

Πανεπιστήμιο Πειραιώς

Σχολή Οικονομικών Επιχειρηματικών και Διεθνών Σπουδών

**Διατμηματικό πρόγραμμα μεταπτυχιακών σπουδών
«ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ – MASTER IN LAW AND
ECONOMICS**



**Διπλωματική εργασία με θέμα
«Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις»**

**Κωστακιώτη Ιφιγένεια
Επιβλέπουσα καθηγήτρια: Σινανιώτη Αριστέα
Πειραιάς, 2019**

Παράρτημα Β: Βεβαίωση Εκπόνησης Διπλωματικής Εργασίας




**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
«ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ»**

ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΕΚΠΟΝΗΣΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

(περιλαμβάνεται ως ξεχωριστή (δεύτερη) σελίδα στο σώμα της διπλωματικής εργασίας)

Δηλώνω υπεύθυνα ότι η διπλωματική εργασία για τη λήψη του μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών, του Πανεπιστημίου Πειραιώς, «Δίκαιο και Οικονομία» με τίτλο «Συνδεδεμένες επιχειρήσεις», έχει συγγραφεί από εμένα αποκλειστικά και στο σύνολό της. Δεν έχει υποβληθεί ούτε έχει εγκριθεί στο πλαίσιο κάποιου άλλου μεταπτυχιακού προγράμματος ή προπτυχιακού τίτλου σπουδών, στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, ούτε είναι εργασία ή τμήμα εργασίας ακαδημαϊκού ή επαγγελματικού χαρακτήρα.

Δηλώνω επίσης υπεύθυνα ότι οι πηγές στις οποίες ανέτρεξα για την εκπόνηση της συγκεκριμένης εργασίας, αναφέρονται στο σύνολό τους, κάνοντας πλήρη αναφορά στους συγγραφείς, τον εκδοτικό οίκο ή το περιοδικό, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο. Παράβαση της ανωτέρω ακαδημαϊκής μου ευθύνης αποτελεί ουσιώδη λόγος για την ανάκληση του πτυχίου μου.

Υπογραφή Μεταπτυχιακής Φοιτήτριας.....

Όνοματεπώνυμο Κωστακιώτη Ιφιγένεια

Ημερομηνία 07/06/2019

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Περίληψη	6
Κεφάλαιο 1 ^ο : Νομικό πλαίσιο συνδεδεμένων επιχειρήσεων	7
1.1. Εισαγωγή.....	7
1.2. Ορισμός συνδεδεμένων επιχειρήσεων	8
1.2.1. Περίοδος 2008 έως 2011	8
1.2.1.1. Παραδείγματα συνδεδεμένων επιχειρήσεων.....	10
1.2.2. Περίοδος 2012 έως 2013.....	11
1.2.2.1. Παραδείγματα συνδεδεμένων επιχειρήσεων.....	12
1.2.3. Περίοδος 2014 έως σήμερα.....	12
1.2.3.1. Παραδείγματα συνδεδεμένων επιχειρήσεων.....	15
1.3. Υποχρεώσεις συνδεδεμένων επιχειρήσεων.....	17
1.3.1. Περίοδος 2008 – 2011.....	17
1.3.2. Περίοδος 2012 – 2013.....	18
1.3.3. Περίοδος 2014 έως σήμερα.....	18
1.3.4. Λοιπές υποχρεώσεις.....	19
1.3.4.1. Απαγορευμένες συναλλαγές (Ν. 4548/2019).....	19
1.3.4.2. Υποχρεώσεις ενοποίησης χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Ν. 4308/2014).....	22
1.4. Απαλλαγές.....	25
1.4.1. Περίοδος 2008 – 2011.....	25
1.4.2. Περίοδος 2012 – 2013.....	26
1.4.3. Περίοδος 2014 έως σήμερα.....	27
1.5. Πρόστιμα.....	27
1.6. Τιμολόγηση ενδοομιλικών συναλλαγών	29
1.7. Συμπεράσματα	30
1.8. Βιβλιογραφία 1 ^{ου} κεφαλαίου.....	30

Κεφάλαιο 2 ^ο : Τεκμηρίωση Ενδοομιλικών Συναλλαγών.....	31
2.1. Εισαγωγή.....	31
2.2. Φάκελος τεκμηρίωσης	31
2.3. Κατάσταση Ενδοομιλικών Συναλλαγών και Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών	35
2.3.1. Προθεσμίες υποβολής.....	36
2.4. Κατηγορίες ενδοομιλικών συναλλαγών.....	36
2.5. Τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών	39
2.5.1. Μέθοδοι τεκμηρίωσης.....	39
2.5.1.1. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price Method - CUP).....	41
2.5.1.1.1. Παραδείγματα εφαρμογής.....	43
2.5.1.2. Μέθοδος Τιμής Μεταπώλησης (Resale Price Method - RPM).....	45
2.5.1.3. Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus Method - CPM)	46
2.5.1.3.1. Παραδείγματα εφαρμογής.....	47
2.5.1.4. Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method - TNMM)	48
2.5.1.4.1. Χρήση βάσεων δεδομένων.....	53
2.5.1.4.2. Παραδείγματα εφαρμογής.....	58
2.5.1.5. Μέθοδος επιμερισμού κερδών (Profit Split Method - PSM)	65
2.5.1.6. Άλλες μέθοδοι	66
2.6. Επιλογή ελεγχόμενου μέρους.....	66
2.7. Ειδικά θέματα ενδοομιλικής τιμολόγησης.....	67
2.7.1. Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης	67
2.8. Συμπεράσματα	69
2.9. Βιβλιογραφία 2 ^{ου} κεφαλαίου.....	69
Κεφάλαιο 3 ^ο : Διεθνείς πρακτικές για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις.....	70
3.1. Εισαγωγή.....	70
3.2. Country By Country Reporting (CBS Reporting).....	70

3.2.1. Νομικό πλαίσιο	70
3.2.2. Προθεσμίες υποβολής και πρόστιμα.....	72
3.2.3. Παραδείγματα	73
3.3. Base Erosion Profit Shifting (BEPS)	77
3.4. Γενικές αρχές και κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ	78
3.5. Συμπεράσματα	79
3.6. Βιβλιογραφία 3 ^ο κεφαλαίου.....	80
Κεφάλαιο 4 ^ο : Συμπεράσματα	81
Βιβλιογραφία.....	82
Παράρτημα.....	83
Παράρτημα Ι	84
Παράρτημα ΙΙ.....	92
Παράρτημα ΙΙΙ.....	93
Παράρτημα ΙV	99

Περίληψη

Στην παρούσα εργασία θα αναπτυχθεί το θέμα των συνδεδεμένων επιχειρήσεων του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013. Πιο συγκεκριμένα, η εργασία αυτή αναλύει το υπό εξέταση θέμα από την εισαγωγή του στην ελληνική νομοθεσία με τον Ν.3728/2008 του Υπουργείου Ανάπτυξης και παρακολουθεί την εξέλιξη της νομοθεσίας διαχρονικά μέχρι και σήμερα.

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας αναλύονται η έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και προσώπων με τον εκάστοτε ισχύοντα Νόμο, οι υποχρεώσεις τους προς υποβολή και τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, οι προϋποθέσεις απαλλαγών τους καθώς και τα σχετικά πρόστιμα. Γίνεται επίσης αναφορά στις οδηγίες σχετικά με τον τρόπο τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών (αρχή των ίσων αποστάσεων).

Το δεύτερο κεφάλαιο αναφέρεται στην τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Πιο συγκεκριμένα, γίνεται αναφορά στον φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών και τη δομή και το περιεχόμενο που αυτός πρέπει να έχει με βάση την σχετική νομοθεσία. Αναλύεται επίσης η κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών και ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών καθώς και οι προθεσμίες υποβολής. Στη συνέχεια γίνεται εκτενής αναφορά στις κατηγορίες ενδοομιλικών συναλλαγών, τις μεθόδους τεκμηρίωσης και την προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Τέλος, στο τρίτο κεφάλαιο της εργασίας γίνεται αναφορά στις διεθνείς πρακτικές για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Πιο συγκεκριμένα, αναλύεται η νέα υποχρέωση των πολυεθνικών ομίλων για το Country By Country Reporting βάσει της πρόσφατης ελληνικής νομοθεσίας, αναφερόμαστε στις τελευταίες εξελίξεις των BEPS (Base Erosion Profit Shifting) και στις γενικές αρχές του ΟΟΣΑ που απετέλεσαν και αποτελούν την βάση για τις εξελίξεις στον τομέα των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Συμπερασματικά, στην παρούσα εργασία γίνεται προσπάθεια συγκέντρωσης του δαιδαλώδους νομικού πλαισίου που ίσχυσε διαχρονικά για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε συνάρτηση πάντα με την πρακτική εφαρμογή του.

Κεφάλαιο 1^ο: Νομικό πλαίσιο συνδεδεμένων επιχειρήσεων

1.1. Εισαγωγή

Η έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και των ενδοομιλικών συναλλαγών εισάγεται στην Ελλάδα το 2008 και συγκεκριμένα με το άρθρο 26 του Ν. 3728/2008 του Υπουργείου Ανάπτυξης. Στην συνέχεια εκδίδονται οι υπουργικές αποφάσεις Α2 – 8092/ 31-12-2008, Α2 – 2233/ 07-05-2009 και Α2 – 1225/ 07-06-2010, οι οποίες επεξηγούν διάφορα θέματα που προέκυψαν κατά την εφαρμογή του νόμου. Οι υποχρεώσεις που πηγάζουν από το άρθρο 26 του Ν. 3728/2008, ισχύουν μέχρι και την 30/12/2011. Η παύση της ισχύος γίνεται με το άρθρο 39γ, όπως αυτό εισήχθη με το άρθρο 11 του Ν. 4110/2013 § 16.

Το Υπουργείο Οικονομικών εισάγει την έννοια των ενδοομιλικών συναλλαγών το 2009, με το Ν. 3775/2009. Τα άρθρα 1 και 2 τροποποιούν το άρθρο 39 και εισάγουν το άρθρο 39α στο Ν. 2238/1994. Με τις διατάξεις αυτές το Υπουργείο Οικονομικών επιβάλλει στις υπόχρεες επιχειρήσεις να τηρούν έναν δεύτερο φάκελο τεκμηρίωσης, καθώς τόσο τα κριτήρια υπαγωγής όσο και η έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι διαφορετικές σε σχέση με τις διατάξεις του Υπουργείου Ανάπτυξης. Η διευκρινήσεις σχετικά με την εφαρμογή του θα δίνονταν με εγκύκλιο του Υπουργού Οικονομικών, η οποία όμως ποτέ δεν εκδόθηκε.

Το 2013 το Υπουργείο Οικονομικών πραγματοποιεί σημαντικές αλλαγές στο νομοθετικό πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών. Συγκεκριμένα με τον 4110/2013 τροποποιούνται τα άρθρα 39 και 39β του 2238/1994 και θα προστίθεται το 39γ. Σημαντικές μεταβολές στα παραπάνω άρθρα επέρχονται με τα άρθρα 91 του 4182/2013, σχετικά με τον χειρισμό των τόκων και την προθεσμία υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών και 18 του 4223/2013. Σχετικές διευκρινίσεις για την υποβολή του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφόρησης δόθηκαν με την ΠΟΛ 1179/2013.

Οι υποχρεώσεις που πηγάζουν από τα άρθρα 39, 39α, 39β και 39γ του Ν. 2238/1994 παύουν να ισχύουν από τις χρήσεις που αρχίζουν μετά την 01/01/2014, καθώς ο Ν. 2238/1994 αντικαθίσταται από το Ν. 4172/2013. Σύμφωνα με αυτόν, οι διατάξεις που διέπουν τις ενδοομιλικές συναλλαγές αναφέρονται στο άρθρο 50, σε συνδυασμό με τα άρθρα 21, 22, 57 και 58 του Ν. 4174/2013. Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των ανωτέρω άρθρων δόθηκαν με τις ΠΟΛ. 1097 και 1144 που εκδόθηκαν το 2014. Τέλος, σημαντικές τροποποιήσεις επήλθαν με την Εγκύκλιο ΔΕΛ Δ 1168423/19.12.2014.

1.2. Ορισμός συνδεδεμένων επιχειρήσεων

1.2.1. Περίοδος 2008 έως 2011

Η έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και των ενδοομιλικών συναλλαγών εισάγεται στην Ελλάδα το 2008 και συγκεκριμένα με το άρθρο 26 του Ν. 3728/2008 του Υπουργείου Ανάπτυξης, όπως αυτή περιγράφεται στα άρθρα 42^ε και 96 του Ν. 2190/1920:

Άρθρο 42^ε¹:

«...Για την εφαρμογή αυτού του Νόμου, συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι:

α. Οι επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική. Σχέση μητρικής σχέσης προς θυγατρική υπάρχει όταν μία επιχείρηση (μητρική):

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

(ββ) ή ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής,

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

δδ) - ή έχει την εξουσία να ασκεί ή πράγματι ασκεί κυριαρχική επιρροή ή έλεγχο σε άλλη επιχείρηση (θυγατρική επιχείρηση), - ή, με άλλη επιχείρηση (θυγατρική επιχείρηση), υπάρχουν στην ενιαία διεύθυνση της μητρικής επιχείρησης.

Για την εφαρμογή των παραπάνω υποπεριπτώσεων στα ποσοστά συμμετοχής ή στα δικαιώματα ψήφου, καθώς και στα δικαιώματα διορισμού ή ανάκλησης που έχει η μητρική επιχείρηση, πρέπει

¹ ΦΕΚ Α' 37/30.3.1963 Ν. 2190/1920

να προστίθενται τα ποσοστά συμμετοχής και τα δικαιώματα κάθε άλλης επιχείρησης που είναι θυγατρική της ή θυγατρική θυγατρικής της.

Για την εφαρμογή των παραπάνω περιπτώσεων (αα), (ββ), (γγ) και (δδ), από τα αναφερόμενα ποσοστά συμμετοχής ή δικαιώματα ψήφου πρέπει να αφαιρούνται εκείνα που απορρέουν από:

(1) τις μετοχές ή τα μερίδια που κατέχονται για λογαριασμό άλλου προσώπου εκτός της μητρικής ή θυγατρικής επιχείρησης, ή

(2) τις μετοχές ή τα μερίδια που κατέχονται για εγγύηση, εφόσον τα δικαιώματα αυτά ασκούνται σύμφωνα με τις οδηγίες που έχουν δοθεί, ή που κατέχονται για ασφάλεια δανείων που χορηγήθηκαν στα πλαίσια συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας στον τομέα της χορήγησης δανείων, υπό τον όρο ότι αυτά τα δικαιώματα ψήφου ασκούνται προς όφελος του παρέχοντος την εγγύηση.

Για την εφαρμογή των παραπάνω περιπτώσεων (αα) και (ββ), από το σύνολο του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή εταίρων της θυγατρικής επιχείρησης πρέπει να αφαιρούνται τα ποσοστά κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου που απορρέουν από τις μετοχές ή μερίδια που κατέχονται, είτε από την ίδια επιχείρηση, είτε από θυγατρικές της επιχειρήσεις, είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό των επιχειρήσεων αυτών.

β) Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις της προηγούμενης περίπτωσης α, και κάθε μία από τις θυγατρικές ή τις θυγατρικές των θυγατρικών των συνδεδεμένων αυτών επιχειρήσεων.

γ) Οι θυγατρικές επιχειρήσεις των προηγούμενων περιπτώσεων α και β, άσχετα αν μεταξύ των θυγατρικών αυτών δεν υπάρχει απευθείας δεσμός συμμετοχής.

δ) Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις των προηγούμενων περιπτώσεων α, β και γ και κάθε άλλη επιχείρηση που συνδέεται με αυτές με τις σχέσεις των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 96.

Άρθρο 96²:

1. Με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 90 έως και 94, κάθε επιχείρηση, που διέπεται από το ελληνικό δίκαιο, υπόκειται σε ενοποίηση εφόσον:

² ΦΕΚ Α' 37/30.3.1963

α) η επιχείρηση αυτή, καθώς και μία ή περισσότερες επιχειρήσεις με τις οποίες δεν συνδέεται με τις σχέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 42ε, παρ. 5 περ. α', έχουν τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση κατόπιν συμβάσεως που έχει συναφθεί με την πρώτη επιχείρηση ή σύμφωνα με όρους του καταστατικού τους, ή

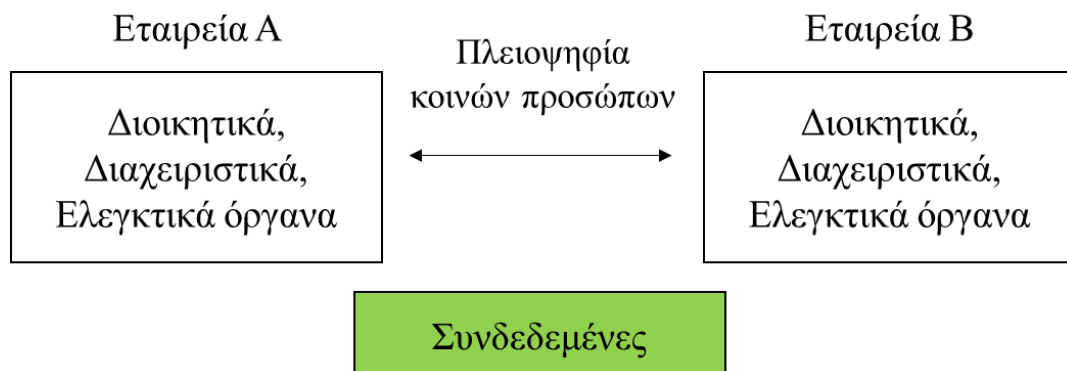
β) τα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανα της επιχείρησης αυτής, καθώς και μιας ή περισσότερων επιχειρήσεων με τις οποίες δεν συνδέεται με τις σχέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 42ε παρ. 5 περ. α', αποτελούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα που ασκούν καθήκοντα κατά τη διάρκεια της χρήσης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

2. Η προηγούμενη παρ. 1 έχει εφαρμογή μόνο στην περίπτωση που μία ή περισσότερες επιχειρήσεις από τις αναφερόμενες στην παράγραφο αυτή έχουν μία από τις εταιρικές μορφές που προβλέπονται από την παρ. 2 του άρθρου 90.

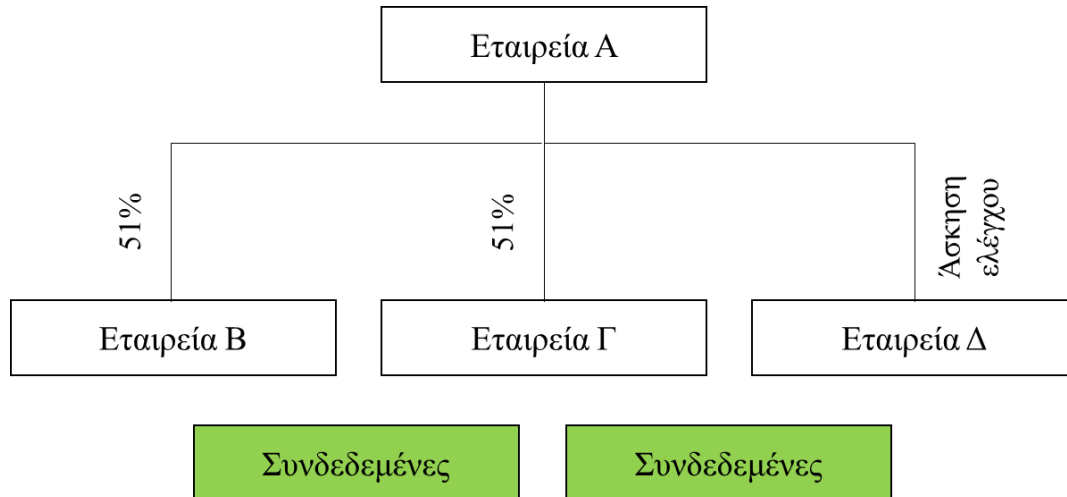
Παρατηρούμε ότι κρίσιμο σημείο για το Ν.2190/1920 προκειμένου να χαρακτηριστούν δύο ή περισσότερες επιχειρήσεις ως συνδεδεμένες αποτελεί η **άσκηση ελέγχου**, οπότε εξετάζεται κάθε φορά αν και εφόσον ο έλεγχος των επιχειρήσεων ασκείται από άλλες επιχειρήσεις ή ασκείται από διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανα τα οποία αποτελούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα.

1.2.1.1. Παραδείγματα συνδεδεμένων επιχειρήσεων

- Η εταιρεία Α και η εταιρεία Β θεωρούνται συνδεδεμένες εφόσον υφίσταται πλειοψηφία κοινών προσώπων σε τουλάχιστον ένα από τα παρακάτω όργανα:



- Παρατηρούμε ότι στην παρακάτω περίπτωση, οι εταιρείες Β, Γ και Δ, παρ' ότι δεν συμμετέχουν η μία στην άλλη, είναι συνδεδεμένες λόγω μετοχικής, διοικητικής ή εκτελεστικής εξάρτησης από την εταιρεία Α (μητρική):



1.2.2. Περίοδος 2012 έως 2013

Η ψήφιση του Ν. 4110/2013, που τροποποίησε τα άρθρα 39 και 39α και εισήγαγε τα άρθρα 39β και 39γ, επέφερε σημαντικές μεταβολές στον ορισμό των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Η πρώτη μεταβολή ήταν η “κατάργηση” του άρθρου 26 του Ν 3728/2008 του ΥΠΙΑΝ, καθώς από 01/12/2012, αλλάζει η έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα, με τις μεταβολές που επέφερε ο Ν 4110/2013 στο άρθρο 39 §2 του 2238/1994, ο νέος ορισμός των συνδεδεμένων επιχειρήσεων έχει ως εξής³:

«2. Ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιάδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, ιδίως λόγω συμμετοχής της μίας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων, καθώς και οι επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν σε μία από τις συνδεδεμένες τα ανωτέρω δικαιώματα ή δυνατότητες επιρροής.»

Πλέον κριτήρια για να καταστούν οι επιχειρήσεις συνδεδεμένες δεν είναι μόνο η συμμετοχή της μιας επιχείρησης στο κεφάλαιο / διοίκηση μιας άλλης η ύπαρξη κοινών προσώπων στο

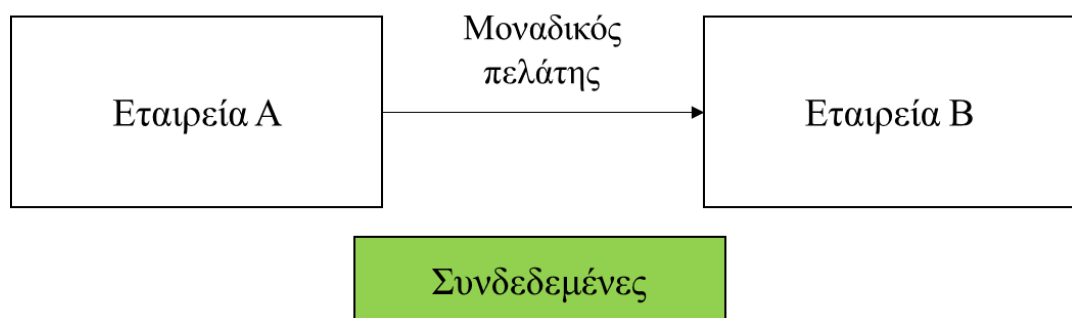
³ ΦΕΚ Α' 17/23-01-2013 Ν. 4110/2013

κεφάλαιο / διοίκηση, αλλά πρέπει να εξετάζεται εάν υφίσταται άμεση ή έμμεση οικονομική εξάρτηση των επιχειρήσεων, μέσω των συναλλαγών τους ή εάν υπάρχει άμεση ή έμμεση διοικητική εξάρτηση.

Προφανώς αυτές οι προϋποθέσεις είναι ευρύτερες των όσων ορίζονταν στο άρθρο 26 του 3728/2008 και μέχρι ένα σημείο “υποκειμενικές” κυρίως ως προς τον χαρακτηρισμό της υπαρξης ή όχι της άμεσης ή έμμεσης οικονομικής / διοικητικής εξάρτησης.

1.2.2.1. Παραδείγματα συνδεδεμένων επιχειρήσεων

- Η εταιρεία Α και η εταιρεία Β θεωρούνται συνδεδεμένες εφόσον υφίσταται σχέση ουσιώδους οικονομικής εξάρτησης μεταξύ τους:



1.2.3. Περίοδος 2014 έως σήμερα

Για τις περιόδους που αρχίζουν από 01/01/2014, ο Ν. 2238/1994 παύει να ισχύει και την θέση του καταλαμβάνει ο Ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με τον Ν. 4174/2013. Συγκεκριμένα με το άρθρο 2 του Ν. 4172/2013, δίνονται οι ορισμοί των συγγενικών προσώπων και των συνδεδεμένων προσώπων ως εξής⁴:

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

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

⁴ ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013 Ν. 4172/2013

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

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

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

Ο νόμος 4172/2013 υιοθετεί μια ποιο ευρεία άποψη για το χαρακτηρισμό δύο ή περισσότερων επιχειρήσεων ως συνδεδεμένες καθώς εντάσσει στον ορισμό τους την έννοια του συγγενικού προσώπου. Με βάση τον υπό εξέταση νόμο, δύο ή περισσότερες επιχειρήσεις χαρακτηρίζονται συνδεδεμένες όχι μόνο όταν διοικούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα αλλά και στην περίπτωση που ο έλεγχος ασκείται από διαφορετικά πρόσωπα, τα οποία όμως έχουν συγγενική σχέση μεταξύ τους.

Επίσης το ποσοστό συμμετοχής για τον ορισμό των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ορίζεται στο 33% των μετοχών, μεριδίων, δικαιωμάτων ψήφου ή του κεφαλαίου, ποσοστό το οποίο γενικά δεν αρκεί από μόνο του για την άσκηση ελέγχου μιας επιχείρησης.

Από την εξέταση των παραπάνω ορισμών διακρίνουμε επίσης έναν περιορισμό στην έννοια του συνδεδεμένου προσώπου, σε σχέση με τα όσα όριζε το άρθρο 39 του Ν. 2238/1994, καθώς η έννοια της άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους οικονομικής ή διοικητικής εξάρτησης περιγράφεται με σαφήνεια.

Με βάση το δεύτερο εδάφιο της ΠΟΛ. 1142/27.2.2015, διευκρινίζονται ακόμη τα παρακάτω:

«Για την εφαρμογή των υποπεριπτώσεων αα' και ββ' της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, οι έμμεσες συμμετοχές προκύπτουν με πολλαπλασιασμό των κατεχόμενων ποσοστών μέσω των διαδοχικών βαθμίδων.

Εάν, για παράδειγμα, η εταιρεία Α συμμετέχει με ποσοστό 80% στο κεφάλαιο της εταιρείας Β, η Β με τη σειρά της συμμετέχει με ποσοστό 60% στο κεφάλαιο της εταιρείας Γ και η Γ συμμετέχει με ποσοστό 80% στο κεφάλαιο της εταιρείας Δ, τότε η εταιρεία Α συμμετέχει έμμεσα, με 48% ($80\% \times 60\%$) στο κεφάλαιο της εταιρείας Γ και με 38,4% ($48\% \times 80\%$) στο κεφάλαιο της εταιρείας Δ.

Επίσης, σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ενός προσώπου από άλλο πρόσωπο ή άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης δύο προσώπων από τρίτο πρόσωπο, κατά την έννοια της υποπερίπτωσης γγ' των ως άνω διατάξεων, υπάρχει όταν ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά), προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις παρακάτω περιπτώσεις/καταστάσεις:

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

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

- το πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις του άλλου προσώπου και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού του δανειολήπτη,
- τρίτο πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις και στα δύο πρόσωπα και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων

(αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού των δανειοληπτών,

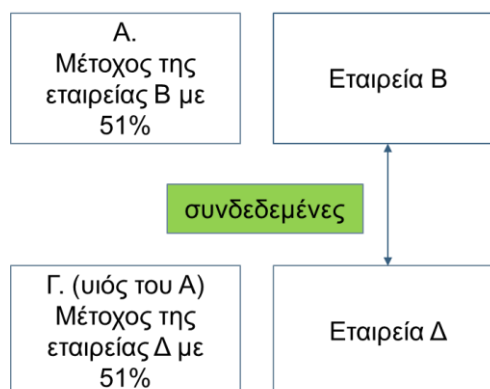
- το ένα πρόσωπο προμηθεύει ή ορίζει τον/τους προμηθευτές σε ποσοστό τουλάχιστον ενενήντα τοις εκατό (90%) των πρώτων και βοηθητικών υλών που απαιτούνται για την παραγωγή του συνόλου των προϊόντων του άλλου προσώπου και προκύπτει από σύμβαση (έγγραφη ή προφορική) ότι καθορίζει τις τελικές τιμές πώλησης των προϊόντων. Η σχέση δικαιοπάροχου - δικαιοδόχου σε περιπτώσεις συμβάσεων δικαιόχρησης (franchising) δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013,

- Η σχέση του αποκλειστικού ή κύριου προμηθευτή εμπορευμάτων ή παροχής υπηρεσιών ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο, δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013.»

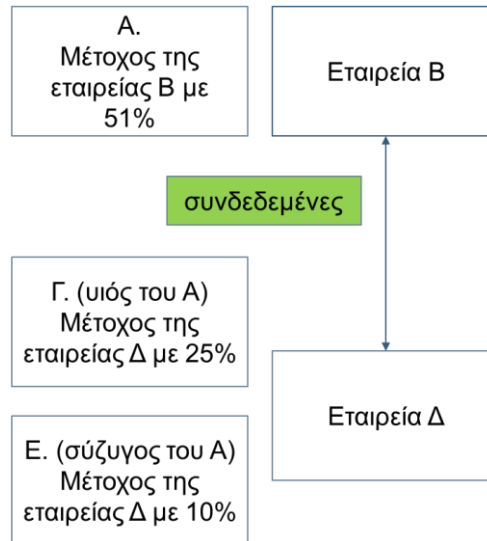
1.2.3.1. Παραδείγματα συνδεδεμένων επιχειρήσεων

Στην παρούσα υποενότητα θα παρουσιάσουμε ορισμένα ενδεικτικά παραδείγματα σύμφωνα με την υφιστάμενη νομοθεσία (2014 και μετά):

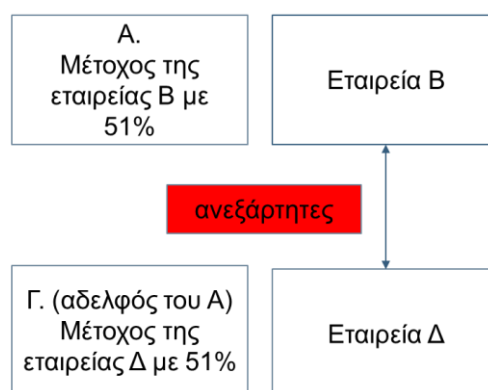
- Έστω ότι ο Α είναι μέτοχος στην εταιρεία Β με 51% και ο Γ, ο οποίος είναι υιός του Α, είναι μέτοχος στην εταιρεία Δ με 51%. Στην περίπτωση αυτή οι επιχειρήσεις Β και Δ θεωρούνται συνδεδεμένες βάση του Ν.4172/2013, καθώς τα ποσοστά καθενός από τα δύο πρόσωπα, τα οποία είναι συγγενικά μεταξύ τους, στην αντίστοιχη για τον καθένα επιχείρηση, ξεπερνά το 33%.



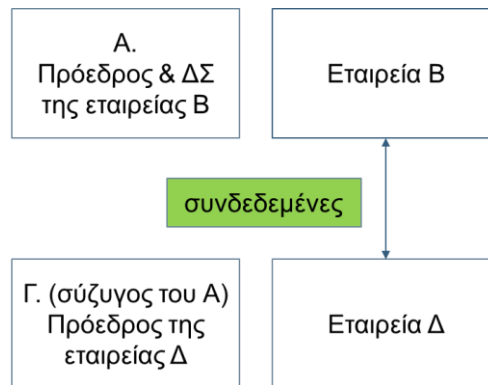
- Έστω ότι ο Α είναι μέτοχος στην εταιρεία Β με 51% , ενώ ο Γ, υιός του Α, είναι μέτοχος στην εταιρεία Δ με 25% και η Ε, σύζυγος του Α, είναι μέτοχος στην εταιρεία Δ με 10%. Στην περίπτωση αυτή το ποσοστό συμμετοχής των συγγενικών προσώπων είναι συνολικά 51% στην Α και 35% στη Δ, οπότε εφόσον ξεπερνά το 33%, οι δύο επιχειρήσεις θεωρούνται συνδεδεμένες με βάση το Ν.4172/2013.



- Αν στο πρώτο παράδειγμα , ο Γ ήταν αδελφός και όχι υιός του Α, τότε οι δύο επιχειρήσεις θα ήταν ανεξάρτητες καθώς δεν θα ενέπιπταν στις διατάξεις του Ν.4172/2013 περί συνδεδεμένων επιχειρήσεων (συγγενικά πρόσωπα θεωρούνται ο/η σύζυγος και οι ανιόντες και κατιόντες σε ευθεία γραμμή).



- Αντίστοιχα, η σύνδεση των επιχειρήσεων μπορεί να υφίσταται λόγω διοικητικής εξάρτησης και ταυτόχρονης συγγένειας ανιόντων ή κατιόντων σε ευθεία γραμμή:



- Τέλος, παρατηρούμε ότι η ιδιότητα του απλού (μη εκτελεστικού μέλους) δεν επαρκεί για την τεκμηρίωση σχέσης συνδεδεμένων επιχειρήσεων:



1.3. Υποχρεώσεις συνδεδεμένων επιχειρήσεων

1.3.1. Περίοδος 2008 – 2011

Οι υπόχρεες εταιρείες σύμφωνα την §1 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008, πρέπει να τηρούν⁵:

1. Φάκελο Τεκμηρίωσης

- α. το «Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης», όπου η μητρική εταιρία είναι Ελληνική και

⁵ ΦΕΚ 258 Α'/18-12-2008 Ν. 3728/2008

β. τον «Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης» όπου αφορά τις ημεδαπές θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων και τις αλλοδαπές εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα.

2. Κατάθεση κατάστασης Ενδοομιλικών Συναλλαγών.

Επιπρόσθετα οι υπόχρεες εταιρείες υποβάλλουν, κατάσταση στην οποία εμφανίζονται τα στοιχεία των ενδοομιλικών συναλλαγών τους, ιδίως ο αριθμός και οι αξίες αυτών.

1.3.2. Περίοδος 2012 – 2013

Οι υπόχρεες εταιρείες σύμφωνα την §1 του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994⁶, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 11 του Ν. 4110/2013 έχουν υποχρέωση για:

1. Φάκελο Τεκμηρίωσης

α. Το «Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης», όπου η μητρική εταιρία είναι Ελληνική και

β. Τον «Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης» όπου αφορά τις ημεδαπές θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων και τις αλλοδαπές εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα.

2. Υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών.

1.3.3. Περίοδος 2014 έως σήμερα

Σύμφωνα με την § 1 του άρθρου 21 του Ν.4174/2013 Οι εταιρείες που υπάγονται στα άρθρα 50 και 51 του Ν. 4172/2013, έχουν υποχρέωση για⁷:

1. Φάκελο Τεκμηρίωσης (§ 1 του άρθρου 21 του Ν.4174/2013).

α. Το «Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης», όπου η μητρική εταιρία είναι Ελληνική και

β. Τον «Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης» όπου αφορά τις ημεδαπές θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων και τις αλλοδαπές εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα.

2. Υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών (§ 3 του άρθρου 21 του Ν.4174/2013).

⁶ ΦΕΚ Α' 37/30.3.1963 Ν. 2190/1920

⁷ ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013 Ν. 4174/2013

1.3.4. Λοιπές υποχρεώσεις

1.3.4.1. Απαγορευμένες συναλλαγές (Ν. 4548/2019)

Σύμφωνα με τον νέο Ν. 4548/2018 για τις Ανώνυμες Εταιρείες⁸, και με βάση το άρθρο 99, το οποίο ενσωμάτωσε τις Οδηγίες 2007/36/ΕΚ και 2017/828/ΕΕ, απαγορεύεται και είναι άκυρη η χωρίς ειδική άδεια του διοικητικού συμβουλίου σύναψη συμβάσεων με τα παρακάτω πρόσωπα (συνδεδεμένα μέρη):

«α) Επί εταιρειών με μετοχές εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά, τα πρόσωπα που ορίζονται ως συνδεδεμένα με αυτήν κατά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 24, καθώς και τα νομικά πρόσωπα που ελέγχονται από αυτά, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27.

(β) Ως προς τις λοιπές εταιρείες, τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, τα πρόσωπα που ελέγχουν την εταιρεία, τα στενά μέλη οικογένειας των προσώπων αυτών, όπως αυτά ορίζονται στο Παράρτημα Α' του ν. 4308/2014, καθώς και τα νομικά πρόσωπα που ελέγχονται από τους παραπάνω. Ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο θεωρείται ότι ελέγχει την εταιρεία, αν συντρέχει μια από τις περιπτώσεις του άρθρου 32 του ν. 4308/2014.

(γ) Τα πρόσωπα, ως προς τα οποία έχει επεκταθεί με καταστατική πρόβλεψη η εφαρμογή του παρόντος άρθρου και των άρθρων 100 και 101 και, ιδίως, τους γενικούς διευθυντές και τους διευθυντές της εταιρείας.»

Οι παραπάνω απαλλαγές δεν ισχύουν για τις παρακάτω περιπτώσεις σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 99 του παραπάνω Νόμου:

(α) Πράξεις που δεν εξέρχονται των ορίων των τρεχουσών συναλλαγών της εταιρείας με τα πρόσωπα της παραγράφου 2. Ως τρέχουσες συναλλαγές νοούνται εκείνες, που είναι συνήθεις σε σχέση με τις εργασίες και το αντικείμενο της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρείας, ως προς το είδος και το μέγεθός τους και συνάπτονται με τους συνήθεις όρους της αγοράς...

(β) Συμβάσεις που αφορούν τις αποδοχές των μελών του διοικητικού συμβουλίου της εταιρείας, του γενικού διευθυντή και του τυχόν αναπληρωτή του, καθώς και των διοικητικών στελεχών της, όπως αυτά ορίζονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο, 24 ως προς τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 109 έως 114.

⁸ ΦΕΚ Α' 104/13.06.2018

- (γ) Συμβάσεις που συνήφθησαν από πιστωτικά ιδρύματα βάσει μέτρων που αποσκοπούν στη διαφύλαξη της σταθερότητάς τους, κατόπιν έγκρισης της αρμόδιας αρχής που είναι υπεύθυνη για την προληπτική εποπτεία.
- (δ) Συμβάσεις της εταιρείας με τους μετόχους της, εφόσον η δυνατότητα κατάρτισης προσφέρεται σε όλους τους μετόχους της εταιρείας, με τους ίδιους όρους, και διασφαλίζεται η ίση μεταχείριση όλων των μετόχων και η προστασία των συμφερόντων της εταιρείας.
- (ε) Συμβάσεις της εταιρείας με εκατό τοις εκατό (100%) θυγατρική της ή θυγατρική, στην οποία δεν μετέχει κανένα πρόσωπο συνδεδεμένο, σύμφωνα με την παράγραφο 2 ή συμβάσεις παροχής ασφαλειών ή εγγυήσεων υπέρ αυτών.
- στ) Συμβάσεις της εταιρείας με θυγατρική ή ασφάλειες ή εγγυήσεις υπέρ θυγατρικής, οι οποίες συνάπτονται ή παρέχονται προς το συμφέρον της εταιρείας, της θυγατρικής της και των μετόχων τους που δεν είναι συνδεδεμένα μέρη, συμπεριλαμβανομένων των μετόχων μειοψηφίας, ή από τις οποίες δεν κινδυνεύουν τα συμφέροντα τούτων...
- (ζ) Συναλλαγές που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 19.

Ως προς τις συναλλαγές που θεωρούνται συνήθεις σύμφωνα με το σημείο (α) της παραγράφου 3 του άρθρου 99 που προαναφέρθηκε, η παράγραφος 5 αναφέρει:

«Τεκμαίρεται ότι σύμβαση της εταιρείας με τα πρόσωπα της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου δεν είναι συνήθης ως προς το μέγεθός της, αν η αξία της αποτιμάται τουλάχιστον σε δέκα τοις εκατόν (10%) του ενεργητικού της εταιρείας, σύμφωνα με τον τελευταίο δημοσιευμένο ισολογισμό και, αν τέτοιος δεν υπάρχει, σύμφωνα με ισολογισμό που συντάσσεται προς το σκοπό αυτό. Επί εταιρείας με μετοχές εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά, η υπέρβαση του ποσοστού αυτού αποκλείει το χαρακτηρισμό της συναλλαγής ως τρέχουσας, κατά την έννοια της παραγράφου 3 περίπτωση α΄ του παρόντος άρθρου. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω ποσοστικού ορίου λαμβάνονται υπόψη στο σύνολό τους αθροιστικά οι συναλλαγές που ολοκληρώθηκαν με το συνδεδεμένο μέρος ή άλλο πρόσωπο άμεσα ή έμμεσα ελεγχόμενο από αυτό, κατά το ίδιο οικονομικό έτος.»

Συνοψίζοντας λοιπόν, το άρθρο 99 αναφέρεται στις συναλλαγές της εταιρείας με συνδεδεμένα πρόσωπα και αφορούν εισηγμένες και λοιπές εταιρείες, με ειδικότερες διατάξεις να προβλέπονται για τις εισηγμένες. Η παράγραφος 1, όπως και στην παρ. 1 του προϊσχύοντος άρθρου 23^α παρ. 1 του κ.ν. 2190/1920, διατηρεί την επιφύλαξη της ειδικής ρύθμισης των συναλλαγών πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων. Οι παράγραφοι 2 και 3 ορίζουν το πεδίο εφαρμογής του συστήματος ρυθμίσεων των άρθρων 99-101 και τις εξαιρέσεις από αυτό αντιστοίχως. Για τον προσδιορισμό του πεδίου εφαρμογής, η παράγραφος 2 παραπέμπει στις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Συγκεκριμένα για μεν τις εισηγμένες γίνεται

αναφορά στα πρόσωπα που ορίζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 24 και 27, ενώ για τις μη εισηγμένες καλύπτονται τα μέλη του Δ.Σ., τα πρόσωπα που ελέγχουν την εταιρεία, τα στενά μέλη της οικογένειας τούτων, όπως αυτά ορίζονται στο Παράρτημα Α του ν. 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, και τα νομικά πρόσωπα που ελέγχονται από τα πρόσωπα αυτά.

Το άρθρο 100 ρυθμίζει τις προϋποθέσεις για την έγκυρη χορήγηση άδειας από την εταιρεία προς κατάρτιση συναλλαγών με συνδεδεμένα πρόσωπα. Αυτές συνίστανται (σωρευτικώς):

α) στη χορήγηση άδειας από το αρμόδιο εταιρικό όργανο, β) στην κατάρτιση έκθεσης αξιολόγησης (fairness opinion) προκειμένου για εταιρείες με μμετοχές εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά και γ) στην τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας. Ως προς το αρμόδιο εταιρικό όργανο, η άδεια κατάρτισης συναλλαγής εκδίδεται από το διοικητικό συμβούλιο και ισχύει για έξι μήνες ή για ένα χρόνο επί επαναλαμβανόμενων συμβάσεων με βάση την παράγραφο 1 του άρθρου 100. Η εν λόγω άδεια μπορεί να εκδοθεί και από την γενική συνέλευση σε περίπτωση που αυτό ζητηθεί από την μειοψηφία των μετόχων (παρ. 2 άρθρου 100). Η διαφοροποίηση αυτή συνάδει με το περιεχόμενο του άρθρου 9γ της Οδηγίας 2007/36/EK, όπως αυτό εισήχθη δυνάμει της Οδηγίας 2017/828/EE, και οι λόγοι για τους οποίους επελέγη η προσέγγιση αυτή αφορούν στην ανάγκη παροχής ενός αποτελεσματικότερου, ταχύτερου και απλούστερου ελέγχου των σχετικών συναλλαγών. Τούτο επιτυγχάνεται πρώτον, λόγω της ευθύνης των μελών του Δ.Σ. έναντι της εταιρείας (σε αντίθεση με τους μετόχους, οι οποίοι μόνον κατ' εξαίρεση υπέχουν ευθύνη) δεύτερον, λόγω της απαγόρευσης βάσει του άρθρου 97 συμμετοχής στη ψηφοφορία του μέλους του Δ.Σ. στο οποίο αφορά (άμεσα ή έμμεσα) η σύμβαση τρίτον, διότι η διαδικασία λήψεως αποφάσεων στο Δ.Σ. είναι συντομότερη και απλούστερη σε σχέση με την αντίστοιχη της γενικής συνέλευσης. Αυτό δεν σημαίνει εντούτοις ότι αποκλείεται οποιαδήποτε συμμετοχή της γενικής συνέλευσης στην διαδικασία αδειοδότησης της συναλλαγής της εταιρείας με συνδεδεμένα πρόσωπα.

Ειδικά για τις εισηγμένες εταιρείες, η απόφαση του διοικητικού συμβουλίου ή της γενικής συνέλευσης λαμβάνεται με βάση έκθεση ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτικής εταιρείας ή άλλου ανεξάρτητου προς την εταιρεία τρίτου μέρους, που αξιολογεί αν η συναλλαγή είναι δίκαιη και εύλογη για την εταιρεία και τους μη συνδεδεμένους μετόχους (παρ.1 άρθρου 101 Ν. 4548/2018).

Η νέα ρύθμιση διαφοροποιείται από εκείνη του άρθρου 23α του κ.ν. 2190/1920, υπό την έννοια ότι: α) καθιστά (για τις εταιρείες με μετοχές εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά) υποχρεωτική την λήψη έκθεσης αξιολόγησης και β) προβλέπει γενικευμένη δημοσιότητα της απόφασης του Δ.Σ. ή, κατά περίπτωση, της γενικής συνέλευσης που χορηγεί άδεια για την κατάρτιση μίας

τέτοιας συναλλαγής. Η ρύθμιση του άρθρου 101 ακολουθεί στο ζήτημα αυτό τις προβλέψεις των παρ. 2 και 7 του άρθρου 9γ της Οδηγίας 2007/36/EK, όπως αυτό εισήχθη δυνάμει της Οδηγίας 2017/828/ΕΕ. Η παράγραφος 1 αναφέρεται στην έκθεση αξιολόγησης που πρέπει να συνοδεύει τη χορήγηση άδειας από το αρμόδιο εταιρικό όργανο και ορίζει τα πρόσωπα που συντάσσουν αυτήν, αποδίδοντας ιδιαίτερη σημασία στην ανεξαρτησία των συντακτών αυτής έναντι της εταιρείας.

Το διοικητικό συμβούλιο ανακοινώνει την παροχή άδειας περιλαμβάνοντας πληροφορίες τουλάχιστον για τα παρακάτω, με βάση την παρ.3 του άρθρου 101:

«(α) ως προς τη φύση της σχέσης της εταιρείας με το συνδεδεμένο μέρος, (β) την ημερομηνία και την αξία της συναλλαγής, (γ) κάθε άλλη πληροφορία που είναι αναγκαία για να αξιολογηθεί κατά πόσον η συναλλαγή είναι δίκαιη και εύλογη για την εταιρεία και τα πρόσωπα που δεν αποτελούν συνδεδεμένο μέρος, συμπεριλαμβανομένων των μετόχων μειοψηφίας.»

Παρατηρούμε ότι ο νέος Νόμος και συγκεκριμένα τα άρθρα 99 και 100, τα οποία αντικατέστησαν το άρθρο 23 του Ν 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιρειών, προβλέπουν ειδικές ρυθμίσεις για τις Ανώνυμες Εταιρείες όταν αυτές συνάπτουν συμβάσεις με συνδεδεμένα μέρη ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα τόσο της εταιρείας όσο και των μετόχων της. Επιπρόσθετα, με τις νεοεισαχθείσες διατάξεις του άρθρου 101 ενσωματώνεται το άρθρο 9γ της Οδηγίας 2007/36/EK, Οδηγία 2017/828/ΕΕ, με βάση το οποίο δίνονται συγκεκριμένες κατευθύνσεις για τις εισηγμένες εταιρείες.

1.3.4.2. Υποχρεώσεις ενοποίησης χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Ν. 4308/2014)

Σύμφωνα με τον Ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»⁹, και συγκεκριμένα με βάση το Κεφάλαιο 7 «Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις», τίθενται οι προϋποθέσεις ενοποίησης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Πιο συγκεκριμένα, με βάση την παρ. 2 του άρθρου 32 του Ν. 4308/2014, μια μητρική οντότητα συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις για την ίδια και κάθε άλλη οντότητα, εάν ισχύει οποιοδήποτε από τα παρακάτω:

⁹ ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014

- α) Έχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών της άλλης οντότητας (θυγατρική οντότητα).
- β) Έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου της άλλης οντότητας (θυγατρική οντότητα) και είναι ταυτόχρονα μέτοχος, εταίρος ή μέλος αυτής της οντότητας.
- γ) Έχει το δικαίωμα να ασκεί κυριαρχική επιρροή στην άλλη οντότητα (θυγατρική οντότητα), της οποίας είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος, είτε βάσει σύμβασης που έχει συνάψει με την οντότητα αυτή είτε βάσει πρόβλεψης του ιδρυτικού εγγράφου ή του καταστατικού της.
- δ) Είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος της άλλης οντότητας και είτε:
- δ1) ελέγχει από μόνη της, δυνάμει συμφωνίας που έχει συνάψει με άλλους μετόχους, εταίρους ή μέλη της οντότητας αυτής (θυγατρική οντότητα), την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών της είτε
- δ2) ισχύουν αθροιστικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:
- δ2.1) Η πλειοψηφία των μελών των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων της οντότητας αυτής (θυγατρικής οντότητας) που είχαν τη διοίκηση κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου, καθώς και κατά την προηγούμενη περίοδο και μέχρι την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έχει διοριστεί μόνο ως αποτέλεσμα της άσκησης των δικαιωμάτων ψήφου αυτής.
- δ2.2) Τα δικαιώματα ψήφου που κατέχονται από τη μητρική οντότητα αντιπροσωπεύουν τουλάχιστον το 20% των συνολικών δικαιωμάτων ψήφου στη θυγατρική οντότητα.
- δ2.3) Κανένα τρίτο μέρος δεν έχει τα δικαιώματα που αναφέρονται στα σημεία α', β' ή γ' της παρούσας παραγράφου, αναφορικά με αυτή την οντότητα (θυγατρική οντότητα).
- ε) Έχει την εξουσία να ασκεί ή πράγματι ασκεί κυριαρχική επιρροή ή έλεγχο στην άλλη οντότητα (θυγατρική οντότητα).»

Παρατηρούμε ότι με βάση τα παραπάνω, καθοριστικής σημασίας στοιχείο είναι η κατοχή της πλειοψηφίας (50%) των δικαιωμάτων ψήφου, μετοχών κ.λπ. ή η άσκηση κυριαρχικής επιρροής της μητρικής στα ενοποιούμενα μέρη. Είναι φανερό ότι αυτό δεν συνάδει με τον ορισμό των συνδεδεμένων μερών με βάση τον Ν. 4172/2013, ο οποίος προβλέπει ποσοστό 33% και θεωρεί συνδεδεμένα μέρη και τα συγγενικά πρόσωπα. Επιπρόσθετα, με βάση τον Ν. 4172/2013, στοιχείο που χαρακτηρίζει δύο μέρη ως συνδεδεμένα είναι και η συμμετοχή προσώπων μιας επιχείρησης στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση, μιας άλλης, ενώ αντίθετα για τους σκοπούς ενοποίησης απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η συμμετοχή της εταιρείας ως νομικού προσώπου σε άλλη εταιρεία. Συνεπώς, γίνεται κατανοητό ότι η υποχρέωση ενοποίησης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν αφορά το σύνολο των συνδεδεμένων επιχειρήσεων

αλλά ένα πολύ συγκεκριμένο μέρος αυτών με βάση και τις περαιτέρω διατάξεις που αναλύονται στην συνέχεια:

Σε υποχρέωση ενοποίησης υπάγονται καταρχήν με βάση την παρ. 1 του άρθρου 32 του Ν. 4308/2014, οι μητρικές οντότητες των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 του άρθρου 1:

«α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμο με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.»

Σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη, υποχρέωση ενοποίησης έχουν συγκεκριμένες μορφές εταιρειών και συγκεκριμένα οι όλες οι κεφαλαιουχικές αλλά και οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες με μετόχους κεφαλαιουχικές εταιρείες. Βλέπουμε ότι και σε αυτό το σημείο οι δύο Νόμοι (4308/2014 & 4172/2013) παρουσιάζουν σημαντική διαφοροποίηση καθώς ο μεν 4308 αναφέρεται σε συγκεκριμένες μορφές εταιρειών ενώ ο 4172 δεν προβλέπει τέτοιο περιορισμό.

Με βάση το άρθρο 33 του Ν. 4308/2014 ορίζονται και οι κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται της ενοποίησης. Πιο συγκεκριμένα, οι κατηγορίες αυτές είναι οι μικροί και μεσαίοι όμιλοι, εκτός αν πρόκειται για οντότητες δημοσίου συμφέροντος (παρ. 1) και οι μητρικές που ενοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μητρικών τους σε άλλο κράτος μέλος (υπό τις προϋποθέσεις των παρ. 2- 4).

Οι μικροί και μεσαίοι όμιλοι που προαναφέρθηκαν ορίζονται στο άρθρο 31 ως εξής:

«1. Μικροί όμιλοι είναι οι όμιλοι που αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση, οι οποίοι σε ενοποιημένη βάση κατά την ημερομηνία ισολογισμού της μητρικής οντότητας δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.

2. Μεσαίοι όμιλοι είναι οι όμιλοι, εξαιρουμένων των μικρών, που αποτελούνται από μια μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση, οι οποίοι σε ενοποιημένη βάση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της μητρικής οντότητας δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.»

Οι μητρικές εταιρείες λοιπόν που υποχρεούνται σε ενοποίηση ακολουθούν τους κανόνες κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όπως τίθενται στα άρθρο 34, και οι οποίες δεν κρίθηκε σκόπιμο να αναλυθούν περαιτέρω στα πλαίσια της παρούσας εργασίας. Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται σύμφωνα με τα υποδείγματα Β.7 έως και Β.10 του Παραρτήματος Β' του Ν. 4308/2014, το οποίο παρατίθεται στο Παράρτημα Ι της παρούσας εργασίας.

1.4. Απαλλαγές

1.4.1. Περίοδος 2008 – 2011

Στο άρθρο 1 παρ. 4 της απόφασης Α2 – 2233/2008, περιγράφονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες οι επιχειρήσεις είναι υπόχρεες, αλλά απαλλάσσονται της υποχρέωσης του άρθρου 26 του νόμου 3728/2008¹⁰:

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

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

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

¹⁰ ΦΕΚ 258 Α' /18-12-2008 Ν. 3728/2008

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

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

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

στ) Οι ημεδαπές ή αλλοδαπές εταιρίες που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 27 επ. (Κεφ. ΣΤ') του Ν.3427/2005 (ΦΕΚ Α' 312/27-12-2005) περί τροποποίησης, αντικατάστασης και συμπλήρωσης των διατάξεων του Α.Ν. 89/1967 «Περί εγκατάστασως στην Ελλάδα αλλοδαπών εμποροβιομηχανικών εταιριών»

Από τα παραπάνω προκύπτει πως για να εντοπίσουμε εάν μια επιχείρηση είναι υπόχρεη ή όχι στις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν 3728/2008, πρέπει να εξετάσουμε κατά πόσο είναι συνδεδεμένη με άλλες επιχειρήσεις και στη συνέχεια να εξετάσουμε τον κύκλο εργασιών:

1. Εάν η επιχείρηση παρουσίασε κύκλο εργασιών άνω του €1.000.000,00 το 2008, τότε για το έτος αυτό είναι υπόχρεη:

- a. υποβολής κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών στο Υπουργείο Ανάπτυξης (πλέον στην ΔΟΥ που ανήκει),
- b. σύνταξης φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών όπου θα τεκμηριώνει τις συναλλαγές εκείνες που υπερβαίνουν τις €200.000,00. Στην περίπτωση που ο κύκλος εργασιών του 2008, ήταν κάτω του €1.000.000,00, τότε θα αποκτήσει τις παραπάνω υποχρεώσεις την δεύτερη συνεχόμενη χρονιά κατά την οποία θα υπερβεί αυτό το ποσό.

2. Εάν μια επιχείρηση είναι συνδεδεμένη, σύμφωνα με το άρθρο 26 του Ν. 3728/2008, και έχει κύκλο εργασιών πάνω από €1.000.000,00, αλλά όλες οι συναλλαγές με τις συνδεδεμένες είναι κάτω από €200.000,00, τότε είναι υπόχρεη υποβολής κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών, αλλά δεν έχει υποχρέωση τεκμηρίωσης καμίας συναλλαγής.

1.4.2. Περίοδος 2012 – 2013

Απαλλαγή από τις διατάξεις, σύμφωνα με το άρθρο 39α §1 του Ν. 2238/1994, είχαν οι επιχειρήσεις οι οποίες είχαν ενδοομιλικές συναλλαγές κάτω των €100.000,00 εάν ο κύκλος εργασιών όλων των συνδεδεμένων επιχειρήσεων αθροιστικά, ήταν κάτω από € 5.000.000,00. Στην περίπτωση που το άθροισμα του κύκλου εργασιών ήταν πάνω από € 5.000.000,00, το όριο ανερχόταν στις €200.000,00.

1.4.3. Περίοδος 2014 έως σήμερα

Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1097/14, ορίζονται οι σχετικές απαλλαγές:

«Οι ανωτέρω υπόχρεοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον:

- α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ετησίως και αθροιστικώς όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ «ανά φορολογικό έτος» ή*
- β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ ετησίως και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ «ανά φορολογικό έτος.»*

1.5. Πρόστιμα

Για την περίοδο 2008 – 2013 σύμφωνα με την εγκύκλιο Αρ. πρωτ.- ΔΕΛ Δ 1168423 ΕΞ 2014-19.12.2014, η Κατάσταση Ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008, όπως και ο Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών του Ν. 2238/1994, δεν αποτελούν φορολογικές δηλώσεις και κατά συνέπεια δεν εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 18 του Ν.4174/2013. Για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που αφορούν τα έτη 2008 μέχρι και 2013, το πρόστιμο ανέρχεται στα €100,00 καθώς εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 66 § 19 του Ν. 4174 όπως ισχύουν.

Θα πρέπει να σημειώσουμε ότι για τις διαχειριστικές περιόδους που λήγουν ή αρχίζουν από 01/01/2014 και μετά, τα πρόστιμα προ του Ν. 4174/2013, υπολογίζονταν με βάση τις διατάξεις του άρθρου 4 §5 του Ν. 2523/1997, δηλαδή 1/1000 επί του κύκλου εργασιών με ελάχιστο τα €1.000,00 και μέγιστο €10.000,00. Σε περίπτωση μη υποβολής τα πρόστιμα ανέρχονταν σε 1/100 επί του κύκλου εργασιών με ελάχιστο τα €10.000,00 και μέγιστο €100.000,00. Παρατηρούμε ότι τα εν λόγω πρόστιμα ήταν ιδιαίτερος υψηλά και στη γενικότερη προσπάθεια της Φορολογικής Αρχής για τον εξορθολογισμό τους, με τον Ν. 4174/2013 έγιναν σημαντικά βήματα για την μείωσή τους.

Πιο συγκεκριμένα, με βάση το άρθρο 56 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση εκπρόθεσμης (αρχικής) υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών το πρόστιμο ανέρχεται σε 1/1000 επί των συναλλαγών, από 500€ έως 2.000€. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού Συνοπτικού Πίνακα, το πρόστιμο προκύπτει μόνο στην περίπτωση όπου η τροποποίηση επιφέρει μεταβολή μεγαλύτερη από 200.000€ στα συνολικά ποσά των συναλλαγών. Στην περίπτωση αυτή, το πρόστιμο ανέρχεται σε 1/1000 επί του συνόλου των

συναλλαγών, από 500€ έως 2.000€. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς ή ατελούς Πίνακα, το πρόστιμο προκύπτει μόνο στην περίπτωση που η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των προς υποχρέωση τεκμηρίωσης συναλλαγών και ανέρχεται σε 1/1000 επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια, από 500 έως 2.000€. Τέλος, η εκπρόθεσμη ή/ και μη διάθεση του φακέλου τεκμηρίωσης στην Φορολογική Διοίκηση εντός 30 ημερών επιφέρει τα παρακάτω πρόστιμα:

1. Εάν ο φάκελος διατεθεί μεταξύ της 31^{ης} και της 60^{ης} ημέρας το πρόστιμο ανέρχεται σε 5.000€.
2. Εάν ο φάκελος διατεθεί μεταξύ της 61^{ης} και της 90^{ης} ημέρας το πρόστιμο ανέρχεται σε 10.000€.
3. Τέλος, εάν ο φάκελος διατεθεί μετά την 91^η ημέρα ή δεν διατεθεί καθόλου το πρόστιμο ανέρχεται σε 20.000€.

Ακολουθούν τα παραπάνω δεδομένα σε μορφή πίνακα¹¹:

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

¹¹ Κωνσταντίνος Νιφορόπουλος, Κωστής Ν. Ντρούκας, Αλλαγές στα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ. που σχετίζονται με την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, 15/10/2015, <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/25745#https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/25745#>

Τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε κάθε περίπτωση αποσκοπούν στην εφαρμογή των διατάξεων των οικείων νόμων περί τεκμηρίωσης και προέγκρισης τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Τα ποσά των προστίμων είναι αρκετά υψηλά για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις και στοχεύουν στην αποτροπή τους από την εφαρμογή διαφορετικών διαδικασιών και μεθόδων τιμολόγησης από τις οριζόμενες στους προαναφερθέντες νόμους. Επίσης, συμβάλλουν στην εφαρμογή των γενικών αρχών του ΟΟΣΑ (αρχή των ίσων αποστάσεων).

1.6. Τιμολόγηση ενδοομιλικών συναλλαγών

Σύμφωνα με το άρθρο 50 Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) αποτυπώνεται ο τρόπος με τον οποίο θα πρέπει να γίνεται η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών:

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

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

Με τη συγκεκριμένη διάταξη καθίσταται σαφές ότι η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών πρέπει να πραγματοποιείται με όρους αντίστοιχους με εκείνους μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Συνεπώς εάν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις εμφανίσουν στις λογιστικές τους καταστάσεις μειωμένα έσοδα μέσω ενδοομιλικής υποτιμολόγησης, ή αυξημένα έξοδα μέσω ενδοομιλικής υπερτιμολόγησης, η διαφορά υπόκειται σε φορολογική αναμόρφωση προσ αυξάνοντας τα κέρδη της εκάστοτε επιχείρησης.

Επίσης, παρατηρούμε ότι εν λόγω διάταξη υιοθετεί τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

1.7. Συμπεράσματα

Στο παρόν κεφάλαιο αναλύθηκαν διαχρονικά ο ορισμός των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, οι υποχρεώσεις τους απέναντι στις αρμόδιες αρχές, οι προϋποθέσεις απαλλαγών τους, τα προβλεπόμενα πρόστιμα και οι οδηγίες αναφορικά με την τρόπο τιμολόγησης που πρέπει να ακολουθούν.

Παρατηρούμε ότι με την αλλαγή της νομοθεσίας, σταδιακά έχει δημιουργηθεί ένα πληρέστερο νομικό πλαίσιο για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις και τις υποχρεώσεις τους. Επιπρόσθετα, οι προϋποθέσεις χαρακτηρισμού δύο επιχειρήσεων ως συνδεδεμένων γίνονται πιο αυστηρές και το ίδιο ισχύει για τις περιπτώσεις απαλλαγών τους καθώς επίσης για τις συναλλαγές που είναι υπόχρεες τεκμηρίωσης.

Η παραπάνω πρακτική του ελληνικού κράτους συνάδει με τις διεθνείς πρακτικές, καθώς οι ενδοομιλικές συναλλαγές αποτελούν από τα πιο επίκαιρα θέματα των τελευταίων ετών που απαιτεί τόσο την ομοιομορφία χειρισμού τους από τα κράτη όσο και την στενή τους συνεργασία.

1.8. Βιβλιογραφία 1^{ου} κεφαλαίου

1. ΦΕΚ Α' 37/30.3.1963 Ν. 2190/1920
2. ΦΕΚ Α' 17/23-01-2013 Ν. 4110/2013
3. ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013 Ν. 4172/2013
4. ΠΟΛ. 1142/27.2.2015
5. ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013 Ν. 4174/2013
6. ΦΕΚ Α' 104/13.06.2018 Ν. 4548/2018
7. ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014 Ν. 4308/2014
8. ΦΕΚ 258 Α' /18-12-2008 Ν. 3728/2008
9. ΦΕΚ 258 Α' /18-12-2008 Ν. 3728/2008
10. ΠΟΛ. 1097/10-04-2014
11. Κωνσταντίνος Νιφορόπουλος, Κωστής Ν. Ντρούκας, Αλλαγές στα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ. που σχετίζονται με την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, 15/10/2015, <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/25745#https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/25745#>

Κεφάλαιο 2^ο: Τεκμηρίωση Ενδοομιλικών Συναλλαγών

2.1. Εισαγωγή

Το παρόν κεφάλαιο θα ξεκινήσει αναλύοντας καταρχήν το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης με βάση την σχετική νομοθεσία. Στη συνέχεια, θα αναφερθούμε στις υποχρεώσεις των συνδεδεμένων επιχειρήσεων σχετικά με την υποβολή της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών και του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών και τις προθεσμίες υποβολής τους. Θα ακολουθήσει ανάλυση του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών ως προς τις κατηγορίες του και στη συνέχεια θα παρουσιαστεί το κύριο μέρος του κεφαλαίου που αφορά την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Στο υποκεφάλαιο αυτό θα παρουσιαστούν και θα αναλυθούν οι μέθοδοι τεκμηρίωσης με σχετικά παραδείγματα εφαρμογής τους. Στη συνέχεια θα αναφερθεί ο τρόπος με τον οποίο γίνεται η επιλογή του ελεγχόμενου μέρους και τέλος, θα γίνει μια σύντομη αναφορά στην προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης.

2.2. Φάκελος τεκμηρίωσης

Όσον αφορά τον Φάκελο Τεκμηρίωσης, για λόγους συντομίας θα αναφέρουμε τις σχετικές διατάξεις που αναφέρονταν στις πληροφορίες που αυτός πρέπει να περιέχει και θα παρουσιάσουμε αναλυτικά μόνο το ισχύον νομικό πλαίσιο.

Όσον αφορά την περίοδο 2008 – 2011, οι λεπτομέρειες για την σύνταξη του Φακέλου τεκμηρίωσης, ρυθμίζονταν από το άρθρο 2 της απόφασης του Υπουργού Ανάπτυξης Α2-8092/2008, ενώ για την περίοδο 2012 – 2013 από το κεφάλαιο Β της ΠΟΛ 1179/2013.

Αντίστοιχα, για την περίοδο από 2014 και μετά οι σχετικές λεπτομέρειες παρέχονται στο κεφάλαιο Β της ΠΟΛ 1097/2014, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1144/2014. Συγκεκριμένα στο κεφάλαιο Β αναφέρονται:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Ο «φάκελος τεκμηρίωσης» αποτελείται από δύο μέρη, τον «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης» και τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος συμπληρώνει τον «βασικό φάκελο» και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις προς τεκμηρίωση συναλλαγές.

α. Βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης

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

Πιο αναλυτικά περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

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

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

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

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

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

(ii) της ροής των τιμολογίων και

(iii) του ύψους των συναλλαγών

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

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

ζζ) μια περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής του που να επεξηγεί την τήρηση της αρχής της ανοιχτής αγοράς (*Arm's Length Principle*) στις ενδοομιλικές συναλλαγές,
ηη) κατάλογο συμφωνιών κατανομής κόστους, αποφάσεων προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τα μέλη του ομίλου, σχετικά με τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους,
θθ) περιγραφή των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους, με πρόσωπα που ο υπόχρεος κατέστη συνδεδεμένος ή διακόπηκε η σχέση σύνδεσης εντός του ιδίου φορολογικού έτους, πριν την σύνδεση ή μετά τη διακοπή προκειμένου να παρέχεται η δυνατότητα, εάν πληρούν τα κριτήρια συγκρισιμότητας, να χρησιμοποιηθούν ως συγκριτικά στοιχεία.

β. Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης

Ο «Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης» περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

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

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

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 τη χρησιμότητα για την επιχείρησή του

γγ) 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
- δδ) επεξήγηση για την επιλογή και τον τρόπο εφαρμογής της/των μεθόδου/ων καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών,
- εε) περιγραφή της εφαρμογής της πολιτικής του υπόχρεου σχετικά με το καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών,
- στστ) δέσμευση του υπόχρεου να παρέχει κάθε συμπληρωματική πληροφορία σχετική με τις ενδοομιλικές συναλλαγές του, κατόπιν αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης και εντός εύλογης προθεσμίας, ιδιαιτέρως στη περίπτωση φορολογικού ελέγχου,
- ζζ) δικαιολόγηση του τρόπου υπολογισμού της αναπροσαρμογής, όταν ο υπόχρεος αναπροσαρμόζει τα φορολογητέα κέρδη του προκειμένου να συμμορφωθεί με την αρχή των ίσων αποστάσεων,
- ηη) περιγραφή και λεπτομερή αιτιολόγηση τυχόν προσαρμογών που έχουν γίνει για την επίτευξη συγκρισιμότητας,
- θθ) πρόσθετες πληροφορίες για συναλλαγές που διενεργούνται με συνδεδεμένα πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα ή έχουν τη φορολογική τους κατοικία σε κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα, που σε περίπτωση ομίλου θα περιλαμβάνουν και τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως του/των συνδεδεμένου/ων προσώπου/ων,
- ιι) διάγραμμα ροής των συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων και των έκτακτων,
- κκ) αντίγραφα των συμβάσεων που διέπουν τις υπό τεκμηρίωση συναλλαγές.»

Παρατηρούμε ότι ο φάκελος τεκμηρίωσης ξεκινά με γενικές πληροφορίες σχετικά με τον Όμιλο και τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, όπως την περιγραφή της δραστηριότητας, την περιγραφή της οργανωτικής και λειτουργική δομής του Ομίλου, όπως οργανογράμματα και διαγράμματα σύνδεσης των εταιρειών, συνοπτική παρουσίαση οικονομικών αποτελεσμάτων του Ομίλου (εάν καταρτίζονται ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις) ή / και των οικονομικών αποτελεσμάτων των συνδεδεμένων εταιρειών.

Στα πλαίσια της καλύτερης κατανόησης των εταιρειών, παρατίθεται ακόμη αναλυτικότερη παρουσίαση των γενικών στοιχείων των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, όπως ΑΦΜ, έδρα, έτος ίδρυσης, σκοπός λειτουργίας, συνοπτική παρουσίαση της δραστηριότητάς τους, διοικητικό συμβούλιο / εταιρική σύνθεση, μετοχική σύνθεση / εταιρικά μερίδια και απασχολούμενο προσωπικό.

Στη συνέχεια γίνεται αναφορά και ανάλυση της ενδοομιλικής τιμολογιακής πολιτικής ανά συναλλαγή και ανά αντισυμβαλλόμενο. Ενδεικτικά αναφέρουμε ορισμένες κατηγορίες τιμολογιακής πολιτικής που συναντώνται συχνότερα: κόστος συν ποσοστό κέρδους, μετακύλιση / επαναχρέωση εξόδου, τιμολόγηση με βάση την εμπορική αξία κλπ.

Παρουσιάζονται επίσης οι ενδοομιλικές συναλλαγές όπως αυτές υποβλήθηκαν με τον Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών με σχετική ανάλυση των επιτελούμενων λειτουργιών και τον αναλαμβανόμενων κινδύνων ανά συναλλαγή και ανά αντισυμβαλλόμενο. Το κομμάτι αυτό του φακέλου αποτελεί την λειτουργική ανάλυση, η οποία είναι ζωτικής σημασίας για την πληρότητα του φακέλου, ώστε να γίνει κατανοητός ο ρόλος και η συμμετοχή του κάθε μέρους τόσο στην συναλλαγή όσο και στη γενικότερη λειτουργία του Ομίλου.

Αυτό επιτυγχάνεται αναλύοντας την φύση και τα χαρακτηριστικά της κάθε συναλλαγής, παρουσιάζοντας τη ροή των τιμολογίων και των εσόδων / εξόδων της κάθε συναλλαγής, αναφέροντας τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για την διενέργεια των συναλλαγών και μελετώντας τους συμβατικούς όρους και τυχόν ειδικές επιχειρηματικές συνθήκες.

Γίνεται επίσης μια σύντομη αναφορά για τις επιχειρηματικές συνθήκες του κλάδου, συνήθως μέσω κάποιας υφιστάμενης κλαδικής μελέτης, όπου συνήθως αναφέρονται στοιχεία για τον ανταγωνισμό, τα μερίδια αγοράς, το πελατολόγιο κλπ. Αναφέρονται επίσης οι γενικότερες οικονομικές συνθήκες της Ελλάδας για το υπό εξέταση έτος, συνήθως μέσω υφιστάμενων μελετών του IOBE, της ΕΛΣΤΑΤ κλπ.

Στη συνέχεια, στα πλαίσια της συγκριτικής ανάλυσης, εισαγωγικά παρατίθενται οι μέθοδοι τεκμηρίωσης του ΟΟΣΑ, και στη συνέχεια ακολουθεί το κύριο μέρος της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, το οποίο αναλύεται σε επόμενη ενότητα.

2.3. Κατάσταση Ενδοομιλικών Συναλλαγών και Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών

Όσον αφορά την περίοδο 2008 – 2011, οι υπόχρεες συνδεδεμένες εταιρείες υποβάλλουν κατάσταση στην οποία εμφανίζονται τα στοιχεία των ενδοομιλικών συναλλαγών τους, ιδίως ο αριθμός και οι αξίες αυτών. Η κατάσταση αυτή ονομάζεται Κατάσταση Ενδοομιλικών Συναλλαγών και σχετικό της πρότυπο παρατίθεται στο Παράρτημα II της παρούσας εργασίας.

Σύμφωνα με το άρθρο 18 Ν. 4223/2013, για τις χρήσεις 2008 έως 2011, η υποβολή των παραπάνω καταστάσεων γίνεται εκπρόθεσμα στην αρμόδια ΔΟΥ. Για την περίοδο 2012 – 2013, οι υπόχρεες εταιρείες σύμφωνα την § 1 του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 11 του Ν. 4110/2013 έχουν υποχρέωση για Υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, σχετικό πρότυπο του οποίου παρατίθεται στο Παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας εργασίας. Τέλος, για τις χρήσεις από το 2014 και μετά οι υπόχρεες συνδεδεμένες εταιρείες συνεχίζουν να διατηρούν την υποχρέωση για υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, όπως προαναφέρθηκε, βάσει της § 3 του άρθρου 21 του Ν.4174/2013. Η υποβολή του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών γίνεται ηλεκτρονικά στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων μέσω ειδικής εφαρμογής.

2.3.1. Προθεσμίες υποβολής

Διαχρονικά η προθεσμία υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών και της κατάρτισης του Φακέλου Τεκμηρίωσης ήταν τέσσερις μήνες μετά τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης, με βάση το άρθρο 21 §3 του Ν. 4174/2013. Ωστόσο, με το άρθρο 40 §6 του Ν. 4410/2016, ο οποίος τροποποίησε το παραπάνω άρθρο του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών, η προθεσμία υποβολής ορίστηκε έως τη λήξη υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Η παραπάνω αλλαγή ήταν απολύτως απαραίτητη καθώς για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι αναγκαία τα οικονομικά αποτελέσματα της χρήσης, τα οποία συνήθως δεν ήταν διαθέσιμα στους τέσσερις μήνες μετά τη λήξη της χρήσης.

2.4. Κατηγορίες ενδοομιλικών συναλλαγών

Οι ενδοομιλικές συναλλαγές με βάση τον Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών ανήκουν στις εξής κατηγορίες:

- **Πρώτες ύλες:** Συνήθως συναντώνται σε επιχειρήσεις με παραγωγική δραστηριότητα και η χρήση τους γίνεται στα πλαίσια κατασκευής του τελικού προϊόντος. Στα πλαίσια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, η εκάστοτε υπό εξέταση εταιρεία μπορεί να προμηθεύεται την πρώτη ύλη της αποκλειστικά ή όχι από την συνδεδεμένη της.
- **Προϊόντα:** Αφορούν επίσης συνήθως επιχειρήσεις με παραγωγική δραστηριότητα. Πολλές φορές στα πλαίσια των ενδοομιλικών συναλλαγών μπορεί η μία επιχείρηση να πραγματοποιεί ένα μέρος της επεξεργασίας για την συνδεδεμένη της προς εξοικονόμηση κόστους.

- **Εμπορεύματα:** Είναι ίσως η πιο συχνή κατηγορία ενδοομιλικών συναλλαγών. Πραγματοποιείται σε περιπτώσεις που η συνδεδεμένη αποτελεί τον αντιπρόσωπο (ή έναν από τους αντιπροσώπους) του Ομίλου, σε περιπτώσεις που η συνδεδεμένη απευθύνεται σε μια άλλη αγορά σε σχέση με την μητρική ή τις άλλες εταιρείες του Ομίλου (π.χ. λιανικό εμπόριο, πωλήσεις στο εξωτερικό κλπ) ή ακόμη και σε περιπτώσεις απλής κάλυψης έκτακτων αναγκών.
- **Δικαιώματα:** Αναφέρονται συνήθως σε Ομίλους που έχουν αναπτύξει ιδιαίτερα χαρακτηριστικά ως προς την διοίκηση των εταιρειών και διαθέτουν την εξειδίκευση και τα κατάλληλα συστήματα διαχείρισης. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα αυτής της κατηγορίας είναι τα management fees, όπου πραγματοποιούνται συνήθως στα πλαίσια της προσπάθειας του Ομίλου να βοηθήσει τις συνδεδεμένες εταιρείες να εστιάσουν στην κύρια δραστηριότητά τους, παρέχοντάς τους βοήθεια στον συντονισμό και στην υποστήριξη της τοπικής λειτουργίας τους. Λόγω της εξειδίκευσης της μητρικής του Ομίλου στις υπηρεσίες συντονισμού και την ευκολότερη πρόσβασή της στα απαραίτητα μέσα, οι συνδεδεμένες εταιρείες λαμβάνουν συχνά από εκείνη υπηρεσίες στρατηγικής, συντονισμού, εφαρμογής και υποστήριξης των τοπικών δραστηριοτήτων τους.
- **Σήματα:** Πρόκειται για το σήμα (trademark) του Ομίλου ή κάποιας συνδεδεμένης εταιρείας η χρήση του οποίου παραχωρείται ενδοομιλικά με κάποιο τίμημα (συνήθως ποσοστό επί των πωλήσεων).
- **Λοιπά άυλα:** Συνήθως αφορούν know how και πιο συγκεκριμένα, προγράμματα πληροφορικής, πατέντες, τεχνογνωσία κλπ.
- **Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης:** Αναφέρονται σε περιπτώσεις όπου ο Όμιλος διαθέτει κάποια συνδεδεμένη διαφημιστική εταιρεία, η οποία αναλαμβάνει το μάρκετινγκ και τη διαφήμιση. Αντίστοιχα, η συγκεκριμένη λειτουργία μπορεί να αναλαμβάνεται και από την μητρική εταιρεία για λογαριασμό των συνδεδεμένων.
- **Διοικητική υποστήριξη:** Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται οι λειτουργίες εκείνες που αφορούν τη διοίκηση και τη διαχείριση των εταιρειών. Πολύ συχνά εδώ εντάσσονται η λογιστική υποστήριξη, οι νομικές συμβουλές, οι υπηρεσίες μηχανογράφησης κλπ. που διενεργούνται συνήθως από την μητρική του Ομίλου λόγω καλύτερης εξειδίκευσής της και προς εξοικονόμησης κόστους.
- **Χρηματοοικονομικές συναλλαγές:** Αφορούν τόκους, μερίσματα, χρηματοδοτικές μισθώσεις, χρεόγραφα, ασφάλειες κλπ. Η πιο συχνή περίπτωση ενδοομιλικής συναλλαγής από τα παραπάνω είναι η χρέωση τόκων μετά από δάνειο, ταμειακή διευκόλυνση ή αλληλόχρεους λογαριασμούς μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών.

- **Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων:** Αναφέρεται σε στοιχεία που ανήκουν στο μητρώο παγίων των εταιρειών, όπως ακίνητα, συμμετοχές, μεταφορικά μέσα, μηχανήματα κλπ. Πιο συχνά συναντούμε την μεταβίβαση μηχανημάτων, όπου είτε υπολειτουργούν είτε δεν λειτουργούν καθόλου για την μία εταιρεία και συνεπώς πωλούνται στη συνδεδεμένη προς κάλυψη των αναγκών της. Συχνά επίσης συμβαίνει η αγορά μηχανήματος να πραγματοποιείται από την μητρική εταιρεία λόγω επίτευξης καλύτερης τιμής από τον προμηθευτή και στη συνέχεια να ακολουθεί η πώληση στην συνδεδεμένη εταιρεία.
- **Τεχνική υποστήριξη:** Η εν λόγω κατηγορία μπορεί να αναφέρεται σε παροχή υπηρεσιών συντήρησης, υποστήριξη και επισκευές για μηχανήματα, υπηρεσίες IT, υπηρεσίες συντήρησης και υποστήριξης δικτύων, επισκευές και συντηρήσεις στόλου οχημάτων κλπ.
- **Εκμίσθωση:** Συνίσταται συνήθως σε εκμίσθωση ακινήτων (γραφεία, αποθηκευτικοί χώροι, αγροτεμάχια, βιομηχανοστάσια, βιοτεχνικοί χώροι κλπ) ή μηχανημάτων και οχημάτων για την κάλυψη αναγκών των συνδεδεμένων εταιρειών.
- **Αποθήκευση:** Αφορά υπηρεσίες εφοδιαστικής, logistics, διάθεσης χώρου για αποθήκευση προϊόντων κλπ.
- **Έρευνα & ανάπτυξη:** Αφορά υπηρεσίες R&D και συναντάται συχνά σε Ομίλους που δραστηριοποιούνται στον ιατρικό και φαρμακευτικό τομέα. Η εν λόγω υπηρεσία οδηγεί συχνά σε μεγάλη εξοικονόμηση κόστους καθώς τα τμήματα έρευνας και ανάπτυξης απαιτούν πολύ μεγάλη επένδυση και παραμένουν διαχρονικά κοστοβόρα για την επιχείρηση.
- **Λοιπές υπηρεσίες:** Αποτελεί μία από τις πιο συχνές και ευρείες κατηγορίες ενδοομιλικών συναλλαγών και μπορεί να αναφέρεται σε διάθεση προσωπικού, υπηρεσίες φασόν, υπηρεσίες συσκευασίας, μελετητικές υπηρεσίες κλπ.
- **Επιδότηση – διαγραφή χρεών:** Αναφέρεται σε ενδεχόμενη παροχή χρημάτων άνευ ανταλλάγματος ή διαγραφή υφιστάμενης υποχρέωσης μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών.
- **Κατανομή δαπανών:** Αναφέρεται σε περιπτώσεις που η μητρική εταιρεία αναλαμβάνει δαπάνες για όλο τον Όμιλο, όπως για παράδειγμα νομικά έξοδα, έξοδα συμβούλων outsourcing, εκπαιδευτικές υπηρεσίες, και στη συνέχεια τις κατανέμει στις συνδεδεμένες εταιρείες.
- **Λοιπά:** Αποτελεί επίσης μια πολύ ευρεία κατηγορία συναλλαγών και μπορεί να περιλαμβάνει διάφορες πωλήσεις που δεν μπορούν να ενταχθούν στις παραπάνω κατηγορίες, όπως υλικά συσκευασίας, ανταλλακτικά, βοηθητικές ύλες κλπ.

2.5. Τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών

2.5.1. Μέθοδοι τεκμηρίωσης

Με βάση την ΠΟΛ. 1097/9.4.2014, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1144/2014 ορίζονται οι αποδεκτές μέθοδοι τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών:

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

α. Στις παραδοσιακές ή κλασσικές μεθόδους:

αα. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής

ββ. Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης

γγ. Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους.

Η μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης καθορίζει τον τρόπο σύγκρισης της κερδοφορίας των ελεγχόμενων μερών με τις συγκρίσιμες επιχειρήσεις. Οι αρχές του ΟΟΣΑ δηλώνουν ότι οι παραδοσιακές μέθοδοι που βασίζονται στις συναλλαγές πρέπει πάντα να προτιμώνται των μεθόδων που βασίζονται στα κέρδη. Εντούτοις, για να είναι σε θέση να εφαρμοσθεί μια μέθοδος βασισμένη στις συναλλαγές, είναι απαραίτητο να προσδιοριστούν σαφώς συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ συγγενών εταιρειών. Οι συναλλαγές μεταξύ των ανεξάρτητων επιχειρήσεων πρέπει να είναι συγκρίσιμες με τις συναλλαγές μεταξύ των υπό εξέταση συνδεδεμένων εταιρειών.

Ο προσδιορισμός των συγκρίσιμων συναλλαγών ή των τιμών μόνο δεν αποτελεί επαρκές στοιχείο για να δικαιολογήσει την εφαρμογή μιας παραδοσιακής μεθόδου. Σε μία παραδοσιακή μέθοδο πρέπει να εφαρμοστούν οι απαραίτητες ρυθμίσεις ώστε να διορθωθούν πιθανές διαφορές λόγω των διαφορετικών όρων των συναλλαγών.

Εάν είναι αδύνατο να προσδιοριστούν συγκρίσιμες συναλλαγές (ή εάν δεν υπάρχουν συγκρίσιμες συναλλαγές) ή εάν οι σημαντικές διαφορές μεταξύ των συναλλαγών υπό εξέταση και των συγκρίσιμων συναλλαγών δεν μπορούν να δικαιολογηθούν, οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι λιγότερο αξιόπιστες και λιγότερο σχετικές από τις μεθόδους που βασίζονται στα κέρδη.

β. Στις συναλλακτικές μεθόδους οι οποίες βασίζονται στα κέρδη (μικτά ή καθαρά):

αα. Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής και

ββ. Μέθοδος επιμερισμού κερδών.

Όπως αναφέρεται στο προηγούμενο τμήμα, η χρήση των παραδοσιακών μεθόδων είναι προτιμότερη σε σχέση με άλλες μεθόδους. Εντούτοις, σε ορισμένες περιπτώσεις, οι παραδοσιακές μέθοδοι δεν είναι αρκετά αξιόπιστες κατά την εφαρμογή τους ή η εφαρμογή τους είναι αδύνατη. Σε αυτές τις περιπτώσεις είναι απαραίτητο, για να ισχύει η αρχή των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές να εφαρμοσθεί μία άλλη μέθοδος: μέθοδος συναλλαγών βασιζόμενη στα κέρδη. Σε αυτήν την ενότητα αναλύονται οι διαθέσιμες μέθοδοι που βασίζονται στο κέρδος.

Αντίθετα από τις παραδοσιακές μεθόδους που εστιάζουν σε συγκεκριμένες συναλλαγές, οι μέθοδοι που βασίζονται στα κέρδη λαμβάνουν υπόψη το ολικό κέρδος που πραγματοποιήθηκε από συγκεκριμένες συναλλαγές μεταξύ των συγγενών συμβαλλόμενων μερών. Πράγματι, το κέρδος που πραγματοποιείται σε συναλλαγή μεταξύ των συγγενών συμβαλλόμενων μερών μπορεί να οδηγήσει στην διαπίστωση εάν η μέθοδος που βασίζεται στο κέρδος επιτρέπει τον καθορισμό του, εάν η συναλλαγή έχει επηρεαστεί από όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα υπήρχαν μεταξύ μη συγγενών επιχειρήσεων σε συγκρίσιμες περιστάσεις. Συνεπώς, η εφαρμογή των μεθόδων που βασίζονται στο κέρδος επιτρέπει τον προσδιορισμό των τιμών σύμφωνα με τις οποίες εφαρμόζεται η αρχή των ίσων αποστάσεων.

Σύμφωνα με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ, οι μέθοδοι που βασίζονται στο κέρδος είναι αποδεκτές μόνο στο βαθμό όπου αυτές εφαρμόζονται με την προοπτική να οδηγηθούμε στην τιμή κατά την οποία εφαρμόζεται η αρχή των ίσων αποστάσεων. Αυτό προϋποθέτει ότι η σύγκριση γίνεται μεταξύ του κέρδους που δημιουργείται από τις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών και του κέρδους από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Για την εφαρμογή των ως άνω μεθόδων, χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε:

- α) εσωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της κρινόμενης επιχείρησης με μια ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την κρινόμενη επιχείρηση με μια ανεξάρτητη επιχείρηση και
- β) εξωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων προς την κρινόμενη επιχείρηση.

Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξαλειφθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών.

Παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι:

- α. τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών, όπως:
 - για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,
 - για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η μορφή της συναλλαγής (πώληση ή παραχώρηση χρήσης), το είδος του άυλου περιουσιακού στοιχείου, η διάρκεια και η έκταση της νομικής προστασίας, τα προσδοκώμενα οφέλη από τη χρήση αυτών,
 - για τις υπηρεσίες, η φύση και η έκταση παρεχόμενων υπηρεσιών.
- β. οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια, εξοπλισμός, άυλα, κ.λπ.) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης (functional analysis) που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης.
- γ. οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια, κ.λπ.).
- δ. οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους, (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος εργασίας, κ.λπ.).
- ε. ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση (π.χ. προσπάθεια διείσδυσης σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κ.λπ.). Σε περίπτωση που διενεργούνται συναλλαγές που δεν μπορούν να διαχωριστούν από οικονομικής απόψεως, αυτές εξετάζονται ενιαία, τόσο ως προς τη συγκριτική ανάλυση όσο και ως προς την εφαρμογή της μεθόδου καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

2.5.1.1. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price Method - CUP)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής συγκρίνεται με την τιμή μιας παρόμοιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την παράγραφο 2.6 της έκδοσης του 2009 του ΟΟΣΑ για τις Οδηγίες των Ενδοομιλικών Συναλλαγών μεταξύ Πολυεθνικών Επιχειρήσεων και Φορολογικών Αρχών, η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) συγκρίνει τα ποσά που τιμολογήθηκαν στις ελεγχόμενες συναλλαγές με ποσά που τιμολογήθηκαν στις αντίστοιχες συναλλαγές μεταξύ τρίτων.

Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής προϋποθέτει ότι, σε ιδανική περίπτωση, τα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες παρέχονται σε μία ενδοομιλική συναλλαγή (μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων) σε τιμή ίδια με αυτή των αντίστοιχων αγαθών ή υπηρεσιών σε μία μη ενδοομιλική συναλλαγή (μεταξύ μη συνδεδεμένων επιχειρήσεων) στις ίδιες ή συγκρίσιμες συνθήκες.

Οι συγκρίσιμες πωλήσεις ή αγορές μπορούν να είναι μεταξύ δύο τρίτων μερών ή μεταξύ ενός από τα αντισυμβαλλόμενα μέρη και ενός τρίτου.

Η μέθοδος CUP είναι γενικά το πιο αξιόπιστο μέτρο για την εξέταση της εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων, εφόσον οι συναλλαγές είναι όμοιες ή εάν υπάρχουν μόνο δευτερεύουσες προσδιορίσιμες διαφορές.

Η μέθοδος CUP απαιτεί έναν υψηλό βαθμό συγκρισιμότητας των προϊόντων και των λειτουργιών. Η συγκρισιμότητα μπορεί να επιτευχθεί έπειτα από έναν λογικό αριθμό παραδοχών, οι οποίες δεν έχουν ουσιαστικές επιπτώσεις στη συγκρίσιμη τιμή. Οι παραδοχές που είναι πιθανό να απαιτηθούν περιλαμβάνουν εκείνες που αφορούν διαφορές:

- Στην ποιότητα των προϊόντων
- Στους συμβατικούς όρους
- Στην γεωγραφική αγορά
- Στα άυλα αγαθά που συνδέονται με τα προϊόντα
- Στους συναλλαγματικούς κινδύνους

Σύμφωνα με τις Οδηγίες του ΟΟΣΑ (παράγραφοι 1.38- 1.63), για την εφαρμογή της μεθόδου της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής πρέπει να ικανοποιούνται σε όσο τον δυνατόν μεγαλύτερο βαθμό οι παρακάτω παράγοντες:

- Χαρακτηριστικά των αγαθών / υπηρεσιών: Ο συγκεκριμένος παράγοντας επιδρά τόσο στην τιμολόγηση όσο και στην συγκρισιμότητα. Τα ειδικά χαρακτηριστικά του πωληθέντων αγαθών ή των παρεχόμενων υπηρεσιών εξετάζονται αναλυτικά ώστε να διασφαλιστεί ότι υπάρχει ομοιομορφία.
- Λειτουργική ανάλυση: Στα πλαίσια του συγκεκριμένου παράγοντα εξετάζονται οι ειδικές συνθήκες στα πλαίσια της υπό εξέταση συναλλαγής, και συγκεκριμένα οι επιτελούμενες λειτουργίες και οι αναλαμβανόμενοι κίνδυνοι. Για να μπορεί να γίνει χρήση της υπό εξέταση μεθόδου είναι απαραίτητο να διαπιστωθεί ότι υπάρχει

ομοιομορφία στις συνθήκες μεταξύ πωλητή - αγοραστή αγαθών ή παρόχου – λήπτη υπηρεσιών.

- Συμβατικοί όροι: Αντίστοιχα, η επισκόπηση των συμβατικών όρων τόσο μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών όσο και μεταξύ ανεξάρτητων είναι απαραίτητη για τη διασφάλιση της ομοιομορφίας. Τυχόν διαφορετικοί συμβατικοί όροι οδηγούν στην απόρριψη της παρούσας μεθόδου.
- Συνθήκες αγοράς: Οι συνθήκες της αγοράς είναι επίσης ένας σημαντικός παράγοντας ο οποίος πρέπει να εξετάζεται καθώς μπορεί να επηρεάζει σημαντικά την τιμολογιακή πολιτική. Πιο συγκεκριμένα, τυχόν πωλήσεις στο εξωτερικό συνήθως παρουσιάζουν σημαντική διαφοροποίηση τιμής σε σχέση με πωλήσεις εντός Ελλάδος.
- Ειδικές επιχειρηματικές στρατηγικές: Η εφαρμογή ειδικών επιχειρηματικών στρατηγικών ανάλογα με τον κλάδο, την κατάσταση ή τον σκοπό των εταιρειών είναι επίσης ένας παράγοντας που μπορεί να διαφοροποιήσει σημαντικά την τιμολογιακή πολιτική και συνεπώς να οδηγήσει σε ενδεχόμενη απόρριψη της μεθόδου.

2.5.1.1.1. Παραδείγματα εφαρμογής

Έστω η εξής ενδοομιλική συναλλαγή:

Αντικείμενο συναλλαγής	Αντισυμβαλλόμενος	Πωλήσεις
Προϊόντα	Συνδεδεμένη εταιρεία Α	100.000

Αναλύουμε τη συναλλαγή στα είδη που εκείνη αφορά και υπολογίζουμε την μέση τιμή ανά μονάδα για κάθε είδος:

Αντικείμενο συναλλαγής	Αντισυμβαλλόμενος	Πωλήσεις	Τεμάχια	Μέση τιμή
Προϊόν Α	Συνδεδεμένη εταιρεία Α	50.000€	1.000	50,00€
Προϊόν Β	Συνδεδεμένη εταιρεία Α	50.000€	5.500	9,09€

Αντίστοιχα, εντοπίζουμε τις πωλήσεις των παραπάνω προϊόντων (προϊόν Α & προϊόν Β) σε ανεξάρτητους πελάτες:

Προϊόν Α			
Πελάτης	Αξία πωλήσεων	Τεμάχια	Μέση τιμή
Πελάτης 1	1.000.000,00	50.000,00	20,00
Πελάτης 2	250.000,00	4.000,00	62,50
Πελάτης 3	500.000,00	6.500,00	76,92
Πελάτης 4	77.000,00	3.000,00	25,67

Προϊόν Α			
Πελάτης	Αξία πωλήσεων	Τεμάχια	Μέση τιμή
Πελάτης 5	1.500.000,00	100.000,00	15,00
Πελάτης 6	7.000,00	100,00	70,00
Πελάτης 7	10.000,00	150,00	66,67
Πελάτης 8	400.000,00	25.000,00	16,00
Πελάτης 9	40.000,00	2.000,00	20,00
Πελάτης 10	7.000,00	500,00	14,00

Προϊόν Β			
Πελάτης	Αξία πωλήσεων	Τεμάχια	Μέση τιμή
Πελάτης 1	200.000,00	5.000,00	40,00
Πελάτης 2	2.000.000,00	47.000,00	42,55
Πελάτης 3	55.000,00	5.000,00	11,00
Πελάτης 4	77.000,00	3.000,00	25,67
Πελάτης 5	30.000,00	10.000,00	3,00
Πελάτης 6	1.000,00	100,00	10,00
Πελάτης 7	10.000,00	300,00	33,33
Πελάτης 8	350.000,00	25.000,00	14,00
Πελάτης 9	40.000,00	2.000,00	20,00
Πελάτης 10	7.000,00	500,00	14,00

Από τα συγκρίσιμων στοιχεία (benchmark) προέκυψε ένα εύρος τιμών για το “Mark-Up”, χρησιμοποιώντας τη συνάρτηση quartile.exc. Από το εύρος των τιμών αυτών απορρίφθηκε το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 75% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημορίων. Με τον τρόπο αυτό διαμορφώθηκαν κατώτατες και ανώτατες τιμές για το “Mark-Up”:

Αποδεκτά όρια τιμών			
	25%	50%	75%
Προϊόν Α	15,75€	22,83€	67,50€
Προϊόν Β	10,75€	17,00	35,00

Όσον αφορά το προϊόν Α, παρατηρούμε ότι εφόσον η μέση τιμή πώλησης (50,00€) βρίσκεται εντός των αποδεκτών τεταρτημορίων (15,75€ έως 67,50€), η συναλλαγή είναι σύμφωνη με την «Αρχή των ίσων αποστάσεων».

Όσον αφορά το προϊόν Β, παρατηρούμε ότι η μέση τιμή πώλησης (9,09€) βρίσκεται εκτός των αποδεκτών τεταρτημορίων (10,75€ έως 35,00€), με τη συναλλαγή να μην είναι σύμφωνη με την «Αρχή των ίσων αποστάσεων». Η συγκεκριμένη περίπτωση λοιπόν, εγείρει θέμα υποτιμολόγησης για την εταιρεία με τη διαφορά να ανέρχεται σε 9.125€:

Αποδεκτή τιμή (10,75€) x τεμάχια (5.500) - πωλήσεις προϊόντος Β (50.000€)

2.5.1.2. Μέθοδος Τιμής Μεταπώλησης (Resale Price Method - RPM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι ίση με την τιμή μεταπώλησης προϊόντος ή υπηρεσίας που έχει αγοραστεί από συνδεδεμένη επιχείρηση σε ανεξάρτητη επιχείρηση μείον το μικτό περιθώριο κέρδους που θα πραγματοποιείτο σε παρόμοια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

Αυτή η μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης βασίζεται στην τιμή με την οποία ένα προϊόν που αγοράζεται από μια συνδεδεμένη εταιρεία μεταπωλείται σε μια ανεξάρτητη. Στη συνέχεια ένα κατάλληλο περιθώριο (αποκαλούμενο περιθώριο της τιμής μεταπώλησης) αφαιρείται από την τιμή μεταπώλησης. Κατόπιν, πραγματοποιούνται οι απαραίτητες παραδοχές για τις δαπάνες που είναι σχετικές με την αγορά του προϊόντος (για παράδειγμα τελωνειακοί φόροι). Το αποτέλεσμα θεωρείται ως η τιμή των ίσων αποστάσεων της αρχικής συναλλαγής μεταξύ των συγγενών επιχειρήσεων.

Το περιθώριο στην τιμή μεταπώλησης αντιστοιχεί στο ποσό το οποίο ο μεταπωλητής θα επεδίωκε για να καλύψει τις δαπάνες του σχετικά με τις πωλήσεις καθώς και άλλα λειτουργικά έξοδα πραγματοποιώντας και ένα εύλογο κέρδος, σύμφωνα με τις διεξαχθείσες λειτουργίες, τα δεσμευμένα στοιχεία του ενεργητικού και τους αναλαμβανόμενους κινδύνους. Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης μείον χρησιμοποιείται συχνά από τους διανομείς που μεταπωλούν τα προϊόντα χωρίς να τα μετασχηματίζουν ή να πραγματοποιήσουν κάποια προσθήκη στην ουσιαστική αξία αυτών.

Αυτή η μέθοδος απαιτεί λεπτομερή σύγκριση των λειτουργιών που διενεργούνται, των κινδύνων που αναλαμβάνονται, των συμβατικών όρων των ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών. Κατά συνέπεια, ένας υψηλότερος βαθμός συγκρισιμότητας είναι πιθανότερο να υπάρχει μεταξύ των ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων μεταπωλήσεων αγαθών από τον ίδιο μεταπωλητή, μια κατάλληλη σύγκριση μπορεί να προέλθει από τις συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές άλλων μεταπωλητών (δηλ. μέθοδος της εξωτερικής τιμής μεταπώλησης).

Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης μείον θα ήταν πιθανό να οδηγήσει σε ακριβή αποτελέσματα εάν υπάρχουν ομοιότητες στα ακόλουθα:

- Στη θέση στην αγορά
- Στις διενεργηθείσες λειτουργίες
- Στα αγαθά.

Ένας λογικός αριθμός παραδοχών μπορεί να γίνει για να αντισταθμιστεί η έλλειψη συγκρισιμότητας μεταξύ των ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών σε ότι αφορά:

- Στην "ανακύκλωση" αποθέματος
- Στους συμβατικούς όρους
- Στα έξοδα μεταφοράς
- Σε άλλες μετρήσιμες διαφορές.

2.5.1.3. Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus Method - CPM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής καθορίζεται εφαρμόζοντας επί του κόστους ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους, όπως αυτό θα ίσχυε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής λαμβάνονται υπόψη τα άμεσα και έμμεσα κόστη που βαρύνουν τη συναλλαγή.

Η μέθοδος του Κόστους Συν Κέρδος είναι μια μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης που βασίζεται στο άθροισμα του κόστους που πραγματοποιείται από τον προμηθευτή των προϊόντων ή υπηρεσιών στο πλαίσιο μιας ελεγχόμενης συναλλαγής. Μία κατάλληλη προσαύξηση εφαρμόζεται στις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ώστε να επιτευχθεί ένα επίπεδο κέρδους σύμφωνα με τις διεξαχθείσες λειτουργίες, τα δεσμευμένα στοιχεία ενεργητικού, το επίπεδο του αναλαμβανόμενου κινδύνου και τις συνθήκες της αγοράς.

Το αποτέλεσμα, μετά από την εφαρμογή της προσαύξησης στα προαναφερθέντα κόστη, μπορεί να θεωρηθεί ως αξία των ίσων αποστάσεων της ελεγχόμενης συναλλαγής. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται ειδικότερα στις περιπτώσεις όπου:

- Υπάρχουν πωλήσεις ημιτελών προϊόντων μεταξύ συνδεδεμένων μερών,
- Οι συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων μερών αφορούν συμφωνίες κοινής εγκατάστασης ή μακροχρόνιες συμφωνίες αγοράς και πώλησης,
- Οι ελεγχόμενες συναλλαγές αφορούν υπηρεσίες.

Συνεπώς, η μέθοδος του Κόστους Συν Κέρδους χρησιμοποιείται για να αξιολογηθεί το mark up που πραγματοποιείται από παραγωγούς που πωλούν σε συγγενή συμβαλλόμενα μέρη. Αυτή η μέθοδος απαιτεί λεπτομερή σύγκριση των παραγόμενων προϊόντων, των λειτουργιών που διενεργούνται, των κινδύνων που αναλαμβάνονται, την πολυπλοκότητα της κατασκευής, τις

δομές δαπανών και τα χρησιμοποιούμενα άυλα αγαθά μεταξύ των ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών. Συγκρίσιμα είναι πιθανότατα οι συναλλαγές ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών προϊόντων του ίδιου πωλητή (δηλ. Μέθοδος εσωτερικού κόστους συν κέρδος).

Η μέθοδος Κόστος Συν Κέρδος είναι πιθανό να μην είναι αξιόπιστη εάν υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των ελεγχόμενων και μη συναλλαγών όσον αφορά:

- Στα άυλα αγαθά,
- Στην δομή δαπανών,
- Στην επιχειρησιακή εμπειρία,
- Στην διοικητική αποδοτικότητα,
- Στις διενεργηθείσες λειτουργίες,
- Στα προϊόντα ή τις παρεχόμενες υπηρεσίες.

Οι οδηγίες του ΟΟΣΑ συστήνουν τη χρήση της μεθόδου του κόστους συν κέρδος για να καθοριστεί η ανταμοιβή των ίσων αποστάσεων των παραγωγών δεδομένου ότι αυτή η μέθοδος μπορεί να εφαρμοστεί. Οι τρεις μέθοδοι που παρουσιάστηκαν ανωτέρω είναι οι παραδοσιακές μέθοδοι που επιτρέπουν να προσδιοριστεί γρήγορα εάν στις εμπορικές και οικονομικές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών εφαρμόζεται η αρχή των ίσων αποστάσεων. Γι' αυτό, σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι προτιμητέες έναντι άλλων μεθόδων (που βασίζονται στο κέρδος).

2.5.1.3.1. Παραδείγματα εφαρμογής

Έστω η εξής ενδοομιλική συναλλαγή:

Αντικείμενο συναλλαγής	Αντισυμβαλλόμενος	Πωλήσεις
Εμπορεύματα	Συνδεδεμένη εταιρεία Α	200.000

Για την εφαρμογή της μεθόδου θα πρέπει να υπολογίσουμε το μικτό περιθώριο κέρδους με βάση τα κοστολογικά δεδομένα της εταιρείας:

Περιγραφή	Αξία
Πωλήσεις (συναλλαγή)	200.000
Κόστος πωληθέντων	150.000
Μικτό κέρδος	50.000
Μικτό περιθώριο κέρδους	25%

Για την τεκμηρίωση της συναλλαγής ανευρέθησαν εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία προς τρίτους ανεξάρτητους πελάτες και υπολογίστηκε το Mark-Up ανά πελάτη:

Πελάτης	Αξία πωλήσεων	Κόστος πωληθέντων	Μικτό κέρδος	Περιθώριο μικτού κέρδους
Πελάτης 1	1.000.000,00	760.000,00	240.000,00	24%
Πελάτης 2	250.000,00	175.000,00	75.000,00	30%
Πελάτης 3	500.000,00	450.000,00	50.000,00	10%
Πελάτης 4	77.000,00	70.000,00	7.000,00	9%
Πελάτης 5	1.500.000,00	1.250.000,00	250.000,00	17%
Πελάτης 6	7.000,00	5.000,00	2.000,00	29%
Πελάτης 7	10.000,00	7.500,00	2.500,00	25%
Πελάτης 8	400.000,00	310.000,00	90.000,00	23%
Πελάτης 9	40.000,00	20.000,00	20.000,00	50%
Πελάτης 10	7.000,00	5.000,00	2.000,00	29%

Από τα παραπάνω δεδομένα προέκυψαν τα εξής αποδεκτά τεταρτημόρια:

Αποδεκτά τεταρτημόρια ποσοστού μικτού κέρδους		
25%	50%	75%
15,00%	25,00%	29,00%

Με βάση τα παραπάνω, παρατηρούμε ότι το ποσοστό μικτού κέρδους της συναλλαγής βρίσκεται εντός των αποδεκτών τεταρτημορίων (15,00% έως 29,00%), επομένως η συναλλαγή είναι σύμφωνη με την «Αρχή των ίσων αποστάσεων».

2.5.1.4. Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method - TNMM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε σχέση με ένα κατάλληλο μέγεθος (π.χ. κύκλος εργασιών, κόστος, πάγια) συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε σχέση με το ίδιο μέγεθος και υπό παρόμοιες συνθήκες.

Η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής («Transactional Net Margin Method») είναι μέθοδος που βασίζεται στο κέρδος, και εξετάζει εάν τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα των συναλλαγών των συνδεδεμένων μερών είναι αποτέλεσμα της εφαρμογής των ίσων αποστάσεων, κάνοντας σύγκριση αυτών με τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα των

ανεξάρτητων επιχειρήσεων που συμμετέχουν σε παρόμοιες συναλλαγές και αναλαμβάνουν παρόμοιους επιχειρησιακούς κινδύνους.

Αντίθετα από τις μεθόδους των συναλλαγών, η μέθοδος αυτή δεν απαιτεί ιδιαίτερη λεπτομέρεια τιμών ή πληροφορίες για το ακαθάριστο περιθώριο κέρδους της συναλλαγής. Επιπλέον, τα πρότυπα της συγκρισιμότητας είναι λιγότερο αυστηρά για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής απ' ό,τι κάτω από οποιαδήποτε άλλη προτεινόμενη μέθοδο των οδηγιών του ΟΟΣΑ.

Η μέθοδος TNMM εξετάζει το καθαρό περιθώριο κέρδους σε μια κατάλληλη βάση (π.χ., δαπάνες, πωλήσεις, και ενεργητικό) που ένας φορολογούμενος πραγματοποιεί από μια ελεγχόμενη συναλλαγή (ή ελεγχόμενες συναλλαγές που μπορούν να ομαδοποιηθούν σύμφωνα με την αρχή του κεφαλαίου I των οδηγιών ενδοομιλικής τιμολόγησης του ΟΟΣΑ του 1995). Επομένως, η μέθοδος αυτή λειτουργεί με παρόμοιο τρόπο όπως οι μέθοδοι του κόστους συν κέρδος και της τιμής μεταπώλησης μείον, αλλά εφαρμόζεται σε επίπεδο καθαρού περιθωρίου κέρδους παρά σε επίπεδο ακαθάριστου περιθωρίου.

Ο βαθμός συγκρισιμότητας έχει επιπτώσεις στην αξιοπιστία της ανάλυσης της TNMM. Η αξιοπιστία μπορεί να επηρεαστεί αρνητικά από τις ποικίλες δομές κόστους, τις διαφορές στην επιχειρησιακή εμπειρία, ή τις διαφορές στην αποδοτικότητα της διοίκησης. Από την άλλη πλευρά, ο βαθμός συγκρισιμότητας των λειτουργιών και των προϊόντων που είναι απαραίτητος για να επιτύχει αξιόπιστα αποτελέσματα, είναι χαμηλότερος απ' ό,τι στις άλλες μεθόδους συναλλαγών (π.χ., την μέθοδο CUP, του κόστους συν κέρδος, ή την RPM).

Οι παραδοχές που μπορεί να απαιτηθούν περιλαμβάνουν εκείνες που αφορούν διαφορές σε:

- Λογιστικές ταξινομήσεις
- Πιστωτικούς όρους,
- Αποθέματα,
- Νομισματικούς κινδύνους,
- Επιχειρησιακές συνθήκες.

Η κατάλληλη εφαρμογή της TNMM απαιτεί να λαμβάνονται τα ακόλουθα μέτρα:

- Προσδιορισμός της συνδεδεμένης εταιρίας που συμμετέχει στις υπό εξέταση συναλλαγές,
- Προσδιορισμός του σχετικού οικονομικού επιπέδου ανάλυσης (χρησιμοποιούμενοι αριθμοδείκτες) με βάση το οποίο θα γίνει η ανάλυση των ελεγχόμενων συναλλαγών.

- Αναζήτηση ανεξάρτητων συγκρίσιμων επιχειρήσεων που εκτελούν παρόμοιες λειτουργίες και που αναλαμβάνουν όμοιους κινδύνους με την εξεταζόμενη εταιρία,
- Προσδιορισμός του αριθμού ετών των οποίων τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα θα χρησιμοποιηθούν για να γίνει σύγκριση μεταξύ της συνδεδεμένης εταιρίας και των συγκρίσιμων επιχειρήσεων,
- Επιλογή ενός ενιαίου αξιόπιστου δείκτη κέρδους με τον οποίο να πραγματοποιηθεί η σύγκριση μεταξύ της συνδεδεμένης εταιρίας και των συγκρίσιμων ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Η μέθοδος TNMM αποτελείται από την σύγκριση της αποδοτικότητας της συνδεδεμένης εταιρίας με την αποδοτικότητα αντίστοιχων ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Επομένως, εστιάζει στην αποδοτικότητα και όχι αυστηρά σε μεμονωμένες συναλλαγές. Η παράγραφος 3.27 των οδηγιών του ΟΟΣΑ μας υπενθυμίζει ότι: «Ένα από τα πλεονεκτήματα της μεθόδου TNMM είναι ότι το καθαρό περιθώριο (παραδείγματος χάριν κυκλοφοριακή ταχύτητα του καθαρού ενεργητικού, το περιθώριο του λειτουργικού κέρδους, ή άλλοι δείκτες καθαρού κέρδους) είναι λιγότερο ευαίσθητο στις διαφορές που επηρεάζουν τις συναλλαγές σε σχέση με την τιμή όπως χρησιμοποιείται στη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής».

Μια αξιόπιστη εφαρμογή της TNMM απαιτεί την επιλογή ενός δείκτη κέρδους (Profit Level Indicator PLI) που παράγει το πιο αξιόπιστο μέτρο εισοδήματος που η εξεταζόμενη μονάδα θα κέρδιζε εάν δραστηριοποιούνταν με τις συμβαλλόμενες μονάδες σε τιμές πλήρους ανταγωνισμού, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα σχετικά γεγονότα και τα περιστατικά. Ένας PLI μετρά την απόδοση της επένδυσης πόρων της επιχείρησης του και τις υποθέσεις των κινδύνων. Η αξιοπιστία των δεικτών μπορεί να υπόκειται σε ορισμένες παραδοχές που εφαρμόζονται προκειμένου να διορθωθούν οποιεσδήποτε πιθανές διαφορές σχετικά με το κεφάλαιο που απασχολείται ή/και τις λειτουργίες που ασκούνται.

Γενικά, οι δείκτες PLI μπορούν να ομαδοποιηθούν σε μια σειρά οικονομικών δεικτών, που υπολογίζονται μεμονωμένα από τα στοιχεία αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης και τον ισολογισμό. Κατά τη μέτρηση του κέρδους, τρεις ομάδες δεικτών γενικά αναγνωρίζονται ως αντικειμενικοί για τη μέτρηση της αποδοτικότητας και, επομένως, της ανταμοιβής του ελεγχόμενου μέρους. Μπορούμε έτσι να διακρίνουμε μεταξύ των δεικτών της αποδοτικότητας επί των παγίων, των πωλήσεων και αποδοτικότητας επί των δαπανών. Εντούτοις, άλλοι δείκτες μπορούν να προτιμηθούν σε ορισμένες ιδιαίτερες περιστάσεις, δεδομένου ότι παρέχουν μια αξιόπιστη βάση για τη συμμόρφωση με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Οι πιο συχνά χρησιμοποιούμενοι δείκτες κερδοφορίας για την εξέταση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στα πλαίσια της TNMM είναι αναλυτικά οι παρακάτω:

- **Μεικτού περιθωρίου κέρδους (Gross Margin)**

Ο δείκτης αυτός υπολογίζεται διαιρώντας το μικτό κέρδος με τον κύκλο εργασιών:

$$\text{Gross Margin (\%)} = \frac{\text{Μικτό κέρδος}}{\text{Κύκλος εργασιών}}$$

Ο δείκτης μεικτού περιθωρίου κέρδους, απομονώνοντας τα στοιχεία της ενδοομλικής συναλλαγής, δίνει ιδιαίτερη έμφαση στο κόστος πωληθέντων και χρησιμοποιείται κυρίως σε περιπτώσεις παραγωγικών επιχειρήσεων.

- **Περιθωρίου κέρδους προ τόκων & φόρων (EBIT Margin)**

Ο δείκτης EBIT υπολογίζεται διαιρώντας τα αποτελέσματα προ φόρων & τόκων με τον κύκλο εργασιών:

$$\text{EBIT Margin (\%)} = \frac{\text{Αποτελέσματα προ φόρων & τόκων}}{\text{Κύκλος εργασιών}}$$

Ο δείκτης «Κέρδη προ Φόρων και Τόκων ως Ποσοστό των Πωλήσεων» (EBIT%) αναφέρεται στα ακριβή στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων και είναι ένας από τους πιο αξιόπιστους δείκτες δεδομένου ότι λαμβάνει υπόψη όλα τα επιχειρησιακά τμήματα κάθε επιχείρησης. Χρησιμοποιείται ευρέως για την τεκμηρίωση των συναλλαγών σε εμπορικές επιχειρήσεις καθώς και σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών.

- **Λειτουργικού περιθωρίου κέρδους (NCP Margin)**

Ο δείκτης NCP υπολογίζεται διαιρώντας τα αποτελέσματα προ φόρων & τόκων με τον κύκλο εργασιών μείον τα αποτελέσματα προ φόρων & τόκων:

$$\text{NCP Margin (\%)} = \frac{\text{Αποτελέσματα προ φόρων & τόκων}}{\text{Κύκλος εργασιών} - \text{Αποτελέσματα προ φόρων & τόκων}}$$

Αναφερόμενος και αυτός στα ακριβή στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων, ο παραπάνω δείκτης είναι ένας από τους πιο αξιόπιστους δείκτες δεδομένου ότι λαμβάνει

υπόψη το κόστος όλων των επιχειρησιακών τμημάτων κάθε εταιρείας. Χρησιμοποιείται κυρίως για επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον παραγωγικό τομέα.

- **Περιθωρίου κέρδους προ φόρων, τόκων & αποσβέσεων (EBITDA Margin)**

Ο δείκτης EBITDA υπολογίζεται διαιρώντας τα αποτελέσματα προ φόρων, τόκων & αποσβέσεων με τον κύκλο εργασιών:

$$\text{EBITDA Margin (\%)} = \frac{\text{Αποτελέσματα προ φόρων, τόκων \& αποσβέσεων}}{\text{Κύκλος εργασιών}}$$

Αναφερόμενος στα ακριβή στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων, ο EBITDA% είναι ένας από τους πιο αξιόπιστους δείκτες δεδομένου ότι λαμβάνει υπόψη όλα τα επιχειρησιακά τμήματα κάθε επιχείρησης. Επίσης δεν απαιτεί ακριβή κατανομή μεταξύ του κόστους πωλήσεων, των εξόδων πώλησης και γενικών διοικητικών εξόδων.

Οι παραπάνω δείκτες είναι χρησιμοποιούνται συχνότερα στην πράξη, διότι περιγράφουν αναλυτικά τα λειτουργικά αποτελέσματα. Πιο συγκεκριμένα, βασίζονται σε στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης, και επομένως χρησιμοποιούνται συχνά όταν τα πάγια στοιχεία του ενεργητικού δεν παίζουν σημαντικό ρόλο στη δημιουργία των λειτουργικών κερδών. Αυτό συμβαίνει συχνά σε επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο χονδρεμπόριο και στην παροχή υπηρεσιών. Το λειτουργικό περιθώριο συνήθως χρησιμοποιείται όταν οι λειτουργίες του ελεγχόμενου συμβαλλόμενου μέρους δεν είναι όμοιες με εκείνες των συγκρίσιμων επιχειρήσεων, δεδομένου ότι διαφορές σε λειτουργίες έχουν μικρότερη επίδραση στα λειτουργικά κέρδη από ότι στο μικτό κέρδος.

Οι δείκτες που ακολουθούν χρησιμοποιούνται λιγότερο στην πράξη αλλά κρίνεται σκόπιμο να αναφερθούν συνοπτικά:

- **Απόδοση απασχολούμενων κεφαλαίων (ROCE Margin)**

$$\text{ROCE Margin (\%)} = \frac{\text{Λειτουργικά κέρδη}}{\text{Απασχολούμενα κεφάλαια}}$$

Ο εν λόγω δείκτης αναφέρεται στα λειτουργικά κέρδη προς τα απασχολούμενα κεφάλαια, τα οποία συνήθως υπολογίζονται ως το συνολικό Ενεργητικό μείον τα Ταμειακά Διαθέσιμα και τις Επενδύσεις

- **Απόδοση ενεργητικού (ROA Margin)**

$$\text{ROA Margin (\%)} = \frac{\text{Λειτουργικά κέρδη}}{\text{Λειτουργικά στοιχεία ενεργητικού}}$$

Ο δείκτης αυτός αναφέρεται στα λειτουργικά κέρδη προς τα λειτουργικά στοιχεία Ενεργητικού και συγκεκριμένα συνήθως μόνο τα ενσώματα στοιχεία Ενεργητικού.

- **Απόδοση επί συνολικού κόστους**

$$\text{Απόδοση επί συνολικού κόστους (\%)} = \frac{\text{Λειτουργικά κέρδη}}{\text{Συνολικό κόστος}}$$

- **Απόδοση επί του κόστους πωληθέντων αγαθών**

$$\text{Απόδοση επί κόστους πωληθέντων (\%)} = \frac{\text{Μικτό κέρδος}}{\text{Κόστος πωληθέντων}}$$

- **Δείκτης Berry**

$$\text{Berry Margin (\%)} = \frac{\text{Μικτό κέρδος}}{\text{Λειτουργικά έξοδα}}$$

2.5.1.4.1. Χρήση βάσεων δεδομένων

Σύμφωνα με το κεφάλαιο Ζ της ΠΟΛ 1097/2014 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1144/2014 «ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ' ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ - ΑΠΟΔΕΚΤΟ ΕΥΡΟΣ ΤΙΜΩΝ Ή ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ - ΜΗ ΠΛΗΡΕΙΣ Ή ΜΗ ΕΠΑΡΚΕΙΣ ΦΑΚΕΛΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ » σε περίπτωση που χρησιμοποιούνται τράπεζες πληροφοριών για τη συλλογή στοιχείων:

«Για την άντληση συγκριτικών στοιχείων οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν και οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής (ονομασία, πάροχος, έκδοση, πλήθος στοιχείων κ.λπ.).

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

Ο προσδιορισμός των τεταρτημορίων γίνεται ως εξής:

Q1= πρώτο τεταρτημόριο= 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2= διάμεσος= 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3= τρίτο τεταρτημόριο= 75ο εκατοστιαίο σημείο

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

Επιπρόσθετα σύμφωνα με το άρθρο 7 της ΠΟΛ 1142/2015:

«7. Όσον αφορά στις ελεγκτικές πρακτικές σχετικά με τη χρήση τράπεζας πληροφοριών, την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων και την αποδεκτή μέθοδο καθορισμού των ενδοομιλικών συναλλαγών επισημαίνονται τα ακόλουθα:

α. Σύμφωνα με το Κεφάλαιο Ζ' της ΠΟΛ.1097/9.4.2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την ΠΟΛ.1144/15.5.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προκειμένου για την άντληση συγκριτικών στοιχείων μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων της. Συνεπώς, εφόσον η υπόχρεη επιχείρηση χρησιμοποιήσει δεδομένα τα οποία δεν άντλησε από αναγνωρισμένη τράπεζα πληροφοριών, αυτά δεν θα απορρίπτονται εκ προοιμίου από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, αλλά θα ελέγχονται για την αξιοπιστία τους.

Ακόμη, σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, τότε χρησιμοποιείται η μέθοδος των τεταρτημορίων με απόρριψη του 25% των χαμηλότερων και του 25% των υψηλότερων τιμών.

Επειδή παρατηρήθηκε ότι χρησιμοποιούνται πολλοί τρόποι για τον υπολογισμό των τεταρτημορίων και προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη εφαρμογή, αυτά θα υπολογίζονται σύμφωνα με τις αρχές της στατιστικής ως κάτωθι (καθόσον πρόκειται για σειρά αταξινόμητων τιμών ή ποσοστών και όχι κατανομή συχνότητων):

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

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

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

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

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

Η πιο συχνά χρησιμοποιούμενη βάση δεδομένων στη χώρα μας είναι η TP Catalyst, η οποία είναι διαθέσιμη και ανανεώνεται μηνιαίως από την εταιρεία Bureau van Dijk αντλώντας τα δεδομένα της από την διαδικτυακή βάση δεδομένων AMADEUS (ANalyse MAjor Databases from EUropean Sources).

Η εν λόγω βάση δεδομένων, όπως προαναφέρθηκε, ανανεώνεται σε μηνιαία βάση εκδίδοντας κάθε φορά μια νέα έκδοση (release). Για την τεκμηρίωση μιας ενδοομιλική συναλλαγής πρέπει να γίνεται χρήση συγκεκριμένων εκδόσεων σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της ΠΟΛ. 1227/1.10.2015:

«Αν, για την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων, χρησιμοποιούνται τράπεζες πληροφοριών, η αναζήτηση θα γίνεται στις εκδόσεις που είναι διαθέσιμες κατά το διάστημα από τους δύο τελευταίους μήνες του εξεταζόμενου φορολογικού έτους και μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών του άρθρου 21 παρ.3 του ν.4174/2013 και όχι με προγενέστερες ή μεταγενέστερες εκδόσεις.»

Η εν λόγω βάση δεδομένων παρέχει στοιχεία για περίπου 21 εκατομμύρια εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην Ευρώπη. Τα στοιχεία αυτά αφορούν βασικές πληροφορίες της εταιρείας, όπως:

- επωνυμία
- ΑΦΜ
- ημερομηνία ίδρυσης
- έδρα
- στοιχεία επικοινωνίας
- σύντομη περιγραφή δραστηριότητας και προϊόντων
- ΚΑΔ (Κωδικούς Αριθμούς Δραστηριότητας)
- νομική μορφή
- πληροφορίες για το Διοικητικό Συμβούλιο και την μετοχική σύνθεση της εταιρείας
- συμμετοχές της εταιρείας σε άλλες εταιρείες

Μέσω της TP Catalyst είναι επίσης διαθέσιμα τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των εταιρειών, δηλαδή του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης, όπως επίσης και ένας μεγάλος αριθμός δεικτών κερδοφορίας.

Συνεπώς, έχοντας επιλέξει την μέθοδο του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους, για την αναζήτηση δυνητικά συγκρίσιμου δείγματος εταιρειών από την βάση δεδομένων ακολουθούνται συνήθως τα παρακάτω βήματα:

- Λειτουργία / αδράνεια: Επιλέγονται ενεργές εταιρείες και εταιρείες με άγνωστη κατάσταση ώστε να διασφαλιστεί ότι στο δείγμα δεν θα συμπεριληφθούν εταιρείες οι οποίες βρίσκονται σε αδράνεια. Αυτό συμβαίνει διότι οι ανενεργές εταιρείες οι οποίες παρουσιάζουν μηδενικό ή ελάχιστο κύκλο εργασιών αλλοιώνουν το δείγμα καθώς δεν είναι συγκρίσιμες με την ελεγχόμενη.
- Έτος ίδρυσης: Επιλέγονται εταιρείες οι οποίες δεν έχουν ιδρυθεί τα τελευταία 7 έτη αλλά προγενέστερα. Το κριτήριο αυτό εισάγεται διότι οι νεοϊδρυθείσες εταιρείες συνήθως παρουσιάζουν ζημιές και με αυτό τον τρόπο θα αλλοίωναν το δείγμα.
- Γεωγραφικό κριτήριο: Γίνεται επιλογή εταιρειών που δραστηριοποιούνται στην Ευρωπαϊκή Ένωση των 28 καθώς και εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην Ισλανδία, την Νορβηγία και την Ελβετία. Η επιλογή αυτή γίνεται καθώς οι παραπάνω χώρες κρίνεται ότι παρουσιάζουν παρόμοιες συνθήκες με την Ελλάδα.
- Ανεξαρτησία: Σκοπός της ανάλυσης είναι το δείγμα που θα προκύψει να αποτελείται από ανεξάρτητες εταιρείες, διότι τα οικονομικά αποτελέσματα συνδεδεμένων εταιρειών

μπορεί να περιλαμβάνουν ελεγχόμενες συναλλαγές που να μην είναι σύμφωνες με την «αρχή των ίσων αποστάσεων». Για τον λόγο αυτό εφαρμόζονται τα παρακάτω κριτήρια:

- **Θυγατρικές εταιρείες:** Απορρίπτονται οι εταιρείες που χαρακτηρίζονται ως όμιλοι λόγω ύπαρξης θυγατρικών εταιρειών και εταιρείες που κατέχουν συμμετοχές σε άλλες εταιρείες με ποσοστό άνω του 33%.
- **Ιδιοκτησία:** Απορρίπτονται εταιρείες για τις οποίες ένας μέτοχος κατέχει μερίδιο μεγαλύτερο του 33%.

Τα παραπάνω κριτήρια εισάγονται με βάση το άρθρο 2 του Ν. 4172/2013 που ορίζει ότι το ποσοστό που απαιτείται για να χαρακτηριστούν δύο εταιρείες ως συνδεδεμένες είναι 33%.

- **Δείκτης ανεξαρτησίας:** Η βάση δεδομένων διαχωρίζει τις εταιρείες ως προς την ανεξαρτησία τους χρησιμοποιώντας τον δείκτη ανεξαρτησίας BvD (BvD Independence Indicator) με διαχωρισμό σε κατηγορίες A (μέτοχοι με μέγιστο μερίδιο 25%), B (μέτοχοι με μερίδιο από 25% έως 50%), C & D (μέτοχοι με μερίδιο άνω του 50%) και U (άγνωστος βαθμός ανεξαρτησίας). Για την αναζήτηση του δείγματος συνήθως χρησιμοποιούνται οι κατηγορίες A, B και σε ορισμένες φορές η U, σε συνδυασμό με τα κριτήρια που αναφέρθηκαν παραπάνω.
- **Μορφή οικονομικών καταστάσεων:** Από το τελικό δείγμα εξαιρούνται οι εταιρείες οι οποίες συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις καθώς αυτό υποδηλώνει ότι είναι μέλη ομίλων.
- **Κωδικός Αριθμός Δραστηριότητας:** Η βάση δεδομένων διαχωρίζει τις εταιρείες με βάση τους κωδικούς βιομηχανικών κλάδων (NACE Rev.2), επομένως στα πλαίσια των εν λόγω κριτηρίων εισάγονται συγκρίσιμοι κωδικοί με εκείνους της υπό εξέταση εταιρείας.
- **Οικονομικά στοιχεία:** Τόσο για τη διαθεσιμότητα των αποτελεσμάτων όσο και για την επίτευξη συγκρισιμότητας εισάγονται τα παρακάτω κριτήρια:
 - **Δείκτης κερδοφορίας:** Για να είναι διαθέσιμα τα απαιτούμενα οικονομικά στοιχεία για τον υπολογισμό των τεταρτημορίων, εισάγεται σχετικό κριτήριο με βάση το οποίο εμφανίζονται εταιρείες με γνωστό τον επιλεγμένο δείκτη κερδοφορίας για την τελευταία διαθέσιμη τριετία.
 - **Κύκλος εργασιών:** Ανάλογα με τον κύκλο εργασιών της υπό εξέταση εταιρείας το εν λόγω κριτήριο περιορίζει τον κύκλο εργασιών των εταιρειών του δείγματος ώστε να παρουσιάζουν την μέγιστη δυνατή συγκρισιμότητα.

- Λεκτική αναζήτηση: Για την επίτευξη της μέγιστης συγκρισιμότητας εισάγονται λέξεις κλειδιά για την δραστηριότητα των εταιρειών, ώστε να διασφαλιστεί ότι εκτελούν παρόμοιες λειτουργίες με την ελεγχόμενη. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα εταιρείες του δείγματος με τους επιθυμητούς κωδικούς δραστηριότητας αλλά διαφορετικό αντικείμενο να απορρίπτονται.

Σύμφωνα με τα παραπάνω κριτήρια η βάση δεδομένων καταλήγει στο τελικό δείγμα δυνητικά συγκρίσιμων εταιρειών. Το εν λόγω δείγμα εξάγεται σε αναλυτική μορφή, ανά εταιρεία, παρέχοντας τις επιθυμητές πληροφορίες που θα επιλεγθούν στη βάση δεδομένων. Στη συνέχεια πραγματοποιείται αναλυτικός έλεγχος στις εταιρείες του δείγματος ώστε να επιβεβαιωθεί ότι δραστηριοποιούνται όντως στο επιθυμητό αντικείμενο και είναι ανεξάρτητες. Αφού πραγματοποιηθεί ο παραπάνω έλεγχος προκύπτει το τελικό δείγμα συγκρίσιμων εταιρειών με βάση τα οικονομικά στοιχεία του οποίου προκύπτουν τα αποδεκτά τεταρτημόρια.

2.5.1.4.2. Παραδείγματα εφαρμογής

Έστω ότι η εταιρεία Α με δραστηριότητα μεταφορικών υπηρεσιών έχει πραγματοποιήσει ενδοομιλικές συναλλαγές μεταφοράς εμπορευμάτων στην εταιρεία Β (συνδεδεμένη) με τη χρήση φορητών κατά το φορολογικό έτος 2017.

Η εταιρεία Α παρέχει τις υπηρεσίες της αποκλειστικά στην εταιρεία Β επομένως δεν υπάρχουν εσωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία για την εφαρμογή κάποιας από τις παραδοσιακές μεθόδους τεκμηρίωσης (CUP, RPM & CPM). Αντίστοιχα, η μέθοδος του επιμερισμού του κέρδους απορρίφθηκε καθώς η χρήση της συνίσταται περισσότερο σε συναλλαγές που σχετίζονται με μεγάλης αξίας άυλα περιουσιακά στοιχεία, γεγονός που στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν ισχύει.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, για την τεκμηρίωση της συναλλαγής επιλέχθηκε η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους (TNMM) ώστε να γίνει έλεγχος του εύλογου αποτελέσματος των ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών. Με τη μέθοδο αυτή, το καθαρό περιθώριο κέρδους της ενδοομιλικής συναλλαγής θα συγκριθεί με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό παρόμοιες συνθήκες.

Για την αναζήτηση του καθαρού περιθωρίου κέρδους των ανεξάρτητων επιχειρήσεων επιλέχθηκε να γίνει χρήση της βάσης δεδομένων AMADEUS και συγκεκριμένα της έκδοσης 97

Απριλίου 2018. Η εν λόγω έκδοση βρίσκεται στο οριζόμενο από την ΠΟΛ. 1227/2015 διάστημα, δηλαδή από τους δύο τελευταίους μήνες του εξεταζόμενου φορολογικού έτους (2017), έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών η οποία ταυτίζεται με εκείνη των φορολογικών δηλώσεων με βάση το άρθρο 40 §6 του Ν. 4410/2016, ο οποίος τροποποίησε το άρθρο 21 §3 του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών.

Με βάση την παραπάνω έκδοση ακολουθήθηκαν τα παρακάτω βήματα για την εξαγωγή του δυνητικά συγκρίσιμου δείγματος από την βάση δεδομένων TP Catalyst Pro της εταιρείας Bureau Van Dijk¹²:

1. Κατάσταση εταιρειών: ενεργές εταιρείες και εταιρείες με άγνωστη κατάσταση
2. Έτος ίδρυσης: έως και το 2010
3. Προέλευση: Ευρωπαϊκή Ένωση [28], Ισλανδία, Νορβηγία, Ελβετία
4. Αριθμό θυγατρικών: Καμία
5. Κωδικός ενοποίησης: U1 εταιρείες μόνο με μη ενοποιημένους λογαριασμούς
6. Δείκτης ανεξαρτησίας: A, B
7. Εξαιρέση εταιρειών με ελλιπή στοιχεία μετοχικής σύνθεσης
8. Εξαιρούνται οι περιπτώσεις των εταιρειών όπου το ποσοστό κατοχής μετοχικού κεφαλαίου είναι άνω του 33%
9. Κύριος ΚΑΔ : 4941 - Οδικές μεταφορές εμπορευμάτων
10. Δείκτης EBIT: Εταιρείες με γνωστά στοιχεία για τα έτη 2016, 2015, 2014
11. Αποτελέσματα προ φόρων και εκτάκτων: Εταιρείες με γνωστά στοιχεία για τα έτη 2016, 2015, 2014
12. Εξαιρούνται οι εταιρείες χωρίς περιγραφή δραστηριότητας
13. Λεκτική αναζήτηση: “constr*”, “truck*”
14. Κύκλος εργασιών: Εταιρείες με κύκλο εργασιών από 500.000€ έως 5.000.000€ για τα έτη 2016, 2015, 2014

Η παραπάνω αναζήτηση κατέληξε σε δείγμα 52 δυνητικά συγκρίσιμων εταιρειών, ως εξής:

A/A	Επωνυμία Εταιρείας (Company name)	Χώρα (Country ISO Code)	ΚΑΔ (NACE code)	ΑΦΜ (BvD ID number)	Τελευταία διαθέσιμα στοιχεία (Year End)
1.	AE*****S	FR	4941	FR4287*****	2017
2.	ALR***** SL	ES	4941	ESB535*****	2016
3.	ANT***** SRL	IT	4941	IT011967*****	2016

¹² Βάση δεδομένων TP Catalyst Bureau Van Dijk

<https://tpcatalyst.bvdep.com/201807/version-20180810083945/Home.serv?product=TransferPricing>

A/A	Επωνυμία Εταιρείας (Company name)	Χώρα (Country ISO Code)	ΚΑΔ (NACE code)	ΑΦΜ (VnD ID number)	Τελευταία διαθέσιμα στοιχεία (Year End)
4.	AUTO***** S.R.L.	IT	4941	IT023712*****	2016
5.	C.A.C. ***** SCARL	IT	4941	IT009178*****	2016
6.	C.A.P. ***** A.R.L.	IT	4941	IT012941*****	2016
7.	CONS***** A.R.L.	IT	4941	IT021419*****	2016
8.	DE B***** S.R.L.	IT	4941	IT010258*****	2016
9.	DE C***** S.R.L.	IT	4941	IT048999*****	2016
10.	GR***** SL	ES	4941	ESB46*****	2016
11.	GR***** SL	ES	4941	ESB358*****	2016
12.	GRUPPO ***** RESPONSABILITA' LIMITATA	IT	4941	IT061021*****	2016
13.	GUB***** LDA	PT	4941	PT5039*****	2016
14.	HEM***** SP. Z O.O.	PL	4941	PL3003*****	2016
15.	IL S***** S.R.L.	IT	4941	IT006489*****	2016
16.	IN***** 91	FR	4941	FR3788*****	2017
17.	MAM*****RT	FR	4941	FR3088*****	2016
18.	MART***** AS	NO	4941	NO8765*****	2016
19.	MAT***** SOCIEDAD LIMITADA.	ES	4941	ESB419*****	2016
20.	MIK***** SERVICES	FR	4941	FR4397*****	2016
21.	P***** S.R.L.	IT	4941	IT083378*****	2016
22.	P*****P	FR	4941	FR3492*****	2016
23.	R***** S.A.	PL	4941	PL0122*****	2016
24.	R***** SL	ES	4941	ESB463*****	2016
25.	S*****SS	FR	4941	FR4898*****	2017
26.	SARL *****NIN	FR	4941	FR3446*****	2016
27.	SARL *****RY	FR	4941	FR3953*****	2016
28.	SARL *****RON	FR	4941	FR3236*****	2016
29.	SARL ***** FILS	FR	4941	FR3314*****	2016
30.	SDLM*****RIEL	FR	4941	FR3480****	2016
31.	S*****SRL	IT	4941	IT039063*****	2016
32.	SOC *****LIER	FR	4941	FR3438*****	2016
33.	SOCIEDAD *****TOA.	ES	4941	ESF330*****	2016
34.	SOCIEDADE DE ***** , LDA	PT	4941	PT5002*****	2016
35.	SOCIETE DES ***** LIN	FR	4941	FR3245*****	2016
36.	SOCIETE *****AULT	FR	4941	FR3277*****	2017
37.	SOTR***** LDA	PT	4941	PT5017*****	2016
38.	STE *****SAN	FR	4941	FR3320*****	2016
39.	STROJ***** S.R.O.	CZ	4941	CZ476*****	2016
40.	T***** S.R.L.	IT	4941	IT02549*****	2016
41.	TRAN***** SL	ES	4941	ESB968*****	2016
42.	TRAN*****L	FR	4941	FR4319*****	2016
43.	TRANS***** LDA	PT	4941	PT5015*****	2016
44.	TRANSP***** LDA	PT	4941	PT5007*****	2016
45.	TRANSP***** SA	ES	4941	ESA390*****	2016
46.	TRANSP***** SL	ES	4941	ESB124*****	2016
47.	TRANSP***** SL	ES	4941	ESB151*****	2016

A/A	Επωνυμία Εταιρείας (Company name)	Χώρα (Country ISO Code)	ΚΑΔ (NACE code)	ΑΦΜ (BvD ID number)	Τελευταία διαθέσιμα στοιχεία (Year End)
48.	TRANS*****RLOT	FR	4941	FR4250*****	2016
49.	TRANS*****CHE	FR	4941	FR3522*****	2016
50.	TRANS*****RRE	FR	4941	FR4299*****	2016
51.	TRANSP*****LARD	FR	4941	FR3824*****	2016
52.	TRUC***** SL	ES	4941	ESB319*****	2016

Από τις παραπάνω εταιρείες, μετά από αναλυτικό έλεγχο, κρίθηκε ότι πρέπει να εξαιρεθούν οι παρακάτω για τους λόγους που αναφέρονται:

A/A	Επωνυμία Εταιρείας (Company name)	Χώρα (Country)	Αιτία Απόρριψης
10.	GR***** SL	Spain	μη συγκρίσιμη δραστηριότητα
12.	GRUPPO ***** RESPONSABILITA' LIMITATA	Italy	όμιλος
14.	HEM***** SP. Z O.O.	Poland	όμιλος
15.	IL S***** S.R.L.	Italy	μη συγκρίσιμη δραστηριότητα
22.	P*****P	France	μη συγκρίσιμη δραστηριότητα
25.	S*****SS	France	όμιλος
26.	SARL *****NIN	France	μη συγκρίσιμη δραστηριότητα
36.	SOCIETE *****AULT	France	μη συγκρίσιμη δραστηριότητα
43.	TRANS***** LDA	Portugal	μη συγκρίσιμη δραστηριότητα
51.	TRANSP*****LARD	France	μη συγκρίσιμη δραστηριότητα
52.	TRUC***** SL	Spain	όμιλος

Συνεπώς, το τελικό αποδεκτό δείγμα εταιρειών με τα βασικά του οικονομικά στοιχεία είναι το παρακάτω:

A/A	Επωνυμία Εταιρείας (Company name)	Κύκλος Εργασιών (Operating Revenue) 2016 σε χιλ.€	Σύνολο Ενεργητικού (Total Assets) 2016 σε χιλ.€	ΑΦΜ (BvD ID number)
1.	AE*****S	4.604	1.474	FR4287*****
2.	ALR***** SL	1.061	2.165	ESB535*****
3.	ANT***** SRL	2.469	33.700	IT011967*****
4.	AUTO***** S.R.L.	3.914	1.885	IT023712*****
5.	C.A.C. ***** SCARL	3.720	5.054	IT009178*****
6.	C.A.P. ***** A R.L.	2.924	1.702	IT012941*****
7.	CONS***** A.R.L.	3.010	2.248	IT021419*****
8.	DE B***** S.R.L.	2.500	3.687	IT010258*****
9.	DE C***** S.R.L.	3.598	1.559	IT048999*****
11.	GR***** SL	1.356	5.307	ESB358*****
13.	GUB***** LDA	4.481	1.580	PT5039*****

A/A	Επωνυμία Εταιρείας (Company name)	Κύκλος Εργασιών (Operating Revenue) 2016 σε χιλ.€	Σύνολο Ενεργητικού (Total Assets) 2016 σε χιλ.€	ΑΦΜ (BvD ID number)
16.	IN***** 91	3.538	1.040	FR3788*****
17.	MAM*****RT	1.885	852	FR3088*****
18.	MART***** AS	3.329	1.001	NO8765*****
19.	MAT***** SOCIEDAD LIMITADA.	610	576	ESB419*****
20.	MIK***** SERVICES	1.217	468	FR4397*****
21.	P***** S.R.L.	2.631	1.141	IT083378*****
23.	R***** S.A.	572	245	PL0122*****
24.	R***** SL	1.274	1.119	ESB463*****
27.	SARL *****RY	1.658	1.318	FR3953*****
28.	SARL *****RON	3.315	1.452	FR3236*****
29.	SARL ***** FILS	1.256	1.213	FR3314*****
30.	SDLM*****RIEL	3.410	2.090	FR3480*****
31.	S*****SRL	4.183	3.082	IT039063*****
32.	SOC *****LIER	1.488	694	FR3438*****
33.	SOCIEDAD *****TOA.	2.314	1.260	ESF330*****
34.	SOCIEDADE DE ***** , LDA	3.526	3.295	PT5002*****
35.	SOCIETE DES ***** LIN	2.518	2.493	FR3245*****
37.	SOTR***** LDA	4.022	2.093	PT5017*****
38.	STE *****SAN	1.284	1.018	FR3320*****
39.	STROJ***** S.R.O.	1.530	550	CZ476*****
40.	T***** S.R.L.	4.885	2.112	IT02549*****
41.	TRAN***** SL	3.864	3.138	ESB968*****
42.	TRAN*****L	4.422	1.628	FR4319*****
44.	TRANSP***** LDA	3.305	2.309	PT5007*****
45.	TRANSP***** SA	2.442	2.571	ESA390*****
46.	TRANSP***** SL	1.777	1.280	ESB124*****
47.	TRANSP***** SL	1.153	599	ESB151*****
48.	TRANS*****RLOT	2.844	1.181	FR4250*****
49.	TRANS*****CHE	3.095	1.368	FR3522*****
50.	TRANS*****RRE	1.049	337	FR4299*****

Το εργαλείο που χρησιμοποιείται για να αναλύσει το αποτέλεσμα για τις συγκρίσιμες επιχειρήσεις είναι το ενδο-τεταρτημοριακό εύρος, που είναι το εύρος μεταξύ του χαμηλότερου τεταρτημορίου (το 1ο τεταρτημόριο) και του ανώτερου τεταρτημορίου (το 3ο τεταρτημόριο). Στην ουσία αντιστοιχεί στα τεταρτημόρια που περικλείουν τη διάμεσο, στο κέντρο της κατανομής, που υπολογίζεται από τους δείκτες των συγκρίσιμων εταιρειών στις οποίες ο εκάστοτε δείκτης προς εξέταση περιέχεται στο 2ο και 3ο τεταρτημόριο. Η χρήση του ενδο-τεταρτημοριακού εύρους αυξάνει την αξιοπιστία των αποτελεσμάτων.

Σύμφωνα και με την ΠΟΛ. 1142/2.7.2015:

«Ακόμη, σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, τότε χρησιμοποιείται η μέθοδος των τεταρτημορίων με απόρριψη του 25% των χαμηλότερων και του 25% των υψηλότερων τιμών.

Επειδή παρατηρήθηκε ότι χρησιμοποιούνται πολλοί τρόποι για τον υπολογισμό των τεταρτημορίων και προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη εφαρμογή, αυτά θα υπολογίζονται σύμφωνα με τις αρχές της στατιστικής ως κάτωθι (καθόσον πρόκειται για σειρά αταξινόμητων τιμών ή ποσοστών και όχι κατανομή συχνότητας):

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

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

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

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

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

Επιπρόσθετα, όσον αφορά την επιλογή του δείκτη της συναλλαγής το καταλληλότερο PLI για την εξέταση της τήρησης της «Αρχής των Ίσων Αποστάσεων» των ενδοομιλικών συναλλαγών κρίθηκε ότι είναι ο δείκτης «Κέρδη προ Φόρων και Τόκων ως Ποσοστό των Πωλήσεων» (EBIT%).

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν για τον υπολογισμό των τεταρτημορίων:

Α/Α	Επωνυμία Εταιρείας (Company name)	Κέρδη προ φόρων & τόκων (Operating P/L EBIT) σε χιλ.€			Κύκλος Εργασιών (Operating Revenue) σε χιλ.€			Σταθμ/νος Μ.Ο. Δείκτη EBIT τριετίας
		2016	2015	2014	2016	2015	2014	
1.	ΑΕ*****S	145	175	46	4.604	4.443	4.295	2,74
2.	ALR***** SL	184	233	176	1.061	1.047	1.009	19,01
3.	ANT***** SRL	420	509	357	2.469	2.150	1.636	20,55
4.	AUTO***** S.R.L.	39	64	57	3.914	3.824	3.702	1,40
5.	C.A.C. ***** SCARL	68	24	25	3.720	3.787	4.700	0,95
6.	C.A.P. ***** A R.L.	28	18	13	2.924	3.450	4.378	0,55
7.	CONS***** A.R.L.	-57	162	34	3.010	4.327	4.595	1,16
8.	DE B***** S.R.L.	87	90	14	2.500	2.333	2.284	2,69
9.	DE C***** S.R.L.	91	108	62	3.598	3.428	3.337	2,52
11.	GR***** SL	483	437	118	1.356	1.394	1.046	27,36
13.	GUB***** LDA	16	26	1	4.481	4.603	3.970	0,33
16.	IN***** 91	110	78	18	3.538	3.464	3.624	1,93
17.	MAM*****RT	21	44	37	1.885	1.774	1.603	1,95
18.	MART***** AS	106	139	118	3.329	1.986	1.927	5,02
19.	MAT***** SOCIEDAD LIMITADA.	47	192	92	610	740	641	16,58
20.	MIK***** SERVICES	21	44	-14	1.217	1.379	1.458	1,27
21.	P***** S.R.L.	76	88	-29	2.631	2.629	3.056	1,62
23.	R***** S.A.	-52	-55	54	572	815	2.214	-1,46
24.	R***** SL	46	47	18	1.274	1.278	1.278	2,91
27.	SARL *****RY	23	33	0	1.658	1.718	1.756	1,11
28.	SARL *****RON	-42	88	80	3.315	4.500	4.423	1,03
29.	SARL ***** FILS	-11	-54	-307	1.256	1.148	908	-11,26
30.	SDLM*****RIEL	229	-23	42	3.410	3.261	3.515	2,43
31.	S*****SRL	38	6	39	4.183	4.259	4.199	0,65
32.	SOC *****LIER	85	84	89	1.488	1.520	1.623	5,57
33.	SOCIEDAD *****TOA.	63	-33	-23	2.314	2.645	2.917	0,10
34.	SOCIEDADE DE ***** , LDA	29	232	204	3.526	3.778	3.757	4,21
35.	SOCIETE DES ***** LIN	72	34	51	2.518	2.431	2.348	2,15
37.	SOTR***** LDA	6	10	6	4.022	4.501	3.959	0,17
38.	STE *****SAN	-17	19	26	1.284	1.358	1.440	0,68
39.	STROJ***** S.R.O.	27	2	11	1.530	1.753	1.962	0,76
40.	T***** S.R.L.	42	185	153	4.885	4.812	3.956	2,77
41.	TRAN***** SL	143	272	173	3.864	3.820	4.123	4,99
42.	TRAN*****L	22	13	88	4.422	4.292	4.430	0,94
44.	TRANSP***** LDA	266	222	87	3.305	3.381	3.478	5,65
45.	TRANSP***** SA	30	140	184	2.442	2.476	2.606	4,70
46.	TRANSP***** SL	38	47	63	1.777	2.013	2.076	2,52
47.	TRANSP***** SL	29	1	30	1.153	1.194	1.295	1,67
48.	TRANS*****RLOT	97	56	-32	2.844	2.978	3.001	1,38
49.	TRANS*****CHE	201	113	167	3.095	2.771	2.586	5,70
50.	TRANS*****RRE	14	-3	-57	1.049	991	989	-1,52

Από τα παραπάνω αποτελέσματα προκύπτει το ακόλουθο αποδεκτό εύρος τιμών:

ΤΕΤΑΡΤΗΜΟΡΙΑ ΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΟΥ ΜΕΣΟΥ ΟΡΟΥ ΕΒΙΤ%				
ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΤΕΛΙΚΟΥ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ 2014-2016				
ΑΠΟΔΕΚΤΑ ΟΡΙΑ ΤΙΜΩΝ				
min	25%	50%	75%	max
-11,26	0,85	1,93	4,45	27,36

Αντίστοιχα, ο δείκτης ΕΒΙΤ % της εταιρείας Α, με βάση τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις για το υπό εξέταση έτος ανήλθε σε 1,54% και βρίσκεται εντός των αποδεκτών τιμών του δείγματος (0,85% έως 4,45%). Συνεπώς, η συναλλαγή κρίνεται σύμφωνη με την «αρχή των ίσων αποστάσεων» και δεν εγείρει κανένα θέμα φορολογικής αναμόρφωσης.

2.5.1.5. Μέθοδος επιμερισμού κερδών (Profit Split Method - PSM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από μία ενδοομιλική συναλλαγή κατανέμεται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ανάλογα με τη συνεισφορά τους στη συναλλαγή, όπως αυτό θα προέκυπτε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

Η χρήση της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους συνίσταται περισσότερο σε συναλλαγές που σχετίζονται με μεγάλης αξίας άυλα περιουσιακά στοιχεία. Πιο συγκεκριμένα, η εν λόγω μέθοδος αφορά την από κοινού ανάπτυξη των περιουσιακών στοιχείων και την κατανομή του κέρδους που προκύπτει από τη συναλλαγή μεταξύ των μερών.

Οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι ο αμεσότερος τρόπος για να εξακριβωθεί κατά πόσον οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ακολουθούν την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle). Κατά συνέπεια, οι παραδοσιακές μέθοδοι προτιμώνται των άλλων μεθόδων. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν διαθέσιμα ή επαρκή στοιχεία για την εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων και συγκεκριμένα, εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμα πλήρως συγκρίσιμα στοιχεία, οι επιχειρήσεις μπορούν αιτιολογημένα να εφαρμόσουν τις συναλλακτικές μεθόδους.

2.5.1.6. Άλλες μέθοδοι

Πολλές φορές παρατηρείται οι ενδοομιλικές συναλλαγές να μην αφορούν την κύρια δραστηριότητα των συνδεδεμένων επιχειρήσεων αλλά κάποια υποστηρικτική υπηρεσία που μπορεί να διενεργεί η μία εταιρεία αντί της άλλης για εξοικονόμηση κόστους. Στις περιπτώσεις αυτές είναι σύνηθες η ενδοομιλική χρέωση να πραγματοποιείται στο κόστος, χωρίς την προσθήκη περιθωρίου κέρδους.

Στην παραπάνω πρακτική αναφέρεται η παράγραφος 7.35 των Οδηγιών του ΟΟΣΑ:

«... η εφαρμογή μιας σύμφωνης με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμής δεν οδηγεί, σε όλες τις περιπτώσεις, στην αποκόμιση οφέλους εκ μέρους της συνδεδεμένης επιχείρησης, η οποία συμμετέχει σε μία ενδοομιλική συναλλαγή. Για παράδειγμα μπορεί να ισχύει η περίπτωση κατά την οποία η εύλογη αξία (επικρατούσα στην αγορά) των ενδοομιλικών υπηρεσιών δεν υπερβαίνει το κόστος της παροχής αυτών των υπηρεσιών. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, για παράδειγμα, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι παρεχόμενες υπηρεσίες δεν αποτελούν τη συνήθη ή επαναλαμβανόμενη δραστηριότητα του παρόχου (των εν λόγω υπηρεσιών), αλλά πραγματοποιούνται για την κάλυψη έκτακτων αναγκών των εταιριών του Ομίλου...».

Η παράγραφος 7.36 ορίζει τα εξής:

«...Προκειμένου να καθοριστεί εάν η ενδοομιλική παροχή υπηρεσιών αντικατοπτρίζει την ίδια αξία για τα χρήματα που δαπανώνται (value for money) σε σχέση με αυτή που θα αποκομιζόνταν αν η εν λόγω υπηρεσία παρεχόταν από έναν ανεξάρτητο τρίτο προμηθευτή, μια σύγκριση των λειτουργιών και των αναμενόμενων οφελών θα έπρεπε να γίνει προκειμένου να καθοριστεί η συγκρισιμότητά των συναλλαγών. Ένας πολυεθνικός Όμιλος μπορεί να αποφασίσει την παροχή της υπηρεσίας ενδοομιλικά και όχι τη χρησιμοποίηση ενός ανεξάρτητου τρίτου προμηθευτή για ποικίλους λόγους, ίσως λόγω της αποκόμισης άλλων ενδοομιλικών οφελών (για τα οποία η αποζημίωση με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων μπορεί να είναι κατάλληλη). Σε αυτή την περίπτωση δεν θεωρείται ορθό να προσαυξηθεί η τιμή των ενδοομιλικών υπηρεσιών, μέσω σύγκρισης τους με βάση την μέθοδο ΣΜΕΤ, απλά για να διασφαλιστεί ότι η συνδεδεμένη επιχείρηση παράγει κέρδος. Αυτό θα ήταν αντίθετο με την αρχή των ίσων αποστάσεων. ...»

2.6. Επιλογή ελεγχόμενου μέρους

Για να καθοριστεί η καταλληλότερη μέθοδος προκειμένου να τεκμηριωθεί ότι η τιμή σε μία ενδοομιλική συναλλαγή ανταποκρίνεται στην αρχή των ίσων αποστάσεων, είναι απαραίτητο να επιλεγεί πρώτα το συμβαλλόμενο μέρος που θα αποτελέσει τη μονάδα σύγκρισης. Η μονάδα

σύγκρισης είναι η εταιρεία ή το συνδεδεμένο μέρος που συμμετέχει σε μια ενδοομιλική συναλλαγή και του οποίου οι τιμές ή τα περιθώρια κέρδους πρέπει να εξεταστούν χρησιμοποιώντας την πιο κατάλληλη για αυτό το μέρος μέθοδο (tested party). Το μέρος που χρησιμοποιείται ως μονάδα σύγκρισης είναι το μέρος του οποίου οι τιμές ή τα κέρδη:

- α) μπορούν να επιβεβαιωθούν διότι υπάρχουν διαθέσιμα αξιόπιστα, επαρκή και πλήρη στοιχεία και
- β) χρειάζονται όσο το δυνατόν λιγότερες αναμορφώσεις.

2.7. Ειδικά θέματα ενδοομιλικής τιμολόγησης

2.7.1. Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης

Σύμφωνα με το άρθρο 39γ, § 1 έως § 5, του 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 11 του 4110/2013, δόθηκε η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να καθορίζουν τους όρους των ενδοομιλικών συναλλαγών τους με συνδεδεμένες επιχειρήσεις στην αλλοδαπή. Αντικείμενο της προέγκρισης αποτελεί το σύνολο κριτηρίων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου.

Τα κριτήρια αυτά περιλαμβάνουν κυρίως:

- i. τη χρησιμοποιούμενη μέθοδο τεκμηρίωσης,
- ii. τα στοιχεία σύγκρισης ή αναφοράς και τις σχετικές προσαρμογές,
- iii. καθώς και τις κρίσιμες παραδοχές για τις μελλοντικές συνθήκες.

Η διάρκεια της προέγκρισης δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 2 έτη και δεν μπορεί να αφορά προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

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

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

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

Η ΠΟΛ 1284/2013, όριζε την διαδικασία για την προέγκριση της μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης. Σύμφωνα με το άρθρο 1 της ΠΟΛ 1284/2013, τα πρόσωπα που είναι συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, δύνανται να υποβάλουν στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων αίτηση προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα.

Αντικείμενο της προέγκρισης, σύμφωνα με το άρθρο 2 αποτελεί τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών. Τα κριτήρια αυτά περιλαμβάνουν:

- i. Τη χρησιμοποιούμενη μέθοδο τεκμηρίωσης,
- ii. Τα στοιχεία σύγκρισης ή αναφοράς
- iii. Τι τις σχετικές προσαρμογές, καθώς
- iv. Τις κρίσιμες παραδοχές για τις μελλοντικές συνθήκες.

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

Η διαδικασία για την προέγκριση τιμολόγησης περιλαμβάνει τα εξής στάδια:

- i. Προκαταρκτικό στάδιο
- ii. Υποβολή της Αίτησης Προέγκρισης
- iii. Περιεχόμενο της Αίτησης Προέγκρισης
- iv. Αξιολόγηση της Αίτησης Προέγκρισης
- v. Έγγραφο Διατύπωσης Θέσεων
- vi. Ορισμός ημερομηνίας τελικής συνάντησης
- vii. Απόφαση Προέγκρισης

Τα παράβολα ορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 16, όπως παρουσιάζονται παρακάτω:

- i. Κατά την υποβολή της Αίτησης Προκαταρκτικής Διαβούλευσης παράβολο ύψους χιλίων (1.000,00) ευρώ.
- ii. Κατά την υποβολή της Αίτησης Προέγκρισης, Αναθεώρησης παράβολο ύψους πέντε χιλιάδων (5.000,00) ευρώ.

iii. Σε περίπτωση που υποβάλλεται αίτημα συνεννόησης με αλλοδαπές φορολογικές αρχές, παράβολο ύψους δέκα χιλιάδων (10.000,00) ευρώ για τη διαδικασία επαφών με κάθε ένα από τα εμπλεκόμενα κράτη.

2.8. Συμπεράσματα

Στο παρόν κεφάλαιο αναλύθηκαν τα βασικά θέματα της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Παρατηρούμε ότι η πολυπλοκότητα τόσο της υφιστάμενης νομοθεσίας όσο και των γενικότερων οδηγιών του ΟΟΣΑ, οι οποίες δεν έχουν ενσωματωθεί πλήρως στην ελληνική νομοθεσία, είναι έντονη.

Θα πρέπει να σημειώσουμε επίσης ότι το στοιχείο της υποκειμενικότητας είναι έντονο όσον αφορά την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών και αυτό οφείλεται στην μοναδικότητα της εκάστοτε συναλλαγής.

2.9. Βιβλιογραφία 2^{ου} κεφαλαίου

1. ΠΟΛ. 1144/15-5-2014
2. ΠΟΛ. 1097/9-4-2014
3. ΠΟΛ. 1142/2-7-2015
4. ΠΟΛ. 1227/1.10.2015
5. Βάση δεδομένων TP Catalyst Bureau Van Dijk,
<https://tpcatalyst.bvdep.com/201807/version-20180810083945/Home.serv?product=TransferPricing>
6. ΠΟΛ 1284/31-12-2013

Κεφάλαιο 3^ο: Διεθνείς πρακτικές για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις

3.1. Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο που ακολουθεί θα αναφερθούμε στις διεθνείς πρακτικές αναφορικά με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Αναλυτικότερα, θα αναφερθούμε στην σχετικά πρόσφατη ενσωμάτωση της ευρωπαϊκής οδηγίας σχετικά με την Ανταλλαγή Εκθέσεων ανά Χώρα από Ομίλους Πολυεθνικών Επιχειρήσεων.

Στη συνέχεια, θα γίνει μια σύντομη παρουσίαση του πολύ επίκαιρου διεθνούς σχεδίου σχετικά με την διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών, το οποίο έχει άμεση σχέση με της ενδοομιλικές συναλλαγές των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Τέλος, θα αναφερθούμε στις γενικές κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές και πιο συγκεκριμένα σε συγκεκριμένες ενέργειες που έχουν πραγματοποιηθεί τα τελευταία έτη.

3.2. Country By Country Reporting (CBS Reporting)

3.2.1. Νομικό πλαίσιο

Στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε περισσότερες από μία χώρες, εγείρεται ζήτημα σχετικά με τον τρόπο που θα πρέπει αυτές να τεκμηριώνονται ώστε να μην υπάρξει περιθώριο αποφυγής φορολόγησης των κερδών από τις επιχειρήσεις. Σχετικά με τον τρόπο επίλυσης αυτού του ζητήματος μπορούμε να αναφέρουμε τα εξής:

Στις 19 Ιουλίου 2013 ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) δημοσίευσε το Σχέδιο Δράσης του σχετικά με τη Διάβρωση της Φορολογικής Βάσης και τη Μεταφορά Κερδών (Σχέδιο Δράσης BEPS), το οποίο αποτελεί σημαντική πρωτοβουλία για την τροποποίηση υφιστάμενων διεθνών φορολογικών κανόνων. Οι εργασίες για τη Δράση 13 του Σχεδίου Δράσης BEPS κατέληξαν σε σύνολο προτύπων για την παροχή πληροφοριών σχετικά με τους Ομίλους ΠΕ, συμπεριλαμβανομένων του Βασικού Φακέλου Τεκμηρίωσης, του Ελληνικού Φακέλου Τεκμηρίωσης και της Έκθεσης ανά Χώρα. Είναι, ως εκ τούτου, σκόπιμο

να ληφθούν υπόψη τα πρότυπα του ΟΟΣΑ κατά τη θέσπιση των κανόνων για την Έκθεση ανά Χώρα.

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

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3 του παραπάνω νόμου, ορίζεται ότι:

Κάθε Τελική Μητρική Οντότητα ενός Ομίλου ΠΕ, που έχει τη φορολογική της κατοικία στην Ελλάδα, υποβάλλει ενώπιον των ελληνικών φορολογικών αρχών την Έκθεση ανά Χώρα, σύμφωνα με το άρθρο πέμπτο, για το Φορολογικό Έτος Υποβολής Εκθέσεων πριν ή κατά την ημερομηνία που ορίζεται στο άρθρο έκτο.

Συνιστώσα Οντότητα με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, η οποία δεν είναι η Τελική Μητρική Οντότητα Ομίλου ΠΕ, υποβάλλει την Έκθεση ανά Χώρα για το Φορολογικό Έτος Υποβολής Εκθέσεων του Ομίλου ΠΕ, του οποίου αποτελεί Συνιστώσα Οντότητα, εφόσον πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια:

α. η Οντότητα έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και

β. ισχύει μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

βα. η Τελική Μητρική Οντότητα του Ομίλου ΠΕ δεν υποχρεούται να υποβάλλει την Έκθεση ανά Χώρα στην οικεία Δικαιοδοσία φορολογικής κατοικίας,

ββ. η Δικαιοδοσία, στην οποία έχει τη φορολογική κατοικία της η Τελική Μητρική Οντότητα, έχει συνάψει ισχύουσα Διεθνή Συμφωνία, στην οποία η Ελλάδα είναι Συμβαλλόμενο Μέρος, αλλά δεν έχει συνάψει ισχύουσα Ειδική Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών, στην οποία η Ελλάδα να είναι Συμβαλλόμενο Μέρος, κατά τη χρονική στιγμή που προσδιορίζεται στο άρθρο έκτο για την υποβολή της Έκθεσης ανά Χώρα για το Φορολογικό Έτος Υποβολής Εκθέσεων,

βγ. έχει σημειωθεί Συστημική Αδυναμία της Δικαιοδοσίας της φορολογικής κατοικίας της Τελικής Μητρικής Οντότητας, η οποία έχει κοινοποιηθεί από τις ελληνικές φορολογικές αρχές στη Συνιστώσα Οντότητα που έχει τη φορολογική της κατοικία στην Ελλάδα.

Όταν υπάρχουν περισσότερες από μία Συνιστώσες Οντότητες του ίδιου Ομίλου ΠΕ που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα και ισχύουν μία ή περισσότερες από τις προϋποθέσεις που ορίζονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 2, ο Όμιλος ΠΕ μπορεί να αναθέσει σε μία από αυτές τις Συνιστώσες Οντότητες να υποβάλλει την Έκθεση ανά Χώρα, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του άρθρου πέμπτου, για οποιοδήποτε Φορολογικό Έτος Υποβολής Εκθέσεων εντός της προθεσμίας που αναφέρεται στο άρθρο έκτο και να γνωστοποιήσει στις ελληνικές φορολογικές

αρχές ότι η υποβολή αποσκοπεί στην πλήρωση της απαίτησης υποβολής για όλες τις Συνιστώσες Οντότητες του εν λόγω Ομίλου ΠΕ που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα.

Σχετικά με το περιεχόμενο της Έκθεσης ανά χώρα, άρθρο 5 του παραπάνω νόμου, ορίζει τα παρακάτω:

1. Η Έκθεση ανά Χώρα περιέχει τις ακόλουθες πληροφορίες σχετικά με τον Όμιλο ΠΕ: α) συγκεντρωτικές πληροφορίες σχετικά με το ποσό των εσόδων, τα κέρδη (ζημίες) προ φόρου εισοδήματος, τον καταβληθέντα φόρο εισοδήματος, τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος, το μετοχικό κεφάλαιο, τα συσσωρευμένα κέρδη, τον αριθμό των εργαζομένων και τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία εκτός των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδυνάμων, όσον αφορά σε κάθε περιοχή Δικαιοδοσίας, στην οποία δραστηριοποιείται ο Όμιλος ΠΕ, β) έγγραφο ταυτοποίησης κάθε Συνιστώσας Οντότητας του Ομίλου ΠΕ, με το οποίο καθορίζεται η περιοχή Δικαιοδοσίας στην οποία έχει τη φορολογική της κατοικία η εν λόγω Συνιστώσα Οντότητα και, σε περίπτωση που διαφέρει από αυτήν την περιοχή Δικαιοδοσίας της φορολογικής κατοικίας, η περιοχή Δικαιοδοσίας δυνάμει της νομοθεσίας της οποίας οργανώνεται η εν λόγω Συνιστώσα Οντότητα, καθώς και η φύση της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας ή επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της εν λόγω Συνιστώσας Οντότητας.

Επιπλέον το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης εξέδωσε την οδηγία της ΕΕ 2016/881 (κοινώς γνωστή ως «DAC4»), που τροποποιεί την Οδηγία 2011/16/ΕΕ και επεκτείνει το πεδίο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας με τη ρύθμιση της υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής των Εκθέσεων ανά Χώρα σε επίπεδο χωρών της ΕΕ.

Με το Νόμο 4484/2017 τέθηκε το πεδίο εφαρμογής και οι προϋποθέσεις για την υποβολή της Έκθεσης ανά Χώρα (Country by Country Report) στην Ελλάδα από Ομίλους Πολυεθνικών Επιχειρήσεων. Πρότυπο της σχετικής έκθεσης παρατίθεται στο Παράρτημα IV της παρούσας εργασίας.

3.2.2. Προθεσμίες υποβολής και πρόστιμα

Στην πράξη η πρώτη εφαρμογή του Country by Country Report στην Ελλάδα πραγματοποιήθηκε ηλεκτρονικά τον Δεκέμβριο του 2017, σε ειδική εφαρμογή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και αφορούσε στοιχεία για το έτος 2016. Η προθεσμία για την υποβολή της Έκθεσης ανά Χώρα είναι δώδεκα (12) μήνες μετά τη λήξη της περιόδου, στην οποία αναφέρεται η Έκθεση.

Σε περίπτωση μη υποβολής Έκθεσης ανά Χώρα, επιβάλλεται στους υπόχρεους πρόστιμο είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ, ενώ σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς Έκθεσης ανά Χώρα επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η τυχόν μη υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης και υποβολής Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών του άρθρου 21 ΚΦΔ (ν. 4174/2013) από μια ελληνική οντότητα δεν την απαλλάσσει από την υποχρέωση υποβολής της Έκθεσης ανά Χώρα.

3.2.3. Παραδείγματα¹³

Ελληνική Τελική Μητρική Οντότητα (ΓΜΟ)

Ελληνική Τελική Μητρική Οντότητα Ομίλου ΠΕ έχει έσοδα άνω των 750 εκατ. ευρώ που εμφανίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του για το φορολογικό έτος που έληξε την 31/12/2015.

Υποχρέωση υποβολής Έκθεσης ανά Χώρα: Πρέπει να υποβάλει Έκθεση ανά Χώρα για το φορολογικό έτος 01/01/2016 - 31/12/2016. Η Έκθεση αυτή πρέπει να υποβληθεί έως την 31/12/2017.

Αν υποτεθεί ότι πληρούται η απαίτηση του κατωφλιού για το φορολογικό έτος που έληξε την 31/12/2016, η ελληνική Τελική Μητρική Οντότητα πρέπει να υποβάλει Έκθεση ανά Χώρα που θα καλύπτει την περίοδο 01/01/2017 έως 31/12/2017. Η Έκθεση αυτή πρέπει να κατατεθεί μέχρι την 31/12/2018.

Υποχρέωση υποβολής γνωστοποίησης: Για την Έκθεση ανά Χώρα για το φορολογικό έτος που έληξε την 31/12/2016, πρέπει να αποσταλεί στην ΑΑΔΕ μέχρι την 31/12/2017 μια γνωστοποίηση, όπως ορίζεται στην ερώτηση 27.

Για την Έκθεση του φορολογικού έτους που λήγει την 31/12/2017, η γνωστοποίηση πρέπει να αποσταλεί στην ΑΑΔΕ μέχρι την 31/12/2017.

¹³ Συχνές ερωτήσεις – απαντήσεις από την ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ (https://www.aade.gr/sites/default/files/2017-12/FAQs_cbc_1.pdf)

Ο ίδιος κανόνας εφαρμόζεται αντίστοιχα όταν ελληνική Τελική Μητρική Οντότητα Ομίλου ΠΕ έχει έσοδα άνω των €750 εκατ. που εμφανίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του για το φορολογικό έτος που έληξε την 30/06/2016.

Υποχρέωση υποβολής Έκθεσης ανά Χώρα: Πρέπει να υποβάλει Έκθεση ανά Χώρα για το φορολογικό έτος 01/07/2016 - 30/06/2017. Η Έκθεση αυτή πρέπει να υποβληθεί έως την 30/06/2018.

Αν υποτεθεί ότι πληρούται η απαίτηση του κατωφλιού για το φορολογικό έτος που έληξε την 30/06/2017, η ελληνική Τελική Μητρική Οντότητα πρέπει να υποβάλει Έκθεση ανά Χώρα που θα καλύπτει την περίοδο από την 01/07/2017 έως την 30/06/2018. Η Έκθεση αυτή πρέπει να κατατεθεί μέχρι την 30/06/2019.

Υποχρέωση υποβολής γνωστοποίησης: Για την Έκθεση ανά Χώρα για το φορολογικό έτος που έληξε την 30/06/2017 πρέπει να αποσταλεί στην ΑΑΔΕ μέχρι την 30/06/2018 μια γνωστοποίηση.

Για την Έκθεση του φορολογικού έτους που λήγει την 30/06/2018, η γνωστοποίηση πρέπει να αποσταλεί στην ΑΑΔΕ μέχρι την 30/06/2018.

Ελληνική Συνιστώσα Οντότητα χωρίς υποχρέωση υποβολής Έκθεσης ανά Χώρα

Ελληνική Συνιστώσα Οντότητα ανήκει σε Όμιλο ΠΕ με έσοδα άνω των 750 εκατ. Ευρώ που εμφανίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του για το έτος που έληξε την 31/12/2015. Η Τελική Μητρική Οντότητα του Ομίλου ΠΕ δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, όμως είναι φορολογικός κάτοικος σε Δικαιοδοσία που απαιτεί την υποβολή Έκθεσης ανά Χώρα και θα προβεί σε ανταλλαγή Εκθέσεων με την Ελλάδα.

Υποχρέωση υποβολής Έκθεσης ανά Χώρα: Καμία.

Υποχρέωση υποβολής γνωστοποίησης: Για την Έκθεση ανά Χώρα για το φορολογικό έτος που έληξε την 31/12/2016 πρέπει να αποσταλεί στην ΑΑΔΕ μέχρι την 31/12/2017 μια γνωστοποίηση.

Για την Έκθεση του φορολογικού έτους που λήγει την 31/12/2017, η γνωστοποίηση πρέπει να αποσταλεί στην ΑΑΔΕ μέχρι την 31/12/2017.

Ελληνική Συνιστώσα Οντότητα έχει υποχρέωση (local filing) και θα υποβάλει Έκθεση ανά Χώρα

Ελληνική Συνιστώσα Οντότητα ανήκει σε Όμιλο ΠΕ με έσοδα άνω των 750 εκατ. Ευρώ που εμφανίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του για το έτος που έληξε την 31/12/2015. Η Τελική Μητρική Οντότητα του Ομίλου ΠΕ είναι φορολογικός κάτοικος σε Δικαιοδοσία που δεν απαιτεί την υποβολή Έκθεσης ανά Χώρα ή δεν υπάρχει ειδική συμφωνία με την Ελλάδα για την ανταλλαγή Εκθέσεων ανά Χώρα ή υπάρχει «Συστημική Αδυναμία».

Υποχρέωση υποβολής Έκθεσης ανά Χώρα: Απαιτείται η υποβολή Έκθεσης ανά Χώρα για το φορολογικό έτος 01/01/2016 - 31/12/2016. Η Έκθεση αυτή πρέπει να υποβληθεί έως την 31/12/2017.

Πριν από την 31/12/2017, η ελληνική Συνιστώσα Οντότητα πρέπει να ζητήσει από τη μητρική της εταιρεία τις σχετικές πληροφορίες, για να συμπληρώσει την Έκθεση ανά Χώρα. Εάν η μητρική δεν της παράσχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, η ελληνική Συνιστώσα Οντότητα οφείλει να ενημερώσει εγγράφως την ΑΑΔΕ, ότι η μητρική της δεν της έχει παράσχει τις ζητηθείσες πληροφορίες και πρέπει να υποβάλει ελληνική Έκθεση (local filing) μέχρι την 31/12/2017.

Αν υποθεθεί ότι πληρούται η απαίτηση του κατωφλιού για το φορολογικό έτος που έληξε την 31/12/2016, η ελληνική Συνιστώσα Οντότητα πρέπει να υποβάλει Έκθεση ανά Χώρα που θα καλύπτει την περίοδο από την 01/01/2017 έως την 31/12/2017. Η Έκθεση αυτή πρέπει να κατατεθεί μέχρι την 31/12/2018. Πριν από την 31/12/2018, η ελληνική Συνιστώσα Οντότητα πρέπει να ζητήσει από τη μητρική της εταιρεία τις πληροφορίες που απαιτούνται για τη συμπλήρωση της Έκθεσης ανά Χώρα. Εάν η μητρική δεν της παράσχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, η ελληνική Συνιστώσα Οντότητα οφείλει να ενημερώσει εγγράφως την ΑΑΔΕ, ότι η μητρική της δεν της έχει παράσχει τις πληροφορίες και πρέπει να υποβάλει ελληνική Έκθεση (local filing) μέχρι την 31/12/2018.

Υποχρέωση υποβολής γνωστοποίησης: Για την Έκθεση ανά Χώρα για το φορολογικό έτος που έληξε την 31/12/2016 πρέπει να αποσταλεί στην ΑΑΔΕ μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου 2017 μια γνωστοποίηση.

Για την Έκθεση του φορολογικού έτους που λήγει την 31/12/2017, η γνωστοποίηση πρέπει να αποσταλεί στην ΑΑΔΕ μέχρι την 31/12/2017.

Ελληνική Συνιστώσα Οντότητα έχει υποχρέωση υποβολής Έκθεσης ανά Χώρα (local filing), αλλά θα εξαιρεθεί

Ελληνική Συνιστώσα Οντότητα ανήκει σε Όμιλο ΠΕ με έσοδα άνω των 750 εκατ. Ευρώ που εμφανίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του για το έτος που έληξε την 31/12/2015. Η Τελική Μητρική Οντότητα του Ομίλου ΠΕ είναι φορολογικός κάτοικος σε Δικαιοδοσία που δεν απαιτεί την υποβολή Έκθεσης ανά Χώρα ή δεν υπάρχει ειδική συμφωνία με την Ελλάδα για την ανταλλαγή Εκθέσεων ανά Χώρα ή υπάρχει «Συστημική Αδυναμία». Απαιτείται η υποβολή Έκθεσης ανά Χώρα για το φορολογικό έτος 01/01/2016 - 31/12/2016. Η Έκθεση αυτή πρέπει να υποβληθεί έως την 31/12/2017. Ωστόσο, μια άλλη οντότητα του ίδιου Ομίλου ΠΕ υποβάλλει την Έκθεση ανά Χώρα, κατά τα οριζόμενα στην ελληνική νομοθεσία.

Υποθέτοντας ότι τα γεγονότα είναι παρόμοια για την Έκθεση ανά Χώρα για το φορολογικό έτος που έληξε την 31/12/2017, η Έκθεση πρέπει να κατατεθεί μέχρι την 31/12/2018.

Υποχρέωση υποβολής Έκθεσης ανά Χώρα: Καμία.

Υποχρέωση υποβολής γνωστοποίησης: Για την Έκθεση ανά Χώρα για το φορολογικό έτος που έληξε την 31/12/2016, πρέπει να αποσταλεί στην ΑΑΔΕ μέχρι την 31/12/2017 μια γνωστοποίηση, όπως ορίζεται στην ερώτηση 27. Για την Έκθεση του φορολογικού έτους που λήγει την 31/12/2017, η γνωστοποίηση πρέπει να αποσταλεί στην ΑΑΔΕ μέχρι την 31/12/2017.

Ο ΟΟΣΑ θα συνεχίσει να παρακολουθεί την υποβολή Εκθέσεων, προκειμένου να διασφαλίσει ότι πληροί τους στόχους που καθορίζονται στην Έκθεση BEPS. Επίσης, έχει αναλάβει τη δέσμευση να προβεί σε επανεξέταση, το αργότερο μέχρι το τέλος του 2020, για να διαπιστώσει, εάν απαιτούνται αλλαγές στα αναφερόμενα δεδομένα.

3.3. Base Erosion Profit Shifting (BEPS)

Το Σχέδιο Δράσης για την «Διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών» (“Base Erosion Profit Shifting - BEPS”) αποσκοπεί στην αντιμετώπιση της φοροαποφυγής μέσω μεταφοράς κερδών σε χώρες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς με ολοκληρωμένο τρόπο. Ξεκίνησε το 2011 μέσω πρωτοβουλίας των κρατών – μελών του ΟΟΣΑ και την ένωση G20 και εξελίχθηκε ως πλάνο 15 δράσεων τον Φεβρουάριο του 2013. Τον Οκτώβριο του 2015, οι Υπουργοί Οικονομικών της G20 ενέκριναν τη δέση μέτρων BEPS, η οποία παρουσιάστηκε από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ). Στόχος του Προγράμματος BEPS, το οποίο περιλαμβάνει 15 επιμέρους Δράσεις, είναι να εξοπλίσει τα κράτη με τα απαραίτητα εργαλεία, ώστε να εξασφαλίσουν ότι τα κέρδη φορολογούνται εκεί όπου πραγματοποιείται η οικονομική δραστηριότητα που δημιουργεί τα κέρδη.

Συγκεκριμένα οι Δράσεις αυτές είναι οι εξής:

- Δράση 1: Αντιμετώπιση των Προκλήσεων της Ψηφιακής Οικονομίας (Address the Tax Challenges of the Digital Economy)
- Δράση 2: Εξουδετέρωση των Αποτελεσμάτων των Υβριδικών Αναντιστοιχιών (Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements)
- Δράση 3: Ενίσχυση των Κανόνων των Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιρειών (Strengthen CFC Rules)
- Δράση 4: Περιορισμός της Διάβρωσης της Φορολογητέας Βάσης μέσω της Έκπτωσης Τόκων και άλλων Χρηματοοικονομικών Πληρωμών (Limit Base Erosion via Interest Deductions and Other Financial Payments)
- Δράση 5: Αντιμετώπιση των Επιβλαβών Φορολογικών Πρακτικών πιο αποτελεσματικά, λαμβάνοντας υπ’ όψιν τη Διαφάνεια και την Ουσία (Counter Harmful Tax Practices More Effectively, Taking Into Account Transparency and Substance)
- Δράση 6: Αποτροπή της Κατάχρησης των Συμβάσεων (Prevent Treaty Abuse)
- Δράση 7: Αποτροπή της τεχνητής αποφυγής του καθεστώτος της Μόνιμης Εγκατάστασης (Prevent the Artificial Avoidance of PE Status)
- Δράσεις 8-10: Διαβεβαίωση ότι οι Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις είναι σύμφωνες με την πραγματοποίηση κερδών (Assure that Transfer Pricing Outcomes are in Line with Value Creation)
- Δράση 11: Μέτρηση και παρακολούθηση των BEPS (Measuring and Monitoring BEPS)

- Δράση 12: Απαίτηση από τους Φορολογούμενους να αποκαλύπτουν τις Διευθετήσεις σχετικά με Επιθετικό Φορολογικό Σχεδιασμό (Require Taxpayers to Disclose their Aggressive Tax Planning Arrangements)
- Δράση 13: Επανεξέταση των Εγγράφων Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων (Re-examine Transfer Pricing Documentation)
- Δράση 14: Αποτελεσματικότητα των Μηχανισμών Επίλυσης Διαφορών (Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective)
- Δράση 15: Ανάπτυξη ενός Πολυμερούς Εργαλείου (Develop a Multilateral Instrument)

Στη χώρα μας, το νομικό πλαίσιο έχει εναρμονιστεί σε ορισμένες από τις προτεινόμενες δράσεις των BEPS, όπως με το άρθρο 65 του ΚΦΕ σχετικά με μη συνεργάσιμα κράτη και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, με την ΠΟΛ. 1097/2014 σχετικά με το υποχρεωτικό περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης και με το άρθρο 51 του ΚΦΕ σχετικά με την μεταφορά λειτουργιών, ενώ αντίθετα, σε λοιπές δράσεις δεν έχουν πραγματοποιηθεί ακόμη σχετικές ενέργειες.

3.4. Γενικές αρχές και κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ

Ο ΟΟΣΑ επιχειρεί μέσω των κατευθυντήριων οδηγιών του να δημιουργήσει ένα γενικότερο πλαίσιο όπου θα ακολουθούνται κοινοί κανόνες συναλλαγών για τις συναλλαγές που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από το εάν αυτές αφορούν σε συναλλαγές τους με επιχειρήσεις συνδεδεμένες ή μη με αυτές. Η πρώτη έκθεση του Οργανισμού σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές εκδόθηκε το 1989 σε συνεργασία με τις ΗΠΑ, ενώ η «Αρχή των ίσων αποστάσεων» αποτελεί την βάση των κατευθυντήριων γραμμών του.

Σύμφωνα με τις νέες αναθεωρημένες οδηγίες του ΟΟΣΑ σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές, υιοθετείται η «αρχή του πλήρους ανταγωνισμού», η οποία αντιπροσωπεύει την τη διεθνή συναίνεση σχετικά με την εκτίμηση (για τους σκοπούς του φόρου εισοδήματος) των διασυνοριακών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Η αναθεωρημένη έκδοση περιέχει ακόμη την ενοποίηση των αλλαγών που απορρέουν από το σχέδιο του ΟΟΣΑ για τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και την μετατόπιση των κερδών (BEPS).

Επίσης ενσωματώνει τις αναθεωρήσεις της έκδοσης του 2010:

- Οι ουσιαστικές αναθεωρήσεις που εισήχθησαν από τις εκθέσεις του ΔΟΕΕ του 2015 σχετικά με τις δράσεις 8-10 Ευθυγράμμιση των αποτελεσμάτων της τιμολόγησης μεταβίβασης με τη δημιουργία αξίας και τη δράση 13 Τεκμηρίωση τιμολόγησης μεταφοράς και αναφορά ανά

χώρα. Οι τροποποιήσεις αυτές, οι οποίες αναθεώρησαν τις κατευθυντήριες γραμμές στα κεφάλαια I, II, V, VI, VII και VIII, εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ και ενσωματώθηκαν στις κατευθυντήριες γραμμές για τις τιμές μεταβίβασης τον Μάιο του 2016.

- Οι αναθεωρήσεις του κεφαλαίου IX για τη συμμόρφωση με τις κατευθυντήριες γραμμές για τις αναδιαρθρώσεις επιχειρήσεων στις αναθεωρήσεις που εισήγαγαν οι εκθέσεις του ΔΟΕΕ του 2015 σχετικά με τις δράσεις 8-10 και 13. Οι τροποποιήσεις αυτές εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ τον Απρίλιο του 2017.
- Οι αναθεωρημένες οδηγίες σχετικά με τους ασφαλείς λιμένες του κεφαλαίου IV. Αυτές οι αλλαγές εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ τον Μάιο του 2013. και
- Οι αλλαγές συνάφειας που απαιτούνται στις υπόλοιπες κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις τιμές μεταβίβασης για την παραγωγή αυτής της ενοποιημένης έκδοσης των κατευθυντήριων γραμμών. Αυτές οι αλλαγές συνέπειας εγκρίθηκαν από την Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων του ΟΟΣΑ στις 19 Μαΐου 2017.

Πρέπει να τονίσουμε ότι οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ δεν έχουν ισχύ νόμου και για να ισχύουν πρέπει να συνοδεύονται από σχετικά νομοθετήματα στις εκάστοτε χώρες. Στη Ελλάδα εφαρμόζονται επαρκώς με τους νόμους 2238/1994, 4172/2013 και 4484/2017.

3.5. Συμπεράσματα

Με βάση τα όσα αναφέρθηκαν στα υποκεφάλαια που προηγήθηκαν, παρατηρούμε ότι τα τελευταία έτη το θέμα των συνδεδεμένων επιχειρήσεων απασχολεί διεθνώς και τα βήματα που συντελούνται για την ρύθμιση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι διαρκή.

Η χώρα μας ακολουθεί κι εκείνη τα ευρωπαϊκά βήματα και συμμορφώνεται στις σχετικές ευρωπαϊκές οδηγίες. Παρατηρούμε ότι το θέμα των ενδοομιλικών συναλλαγών μεταβάλλεται διαρκώς και συντελείται συνεχής ανάληψη δράσεων παγκοσμίως. Αυτό επιβάλλεται από τις διεθνείς τάσεις στην οικονομία που οδηγούν πολλές φορές τις επιχειρήσεις σε συνεργασία και στην δημιουργία μεγάλων ομίλων, τους οποίους βλέπουμε να κυριαρχούν όλο και περισσότερο.

3.6. Βιβλιογραφία 3^{ου} κεφαλαίου

1. ΦΕΚ Α' 150/11-10-2017 Ν. 4490/2017
2. Συχνές ερωτήσεις – απαντήσεις από την ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ
(https://www.aade.gr/sites/default/files/2017-12/FAQs_cbc_1.pdf)

Κεφάλαιο 4^ο: Συμπεράσματα

Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις και η ενδοομιλική τιμολόγηση δεν διέπονται από ένα ενιαίο νομικό πλαίσιο αλλά, όπως παρουσιάστηκε στα πλαίσια της εργασίας, η σχετική νομολογία είναι διάσπαρτη σε αρκετά νομοθετήματα και αποφάσεις. Ωστόσο, κατά τα τελευταία έτη έχει συντελεστεί σοβαρή προσπάθεια από τις αρμόδιες αρχές, τόσο για την διαμόρφωση ενός σταθερού και όσο το δυνατόν πληρέστερου νομικού πλαισίου όσο και για την κατάρτιση των στελεχών των ελεγκτικών αρχών ώστε να πραγματοποιούνται ουσιαστικοί έλεγχοι των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Θα μπορούσαμε να σημειώσουμε ότι τόσο ο ορισμός των συνδεδεμένων επιχειρήσεων όσο και ο έλεγχος των τιμολογήσεων μεταξύ τους καλύπτονται σε ικανοποιητικά επίπεδα στη χώρα μας. Ωστόσο, λόγω των ραγδαίων μεταβολών και της ανάπτυξης της ενιαίας αγοράς, είναι ζωτικής σημασίας η συνεχής και έγκαιρη θέσπιση κανόνων σε ευρωπαϊκό επίπεδο και η εφαρμογή τους από τα κράτη μέλη. Είναι επίσης πολύ σημαντική η ουσιαστική συνεργασία μεταξύ των κρατών για την ανταλλαγή των απαραίτητων πληροφοριών για μια ολοκληρωμένη τεκμηρίωση των συναλλαγών των πολυεθνικών ομίλων. Προς αυτή την κατεύθυνση βλέπουμε ότι συντελούνται σημαντικά και διαρκή βήματα, τα οποία ακολουθεί και η χώρα μας.

Όσον αφορά την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών και την επαλήθευση ή μη της εφαρμογής της «αρχής των ίσων αποστάσεων», πρέπει να σημειώσουμε ότι πολλές φορές προκύπτουν αντικειμενικές δυσκολίες λόγω της ιδιαίτερης φύσης της κάθε συναλλαγής και της κάθε εταιρείας σε συνδυασμό με το αρκετά γενικό νομικό πλαίσιο. Σε κάθε περίπτωση για την σύναψη συμπεράσματος απαιτείται η άσκηση κρίσης και από τις συνδεδεμένες εταιρείες και από την φορολογική διοίκηση και είναι σημαντικό η τελευταία να μην θεωρεί επί της αρχής ότι γίνεται προσπάθεια διάβρωσης και μεταφοράς φορολογητέας ύλης.

Τέλος, θα μπορούσαμε να σημειώσουμε ότι ο έλεγχος του φακέλου τεκμηρίωσης στα πλαίσια της έκδοσης του ετήσιου πιστοποιητικού φορολογικής συμμόρφωσης από τους ορκωτούς ελεγκτές είναι σίγουρα ένα βήμα προς την σωστή κατεύθυνση, καθώς οι τυχόν αποκλίσεις από την «αρχή των ίσων αποστάσεων» εντοπίζονται και διορθώνονται εγκαίρως χωρίς να είναι απαραίτητη η διενέργεια ελέγχου από την φορολογική διοίκηση.

Βιβλιογραφία

1. ΦΕΚ Α' 37/30.3.1963 Ν. 2190/1920
2. ΦΕΚ Α' 17/23-01-2013 Ν. 4110/2013
3. ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013 Ν. 4172/2013
4. ΠΟΛ. 1142/27.2.2015
5. ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013 Ν. 4174/2013
6. ΦΕΚ Α' 104/13.06.2018 Ν. 4548/2018
7. ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014 Ν. 4308/2014
8. ΦΕΚ 258 Α'/18-12-2008 Ν. 3728/2008
9. ΦΕΚ 258 Α' /18-12-2008 Ν. 3728/2008
10. ΠΟΛ. 1097/10-04-2014
11. Κωνσταντίνος Νιφορόπουλος, Κωστής Ν. Ντρούκας, Αλλαγές στα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ. που σχετίζονται με την τεκμηρίωση των ενδοομικών συναλλαγών, 15/10/2015, <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/25745#https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/25745#>
12. ΠΟΛ. 1144/15-5-2014
13. ΠΟΛ. 1097/9-4-2014
14. ΠΟΛ. 1142/2-7-2015
15. ΠΟΛ. 1227/1.10.2015
16. Βάση δεδομένων TP Catalyst Bureau Van Dijk, <https://tpcatalyst.bvdep.com/201807/version-20180810083945/Home.serv?product=TransferPricing>
17. ΠΟΛ 1284/31-12-2013
18. ΦΕΚ Α' 150/11-10-2017 Ν. 4490/2017
19. Συχνές ερωτήσεις – απαντήσεις από την ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ (https://www.aade.gr/sites/default/files/2017-12/FAQs_cbc_1.pdf)

Παράρτημα

Παράρτημα Ι

Παρατίθεται το Παράρτημα Β του Ν. 4308/2014 με τα υποδείγματα ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων:

7710

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ (ΤΕΥΧΟΣ ΠΡΩΤΟ)

Υπόδειγμα Β.7.1: Ισολογισμός – Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος)

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		X	X
		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X
Υπεραξία		X	X
Λοιπά άυλα		X	X
		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή			
		X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία			
Δάνεια και απαιτήσεις		X	X
Χρεωστικοί τίτλοι		X	X
Επενδύσεις σε συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι		X	X
Λοιπά		X	X
		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι			
		X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων		X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Αποθέματα			
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα		X	X
Εμπορεύματα		X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Προκαταβολές για αποθέματα		X	X
Λοιπά αποθέματα		X	X
		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές			
Εμπορικές απαιτήσεις		X	X
Δουλεωμένα έσοδα περιόδου		X	X
Λοιπές απαιτήσεις		X	X
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία		X	X
Προπληρωμένα έξοδα		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		X	X
		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο		X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων		X	X
Σύνολο ενεργητικού		X	X

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Καθαρή θέση			
Καταβλημένα κεφάλαια			
Κεφάλαιο		X	X
Υπέρ το άρτιο		X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών		X	X
Ίδιοι τίτλοι		<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Σύνολο</i>		<i>X</i>	<i>X</i>
Διαφορές εύλογης αξίας		X	X
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων		X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση		X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών		<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Σύνολο</i>		<i>X</i>	<i>X</i>
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο			
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού		X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά		X	X
Αποτελέσματα εις νέο		<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Σύνολο</i>		<i>X</i>	<i>X</i>
Συναλλαγματικές διαφορές		X	X
Καθαρή θέση ιδιοκτητών μητρικής		X	X
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο καθαρής θέσης		X	X
	
Προβλέψεις			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους		X	X
Λοιπές προβλέψεις		<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Σύνολο</i>		<i>X</i>	<i>X</i>
Υποχρεώσεις			
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Δάνεια		X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Σύνολο</i>		<i>X</i>	<i>X</i>
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Τραπεζικά δάνεια		X	X
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπρόθεσμων δανείων		X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις		X	X
Φόρος εισοδήματος		X	X
Λοιποί φόροι και τέλη		X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης		X	X
Λοιπές υποχρεώσεις		X	X
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα		X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων		<u>X</u>	<u>X</u>
<i>Σύνολο</i>		<i>X</i>	<i>X</i>
Σύνολο υποχρεώσεων		X	X
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων		X	X

**Υπόδειγμα Β.7.2: Ισολογισμός – Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις
(χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία)**

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		X	X
Σύνολο		<u>X</u>	<u>X</u>
Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X
Υπεραξία		X	X
Λοιπά άυλα		X	X
Σύνολο		<u>X</u>	<u>X</u>
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή		X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Δάνεια και απαιτήσεις		X	X
Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις		X	X
Επενδύσεις σε συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Διαθέσιμα για πώληση		X	X
Στοιχεία προοριζόμενα για αντιστάθμιση		X	X
Σύνολο		<u>X</u>	<u>X</u>
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων		X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Αποθέματα			
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα		X	X
Εμπορεύματα		X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Προκαταβολές για αποθέματα		X	X
Λοιπά αποθέματα		X	X
Σύνολο		<u>X</u>	<u>X</u>
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές			
Εμπορικές απαιτήσεις		X	X
Δουλεπόμενα έσοδα περιόδου		X	X
Λοιπές απαιτήσεις		X	X
Εμπορικό χαρτοφυλάκιο		X	X
Προπληρωμένα έξοδα		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		X	X
Σύνολο		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο κυκλοφορούντων		X	X
Σύνολο ενεργητικού		X	X

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Καθαρή θέση			
Καταβλημένα κεφάλαια			
Κεφάλαιο		X	X
Υπέρ το άρτιο		X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών		X	X
Ίδιοι τίτλοι		X	X
<i>Σύνολο</i>		<u>X</u>	<u>X</u>
Διαφορές εύλογης αξίας		X	X
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων		X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση		X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών		X	X
<i>Σύνολο</i>		<u>X</u>	<u>X</u>
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο			
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού		X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά		X	X
Αποτελέσματα εις νέο		X	X
<i>Σύνολο</i>		<u>X</u>	<u>X</u>
Συναλλαγματικές διαφορές		X	X
Καθαρή θέση ιδιοκτητών μητρικής		X	X
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο		X	X
Σύνολο καθαρής θέσης		<u>X</u>	<u>X</u>
		--	--
Προβλέψεις			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους		X	X
Λοιπές προβλέψεις		X	X
<i>Σύνολο</i>		<u>X</u>	<u>X</u>
Υποχρεώσεις			
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Δάνεια		X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X
<i>Σύνολο</i>		<u>X</u>	<u>X</u>
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Τραπεζικά δάνεια		X	X
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπρόθεσμων δανείων		X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις		X	X
Φόρος εισοδήματος		X	X
Λοιποί φόροι και τέλη		X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης		X	X
Λοιπές υποχρεώσεις		X	X
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα		X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων		X	X
<i>Σύνολο</i>		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο υποχρεώσεων		<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων		<u>X</u>	<u>X</u>

**Υπόδειγμα Β.8.1: Κατάστασης Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία – Ενοποιημένες
 χρηματοοικονομικές καταστάσεις**

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Κύκλος εργασιών (καθαρός)		X	X
Κόστος πωλήσεων		X	X
Μικτό αποτέλεσμα		X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα		X	X
		X	X
Έξοδα διοίκησης		X	X
Έξοδα διάθεσης		X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές		X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		X	X
Κέρδη & ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων		X	X
Κέρδη & ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Έσοδα επενδύσεων		X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη		X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα		X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Φόροι εισοδήματος		X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους		X	X
Το αποτέλεσμα περιόδου κατανέμεται:			
- Στους ιδιοκτήτες της μητρικής		X	X
- Σε δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο		X	X
		X	X

**Υπόδειγμα Β.8.2: Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατ' είδος – Ενοποιημένες
χρηματοοικονομικές καταστάσεις**

	<u>Σημείωση</u>	<u>20Χ1</u>	<u>20Χ0</u>
Κύκλος εργασιών (καθαρός)		X	X
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα)		X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα		X	X
Ιδιοπαραχθέντα πάγια στοιχεία		X	X
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών		X	X
Παροχές σε εργαζόμενους		X	X
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων και άλλων στοιχείων		X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές		X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		X	X
Κέρδη & ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων		X	X
Κέρδη & ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Έσοδα επενδύσεων		X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη		X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα		X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Φόροι εισοδήματος		X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους		X	X
Το αποτέλεσμα περιόδου κατανέμεται:			
- στους ιδιοκτήτες της μητρικής		X	X
- σε δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο		X	X
		X	X

Υπόδειγμα Β.9: Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης – Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

	Κεφάλαιο	Υπέρ το άρτιο	Καταθέσεις Ιδιοκτητών	Ίδιοι Τίτλοι	Διαφορές ελόγης αξίας	Συν/κές διαφορές	Αποθεματικά νόμων & καταστατικού	Αφορολόγητα αποθεματικά	Αποτελέσματα εις νέο	Σύνολο καθαρής θέσης ιδιοκτητών μητρικής	Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο	Σύνολο καθαρής θέσης
Υπόλοιπο 01.01.20Χ0	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X
Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και διόρθωση λαθών									X	X		X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο	X	X			X			X				X
Εσωτερικές μεταφορές								X	X			
Διανομές στους φορείς									X	X	X	X
Αποτελέσματα περιόδου									X	X	X	X
Υπόλοιπο 31.12.20Χ0	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο					X							X
Εσωτερικές μεταφορές												0
Διανομές μερισμάτων												X
Αποτελέσματα περιόδου									X	X	X	X
Υπόλοιπο 31.12.20Χ1	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X

77/6

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ (ΤΕΥΧΟΣ ΠΡΩΤΟ)

Υπόδειγμα Β.10: Κατάσταση Χρηματοροών – Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (έμμεση μέθοδος)

	Σημείωση	20X1	20X0
Χρηματοροές από λειτουργικές δραστηριότητες			
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Πλέον ή μείον προσαρμογές για:			
Αποσβέσεις και απομειώσεις ενσώματων και άυλων πάγιων		X	X
Προβλέψεις		X	X
Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων		X	X
Κέρδη και ζημίες από επιμέτρηση στοιχείων		X	X
Έσοδα επενδύσεων		X	X
Αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Χρεωστικοί και πιστωτικοί τόκοι (καθαρό ποσό)		X	X
		<u>X</u>	<u>X</u>
Πλέον ή μείον μεταβολές λογαριασμών κεφαλαίου κίνησης			
Μεταβολή αποθεμάτων		X	X
Μεταβολή απαιτήσεων		X	X
Μεταβολή υποχρεώσεων		X	X
		<u>X</u>	<u>X</u>
Μείον:			
Πληρωμές για χρεωστικούς τόκους		X	X
Πληρωμές για φόρο εισοδήματος		X	X
Σύνολο		<u>X</u>	<u>X</u>
Χρηματοροές από επενδυτικές δραστηριότητες			
Πληρωμές (εισπράξεις) για απόκτηση (πώληση) παγίων στοιχείων		X	X
Χορηγηθέντα δάνεια (καθαρή μεταβολή)		X	X
Τόκοι εισπραχθέντες		X	X
Μερίσματα εισπραχθέντα		X	X
Σύνολο		<u>X</u>	<u>X</u>
Χρηματοροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες			
Εισπράξεις (πληρωμές) από αύξηση (μείωση) κεφαλαίου		X	X
Εισπράξεις (πληρωμές) από δάνεια		X	X
Μερίσματα πληρωθέντα		X	X
Σύνολο		<u>X</u>	<u>X</u>
Συμφωνία μεταβολής διαθεσίμων			
Καθαρή μεταβολή στα ταμειακά διαθέσιμα & ισοδύναμα της χρήσης		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου		<u>X</u>	<u>X</u>

Παράρτημα II

Παρατίθεται υπόδειγμα Κατάστασης Ενδοομιλικών Συναλλαγών για τις χρήσεις 2008 – 2011 βάσει της απόφασης του Υπουργείου Οικονομικών Α2 – 8092/31.12.2008:

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ II

ΠΡΟΣ:

Υπουργείο Ανάπτυξης
 Γενική Γραμματεία Εμπορίου

Ημερομηνία

Υπηρεσία Εποπτείας Αγοράς

Ταχ. Δ/ση: Πλ. Κάνιγγος

Ταχ. Κώδικας: 101 81

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ
 άρθρου 26 παρ.4 Ν. [3728/2008](#) (ΦΕΚ 258/Α/18-12-2008)

1. Στοιχεία υπόχρεης εταιρίας

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

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

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

Παράρτημα ΙΙΙ

Παρατίθεται υπόδειγμα Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών για τις χρήσεις 2012 έως σήμερα βάσει της ΠΟΛ.1179/2013:

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

ΠΡΟΣ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

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

Γενική Διεύθυνση ΚΕΠΥΟ-Δ30

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΑΦΜ			
Επωνυμία			
Αρμόδια Δ.Ο.Υ.			
Διεύθυνση			
Τηλέφωνο			
e-mail			
Υπεύθυνος επικοινωνίας			
Κ.Α.Δ. Δραστηριότητας με μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα			
		Αριθμητικώς	Διεθνής Κωδ. Χώρας ¹ ή Χωρών
Συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις	Στην Ελλάδα		
	Στην Ε.Ε. ² /Ε.Ο.Χ. ³		
	Σε χώρες εκτός της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. με τις οποίες υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ. ⁴		
	Σε χώρες εκτός της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. με τις οποίες δεν υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ.		

¹ ISO 3166 Κωδικός Χώρας

² Ευρωπαϊκή Ένωση

³ Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος

⁴ Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

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

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ

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

A.Φ.Μ. ή VAT number ή Registration number	Χώρα ⁵	Επωνυμία	Είδος Σχέσης ⁶	Ημερομηνία Έναρξης Σχέσης ⁷	Ημερομηνία Διακοπής Σχέσης ⁷	Κ.Α.Δ. κύριας δραστηριότητας
			Συμμετοχή στο Κεφάλαιο	<input type="checkbox"/>		
			Συμμετοχή στη Διοίκηση	<input type="checkbox"/>		
			Επιρροή	<input type="checkbox"/>		
			Μόνιμη Εγκατάσταση	<input type="checkbox"/>		

⁵ ISO 3166 Κωδικός Χώρας

⁶ Υπάρχει δυνατότητα πολλαπλής επιλογής.

⁷ Εφόσον υπάρχει μεταβολή μέσα στη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο.

2. Λειτουργίες και κίνδυνοι υποβάλλουσας επιχείρησης

<u>Λειτουργίες που επιτελούνται⁸</u>		<u>Κίνδυνοι που αναλαμβάνονται⁸</u>		<u>Χρησιμοποιηθέντα Πάγια⁸</u>	
Έρευνα και ανάπτυξη	<input type="checkbox"/>	Επιχειρηματικός / Εμπορικός	<input type="checkbox"/>	Ενσώματα (εγκαταστάσεις και εξοπλισμός)	<input type="checkbox"/>
Παραγωγή	<input type="checkbox"/>	Έρευνας και ανάπτυξης	<input type="checkbox"/>	Άυλα (εμπορικά σήματα, πατέντες, τεχνογνωσία κ.λπ)	<input type="checkbox"/>
Διανομή	<input type="checkbox"/>	Πιστωτικός	<input type="checkbox"/>		
Αντιπροσώπευση	<input type="checkbox"/>	Επισφάλειας	<input type="checkbox"/>		
Τεχνική υποστήριξη	<input type="checkbox"/>	Εγγυήσεων	<input type="checkbox"/>		
Εξυπηρέτηση πελατών	<input type="checkbox"/>	Συναλλαγματικός	<input type="checkbox"/>		
Προώθηση πωλήσεων	<input type="checkbox"/>	Διατήρησης Αποθεμάτων	<input type="checkbox"/>		
Μεταφορές	<input type="checkbox"/>	Άλλος	<input type="checkbox"/>		
Αποθήκευση	<input type="checkbox"/>				
Χρηματοδότηση	<input type="checkbox"/>				
Ποιοτικός έλεγχος	<input type="checkbox"/>				
Διοικητικές Υπηρεσίες	<input type="checkbox"/>				
Λοιπές υπηρεσίες	<input type="checkbox"/>				
Άλλες	<input type="checkbox"/>				
Υπάρχει αλλαγή στις λειτουργίες που αναλαμβάνει η επιχείρηση. ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>		Υπάρχει αλλαγή στους κινδύνους που αναλαμβάνει η επιχείρηση. ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>			

⁸ Υπάρχει δυνατότητα πολλαπλής επιλογής.

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΠΡΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

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

⁹ ISO 3166 Κωδικός Χώρας

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

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

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

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

¹¹ CCA's: Cost Contribution Arrangements

Παράρτημα IV

Παρατίθεται υπόδειγμα της Έκθεσης ανά χώρα όπως αυτό ορίστηκε στο Ν.4484/2017:

Πίνακας 1 Επισκόπηση της κατανομής εισοδήματος, φόρων και επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ανά περιοχή φορολογικής δικαιοδοσίας -

Ονομασία του ομίλου ΠΕ: Φορολογικό έτος: Χρησιμοποιηθέν νόμισμα:										
Περιοχή φορολογικής δικαιοδοσίας	Εσοδα			Κέρδη (ζημίες) προ φόρου εισοδήματος	Καταβληθείς φάρος εισοδήματος (σε ταμειακή βάση)	Οφειλόμενος φόρος εισοδήματος — Τρέχον έτος	Μετοχικό κεφάλαιο	Συσσω- ρευμένα κέρδη	Αριθμός εργαζομένων	Ενώματα περιρυσιακά στοιχεία εκτός από ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα
	Μη συνδεδεμένα μέρη	Συνδεδεμένα μέρη	Σύνολο							

Πίνακας 2 Κατάλογος με όλες τις Συνιστώσες Οντότητες του ομίλου ΠΕ που περιλαμβάνονται σε κάθε συγκεντρωτική κατάσταση ανά περιοχή φορολογικής Δικαιοδοσίας

Ονομασία του ομίλου ΠΕ: Φορολογικό έτος:														
Περιοχή φορολογικής δικαιοδοσίας	Συνιστώσες Οντότητες με κατοικία στην περιοχή φορολογικής δικαιοδοσίας	Περιοχή φορολογικής δικαιοδοσίας της οργάνωσης ή σύστασης / αν διαφέρει από την περιοχή φορολογικής δικαιοδοσίας της κατοικίας	Κύρια(-ες) επιχειρηματική(-ές) δραστηριότητα(-ες)											
			Ερευνα και ανάπτυξη	Κατοχή ή διαχείριση πνευματικής ιδιοκτησίας	Αγορές ή προμήθειες	Κατασκευή ή παραγωγή	Πωλήσεις εμπορία ή διανομή	Διοικητικές διαχειριστικές ή υποστηρικτικές υπηρεσίες	Παροχή υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένα μέρη	Εσωτερική χρηματοδότηση ομίλου	Ρυθμιζόμενες χρηματοοικονομικές υπηρεσίες	Ασφάλιση	Κατοχή συμμετοχών ή άλλοι συμμετοχικοί τίτλοι	Σε αδρά-νευια
	1													
	2													
	3													
	1													
	2													
	3													