειρήσεις σε μια παρόμοια συναλλαγή υπό παρόμοιες συνθήκες σε καθεστώς ελεύθερης αγοράς.

Σήμερα, όπως θα αναλυθεί κατωτέρω, ο ορισμός των ενδοομιλικών συναλλαγών στο ελληνικό δίκαιο δίδεται από το άρθρο 50 του νέου Κ.Φ.Ε (Ν. 4172/2013 - ΦΕΚ Α' 167 23/07/2013) και αφορά συναλλαγές, μία η περισσότερες,

²¹ Βλ. *Βαρελά Μ.*, Η διαμόρφωση της εσωτερικής ευθύνης στους Ομίλους Εταιριών- Η διαχείριση της ομιλοποιημένης ΑΕ, 2007, *Δαθράδου*, Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις και εταιρικό δίκαιο, σε *Περάκη* (επιμ), Το δίκαιο της ανώνυμης εταιρείας. Κατ' άρθρο ερμηνεία του Ν. 2190/1920, γ' έκδ., 2010, σ.48 επ.

²² βλ *Αυγητίδη*, σε *Περάκη Ε.*(επιμ), Το δίκαιο της ανώνυμης εταιρείας. Κατ' άρθρο ερμηνεία του Ν. 2190/1920 τόμος 1εκδ.β', Νομική Βιβλιοθήκη, 2002, σ. 260

²³ *Ρόκα Ι.*, εισήγηση στο 13° Πανελλήνιο Συνέδριο ίου Συνδέσμου Ελλήνων Εμπορικόλογων, 2004.

²⁴ Για τις έννοιες βλ. *Μαλιώτης Β.*, Εννοιολογικός προσδιορισμός των όρων : «υποτιμολόγηση» «υπερτιμολόγηση» καθώς και «ανακριβές», «ελλιπές» και «εικονικό στοιχείο», Δ.Φ.Ν., 2008 σ. 736.

διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε.

Τέλος, πολλές φορές στη βιβλιογραφία, διεθνή και εγχώρια, καθώς και στη φορολογική νομοθεσία των ΗΠΑ παρατηρούνται οι όροι «ελεγχόμενη συναλλαγή» (controlled transaction) και «μη ελεγχόμενη συναλλαγή» (uncontrolled transaction)²⁵. Όπως εύκολα γίνεται αντιληπτό η πρώτη έννοια χρησιμοποιείται για να δηλώσει τον αποκλειστικό έλεγχο της συναλλαγής στη διαμόρφωση των τιμών σε αντίθεση με τη δεύτερη έννοια, που υποδηλώνει ότι η τιμή προσδιορίζεται από τις επιδράσεις του ελεύθερου ανταγωνισμού και των δυνάμεων της αγοράς εν γένει. Η προαναφερθείσα ορολογία συναντάται και στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ (Κατ ΟΟΣΑ)²⁶ που, σε αντίθεση με την ελληνική νομοθεσία, χρησιμοποιούν ταυτόσημα τις έννοιες συνδεδεμένες επιχειρήσεις και όμιλος επιχειρήσεων. Οι όροι αυτοί χρησιμοποιούνται και στην ελληνική βιβλιογραφία²⁷, ωστόσο ο όρος αυτός προκαλεί σύγχυση στα ελληνικά δεδομένα και αποφεύγεται από τους περισσότερους συγγραφείς.

1.7 Κατηγορίες ενδοομιλικών συναλλαγών.

Οι βασικές κατηγορίες ενδοομιλικών συναλλαγών δεν διαφέρουν κατά πολύ από τις διεθνείς συναλλαγές καθώς και εδώ γίνεται λόγος για εμπόριο, εισαγωγές δηλαδή ή εξαγωγές προϊόντων, παροχή υπηρεσιών (διανομή, μεταφορά ασφάλιση, προώθηση) προστασίας πνευματικής και βιομηχανικής ιδιοκτησίας. Πιο συγκεκριμένα, οι ενδοομιλικές συναλλαγές αφορούν κυρίως μεταβιβάσεις υλικής και άυλης περιουσίας²⁸ και παροχές υπηρεσιών. Το κύριο χαρακτηριστικό των συναλλαγών αυτών είναι το περιεχόμενό τους.

- Υλική Περιουσία

Η υλική περιουσία σε όρους λογιστικής αφορά το ενεργητικό μια επιχείρησης και περιλαμβάνει όλα τα φυσικά περιουσιακά στοιχεία αυτής. Η πώληση λοιπόν πρώτων υλών, η πώληση παραγόμενων αγαθών, τελικώς ή μερικώς επεξεργασμένα, και παγίων στοιχείων, που ενδεχομένως έχει στην κυριότητα της μία επιχείρηση αφορούν τις συναλλαγές που γίνονται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (associated enterprise)²⁹. Στον αντίποδα της πώλησης όλων των παραπάνω, όταν γίνεται αναφορά σε καθαρά εισαγωγικές επιχειρήσεις (διανομείς), η αγορά αγαθών εν γένει αποτελεί την αντίστοιχη ενδοομιλική συναλλαγή.

²⁵ Στις ΗΠΑ απαντώνται και οι όροι «controlled taxpayer», «controlled group» και «controlled transaction» βλ. Section 482 Internal Revenue Code (IRC), βλ. επίσης τις σχετικές κανονιστικές πράξεις (Regulations) της φορολογικής διοίκησης των ΗΠΑ (Internal Revenue Service, IRS).

²⁶ Οι οποίες όμως χρησιμοποιούν ταυτόσημα και τους όρους «associated enterprise» και «MNE group». Βλ. OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010.

²⁷ Βλ. *Τσαμπάρη/Ρουμπή*, Οι κανόνες του transfer pricing στην Ελλάδα μετά το Ν.3728/2008, Επιχείρηση 2009, σ.542

²⁸ Στη διεθνή βιβλιογραφία ο όρος των άυλων αγαθών αποδίδεται ως «intangible assets»

- Άυλη Περιουσία

Στη σύγχρονη παγκόσμια οικονομία τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα που, λόγω της φύσης τους, μπορούν αναλογικά να δημιουργήσουν μεγάλη οικονομική αξία για τις διάφορες επιχειρήσεις - οργανισμούς που τα κατέχουν και συνεισφέρουν τα μέγιστα αφενός στη προσπάθεια δημιουργίας από πλευράς επιχειρήσεων, ανταγωνιστικών πλεονεκτημάτων έναντι των ανταγωνιστών τους, αφετέρου στη προσπάθεια των επιχειρήσεων να εισβάλλουν σε νέες αγορές, και να πάρουν μερίδιο προωθώντας τα προϊόντα τους. Ο ΟΟΣΑ όσον αφορά το ζήτημα της ενδοομιλικής τιμολόγησης διαιρεί τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με εμπορικές δραστηριότητες σε δύο κατηγορίες ως εξής:

❖ **Βιομηχανικά άυλα στοιχεία**

Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει όλες εκείνες τις δραστηριότητες μιας επιχείρησης που συνεπάγονται μεγάλο κόστος, όπως π.χ. δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης, και περιλαμβάνει πατέντες, τεχνογνωσία, σχέδια, μοντέλα.

❖ **Άυλα στοιχεία Μάρκετινγκ**

Σε αυτή την κατηγορία περιλαμβάνονται εμπορικά σήματα, σύμβολα και φωτογραφίες, που βοηθούν στην προώθηση προϊόντων, εμπορικά ονόματα, λίστα πελατών, εμπορικά ονόματα, κανάλια διανομής, μοναδικά ονόματα.

Η άυλη περιουσία, όπως εύκολα συμπεραίνεται, μπορεί να περιέχει στοιχεία και από τις δύο αυτές κατηγορίες που αναπτύχθηκαν ανωτέρω, δηλαδή και άυλα στοιχεία, που είναι βάσει νόμου προστατευμένα²⁹ (π.χ. τεχνογνωσία και εμπορικά μυστικά, που διαδραματίζουν δυναμικά σημαντικό ρόλο στις εμπορικές δραστηριότητες των πολυεθνικών επιχειρήσεων).

- Υπηρεσίες

Η τρίτη και τελευταία κατηγορία των ενδοομιλικών συναλλαγών αφορά τις διάφορες υπηρεσίες που επιτελούνται και αναλαμβάνονται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Οι υπηρεσίες αυτές μπορούν να κατηγοριοποιηθούν βάσει οφέλους που προσφέρουν στην εκάστοτε επιχείρηση και βάσει κυριότητας (βάσει δηλαδή του πραγματικού δικαιούχου της υπηρεσίας).

Υπάρχουν υπηρεσίες που αναλαμβάνονται προς όφελος των μετόχων ενός Ομίλου επιχειρήσεων. Αυτή η κατηγορία υπηρεσιών προέρχεται κάθε φορά από τη μητρική επιχείρηση ή εκ μέρους της μητρικής επιχείρησης, ώστε να επιβλέπονται τα συμφέροντα της ή οι επενδύσεις που γίνονται σε κάποια από τα μέλη της (υπηρεσίες φορολογικού αντιπροσώπου, εργαστηριακές αναλύσεις προϊόντων, προωθητικές ενέργειες, διαφημιστική προβολή). Το κόστος των υπηρεσιών αυτής της κατηγορίας κατά κανόνα το επωμίζεται η μητρική επιχείρηση, αφού στο σύνολο τους οι υπηρεσίες, όπως προαναφέρθηκε, γίνονται προς όφελος αυτής.

²⁹ Ν.2121/1993 περί Πνευματικής ιδιοκτησίας, Ν. 1733/1987 περί ευρεσιτεχνιών κ.λπ.

Παράλληλα, υπάρχουν υπηρεσίες που ωφελούν την πολυεθνική σαν σύνολο. Η συγκεκριμένη κατηγορία υπηρεσιών είναι στις περισσότερες των περιπτώσεων συγκεντρωμένη σε επίπεδο παραρτήματος (τοπικά) και σχετίζεται με επιχειρηματικές δραστηριότητες, όπως σχεδιασμός, συντονισμός και έλεγχος των διαδικασιών. Μια άλλη κατηγορία υπηρεσιών είναι αυτή που ικανοποιεί άμεσα μια αναγνωρισμένη ανάγκη μια συγκεκριμένης επιχείρησης ενός ομίλου εταιριών. Σύμφωνα με αυτή την κατηγορία υπηρεσιών είναι πολύ εύκολο να διαπιστωθεί κατά πόσο μια υπηρεσία έχει παρασχεθεί και παράλληλα ποιος είναι ο αποδέκτης του οφέλους.

Σε κάθε περίπτωση, οι ενδοομιλικές συναλλαγές εντάσσονται στο πλαίσιο των διεθνών συναλλαγών με τη διαφορά ότι τροποποιούνται ως προς την ύπαρξη, ανάλογα με το είδος της συναλλαγής, διάφορων συμβατικών όρων, όπως αναλύονται σε επόμενη ενότητα.

1.8 Ανακεφαλαιωτικές παρατηρήσεις.

Στο πρώτο και εισαγωγικό ουσιαστικά κεφάλαιο της παρούσας αναπτύχθηκαν οι κυριότερες έννοιες γύρω από το ζήτημα του «transfer pricing», αποσαφηνίστηκαν οι όροι και οι όποιες εννοιολογικές αμφισημίες εμφανίζονται πάνω σε όρους που συναντώνται στη βιβλιογραφία και συχνά προκαλούν σύγχυση στον αναγνώστη.

Αρχικά αναπτύχθηκε η έννοια των «συνδεδεμένων επιχειρήσεων» επικεντρώνοντας το ενδιαφέρον στο βασικό κριτήριο της σύνδεσης, την σχέση εξάρτησης δηλαδή μεταξύ των επιχειρήσεων και στον σημασιολογικό διαχωρισμό του από την έννοια «όμιλος επιχειρήσεων».

Στο δεύτερο κομμάτι ουσιαστικά έγινε ένας επαγωγικός διαχωρισμός ανάμεσα στις εν γένει συναλλαγές και τις «ενδοομιλικές συναλλαγές» ή «συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων». Ξεκινώντας λοιπόν από την ευρεία έννοια διαπιστώθηκε η ανάγκη επιβολής στις συναλλαγές ενός πλαισίου κοινών κανόνων και ρυθμίσεων και μια ενοποίηση του δικαίου. Στο κομμάτι που αφορά τις ενδοομιλικές συναλλαγές δόθηκαν διάφοροι ορισμοί, όπως προκύπτουν από την βιβλιογραφία και την σχετική νομοθεσία, και εκτέθηκε το ζήτημα της ανάγκης που δημιουργήθηκε από την πρώτη στιγμή για την τεκμηρίωση αυτών.

Στα επόμενα κεφάλαια, θα παρουσιαστεί ολοκληρωμένα το ζήτημα του «transfer pricing» καθώς και η «αρχή των ίσων αποστάσεων», οι μέθοδοι εφαρμογής αυτής και θα αποτυπωθεί το νομοθετικό πλαίσιο, γύρω από το αντικείμενο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΤΟ ΖΗΤΗΜΑ ΤΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

2.1 Εισαγωγή.

Στο παρόν κεφάλαιο επιχειρείται η παρουσίαση των βασικότερων ζητημάτων που ανακύπτουν σχετικά το αντικείμενο της παρούσας μελέτης. Στο πλαίσιο αυτό, γίνεται μια απόπειρα πλήρους εννοιολογικής προσέγγισης της ενδοομιλικής τιμολόγησης, πλαισιωμένη από σχετική θεματολογία που κινείται στη σφαίρα προσδιορισμού της ίδιας της έννοιας.

Συγκεκριμενοποιώντας τα παραπάνω, το κεφάλαιο αυτό ξεκινάει με σκοπό να παρουσιάσει πληρέστερα την ενδοομιλική τιμολόγηση και τους διάφορους ορισμούς που εμπεριέχονται στο ζήτημα αυτό. Παράλληλα, εξετάζεται η προβληματική του ζητήματος, η αντιμετώπισή της από τις φορολογικές αρχές και τις πολυεθνικές επιχειρήσεις, ενώ αναδεικνύονται και θέματα νομιμότητας και ηθικής, που ενδεχομένως ανακύπτουν ως προς τον τρόπο εφαρμογής του πλαισίου της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Ειδικότερα, παρουσιάζεται η ενδοομιλική τιμολόγηση, ως εργαλείο δυναμικής μεταφοράς κεφαλαίων σε χώρες με ευνοϊκότερους φορολογικούς συντελεστές, και εξετάζεται η αδυναμία του εκάστοτε φορολογικού συστήματος να αντιμετωπίσει συνολικά το ζήτημα. Αναλύονται οι φορολογικές και μη λειτουργίες της ενδοομιλικής τιμολόγησης, περιγράφονται οι βασικοί στόχοι της, όπως επίσης επισημαίνεται η σημασία του ζητήματος στην αξιολόγηση των εκάστοτε διοικητικών στελεχών. Αναλύονται έννοιες όπως η φοροδιαφυγή, η φοροαποφυγή, γίνεται η σημασιολογική τους διάκριση και γίνεται μια σαφής αναφορά στο φορολογικό σχεδιασμό, έννοια πολύ διαφορετική από τις δύο προαναφερθείσες. Το κεφάλαιο αυτό ολοκληρώνει σε κάποιο βαθμό τη σχετική θεωρία και αποτελεί προοίμιο για την ανάλυση πιο τεχνικών ζητημάτων πέραν του νομοθετικού πλαισίου.

2.2 Εννοιολογική συγκρότηση του «transfer pricing».

Στις εισαγωγικές σκέψεις της παρούσας σημειώθηκε η ολοένα αυξανόμενη, τα τελευταία χρόνια, δημιουργία ομίλων πολυεθνικών επιχειρήσεων, λόγω της διεθνοποίησης των οικονομιών³⁰. Ο όμιλος αντιμετωπίζεται ως ενιαία οικονομική οντότητα, σε αντιδιαστολή με τις επιχειρήσεις που στα κράτη τα οποία εδρεύουν αποτελούν αυτοτελείς νομικές οντότητες και αυτοτελή φορολογικά υποκείμενα. Επομένως, αυτό που έχει σημασία πέρα από τα ενοποιημένα οικονομικά στοιχεία είναι το οικονομικό αποτέλεσμα που επιτυγχάνεται εντός των φορολογικών συνόρων για κάθε συνδεδεμένη επιχείρηση και οι αναλογούντες φόροι σε αυτά.

³⁰ Βλ ο.π Παμπούκης Χ.

Δεδομένου λοιπόν ότι για τον όμιλο έχει ελάχιστη σημασία ποιες συνδεδεμένες επιχειρήσεις θα πραγματοποιήσουν κέρδη είναι προφανές και ότι, με απώτερο σκοπό τη μείωση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης, είναι προτιμότερο τα κέρδη να μεταφέρονται³¹ ή να εμφανίζονται σε κράτη με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές. Η μεταφορά αυτή επιτυγχάνεται, όπως εύκολα μπορεί κανείς να διακρίνει, μέσω πλασματικά καθορισμένων³² αξιών (transfer price) στην τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών (transfer pricing)³³ μεταξύ των επιχειρήσεων.

Το ζήτημα του transfer pricing έγκειται ουσιαστικά στον καθορισμό του τιμήματος³⁴ ή του ανταλλάγματος που χρεώνουν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κατά τα οριζόμενα εκ του νόμου, στις μεταξύ τους συναλλακτικές σχέσεις, είτε σε εθνικό, είτε σε διεθνές επίπεδο.³⁵ Παρόλο που ο συγκεκριμένος ορισμός είναι φορολογικά αδιάφορος, η χρησιμοποίηση του «transfer pricing», ως εργαλείο σχεδιασμού για την ελαχιστοποίηση της φορολογικής επιβάρυνσης, απασχολεί πολύ τον ΟΟΣΑ, την ΕΕ, τις φορολογικές αρχές κάθε κράτους αλλά και τη διεθνή επιστημονική βιβλιογραφία.

Το «transfer pricing» ή αλλιώς «κανόνες τιμολόγησης αγαθών και υπηρεσιών σε ενδοομιλικές συναλλαγές», που συνάδει και με τον ελληνικό τίτλο της παρούσας, είναι ένα σύστημα πολιτικών και διαδικασιών αναφορικά με την τιμολόγηση αγαθών, υπηρεσιών και άυλων αγαθών μεταξύ εταιριών που ανήκουν στον ίδιο όμιλο επιχειρήσεων και εδρεύουν στην ίδια ή ακόμα και σε διαφορετικές χώρες (συνδεδεμένες εταιρίες). Οι κανόνες αυτοί είναι σημαντικοί τόσο για τις φορολογικές αρχές όσο και για τους ίδιους τους φορολογούμενους, καθώς δύναται να επηρεάσουν δυνητικά τα φορολογητέα κέρδη των επιχειρήσεων του ομίλου σε κάθε χώρα που υπάρχουν καταστήματα θυγατρικών, ή με άλλα λόγια, η ενδοομιλική τιμολόγηση αποτελεί ένα χρήσιμο εργαλείο για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις στην προσπάθεια τους να μεγιστοποιήσουν τα συνολικά κέρδη τους.

Παράλληλα, επηρεάζει άμεσα την κατανομή των πόρων στα διάφορα τμήματα και την αξιολόγηση της απόδοσης των τμημάτων αυτών. Η εσφαλμένη ενδοομιλική τιμολόγηση, είναι δυνατόν να παρακωλύσει τη λειτουργία της επιχείρησης. Επίσης, αν για παράδειγμα η ενδοομιλική τιμή τεθεί αυθαίρετα πολύ χαμηλά, αυτό μπορεί να οδηγήσει σε δυσανάλογα μεγάλη χρήση σπάνιων πόρων. Αυτό μπορεί να συμβεί

³¹ Πέρου Αικ., Διασυννοριακή μεταφορά ζημιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων της ΕΕ, ΔΕΕ Π/2004 (ΕΤΟΣ 10°), σ. 1139.

³² Ζαθερδίνου Ζ., Εφαρμογή υπερτιμολογήσεων - υποτιμολογήσεων στην επιχειρηματική πρακτική και οι συνέπειες της - σχετική νομολογία : ΣτΕ 995/1995 ΣτΕ 3803/1988, Ε7 2009, σ. 139

³³ Οι έννοιες transfer price και transfer pricing σε καμία περίπτωση δεν ταυτίζονται σημασιολογικά, όπως χαρακτηριστικά φαίνεται από την απόδοση και σύνταξη της συγκεκριμένης πρότασης.

³⁴ Ο ορισμός της έννοιας transfer price περιγράφεται ως το «ποσό που χρεώνεται από ένα μέρος του οργανισμού για ένα προϊόν ή μια υπηρεσία που παρέχει σε ένα άλλο μέρος του οργανισμού», *Hoggren T. Charles - Sundem L. Gary*, 1996, σ.336.

³⁵ Τσιρίκος Μ. & Ζαφειρόπουλος Δ.Π., Ρύθμιση ζητημάτων transfer pricing στο Ελληνικό και Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο, ΔΕΕ2/2004 (Ετος 10,)

επειδή τα τμήματα που αγοράζουν το ενδιάμεσο προϊόν φαίνονται περισσότερο κερδοφόρα και επιθυμούν αύξηση του όγκου προϊόντος που διαχειρίζονται.

Κατά συνέπεια, η εφαρμογή της αρχής των «ίσων αποστάσεων» είναι για τους μεγάλους Ομίλους, αλλά και για κάθε επιχείρηση που συναλλάσσεται με άλλες συνδεδεμένες επιχειρήσεις που εδρεύουν σε διαφορετικές χώρες, μια συνεχιζόμενη πρόκληση που έχει γίνει ακόμα πιο επίκαιρη για τις ελληνικές επιχειρήσεις (από την πρώτη νομοθετική απόπειρα με την θέσπιση αρχικά της αγορανομικής διάταξης του άρθρου 26 του Ν.3728/2208 και την ψήφιση πολλών φορολογικών νομοθετημάτων έκτοτε, με το νέο Κ.Φ.Ε του Ν.4172/2013 και την πρόσφατα αναθεωρημένη ΠΟΛ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές 1142/02.07.2015).

Συνοψίζοντας, θα λέγαμε ότι η πρακτική του «transfer pricing», η οποία απασχολεί διαχρονικά τις εθνικές φορολογικές αρχές, αποσκοπεί στη μείωση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης του Ομίλου και επιτυγχάνεται με την μετατόπιση της φορολογητέας βάσης από το κράτος με υψηλότερο φορολογικό συντελεστή εταιρικού φόρου σε εκείνο με χαμηλότερο, μέσω του καθορισμού υπερτιμημένων ή υποτιμημένων ενδοομιλικών χρεώσεων, κατά τη διενέργεια των μεταξύ τους εμπορικών συναλλαγών.

Ωστόσο, τονίζεται εξ αρχής ότι κάθε υπερτιμολόγηση ή υποτιμολόγηση αποτελεί μη ανεκτό τρόπο αποφυγής της φορολογίας, όταν η διαφορά της τιμολόγησης αυτής σε σχέση με την πραγματική γίνεται αποκλειστικά και μόνο για τον σκοπό αυτό. Όμως, για να στοιχειοθετηθεί φορολογική παραβίαση, που ως εκ της φύσεως της επισείει και ποινικές κυρώσεις, απαιτείται συγκεκριμένη διάταξη νόμου, σύμφωνα με το άρθρο 78 § 1 του Συντάγματος.

Ζητήματα ενδοομιλικών τιμολογήσεων μπορεί να ανακύψουν στις ακόλουθες περιπτώσεις³⁶:

- Πώληση αγαθών
- Παροχή υπηρεσιών
- Παροχή δικαιώματος χρήσης ή πώλησης άυλων αγαθών (πατέντες, ευρεσιτεχνίες, εμπορικά σήματα, δικαιώματα κ.λπ.)
- Κοινή ανάπτυξη άυλων αγαθών από περισσότερες από μία επιχειρήσεις ενός ομίλου ή καταμερισμός κόστους κοινών δραστηριοτήτων μεταξύ επιχειρήσεων ενός Ομίλου.

Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται συνοπτικά όλα τα πιθανά τα είδη συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων που χρήζουν τεκμηρίωσης τιμολόγησης:

³⁶ Βλ. Τσαρμπαλή Φ. & Ρουμπή Κ., Οι κανόνες transfer pricing στην Ελλάδα μετά το Ν3728/2008, Επιχείρηση Μαΐος/2009

Πίνακας 2.1.

Πρώτες ύλες	Τεχνική Υποστήριξη
Προϊόντα	Ενίσχυση
Εμπορεύματα	Αποθήκευση
Δικαιώματα	Έρευνα & Ανάπτυξη
Σήματα	Λοιπές Υπηρεσίες
Λοιπά άυλα	Επιδότηση — Διαγραφή χρεών
Χρηματοοικονομικές Συναλλαγές (τόκοι, δάνεια, χρεόγραφα, ασφάλειες κ.λπ.)	Κατανομή Δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους)
Αμοιβές διανομής μάρκετινγκ & διαφήμισης	Διοικητική Υποστήριξη
Μεταβίβαση Περιουσιακών Στοιχείων	Λοιπά

2.3 Η προβληματική του ζητήματος.

Η πρακτική του «transfer pricing» που αναπτύχθηκε στην προηγούμενη ενότητα, από πλευράς επιχειρήσεων έχει, στην ουσία, δύο συνέπειες: Η πρώτη συνέπεια αφορά την ίδια την αγορά και συνίσταται στην τεχνητή διόγκωση του κόστους των αγαθών και υπηρεσιών του ομίλου, η οποία, με τη σειρά της, έχει άμεσο αντίκτυπο στις τιμές που απευθύνονται προς τους τελικούς καταναλωτές, καθώς τα ίδια προϊόντα και υπηρεσίες, υπό κανονικές συνθήκες αγοράς παρέχονται σε τιμές δυσανάλογα διαφορετικές από κράτος σε κράτος. Η δεύτερη συνέπεια είναι καθαρά φορολογική, καθώς η υπό εξέταση πρακτική, αφενός κατά την επιεικέστερη εκδοχή, χαρακτηρίζεται ως απλώς αποτρεπτική της ορθότερης εκτιμήσεως και προσδιορισμού της κατά περίπτωση φορολογητέας ύλης και αφετέρου σύμφωνα με μια πιο αυστηρή προσέγγιση, που ισχύει διεθνώς, βρίσκεται στα συχνά δυσδιάκριτα όρια της παράνομης φοροδιαφυγής³⁷ και της νόμιμης ή έστω ανεκτής φοροαποφυγής.

Το όλο ζήτημα του διεθνούς «transfer pricing» από απόψεως φορολογίας, βασίζεται ουσιαστικά στην αδυναμία τόσο των εθνικών φορολογικών αρχών³⁸, όσο και των πολυεθνικών επιχειρήσεων να καθορίσουν με ακρίβεια το ποσό του

³⁷Υπάρχει διάκριση ανάμεσα στις έννοιες φοροαποφυγή και φοροδιαφυγή, όπως αναλύονται στην επόμενη ενότητα.

³⁸ Έχουν γίνει αρκετές αναθεωρήσεις στη νομοθεσία προκρινόμενου να εκλείψουν οι αδυναμίες αυτές με την ψήφιση του νέου Κ.Φ.Ε 41722013, Κ.Φ.Δ 4174/2013 και ΠΟΛ 1144/2014 & 1142/2015.

εισοδήματος που αποκτάται και των εξόδων, τα οποία δικαιούται να εκπέσει μια θυγατρική ή συνδεδεμένη επιχείρηση αλλοδαπής ή μια μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στη χώρα εγκατάστασης της³⁹. Δεδομένης της υπάρχουσας οργανικής, λειτουργικής και οικονομικής σύνδεσης μεταξύ μητρικών θυγατρικών (ή γενικότερα συνδεδεμένων) επιχειρήσεων, οι οποίες είναι εγκατεστημένες σε διαφορετικά κράτη, καθώς και μεταξύ επιχειρήσεων με τις μόνιμες εγκαταστάσεις τους στην αλλοδαπή, δημιουργούνται πραγματικά προβλήματα υπολογισμού του εισοδήματος που δημιουργείται, αφενός από τις μεταξύ τους συναλλαγές και των εξόδων, αφετέρου από τα κέρδη που πραγματοποιεί κάθε επιχείρηση ή μόνιμη εγκατάσταση, και άρα του φόρου που δικαιούται να εισπράξει κάθε κράτος από τις συναλλαγές αυτές μεταξύ των επιχειρήσεων αυτών.

Πραγματικά, στις συναλλαγές μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων οι όροι των εμπορικών και των οικονομικών σχέσεων τους (δηλαδή οι τιμές πωλήσεως προϊόντων ή και παροχής υπηρεσιών, οι όροι χρηματοδότησης κ.λπ.) ορίζονται κατά τεκμήριο από τις συνθήκες της αγοράς. Αντιθέτως, οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι δυνατό να επηρεάζονται και από άλλους παράγοντες, οι οποίοι αφορούν τις υποκείμενες μεταξύ τους σχέσεις. Οι παράγοντες αυτοί μπορούν να αφορούν, είτε στο σχεδιασμό της εμπορικής τους δραστηριότητας σε επίπεδο ομίλου (π.χ. στρατηγικός σχεδιασμός επέκτασης στα πλαίσια ομίλου επιχειρήσεων, έμμεση χρηματοδότηση μητρικών από θυγατρικές επιχειρήσεις - ή και αντίθετα - με αντίστοιχη προσαρμογή των τιμών πωλήσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών κ.λπ.), είτε στην προσπάθεια τους να μειώσουν τη συνολική φορολογική επιβάρυνση των εμπορικών δραστηριοτήτων τους (π.χ. μετατόπιση κερδών σε θυγατρικές εταιρίες εγκατεστημένες σε κράτη με ευνοϊκό φορολογικό περιβάλλον, μείωση δασμολογικών επιβαρύνσεων κ.λπ.), είτε και σε εξωγενείς παράγοντες (π.χ. θέσπιση νομοθετικού πλαισίου διατίμησης σε κάποιο κράτος, προσπάθεια μετατόπισης της κερδοφορίας στο επίπεδο της μητρικής επιχείρησης ιδιαίτερα σε περίπτωση εισηγμένων εταιριών κ.λπ.)

Εξάλλου, ζήτημα του διεθνούς «transfer pricing» τίθεται για αντίστοιχους λόγους και στο πλαίσιο εγχώριων συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, που εδρεύουν στο ίδιο κράτος (π.χ. μετατόπιση φορολογητέων κερδών από κερδοφόρα επιχείρηση σε συνδεδεμένη επιχείρηση με μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές).

2.4 Φορολογικές ρυθμίσεις.

Για την αντιμετώπιση των προβλημάτων αυτών, έχει επικρατήσει διεθνώς η αρχή των ίσων αποστάσεων «*arm's length principle*», η οποία βασίζεται στη μη αναγνώριση ιδιαίτερων εμπορικών και οικονομικών συνθηκών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, οι οποίες, όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως, δύνανται να επηρεάσουν τις ενδοομιλικές συναλλαγές και στην εξομοίωση αυτών

³⁹ Βλ. ο.π. OECD (1995) παρ.2.

με συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Η αρχή αυτή μπορεί να εφαρμοστεί πρακτικά σε κάθε συναλλαγή, όπως στην πώληση αγαθών, στις χρηματοδοτήσεις κ.α.⁴⁰

Περαιτέρω, όπως αναφέρθηκε, σε εθνικό επίπεδο οι ενδοομιλικές συναλλαγές διέπονται πλέον από τις διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε) Ν.4172/2013 και από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν. 4174/2013. Σκοπός αυτής της μεταρρύθμισης είναι η πάταξη της φοροδιαφυγής, μέσω της τεχνητής μεταφοράς κερδών από την Ελλάδα σε χώρες με ευνοϊκότερη φορολογία, ώστε το Δημόσιο να μην στερείται έσοδα από την διοχέτευση αυτή των κεφαλαίων στο εξωτερικό. Συγκεκριμένα, υπό το νέο καθεστώς, οι σχετικές ρυθμίσεις έχουν εφαρμογή ως προς τις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Ορίζεται, λοιπόν, ότι, αν οι συναλλαγές αυτές έγιναν με όρους διαφορετικούς, από αυτούς που θα ίσχυαν αν η συναλλαγή γινόταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη που θα πραγματοποιούνταν από την ημεδαπή επιχείρηση, αν δεν ίσχυαν αυτοί οι όροι, και τα οποία δεν πραγματοποιήθηκαν τελικά, λόγω της ύπαρξης αυτών, προσαυξάνονται στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης ή μειώνουν τη ζημία, όπως αυτή προκύπτει από τα βιβλία της.

Δεν εμπίπτουν στη ρύθμιση: α) οι εμποροβιομηχανικές εταιρείες που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα με τις διατάξεις του Α.Ν. 89/1967⁴¹, β) οι ενδοομιλικές συναλλαγές των οποίων η αξία δεν υπερβαίνει αθροιστικά τις 100.000 ευρώ, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων δεν υπερβαίνει τα 5.000.000 ευρώ ή η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις 200.000 ευρώ, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων υπερβαίνει τα 5.000.000 ευρώ⁴².

⁴⁰Τσιρίκος Μ. και Ζαφειρόπουλος Π., Ρύθμιση ζητημάτων transfer pricing στο Ελληνικό και Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο, ΔΕΕ 2/2004, σ. 180.

⁴¹Σύμφωνα με την με αριθμό ΠΟΛ 1093/22.4.2015 εγκύκλιο διαταγή με την οποία δίνονται διευκρινήσεις ως προς την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών των εμποροβιομηχανικών εταιρειών που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του ΑΝ 89/1967, μεταξύ των άλλων ορίζεται και ότι: «6. Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων και προς αποφυγή πρόσθετου διοικητικού βάρους, αλληλοεπικαλύψεων αρμοδιοτήτων αλλά και επιπλέον επιβάρυνσης των επιχειρήσεων, γίνεται δεκτό ότι ειδικά οι εμποροβιομηχανικές ημεδαπές και αλλοδαπές εταιρίες που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του ΑΝ 89/1967, όπως ισχύουν, εκπληρώνουν την υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 21 του Ν.4174/2013 (ήτοι Φάκελο Τεκμηρίωσης και συνοδευτικό Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών), μέσω της μελέτης τεκμηρίωσης του περιθωρίου κέρδους που υποβάλλουν και της σχετικής Υπουργικής Απόφασης που εκδίδεται για την υπαγωγή τους στις εν λόγω διατάξεις, καθόσον προσδιορίζουν τα ακαθάριστα έσοδά τους με τη μέθοδο κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus Method), δηλαδή με μία εκ των αποδεκτών μεθόδων προσδιορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ περί Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις φορολογικές αρχές (OECD Transfer Pricing Guidelines for Tax Administrations and Multinational Enterprises), όπως κάθε φορά επικαιροποιούνται (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση 2010).» Η προαναφερθείσα εγκύκλιος διαταγή ΠΟΛ. 1093/2015 αναφέρεται μόνο σε ημεδαπές και αλλοδαπές εμποροβιομηχανικές εταιρίες που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του ΑΝ 89/1967 και όχι σε εταιρείες του Ν.27/1975.

⁴² Ειδικά για τις συμβάσεις δανείου μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, στο άρθρο 11 του Ν. 4110/2013 ορίζεται δεν εκπίπτουν οι δεδουλευμένοι τόκοι που καταβάλλονται ή πιστώνονται, κατά το μέρος που το συνολικό ύψος δανείων της δανειοδοτούμενης από τις δανειοδότες υπερβαίνει κατά μέσο όρο και κατά διαχειριστική περίοδο το τριπλάσιο των ιδίων κεφαλαίων της δανειοδοτούμενης. Στην έννοια των τόκων της

Περαιτέρω, εισάγεται νέο άρθρο που αφορά την προέγκριση από το Υπουργείο Οικονομικών της μεθοδολογίας, που ακολουθούν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις για την τιμολόγηση των μεταξύ τους συναλλαγών. Πιο αναλυτικά όλα τα παραπάνω περιγράφονται σε επόμενο κεφάλαιο, όπου επιχειρείται ένας ορθολογικός τρόπος παρουσίασης του συγκεκριμένου ρυθμιστικού πλαισίου, έτσι όπως έχει μέχρι πρόσφατα.

2.5 Transfer Pricing : Κράτος και επιχειρήσεις.

Η ενδοομιλική τιμολόγηση, ενώ είναι κατ' αρχήν ουδέτερη από φορολογικής πλευράς, χρησιμοποιείται σχεδόν αποκλειστικά ως εργαλείο φορολογικού σχεδιασμού με σκοπό την ελαχιστοποίηση της φορολογικής επιβάρυνσης ενός ομίλου εταιρειών (πολυεθνικού ή και εθνικού) σε ενοποιημένο επίπεδο. Στο πλαίσιο αυτό δύναται να λειτουργήσει ακόμη και ως μέσο χειραγώγησης των οικονομικών αποτελεσμάτων των επιμέρους μονάδων (επιχειρήσεων) ενός ομίλου. Επομένως, η συνολική φορολογική ύλη κατανέμεται μεταξύ των κρατών (διαφορετικών), στα οποία είναι εγκατεστημένα οι επιχειρήσεις. Υπό το πρίσμα αυτό, η ενδοομιλική τιμολόγηση έχει άμεσο αντίκτυπο στη συγκομιδή φορολογικών εσόδων για τα κράτη αυτά, μέγεθος πολύ σημαντικό για την εύρυθμη λειτουργία και ικανοποίηση των αναγκών τους.

Η μη ενδεδειγμένη χρήση της ενδοομιλικής τιμολόγησης, οδηγεί σε αδικαιολόγητη μεταφορά κερδών μεταξύ αυτών των κρατών με τεχνητά υπερτιμημένες ή υποτιμημένες συναλλαγές π.χ. που μπορούν να αυξομειώσουν ανάλογα τα φορολογητέα κέρδη. Επίσης, μπορεί να γίνει και μεταφορά μεταξύ επιχειρήσεων εγκατεστημένων στην ίδια χώρα οδηγώντας σε μείωση των φορολογητέων κερδών του ομίλου συνολικά, πράξη που συνιστά φοροδιαφυγή και επισύρει κυρώσεις.

Βέβαια, η υπερτιμολόγηση ή υποτιμολόγηση αυτή δεν πρέπει κατ' ανάγκη να ταυτίζεται αναγκαστικά με περιπτώσεις φοροδιαφυγής, αφού μπορεί να προκύψει από άσκηση κανονικής επιχειρηματικότητας και να μην έχει αντίκτυπο στα οικονομικά αποτελέσματα ή στη φορολογική επιβάρυνση ενός επιχειρηματικού σχήματος.

παραγράφου αυτής εμπίπτουν και οι τόκοι ομολογιακών δανείων που καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Στο συνολικό ύψος δανείων από συνδεδεμένες επιχειρήσεις προστίθενται και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδονται προς αυτές, καθώς και τα δάνεια που έχουν ληφθεί από τρίτες επιχειρήσεις για τα οποία έχει χορηγηθεί οποιασδήποτε μορφής εγγύηση από τις πιο πάνω συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται για τις ανώνυμες εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986 (Α' 183), τις εταιρίες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του ν. 1905/1990 (Α' 147), τις εταιρίες ειδικού σκοπού του ν. 3156/2003 (Α' 157) και του ν. 3601/2007 (Α' 178) με έδρα στην Ελλάδα, τις εταιρίες παροχής πιστώσεων του ν. 2937/2001 (Α' 169), τις Ανώνυμες Εταιρίες Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών (Α.Ε.Π.Ε.Υ.) του ν. 3606/ 2007 (Α' 195), καθώς και για τα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα.

2.5.1 Κράτος - Φορολογικές Αρχές.

Το πρωταρχικό ζήτημα της ενδοομιλικής τιμολόγησης αφορά την κατανομή του φορολογητέου εισοδήματος στα κράτη που λειτουργούν νόμιμα οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Επομένως, κάθε κράτος επιθυμεί να προσελκύσει πολυεθνικές στο εσωτερικό του προκειμένου να πετύχει το ζητούμενο για κάθε κράτος, την ανάπτυξη. Καμία σημασία δεν έχει όμως για το κράτος η παραπάνω κίνηση, αν δεν μπορεί να διασφαλίσει τα νόμιμα δικαιώματα επί των κερδών που προκύπτουν από την επιχειρηματική δραστηριότητα των πολυεθνικών επιχειρήσεων. Για τον λόγο αυτόν οι εκάστοτε φορολογικές αρχές έχουν κίνητρο να αμφισβητήσουν και να ελέγξουν σε κάθε περίπτωση τις συναλλαγές αυτές, ώστε να αξιώσουν όσο το δυνατόν μεγαλύτερο μερίδιο της φορολογητέας ύλης.

Έτσι, σε περίπτωση που κατά τον έλεγχο, διαπιστωθεί ότι οι τιμές δεν συνάδουν με τις εκάστοτε συνήθεις τιμές της αγοράς, πλήττεται ουσιαστικά το αποταμιευτικό συμφέρον του κράτους, με συνέπεια οι φορολογικές αρχές να παρεμβαίνουν και να προβαίνουν σε διόρθωση των φορολογικών αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων αυτών με βάση την ισχύουσα νομοθεσία. Ουσιαστικά πρόκειται για αναπροσαρμογή με αύξηση του ποσοστού κέρδους της μίας επιχείρησης και ταυτόχρονη ισόποση μείωση του ποσοστού της άλλης, προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολογία⁴³ και να συμφωνεί η διαδικασία με την αρχή των «ίσων αποστάσεων». Η διόρθωση αυτή πραγματοποιείται ανεξάρτητα από τις κυρώσεις που επιβάλλονται κατά περίπτωση. Η εφαρμογή λοιπόν του φορολογικού δικαίου δεν εξετάζει κατά περίπτωση τον χαρακτήρα που αποδίδουν στη συναλλαγή τους τα αντισυμβαλλόμενα μέρη, αλλά σε κάθε περίπτωση αναζητά την οικονομική πραγματικότητα που είναι και το ζητούμενο σε τέτοιου είδους συναλλαγές για να εντοπιστούν τυχόν παραβάσεις.

Συμπερασματικά λοιπόν, η διόρθωση των κερδών από τις ενδοομιλικές συναλλαγές αποσκοπεί στην εμπέδωση της φορολογικής δικαιοσύνης και, ειδικότερα, της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα. Βεβαίως, σε κάθε περίπτωση μπορεί να έχει και δυσμενείς φορολογικές συνέπειες.

2.5.2 Φαινόμενα διπλής (οικονομικής) φορολογίας.

Πριν αποτυπωθεί πιο συγκεκριμένα η αντιμετώπιση του ζητήματος από πλευράς επιχειρήσεων και η χρησιμοποίησή του ως εργαλείο φορολογικού σχεδιασμού, όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενες ενότητες, παρουσιάζεται με ένα συνοπτικό παράδειγμα η έννοια της διπλής φορολογίας⁴⁴ που δύναται να προκύπτει από την διόρθωση κερδών, με τη διαδικασία της αναπροσαρμογής κερδών και πρέπει, όπως εύκολα συμπεραίνεται, να αποφευχθεί σε κάθε περίπτωση.

⁴³ Βλ. κατωτέρω.

⁴⁴ Βλ. άρθρο 9 ΠΣ-ΟΟΣΑ

Σε περίπτωση λοιπόν που οι φορολογικές αρχές ενός κράτους διαπιστώσουν παραβίαση των κανόνων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών από μια επιχείρηση εγκατεστημένη στο κράτος αυτό, σπεύδουν να διορθώσουν τα κέρδη που αναλογούν στην επιχείρηση. Η διόρθωση αυτή συνιστά σε διεύρυνση της φορολογητέας ύλης, που υπόκειται στη φορολογική εξουσία του κράτους. Πριν όμως από την διόρθωση αυτή, η φορολογητέα αυτή ύλη άνηκε στη φορολογική εξουσία άλλου κράτους, στο οποίο εδρεύει η αντισυμβαλλόμενη συνδεδεμένη επιχείρηση. Αυτό καταδεικνύει την ανάγκη να αντισταθμίζεται η διόρθωση κερδών από το ένα κράτος στο άλλο με μια αντίστοιχη και αντίστροφη διόρθωση-αναπροσαρμογή στο άλλο κράτος, ώστε η φορολογητέα ύλη να μη φορολογηθεί διπλά. Στη παραπάνω περίπτωση η διπλή φορολογία είναι οικονομική και όχι νομική⁴⁵.

Παράδειγμα: Η μητρική επιχείρηση «Α», η οποία είναι εγκατεστημένη στην χώρα «Β» παράγει προϊόντα με κόστος παραγωγής 5.000€/μονάδα προϊόντος. Η ίδια επιχείρηση «Α» πωλεί τα προϊόντα σε συνδεδεμένη επιχείρηση «Γ» που είναι εγκατεστημένη στη χώρα «Δ» 7.000€ / μονάδα προϊόντος. Τέλος, η «Γ» πωλεί τα προϊόντα αυτά σε τρίτους με 8.000€/ μονάδα προϊόντος. Το καθαρό κέρδος που προκύπτει για τον όμιλο έχοντας υπόψη τα ενοποιημένα οικονομικά στοιχεία είναι (8.000€ - 5.000€=) 3.000€.

Η φορολογητέα ύλη που υπόκειται στη φορολογική εξουσία της χώρας «Β» που είναι εγκατεστημένη η «Α» είναι (7.000€ - 5.000€ =) 2.000€ και η αντίστοιχη φορολογητέα ύλη για την χώρα «Δ» που είναι εγκατεστημένη η «Γ» είναι (8.000€ - 7.000€ =) 1.000€.

Ας υποθέσουμε ότι οι φορολογικές αρχές της χώρα «Δ» θεωρήσουν την συναλλαγή υπερτιμολογημένη και μη συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων, και ότι η ενδεδειγμένη τιμή πώλησης από «Α» σε «Γ» είναι 6.500€. Σε αυτή την περίπτωση επιχειρείται διόρθωση των κερδών για την επιχείρηση «Γ» από 1.000€ σε (8.000€ - 6.500€ =) 1.500€. Ωστόσο με αυτό τον τρόπο μέχρι στιγμής το κέρδος για το οποίο φορολογείται η «Α» υπολογίζεται με την αρχική τιμολόγηση και το κέρδος που προκύπτει από τη διόρθωση που αντιστοιχεί σε 500€ φορολογείται και στις δύο χώρες.

Προκειμένου λοιπόν να αποφευχθεί η διπλή φορολογία, απαιτείται μια αναπροσαρμογή των κερδών, μια αντίστροφη διόρθωση των κερδών στην περίπτωση της χώρας «Α». Για να γίνει αυτό λοιπόν το κέρδος της «Α» πρέπει να υπολογιστεί με βάση την τιμή που θεωρούν ενδεδειγμένη οι φορολογικές αρχές της «Δ» που είναι εγκατεστημένη η «Γ», δηλαδή έχουμε (6.500€ - 5.000€ =) 1.500€.

Το ενδεχόμενο να προκύψει οικονομική διπλή φορολογία σε ενδοομιλικές συναλλαγές προϋποθέτει τη καθιέρωση ενός κριτηρίου πρακτικά δίκαιου για όλα

⁴⁵ **Διπλή οικονομική φορολογία:** Δύο διαφορετικά πρόσωπα υποβάλλονται σε φόρο για την ίδια φορολογική ύλη και για την ίδια χρονική περίοδο.

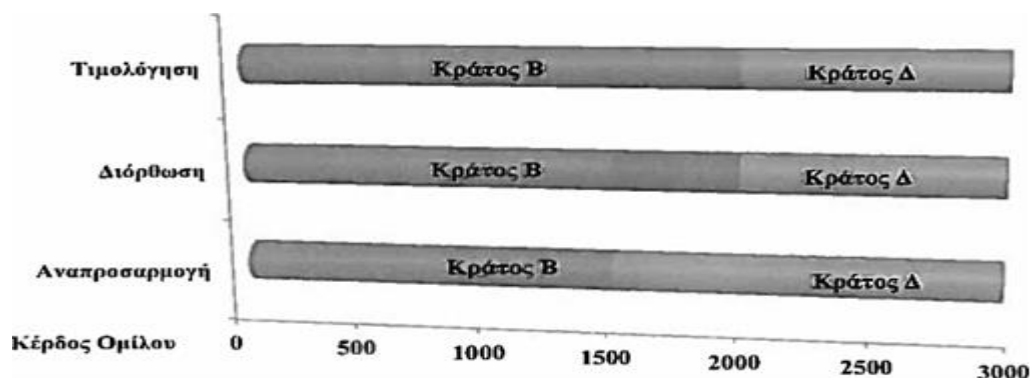
Διπλή νομική φορολογία: Το ίδιο πρόσωπο, υποβάλλεται σε φόρο για την ίδια φορολογική ύλη και για την ίδια χρονική περίοδο, επί της ουσίας το στοιχείο που χαρακτηρίζει την νομική σε σύγκριση με την οικονομική διπλή φορολογία είναι η ταυτότητα του φορολογικού υποκειμένου Βλ. ο.π. Τσουρουφλής, σ. 18, υποσ.23

τα κράτη. Το κοινό αυτό κριτήριο για τον προσδιορισμό της τιμολόγησης θα πρέπει να εξυπηρετεί και την μεριά των φορολογικών αρχών αλλά και των πολυεθνικών επιχειρήσεων. Κάπως έτσι υιοθετείται η αρχή των ίσων αποστάσεων, που αναλύεται στο επόμενο κεφάλαιο και η οποία προσανατολίζεται στην συμπεριφορά που επιδεικνύουν οι ανεξάρτητες μεταξύ τους επιχειρήσεις κατά τον καθορισμό των τιμών υπό την επίδραση των δυνάμεων της ελεύθερης αγοράς.

Στον επόμενο πίνακα αποτυπώνεται το παράδειγμα που προηγήθηκε στα τρία στάδια του, την τιμολόγηση, την διόρθωση των κερδών και την αναπροσαρμογή για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Πίνακας 2.2

Διπλή φορολογία



2.5.3 Επιχειρήσεις.

Η ενδοομιλική τιμολόγηση αποτελεί για τις επιχειρήσεις - ομίλους ζήτημα ιδιαίτερος σημαντικό, καθώς με μια αποτελεσματική τιμολόγηση μπορούν να επιτευχθούν και να κατοχυρωθούν σημαντικά κέρδη και παράλληλα να διοχετευτούν σε χώρες ανάλογα με το φορολογικό περιβάλλον, ώστε να μειωθεί η συνολική φορολογική τους επιβάρυνση στα πλαίσια ομίλου επιχειρήσεων. Οι στόχοι των επιχειρήσεων θα μπορούσαν να συνοψιστούν στις παρακάτω κατηγορίες:

- **Φορολογικοί στόχοι**

Η σωστή ενδοομιλική τιμολόγηση που αποσκοπεί στη μείωση της φορολογητέας ύλης δεν αποτελεί σε κάθε περίπτωση φορολογικό αδίκημα. Η κάθε επιχείρηση θα πρέπει, μέσω ενός σωστού φορολογικού σχεδιασμού, να αναγνωρίζει τις ανάγκες της, να διακρίνει τις διαφορές ανάμεσα στα φορολογικά συστήματα και τους φορολογικούς συντελεστές των κρατών, ώστε να επιτευχθεί με απόλυτα νόμιμες και αποτελεσματικές διαδικασίες το μέγιστο κάθε φορά οικονομικό αποτέλεσμα με την όσο το δυνατό μεγαλύτερη μείωση της συνολικής

φορολογικής επιβάρυνσης. Σε κάθε περίπτωση πάντως, πριν από μια επιχειρηματική στρατηγική θα πρέπει να συνεκτιμώνται στοιχεία της επιχείρησης όπως α) η καινοτομία και η ανάπτυξη νέων προϊόντων, β) ο βαθμός διαφοροποίησης, γ) η αποφυγή κινδύνου, δ) η πρόβλεψη για τυχόν πολιτικές αλλαγές στη χώρα όπου επιχειρείται η άσκηση τιμολογιακής πολιτικής και ε) οι εκάστοτε εργατικοί φορολογικοί νόμοι.

- **Εσωτερικοί ή διοικητικοί στόχοι**

Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα της σπουδαιότητας του ζητήματος που εξετάζεται είναι η εξαρτημένη σχέση ανάμεσα στο οικονομικό αποτέλεσμα του Ομίλου και τις οικονομικές απολαβές των διοικητικών στελεχών των επιχειρήσεων. Το βασικό ζητούμενο είναι η ευθυγράμμιση των στόχων τους οποίους θέτουν των διοικητικά στελέχη με του συνολικούς στόχους της επιχείρησης. Αποτελεί λοιπόν, ένα πολύ σημαντικό εργαλείο αξιολόγησης της απόδοσης όλων αυτών των στελεχών, αφού επωμίζονται το δύσκολο έργο προσδιορισμού της κατάλληλης ενδοομιλικής τιμολόγησης, η οποία θα πρέπει να αντικατοπτρίζει κάθε φορά τις ανάγκες και την πραγματική εικόνα του Ομίλου. Με τον τρόπο αυτό το κέρδος του Ομίλου επιχειρήσεων είναι διπλό, αφενός γιατί μέσω κινήτρων αυξάνεται η παραγωγικότητα και η αποδοτικότητα των στελεχών του και αφετέρου επιτυγχάνεται το καλύτερο οικονομικό αποτέλεσμα με τη χαμηλότερη συνολική φορολογική επιβάρυνση.

- **Διεθνείς στόχοι**

Ο πιο σημαντικός ρόλος και στόχος του «transfer pricing» για την εκάστοτε επιχείρηση, είτε αναφερόμαστε σε όμιλο, είτε πρόκειται για αυτόνομες επιχειρήσεις, είναι η διατήρηση και η ενίσχυση της ανταγωνιστικής της θέσης στο γεωγραφικό, οικονομικό περιβάλλον που ασκεί τη λειτουργική της δραστηριότητα. Άλλωστε, απώτερος σκοπός για κάθε ορθολογική επιχείρηση είναι η επέκταση των δραστηριοτήτων στην ευρύτερη παγκόσμια οικονομία. Μέσω λοιπόν της κατάλληλης επιλογής αναφορικά με την τιμή μεταβίβασης της επιτρέπεται, αφενός να εισβάλει και να διεκδικήσει μερίδια σε νέες αγορές, αφετέρου να αναγκάσει πιθανόν τη δεσπόμενη επιχείρηση να μειώσει τις τιμές, λόγω ανικανοποίητης ζήτησης.

Ωστόσο, σε κάθε περίπτωση οι επιχειρήσεις κατά την άσκηση της ενδοομιλικής τιμολόγησης πρέπει να λάβουν υπόψη μια σειρά παραγόντων όχι οικονομικής απαραίτητα, αλλά και επιχειρηματικής φύσεως⁴⁶, όπως :

- Το κόστος της φορολογικής συμμόρφωσης
- Τις συνέπειες των ενδοομιλικών συναλλαγών, όσον αφορά την συνολική επιβάρυνση του Ομίλου
- Ενδεχόμενες κυρώσεις

⁴⁶ Βλ. ο.π Τσουρουφλής Α.,σ.20

Αξίζει να τονιστεί ότι, όπως προαναφέρθηκε, για τις επιχειρήσεις, το ζητούμενο είναι να μειωθεί η φορολογητέα ύλη συνολικά για τον Όμιλο. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την κατάλληλη διανομή λειτουργιών και κινδύνων και όχι απαραίτητα με παράνομη και μη νόμιμη φυσικά τιμολόγηση των συναλλαγών με συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Η επιβολή ή όχι κυρώσεων και η βαρύτητα αυτών ασκούν μεγάλη επιρροή στις επιλογές της στρατηγικής ενδοομιλικών τιμολογήσεων. Στο κομμάτι λοιπόν αυτό οι πολυεθνικοί όμιλοι στοχεύουν στην αύξηση του ποσοστού κέρδους σε χώρες με όσο το δυνατόν ηπιότερη νομοθεσία. Παράλληλα, οι υποχρεώσεις σχετικά με την τεκμηρίωση τα τελευταία χρόνια έχουν αυξηθεί, με αποτέλεσμα να αυξάνεται κατά πολύ η διαχειριστική επιβάρυνση για τους Ομίλους. Συνεπώς, η δραστηριοποίηση σε χώρες με λιγότερο σύνθετο νομικό πλαίσιο ή σε χώρες με εναρμονισμένες πρακτικές ελέγχου της ενδοομιλικής τιμολόγησης αποτελεί μονόδρομο.

2.6 Σκοπός και Λειτουργίες.

Όπως προαναφέρθηκε, οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών δεν καθορίζονται από τις επιδράσεις των δυνάμεων της αγοράς. Αυτό σημαίνει λοιπόν ότι οι επιχειρήσεις ορίζουν τις τιμές κατά το δοκούν. Αυτή η πρακτική προφανώς δεν έχει επίδραση στα συνολικά αποτελέσματα του Ομίλου, ωστόσο έχει φορολογικές συνέπειες, αφού επηρεάζει το ποσοστό κέρδους των επιχειρήσεων.

Έτσι, ένας Όμιλος μπορεί πολύ εύκολα να εκμεταλλευθεί αυτές τις διαφορές και τις ασυμβατότητες μεταξύ διαφορετικών, φορολογικά και νομοθετικά κρατών για να αντιμετωπίσει χαμηλότερη φορολογία. Η ενδοομιλική τιμή (transfer price) επηρεάζει μόνο τη φορολογητέα βάση των επιχειρήσεων⁴⁷ και, επομένως, τα φορολογικά έσοδα κάθε κράτους, σε καμία όμως περίπτωση το συνολικό κέρδος του Ομίλου.

Ωστόσο, το ζήτημα που εξετάζεται δεν χρησιμεύει μόνο για φορολογικούς σκοπούς, όπως αναλύθηκε στην έναρξη αυτής της ενότητας. Οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών επιτελούν μια σειρά από σημαντικές λειτουργίες που αφορούν τη διοίκηση της επιχείρησης και για αυτό το λόγο μάλιστα χρησιμοποιούνται ως εργαλείο φορολογικού σχεδιασμού. Πιο συγκεκριμένα, μερικές από τις λειτουργίες που μπορεί να πραγματοποιηθούν, μέσω της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών⁴⁸ είναι:

- Διοίκηση, προγραμματισμός, διαφήμιση και συντονισμός όλων των προωθητικών ενεργειών του ομίλου
- Ρυθμιστικοί περιορισμοί κατά την σύναψη δανείων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων και στη μεταφορά κεφαλαίων στο εξωτερικό

⁴⁷ Πέρου Αικ., Διασυνοριακή μεταφορά ζημιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων της ΕΕ, ΔΕΕ 11/2004 (ΕΤΟΣ 10^ο) σ.1139-1147.

⁴⁸ Βλ. ο.π Τσουρουφλής Α., σ.14

- Μείωση του συναλλαγματικού κινδύνου, που αντιμετωπίζει η επιχείρηση που πραγματοποιεί αγοραπωλησίες σε ξένο νόμισμα, μέσω περιστολής της ρευστότητας

- Μείωση της διαχειριστικής επιβάρυνσης του Ομίλου κατά τη διενέργεια ενδοομιλικών συναλλαγών

- Έλεγχος αποτελεσμάτων αποδοτικότητας

Η αυτοτέλεια της φορολογικής υποχρέωσης των μελών του Ομίλου αποκτά μεγαλύτερη σημασία στο επίπεδο των διασυνοριακών συναλλαγών, δεδομένου ότι εκεί εμπλέκονται περισσότερες από μία φορολογικές εξουσίες⁴⁹. Όλα όσα προηγήθηκαν στην τρέχουσα ενότητα, αλλά και στο υπόλοιπο κεφάλαιο διαφοροποιούνται ή προσαρμόζονται κατά περίπτωση, ανάλογα κάθε φορά με τους στόχους ή τους σκοπούς που απορρέουν ή επιδιώκονται κατά την άσκηση πολιτικής ενδοομιλικής τιμολόγησης, προς το συμφέρον πάντα του Ομίλου.

Συνοψίζοντας λοιπόν, οι παράμετροι που εξυπηρετεί η ενδοομιλική τιμολόγηση είναι:

- Ελαχιστοποίηση φορολογητέου εισοδήματος
- Ελαχιστοποίηση εισαγωγικών δασμών
- Αποφυγή χρηματοοικονομικών προβλημάτων
- Διευθέτηση προσαρμογών για τις νομισματικές μεταβολές

Η ενδοομιλική τιμολόγηση αποτελεί ίσως το πιο σημαντικό εργαλείο στις σημερινές συναλλαγές της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας, αν αναλογιστεί κανείς ότι μεγάλο μέρος των συναλλαγών κάθε μορφής, διεθνώς, είναι ενδοομιλικές συναλλαγές. Η αποτελεσματικότητα και ο έλεγχος μιας πολυεθνικής επιχείρησης μέσα από το πρίσμα της διαδικασίας της ενδοομιλικής τιμολόγησης επιτυγχάνεται με ένα σύστημα που μπορεί να ελέγχει σε ταυτόχρονη βάση τα αποτελέσματα των θυγατρικών, τις αποφάσεις των διοικητικών στελεχών, που μπορεί να παρέχει ανελλιπώς πλήρη πληροφόρηση σχετικά με τη διαμόρφωση πολιτικής και τέλος ένα σύστημα ικανό να ελαχιστοποιεί τα κόστη των διεθνών συναλλαγών, μειώνοντας παράλληλα τις φορολογικές επιβαρύνσεις και έξοδα για τη διενέργεια συναλλαγών και τη διαφυγή κερδών, λόγω συναλλαγματικών ισοτιμιών.

2.7 Transfer Pricing & Φορολογικός σχεδιασμός.

Η μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης του ομίλου επιχειρήσεων μπορεί να λάβει διάφορες και διαφορετικές μορφές και να χαρακτηριστεί ως φορολογικός σχεδιασμός (tax planning) φοροαποφυγή (tax avoidance) ή φοροδιαφυγή (tax evasion). Οι έννοιες αυτές όπως προαναφέρθηκε, παρότι συγχέονται, δεν ταυτίζονται και για το λόγο αυτόν επιχειρείται παρακάτω η σημασιολογική διάκρισή τους.

Ως φοροδιαφυγή (tax evasion) χαρακτηρίζεται η συμπεριφορά που αποσκοπεί στην ολική ή μερική αποφυγή της φορολογικής υποχρέωσης και παραβιάζει

⁴⁹ Βλ. ο.π Τσουρουφλής Α., σ. 10.

διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, όπως π.χ. η παράλειψη υποβολής δήλωσης, η χρήση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων κ.λπ. Στην έννοια της φοροδιαφυγής εμπεριέχεται και η έννοια της φορολογικής απάτης (tax fraud), η οποία συνήθως χρησιμοποιείται με την έννοια της φοροδιαφυγής που επισύρει ποινικές ή άλλες σοβαρές (διοικητικές ή αστικές) κυρώσεις.

Φοροαποφυγή είναι η, με νόμιμες ενέργειες, προσπάθεια των φορολογουμένων, εκμεταλλεόμενοι κενά και τις ατέλειες της φορολογικής νομοθεσίας, να μειώσουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις ή να αποφύγουν την καταβολή των οφειλόμενων φόρων.

Παράδειγμα: Στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, όπου ο νόμος προβλέπει την υποβολή κοινής δήλωσης των συζύγων, αλλά χωριστό προσδιορισμό του φόρου κάθε συζύγου, είναι εύκολο ο σύζυγος να μεταβιβάσει στη σύζυγο εισοδήματα από ορισμένες πηγές για να φορολογηθεί ο πρώτος με χαμηλότερο οριακό φορολογικό συντελεστή. Όταν δε χρησιμοποιούνται νόμιμοι τρόποι, γίνεται λόγος για φοροδιαφυγή.

Σημειωτέον ότι το φαινόμενο της χάραξης στρατηγικών φορολογικού σχεδιασμού, στις οποίες καταφεύγουν οι φορολογούμενοι, προκειμένου να επωφελούνται από χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές ή από διπλές εκπτώσεις ή να εξασφαλίζουν ότι τα εισοδήματά τους παραμένουν αφορολόγητα καθιστώντας τα εκπεστέα σε μια δικαιοδοσία, χωρίς παράλληλα να συμπεριλαμβάνονται στη φορολογική βάση πέραν των συνόρων, έχει λάβει παγκοσμίως ανησυχητικές διαστάσεις, γεγονός που ανάγκασε τον Ο.Ο.Σ.Α. να εκπονήσει το 2015 ένα Σχέδιο Δράσης ενάντια στη Διάβρωση της Φορολογικής Βάσης και τη Μετατόπιση των κερδών, γνωστή ως BEPS⁵⁰ (Base Erosion and Profit Shifting), το οποίο εγκρίθηκε από τους ηγέτες της G20 το Νοέμβριο του 2015, με σκοπό την καταπολέμηση πρακτικών φοροαποφυγής μέσω της επαύξησης της διαφάνειας με την υποχρεωτική γνωστοποίηση στοιχείων, τον περιορισμό ή και την εξάλειψη της χρήσης παραδοσιακών εργαλείων φορολογικού σχεδιασμού, καθώς και την αυστηροποίηση των πολιτικών ενδοομιλικής τιμολόγησης (transfer pricing). Στο ίδιο πνεύμα η ΕΕ θέσπισε την περίφημη Οδηγία 2016/1164/ΕΕ, γνωστή ως Anti-Tax Avoidance Directive («ATAD I»)⁵¹, η οποία εισάγει κανόνες κατά πρακτικών φοροαποφυγής, που χρησιμοποιούνται ευρέως από μεγάλες εταιρείες και επηρεάζουν την εύρυθμη λειτουργία της κοινής εσωτερικής αγοράς. Η εν λόγω Οδηγία τροποποιήθηκε στις 29 Μαΐου 2017 με την «ATAD II».

⁵⁰ Η BEPS ορίζεται ως «η στρατηγική φορολογικού σχεδιασμού, που εκμεταλλεύεται τα κενά των φορολογικών κανόνων με σκοπό την εξαφάνιση των κερδών ή τη μετατόπιση αυτών σε τοποθεσίες, όπου δεν διενεργείται η πραγματική δραστηριότητα, αλλά όπου φορολογούνται χαμηλά με αποτέλεσμα να πληρώνεται ελάχιστος ή μηδενικός εταιρικός φόρος». Ο Ορισμός της BEPS είναι διαθέσιμος στις “Frequently Asked Questions”, στην ιστοσελίδα του ΟΟΣΑ, www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm. Το φαινόμενο BEPS έχει χαρακτηριστεί από τον ΟΟΣΑ ως ένας «σοβαρός κίνδυνος για τα φορολογικά εισοδήματα, τη φορολογική κυριαρχία των κρατών και τη φορολογική δικαιοσύνη».

⁵¹ Όλο το Anti-Tax Avoidance Package του Ιανουαρίου 2016 είναι διαθέσιμο στο: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm.

Το tax planning είναι ο σχεδιασμός των δράσεων ενός φορολογούμενου, μιας επιχείρησης, ώστε σε απόλυτη συμμόρφωση με την φορολογική νομοθεσία να έχουν αμφότεροι την μικρότερη δυνατή έκθεση στο φόρο. Στην περίπτωση αυτή η σωστή μελέτη της εγχώριας και διεθνούς φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί τη βάση για την επίτευξη ενός ορθού και αποτελεσματικού σχεδιασμού, έτσι ώστε ο ενδιαφερόμενος να μπορεί να διακρίνει και να επιλέγει με ασφάλεια την πλέον ενδεδειγμένη λύση για τον ίδιο και την επιχείρησή του. Στην ουσία, ο φορολογικός σχεδιασμός ακολουθεί κατά γράμμα τις οδηγίες του νομοθέτη, δεδομένου ότι αξιοποιεί τις δυνατότητες του ίδιου του νόμου, υλοποιώντας τον κοινωνικό ή οικονομικό σκοπό του φόρου. Στον ακόλουθο πίνακα⁵² φαίνονται απεικονίζονται παραστατικά τα χαρακτηριστικά αυτών των τριών εννοιών:

Πίνακας 2.3

	Νόμιμο	Θεμιτό
Φοροδιαφυγή	×	×
Φοροαποφυγή	✓	×
Φορολογικός Σχεδιασμός	✓	✓

Από τη σκοπιά της φορολογικής τάξης λοιπόν, η φοροδιαφυγή καταπολεμάται, μέσω εφαρμογής της εκάστοτε φορολογικής νομοθεσίας και των διατάξεων κατά περίπτωση, η φοροαποφυγή δεν καταπολεμάται από τη διοίκηση, αλλά μόνο από τον νομοθέτη, βασική υπόθεση του οποίου είναι η διόρθωση της φορολογικής βάσης του κράτους⁵³ και ο φορολογικός σχεδιασμός όπως φαίνεται και από το σχήμα δεν χρήζει καταπολέμησης.

Η χρήση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών που παραβιάζουν την αρχή των ίσων αποστάσεων με σκοπό τη μεταφορά κερδών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων απαγορεύεται ρητά σχεδόν σε όλα τα κράτη, άρα αποτελεί φοροδιαφυγή.

Αν πάλι μια συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων δεν γίνεται απευθείας, αλλά μέσω μια τρίτης επιχείρησης με έδρα σε χώρο με ευνοϊκότερο φορολογικό περιβάλλον με αποκλειστικό σκοπό τη μεταφορά κερδών στη συγκεκριμένη χώρα είναι ανεπιθύμητη φορολογικά, ωστόσο δεν αποτελεί παράβαση, γιατί δεν το νομικό εκείνο πλαίσιο που να απαγορεύει τέτοιες συναλλαγές.

⁵² Βλ. ο.π Τσουρουφλής Α., σ.22

⁵³ Σαββαΐδου Αικ., Κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, ΔΦΝ, 2009, Τόμος 63ος, αριθμός 1421.

Σε κάθε περίπτωση πάντως, συναλλαγές που προσβλέπουν στην παραβίαση της αρχής των ίσων αποστάσεων σταδιακά, τείνουν να εκλείψουν δεδομένου ότι τα τελευταία χρόνια παρατηρείται διεθνώς σε πολλές χώρες, μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα, μια προσπάθεια ενίσχυσης του θεσμικού πλαισίου για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών (transfer pricing rules) και την υποκεφαλαιοδότηση των επιχειρήσεων (thin capitalisation rules)⁵⁴, στη θέσπιση περιορισμών τόσο στις πληρωμές προς εξωχώριες επιχειρήσεις ή επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε μη συνεργάσιμα κράτη ή σε κράτη έχοντας προνομιακό φορολογικό καθεστώς, όσο και στην έμμεση μεταφορά κερδών προς χώρες με χαμηλό φορολογικό συντελεστή. Συγχρόνως, είναι κοινώς παραδεδομένο ότι πλέον και οι ίδιες οι επιχειρήσεις δίνουν προτεραιότητα στις επιχειρηματικές μη φορολογικές παραμέτρους.⁵⁵

2.8 Ανακεφαλαίωση.

Στο δεύτερο κεφάλαιο της παρούσας μελέτης, η ανάλυση προχώρησε ένα βήμα παραπέρα. Ξεφεύγοντας από τα εισαγωγικά στοιχεία γύρω από το θέμα που εξετάζεται αναπτύχθηκαν διάφορες ερμηνείες και όροι που έχουν προσδοθεί από την επιστημονική βιβλιογραφία στο «transfer pricing» περιφραστικοί στο σύνολο τους.

Αποτυπώθηκε ξεκάθαρα η χρησιμοποίηση του ως εργαλείο σχεδιασμού για την ελαχιστοποίηση της φορολογικής επιβάρυνσης γεγονός που απασχολεί πολύ τον ΟΟΣΑ, την ΕΕ, τις φορολογικές αρχές κάθε κράτους αλλά και τη διεθνή επιστημονική βιβλιογραφία.

Για την αντιμετώπιση των προβλημάτων αυτών, έχει επικρατήσει διεθνώς η αρχή των ίσων αποστάσεων «arm's length principle», η οποία βασίζεται στη μη αναγνώριση ιδιαίτερων εμπορικών και οικονομικών συνθηκών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, οι οποίες δύνανται να επηρεάσουν τις ενδοομιλικές συναλλαγές, και στην εξομοίωση αυτών με συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, δημιουργώντας ουσιαστικά ένα πλάσμα δικαίου για φορολογικούς σκοπούς.

Η κεντρική ιδέα του κεφαλαίου, όπως αναλύθηκε στις παραγράφους που προηγήθηκαν, συμπληρώθηκε με φορολογικές ρυθμίσεις που αφορούν το συγκεκριμένο ζήτημα και με την έννοια της διπλής φορολογίας, που αποτέλεσε ένα πολύ σημαντικό βήμα για τις διεθνείς συναλλαγές, συμβάλλοντας τα μέγιστα στην διόρθωση των κερδών μέσα από αναπροσαρμογές.

⁵⁴ Βλ. *Σαθβαΐδου Αικ.*, Το transfer pricing στο προσκήνιο των διεθνών φορολογικών εξελίξεων και η εφαρμογή του στην Ελλάδα. Διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση : <http://www.capital.gr/story/2155269>.

⁵⁵ Feinschreiber, R. Transfer Pricing Methods, 2004.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

Η ΑΡΧΗ ΤΩΝ «ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ»

3.1 Η έννοια της αρχής των «ίσων αποστάσεων».

Στο παρόν κεφάλαιο εξετάζεται εμπεριστατωμένα το θεσμικό κρηπίδωμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης, το ζήτημα από το οποίο εκκινεί και στο οποίο καταλήγει κάθε ζήτημα που αναλύεται στην παρούσα. Η άρρηκτα συνυφασμένη σχέση που υπάρχει στον καθορισμό της τιμολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων με την εφαρμογή της «αρχής των ίσων αποστάσεων» έχει καταστήσει την αρχή αυτή εξόχως σημαντική, με συνέπεια, η ξεχωριστή μνεία της σε αυτό το τρίτο αυτούσιο κεφάλαιο να θεωρείται απαραίτητη. Παράλληλα, στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζονται κάποια πρακτικά παραδείγματα που αποτελούν σημαντικό εμπόδιο ή τροχοπέδη στην εφαρμογή της αρχής αυτής.

Η αβεβαιότητα των επιχειρήσεων αναφορικά με το εάν θα γίνουν αποδεκτές οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών τους από τις φορολογικές αρχές σε περίπτωση ελέγχου, το υψηλό κόστος συμμόρφωσης καθώς και η ενδεχόμενη διπλή φορολογία για συναλλαγές εντός του Ομίλου, που μπορεί να προκύψει σε περίπτωση διόρθωσης κέρδους με βάση τη μονομερή μεταβολή της τιμής που εφαρμόζει μια επιχείρηση σε μια διασυνοριακή συναλλαγή εντός του Ομίλου, χωρίς αυτή η μεταβολή να αντισταθμίζεται από αντίστοιχη αναπροσαρμογή των κερδών στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος, αποτελούν τα σημαντικότερα φορολογικά προβλήματα που πλήττουν τη διασυνοριακή δραστηριότητα στην εσωτερική αγορά τα τελευταία χρόνια. Η διασφάλιση της φορολογικής βάσης ενός κράτους αποτελεί τον κυριότερο λόγο θέσπισης των διατάξεων και κανόνων για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Προκειμένου, να διορθωθούν και να αντιμετωπιστούν τα παραπάνω και εν γένει τα όποια προβλήματα ανακύπτουν από την αναγκαιότητα καθορισμού τιμών «transfer pricing» στις συναλλακτικές σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ώστε να επιτευχθεί μια πιο ορθολογική κατανομή και συνεπής κατανομή του εισοδήματος που προκύπτει από τις μεταξύ τους σχέσεις, έχει διεθνώς επικρατήσει η αρχή των «ίσων αποστάσεων» (arm's length principle).

Ο βασικός ορισμός της αρχής των «ίσων αποστάσεων» αποτυπώνεται στο άρθρο 9 του Μοντέλου Σύμβασης του ΟΟΣΑ (ΠΣ-ΟΟΣΑ) για την αποφυγή Διπλής Φορολογίας καθιερώνοντας ουσιαστικά ένα ρυθμιστικό πλαίσιο για σκοπούς φορολογίας στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων⁵⁶. Η κυρίαρχη

⁵⁶ Η αρχή αυτή αποτυπώνεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (OECD Model Tax Convention on Income and Capital) και έχει ως εξής: «Εάν επικρατούν ή επιβάλλονται στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις των δύο (συνδεδεμένων) επιχειρήσεων όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη τα οποία, αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί, θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μια από τις επιχειρήσεις,

έννοια της διάταξης αυτής είναι οι εμπορικές και οικονομικές σχέσεις που διαμορφώνονται μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων σε συνθήκες ελεύθερης αγοράς. Πυρήνας εφαρμογής της διάταξης αυτής συνιστά η σύγκριση των όρων που επικρατούν ή επιβάλλονται μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων αναφορικά με τις εμπορικές ή οικονομικές τους σχέσεις, με τους όρους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, σε μια παρόμοια συναλλαγή, υπό παρόμοιες συνθήκες σε καθεστώς ελεύθερης αγοράς. Έτσι, αν δεν υπάρχει ομοιότητα στους όρους των συναλλαγών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων με αυτούς που εφαρμόζονται στις συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε οποιαδήποτε κέρδη από τις συναλλαγές των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, τα οποία, αν δεν υπήρχαν, αυτοί οι όροι θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μία από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των διαφορετικών όρων, δεν πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν αναλόγως. Με πιο απλά λόγια, το άρθρο 9 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ περί συμβάσεων για το Εισόδημα και το Κεφάλαιο (OECD MTC), το οποίο καθορίζει το πρότυπο των ίσων αποστάσεων, απαιτεί από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις να ρυθμίζουν τις εμπορικές ή οικονομικές τους σχέσεις με όρους που δεν διαφέρουν από αυτές που θα προέκυπταν μεταξύ ανεξάρτητων εταιρειών (όροι ίσων αποστάσεων). Στην ελληνική νομοθεσία ο ορισμός της αρχής των «ίσων αποστάσεων», ο οποίος δεν διαφέρει σχεδόν σε τίποτα από αυτόν των Κατ ΟΟΣΑ, δίδεται από το άρθρο 50 παρ. 1 του νέου Κ.Φ.Ε 4172/2013 ο οποίος ορίζει τα εξής: «Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν, λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου. 2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.»

Οι ερμηνευτικές σημειώσεις του ΟΟΣΑ για το Άρθρο 9 δεν περιέχουν εξαντλητική ερμηνεία του προτύπου των ίσων αποστάσεων, αλλά παραπέμπουν στην παράγραφο 1 στις Οδηγίες Ενδοομιλικών Χρεώσεων του ΟΟΣΑ για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Αρχές («Κατ ΟΟΣΑ»). Δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στο γεγονός ότι οι Οδηγίες του ΟΟΣΑ απεικονίζουν διεθνώς

αλλά λόγω αυτών των όρων δεν πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα.»

συμφωνηθείσες «κατευθυντήριες γραμμές για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων».

Συνεπώς, οι Κατ ΟΟΣΑ λογίζονται ως βασική πηγή αναφοράς των φορολογικών αρχών των κρατών-μελών του ΟΟΣΑ, και επιπλέον εξυπηρετούν πολυάριθμα άλλα κράτη ως προς την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Οι Κατ ΟΟΣΑ καθορίζουν επίσης τους παράγοντες συγκρισιμότητας⁵⁷ που πρέπει να εξετασθούν, έτσι ώστε να τεκμηριωθεί ότι μία ενδοομιλική τιμολόγηση είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Αυτοί οι παράγοντες είναι η συγκρισιμότητα της περιουσίας ή των υπηρεσιών, της λειτουργικής ανάλυσης, των συμβατικών όρων, των οικονομικών συνθηκών και των επιχειρησιακών στρατηγικών.

Σύμφωνα με το πρότυπο των ίσων αποστάσεων, που ορίζεται στις Οδηγίες του ΟΟΣΑ, οι συμφωνηθείσες τιμές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, πρέπει να ορίζονται ωςάν αυτά τα μέρη να μην ήταν συνδεδεμένα⁵⁸. Σε αυτό το πλαίσιο, οι Οδηγίες του ΟΟΣΑ συνιστούν και/ή απαιτούν από τους φορολογούμενους να ερευνήσουν ανεξάρτητους οργανισμούς/επιχειρήσεις προκειμένου να ορίσουν τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις τους.

Πρακτική εφαρμογή της αρχής των «ίσων αποστάσεων» μπορεί να γίνει σε κάθε είδους συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ή μεταξύ επιχειρήσεων και μόνιμων εγκαταστάσεων τους σε άλλα κράτη, οι οποίες μπορούν να αφορούν πωλήσεις αγαθών, παροχές υπηρεσιών, μεταβιβάσεις ή παραχωρήσεις χρήσης δικαιωμάτων, χρηματοδοτήσεις κ.λπ. Ιδιαίτερη σημασία παρουσιάζει η αρχή σε περιπτώσεις ισχνής κεφαλαιοποίησης (thin capitalization) συνδεδεμένων επιχειρήσεων (όταν δηλαδή η μητρική επιχείρηση χρηματοδοτεί τη θυγατρική της μέσω έμμεσου ή άμεσου δανεισμού και όχι αυξάνοντας την κεφαλαιουχική συμμετοχή της στην τελευταία). Σε τέτοιες περιπτώσεις και ανάλογα κάθε φορά το ύψος της δανειοδότησης οι εκάστοτε φορολογικές αρχές, εφόσον προβλέπεται στη σχετική νομοθεσία, είναι δυνατόν όχι μόνο να αναπροσαρμόζουν τους όρους δανειοδότησης, αλλά και να αμφισβητήσουν την ίδια τη συμφωνία δανειοδότησης κρίνοντας την ως εισφορά στο μετοχικό κεφάλαιο της θυγατρικής επιχείρησης, έτσι ώστε το εισόδημα από τόκους που θα εισέπραττε η μητρική να χαρακτηρίζεται ως συγκεκριμένη διανομή μερίσματος από τη θυγατρική επιχείρηση⁵⁹.

Θα πρέπει πάντως να σημειωθεί ότι η έννοια της τιμής ενδοομιλικής συναλλαγής που είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων συνιστά αόριστη νομική έννοια, η οποία πρέπει να εξειδικεύεται σε κάθε εξεταζόμενη περίπτωση, προκειμένου να εφαρμοστούν οι σχετικές νομικές διατάξεις. Δεν υπάρχει καμία μέθοδος εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων, η οποία να

⁵⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, (2010) 1.33-1.79

⁵⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, (2010) 1.6 -1.14.

⁵⁹ Βλ. OECD, Committee on Fiscal Affairs' Report on Thin Capitalization, 1986.

οδηγεί σε απόλυτα και αντικειμενικά αποτελέσματα για όλες τις υπό κρίση συναλλαγές⁶⁰.

3.2 Η χρησιμότητα της εφαρμογής της αρχής «των ίσων αποστάσεων» και η κριτική αποτίμησή της.

Τα τελευταία χρόνια, με τον εκσυγχρονισμό σε πολύ μεγάλο βαθμό του νομικού πλαισίου των ενδοομιλικών συναλλαγών, αποτελεί κοινή πεποίθηση τόσο του ΟΟΣΑ όσο και των εθνικών διοικήσεων και φορολογικών αρχών εν γένει, ότι μόνος τρόπος για τη μη μεταφορά κερδών και την μεταβολή της φορολογητέας ύλης από ενδοομιλικές συναλλαγές είναι η σύγκριση τους με συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Η σύγκριση αυτή αποτελεί την ραχοκοκαλιά της ενδοομιλικής τιμολόγησης⁶¹. Πέραν της αναγκαιότητας και της καταλληλότητάς της για την ορθή αντιμετώπιση των ενδοομιλικών συναλλαγών, η αρχή «*arm's length*» εξασφαλίζει κάτι πολύ σημαντικό που αποτρέπει, όχι στο σύνολο τους αλλά σε πολύ μεγάλο βαθμό, τις συγχύσεις που λόγω διαφορετικότητας κρατών, διοικήσεων νοσοτροπιών δημιουργούνται γύρω από το θέμα. Το στοιχείο αυτό είναι η ομοιομορφία της διεθνούς φορολογίας. Η κοινή λοιπόν αυτή αρχή που υιοθετείται από το σύνολο των κρατών αποτρέπει τα παραπάνω και εξασφαλίζει μια ελάχιστη συναίνεση μεταξύ κρατών.

Μια σειρά από φορολογικούς παράγοντες συνηγορούν επίσης υπέρ της αρχής των «*ίσων αποστάσεων*»⁶². Ο έλεγχος, μέσω της αρχής, της ουδετερότητας των συναλλαγών εξασφαλίζει την διατήρηση του ονομαστικού κεφαλαίου των επιχειρήσεων και προασπίζει τα συμφέροντα των μετόχων μειοψηφίας και των δανειστών μιας επιχείρησης. Στον αντίποδα, οι εσφαλμένες ενδοομιλικές τιμές προκαλούν στρεβλώσεις στο εισόδημα, στην περιουσία και τα αποτελέσματα μια επιχείρησης και μπορούν να προκαλέσουν ζημιές σε δανειστές και μετόχους μειοψηφίας. Πιο συνοπτικά, οι τρεις βασικοί λόγοι που αναφέρονται σε πολλά άρθρα της επιστημονικής βιβλιογραφίας για τα πλεονεκτήματα, την αναγκαιότητα και την προτίμηση τόσο των εθνικών διοικήσεων όσο και του ΟΟΣΑ είναι τα εξής⁶³:

- Εκτεταμένη ισότητα στη φορολογική μεταχείριση των επιχειρήσεων
- Αποτροπή δημιουργίας φορολογικών πλεονεκτημάτων ή μειονεκτημάτων
- Μεγέθυνση του διεθνούς εμπορίου και επενδύσεων

Η αρχή «*arm's length*» παίζει κυρίαρχο ρόλο στις ενδοομιλικές συναλλαγές, καθώς έχει αφομοιωθεί από όλες σχεδόν τις χώρες του σύγχρονου οικονομικού κόσμου, παρόλα αυτά όμως δεν λείπουν οι αμφισβητήσεις, οι οποίες κυρίως έγκεινται στις δυσχέρειες που δημιουργούνται συχνά κατά την εφαρμογή της.

⁶⁰ Όπως πολύ παραστατικά αναφέρεται στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ «transfer pricing is not an exact science but does require the exercise of judgement on the part of both the tax administration and taxpayer» (βλ. παρ. 1.12. Κατ'ΟΟΣΑ)

⁶¹ Βλ. ο.π. Τσουρουφλής Α., 2010

⁶² Clausing, Kimberly A., Tax-motivated transfer pricing and US intrafirm trade prices, 2003

⁶³ Heady C., The Allocation of Profits and the OECD Approach to Business Restructuring, School of Economics, University of Kent, 2010

Πάντως, όπως προναφέρθηκε, η έννοια του κινδύνου μεταξύ ενδοομιλικών συναλλαγών είναι σχεδόν αυθαίρετη⁶⁴, αφού οι συνέπειες του για τον όμιλο αντισταθμίζονται αμοιβαία σε αντίθεση με τις συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Έτσι, όταν γίνεται η προσπάθεια να μελετηθούν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις σαν ανεξάρτητες κατ' εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων υπολογίζεται ένας κίνδυνος που ουσιαστικά είναι ανύπαρκτος, γιατί απορροφάται από τον όμιλο σαν ενιαία επιχείρηση και δεν επηρεάζει θεωρητικά τα αντισυμβαλλόμενα μέρη.

Ένα άλλο πολύ σημαντικό χαρακτηριστικό είναι οι δεσμεύσεις, οικονομικές και νομικές, μεταξύ των επιχειρήσεων. Στις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι δυνατό, λόγω της σχέσης εξάρτησης μεταξύ των επιχειρήσεων, να υπάρχει μία πιο ευέλικτη διαμόρφωση των συμβάσεων. Από την άλλη μεριά, στις συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τις οποίες χαρακτηρίζουν κατά κύριο λόγο αντικρουόμενα συμφέροντα, οι δεσμεύσεις αυτές είναι πολύ αυστηρές και δεν επιδέχονται αλλαγές που επικαλούνται την καλή πίστη των αντισυμβαλλομένων. Σε κάθε περίπτωση λοιπόν, κατά την εφαρμογή της αρχής η σύγκριση των συμβατικών όρων θεωρείται άσκοπη λόγω των συμβατικών δεσμεύσεων που απορρέουν από τα δύο είδη συναλλαγών (ενδοομιλικών και ανεξάρτητων).

Η κύρια αδυναμία της αρχής των ίσων αποστάσεων προέρχεται τον ίδιο τον πυρήνα της, δηλαδή την σύγκριση μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων. Πολύ λόγος γίνεται για την αδυναμία της να αναγνωρίσει τις οικονομίες κλίμακας, που πιθανόν να αναπτύσσονται μέσα από τη σύνδεση δύο επιχειρήσεων καθώς και την εξοικονόμηση δαπανών σε πολλές περιπτώσεις. Η παραδοχή επίσης και η προσπάθεια εξομοίωσης των συναλλαγών μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων και ενδοομιλικών συναλλαγών, θεωρείται κατά πολλούς άτοπη, γιατί εκ φύσεως οι συνδεδεμένες με τις ανεξάρτητες επιχειρήσεις (internal comparables) διαφέρουν τόσο πολύ, με αποτέλεσμα έτσι να οδηγούμαστε σε λάθος συμπεράσματα. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση η οποία αποφασίζει να πραγματοποιήσει μια επένδυση μέσω μιας θυγατρικής σε μια ξένη χώρα, μπορεί να επιτύχει μικρότερο κόστος συναλλαγής και να αποκομίσει περισσότερα κέρδη, σε σύγκριση με μια επιχείρηση που δραστηριοποιείται σε μια ξένη αγορά μέσω ενός ανεξάρτητου συνεργάτη. Αυτή λοιπόν τη διαφορά η αρχή των «ίσων αποστάσεων» δεν είναι σε θέση να την αποτιμήσει.

Παράδειγμα: Χάρη στην τυποποίηση και την κεντρική προμήθεια πρώτων υλών ή εξαρτημάτων ένας όμιλος, επιτυγχάνει τιμές, οι οποίες είναι πολύ χαμηλότερες από τις τιμές που θα επιτύγχαναν οι επιμέρους θυγατρικές, εάν προμηθεύονταν απευθείας από την αγορά αυτές τις πρώτες ύλες ή τα εξαρτήματα. Τίθεται λοιπόν ένα ζήτημα του τρόπου μέσου του οποίου δύνανται να ληφθούν υπ' όψιν κατά την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων τέτοιου είδους οικονομίες κλίμακας.

⁶⁴ Βλ ο.π. Τσουρουφλής Α., 2010.

Από την άλλη μεριά, ο ΟΟΣΑ, παρότι αναγνωρίζει τη συγκεκριμένη αδυναμία της αρχής, αντιπαρέρχεται το επιχείρημα που τίθεται ακόμα και σήμερα, υποστηρίζοντας ότι δεν υπάρχουν αντικειμενικά κριτήρια που να αποτιμούν και να προσδιορίζουν τις οικονομίες κλίμακας και τα πλεονεκτήματα που προκύπτουν από την ενδοομιλική σχέση⁶⁵.

Κατ' αντιστοιχία, διαφέρουν ριζικά και οι οικονομικοί κίνδυνοι που φέρουν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε σχέση με τις ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Επί παραδείγματι, η συναλλαγματική ισοτιμία στην περίπτωση συναλλαγών ανάμεσα στο παραγωγό του προϊόντος και στην εταιρεία που αναλαμβάνει να διαθέσει το προϊόν στο εξωτερικό επηρεάζει διαφορετικά τις ανεξάρτητες επιχειρήσεις, που κατά κανόνα συμφωνούν ποιός θα φέρει τον κίνδυνο αυτό και, ενδεχομένως, μεταθέτουν τον κίνδυνο σε ένα τρίτο πρόσωπο (λ.χ. ασφαλιστική εταιρεία) έναντι ανταλλάγματος, και διαφορετικά τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις που, επί της ουσίας, ο κίνδυνος αυτός μπορεί να αναληφθεί μόνον τυπικά από έναν εκ των δύο συμβαλλομένων, μιας και οι δύο αυτοί συμβαλλόμενοι αποτελούν τους βραχίονες μιας ενιαίας επιχείρησης.

Η σημαντικότερη, όμως διαφορά των ενδοομιλικών συναλλαγών από τις συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων έγκειται στο γεγονός ότι οι τελευταίες διαπλάθονται μέσα από την αναμέτρηση αμιγών αντικρουόμενων συμφερόντων, ενώ οι πρώτες διαμορφώνονται μέσα από μια σχέση εξάρτησης. Οπωσδήποτε, και οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις τεκμηριώνουν τις συναλλαγές τους μέσω ενοχικών συμβάσεων. Όμως, η ιεραρχική ενσωμάτωσή τους στην οικονομική οργάνωση ενιαίας επιχείρησης τις αποδεσμεύει από την προσφυγή στον δικαστικό εξαναγκασμό στην περίπτωση μη υλοποίησης των συμφωνηθέντων μεταξύ τους όρων, καθώς οι όροι αυτοί είναι δυνατόν να αναθεωρηθούν ανάλογα με την βούληση της δεσπόζουσας επιχείρησης. Αντίθετα, στην περίπτωση των ανεξάρτητων επιχειρήσεων οι συμβάσεις καθορίζουν εκτός από τις υποχρεώσεις των συμβαλλομένων και την πραγματική συμπεριφορά τους δοθέντος οποιαδήποτε τροποποίηση των όρων των συμβάσεων αυτών μπορεί να γίνει μόνο με την συναίνεση του αντισυμβαλλομένου. Επομένως, η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων δεν παρέχει απόλυτη συγκρισιμότητα των συμβατικών υποχρεώσεων και των επιπτώσεων από ενδεχόμενη παράβαση των υποχρεώσεων αυτών.

Η αναφορά της παραπάνω περιπτωσιολογίας κατά για την εφαρμογή της αρχής καταδεικνύει σε μεγάλο βαθμό τα πιθανά ρήγματα που δημιουργούνται κατά την τεκμηρίωση των συναλλαγών σύμφωνα με αυτήν. Συμπερασματικά, οι πολύ βασικές αυτές διαφορές μεταξύ των συναλλαγών οδηγούν στην ανάγκη για ενδεδειγμένες μελέτες αναφορικά με την συγκρισιμότητα των στοιχείων που εξετάζονται κάθε φορά. Η πληθώρα και η συνθετότητα των παραμέτρων που αναλύονται σε τέτοιες μελέτες αυξάνει την πιθανότητα διαφορών ανάμεσα στις

⁶⁵ Βλ. παρ.1.9 Κατ'ΟΟΣΑ

φορολογικές αρχές και τις επιχειρήσεις, γεγονός που δύναται να απομειώνει αναλόγως την πρακτική χρησιμότητα της αρχής των ίσων αποστάσεων⁶⁶.

⁶⁶ Βλ ο.π. Τσουρουφλής Α., 2010.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ

4.1 Εισαγωγή.

Ο κυρίαρχος προβληματισμός σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση στις προηγούμενες δεκαετίες, όταν ακόμη δεν είχε διαμορφωθεί ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο για αρκετά από τα σύγχρονα ζητήματα που αφορούν την ενδοομιλική τιμολόγηση, περιστρεφόταν γύρω από τους τρόπους με τους οποίους θα μπορούσε εφαρμοστεί στην πράξη η εφαρμογή των ίσων αποστάσεων, στο μέτρο του εφικτού, κατ' αντικειμενικό τρόπο για όλες τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, ενσωματώνοντας και αναπροσαρμόζοντας παράλληλα τις διάφορες λειτουργίες που επιτελούνται δευτερογενώς σε σχέση με τις εμπορικές συναλλαγές (συμβατικούς όρους, ειδικές συμφωνίες κ.λπ.)

Κατά την ανάλυση των ενδοομιλικών συναλλαγών για φορολογικούς σκοπούς, οι φορολογούμενοι πρέπει να επιλέξουν τη μέθοδο υπολογισμού τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, η οποία παρέχει τα πιο αξιόπιστα αποτελέσματα. Στο κεφάλαιο αυτό επιχειρείται μια ολοκληρωμένη ανάλυση σχετικά με τις μεθόδους που αφορούν την εφαρμογή της αρχής των «ίσων αποστάσεων» αναδεικνύεται ο προβληματισμός γύρω από την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου.

Πιο αναλυτικά, στο συγκεκριμένο κεφάλαιο παρουσιάζονται διεξοδικά τα τρία απαραίτητα βήματα προκειμένου να εφαρμοστεί η αρχή των ίσων αποστάσεων. Η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου για την εφαρμογή της αρχής αποτελεί τον βασικό πυλώνα προς αυτήν τη κατεύθυνση. Επιχειρείται λοιπόν μια διεξοδική παρουσίαση των παραδοσιακών και μη μεθόδων όπως έχουν επικρατήσει όλα αυτά τα χρόνια, γίνεται αναφορά σχετικά με την εύρεση των συγκριτικών στοιχείων που αποτελεί το δεύτερο σημαντικό βήμα και το κεφάλαιο κλείνει με τον τρόπο ελέγχου της συγκρισιμότητας των στοιχείων αυτών.

4.2 Μέθοδοι εφαρμογής.

Ο πιο άμεσος τρόπος για να εξακριβωθεί εάν οι όροι που έχουν επικρατήσει ή επιβληθεί μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών είναι σύμφωνοι με την αρχή των ίσων αποστάσεων είναι να συγκριθούν οι τιμές που χρεώθηκαν στις πραγματοποιηθείσες συναλλαγές των υπό εξέταση εταιριών με τις τιμές που έχουν χρεωθεί σε συγκρίσιμες συναλλαγές, οι οποίες έχουν γίνει αποδεκτές μεταξύ ανεξαρτήτων εταιριών, κατά τις κρατούσες συνθήκες αγοράς και κατά το χρόνο καταρτίσεως της σύμβασης⁶⁷. Κατά συνέπεια, το «κανονικό» τίμημα δεν αποτελεί αντικειμενικό μέγεθος και πρέπει να υπολογίζεται διακριτά κάθε φορά ανά

⁶⁷Μαλλιού Α. & Σαββαΐδου Αικ., Η πρακτική του καθορισμού της τιμής των συναλλαγών ως μέθοδος περιορισμού της φοροδιαφυγής, και φοροαποφυγής αναφορικά με τα άυλα αγαθά και δικαιώματα στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο. Δ.Φ.Ν.2007., σελ 1221 κ.ε

συναλλαγή-τιμολόγηση και ανά φορολογικό στοιχείο⁶⁸, βάσει των εκάστοτε συνθηκών της αγοράς, της χρονικής περιόδου⁶⁹ και, κατ' επιταγή της εφαρμογής των «ίσων αποστάσεων», βάσει ομοειδών συναλλαγών της επιχείρησης με τρίτα, ανεξάρτητα μέρη. Λόγω έλλειψης πληροφοριών για τέτοιες συναλλαγές, είναι απαραίτητο να συγκριθούν άλλοι δείκτες, βάσει των διαθέσιμων χρηματοοικονομικών στοιχείων, ώστε να εξακριβωθεί εάν οι όροι μεταξύ των συνδεδεμένων μερών που συμβάλλονται στις προαναφερθείσες συναλλαγές είναι συμβατοί με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Γενικά υπάρχουν δύο μέθοδοι για την εξασφάλιση της αρχής των «ίσων αποστάσεων» κατά την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Οι μέθοδοι που βασίζονται σε κανόνες επί των συναλλαγών και οι μέθοδοι που βασίζονται σε ποσοστά κέρδους⁷⁰. Οι μέθοδοι που βασίζονται στη συναλλαγή απαιτούν την σύγκριση μια συγκεκριμένης συναλλαγής με παρόμοια, στην οποία εμπλέκονται μη συνδεδεμένα μέρη, με τιμή που συμφωνήθηκε μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Από την άλλη πλευρά, οι μέθοδοι που βασίζονται σε ποσοστά κέρδους συγκρίνουν τη γενικότερη κερδοφορία και τα περιθώρια κέρδους που απολαμβάνουν μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις, με αυτά που απολαμβάνουν από τις συναλλαγές τους επιχειρήσεις με σχέση εξάρτησης.

Από το 1995 δόθηκαν για πρώτη φορά από τον ΟΟΣΑ κατευθυντήριες γραμμές, σχετικά με την εφαρμογή της αρχής της ελεύθερης αγοράς καθώς και των μεθόδων που οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιήσουν προκειμένου να αποδείξουν ότι μια συναλλαγή σε ανεκτά όρια από πλευράς συμφωνημένου τιμήματος.

Οι Κατ ΟΟΣΑ χωρίζονται πλέον σε 9 κεφάλαια⁷¹, στα οποία παρουσιάζονται οι παραδοσιακές και αποδεκτές μέθοδοι για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, διοικητικές οδηγίες, σχετικά με την αποφυγή διενέξεων μεταξύ φορολογικών αρχών και επίλυσης διαφορών, καταγραφή των απαραίτητων δικαιολογητικών εγγράφων, ενώ παράλληλα καταγράφονται απόψεις σχετικά με τα άυλα αγαθά και για την παροχή ενδοομιλικών υπηρεσιών καθώς και στις λεγόμενες «συμφωνίες κατανομής κόστους»⁷².

Πριν ξεκινήσει η περιγραφή των μεθόδων αξίζει να τονιστεί ότι για την εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των ίσων αποστάσεων απαιτούνται τρία βήματα τα οποία συμπυκνώνουν την βασική θεματολογία του παρόντος κεφαλαίου⁷³:

- Η επιλογή της μεθόδου
- Η εύρεση συγκριτικών στοιχείων
- Ο έλεγχος συγκρισιμότητας των στοιχείων αυτών

⁶⁸ Προσδιορισμός της έννοιας του τιμολογίου στο φορολογικό δίκαιο.

⁶⁹ λ.χ. Δραστηριότητες που λόγω προϊόντων παρουσιάζουν μεγάλη εποχικότητα

⁷⁰ Βλ. *Τσαρμπαλής Φ. & Ρουμπής Κ.*, Οι κανόνες transfer pricing στην Ελλάδα μετά το Ν.3728/2008, Επιχείρηση 5 /2009 (έτος 5°)

⁷¹ Βλ. *Keens van Raad*, Materials on International, TP & EU, Tax Law, Sixteenth edition, 2016, International Tax Center Leiden, OECD Transfer Pricing Guidelines 2016, σ. Α-1146 επ.

⁷² "Cost contribution agreements"

⁷³ Βλ. ο.π. *Τσουρουφλής Α.*, 2010.

4.2.1 Παραδοσιακές μέθοδοι (standard methods).

Κατά την ανάλυση των ενδοομιλικών συναλλαγών για φορολογικούς σκοπούς, οι φορολογούμενοι πρέπει να επιλέξουν τη μέθοδο υπολογισμού τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, η οποία παρέχει τα πιο αξιόπιστα αποτελέσματα. Σύμφωνα με το Κεφάλαιο II και III των οδηγιών του ΟΟΣΑ, οι διαθέσιμες μέθοδοι για την τεκμηρίωση της εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων στις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών περιλαμβάνουν:

- Τις παραδοσιακές⁷⁴ συναλλακτικές μεθόδους (standard methods), δηλαδή:

α. Την μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (comparable uncontrolled price method- CUP)

β. Την μέθοδο της τιμής μεταπώλησης (resale price method–RPM) και

γ. Την μέθοδο του κόστους συν κέρδους (cost plus method- CPM)

Κοινό χαρακτηριστικό των παραδοσιακών μεθόδων είναι ότι αναφέρονται σε μεμονωμένες συναλλαγές. Επίσης, είναι προτιμητέες από το σύνολο της φορολογικής κοινότητας λόγω του ελέγχου των μεμονωμένων συναλλαγών.

- Τις μη παραδοσιακές - βασισμένες στο κέρδος - συναλλακτικές μεθόδους, ήτοι τη μέθοδο του καθαρού κέρδους συναλλαγής (Κ.Κ.Σ) τη μέθοδο επιμερισμού κέρδους (ΕΚ)

4.2.1.1 Μέθοδος της «Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής» (Comparable Uncontrolled Price Method – CUP).

Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (εφ'εξής «CUP») αναφέρεται ως η πιο αξιόπιστη και προτιμώμενη μέθοδος σύμφωνα με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ και θεωρείται ως απολύτου προτεραιότητας κυρίως για εμπορεύσιμα αγαθά των οποίων η τιμή διαπραγματεύεται καθημερινώς οργανωμένα⁷⁵. Επιπλέον, ο ΟΟΣΑ προκρίνει τη χρήση της μεθόδου CUP εάν υπάρχουν συγκρίσιμα εσωτερικά ή εξωτερικά στοιχεία. Ωστόσο, κατά κανόνα, προτιμάται η εσωτερική σύγκριση. Σχηματικά η μέθοδος αυτή θα μπορούσε να αποτυπωθεί ως εξής:

$$\boxed{\text{Τιμή ελεγχόμενης συναλλαγής} = \text{Τιμή μη ελεγχόμενης συναλλαγής}}$$

• Δύο ανεξάρτητες επιχειρήσεις εμπλέκονται σε συναλλαγή κάτω από παρόμοιες συνθήκες με προϊόντα ίδια με αυτά που αγοράστηκαν από την υπό εξέταση επιχείρηση από άλλη συνδεδεμένη επιχείρηση του Ομίλου (εξωτερική σύγκριση τιμών).

⁷⁴Στη διεθνή βιβλιογραφία χρησιμοποιείται ο όρος «traditional methods» κατ' αντιδιαστολή προς τις λουιές μεθόδους.

⁷⁵ Γνωστά και ως commodities λ.χ. ζάχαρη, κακάο, σιτηρά, καφές κ.λπ.

- Μια επιχείρηση αγοράζει τα ίδια προϊόντα τόσο από συνδεδεμένες εταιρείες του Ομίλου, όσο και από ανεξάρτητες εταιρείες (εσωτερική σύγκριση τιμών).

- Άλλη συνδεδεμένη επιχείρηση του Ομίλου πωλεί τα ίδια προϊόντα με συγκρίσιμους όρους και συνθήκες τόσο προς την επιχείρηση που μας ενδιαφέρει όσο και προς τρίτες ανεξάρτητες εταιρείες (εσωτερική σύγκριση τιμών).

Η μέθοδος CUP συγκρίνει την τιμή που χρεώθηκε μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών για αγαθά ή υπηρεσίες (ελεγχόμενη συναλλαγή) με την τιμή που χρεώθηκε μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων για συγκρίσιμη συναλλαγή (μη ελεγχόμενη συναλλαγή) σε συγκρίσιμες περιστάσεις. Σύμφωνα με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ, τα αποτελέσματα της εφαρμογής της μεθόδου CUP, είναι το πιο άμεσο και αξιόπιστο μέτρο για την αξιολόγηση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στην τιμή ελεγχόμενης συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών, στο βαθμό που η μη ελεγχόμενη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων δεν έχει ουσιώδεις διαφορές με την ελεγχόμενη, οι οποίες θα μπορούσαν να επηρεάσουν την τιμή ή υπάρχουν μόνο ασήμαντες διαφορές οι οποίες έχουν βέβαιη και καθορισμένη επίδραση στην τιμή, για την οποία μπορούν να γίνουν διορθώσεις (αναμορφώσεις).

Εάν υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των συναλλαγών, για τις οποίες δεν μπορούν να πραγματοποιηθούν αξιόπιστες διορθώσεις, η μέθοδος CUP δεν θα παρέχει ένα αξιόπιστο αποτέλεσμα. Οι παράγοντες συγκρισιμότητας, οι οποίοι μπορεί να επηρεάζουν την εφαρμογή της συγκεκριμένης μεθόδου, είναι τα χαρακτηριστικά των προϊόντων ο βαθμός ολοκλήρωσης τους και η ποιότητα τους, οι συμβατικοί όροι (π.χ. όγκος πωλήσεων όροι εξόφλησης), οι συνθήκες αγοράς (κυβερνητικές πολιτικές, οικονομικές και κοινωνικές δομές), η γεωγραφική αγορά, η ημερομηνία συναλλαγής, τα άυλα στοιχεία συνδεδεμένα με τη συναλλαγή, οι λειτουργίες που επιτελούνται από τα συμβαλλόμενα μέρη (μεταφορά, διαφήμιση) και ο τυχόν συναλλαγματικός κίνδυνος.

Διευκρινίζεται ότι προκειμένου να εφαρμοστεί η CUP θα πρέπει οι συναλλαγές να είναι ταυτόσημες ως προς τα βασικά χαρακτηριστικά. Πιο συγκεκριμένα, μπορούν να χρησιμοποιηθούν και μη πλήρως ταυτόσημες συναλλαγές, αρκεί οι διαφορές που προκύπτουν να είναι μετρήσιμες να μπορούν να ποσοτικοποιηθούν, ώστε να αναμορφωθούν αντίστοιχα οι συναλλαγές. Τα προαναφερόμενα καταδεικνύουν και τα μειονεκτήματα της μεθόδου, τα οποία κυρίως συνίστανται στη δυσκολία για την πρακτική της εφαρμογής με την εύρεση συγκρίσιμων συναλλαγών, αλλά και στο γεγονός ότι χρειάζονται πολλές προσαρμογές για να μπορέσουν να συνεκτιμηθούν οι ειδικότεροι όροι των συναλλαγών, μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων κατά την εφαρμογή της.

Παράδειγμα⁷⁶ : Αν η τιμή π.χ. της ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι FOB⁷⁷ ενώ η τιμή μιας αντίστοιχης συναλλαγής είναι CIF⁷⁸ θα πρέπει να γίνουν οι απαραίτητες

⁷⁶ Βλ. ο.π. Τσουρουφλή Α., σ. 36

διορθώσεις ώστε να προστεθεί ή να αφαιρεθεί το κόστος ασφάλισης και μεταφοράς κατά περίπτωση και να εξομοιωθούν οι συναλλαγές προς σύγκριση⁷⁹. Αν μεταξύ δύο συνδεδεμένων εταιριών υπάρχει πρόβλεψη έκπτωσης από συγκεκριμένη, συμφωνημένη ποσότητα και πάνω κατά την σύγκριση της με μια μη ελεγχόμενη συναλλαγή, η έκπτωση θα πρέπει να αναπροσαρμόζεται προκειμένου να αξιολογούνται τα όποια διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία.

4.2.1.2 Μέθοδος «Τιμής Μεταπώλησης» (Resale Price Method- RPM).

Η μέθοδος τιμής μεταπώλησης (εφ' εξής «RPM») προσδιορίζει τις τιμές των συναλλαγών των συνδεδεμένων μερών, με βάση το μεικτό περιθώριο κέρδους μεταπωλήσεως, που πραγματοποιείται σε συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές. Ως γενική αρχή, ο διανομέας πρέπει να αποζημιώνεται/αμείβεται για τις προσπάθειες του στη βάση ενός κατάλληλου περιθωρίου μεικτού κέρδους. Ο προσδιορισμός του περιθωρίου αυτού εξαρτάται από τις λειτουργίες που επιτελούνται, τους κινδύνους που αναλαμβάνονται και τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από τον διανομέα. Η μέθοδος προσδιορίζει την αξία της λειτουργίας διανομής, στις περιπτώσεις εκείνες όπου ο συνδεδεμένος διανομέας δεν προσθέτει σημαντική αξία⁸⁰ πριν την μεταπώληση σε μη συνδεδεμένο μέρος. Η μέθοδος αυτή δεν ενδείκνυται ή δεν μπορεί να εφαρμοστεί, εάν ο διανομέας/μεταπωλητής προσθέτει σημαντική αξία⁸¹ στα αγαθά που αγοράζονται αναλαμβάνοντας επιπρόσθετη συναρμολόγηση ή παραγωγή ή χρησιμοποιώντας σημαντικά άυλα στοιχεία.

Η μέθοδος αυτή δίνει έμφαση στη συγκρισιμότητα των λειτουργιών, εκτιμώντας την αξία των λειτουργιών που επιτελούνται από τον διανομέα/μεταπωλητή, χωρίς να στηρίζεται για την αξιολόγηση της συγκρισιμότητας αυτής στα φυσικά χαρακτηριστικά των προϊόντων, όπως η μέθοδος CUP. Ο προτιμώμενος τρόπος για να προσδιοριστεί το κατάλληλο περιθώριο μεικτού κέρδους είναι να ανευρεθούν τα περιθώρια μεικτού κέρδους σε συγκρίσιμες συναλλαγές με μη συνδεδεμένα μέρη, είτε μεταξύ της ελεγχόμενης επιχείρησης και ανεξάρτητης επιχείρησης (εσωτερική σύγκριση) ή αποκλειστικά μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (εξωτερική σύγκριση).

Τυπικά η μέθοδος εφαρμόζεται για την επιχείρηση εκείνη του Ομίλου που πραγματοποιεί τη διανομή των εμπορεύσιμων προϊόντων. Συμπερασματικά, η μέθοδος συνοψίζεται στην παρακάτω εξίσωση :

$$\text{Τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής} = \text{Τιμή μεταπώλησης} - \text{περιθώριο μικτού κέρδους}$$

⁷⁷ Free on Board: μεταφορά με ευθύνη και υποχρέωση του αγοραστή

⁷⁸ Cost, Insurance, Freight: μεταφορά με ευθύνη και υποχρέωση του πωλητή

⁷⁹ Πρβλ. Παρ.2.12 Κατ'ΟΟΣΑ

⁸⁰ Π.χ. μάρκετινγκ, συσκευασία, ετικετοποίηση, διανομή

⁸¹ Π.χ. εμπορικά σήματα, πελατεία, τεχνολογία

Παράδειγμα: Μητρική εταιρεία εδρεύουσα στο κράτος Α μεταβιβάζει εμπορεύματα στη θυγατρική της έναντι άγνωστης τιμής, που έχει έδρα το κράτος Β. Στη συνέχεια, η θυγατρική πωλεί τα συγκεκριμένα εμπορεύματα σε ανεξάρτητη επιχείρηση εντός του κράτους Β προς 1.000€ /τεμάχιο. Προκειμένου λοιπόν να οριστεί η ορθή τιμή, σύμφωνα με την οποία θα έπρεπε η μητρική να μεταβιβάσει τα εμπορεύματα της στη θυγατρική της θα πρέπει να εξεταστεί μια ελεύθερη μη ελεγχόμενη συναλλαγή επί του ίδιου προϊόντος ανάμεσα σε έναν ανεξάρτητο πωλητή και καταναλωτή εντός της χώρας Β (εσωτερική σύγκριση). Το τίμημα αυτής της συναλλαγής χρησιμοποιείται για να υπολογιστεί το περιθώριο κέρδους της θυγατρικής, το οποίο, αφαιρούμενο από την τελική τιμή πώλησεως αποδίδει την ορθή τιμή σύμφωνα με την αρχή της «ελεύθερης αγοράς».

Σε περίπτωση που διαπιστώνονται ουσιαστικές διαφορές μεταξύ ενδοομιλικών και μη ελεγχόμενων συναλλαγών θα πρέπει, όπως και στη CUP, να γίνουν οι αντίστοιχες προσαρμογές στο περιθώριο μεικτού κέρδους. Παράγοντες που ίσως επηρεάζουν το περιθώριο κέρδους και πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την ανάλυση και τη σύγκριση είναι π.χ. ο όγκος των πωλήσεων, η πρόσθεση σημαντικής αξίας στα αγαθά που αγοράζονται για μεταπώληση, ο κίνδυνος συναλλαγματικών ισοτιμιών, που εμπίπτει ανεξαιρέτως στη σφαίρα όλων των μεθόδων, η ευθύνη εγγυήσεων¹ για το προϊόν κ,λπ.

Η RPM, όπως και οι υπόλοιπες μέθοδοι, απαιτεί διακριτή εφαρμογή και ανάλυση (ανα προϊόν και ανά συναλλαγή), βάσει της όποιας υπολογίζεται ανά περίπτωση το περιθωρίου μικτού κέρδους που προκύπτει κάθε φορά. Ωστόσο, σε πραγματικές συνθήκες χρησιμοποιείται για σύγκριση επί συνολικής βάσης, μεταξύ συνδεδεμένων και παρόμοιων ανεξάρτητων διανομέων - επιχειρήσεων.

4.2.1.3 Μέθοδος «Κόστους Συν Κέρδους» (Cost Plus Method-CPM).

Η μέθοδος του «Κόστους Συν Κέρδους» (εφεξής «CPM») αποτιμά την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων στην τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής υπολογίζοντας τα άμεσα⁸² και έμμεσα κόστη⁸³, που αφορούν την συναλλαγή με την εξαίρεση των γενικών εξόδων (λειτουργικά) και προσθέτοντας ένα περιθώριο κέρδους (markup), ώστε να διασφαλιστεί ένα κατάλληλο κέρδος εν όψει των λειτουργιών που επιτελούνται. Αυτό που προκύπτει μπορεί να θεωρείται ως τιμή ίσων αποστάσεων της ελεγχόμενης συναλλαγής.

Όπως και στη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης (RPM), η συγκρισιμότητα στη μέθοδο του «Κόστους Συν Κέρδους» (CPM) εξαρτάται κυρίως από την ομοιότητα των λειτουργιών που πραγματοποιούνται, των κινδύνων που αναλαμβάνονται και των συμβατικών όρων. Η διάφορα μεταξύ τους είναι ότι η RPM αναφέρεται στο ποσοστό κέρδους επί της τιμής μεταπώλησης (profit margin), ενώ η CPM αναφέρεται στο ποσοστό κέρδους επί του κόστους κτήσης (profit mark up). Με

⁸² Π.χ. πρώτες ύλες, κόστος εργασίας

⁸³ Π.χ. γενικά βιομηχανικά έξοδα

άλλα λόγια, το περιθώριο μεικτού κέρδους στην μέθοδο της «Τιμής Μεταπώλησης» καλύπτει τα όποια άμεσα ή έμμεσα κόστη προκύπτουν κατά την διαδικασία μεταπώλησης, ενώ το περιθώριο κέρδους στην μέθοδο «Κόστους Συν Κέρδους» (CPM) δεν τα συμπεριλαμβάνει. Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή, η τιμή που συνάδει με την αρχή των «ίσων αποστάσεων» προκύπτει από την εφαρμογή του κατάλληλου εκείνου ποσοστού κέρδους επί του κόστους παραγωγής ενός αγαθού και εφαρμόζεται κατά κύριο λόγο όταν μια επιχείρηση παράγει αγαθά και τα μεταπωλεί σε μια συνδεδεμένη επιχείρηση, σε αντίθεση με την μέθοδο RPM, που, όπως προαναφέρθηκε, χρησιμοποιείται κυρίως όταν μια επιχείρηση ενός Ομίλου πραγματοποιεί την διανομή κατά κύριο λόγο των εμπορεύσιμων προϊόντων. Ουσιαστικά η RPM προηγείται χρονικά της CPM. Η σύγκριση εδώ πραγματοποιείται, είτε μεταξύ του περιθωρίου κέρδους που καρπώνεται ο παραγωγός των αγαθών, όταν πωλεί τα συγκεκριμένα αγαθά σε ανεξάρτητα μέρη (επιχειρήσεις) σε σχέση με συνδεδεμένα μέρη (εσωτερική σύγκριση), είτε μεταξύ περιθωρίου κέρδους ομοειδών και συγκρίσιμων επιχειρήσεων, που παράγουν παρόμοια αγαθά με την ελεγχόμενη επιχείρηση και τα πωλούν σε τρίτα μέρη. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται ευρέως για τις επιχειρήσεις εκείνες του Ομίλου που διενεργούν τυπικές εργασίες παραγωγής προϊόντων, συμπεριλαμβανομένης και της απλής συναρμολόγησης, αλλά και όταν οι συναλλαγές περιλαμβάνουν παροχές υπηρεσιών, όπως διοικητικές υπηρεσίες και επαναχρέωση δαπανών έρευνας και ανάπτυξης. Πολύ συνοπτικά όπως και στις προηγούμενες περιπτώσεις ισχύει ότι:

$\text{Τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής} = \text{Κόστος κτήσης} + \text{Περιθώριο κέρδους}$

Παράδειγμα: Ένας αλλοδαπός παραγωγός πωλεί σε έναν ανεξάρτητο Έλληνα διανομέα το προϊόν του με περιθώριο κέρδους 20% επί του κόστους παραγωγής. Εάν ο ίδιος παραγωγός πουλήσει το ίδιο προϊόν του σε ελληνική θυγατρική εταιρεία, η ορθή τιμή πώλησης πρέπει να καθορίζεται ως το γινόμενο του κόστους παραγωγής επί του συντελεστή περιθωρίου κέρδους στο κόστος παραγωγής, που στην συγκεκριμένη περίπτωση είναι 20%, εφόσον οι συνθήκες συναλλαγής είναι παρόμοιες. Στην περίπτωση που η τιμή αυτή είναι διαφορετική από το ανώτερο αποτέλεσμα τότε θα υπάρχει υπερτιμολόγηση προς την ελληνική θυγατρική επιχείρηση. Σχηματικά έχουμε ως εξής:

Αλλοδαπός παραγωγός  Ανεξάρτητος Έλληνας διανομέας

Αξία πωλήσεων αλλοδαπού παραγωγού = 120€

Κόστος Παραγωγής = 100€

Μεικτό κέρδος = (120-100)= 20€

Κέρδος επί κόστους = (120-100/100)-20%

Αλλοδαπός παραγωγός  Συνδεδεμένος Έλληνας διανομέας

Κόστος Παραγωγής = 100€

Τιμή πωλήσεως = $150 \times 1,20 = 180$

Συγκριτικά με την CUP, και η συγκεκριμένη μέθοδος δεν δίνει τόσο πολύ έμφαση στα φυσικά χαρακτηριστικά τόσο των προϊόντων που πρέπει να τα χαρακτηρίζει όσο το δυνατόν μεγαλύτερη ομοιότητα, όσο και των υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο της συναλλαγής. Η σύγκριση ανάμεσα στα περιθώρια κέρδους των δύο ειδών συναλλαγής (ενδοομιλικές και ανεξάρτητες) είναι δύσκολο να ανευρεθούν⁸⁴, γι' αυτό τον λόγο χρησιμοποιείται εναλλακτικά ο μέσος όρος του κλάδου.

Κατά κανόνα για το καθορισμό των περιθωρίων κέρδους γίνεται χρήση στοιχείων από τράπεζες δεδομένων. Σε αυτές τις βάσεις δεδομένων, αν και παρέχεται εικόνα για τη συνολική εικόνα μιας επιχείρησης, πράγμα που μειώνει τη συγκρισιμότητα των στοιχείων, δίνεται η δυνατότητα χρήσης μια ευρύτερης βάσης σύγκρισης και πολύ σημαντικά στοιχεία για τους παράγοντες που σχετίζονται με το περιθώριο κέρδους, όπως π.χ. εγγυήσεις, όροι μεταφοράς, συναλλαγματικός κίνδυνος, πολυπλοκότητα διαδικασίας παραγωγής κ.λπ.

Γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι η μέθοδος CPM είναι καταλληλότερη της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής ή και της μεθόδου τιμής μεταπώλησης, όταν είναι δύσκολο να βρεθούν συγκριτικά στοιχεία της αγοράς για τιμές προϊόντων και υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο της συναλλαγής. Επίσης, σε περιπτώσεις όπως π.χ. κοινής χρήσης εγκαταστάσεων, σε αποκλειστικά ενδοομιλική διακίνηση προϊόντων ή υπηρεσιών, χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας κ.α., η μέθοδος CPM αποτελεί μοναδική επιλογή, αφού δεν υφίσταται η έννοια της μεταπώλησης και δεν υπάρχουν συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις για ανεύρεση συγκριτικών στοιχείων.

Σε κάθε περίπτωση πάντως, η μέθοδος εμφανίζει και αδυναμίες. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι ότι η μέθοδος αυτή δεν μπορεί να εφαρμοσθεί σε περίπτωση μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων, επειδή, κατά κανόνα, δεν υπάρχει άμεση σχέση ανάμεσα στην πραγματική αγοραία αξία αυτών των περιουσιακών στοιχείων και στο κόστος για την εξέλιξη ή την απόκτησή τους.

4.2.2 Μη παραδοσιακές μέθοδοι (Transactional Profit Methods).

Ο ΟΑΣΑ αποδέχεται τις μεθόδους αυτές μόνο ως επικουρικά εφαρμοζόμενες ή ως μεθόδους τελευταίας επιλογής (ultimum refugium), αφορούν το περιθώριο κέρδους συναλλαγών και, σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ θα πρέπει να εφαρμόζονται, όταν καμία άλλη από τις πιο πάνω αναφερόμενες μεθόδους δεν μπορεί να εφαρμοστεί με επιτυχία και εάν κρίνεται ότι προσφέρουν καλύτερο αποτέλεσμα σε σχέση με τις

⁸⁴ Οι επιχειρήσεις, για ευνοήτους λόγους, δεν φαίνονται εύκολα διατεθειμένες να αποκαλύψουν την βάση του υπολογισμού τους.

άλλες μεθόδους. Διευκρινίζεται ότι για να κριθεί ως ατελέσφορη η χρήση των ως άνω παραδοσιακών μεθόδων απαιτείται ειδική αιτιολογία, που περιλαμβάνεται στο φάκελο τεκμηρίωσης⁸⁵, προκειμένου να επιτρέπεται η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών επί τη βάση των λοιπών μη παραδοσιακών μεθόδων. Εν τούτοις, οι μέθοδοι αυτοί εφαρμόζονται πιο συχνά στην πράξη ως πιο πρακτικές και εύκολες στην ανεύρεση συγκριτικών στοιχείων. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι μέθοδοι αυτοί διακρίνονται ανάλογα με το αν αναφέρονται στο κέρδος συγκεκριμένων συναλλαγών (transactional profit methods) ή στα συνολικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων (global profit methods). Ωστόσο, οι μέθοδοι που βασίζονται στα συνολικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων⁸⁶ δεν είναι συμβατές με την αρχή των ίσων αποστάσεων, σύμφωνα με τις Κατ ΟΟΣΑ, και γι' αυτό το λόγο αποφεύγεται η ανάλυση τους στη παρούσα, αν και στις ΗΠΑ η μέθοδος σύγκρισης του κέρδους συγκαταλέγεται στις βασικές μεθόδους.

4.2.2.1 Μέθοδος «Επιμερισμού Κέρδους» (Profit Split Method-PSM).

Η μέθοδος «επιμερισμού κέρδους» (εφ' εξής «PSM») προσπαθεί να απαλείψει την επίδραση επί των κερδών των ειδικών όρων που υπάρχουν ή επιβάλλονται σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή, προσδιορίζοντας την κατανομή των κερδών ή ζημιών αντίστοιχα με τον τρόπο που θα είχαν κάνει μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε σχέση με αντίστοιχη συναλλαγή ή συναλλαγές. Η μέθοδος του επιμερισμού κέρδους πρώτα προσδιορίζει το υπό διανομή κέρδος για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις από τις ελεγχόμενες συναλλαγές, στις οποίες συμβάλλονται. Στη συνέχεια, κατανέμει το κέρδος αυτό μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, χωρίς να απαιτούνται συγκριτικά στοιχεία, με μια έγκυρη οικονομική βάση, η οποία προσεγγίζει την κατανομή των κερδών που θα είχαν πραγματοποιηθεί και απεικονιστεί σε συμφωνία που θα είχε συναφθεί με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων. Το συνολικό κέρδος μπορεί να είναι ολόκληρο το κέρδος από τις συναλλαγές ή το υπόλοιπο κέρδος που αντιπροσωπεύει το κέρδος που δεν μπορεί εύκολα να αποδοθεί σε ένα από τα μέρη, όπως τα κέρδη που προκύπτουν από υψηλής αξίας, μερικές φορές μοναδικά, άυλα στοιχεία. Η συνεισφορά κάθε εταιρείας βασίζεται στη λειτουργική ανάλυση, και αποτιμάται στο βαθμό που είναι δυνατόν με βάση κάθε διαθέσιμο αξιόπιστο στοιχείο αγοράς. Η PSM προτείνει το διαχωρισμό των κερδών μεταξύ των επιχειρήσεων, σαν να επρόκειτο για κοινοπρακτούντα μέρη⁸⁷ (Joint Venture).

Η ανάλυση της συνεισφοράς κάθε επιχείρησης δεν αφορά όπως είναι φυσικό συγκρίσιμες συναλλαγές, αλλά τις λειτουργίες, τους κινδύνους, τις ευθύνες που αναλαμβάνονται και τα πάγια που χρησιμοποιούνται από τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις. Στην ανάλυση αυτή μπορούν να προστεθούν τα όποια αντλούμενα

⁸⁵ Βλ. ΠΟΛ 1097/2014

⁸⁶ Μέθοδος σύγκρισης κέρδους (comparable profit method), μέθοδος συνολικού επιμερισμού βάσει μαθηματικού τύπου (global formulaary apportionment method)

⁸⁷ Βλ. ο.π. Τσαρμπαλής Φ. & Ρουμπής Κ.

εξωτερικά στοιχεία με την αντίστοιχη αξία παρόμοιων λειτουργιών (όχι κερδών) ανεξάρτητων επιχειρήσεων που ασκούν δραστηριότητα υπό παρόμοιες συνθήκες. Το αποτέλεσμα που προκύπτει αφορά την κατανομή του (λειτουργικού) κέρδους μεταξύ των επιχειρήσεων. Για την κατανομή του λειτουργικού κέρδους και τον τρόπο διενέργειας της λειτουργικής ανάλυσης έχουν επικρατήσει τέσσερις μέθοδοι⁸⁸, οι οποίες αναλύονται συνοπτικά:

- **Ανάλυση της συνεισφοράς**

Εύλογα συμπεραίνεται από τον τίτλο ότι με την ανάλυση αυτή επιμερίζεται το πραγματοποιηθέν συνολικό κέρδος βάσει της αξίας των λειτουργιών που επιτελούνται από τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις στη συναλλαγή. Υπολογίζονται οι πραγματικές αξίες της αγοράς για τις λειτουργίες⁸⁹ αυτές και βγαίνει το ποσοστό συμμετοχής της κάθε επιχείρησης.

- **Ανάλυση υπολειμματικού κέρδους**

Εδώ το κέρδος που υπολείπεται επιμερίζεται σε μη συνήθεις λειτουργίες (χρήση άυλων περιουσιακών στοιχείων μοναδικά ή υψηλής αξίας), αφού αρχικά υπολογιστεί το κέρδος που αφορά σε συνήθεις λειτουργίες των επιχειρήσεων (υπηρεσίες που προσφέρονται και από ανεξάρτητες επιχειρήσεις όπως π.χ. ενσώματα αγαθά, υπηρεσίες, τυπικά άυλα περιουσιακά στοιχεία).

- **Ανάλυση απασχολούμενου κεφαλαίου**

Βάσει αυτής της ανάλυσης εξασφαλίζεται ο ίδιος δείκτης αποδοτικότητας απασχολούμενο κεφαλαίου με τον κατάλληλο επιμερισμό του συνολικού καθαρού κέρδους.

- **Μέθοδος συγκριτικού επιμερισμού του κέρδους**

Τέλος, με τη μέθοδο αυτή κατανέμεται το κέρδος σε παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων αυτή τη φορά ως προς τις λειτουργίες, του κινδύνους τις ευθύνες που αναλαμβάνονται και τα πάγια που χρησιμοποιούνται. Η αναλογία αυτή χρησιμοποιείται ως βάση για την κατανομή του κέρδους μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Όλες οι παραπάνω μέθοδοι δεν τυγχάνουν κοινής αποδοχής. Στις ΗΠΑ εφαρμόζονται μόνο δύο από τις παραπάνω μεθόδους, αυτή του συγκριτικού επιμερισμού καθώς και η ανάλυση του υπολειμματικού κέρδους. Στον αντίποδα, ο ΟΟΣΑ εγκρίνει την ανάλυση του απασχολούμενου κεφαλαίου και την ανάλυση του υπολειμματικού κέρδους.

Το βασικό πλεονέκτημα της υπό εξέταση μεθόδου είναι ότι μπορεί να συμπεριλάβει στην ανάλυση της διάφορες λειτουργίες, τις οποίες καμία παραδοσιακή μέθοδος δεν μπορεί να επωμιστεί από μόνη της. Επίσης, θα μπορούσε να χαρακτηριστεί η πιο δίκαιη από τις μεθόδους, διότι καμία από τις συναλλασσόμενες επιχειρήσεις δεν μπορεί να πραγματοποιήσει υπερκέρδη και αφού και τα δύο μέρη υπόκεινται σε έλεγχο και εξασφαλίζεται, αφενός η μέγιστη δυνατή ισορροπία στις συναλλαγές, αφετέρου αίρεται η όποια αμφισβήτηση για

⁸⁸ Βλ. ο.π. Τσουρουφλής Α., σ. 47-49

⁸⁹ Υπηρεσίες, δαπάνες, κεφάλαιο

τον υπολογισμό της συνεισφοράς κάθε επιχείρησης που αποτελεί και το ζητούμενο στην περίπτωση αυτή. Παράλληλα, η μέθοδος του επιμερισμού του κέρδους προτιμάται των υπολοίπων μεθόδων σε περιπτώσεις όπου τα κέρδη προέρχονται από οικονομίες κλίμακας η κοινή βελτίωση της αποτελεσματικότητας.

Σε κάθε περίπτωση πάντως, η PSM θεωρείται η πλέον δύσκολη και δυσχερής μέθοδος και η χρησιμοποίησή της προτείνεται σε ιδιαίτερα περίπλοκες καταστάσεις, όταν δεν υφίστανται παρόμοια συγκριτικά στοιχεία ή όταν πρόκειται για σημαντικής αξίας άυλα αγαθά.

4.2.2.2 Μέθοδος «Καθαρού κέρδους συναλλαγής» (Transactional Net Margin Method-TNMM).

Η μέθοδος «Καθαρού κέρδους συναλλαγής» (εφεξής «TNMM») εξετάζει το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε σχέση με ένα κατάλληλο μέγεθος (π.χ. κύκλος εργασιών, κόστος, πάγια) και το συγκρίνει με το καθαρό περιθώριο κέρδους, το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε σχέση με το ίδιο μέγεθος και υπό παρόμοιες συνθήκες. Ο ΟΟΣΑ εκφράζει προτίμηση δίνοντας προτεραιότητα στην εσωτερική σύγκριση. Η μέθοδος μπορεί να χρησιμοποιηθεί και σε επιχειρήσεις που παράγουν προϊόντα η προσφέρουν υπηρεσίες, αλλά και σε επιχειρήσεις που διανέμουν αυτά.

Το καθαρό κέρδος συναλλαγής υπολογίζεται μετά από αφαίρεση από το ακαθάριστο έσοδο που προκύπτει από τη συγκεκριμένη συναλλαγή του κόστους που δημιουργήθηκε για να αποκτηθεί αυτό το έσοδο (περιλαμβανομένων και των γενικών εξόδων διαχείρισης⁹⁰, τα οποία πρέπει να αφαιρεθούν με βάση την αναλογία του ακαθάριστου εσόδου από τη συγκεκριμένη συναλλαγή προς τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης).

Βασικό πλεονέκτημα της μεθόδου αυτής είναι η μονόπλευρη, σε αντίθεση με τη μέθοδο επιμερισμού του κέρδους, λειτουργία της. Για την εφαρμογή της λοιπόν απαιτούνται συγκριτικά στοιχεία ως προς τους συμβατικούς όρους γενικότερα των συναλλαγών μόνο μιας από τις συμβαλλόμενες συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Η χρησιμότητα αυτής της «μονόπλευρης» λειτουργίας αποτυπώνεται σε περιπτώσεις που μία από τις συμμετέχουσες στη συναλλαγή επιχειρήσεις χαρακτηρίζεται από σύνθετη και πολύπλοκη λειτουργική δομή, που δυσχεραίνει σε μεγάλο βαθμό την αναζήτηση αξιόπιστων και κατάλληλων συγκριτικών στοιχείων. Από την άλλη πλευρά, το μεγαλύτερο μειονέκτημα της μεθόδου, σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ⁹¹, είναι ότι το περιθώριο κέρδους, που υπολογίζεται σε σχέση με κάποιο οικονομικό μέγεθος κάθε φορά (κόστος, κέρδη, πάγια, κύκλος εργασιών κ.λπ.), εξαρτάται από κάποιους παράγοντες (το είδος της επιχείρησης, δηλαδή το αντικείμενο δραστηριότητας της και την διαθεσιμότητα και αξιοπιστία των συγκρίσιμων στοιχείων), οι οποίοι επηρεάζουν σε πολύ μικρό βαθμό την τιμή ή το μεικτό

⁹⁰ Η μέθοδος αυτή αποτελεί στην ουσία μια παραλλαγή της RPM και της CPM.

⁹¹ Βλ. παρ.3.29 ΚατΟΟΣΑ

περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής. Οι παράγοντες λοιπόν αυτοί, καθιστούν δύσκολο τον ακριβή και αποτελεσματικό προσδιορισμό της ενδοομιλικής τιμολόγησης⁹².

Το παράδοξο με τη μέθοδο αυτή είναι ότι το βασικό της πλεονέκτημα μπορεί να αποτελέσει, ανάλογα με τη σκοπιά της ανάλυσης κάθε φορά, εμπόδιο στην ορθή ενδοομιλική τιμολόγηση. Για παράδειγμα, η μονόπλευρη αυτή λειτουργία της μεθόδου μπορεί να οδηγήσει σε ένα τέτοιο αποτέλεσμα, που το περιθώριο κέρδους που αποδίδεται σε μια εταιρεία, να εμφανίζει αδικαιολόγητα υψηλά ή χαμηλά κέρδη για τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις⁹³.

Επιπρόσθετα, ένα άλλο μειονέκτημα της μεθόδου είναι ότι βασίζεται στα στοιχεία που αντλεί μόνο από μια εκ των συμβαλλομένων συνδεδεμένων επιχειρήσεων, γεγονός που προϋποθέτει ότι η συναλλαγή θα είναι πάντοτε επικερδής για τουλάχιστον ένα συμβαλλόμενο μέρος.

Συμπερασματικά, τα παραπάνω καταδεικνύουν τη σημαντικότητα της μεθόδου από τη μία, και από την άλλη πλευρά την ανάγκη να χρησιμοποιείται η μέθοδος αυτή με ιδιαίτερη προσοχή, ως έσχατη λύση, διότι πολύ εύκολα μπορεί να οδηγήσει σε στρεβλώσεις.

Πριν αναπτυχθεί η ιεραρχική σειρά, με την οποία κατατάσσονται οι παραπάνω μέθοδοι, σχετικά με την επιλογή της καταλληλότερης για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών τιμών καθώς και τα επόμενα δύο σημαντικά βήματα σχετικά με την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων, παρουσιάζονται στον επόμενο πίνακα συγκεντρωτικά όλες οι μέθοδοι.

Πίνακας 4.1
Μέθοδοι εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων

ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ	ΜΗ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ	
Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP)	<i>Μέθοδοι του κέρδους της συναλλαγής</i>	<i>Μέθοδοι του συνολικού κέρδους</i>
Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (RPM)	Μέθοδος του επιμερισμού του κέρδους	Μέθοδος της σύγκρισης του κέρδους
Μέθοδος του κόστους συν κέρδους (CPM)	Μέθοδος του καθαρού κέρδους της συναλλαγής	Μέθοδος του συνολικού επιμερισμού βάσει μαθηματικού τύπου

⁹² Βλ. ο.π. Τσουρουφλής Α., σ.53

⁹³ Βλ. παρ.3.31 ΚατΟΟΣΑ

4.3 Η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου.

Κατά την ανάλυση των ενδοομιλικών συναλλαγών για φορολογικούς σκοπούς, οι φορολογούμενοι πρέπει να επιλέξουν τη μέθοδο υπολογισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, η οποία παρέχει τα πιο αξιόπιστα αποτελέσματα. Η επιλογή κατάλληλης μεθόδου είναι καθοριστικής σημασίας για την ενδοομιλική τιμολόγηση, καθώς μια άστοχη επιλογή μπορεί να επιφέρει πρόστιμα στην επιχείρηση, αφού στον δυνητικό έλεγχο που πραγματοποιείται από τις αρχές σημασία έχει το αποτέλεσμα όχι ο σκοπός⁹⁴, αν δηλαδή ηθελημένα ή μη υπήρχαν αποκλίσεις που επιφέρουν αναπροσαρμογές.

Όπως αναφέρθηκε, η πλέον διαδεδομένη και προτιμώμενη μέθοδος, τόσο από πλευράς εθνικών διοικήσεων όσο και από πλευράς ΟΟΣΑ, είναι η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), χωρίς ωστόσο να αποκλείεται η χρήση των υπολοίπων μεθόδων. Η εξάλειψη σταδιακά της ρητής νομοθετικής προτεραιότητας της μεθόδου CUP και η ελευθερία της επιλογής που πλέον υπάρχει, εδραιώθηκε λόγω των διαφορετικών αναγκών και δυνατοτήτων εξεύρεσης συγκριτικών στοιχείων που μπορεί να προκύψουν κατά περίπτωση. Σύμφωνα λοιπόν με τα παραπάνω η θεωρία απέχει της πρακτικής εφαρμογής σχετικά με την επιλογή μιας συγκεκριμένης μεθόδου, αφού το κριτήριο που συνυπολογίζεται δεν είναι η θεωρητική καταλληλότητα αυτής, αλλά η αποτελεσματικότητά της επί της συναλλαγής.

Για παράδειγμα, εάν σε μια συναλλαγή δεν υπάρχουν διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία ως προς την τιμή συναλλαγών ανεξαρτήτων επιχειρήσεων η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής θα οδηγήσει σε εσφαλμένα συμπεράσματα, οπότε πρέπει να δοθεί άμεση προτεραιότητα στις υπόλοιπες μεθόδους όπως λ.χ. της τιμής μεταπώλησης (RPM) ή του κόστους συν κέρδους (CPM).

Επιπρόσθετα, αν σε κάποιες συναλλαγές η αξία των αγαθών είναι μεγάλη, λόγω, φερ' ειπείν, ακριβής επεξεργασίας τους είναι βέβαιο ότι δεν μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης, που, ως επί το πλείστον, προσανατολίζεται σε συναλλαγές όπου οι επιχειρήσεις του Ομίλου, που πραγματοποιούν τη διανομή των εμπορεύσιμων προϊόντων με μικρής αξίας επεξεργασία (ετικετοποίηση, συσκευασία), και προτιμάται έναντι αυτής η μέθοδος του κόστους συν κέρδους. Σε άλλη πάλι περίπτωση, ανάλογα με τις λειτουργίες και τους κινδύνους, ενδεχομένως να ενδείκνυται η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους. Τέλος, σε περιπτώσεις που διάφορες συναλλαγές πραγματοποιούνται μόνο ενδοομιλικά (συμβάσεις προμήθειας, κοινή χρήση εγκαταστάσεων) δεν μπορούν να εφαρμοστούν ούτε η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (RPM), αφού δεν υπάρχει μεταπώληση, ούτε η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), αφού δεν υπάρχουν συγκριτικά στοιχεία για συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις και οι διοικήσεις προσανατολίζονται σε άλλες μεθόδους.

⁹⁴ Βλ. ο.π. Τσιρίκος Μ. & Ζαφειρόπουλος Π.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι δεν υπάρχει δέσμευση ως προς την επιλογή κάποιας συγκεκριμένης μεθόδου και όλα εξαρτώνται κάθε φορά από τη φύση της ενδοομιλικής συναλλαγής και τους όποιους συμβατικούς όρους εμπλέκονται στη σφαίρα αυτής. Οι εθνικές διοικήσεις των χωρών ανάλογα κάθε φορά με το νομοθετικό πλαίσιο που έχει υιοθετηθεί προκρίνουν ή απορρίπτουν όλες τις μεθόδους στον ίδιο βαθμό. Ωστόσο, όπως προαναφέρθηκε, ο ΟΟΣΑ δίνει προτεραιότητα στις παραδοσιακές μεθόδους με πρώτη και καλύτερη την CUP, ενώ δεν κάνει διάκριση ανάμεσα στις μεθόδους τιμής μεταπώλησης και κόστους συν κέρδους. Στη σειρά προτίμησης του Οργανισμού ακολουθούν ως έσχατη λύση οι λοιπές μέθοδοι με προτεραιότητα στη μέθοδο του καθαρού κέρδους συναλλαγής και αμέσως μετά στην τιμή επιμερισμού του κέρδους, ενώ ο ΟΟΣΑ απορρίπτει κατηγορηματικά τις μεθόδους συνολικού κέρδους, και συγκριμένα την μέθοδο σύγκρισης κέρδους, σε αντίθεση με τις ΗΠΑ που κατατάσσουν τη συγκεκριμένη μέθοδο στις παραδοσιακές μεθόδους.

Αυτό που προτείνει ο Οργανισμός είναι μια ευέλικτη προσέγγιση (flexible approach) μόνο σε περιπτώσεις που μία η περισσότερες μέθοδοι έχουν εφαρμοσιμότητα στη συναλλαγή ή σε περιπτώσεις που μία μόνο μέθοδος δεν είναι ικανή να οδηγήσει σε αξιόπιστα αποτελέσματα. Η ευελιξία αυτή παρέχεται από τη συνδυαστική χρήση δύο η περισσότερων μεθόδων⁹⁵.

4.4 Συγκριτικά στοιχεία.

Το επόμενο, μετά την επιλογή της μεθόδου, σημαντικό βήμα για την εφαρμογή των ίσων αποστάσεων είναι αυτό της ανεύρεσης των συγκριτικών εκείνων στοιχείων, που θα καθορίσουν την αξιοπιστία των αποτελεσμάτων κατά την διαδικασία τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Κατά την τεκμηρίωση, οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται καθημερινά και αφορούν δυο μέλη ενός Ομίλου επιχειρήσεων (συνδεδεμένες επιχειρήσεις), συγκρίνονται με συναλλαγές που αφορούν την, υπό τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών, επιχείρηση του Ομίλου με μια ανεξάρτητη επιχείρηση, είτε συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ δύο ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Η πρώτη περίπτωση συνιστά, όπως αναφέρθηκε και σε προηγούμενη ενότητα, εσωτερική σύγκριση (κρινόμενη επιχείρηση - ανεξάρτητη) και τα στοιχεία που προκύπτουν από αυτή εσωτερικά στοιχεία (internal comparables) και η δεύτερη περίπτωση συνιστά εξωτερική σύγκριση (ανεξάρτητη- ανεξάρτητη) και τα στοιχεία αυτής εξωτερικά στοιχεία σύγκρισης (external comparables). Η κρίση στο σημείο αυτό του ΟΟΣΑ και των ΗΠΑ ταυτίζονται, αφού προτιμάται από κοινού κατά κανόνα η εσωτερική σύγκριση.

Η αναζήτηση των στοιχείων αυτών γίνεται στις περισσότερες των περιπτώσεων από τράπεζες πληροφοριών⁹⁶ ή εν γένει βάσεις δεδομένων που έχουν

⁹⁵ Βλ. Παρ. 1.69 Κατ ΟΟΣΑ

⁹⁶ Βλ. κατωτέρω Πίνακα 4.2

συγκεντρωμένα οικονομικά στοιχεία από επιχειρήσεις όλης της παγκόσμιας οικονομίας. Οι περισσότερες από αυτές έχουν ιδιωτικό χαρακτήρα και απαιτείται συνδρομή για την πρόσβαση, ωστόσο υπάρχουν και αρκετές κρατικές που, ανάλογα με τη δομή του κάθε κράτους, επικαιροποιούνται πολύ συχνά. Τα δύο πιο σημαντικά στοιχεία που καθιστούν μια τέτοια βάση δεδομένων αξιόπιστη είναι κατά πολλούς η γεωγραφική κάλυψη που παρέχεται και το εύρος των επιχειρήσεων και των συναλλαγών που καταγράφονται. Στην πραγματικότητα είναι πολύ λίγες εκείνες οι τράπεζες πληροφοριών που παρέχουν μεμονωμένα στοιχεία για αγαθά και συναλλαγές. Οι περισσότερες από αυτές παρέχουν γενικές πληροφορίες, όπως το αντικείμενο της δραστηριότητας (υπάρχει συγκεκριμένος κωδικός που αφορά το αντικείμενο δραστηριότητας κάθε επιχείρησης) και τα συνολικά οικονομικά αποτελέσματα π.χ. ισολογισμοί, αποτελέσματα χρήσεως κτλ.

Βάσει των παραπάνω στοιχείων, όπως είναι λογικό, μπορούν να εξαχθούν στοιχεία που αφορούν το κέρδος όπως π.χ. περιθώρια κέρδους ή εναλλακτικά αριθμοδείκτες, που δεν αφορούν το ευρωπαϊκό νομοθετικό πλαίσιο, αλλά στις ΗΠΑ χρησιμοποιούνται ως στοιχεία τεκμηρίωσης. Συνεπώς, αν και η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) θεωρείται η πλέον διαδομένη μέθοδος και προτιμάται έναντι των υπολοίπων, πρακτικά είναι πολύ δύσκολο εφαρμοστεί, λόγω της φύσεως των στοιχείων που είναι διαθέσιμα προς επεξεργασία. Επομένως, τον πρώτο λόγο και βάσει προτεραιότητας των Κατ ΟΟΣΑ έχουν οι υπόλοιπες παραδοσιακές μέθοδοι και, εν συνεχεία, η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής.

Συνοψίζοντας, θα λέγαμε ότι η κάθε συναλλαγή έχει τα δικά της χαρακτηριστικά τα οποία δεν μπορούν να αποτυπωθούν εξ' ολοκλήρου σε καμία από τις βάσεις δεδομένων που υπάρχουν και συγκεντρώνουν στοιχεία, γι' αυτό τον λόγο προτείνεται κάθε φορά ο περιορισμός του δείγματος όσο το δυνατόν περισσότερο, προκειμένου να αποτυπωθούν κατά το μέγιστο δυνατό και απόλυτο τρόπο οι εκάστοτε συνθήκες, υπό τις οποίες πραγματοποιήθηκε μία συναλλαγή.

Πίνακας 4.2
Τράπεζες πληροφοριών για συγκριτικά στοιχεία

Όνομα	Γεωγραφική κάλυψη	Περιγραφή
ORBIS	Παγκόσμια	Οικονομικά στοιχεία για πάνω από 60 εκ. επιχειρήσεις
One Source	Παγκόσμια	Οικονομικά στοιχεία για μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων
AMADEUS	Ευρώπη	Οικονομικά στοιχεία για πάνω από 15 εκ. ευρωπαϊκές επιχειρήσεις

DAFNE	Κεντρική Ευρώπη	Οικονομικά στοιχεία για 90 χιλ. περίπου γερμανικές και αυστριακές επιχειρήσεις
Compustat	ΗΠΑ	Τηρείται από την Standard & Poor's και αφορά οικονομικά στοιχεία για μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων

4.5 Ανάλυση της συγκρισιμότητας των στοιχείων.

Για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων θα πρέπει οι συνθήκες των ενδοομιλικών συναλλαγών να ταυτίζονται (πράγμα σχεδόν ανέφικτο στη σύγχρονη παγκόσμια οικονομία, εκτός ελαχίστων περιπτώσεων) ή, σε διαφορετική περίπτωση, να είναι, στο μέτρο του δυνατού, παρόμοιες. Οι διαφορές που θεωρείται ότι δεν επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό τις συναλλαγές είναι διαφορές που δεν επιφέρουν σημαντικές αλλαγές στα υπό σύγκριση χαρακτηριστικά και αλλαγές που, όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενη ενότητα, μπορούν με τις κατάλληλες διορθώσεις να αναπροσαρμοστούν.

Πιο κάτω παρουσιάζονται συγκεντρωτικά και συνοπτικά όλα εκείνα τα χαρακτηριστικά, που μπορούν να επιφέρουν σημαντικές αλλαγές στις συναλλαγές και πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στην επιλογή του δείγματος. Αρκετά από αυτά αναφέρθηκαν επιγραμματικά κατά την παρουσία των μεθόδων για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων. Οι βασικές κατηγορίες, στις οποίες θα μπορούσαν να διαιρεθούν τα χαρακτηριστικά αυτά και είναι οι εξής:

- **Χαρακτηριστικά των προϊόντων**

Σε αυτή τη κατηγορία ανήκουν τα χαρακτηριστικά των αγαθών, υλικών ή άυλων και υπηρεσιών. Στα ενσώματα υλικά αγαθά πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο βαθμός ολοκλήρωσης των προϊόντων, η ποιότητα τους, η διαθεσιμότητα, αξιοπιστία, συσκευασία κ.λπ. Σχετικά με τα άυλα αγαθά πρέπει να εξετάζονται τα οφέλη, που ενδεχομένως να προκύψουν, η φύση της συναλλαγής (μίσθωση προς χρήση λ.χ. σε αντιδιαστολή με την πώληση) καθώς και το είδος του άυλου αγαθού. Σχετικά με τις υπηρεσίες, το βασικό στοιχείο που πρέπει να εξετάζεται και να λαμβάνεται υπόψη κάθε φορά είναι η φύση της παρεχόμενης υπηρεσίας καθώς και η έκταση αυτής.

- **Λειτουργίες**

Και σε αυτή την κατηγορία χαρακτηριστικών που επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι διάφορες λειτουργίες που επιτελούνται, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται καθώς και τα όποια πάγια στοιχεία που χρησιμοποιούνται κατά περίπτωση. Οι λειτουργίες που πρέπει να τίθενται προς εξέταση είναι ο σχεδιασμός, το μάρκετινγκ, η διανομή, η συσκευασία, η ετικετοποίηση, η έρευνα και ανάπτυξη, η μεταφορά κ.λπ.

Αναφορικά με τα πάγια που χρησιμοποιούνται, θα πρέπει να αποτιμάται η αξία τους, και να λαμβάνονται υπόψη τα κυριαρχικά δικαιώματα επ' αυτών, το είδος των παγίων, καθώς και η χρονική του διάρκεια. Οι κίνδυνοι αφορούν σε συναλλαγματικές ισοτιμίες, σε εξαιρετικές περιπτώσεις οι κίνδυνοι είναι καθαρά λειτουργικοί (π.χ. καταστροφή, αλλοίωση εμπορευμάτων) πιστωτικοί ή κίνδυνοι που αντιμετωπίζουν όλες οι κοινές επιχειρήσεις όπως π.χ. κίνδυνος των τιμών των εμπορευμάτων.

- **Συμβατικοί όροι**

Η σύγκριση των συναλλαγών δεν θα πρέπει σε καμία περίπτωση να μην εξετάζει όλους τους συμβατικούς όρους που συνυπάρχουν σε μια συναλλαγή, γιατί αυτοί είναι που καθορίζουν τις ευθύνες τις λειτουργίες, και τους όποιους κινδύνους αναλαμβάνονται κάθε φορά από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις. Συμβατικοί όροι είναι επί της ουσίας ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και ωφελειών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια, κ.λπ.).

- **Οικονομικές συνθήκες**

Επιπλέον, δεν θα πρέπει να παραλείπεται από την διαδικασία σύγκρισης των στοιχείων, που είναι στη διαθεσιμότητα τόσο των αρχών όσο και των επιχειρήσεων, παράγοντες που επηρεάζουν τις οικονομικές συνθήκες που ισχύουν στις διάφορες αγορές και τα κράτη όπου πραγματοποιούνται οι διάφορες συναλλαγές. Τέτοιοι παράγοντες είναι π.χ. οι δασμοί που επιβάλλονται από τα κράτη, το κόστος μεταφοράς, η μορφή της αγοράς (που επηρεάζει τη διαθεσιμότητα υποκατάστατων προϊόντων ή υπηρεσιών), το μέγεθός της και, κατ' επέκταση, η γεωγραφική της θέση, το καταναλωτικό κοινό και η αγοραστική του δύναμη, ο παρεμβατικός ρόλος των εθνικών διοικήσεων στη ρύθμιση της αγοράς μακρο-περιβάλλον (πολιτικό, οικονομικό, κοινωνικό, τεχνολογικό) και το μικρο-περιβάλλον (άμεσοι και έμμεσοι ανταγωνιστές) κ.λπ.

- **Επιχειρηματικές Στρατηγικές**

Οι επιχειρήσεις ανάλογα με το μερίδιο αγοράς που κατέχουν, την οικονομική τους θέση, το είδος δραστηριότητας, το εύρος των παρεχόμενων υπηρεσιών, αποσκοπούν σε διαφορετικούς επιχειρηματικούς σκοπούς και στόχους καθώς και σε διαφορετικό το εύρος και κατεύθυνση των δραστηριοτήτων τους. Η διαφοροποίηση αυτή στις επιχειρηματικές στρατηγικές επιβάλλει την ανάγκη να προσδιορίζονται αυτές ανά συναλλαγή και να λαμβάνονται υπόψη στην διαδικασία αναίρεσης στοιχείων. Παράγοντες που επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό τις επιχειρηματικές στρατηγικές είναι η διαφοροποίηση των δραστηριοτήτων, η αποστρόφη κινδύνου, η αξιολόγηση των πολιτικών συνθηκών, καθώς επίσης η διείδυση σε νέες αγορές και η αύξηση μεριδίου της αγοράς⁹⁷.

⁹⁷ Βλ. ο.π. Τσουρουφλής Α., σ.66-67

Όλα τα παραπάνω, καταδεικνύουν την πολυπλοκότητα του ζητήματος της τεκμηρίωσης των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων και την προσοχή, με την οποία πρέπει να επιλέγεται το δείγμα συγκρισιμότητας συναλλαγών, αλλά και των επιχειρήσεων.

4.6 Αποδεκτό εύρος τιμών.

Κατά την εφαρμογή της καταλληλότερης μεθόδου προκύπτει, ως επί το πλείστον, ένα σύνολο διαφορετικών τιμών συμβατών με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Το αποτέλεσμα αυτό μπορεί να οφείλεται στο γεγονός στις διαρκώς μεταβαλλόμενες συνθήκες της αγοράς καθώς και στους διαφορετικούς στόχους και τις στρατηγικές, που ακολουθούν οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην αγορά. Επομένως, γίνεται φανερό η δυσκολία ανεύρεσης απολύτως συγκρίσιμων στοιχείων. Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών, που διαμορφώνονται σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, δεν θα πρέπει να εκλαμβάνονται ως μοναδικές, αλλά μάλλον ως ένα εύρος αποδεκτών τιμών.

Βεβαίως, από τη στιγμή που μιλάμε για μια αποδεκτή διακύμανση των τιμών αυτών, γεννάται αυτομάτως το ερώτημα αν όλες αυτές οι τιμές που συνθέτουν το εύρος αυτό είναι εξίσου αξιόπιστες. Έτσι, στην περίπτωση που δεν μπορεί να διασφαλισθεί η πληρότητα και η αξιοπιστία αυτών των στοιχείων προκύπτει η ανάγκη για περιορισμό του εύρους των τιμών προκειμένου να ελαττωθεί ο κίνδυνος σφάλματος. Για τον περιορισμό αυτόν του εύρους των τιμών χρησιμοποιείται μια ποικιλία μηχανισμών από τις φορολογικές αρχές των διαφόρων κρατών.

Στην ελληνική έννομη τάξη⁹⁸, επί παραδείγματι, έχει υιοθετηθεί μια πρακτική που εφαρμόστηκε πρώτη φορά στις ΗΠΑ και βασίζεται στην αποδοχή ενός ενδοτεταρτημοριακού εύρους τιμών, το οποίο καθορίζεται ως εξής:

Σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων.

Ο προσδιορισμός των τεταρτημόριων γίνεται ως εξής:

Q1= πρώτο τεταρτημόριο= 25° εκατοστιαίο σημείο

Q2= διάμεσος= 50° εκατοστιαίο σημείο

Q3= τρίτο τεταρτημόριο= 75° εκατοστιαίο σημείο

Ως συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle), θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημόριου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής.

⁹⁸ Βλ. ΠΟΛ 1097/2014

Το ενδοτεταρτημοριακό εύρος συνιστά το πιο πιθανό και αντιπροσωπευτικό εύρος περιθωρίου κέρδους του δείγματος. Υπάρχει κίνδυνος, οι ακραίες παρατηρήσεις που βρίσκονται σε οποιαδήποτε από τα απώτατα όρια της καμπύλης των παρατηρήσεων να μην είναι ομαλές και συνεπώς όχι αντιπροσωπευτικές με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων. Γι' αυτό το λόγο, καλό είναι να υιοθετείται μία σχετικά συντηρητική προσέγγιση με τη χρησιμοποίηση του ενδοτεταρτημοριακού εύρους, ως ορίου των αποδεκτών αποτελεσμάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

5.1 Εισαγωγή.

Η τιμολόγηση των ενδοομικών συναλλαγών αποτελεί πρωτίστως ζήτημα διασυννοριακού χαρακτήρα. Η πολυπλοκότητα του ζητήματος έχει οδηγήσει πολλές ανεπτυγμένες χώρες να θεσπίσουν ένα πιο σύγχρονο, πιο ευέλικτο και ταυτόχρονα αυστηρό νομοθετικό πλαίσιο, γύρω από την τεκμηρίωση των ενδοομικών συναλλαγών.

Οι περισσότερες χώρες έχουν θεσπίσει κανόνες που αφορούν τις ενδοομικές συναλλαγές που διεξάγονται στη επικράτεια τους, οι οποίοι συνοδεύονται από κανόνες τεκμηρίωσης (documentation requirements) και προβλεπόμενες κυρώσεις, σε περίπτωση παράβασης ή πλημμελούς τήρησης των κανόνων. Παλαιότερα η συμμόρφωση με το ρυθμιστικό πλαίσιο ήταν απλούστερη, καθώς οι κανόνες αυτοί ήταν λιγότερο πολύπλοκοι. Ωστόσο, το διαρκώς μεταβαλλόμενο νομοθετικό περιβάλλον, με τις αλλεπάλληλες, ιδιαίτερα τα τελευταία χρόνια, τροποποιήσεις νομοθετημάτων και σχετικών διατάξεων έχουν καταστήσει την ενδοομική τιμολόγηση ένα από τα βασικά φορολογικά ζητήματα, που έχουν να αντιμετωπίσουν οι εθνικές αρχές, οι οποίες έχουν αυξήσει σε πολύ μεγάλο βαθμό τους ελέγχους στις διάφορες επιχειρήσεις που αποτελούν υποκείμενα εφαρμογής, όσον αφορά την τεκμηρίωση των συναλλαγών τους εντός Ομίλου.

Οι Κατ ΟΟΣΑ, που δίνουν ιδιαίτερη έμφαση στην αρχή των ίσων αποστάσεων, η οποία είναι παγκοσμίως κοινά αποδεκτή, ήταν η πρώτη συνολική απόπειρα σε επίπεδο κρατών, προκειμένου να αντιμετωπιστούν νομικά και θεσμικά οι υποτιμολογήσεις και υπερτιμολογήσεις προϊόντων και αγαθών μεταξύ επιχειρήσεων με έντονο το στοιχείο της εξάρτησης. Το περιεχόμενο αυτού του κεφαλαίου προσανατολίζεται στους νομοθετικούς, διεθνείς και εγχώριους, κανόνες που έχουν θεσπιστεί και οφείλουν να σέβονται και να ακολουθούν όλα τα φορολογικά υποκείμενα.

5.2 Διεθνές πλαίσιο.

5.2.1 Άρθρο 9 ΠΣ-ΟΟΣΑ.

Το Άρθρο 9 §1 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ περί Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας για το Εισόδημα και το Κεφάλαιο (OECD MTC), το οποίο καθορίζει το πρότυπο των ίσων αποστάσεων, απαιτεί από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις να ρυθμίζουν τις εμπορικές ή τις οικονομικές σχέσεις τους με όρους που δεν διαφέρουν από αυτές (σχέσεις) που θα προέκυπταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (όροι ίσων αποστάσεων). Τα κράτη μέλη λοιπόν υιοθέτησαν την αρχή των ίσων αποστάσεων, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 9, αφενός γιατί παρέχει

εκτεταμένη φορολογική ισότητα και μεταχείριση μεταξύ συνδεδεμένων και ανεξάρτητων επιχειρήσεων, αφετέρου γιατί αποτρέπει την δημιουργία φορολογικών πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων, τα οποία σε άλλη περίπτωση θα αλλοίωναν την όποια ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων. Οι ερμηνευτικές σημειώσεις του ΟΟΣΑ για το Άρθρο 9 συνίστανται στην αναγωγή της έννοιας «arm's length»⁹⁹ σε αρχή του δικαίου των διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή διπλής φορολογίας (ΣΑΔΦ) δεν περιέχουν εξαντλητική ερμηνεία του προτύπου των ίσων αποστάσεων, αλλά παραπέμπουν στην παράγραφο 1 στις Οδηγίες Ενδοομιλικών Χρεώσεων του ΟΟΣΑ για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Αρχές («Κατ'ΟΟΣΑ»).

Οι διατάξεις του άρθρου 9 ΠΣ-ΟΟΣΑ εφαρμόζονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις δύο συμβαλλομένων κρατών. Επομένως, δύο είναι τα στοιχεία που συνθέτουν το υποκείμενο εφαρμογής του άρθρου: η έννοια της επιχείρησης και η σύνδεση μεταξύ των επιχειρήσεων. Ο όρος επιχείρηση στην ΠΣ-ΟΟΣΑ δεν αναφέρεται - περιορίζεται στην νομική μορφή αυτής, αλλά περιλαμβάνει την άσκηση κάθε επιχειρηματικής δραστηριότητας, συμπεριλαμβανομένης και της άσκησης ελεύθερου επαγγέλματος. Η έννοια της σύνδεσης των επιχειρήσεων ορίζεται από την έμμεση ή άμεση σχέση μεταξύ δύο επιχειρήσεων, ωστόσο σε εθνικό επίπεδο πολλές φορές υπάρχουν διαφορές, που δεν επηρεάζουν όμως συνολικά το ζήτημα. Άλλωστε, οι προϋποθέσεις της σύνδεσης των επιχειρήσεων επιχειρείται με τρόπο εξαντλητικό από το Άρθρο 9, που είναι πολύ δύσκολο να μην περιέχονται, σε αυτό, όλες οι πιθανές μορφές σύνδεσης.

Το άρθρο 9 ΠΣ-ΟΟΣΑ αναφέρεται αποκλειστικά και μόνο στους όρους της συναλλαγής και όχι στις ίδιες τις συναλλαγές¹⁰⁰. Αυτός είναι και ο λόγος που περιέχει τις σχετικές ρυθμίσεις για την διόρθωση (βασικό περιεχόμενο του άρθρου) των κερδών σε περίπτωση παραβίασης των αρχών της αρχής των «ίσων αποστάσεων». Στο σχετικό άρθρο ορίζεται επίσης και η αντίστοιχη αναπροσαρμογή (μείωση των φορολογητέων κερδών στο άλλο κράτος) που αντισταθμίζει την διόρθωση των κερδών. Ωστόσο, τονίζεται ότι το άρθρο 9ΠΣ-ΟΟΣΑ δεν αποτελεί τη νομική βάση για την διόρθωση των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, που γίνεται σε εθνικό επίπεδο και ότι ο ρόλος του άρθρου αυτού της ΠΣ-ΟΟΣΑ περιορίζεται στην εξάλειψη της διπλής φορολογίας στην περίπτωση διόρθωσης κερδών και μόνο.

5.2.2 Άρθρο 25 ΠΣ-ΟΟΣΑ.

Στο άρθρο 25 της ΠΣ-ΟΟΣΑ προβλέπεται η «Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού» (Mutual Agreement Procedure), που παρέχει τη δυνατότητα στις εθνικές διοικήσεις των χωρών και, κατά συνέπεια, στις φορολογικές αρχές να επιλύσουν διάφορα ζητήματα, σχετικά με την διπλή φορολογία, που προκύπτουν

⁹⁹ Βλ. ο.π. Τσιρίκος Μ. & Ζαφειρόπουλος Δ.Π.

¹⁰⁰ Βλ ο.π. Τσουρουφλής Α., σ.90.

κατά τις συναλλαγές. Οι διάφορες φορολογικές συμβάσεις, που συνήθως υπογράφονται μεταξύ των κρατών περιέχουν επιπρόσθετα και κανόνες ή διατάξεις επίλυσης διαφόρων προβλημάτων, που δεν μπορούν να διευκρινιστούν ή να ενσωματωθούν στο περιεχόμενο των συμβάσεων αυτών. Πρόκειται ουσιαστικά για μια προσπάθεια κοινής επίλυσης διαφορών στα φορολογητέα κέρδη, μια προσπάθεια συνεννόησης μεταξύ των κρατών. Αυτή η προσπάθεια - διαδικασία είναι η προαναφερθείσα «Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού»¹⁰¹. Σε περίπτωση λοιπόν που τα κέρδη αλλοδαπών συνδεδεμένων επιχειρήσεων αναπροσαρμοστούν από τις αλλοδαπές φορολογικές αρχές, πρέπει οι ημεδαπές επιχειρήσεις να κινήσουν την Διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 25 της ΠΣ-ΟΟΣΑ. Αν το αίτημα είναι εύλογο¹⁰² οι ημεδαπές φορολογικές αρχές θα πρέπει να έρθουν σε επαφή με τις αλλοδαπές προς επίλυση του ζητήματος. Ωστόσο, όπως αναφέρθηκε, η ΠΣ-ΟΟΣΑ δεν έχει νομική και άρα δεσμευτική ισχύ, επομένως απλά προτείνει και δεν απαιτεί τη συνεννόηση μεταξύ των κρατών, ούτε τα αναγκάζει να προβούν απαραίτητα στη λύση του προβλήματος¹⁰³.

5.2.3 Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ.

Το γεγονός ότι οι διατάξεις του άρθρου 9 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ δεν παρέχουν εξαντλητική ερμηνεία της αρχής των ίσων αποστάσεων, αλλά παραπέμπουν στις Κατ ΟΟΣΑ, καταδεικνύει τη σημαντικότητα των τελευταίων στο ζήτημα της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Το 1995 διατυπώθηκαν ολοκληρωμένα, με τη μορφή που ισχύει και σήμερα, για πρώτη φορά οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ¹⁰⁴ που ουσιαστικά συμπυκνώνουν μια σειρά παλαιότερων ρυθμίσεων του ΟΟΣΑ.

Δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στο γεγονός ότι οι Οδηγίες του ΟΟΣΑ απεικονίζουν διεθνώς συμφωνηθείσες κατευθυντήριες γραμμές για την εφαρμογή της αρχής των «ίσων αποστάσεων». Συνεπώς, οι Οδηγίες του ΟΟΣΑ λογίζονται ως βασική πηγή αναφοράς των φορολογικών αρχών των κρατών-μελών του ΟΟΣΑ και, επιπλέον, εξυπηρετούν πολυάριθμα άλλα κράτη ως προς την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Οι Οδηγίες του ΟΟΣΑ καθορίζουν τους παράγοντες συγκρισιμότητας που πρέπει να εξετασθούν, έτσι ώστε να τεκμηριωθεί ότι μία ενδοομιλική τιμολόγηση είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Αυτοί οι παράγοντες είναι η συγκρισιμότητα της περιουσίας ή των υπηρεσιών, της λειτουργικής ανάλυσης, των συμβατικών όρων, των οικονομικών συνθηκών και των επιχειρησιακών στρατηγικών.

¹⁰¹ Στην ελληνική έννομη τάξη η Διαδικασία του Αμοιβαίου Διακανονισμού θεσπίστηκε για πρώτη φορά με την διάταξη του άρθρου 63^Α του Ν.4174/2013, βλ. και ΠΟΛ1129/2017.

¹⁰² Χαρακτηριστικά το άρθρο 25§ 2 αναφέρει «...Appears to be justified...»

¹⁰³ Βλ. ο.π. Τσιρίκος Μ. & Ζαφειρόπουλος Δ.Π. (2004).

¹⁰⁴ «OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations»

Σύμφωνα με το πρότυπο των ίσων αποστάσεων που ορίζεται στις Οδηγίες του ΟΟΣΑ, οι συμφωνηθείσες τιμές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, πρέπει να ορίζονται ως αν αυτά τα μέρη να μην ήταν συνδεδεμένα. Σε αυτό το πλαίσιο, οι Οδηγίες του ΟΟΣΑ συνιστούν και/ή απαιτούν από τους φορολογούμενους να ερευνήσουν ανεξάρτητους οργανισμούς/ επιχειρήσεις, προκειμένου να ορίσουν τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις τους.

5.3 Ενωσιακή δικαιοϊκή τάξη.

Το ζήτημα του «transfer pricing» και τα εμπόδια τα οποία θέτει για την πραγμάτωση της ενιαίας αγοράς και τη διασυνοριακή επιχειρηματική και οικονομική δραστηριότητα έχει απασχολήσει σημαντικά την Ευρωπαϊκή Ένωση, ήδη από το 1976, όπου η τότε Επιτροπή πρότεινε τη θέσπιση μιας Οδηγίας «*Περί κατάργησης της διπλής φορολογίας στην περίπτωση διορθώσεως κερδών μεταξύ συνεργαζόμενων επιχειρήσεων*»¹⁰⁵.

5.3.1 Σύμβαση Διαιτησίας¹⁰⁶.

Λαμβάνοντας υπόψη την αναποτελεσματικότητα των ελάχιστων, εκείνη την εποχή, φορολογικών συμβάσεων μεταξύ των κρατών και την ανυπαρξία μιας, σαφώς, διατυπωμένης και ολοκληρωμένης διαδικασίας για την επίλυση των όποιων ζητημάτων προέκυπταν σχετικά με τις διασυνοριακές συναλλαγές «ανέλαβε» δράση και ψήφισε τελικά, ομόφωνα, το 1990 (14 χρόνια μετά) την Οδηγία «*Περί κατάργησης της διπλής φορολογίας στην περίπτωση διορθώσεως κερδών μεταξύ συνεργαζόμενων επιχειρήσεων*» η οποία απέκτησε νομική μορφή και μετατράπηκε σε Σύμβαση, την «Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας»¹⁰⁷. Αξίζει να σημειωθεί ότι τυχόν διαφορές που πηγάζουν από τη Σύμβαση δεν υπάγονται στη δικαιοδοσία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και εναπόκεινται στη κρίση των εθνικών Δικαστηρίων.

Οι Κατ ΟΟΣΑ σε πολλά σημεία υιοθετούν διατάξεις και άρθρα από την Σύμβαση Διαιτησίας γεγονός που σηματοδοτεί μια ταύτιση απόψεων, ειδικά στο θέμα της εφαρμογής των ίσων αποστάσεων. Κατά παράδοξο τρόπο ωστόσο, παρόλο που και τα δύο ρυθμιστικά πλαίσια συμφωνούν στην διόρθωση κερδών, στη Σύμβαση Διαιτησίας δεν περιέχονται αντίστοιχες διατάξεις με εκείνες των Κατ ΟΟΣΑ, όσον αφορά το ζήτημα διόρθωσης κερδών και αναπροσαρμογών αυτών, για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Οι φορολογικές αρχές λοιπόν του συμβαλλόμενου κράτους, το οποίο προτίθεται να προβεί σε διόρθωση κερδών μιας επιχείρησης, κατ' επιταγή της αρχής των ίσων αποστάσεων, υποχρεούνται να ενημερώνουν την επιχείρηση αυτή, ώστε να τεθεί σε κίνηση η διαδικασία για την αντιμετώπιση της διπλής φορολογίας, η οποία θα προέλθει από μονομερή

¹⁰⁵ Βλ. ο.π. *Περού Αικ.*

¹⁰⁶ Σύμβαση της 23.7.1990 για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας)

¹⁰⁷ Η Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας κυρώθηκε στην Ελλάδα με το Ν.2216/1194.

διόρθωση των φορολογητέων κερδών της επιχείρησης. Η Σύμβαση Διαιτησίας θα λέγαμε ότι προσομοιάζει στη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού των ΣΑΔΦ καθώς καθιστά υποχρεωτική την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Η διαφορά της Σύμβασης Διαιτησίας με τις Κατ ΟΟΣΑ, είναι ουσιαστικά η υποχρέωση των συμβαλλόμενων μερών να επιλύσουν τα ζητήματα διπλής φορολογίας που μπορεί να προκύψουν, είτε φθάνοντας σε αμοιβαία συνεννόηση κατά τη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού είτε, σε διαφορετική περίπτωση ακολουθώντας τη γνωμοδότηση της συμβουλευτικής επιτροπής (Διαδικασία Διαιτησίας)¹⁰⁸ Η κατασταλτική και όχι προληπτική δράση της σύμβασης Διαιτησίας δημιούργησε προβλήματα κατά την πρώτη περίοδο εφαρμογή της.

Συμπερασματικά, μπορεί να αναλογιστεί κανείς τη σημαντικότητα της Σύμβασης Διαιτησίας, στην εύρυθμη λειτουργία της τεκμηρίωσης των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, αν σκεφτεί ότι υπήρξε προπομπός των Κατ ΟΟΣΑ και ουσιαστικά η ΠΣ-ΟΟΣΑ αποτελεί μια παρόμοια διαδικασία.

5.3.2 Κώδικας Δεοντολογίας.

Η εισαγωγή των κανόνων του «transfer pricing» στο ελληνικό σύστημα κρίθηκε απαραίτητη και βασίστηκε σε μια διαδικασία εκπορευόμενη από το Ψήφισμα του Συμβουλίου των κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης για ένα Κώδικα Δεοντολογίας με θέμα την τεκμηρίωση των συναλλαγών στην Ευρωπαϊκή Ένωση (2006/C 176/01), ο οποίος με τη σειρά του βασίστηκε στις Κατ ΟΟΣΑ¹⁰⁹. Ο Κώδικας αποτελεί ουσιαστικά εγχείρημα του οργάνου της Ευρωπαϊκής Ένωσης «Κοινό Φόρουμ για την Ενδοομιλική Τιμολόγηση» και εκπονήθηκε με σκοπό την εφαρμογή της Σύμβασης Διαιτησίας.

Ο Κώδικας Δεοντολογίας υιοθετήθηκε με σκοπό την συστηματική ομοιογένεια της πρακτικής των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αναφορικά με την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Αφορμή για την ψήφιση του Κώδικα στάθηκε το γεγονός, ότι οι εθνικές διατάξεις των κρατών μελών σχετικά με το «transfer pricing» παρουσίαζαν μεγάλες αποκλίσεις, αυξάνοντας έτσι τη διαχειριστική επιβάρυνση των διεθνών ομίλων επιχειρήσεων, οι οποίοι, σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να διαφοροποιούν την στρατηγική τους και να συμμορφώνονται με τις ρυθμιστικές και νομικές απαιτήσεις του κάθε κράτους, όπου οι Όμιλοι αυτοί δραστηριοποιούνται.

Σύμφωνα με τον Κώδικα, όλα τα κράτη μέλη θα πρέπει να κάνουν δεκτή την εφαρμογή μιας τυποποιημένης και εν μέρει κεντρικά οργανωμένης τεκμηρίωσης, σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης των συνδεδεμένων επιχειρήσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Αποκλειστικός σκοπός του εν λόγω Κώδικα είναι να αποδείξει, με συγκεκριμένα κριτήρια, ότι κάθε επιχείρηση συμμορφώνεται με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

¹⁰⁸ Η Επιτροπή που γνωμοδοτεί σε περίπτωση που η διαδικασία διακανονισμού μεταξύ των κρατών αποβεί άκαρπη.

¹⁰⁹ Βλ. αιτιολογική έκθεση του Ν.3728/ 2008

Η επίτευξη του σκοπού αυτού συμβάλει στην μείωση των φορολογικών διαφορών από την τιμολόγηση των διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών, οι οποίες αποτελούν την κύρια αιτία για διπλή φορολογία σε περίπτωση διορθώσεων των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων διαφορετικών μελών κρατών. Αξίζει να διευκρινιστεί ότι ούτε ο Κώδικας Δεοντολογίας έχει νομική δεσμευτικότητα.

Η Ευρωπαϊκή Τεκμηρίωση που απορρέει από τον Κώδικα απαρτίζεται από τη βασική τεκμηρίωση και την τεκμηρίωση ανά χώρα. Η πρώτη περιέχει στοιχεία για τον Όμιλο, τα οποία είναι κοινά για όλες τις χώρες που δραστηριοποιείται ο Όμιλος, και η δεύτερη περιέχει τυποποιημένα στοιχεία για κάθε επιχείρηση του Ομίλου που δραστηριοποιείται σε κάποιο κράτος μέλος.

Τα στοιχεία αυτά τόσο για τον Όμιλο όσο και για την κάθε επιχείρηση περιέχονται στους λεγόμενους «Φακέλους Τεκμηρίωσης»¹¹⁰, οι οποίοι αντίστοιχα διακρίνονται ως εξής:

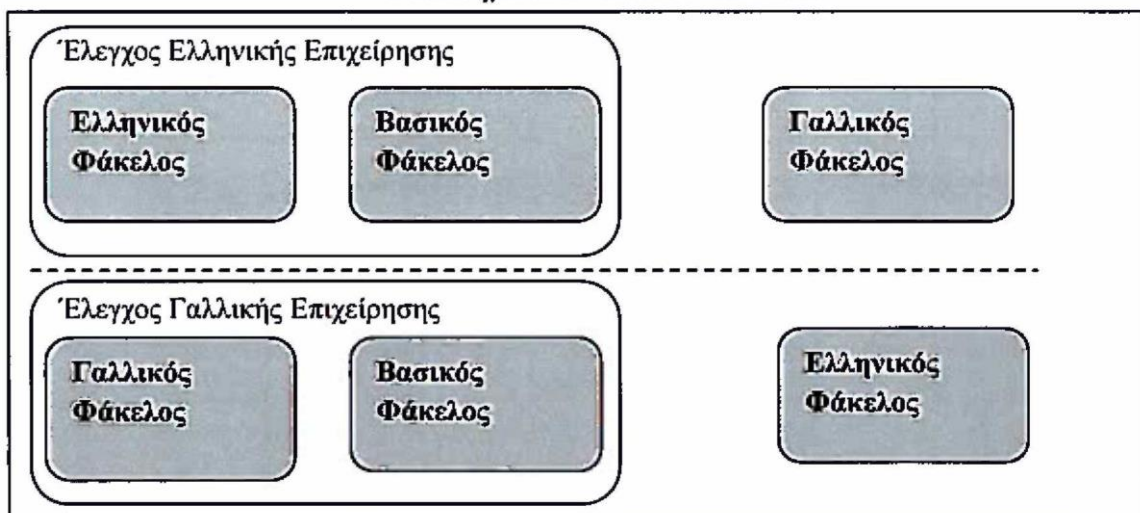
- Βασικός Τεκμηρίωσης (masterfile), ο οποίος περιέχει τα στοιχεία της βασικής τεκμηρίωσης και είναι κοινός - μοναδικός για όλο τον Όμιλο.
- Εθνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης (local ή country - specific file), ο οποίος είναι μοναδικός για κάθε επιχείρηση του Ομίλου.

Παράδειγμα: Ιταλική μητρική επιχείρηση έχει δύο θυγατρικές επιχειρήσεις, στην Ελλάδα και στη Γαλλία αντίστοιχα. Επομένως, υπάρχει ο βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης που είναι κοινός και για τις δύο επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε άλλα κράτη μέλη, και αντίστοιχα υπάρχει ένας ελληνικός εθνικός φάκελος και ένας γαλλικός εθνικός φάκελος. Σε περίπτωση ελέγχου των φορολογικών αρχών των τιμών μεταβίβασης της ελληνικής επιχείρησης, η ελληνική επιχείρηση θα προσκομίσει προς έλεγχο τον βασικό και τον ελληνικό φάκελο.

Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζεται μια σχηματική ανάλυση του συστήματος αυτού που ονομάζεται «σύστημα του βασικού φακέλου» (masterfile concept).

Πίνακας 6.1

Το σύστημα του Βασικού Φακέλου



¹¹⁰ Βλ. ΠΟΛ1284/2013

5.4 Ελληνικό Νομοθετικό πλαίσιο.

Το νομικό πλαίσιο στην χώρα μας έχει εκσυγχρονιστεί πλήρως τα τελευταία χρόνια και έχει ενσωματώσει σε μεγάλο βαθμό στο κανονιστικό περιεχόμενό του τις ΚατΟΟΣΑ, αφού σε πολλές διατάξεις γίνεται ρητή αναφορά σε αυτές και το ρυθμιστικό πλαίσιο του Κώδικα Δεοντολογίας που χρησιμοποιείται ως βοήθημα για την ερμηνεία των διατάξεων για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Παράλληλα, έχει θεσπιστεί και υιοθετηθεί το κανονιστικό πλαίσιο των Συμφωνιών Προκαθορισμένης Τιμολόγησης (APA's)¹¹¹. Όλα αυτά, αφενός επιτρέπουν στις φορολογικές αρχές της χώρας να ελέγχουν πιο ολοκληρωμένα τις ενδοομιλικές συναλλαγές και αφετέρου αποτρέπουν σε μεγάλο βαθμό ενδοομιλικές συναλλαγές που προσβλέπουν αποκλειστικά και μόνο στη μείωση της φορολογητέας ύλης, παραβιάζοντας την αρχή των ίσων αποστάσεων.

5.4.1 Ιστορική Αναδρομή.

Το πρώτο ελληνικό νομοθέτημα σχετικά με το ζήτημα που εξετάζεται ήταν ο Κ.Ν 2190/1920 όπου συναντάται ο ορισμός περί συνδεδεμένων εταιριών. Η πρώτη ολοκληρωμένη αναφορά για το «transfer pricing» συναντάται στον προγενέστερο ΚΦΕ (Ν.2238/1994) όπου γίνεται λόγος για υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις αγαθών και δίδεται ένας σαφής ορισμός της αρχής των ίσων αποστάσεων, χωρίς ωστόσο να ορίζεται διακριτά ο όρος. Ο παλιός ΚΦΕ, έως την αναθεώρηση του, είχε πολλές αποκλίσεις από τις Κατ ΟΟΣΑ. Ενδεικτικά αναφέρονται, η χρησιμοποίηση του ως μέτρο καταστολής της φοροδιαφυγής και όχι αποφυγής διπλής φορολόγησης, η νομοθετική αποκλειστική προτεραιότητα στη μέθοδο της συγκρίσιμη μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) και ο αποκλεισμός οποιασδήποτε άλλης μεθόδου, η πρόβλεψη για διόρθωση αλλά όχι αναμόρφωση των κερδών, όπως επίσης η ανυπαρξία νομοθετικής πρόβλεψης για την υπογραφή Συμφωνιών Προέγκρισης Τιμολόγησης (APA's).

Δεκατέσσερα χρόνια μετά ψηφίστηκε στη χώρα μας ο Ν.3728/2008, στον οποίο για πρώτη φορά διατυπώθηκε ολοκληρωμένα και ρητά η έννοια της αρχής των ίσων αποστάσεων και καλύφθηκαν πολλά από τα νομοθετικά κενά του παλιού ΚΦΕ. Επιπρόσθετα, θεσπίσθηκε στη χώρα μας η υποχρέωση, στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης των τιμών των μεταξύ τους συναλλαγών. Ο νόμος συνοδεύτηκε από την Υπουργική Απόφαση Α2-8092, όπου ορίζονταν το υποκείμενο εφαρμογής, τα πρόστιμα, οι μέθοδοι εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων, συγκρισιμότητα των στοιχείων κ.λπ. καθώς και διαδικαστικά θέματα με χρονοδιαγράμματα πχ υποβολής φακέλων τεκμηρίωσης.

Μεγάλη μερίδα της θεωρίας υποστήριξε ευλόγως, ότι οι αγορανομικές διατάξεις του Ν.3728/2008 δεν ήταν επαρκείς για τη μεταχείριση των ζητημάτων που άπτονται της ενδοομιλικής τιμολόγησης, τονίζοντας παράλληλα την

¹¹¹ Βλ. άρθρο 22 ΚΦΔ (Ν.4174/2013)

αναγκαιότητα θέσπισης φορολογικών διατάξεων. Η θέσπιση μια αγορανομικής διάταξης εν προκειμένω, αποσκοπεί στην «καταπολέμηση της τεχνητής ακρίβειας», σε αντίθεση με τη φορολογική που απώτερο στόχο έχει την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής/φοροαποφυγής, την αποφυγή της διπλής φορολόγησης κ.λπ. Οι επιδιωκόμενοι λοιπόν από τον αγορανομικό και τον φορολογικό νομοθέτη στόχοι δεν είναι ίδιοι, και σε αυτό στηρίχθηκαν οι υπέρμαχοι της αναγκαιότητας θέσπισης φορολογικών διατάξεων. Ένας άλλος λόγος ερείδεται στο γεγονός ότι οι ίδιες οι αγορανομικές διατάξεις του Ν.3728/2008 -και όχι οι σχετικές φορολογικές διατάξεις -παρείχαν την δυνατότητα στις φορολογικές αρχές να ενημερωθούν σε περίπτωση παραβίασης της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Ένα χρόνο αργότερα, ο φορολογικός νομοθέτης ακολούθησε τον αγορανομικό, και έτσι ψηφίσθηκε στη Βουλή ο νόμος 3775/2009, που ουσιαστικά αποτέλεσε τροποποίηση των άρθρων του Ν.2238/1994. Υπήρξε λοιπόν για ένα μεγάλο χρονικό διάστημα παράλληλη ισχύς διαφορετικών ρυθμίσεων των δύο εμπλεκόμενων Υπουργείων Ανάπτυξης και Οικονομικών και επιπλέον μια επικάλυψη της δυνατότητας του έλεγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών και επιβολής προστίμων από τους ελεγκτικούς μηχανισμούς και των δύο ανωτέρω Υπουργείων. Όπως είναι φυσικό από την αλληλοεπικάλυψη των νομοθετημάτων αυτών δημιουργήθηκε σύγχυση, η οποία πρωτίστως συνίστατο στις σε πολλά ζητήματα διαφορετικές ρυθμίσεις σχετικά με την υπηρεσία προσκόμισης των φακέλων τεκμηρίωσης, τα φορολογικά υποκείμενα προς τεκμηρίωση, τις απαλλαγές, τις νομικές κυρώσεις τα πρόστιμα κ.α. Τα δύο βασικότερα προβλήματα ήταν η απαίτηση σύνταξης και υποβολής όμοιων στοιχείων με διαφορετική διάρθρωση Φακέλου και η δυνητική διενέργεια ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών και επιβολής προστίμων και από τους δύο εποπτικούς φορείς¹¹².

Η επιτακτική ανάγκη εναρμόνισης των δύο αυτών νομοθετημάτων κατέληξε στην θέσπιση του Ν.4110/2013, ο οποίος κατήργησε τον Ν.3728/2008, ενώ συγχρόνως αντικατέστησε, τροποποίησε και βελτίωσε τις διατάξεις του παλιού ΚΦΕ όπως αυτές είχαν αντικατασταθεί νωρίτερα από το Ν.3775/2009. Την ίδια χρονιά (2013) ψηφίστηκε ο νέος ΚΦΕ (Ν.4172/2013), ο οποίος κατήργησε τον παλιό, καθώς και ο ΚΦΔ (Ν. 4174/2013) που από κοινού, μαζί με τις διευκρινιστικές ΠΟΛ (1097/2014, 1144/2014, 1142/2015, 1284/2013), αποτελούν το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, το οποίο καθορίζει όλα τα ζητήματα σχετικά με το «transfer pricing».

Συνοψίζοντας λοιπόν όλα τα ανωτέρω καταλήγουμε ότι:

- για τις χρήσεις 2008-2009 ίσχυε το άρθρο 26 του Ν.3728/08

¹¹² Βλ. Μάλλιου Α., Η τεκμηρίωση τιμών στις συναλλαγές, ΔΦΝ 2009, σ.371-372, Δουμουλάκης Β., Σύγκριση πεδίου εφαρμογή άρθρου 39 Κ.Φ.Ε. (υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις) και άρθρου 26 Ν.3728/2008 (κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών), ΔΦΝ 2009, σ.613 επ. Κώστας Σ., Η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, Η Ναυτεμπορική, 11 Φεβρουαρίου 2009, σ.38

- για τις χρήσεις 2010-2011 ίσχυαν οι διατάξεις των άρθρων 39 και 39Α του Ν.2238/1994 (παλαιότερος ΚΦΕ), όπως αντικαταστάθηκε το πρώτο και θεσπίστηκε το δεύτερο με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του ν.3775/2009 αντίστοιχα, όπως είχαν τροποποιηθεί μέχρι την ολική αντικατάστασή τους με τις διατάξεις του άρθρου 11 Ν.4110,2013.

- για τις χρήσεις 2012-2013 ισχύουν οι διατάξεις του Ν.4110/2013

- για τις χρήσεις 2014 και μετά ισχύουν οι διατάξεις του Ν.4172/2013 (ισχύων ΚΦΕ) και οι διατάξεις του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)

5.4.2 Ισχύον Νομοθετικό Πλαίσιο.

Το ζήτημα της ενδοομιλικής τιμολόγησης, με την εφαρμογή των νέων διατάξεων απέκτησε μεγαλύτερη σημασία, λόγω της αυξανόμενης προσοχής που δείχνουν οι κυβερνήσεις και οι ελεγκτικές αρχές¹¹³. Η συμμόρφωση με τους κανόνες των ενδοομιλικών συναλλαγών, πέρα από το ζήτημα της φορολογικής συνείδησης και της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής από την πλευρά του δημόσιου τομέα, είναι και θέμα ενδοομιλικών ισορροπιών και χρηματοοικονομικής διοίκησης, που λόγω των οικονομικών συνθηκών απαιτεί την προσοχή των επιχειρήσεων.

5.4.2.1 Συνδεδεμένα Πρόσωπα.

Ο νέος ΚΦΕ, οι διατάξεις του οποίου εφαρμόζονται από 01/01/2014, δεν επέφεραν σημαντικές αλλαγές στην αντιμετώπιση των ενδοομιλικών συναλλαγών, πλην της περίπτωσης μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων. Πιο συγκεκριμένα, στο άρθρο 2 επαναλαμβάνεται ο ορισμός των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ο οποίος δεν διαφέρει από τα προβλεπόμενα στο άρθρο 39 του παλαιότερου Ν.2238/94 και ο οποίος αναλύθηκε εκτενώς στο πρώτο κεφάλαιο της παρούσας. Αναφέρονται συγκεκριμένα οι πρώτες δύο περιπτώσεις προκειμένου να αναπτυχθεί ένα παράδειγμα για τον υπολογισμό του ποσοστού συμμετοχής των επιχειρήσεων σε άλλες. Σύμφωνα λοιπόν με το ως άνω άρθρο τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

α) το κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%) βάσει αξίας ή αριθμού,

β) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%) βάσει αξίας ή αριθμού,

¹¹³Νανόπουλος Κ., Το μέλλον του φορολογικού ελέγχου στις ενδοομιλικές συναλλαγές, 2015, διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://www.newsbeast.gr/financial/arthro/797695/to-mellon-tou-forologikou-eleghou-stis-endoomilikes-sunallages>

Παράδειγμα: Η επιχείρηση Α συμμετέχει με ποσοστό 80% στο κεφάλαιο της επιχείρησης Β, η Β με τη σειρά της συμμετέχει με ποσοστό 60% στο κεφάλαιο της επιχείρησης Γ και η Γ συμμετέχει με ποσοστό 80% στο κεφάλαιο της επιχείρησης Δ. Σύμφωνα με τα παραπάνω η επιχείρηση Α συμμετέχει έμμεσα, με 48% (80% x 60%) στο κεφάλαιο της επιχείρησης Γ και με 38,4% (48% x 80%) στο κεφάλαιο της επιχείρησης Δ.

5.4.2.2 Ενδοομιλικές Συναλλαγές.

Το άρθρο 50 του Ν. 4172/13, αναφέρεται στις ενδοομιλικές συναλλαγές, μετά δε την αντικατάστασή του με την διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 23 του ν.4223/13, ορίζει ότι τα κέρδη που έπρεπε να πραγματοποιηθούν υπό ανταγωνιστικούς όρους, αλλά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω της ιδιομορφίας των ενδοομιλικών συναλλαγών, πρέπει να προσαυξάνουν τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης (αρχή των ίσων αποστάσεων).

Επισημαίνεται ότι ο νέος ΚΦΕ εμπεριέχει γενικά στοιχεία αναφορικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές, παραπέμποντας με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου τους φορολογούμενους στις γενικές αρχές και στις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ για τον τρόπο εφαρμογής των διατάξεων του¹¹⁴.

5.4.2.3 Υπόχρεοι και απαλλασσόμενοι τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών.

Σύμφωνα με το άρθρο 21 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες οφείλουν να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης για όλες τις ενδοομιλικές συναλλαγές (κατ' άρθρο 50 Ν. 4172/2013) και τη μεταφορά λειτουργιών (κατ' άρθρο 51 Ν. 4172/2013) που πραγματοποιούν, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με συνδεδεμένα πρόσωπα, κατά το άρθρο 2 του ΚΦΕ και τις μόνιμες εγκαταστάσεις που τηρούν στην αλλοδαπή. Διευκρινίζεται ότι τα συνδεδεμένα πρόσωπα μπορεί, πέρα από νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, να είναι και φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν ή όχι επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση). Ανάλογη υποχρέωση προβλέπεται και για τις μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή.

Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση διακοπής της σχέσης σύνδεσης στη διάρκεια του φορολογικού έτους, υποχρέωση τεκμηρίωσης υφίσταται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν έως την ημερομηνία διακοπής, καθώς και για τις μεταγενέστερες συναλλαγές, που διενεργήθηκαν εντός του φορολογικού έτους

¹¹⁴ Η παραπομπή στην άμεση εφαρμογή διατάξεων που εντάσσονται στο πεδίο του soft law και οι οποίες δεν έχουν προηγουμένως ενσωματωθεί, δια της επικύρωσής τους με κανόνα δικαίου στην ελληνική έννομη τάξη εγείρει προβληματισμό, κατά την άποψή μου, ως προς τη θέσπιση της συγκεκριμένης διάταξης.

διακοπής της σύνδεσης (και όχι σε επόμενα έτη), εφόσον υπεγράφησαν για αυτές συμβάσεις κατά το χρονικό διάστημα που υφίστατο η σχέση σύνδεσης.

Τα υπόχρεα πρόσωπα υποχρεούνται να υποβάλλουν συνοπτικό πίνακα πληροφοριών ανά φορολογικό έτος για τις ενδοομιλικές τους συναλλαγές, καθώς και να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης και να προσκομίζουν αυτόν στις αρμόδιες φορολογικές αρχές, εφόσον τους ζητηθεί για έλεγχο.

5.4.2.4 Απαλλαγές – Εξαιρέσεις.

Απαλλαγή από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης κατά τα ανωτέρω προβλέπεται στην περίπτωση που ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ κατά το οικείο φορολογικό έτος και οι συναλλαγές ή η μεταφορά λειτουργιών με συνδεδεμένα πρόσωπα ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000) ετησίως και αθροιστικώς. Ανάλογη απαλλαγή προβλέπεται για τους υπόχρεους των οποίων ο κύκλος εργασιών υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ κατά την ελεγχόμενη χρήση και οι συναλλαγές ή η μεταφορά λειτουργιών με συνδεδεμένα πρόσωπα ανέρχονται ετησίως και αθροιστικώς μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ (βλ. παρ. 2 αρ. 21, Ν. 4174/2013)¹¹⁵.

Απαλλάσσονται επίσης τα φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν ή όχι επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση). Σε περίπτωση ενδοομιλικής συναλλαγής δηλαδή, υπόχρεος προς τεκμηρίωση είναι το αντισυμβαλλόμενο μέρος του φυσικού προσώπου.

Όσον αφορά τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, διευκρινίζεται ότι, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 50 και 51 του ν.4172/2013 και του άρθρου 21 του ν.4174/2013, υποχρέωση τεκμηρίωσης έχουν σε κάθε περίπτωση οι μόνιμες εγκαταστάσεις των προσώπων αυτών στην Ελλάδα, όπως αυτές ορίζονται κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 6 του ν.4172/2013 ή της οικείας Σύμβασης περί Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας, για τις συναλλαγές τους με συνδεδεμένα με αυτές πρόσωπα, καθώς και για τις συναλλαγές που αναφέρονται ρητά στις διατάξεις της παρ. Ι του άρθρου 21 του ν.4172/2013¹¹⁶.

Εξ άλλου, σε περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων καθώς και παροχής πιστώσεων, ταμειακών διευκολύνσεων και καταθέσεων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013 και προκειμένου για τον υπολογισμό των ορίων της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), βάσει των οποίων υφίσταται απαλλαγή ή υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, λαμβάνεται υπόψη το ποσό των δεδουλευμένων τόκων

¹¹⁵ ΠΟΛ. 1097/2014

¹¹⁶ Ήτοι, (α) μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων σε σχέση με τις συναλλαγές τους με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή καθώς και (β) ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες για τις συναλλαγές τους με τις μόνιμες εγκαταστάσεις τους στην αλλοδαπή.

που χρεώνεται/πιστώνεται και όχι το ποσό του κεφαλαίου, επί του οποίου υπολογίσθηκαν¹¹⁷.

5.4.2.5 Φάκελοι Τεκμηρίωσης.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης αποτελείται από δύο μέρη, τον Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης. Ο Βασικός Φάκελος, ο οποίος σε περίπτωση ομίλου είναι κοινός για όλες τις επιχειρήσεις του ομίλου, περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για τον υπόχρεο, τις μόνιμες εγκαταστάσεις του και τα συνδεδεμένα με αυτόν πρόσωπα. Ο Ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης συμπληρώνει τον Βασικό Φάκελο και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις προς τεκμηρίωση συναλλαγές. Το ακριβές περιεχόμενο και τα στοιχεία που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών καθορίζονται με απόφαση του (νυν Διοικητή της ΑΑΔΕ) Γενικού Γραμματέα (ΠΟΛ. 1097/09.04.2014 τροποποιηθείσα από την ΠΟΛ. 1144/15.05.2014) και αναλύονται στη συνέχεια.

• Βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης

Πιο αναλυτικά περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία¹¹⁸:

α) μια γενική περιγραφή των δραστηριοτήτων και της στρατηγικής του υπόχρεου, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,

β) μια γενική περιγραφή, σε περίπτωση ομίλου, της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του, που περιλαμβάνει το οργανόγραμμα, τον κατάλογο των μελών του, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων, περιγραφή της σχέσης σύνδεσης αυτών, καθώς και τις αλλαγές σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος στην ιδιοκτησία των άυλων περιουσιακών στοιχείων, των χρηματοοικονομικών συναλλαγών και των φορολογικών αποτελεσμάτων του ομίλου,

γ) μια γενική περιγραφή των συνδεδεμένων προσώπων ή και των μόνιμων εγκαταστάσεων τους που συμμετέχουν στις προς τεκμηρίωση συναλλαγές,

δ) μια γενική περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών, στις οποίες συμμετέχουν τα συνδεδεμένα πρόσωπα, ήτοι μια γενική περιγραφή:

(i) της φύσης των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία, κ.λπ.),

(ii) της ροής των τιμολογίων και

(iii) του ύψους των συναλλαγών

¹¹⁷ ΠΟΛ. 1142/2015

¹¹⁸ ΠΟΛ. 1144/2014

ε) μια γενική περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών, των κινδύνων που αντιμετωπίζονται, καθώς και των αλλαγών, που μπορεί να επέρχονται στις λειτουργίες και στους κινδύνους σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,

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

ζ) μια περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής του, που να επεξηγεί την τήρηση της αρχής της ανοιχτής αγοράς στις ενδοομιλικές συναλλαγές,

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

θ) περιγραφή των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους, με πρόσωπα που ο υπόχρεος κατέστη συνδεδεμένος ή διακόπηκε η σχέση σύνδεσης εντός του ιδίου φορολογικού έτους, πριν την σύνδεση ή μετά τη διακοπή, προκειμένου να παρέχεται η δυνατότητα, εάν πληρούν τα κριτήρια συγκρισιμότητας, να χρησιμοποιηθούν ως συγκριτικά στοιχεία.

• **Ελληνικός Φάκελος τεκμηρίωσης**

Πιο αναλυτικά περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία¹¹⁹ :

α) λεπτομερή περιγραφή του υπόχρεου και της στρατηγικής του, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,

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

i) τη φύση των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία, κλπ.), *ii)* τη ροή των τιμολογίων, *iii)* το ύψος των συναλλαγών, *iv)* περιγραφή των έκτακτων συναλλαγών ή γεγονότων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προκύπτουν από τη μεταφορά λειτουργιών όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), *v)* ειδικότερα σε περίπτωση πώλησης/αγοράς ή μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων σε ή από συνδεδεμένο πρόσωπο, πρόσθετες πληροφορίες (σχετικά με τις συναλλαγές αυτές) για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, δηλαδή την τιμή στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να πουλήσει ή μεταβιβάσει και την αξία, στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να αποκτήσει το εν λόγω άυλο περιουσιακό στοιχείο υπό συγκρίσιμες συνθήκες, λαμβάνοντας υπόψη τα αναμενόμενα οφέλη και την χρησιμότητα για την επιχείρηση του.

¹¹⁹ ΠΟΛ 1144/2014

γ) συγκριτική ανάλυση, ήτοι:

i) χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων και των υπηρεσιών, καθώς και συναφείς πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά και/ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον διατίθενται. Ειδικοί παράγοντες πρέπει να ληφθούν υπόψη, προκειμένου να δικαιολογηθεί η συγκρισιμότητα των άυλων περιουσιακών στοιχείων και η σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή όπως: τα αναμενόμενα οφέλη, γεωγραφικοί περιορισμοί, μεταβίβαση δικαιωμάτων αποκλειστικότητας ή όχι, συμμετοχή του αποκτώντος στις μελλοντικές εξελίξεις, *ii)* λειτουργική ανάλυση (επιτελούμενες λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, επιχειρηματικοί κίνδυνοι), *iii)* συμβατικοί όροι, *iv)* οικονομικές συνθήκες και *v)* ειδικές στρατηγικές της επιχείρησης

δ) επεξήγηση για την επιλογή και τον τρόπο εφαρμογής της/των μεθόδου/ων καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών,

ε) περιγραφή της εφαρμογής της πολιτικής του υπόχρεου σχετικά με το καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών,

στ) δέσμευση του υπόχρεου να παρέχει κάθε συμπληρωματική πληροφορία σχετική με τις ενδοομιλικές συναλλαγές του, κατόπιν αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης και εντός εύλογης προθεσμίας, ιδιαιτέρως στη περίπτωση φορολογικού ελέγχου,

ζ) δικαιολόγηση του τρόπου υπολογισμού της αναπροσαρμογής, όταν ο υπόχρεος αναπροσαρμόζει τα φορολογητέα κέρδη του, προκειμένου να συμμορφωθεί με την αρχή των ίσων αποστάσεων,

η) περιγραφή και λεπτομερή αιτιολόγηση τυχόν προσαρμογών που έχουν γίνει για την επίτευξη συγκρισιμότητας,

θ) πρόσθετες πληροφορίες για συναλλαγές που διενεργούνται με συνδεδεμένα πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα ή έχουν τη φορολογική τους κατοικία σε κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα, που σε περίπτωση ομίλου θα περιλαμβάνουν και τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως του/των συνδεδεμένου/ων προσώπου/ων,

ι) διάγραμμα ροής των συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων και των έκτακτων,

κ) αντίγραφα των συμβάσεων που διέπουν τις υπό τεκμηρίωση συναλλαγές.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης περιλαμβάνει, όπως αναφέρθηκε, στα στοιχεία του ειδικό κεφάλαιο, στον οποίο περιγράφονται γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχονται στους Φακέλους και που οφείλονται σε οποιαδήποτε μεταβολή των συνθηκών της αγοράς. Ο υποκείμενος στο φόρο οφείλει να ενημερώνει το Φάκελο έως το τέλος του φορολογικού έτους, εντός του

οποίου λαμβάνει χώρα η παραπάνω μεταβολή. Με την επιφύλαξη των ανωτέρω οι Φάκελοι Τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών μπορούν να χρησιμοποιηθούν για το επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον επικαιροποιηθούν ενσωματώνοντας όλες τις αναγκαίες αλλαγές.

5.4.2.6 Προθεσμίες Υποβολής.

Στην παράγραφο 3 του άρθρου 21 του ΚΦΔ ορίζεται ότι ο Φάκελος Τεκμηρίωσης καταρτίζεται, για τις συναλλαγές των φορολογικών ετών από 1.1.2015 και μετά, μέχρι λήξεως της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Μέσα στην ίδια προθεσμία υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση ο Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών (ΣΠΠ) για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν συντρέχει περίπτωση απαλλαγής από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, υπό τις προϋποθέσεις που περιγράφηκαν παραπάνω. Σημειώνεται ότι αρχικά ο νομοθέτης προέβλεπε διάστημα 50 ημερών, το οποίο μεταβλήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 44 του ν. 4223/2013 και, εν συνεχεία, μεταβλήθηκε πάλι, με τον καθορισμό της λήξης της προθεσμίας υποβολής να συμπίπτει με την προθεσμία υποβολής της ετήσιας φορολογικής δήλωσης εισοδήματος, με την διάταξη του άρθρου 40 παρ. 6^α του Ν.4410/2016¹²⁰.

5.4.2.7 Περιεχόμενο Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών.

Οι υπόχρεοι σε τήρηση Φακέλου Τεκμηρίωσης υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση (Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης του Υπουργείου Οικονομικών) εντός της λήξης της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών είναι συνοδευτικός του Φακέλου Τεκμηρίωσης και υποβάλλεται προκειμένου να αξιοποιηθούν φορολογικά οι παρεχόμενες πληροφορίες και σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να εκλαμβάνεται ως πλήρης και εκτενής τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, προκειμένου να κριθεί ως απόδειξη για την συμβατότητα των τελευταίων με την έννοια της παρ.1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε. («αρχή της ανοιχτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων).

5.4.2.8 Πρόστιμα – Κυρώσεις.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης ή αντίστοιχα ο Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών θεωρείται μη πλήρης ή μη επαρκής εφόσον δεν έχει καταρτιστεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1097/2014, έχει ελλείψεις ως προς το περιεχόμενο ή

¹²⁰ Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 40 παρ.6^α του Ν.4410/2016, η προθεσμία υποβολής του ΣΠΠ είναι έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, και αφορά τις συναλλαγές φορολογικών ετών από 1.1.2015 και μετά σύμφωνα με την διάταξη της παρ.6β του ίδιου άρθρου και νόμου.

περιλαμβάνει ανακριβείς πληροφορίες, που καθιστούν ανέφικτες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις ορθότητας υπολογισμού ή τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομικών συναλλαγών

- **Εκπρόθεσμη Υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών**

Βάσει της παρ. 1 του άρθρου 56 του Ν. 4174/13, η εκπρόθεσμη υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών επισύρει πρόστιμο, υπολογιζόμενο πρόστιμο 1/1000 επί των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογουμένου, για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν δύναται να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ¹²¹.

- **Εκπρόθεσμη Υποβολή Τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών**

Τα παραπάνω ισχύουν και για τις περιπτώσεις που υπάρχει εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικού συνοπτικού πίνακα πληροφοριών. Δηλαδή αφορά στις περιπτώσεις που έχει υποβληθεί εντός του προβλεπόμενου από το νόμο¹²² χρόνου ο ΣΠΠ και στην συνέχεια, μετά την λήξη του χρόνου αυτού, υποβληθεί τροποποιητικός ΣΠΠ. Σε αυτές λοιπόν τις περιπτώσεις, και με την προϋπόθεση ότι η τροποποίηση επιφέρει μεταβολές στα συνολικά ποσά των συναλλαγών πάνω από 200.000 ευρώ, επιβάλλεται και πάλι πρόστιμο ίσο με το 1/1000 επί των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογουμένου, για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν δύναται να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ.

- **Μη υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών**

Και πάλι σύμφωνα με το άρθρο 56 του Ν. 4174/2013 το πρόστιμο της μη υποβολής ΣΠΠ μεταβάλλεται στο 1/100 των συναλλαγών, για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, με κατώτατο επιτρεπόμενο όριο τα δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ και ανώτατο τα δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.

- **Υποβολή ανακριβούς ή ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών**

Το πρόστιμο της περίπτωσης υποβολής ανακριβούς ή ατελούς συνοπτικού πίνακα πληροφοριών ακολουθεί τον υπολογισμό του προστίμου περί της εκπρόθεσμης υποβολής του συνοπτικού με τη διαφορά ότι το 1/1000 υπολογίζεται επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια και επιβάλλεται μόνο όταν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των προς υποχρέωση τεκμηρίωσης συναλλαγών. Προφανώς ισχύουν και τα επιτρεπόμενα όρια του προστίμου όπως ορίζονται παραπάνω (500 ευρώ έως 2.000 ευρώ).

- **Εκπρόθεσμη ή/και μη διάθεση του φακέλου τεκμηρίωσης**

Με την εφαρμογή των άρθρων του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου γίνεται μια προσπάθεια κατηγοριοποίησης των περιπτώσεων εκπρόθεσμης διάθεσης ή/και μη διάθεσης του φακέλου τεκμηρίωσης στην Φορολογική Διοίκηση, με ταυτόχρονη σταδιακή αύξηση του τελικού ποσού του προστίμου. Κριτήριο της εν λόγω

¹²¹ Γκέκας Ν., Ενδοομικές συναλλαγές σύμφωνα με τους ΚΦΕ και ΚΦΔ, Επιχείρηση, Τεύχος 125/2016, Απρίλιος 2016, σελ. 305-309, Τζίφας Γ., Ενδοομικές συναλλαγές - Η συμπλήρωση του Φακέλου Τεκμηρίωσης και του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, Επιχείρηση/Φεβρουάριος 2016, σ. 104 επ.

¹²² Βλ. ο.π. άρθρο 40 παρ.6^α Ν.4410/2016

κατηγοριοποίησης αποτελεί το χρονικό διάστημα που ξεκινά από την ημέρα κοινοποίησης της σχετικής πρόσκλησης για την διάθεση του φακέλου, έως την ημέρα που ο φάκελος τελικά παραδίδεται στην Φ.Δ.

Συνεπώς, διακρίνονται τέσσερις (4) βασικές περιπτώσεις:

α) Ο φάκελος παραδίδεται έως και την 30η ημέρα από την ημέρα κοινοποίησης της σχετικής πρόσκλησης, συνεπώς δεν επιβάλλεται κάποιο πρόστιμο.

β) Ο φάκελος παραδίδεται στο χρονικό διάστημα μεταξύ της 31ης ημέρας και της 60ης ημέρας από την κοινοποίηση της σχετικής πρόσκλησης. Σε αυτή την περίπτωση δεν έχει τηρηθεί το προβλεπόμενο χρονικό περιθώριο και επιβάλλεται πρόστιμο αξίας 5.000 ευρώ.

γ) Ο φάκελος παραδίδεται στο χρονικό διάστημα μεταξύ της 61ης ημέρας και της 90ης ημέρας από την κοινοποίηση της σχετικής πρόσκλησης. Σε αυτή την περίπτωση δεν έχει τηρηθεί το προβλεπόμενο χρονικό περιθώριο και επιβάλλεται πρόστιμο αξίας 10.000 ευρώ.

δ) Ο φάκελος παραδίδεται πέραν της 90ης ημέρας από την κοινοποίηση της σχετικής πρόσκλησης. Σε αυτή την περίπτωση δεν έχει τηρηθεί το προβλεπόμενο χρονικό περιθώριο και επιβάλλεται πρόστιμο αξίας 20.000 ευρώ. Το ίδιο ισχύει και την περίπτωση που τελικά ο φάκελος τεκμηρίωσης δεν τεθεί τελικά στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης.

Στο σημείο αυτό πρέπει να αναφερθεί ότι οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 54 του ΚΦΔ σύμφωνα με τις οποίες σε περίπτωση υποτροπής εντός της πενταετίας από την έκδοση της σχετικής πράξης τα πρόστιμα διπλασιάζονται και σε περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης αυτά τετραπλασιάζονται, εφαρμόζονται και για τις παραβάσεις του άρθρου 56 του ΚΦΔ.

Σχηματικά, οι παραβάσεις και τα πρόστιμα του άρθρου 56 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) αποτυπώνονται στον πίνακα που ακολουθεί:

Πίνακας 5.2

ΠΑΡΑΒΑΣΗ		ΠΡΟΣΤΙΜΟ		
		Ποσοστό στα ακαθ.έσοδα	Κατώτατο	Ανώτατο
Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών	Εκπρόθεσμη/ Ανακριβής υποβολή	1/1000	500€	2.000€
	Μη υποβολή	1/1000	2.500€	10.000€
Εκπρόθεσμη Υποβολή Φακέλου	31-60 ημέρες		5.000€	
	61-90 ημέρες		10.000€	
	91ημέρες/μη υποβολή		20.000€	

5.5 Η φορολογική μεταχείριση των ενδοομιλικών μερισμάτων.

Στο άρθρο 48 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι από το φόρο απαλλάσσονται τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττονται από νομικό πρόσωπο (μητρική εταιρία)¹²³, φορολογικό κάτοικο Ελλάδας, εφόσον σωρευτικά το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή (θυγατρική εταιρεία):

α) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ¹²⁴, όπως ισχύει, και

β) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους μέλους της ΕΕ, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογήν όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και

γ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιοδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, και

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

ε) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.

Το άρθρο 48 του ΚΦΕ δηλαδή προβλέπει την απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των ενδοομιλικών μερισμάτων που αποκτώνται από νομικά πρόσωπα (μητρικές εταιρίες), που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, από συνδεδεμένα νομικά πρόσωπα (θυγατρικές εταιρίες), που έχουν τη φορολογική τους κατοικία σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ ή του ΕΟΧ, εφόσον συντρέχουν οι

¹²³ Βλ. Πολ. 1039/26.1.2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των άρθρων 48 και 63 του Ν 4172/2013, αναφορικά με την απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων και παρακράτησης φόρου ενδοομιλικών πληρωμών», όπου παρατηρείται ότι ο λήπτης των μερισμάτων πρέπει να είναι, κατά τη ρητή διατύπωση του νόμου, νομικό πρόσωπο κατά τα οριζόμενα στην περ. γ) του άρθρου 2 του ΚΦΕ, ήτοι επιχείρηση ή εταιρία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιριών με νομική προσωπικότητα (κεφαλαιουχικές και προσωπικές εταιρίες). Κατά συνέπεια, τα μερίσματα που εισπράττει συνεταιρισμός, νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κοινωνία, κ.λπ. από συνδεδεμένη με αυτήν πρόσωπο, δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του εν λόγω άρθρου και, επομένως, δεν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος.

¹²⁴ Οδηγία 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου της 30ης Νοεμβρίου 2011 σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, στην οποία ενσωματώθηκαν οι διατάξεις της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ, όπως τροποποιήθηκαν με τις Οδηγίες 2003/123/ΕΚ και 2006/98/ΕΚ (<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:345:0008:0016:el:PDF>). Η διάταξη του άρθρου 48 του Ν 4172/2013 στηρίζεται στη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 4 της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπου προβλέπεται ότι το κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας υποχρεούται να μην φορολογεί τα διανεμόμενα προς αυτήν κέρδη από τη θυγατρική της εταιρία ή, εάν τα φορολογεί, να επιτρέπει στη μητρική εταιρία να εκπίπτει από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό της εισόδημα, το φόρο που έχει καταβληθεί για τα διανεμόμενα κέρδη στο όνομα της θυγατρικής εταιρίας (exemption method or credit method).

προϋποθέσεις που θεσπίζονται στην Οδηγία 2011/96/ΕΕ. Συνεπώς, σε αυτήν την περίπτωση η ωφέλεια για τη μητρική εταιρεία ανακύπτει αμέσως, κατά την καταβολή του μερίσματος¹²⁵. Πρέπει να διευκρινισθεί ότι η απαλλαγή από την παρακράτηση στην πηγή των κερδών που η θυγατρική εταιρεία διανέμει στην μητρική της αποσκοπεί στην αποφυγή διπλής ή αλληπάλληλης φορολογήσεως των κερδών αυτών¹²⁶.

Από τη γραμματική ερμηνεία της ανωτέρω διάταξης συνάγεται ότι το πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή των μερισμάτων αρκεί να είναι φορολογικός κάτοικος κράτους μέλους της ΕΕ, και όχι κατ' ανάγκην «άλλου» κράτους μέλους¹²⁷. Σύμφωνα δε με τα προβλεπόμενα στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, στην έννοια του διανέμοντος νομικού προσώπου (θυγατρική εταιρεία) υπό το ελληνικό δίκαιο εμπίπτουν «οι εταιρίες του ελληνικού δικαίου που αποκαλούνται “ανώνυμη εταιρεία”, “εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (ΕΠΕ)”, καθώς και άλλες εταιρείες που έχουν συσταθεί βάσει του ελληνικού δικαίου και υπόκεινται σε φορολογία ανωνύμων εταιρειών στην Ελλάδα»¹²⁸. Επομένως, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, η απαλλαγή τυγχάνει εφαρμογής και στην περίπτωση που τόσο η μητρική όσο και η θυγατρική εταιρεία είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, και όχι μόνον όταν τα πρόσωπα αυτά είναι φορολογικοί κάτοικοι διαφορετικών κρατών μελών της ΕΕ, όπως προβλέπεται στην Οδηγία¹²⁹.

Οι ανωτέρω ρυθμίσεις εφαρμόζονται και για τα ενδοομικά μερίσματα που εισπράττονται από μόνιμες εγκαταστάσεις εταιρειών άλλων κρατών μελών στην Ελλάδα και προέρχονται από τις θυγατρικές τους σε ένα άλλο κράτος μέλος¹³⁰. Με

¹²⁵ Βλ. Φουφόπουλο Γ. Β., *Η έννοια του μερίσματος και η φορολόγησή του*, Επιχείρηση, Τεύχος 119/2015, Οκτώβριος 2015, σελ. 874

¹²⁶ Βλ. και την πολύ ενδιαφέρουσα πρόσφατη με αριθ. C-6/16 απόφαση του ΔΕΕ, με την οποία κρίθηκε ότι αντιτίθεται στο κοινοτικό δίκαιο -και συγκεκριμένα στο άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας [90/435/ΕΟΚ](#) του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών, και στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ- διάταξη εσωτερικού εθνικού δικαίου, η οποία εξαρτά την εφαρμογή της απαλλαγής από την παρακράτηση στην πηγή των κερδών που διανέμονται από εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική εταιρεία σε εγκατεστημένη στην αλλοδαπή μητρική εταιρεία, εφόσον η μητρική αυτή εταιρεία ελέγχεται άμεσα ή έμμεσα από έναν ή περισσότερους κατοίκους τρίτων κρατών, από την προϋπόθεση να αποδείξει η τελευταία ότι η αλυσίδα συμμετοχών δεν έχει ως κύριο σκοπό ή ως έναν από τους κύριους σκοπούς της την άντληση οφέλους από την εν λόγω απαλλαγή.

¹²⁷ Βλ. *Μπάρμπα Ν.*, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, 2016, σελ. 557, ΠΟΛ. 1039/26.1.2015.

¹²⁸ Βλ. ΠΟΛ. 1039/26.1.2015, όπου διεκρινίζεται ότι άλλα πρόσωπα που ενδεχομένως περιλαμβάνονται στο εν λόγω Παράρτημα, όπως για παράδειγμα οι κοινοπραξίες, οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 293 του [Ν 4072/2012](#) χαρακτηρίζονται ως εταιρείες και υπόκεινται βάσει των διατάξεων του νέου ΚΦΕ σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στην Ελλάδα, χαρακτηρίζονται ως νομικές οντότητες με βάση την περ. δ) του άρθρου 2 του ΚΦΕ, με αποτέλεσμα να μην θεωρούνται ότι πληρούν τις προϋποθέσεις του νόμου αυτού και, ως εκ τούτου, να εξαιρούνται από τη ρύθμιση που αφορά την απαλλαγή των μερισμάτων που εισπράττουν μέλη τους από τη φορολογία εισοδήματος.

¹²⁹ Βλ. *Μπάρμπα Ν.*, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, 2016, σελ. 557

¹³⁰ Σύμφωνα με τον ορισμό που δίδεται στην περ. β) του άρθρου 2 της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, ως «μόνιμη εγκατάσταση» νοείται: «ένας καθορισμένος τόπος επιχειρησιακών δραστηριοτήτων σε κράτος μέλος, μέσω του οποίου διεξάγεται, εξ ολοκλήρου ή εν μέρει, η επιχειρηματική δραστηριότητα εταιρείας άλλου κράτους μέλους, στον βαθμό που τα κέρδη από αυτήν τη μόνιμη εγκατάσταση υπόκεινται σε φορολογία στο κράτος μέλος στο

άλλα λόγια, οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών μητρικών εταιρειών στην Ελλάδα υπόκεινται σε σχέση με τα εισπραττόμενα από τις θυγατρικές τους σε ένα άλλο κράτος μέλος στην ίδια φορολογική μεταχείριση με τις μητρικές εταιρείες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα¹³¹.

5.5.1 Απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου ενδοομιλικών πληρωμών που μερίσματα και παρόμοιου είδους πληρωμές.

Η ως άνω διάταξη του άρθρου 48 του ΚΦΕ συμπληρώνεται από τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 63 του ΚΦΕ, όπου προβλέπεται απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου επί των διανεμόμενων μερισμάτων από τη θυγατρική εταιρεία προς τη μητρική της, υπό ανάλογες προϋποθέσεις.

Ειδικότερα, με την διάταξη του άρθρου 63§1 ΚΦΕ προβλέπεται απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου εισοδήματος στα μερίσματα και σε αντίστοιχες πληρωμές που διενεργούνται κατά την διανομή σε νομικό πρόσωπο, εφόσον ο λήπτης των μερισμάτων:

α) κατέχει μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%), βάσει αξίας ή αριθμού, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα σε κέρδη, δικαιώματα ψήφου του φορολογούμενου που προβαίνει στη διανομή,

β) διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής για τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες, και

γ) περιλαμβάνεται στους τύπους απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει, και

δ) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και

ε) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιονδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κατά την διανομή κερδών από τους υποχρέους του άρθρου 61 του ΚΦΕ, που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 63§ 1, δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου 15% (10% μέχρι 31.12.2016) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 ΚΦΕ. Επομένως, κάθε νομικό πρόσωπο της περ. γ' του άρθρου 2 ΚΦΕ ή νομική οντότητα της περ. δ' του ίδιου άρθρου που προβαίνει σε

οποία αυτή βρίσκεται, δυνάμει σχετικής διμερούς φορολογικής σύμβασης, ή, εάν δεν υφίσταται τέτοια σύμβαση, δυνάμει του εθνικού δικαίου.». Βλ. και τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 6 του ΚΦΕ, η οποία βασίζεται στο Μοντέλο της Σύμβασης του ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας [Article 5 of Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), published on October 30, 2015 (<http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm>)].

¹³¹ Βλ. ό.π. Μπάρμπα Ν., Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, 2016, σελ. 558

διανομή κερδών δεν είναι υποχρεωμένο να διενεργεί παρακράτηση φόρου 15% εφόσον συντρέχουν οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις¹³².

5.5.2 Απαλλαγή στους τόκους και στα δικαιώματα που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Με τις διατάξεις του άρθρου 63§2 ΚΦΕ προβλέπεται απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου εισοδήματος με συντελεστή 15% και 20% στους τόκους¹³³ και τα δικαιώματα (royalties)¹³⁴, αντίστοιχα, που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων, ως εξής:

α) Το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που εισπράττει κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον «είκοσι πέντε τοις εκατό (25%)», βάσει αξίας ή αριθμού, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα ψήφου του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή, «ή ο φορολογούμενος που καταβάλλει, κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει, ή ένα τρίτο νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει όσο και του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή».

β) το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής διακρατείται για τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες, και

γ) το νομικό πρόσωπο που εισπράττει:

¹³² Δηλαδή, με τις διατάξεις του ισχύοντος ΚΦΕ η απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου καταλαμβάνει και τα διανεμόμενα μερίσματα προς τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα, κάτι το οποίο δεν προβλεπόταν στον προϊσχύοντα ΚΦΕ (Ν.2238/1994), στον οποίο οριζόταν ότι η απαλλαγή καταλαμβάνει μόνο τα μερίσματα προς τις μητρικές εταιρείες με έδρα την Ε.Ε., βλ. Σταματόπουλος, Δ & Καραβοκύρης Α., Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Ανάλυση- Ερμηνεία, Τόμος Β΄, Άρθρα 44-72, Αθήνα 2017 σ.1350

¹³³ Σύμφωνα με το άρθρο 37§1 ΚΦΕ, ως τόκοι νοούνται τα εισοδήματα που προκύπτουν από απαιτήσεις κάθε είδους απαιτήσεις, είτε εξασφαλίζονται με υποθήκη είτε όχι, και είτε παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη είτε όχι, και ιδιαίτερα εισόδημα από καταθέσεις, κρατικά χρεόγραφα, τίτλους και ομολογίες, με ή χωρίς ασφάλεια, και κάθε είδους δανειακή σχέση, συμπεριλαμβανομένων των πρόσθετων ωφελημάτων (premiums), των συμφωνιών επαναγοράς (repos/ reverse repos) και ανταμοιβών, τα οποία απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή χρεόγραφα.

¹³⁴ Σύμφωνα με το άρθρο 38§1 ΚΦΕ ως δικαιώματα νοούνται τα εισοδήματα που το εισόδημα που αποκτώνται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, προνομιών, σχεδίων ή υποδειγμάτων, σχεδιαγραμμάτων, απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, οι πληρωμές για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας (knowhow), αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και οι πληρωμές για συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων, την ηλεκτρονική λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή, την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων και λοιπών συναφών δικαιωμάτων.

αα) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α της Οδηγίας «Οδηγίας 2003/49/ΕΚ» όπως ισχύει, και

ββ) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της ΕΕ. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και

γγ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β` της Οδηγίας «Οδηγίας 2003/49/ΕΚ»

ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

5.6 Ανακεφαλαιωτικές επισημάνσεις.

Στο πλαίσιο αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής και, κυρίως, στο πλαίσιο αντιμετώπισης της πρακτικής της καταχρηστικής χρησιμοποίησης των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας για την άντληση φορολογικών πλεονεκτημάτων από την εφαρμογή τους, δεν είναι λίγες οι χώρες που προβαίνουν σε ενίσχυση της νομοθεσίας τους για την τεκμηρίωση των ενδοομικών συναλλαγών και την υποκεφαλαιοδότηση των επιχειρήσεων, στη θέσπιση περιορισμών τόσο στις πληρωμές προς εξωχώριες εταιρείες ή εταιρείες που είναι εγκατεστημένες σε μη συνεργάσιμα κράτη ή σε κράτη έχοντα προνομιακό φορολογικό καθεστώς, όσο και στην έμμεση μεταφορά κερδών προς χώρες με χαμηλό φορολογικό συντελεστή ή στη θέσπιση κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών.

Ο έλληνας νομοθέτης θέσπισε τα τελευταία χρόνια μια σειρά νομοθετημάτων (Ν.3091/2002, Ν.3775/2009, Ν.3842/2010, Ν.3943/2011, Ν.4172/2013, Ν.4174/2013), με τα οποία επιχείρησε να αντιμετωπίσει το φαινόμενο, μέσω της πρόβλεψης περιορισμών στην έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ορισμένων δαπανών που πραγματοποιούνται προς εξωχώριες εταιρείες και στη συνέχεια με περιορισμούς τόσο στις πληρωμές προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς όσο και στις τριγωνικές συναλλαγές. Παράλληλα, καθιερώθηκε η υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομικών διασυννοριακών συναλλαγών και θεσπίστηκαν για πρώτη φορά κανόνες για την υποκεφαλαιοδότηση επιχειρήσεων και για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες. Πρόσφατα δε, υιοθετήθηκε και γενικός κανόνας για την φοροαποφυγή¹³⁵, ενώ τελευταία, εισήχθη στο ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο και η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού¹³⁶, που προβλέπεται στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας και άρθρα 9 και 25 του ΠΣ-ΟΟΣΑ.

¹³⁵ Άρθρο 38 ΚΦΕ.

¹³⁶ Άρθρο 63^Α ΚΦΔ και ΠΟΛ 1129/2017 και 1049/2017.

Ειδικά για το ζήτημα της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, να σημειώσουμε ότι από το 2008 έως το 2012 ίσχυαν παράλληλα διατάξεις δύο Υπουργείων (Ανάπτυξης και Οικονομικών), οι οποίες υπηρετούσαν διαφορετικό στόχο, καθώς ο στόχος της μιας διάταξης αφορούσε τον έλεγχο τιμών, ενώ της άλλης τον έλεγχο της μεταφοράς κερδών στην αλλοδαπή. Το 2013, οπότε και η αρμοδιότητα για τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών παρέμεινε αποκλειστικά στο Υπουργείο Οικονομικών, το εγχώριο θεσμικό πλαίσιο εναρμονίστηκε με τα διεθνώς ισχύοντα με απευθείας παραπομπή στις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ. Με το Ν.4172/2013 η υποχρέωση τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων επεκτάθηκε και στις επιχειρηματικές αναδιρθρώσεις, ενώ εναρμονίστηκε η ελληνική νομοθεσία με τα ισχύοντα στην Ε.Ε. για τα ενδοομιλικά μερίσματα και ορισμένες ενδοομιλικές πληρωμές¹³⁷.

Το νομικό και θεσμικό πλαίσιο που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές βρίσκεται πλέον σε αρκετά ικανοποιητικό επίπεδο σε σχέση με την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Προκειμένου όμως να επιτευχθούν οι στόχοι της φορολογικής διοίκησης, είναι σημαντικό να ενθαρρύνεται η προσφυγή των επιχειρήσεων και στην διαδικασία προέγκρισης της μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, ούτως ώστε να αποφεύγονται ή και να επιλύονται αμφισβητήσεις που δημιουργούνται κατά το στάδιο του ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών.

Παράλληλα, θα πρέπει να υπάρχει επικοινωνία της διοίκησης με τους θεσμικούς φορείς χωρών, οι οποίες διαθέτουν εμπειρία στα θέματα των Συμφωνιών Τιμολόγησης των Ενδοομιλικών Συναλλαγών, ούτως ώστε να υιοθετούνται οι πρακτικές τους.

¹³⁷ Από 1/1/2014 μάλιστα εισήχθη για πρώτη φορά στην Ελλάδα η διαδικασία προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, η οποία συνιστά συμφωνία μεταξύ επιχείρησης ή επιχειρήσεων και φορολογικής διοίκησης ή φορολογικών διοικήσεων, που καθορίζει μια κατάλληλη δέσμη κριτηρίων (μέθοδο, στοιχεία σύγκρισης, προσαρμογές κ.λπ.) για τον καθορισμό των τιμών μελλοντικών διασυννοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών για συγκεκριμένη περίοδο, καθώς και τις κρίσιμες παραδοχές υπό τις οποίες θα ισχύει.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα μελέτη παρουσιάσθηκαν βασικά σημεία της φορολογικής αντιμετώπισης του ελέγχου της τιμολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ή, άλλως, της ενδοομιλικής τιμολόγησης, όπως ο όρος αυτός εισήχθη πρόσφατα στη ελληνική νομική πραγματικότητα.

Η ανάγκη τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, αποτέλεσε ζήτημα που απασχόλησε την διεθνή κοινότητα επί σειρά δεκαετιών, λόγω της παγκοσμιοποίησης της ελεύθερης οικονομίας. Στο πλαίσιο αυτό, από νωρίς έγινε αποδεκτό ότι θα πρέπει να θεσπισθεί ένα ενιαίο ρυθμιστικό πλαίσιο, κάτι που οδήγησε στην υιοθέτηση της κοινά αποδεκτής αρχής των ίσων αποστάσεων για την τεκμηρίωση των συναλλαγών. Οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ αποτέλεσαν την πυξίδα για την εφαρμογή των κανόνων της ενδοομιλικής τιμολόγησης, καθώς αυτές είναι το πρότυπο με το οποίο οι μεν επιχειρήσεις τεκμηριώνουν τις συναλλαγές τους, οι δε φορολογικές διοικήσεις οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη τους και να συμβουλεύονται τις Κατ ΟΟΣΑ, όταν ελέγχουν τέτοιου είδους συναλλαγές.

Περαιτέρω, ιδιαιτέρως σημαντική στο πλαίσιο αυτό υπήρξε και η υιοθέτηση, μέσω των Οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α. της διαδικασίας συμφωνιών προκαθορισμένης τιμολόγησης για τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις, που δημιουργούν ένα πιο ασφαλές περιβάλλον στις επιχειρήσεις αναφορικά με την αξιολόγηση των συναλλαγών αυτών και έτσι να προλαμβάνονται περιπτώσεις τυχόν ανεπιθύμητων διορθώσεων των τιμών από τις φορολογικές διοικήσεις. Στο σημείο δε αυτό ο έλληνας φορολογικός νομοθέτης έδειξε ότι διαθέτει επίγνωση των εξελίξεων που διαγράφονταν μπροστά του, αφού με το άρθρο 22 του νέου ΚΦΔ ενσωμάτωσε για πρώτη φορά στο ελληνικό νομικό πλαίσιο την διαδικασία αυτή υπό τον τίτλο Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες γίνεται διόρθωση κερδών από ένα συμβαλλόμενο κράτος παρέχεται η δυνατότητα στην επιχείρηση, προκειμένου να αποτρέψει την διπλή φορολόγηση των κερδών της, που κατά κύριο λόγο λαμβάνει την μορφή της διπλής οικονομικής φορολογίας, να καταφύγει αναλόγως: α) στα άρθρα 9 και 25 του ΠΣ-ΟΟΣΑ, ειδικά για τα ζητήματα της ενδοομιλικής τιμολόγησης, που προβλέπουν αρχικά τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού και, σε περίπτωση αποτυχίας εξεύρεσης λύσης, τη διαδικασία της διαιτησίας και β) αν πρόκειται για συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων που βρίσκονται σε κράτη μέλη της ΕΕ, τη διαδικασία της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Διαιτησίας. Το ζήτημα της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών σε περίπτωση διαφωνίας με τις φορολογικές αρχές αποτελεί σύνθετο και, κατ' επέκταση, αρκετά δαπανηρό ζήτημα για μια επιχείρηση, καθώς οι πολυεθνικές επιχειρήσεις, προκειμένου να χαράξουν την κατάλληλη στρατηγική για να αποφύγουν την διπλή φορολόγηση, θα πρέπει

να εξετάζονυ μια σειρά παραμέτρους ανάλογα με το τι προβλέπει το κάθε εθνικό δίκαιο, ενώ στο πλαίσιο αυτό, πολλές φορές παρατηρούνται και πρακτικές που ενισχύουν την φοροαποφυγή από τις επιχειρήσεις.

Έτσι, στο πλαίσιο του κυριαρχικού ρόλου της ενδοομιλικής τιμολόγησης στη μεταφορά της φορολογητέας ύλης, με σκοπό την φοροαποφυγή των επιχειρήσεων εντάσσεται μεταξύ άλλων και η υιοθέτηση από τον Ο.Ο.Σ.Α. μιας δέσμης μέτρων ενάντια στη Διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη Μετατόπιση των κερδών, γνωστή ως BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), που εγκρίθηκε από τους ηγέτες της G20 το Νοέμβριο του 2015, με σκοπό την καταπολέμηση πρακτικών φοροαποφυγής μέσω της επαύξησης της διαφάνειας με την υποχρεωτική γνωστοποίηση στοιχείων, τον περιορισμό ή και την εξάλειψη της χρήσης παραδοσιακών εργαλείων φορολογικού σχεδιασμού, καθώς και την αυστηροποίηση των πολιτικών ενδοομιλικής τιμολόγησης (transfer pricing). Για τον ίδιο λόγο θεσπίσθηκε στο πλαίσιο της ΕΕ από το Συμβούλιο η Οδηγία 2016/1164/ΕΕ για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής, που χρησιμοποιούνται ευρέως από μεγάλες εταιρείες, γνωστή ως anti-tax-avoidance directive («ATAD I»), η οποία τροποποιήθηκε στις 29 Μαΐου 2017 με την «ATAD II».

Με οδηγό τα ανωτέρω, στο πλαίσιο αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής και κυρίως στο πλαίσιο αντιμετώπισης της πρακτικής της καταχρηστικής χρησιμοποίησης των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας για την άντληση φορολογικών πλεονεκτημάτων από την εφαρμογή τους, δεν είναι λίγες οι χώρες που προβαίνουν σε ενίσχυση της νομοθεσίας τους για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών και την υποκεφαλαιοδότηση των επιχειρήσεων, στη θέσπιση περιορισμών τόσο στις πληρωμές προς εξωχώριες εταιρείες ή εταιρείες που είναι εγκατεστημένες σε μη συνεργάσιμα κράτη ή σε κράτη έχοντα προνομιακό φορολογικό καθεστώς, όσο και στην έμμεση μεταφορά κερδών προς χώρες με χαμηλό φορολογικό συντελεστή ή στη θέσπιση κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών.

Από την πλευρά του ο έλληνας νομοθέτης θέσπισε τα τελευταία χρόνια μια σειρά νομοθετημάτων, με τα οποία επιχείρησε να αντιμετωπίσει το φαινόμενο, μέσω της πρόβλεψης περιορισμών στην έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ορισμένων δαπανών που πραγματοποιούνται προς εξωχώριες εταιρείες και, στη συνέχεια, περιορισμών τόσο στις πληρωμές προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς όσο και στις τριγωνικές συναλλαγές. Παράλληλα, καθιερώθηκε η υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών διασυνοριακών συναλλαγών και θεσπίσθηκαν για πρώτη φορά κανόνες για την υποκεφαλαιοδότηση επιχειρήσεων και για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες. Πρόσφατα δε, υιοθετήθηκε και γενικός κανόνας για την φοροαποφυγή. Το νομικό και θεσμικό πλαίσιο που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές στην Ελλάδα βρίσκεται πλέον σε αρκετά ικανοποιητικό επίπεδο σε σχέση με την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών, ενώ τελευταία, εισήχθη στο ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο και η

Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού που προβλέπεται στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας και άρθρα 9 και 25 του ΠΣ-ΟΟΣΑ.

Προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι της ελληνικής φορολογικής διοίκησης, είναι σημαντικό να ενθαρρύνεται η προσφυγή των επιχειρήσεων στη διαδικασία προέγκρισης της μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, ούτως ώστε να αποφεύγονται ή και να επιλύονται αμφισβητήσεις που δημιουργούνται κατά το στάδιο του ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών. Μένει βεβαίως να δούμε αν η ελληνική φορολογική διοίκηση θα καταφέρει να ανταποκριθεί στο νέο αυτό νομικό πλαίσιο που διαγράφεται μπροστά της, δεδομένου ότι καλείται να καταστήσει άμεσα εφαρμόσιμους τους κανόνες της ενδοομιλικής τιμολόγησης στις ιδιαιτερότητες της ελληνικής πραγματικότητας, έτσι ώστε να μπορεί να τους αξιοποιήσει.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

- *Αθανασάκη Β.*, Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στις χρηματοοικονομικές ενδοομιλικές συναλλαγές, *Επιχείρηση*, Τεύχος 112/20105, Φεβρουάριος 2015, σ. 130-150
- *Αθανασάκη Β.*, Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού στις διμερείς φορολογικές συμβάσεις της Ελλάδας και στη Σύμβαση Διαιτησίας, *Επιχείρηση* τεύχος 141/2017, Οκτώβριος 2017 σ. 860 επ.
- *Αλεξανδρίδου Ε.*, Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών, 2012, Νομική Βιβλιοθήκη.
- *Αυγητίδης*, Το Δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρίας , τόμος 1^{ος}, επιμέλεια Ε.Περάκης εκδ.β'. 2002, Νομική Βιβλιοθήκη
- *Βαρελάς Μ.*, Η διαμόρφωση της εσωτερικής ευθύνης στους Ομίλους Εταιριών, 2007 Νομική Βιβλιοθήκη,
- *Γεωργακόπουλος Λ.Ν.*, Εγχειρίδιο Εμπορικού Δικαίου, Τόμος 1 - Οι έμποροι, Τεύχος 2 - Εταιρίες και συνδεδεμένες επιχειρήσεις, β' εκδ., 2002, Σάκκουλας Αθήνα.
- *Γκέκας Ν.*, Ενδοομιλικές συναλλαγές σύμφωνα με τους ΚΦΕ και ΚΦΔ, *Επιχείρηση*, Τεύχος 125/2016, Απρίλιος 2016, σελ. 305-309
- *Δαβράδος Ν.* Το Δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρίας, τόμος 1, επιμέλεια Ε.Περάκης, εκδ. γ', 2010, Νομική Βιβλιοθήκη.
- *Δουμουλάκης Β.*, Ερμηνευτικές παρατηρήσεις για τους κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας 2009, Τόμος 63^{ος}, σελ 1079-1086
- *Δουμουλάκης Β.*, Σύγκριση πεδίου εφαρμογή άρθρου 39 Κ.Φ.Ε. (υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις) και άρθρου 26 Ν.3728/2008 (κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών), Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας 2009, Τόμος 63ος,, σ.613 επ.
- *Ζαβερδίνου Ζ.*, Εφαρμογή υπερτιμολογήσεων - υποτιμολογήσεων στην επιχειρηματική πρακτική και οι συνέπειες της - σχετική νομολογία : ΣτΕ 995/1995 ΣτΕ 3803/1988, Ε7 2009, σ.139

- Θεοχαροπούλου Ζ., Ζητήματα στη Διεύθυνση Ομίλου Επιχειρήσεων και εταιρική διακυβέρνηση, Σύνδεσμος Ελλήνων Εμπορικών, Νομική Βιβλιοθήκη, 2004
- Καλαμπαλίκη Αικ., Μια νέα Οδηγία κατά της Φοροαποφυγής: Η Ευρωπαϊκή Ένωση ένα βήμα πιο κοντά στην αντιμετώπιση της BEPS, ΘΠΔΔ τεύχος 2/2017, Φεβρουάριος 2017, σ.195 επ.
- Κώστας Σ., Η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, Η Ναυτεμπορική, 11 Φεβρουαρίου 2009, σ.38
- Μαλιώτης Β., Εννοιολογικός προσδιορισμός των όρων: «υποτιμολόγηση» «υπερτιμολόγηση» καθώς και «ανακριβές» «ελλιπές» και «εικονικό στοιχείο», Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, 2008 σ. 736.
- Μάλλιου Α., Η τεκμηρίωση τιμών στις συναλλαγές, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τόμος 63^{ος}, 2009
- Μαλλιού Α. & Σαββαΐδου Α., Η πρακτική του καθορισμού της τιμής των συναλλαγών ως μέθοδος περιορισμού της φοροδιαφυγής ή/και φοροαποφυγής αναφορικά με τα άυλα αγαθά και δικαιώματα στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας 2007 τόμος 61, αρ. 1373, σ. 1221 κ.ε
- Μπάρμπας Ν., Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2103), Κατ' άρθρο ερμηνεία, 2016, Σάκκουλας
- Μπάρμπας Ν., Φοροαποφυγή από νομικής και ηθικής άποψης, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, 2009, σ.1541 επ.
- Νανόπουλος Κ., (2015). Το μέλλον του φορολογικού ελέγχου στις ενδοομιλικές συναλλαγές. Διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://www.newsbeast.gr/financial/arthro/797695/to-mellon-tou-forologikou-eleghou-stis-endoomilikes-sunallages>
- Παμπούκης Χ., Δίκαιο Διεθνών Συναλλαγών, 2009
- Περάκης Ε., Γενικό Μέρος Εμπορικού Δικαίου, 1999
- Περάκης Ε. (επιμ.), Το δίκαιο της ανώνυμης εταιρείας, Τόμος 1^{ος}, Εισαγωγικό μέρος και γενικές διατάξεις, β' εκδ, 2002.
- Περάκης Ε. (επιμ.), Το δίκαιο της ανώνυμης εταιρείας, Τόμος 6^{ος}, Λογιστικό δίκαιο, β' εκδ, 2000
- Περάκης Ε. (επιμ.), Το δίκαιο της ανώνυμης εταιρείας. Κατ' άρθρο ερμηνεία του ΚΝ 2190/1920, γ' εκδ, 2010

- Περάκης Ε., Πτωχευτικό δίκαιο, 2012, Νομική Βιβλιοθήκη
- Πέρου Αικ., Διασυνοριακή μεταφορά ζημιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων της ΕΕ, ΔΕΕ 11/2004 (ΕΤΟΣ 10^ο) σελ 1139-1147.
- Πέρου Αικ., Η διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού των Διεθνών Διμερών Συμβάσεων για την αποφυγή διπλής φορολογίας του εισοδήματος και του κεφαλαίου, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας 2002, σ. 581 επ.
- Ρόκας, Ι., εισήγηση στο 13^ο Πανελλήνιο Συνέδριο του Συνδέσμου Ελλήνων Εμπορικόλογων, «Η οργάνωση της επιχείρησης των κεφαλαιουχικών εταιριών», Κέρκυρα 2003, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2004.
- Ρόκας Ν., Εμπορικές Εταιρίες, 2008
- Σαββαΐδου Α. Κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, 2009, Τόμος 63^ο, Αριθμός 1421.
- Σαββαΐδου, Α. Το transfer pricing στο προσκήνιο των διεθνών φορολογικών εξελίξεων και η εφαρμογή του στην Ελλάδα, 2014. Διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση : <http://www.capital.gr/story/2155269>.
- Σαριδάκη Κ., “Η φορολογική αντιμετώπιση των μερισμάτων μεταξύ νομικών προσώπων και οντοτήτων”, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ 2017 σ. 520 επ
- Σωτηρόπουλος Γ., σε ΔικΑΕ (επιμ.Ε.Περάκη), Νομική Βιβλιοθήκη, τόμος 6^ο. 2000
- Σταματόπουλος Δ. & Καραβοκύρης Α., Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Ανάλυση- Ερμηνεία, Τόμος Β΄, Άρθρα 44-72, Β΄ έκδοση, Αθήνα 2017, Εκδόσεις Σταματόπουλος
- Τζίφας Γ., Ενδοομιλικές συναλλαγές - Η συμπλήρωση του Φακέλου Τεκμηρίωσης και του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, Επιχείρηση/Φεβρουάριος 2016, σ. 104 επ.
- Τσαρμπαλής Φ. & Ρουμπής Κ., Οι κανόνες transfer pricing στην Ελλάδα μετά το Ν3728/2008, Επιχείρηση Μάιος 49/2009
- Τσιρίκος Μ. & Ζαφειρόπουλος Δ.Π., Ρύθμιση ζητημάτων transfer pricing στο Ελληνικό και Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο, ΔΕΕ2/2004 (Ετος 10^ο)
- Τσουρουφλής Α., Η ενδοομιλική τιμολόγηση (Transfer Pricing), 2010, Νομική Βιβλιοθήκη.

- Φουφόπουλος Γ. Β., Η έννοια του μερίσματος και η φορολόγησή του, Επιχείρηση, Τεύχος 119/2015, Οκτώβριος 2015, σελ. 874.
- Φινοκαλιώτης Κ., Φορολογικό δίκαιο, έκδ., 2014, Σάκκουλας
- Φορτσάκης Θ. /Σαββαΐδου Αικ., Φορολογικό δίκαιο, δ' έκδ., 2013 Νομική Βιβλιοθήκη

Ξενογλώσση Βιβλιογραφία

- Bakker, A & Levey, M. Transfer Pricing and Intra-Group Financing, 2012 IBFD
- Borkowski S.C., Choosing a transfer pricing method. A study of the domestic and international decision making process, 1992
- Clausing, Kimberly A., Tax-motivated transfer pricing and US intrafirm trade prices, *Journal of Public Economics*, 2003 Vol. 87, pp. 2207-2223.
- Deloitte, 2015 Global Transfer Pricing Country Guide, Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/Global/Documents/Tax/dttl-tax-transfer-pricing-country-guide-2015.pdf>
- DiMatteo L. & Dhooge L., *International Business Law — A Transactional Approach*, 2005.
- Feinschreiber R., *Transfer pricing methods*, 2004
- Hedy C., *The Allocation of Profits and the OECD Approach to Business Restructuring*, School of Economics, 2010 *University of Kent*.
- IBFD *International Tax Glossary*, 6^η έκδ., 2009
- Keens van Raad, *Materials on International, TP & EU, Tax Law*, Sixteenth edition, 2016, International Tax Center Leiden, *OECD Transfer Pricing Guidelines 2016*, σ. Α-1146 επ.
- *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators*. Paris: *OECD Publication Services*, 2010
- *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2016.
- *OECD, Committee on Fiscal Affairs' Report on Thin Capitalization(1986)*

- Romano, Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Ruling System, 2002

Διαδικτυακοί τόποι

- <https://lawdb.intrasoftnet.com/index.php>
- <http://www.capital.gr/>
- <http://www.newsbeast.gr/>
- <http://www.taxheaven.pr/>
- <http://www.lib.unipi.gr/>
- <http://epixeirisi.gr/>
- <http://www.transferpricing.gr>
- <https://www.taxexperts.gr/>
- <http://www.tpweek.com/>
- <http://www.oecd.org/>
- <http://www.ibfd.org/>
- <http://www.forotogikanea.gr/>
- <http://www.sciencedirect.com/>
- <http://www.elsevier.com/>