



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Ε-ΜΒΑ)

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ
ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ**

ΣΤΟΥΡΝΑΡΑΣ Κ. ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΣ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ
ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

ΣΤΟΥΡΝΑΡΑΣ Κ. ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΣ

Επιβλέπων Καθηγητής : Αρτίκης Π.

Υποβληθείσα για το Μεταπτυχιακό Δίπλωμα
στη Διοίκηση των Επιχειρήσεων

Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων
Πανεπιστήμιο Πειραιώς

2016

Στουρνάρας Κ. Ελευθέριος

Σημαντικοί Όροι : Ενδοομιλικές συναλλαγές, Πολυεθνικές επιχειρήσεις, Transfer Pricing, Φορολογία πολυεθνικών επιχειρήσεων, Action 13 'Beps', Caterpillar 'Case Study-Transfer Pricing', Ευρωπαϊκή και Ελληνική Νομοθεσία, Τεκμηρίωση

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στα κεφάλαια που ακολουθούν, μελετάται η ιστορική πορεία της διακριτής τιμολόγησης και πως αυτή εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις. Στην συνέχεια παρουσιάζονται μερικοί από τους ορισμούς που χρησιμοποιούνται αλλά και οι στόχοι και οι λειτουργίες των ενδοομιλικών συναλλαγών. Παράλληλα, γίνεται αναφορά στις μεθόδους της διακριτής τιμολόγησης και πως αυτοί αλληλοεπιδρούν μεταξύ των επιχειρήσεων στον ίδιο όμιλο. Η αναφορά στην επίδρασή τους ενισχύεται με την αξιολόγηση των μεθόδων τιμολόγησης όσον αφορά την χρήση τους. Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στο Case Study της εταιρείας Caterpillar παρουσιάζοντας διεξοδικά την χρήση του Transfer Pricing από την εταιρεία και την έκταση που πήρε το συγκεκριμένο ζήτημα σε διεθνές επίπεδο.

Στην ενότητα που ακολουθεί περιγράφεται η φορολογία και το φορολογικό καθεστώς των πολυεθνικών επιχειρήσεων ενώ παράλληλα αναφέρονται ορισμένα παραδείγματα χρήσης των ενδοομιλικών συναλλαγών σε συνδυασμό με το διαφορετικό φορολογικό καθεστώς των χωρών που ανήκουν τόσο η θυγατρική όσο και μητρική εταιρεία. Ύστερα, μελετάται η εφαρμογή του σε διεθνές επίπεδο σε συνδυασμό με τις επιπτώσεις από την χρήση του. Το κεφάλαιο ενισχύεται με την δράση του ΟΟΣΑ και το Action 13 που αφορά τα BEPS. Στην συνέχεια γίνεται αναφορά για τις επιπτώσεις των BEPS στην αμερικάνικη αγορά. Το κεφάλαιο 4 κλείνει με την σύγκριση των κανονισμών του ΟΟΣΑ και των ΗΠΑ. Στο κεφάλαιο 5 παρουσιάζεται η Ελληνική Νομοθεσία και το θεσμικό πλαίσιο όπως αυτό εφαρμόζεται τα τελευταία χρόνια καθώς επίσης και η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Στην Τελευταία ενότητα της παρούσας μελέτης γίνεται συνοπτική παρουσίαση των συμπερασμάτων και των επιπτώσεων από τη χρήση των ενδοομιλικών συναλλαγών ενώ παράλληλα αναφέρονται κάποιες προτάσεις για την βελτίωση της νομοθεσίας.

ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Μέσα από τις γραμμές που ακολουθούν θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή της μεταπτυχιακής διπλωματικής μου εργασίας, κ. Αρτίκη Παναγιώτη, Καθηγητή του Τμήματος Διοίκηση Επιχειρήσεων (Ε-ΜΒΑ) του Πανεπιστημίου Πειραιώς, όχι μόνο για την πολύτιμη βοήθεια του αλλά και για την καθοδήγηση που προσέφερε σε όλη τη διάρκεια εκπόνησης της μελέτης.

Ευχαριστώ, επίσης, την κ. Καρακαλιτάκη Μαρκέλλα, Senior Consultant - Transfer Pricing στην Deloitte Ιρλανδίας, για τις επίκαιρες πληροφορίες και συμβουλές που προσέφερε κατά την διάρκεια εκπόνησης της παρούσας εργασίας.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο: Βασικές Έννοιες και Χρήσεις Ενδοομιλικών Συναλλαγών

1. Εισαγωγή.....	1
1.1. Ιστορική αναδρομή.....	2
1.2. Ορισμός, Βασικές Έννοιες και Χρήσεις Διακριτής Τιμολόγηση.....	4
1.3. Στόχοι και λειτουργίες ενδοομιλικών συναλλαγών.....	6
1.4. Παραδείγματα ενδοομιλικών συναλλαγών.....	8

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : Μέθοδοι τιμολόγησης και Στρατηγική

2. Η Στρατηγική των Πολυεθνικών Επιχειρήσεων και πως επηρεάζεται από την τιμολόγηση.....	10
2.1. Μέθοδοι Διακριτής Τιμολόγησης.....	11
2.2. Αξιολόγηση των μεθόδων.....	16
2.3. Case study Caterpillar.....	17

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο : Φορολογία Πολυεθνικών Επιχειρήσεων

3. Φορολογία πολυεθνικών επιχειρήσεων.....	27
3.1. Μετακίνηση κερδών σε άλλες χώρες.....	29
3.2. Φοροδιαφυγή πολυεθνικών επιχειρήσεων.....	31
3.3. Συνέπειες σε διεθνές επίπεδο και εθνικό επίπεδο.....	31
3.4. Έρευνα της Ernst and Young.....	32

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο : Ευρωπαϊκή Νομοθεσία

4. Ευρωπαϊκή Νομοθεσία.....	34
4.1. Διεθνής Πρακτική αναφορικά με την Διακριτή Τιμολόγηση.....	35
4.2. Base Erosion and Profit Shifting Project.....	38
OECD: 'Action 13 Transfer Pricing OECD/G20'	

4.3. Η επίδραση των BEPS στις ΗΠΑ.....	43
4.4. Κανονισμοί στις ΗΠΑ και στον ΟΟΣΑ.....	45

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο : Ελληνική Νομοθεσία και Τεκμηρίωση

5. Ελληνική Νομοθεσία – Θεσμικό Πλαίσιο.....	48
5.1. Τεκμηρίωση.....	54

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.....	62
--	-----------

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική (βιβλία και άρθρα)

Ξενόγλωσση (βιβλία και άρθρα)

Ιστοσελίδες

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : Βασικές έννοιες και Χρήσεις Ενδοομιλικών Συναλλαγών

1. Εισαγωγή

Οι επιχειρήσεις, όπως τις έχουμε γνωρίσει από τις αρχές του 20^{ου} αιώνα και μετά, έχουν αλλάξει ριζικά. Σε αυτή την αλλαγή, έχουν συμβάλει σημαντικά τόσο η παγκοσμιοποίηση όσο και οι οικονομικές αναταραχές των τελευταίων ετών. Στο σύνολό τους οι επιχειρήσεις, δραστηριοποιούνται, σε ένα συνεχές, δυναμικό και εξελισσόμενο περιβάλλον, πράγμα το οποίο τις οδηγεί στο να αυξάνουν συνεχώς τον όγκο τους και να επεκτείνονται σε νέες αγορές. Η επέκταση αυτή, οδηγεί στην δημιουργία ομίλων, οι οποίοι πραγματοποιούν συναλλαγές μεταξύ των εταιρειών αλλά και των χωρών που βρίσκονται. Οι συναλλαγές πραγματοποιούνται σε διαφορετικά οικονομικά περιβάλλοντα, σε διαφορετικά φορολογικά καθεστώτα αλλά και συστήματα, πράγμα που τις κάνει άξιες προς διερεύνηση.

Κύριο μέλημα κάθε πολυεθνικής είναι να μεγιστοποιεί την θέση της έναντι του ανταγωνισμού και αυτό το πετυχαίνει μέσα από την διαδικασία τοποθέτησης κεφαλαίων στις θυγατρικές της. Το τελευταίο, επιτυγχάνεται όταν οι επιχειρήσεις μετατοπίζουν τα κέρδη τους σε θυγατρικές, οι οποίες βρίσκονται σε χώρες όπου η φορολόγηση είναι χαμηλότερη είτε μέσω της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Έτσι η μείωση της συνολικής τους φορολόγηση σε διεθνές επίπεδο τις καθιστά περισσότερο ανταγωνιστικές.

Τις τελευταίες δεκαετίες ολοένα και περισσότεροι οργανισμοί, φορείς και κράτη μελετούν το φαινόμενο της ενδοεταιρικής τιμολόγησης (**Transfer pricing**) των πολυεθνικών επιχειρήσεων. Αποτελεί την καρδιά των εξελίξεων και των συζητήσεων, τόσο στον επιχειρηματικό κόσμο όσο και μεταξύ των κρατών, καθώς έχει οικονομικό αλλά και κοινωνικό αντίκτυπο.

Τα τελευταία χρόνια, η ανάπτυξη του εμπορίου ανάμεσα σε μητρικές και θυγατρικές εταιρείες αλλά και η παγκοσμιοποίηση, οδήγησαν στην αύξηση της διακριτής τιμολόγησης. Απόδειξη αυτού, είναι ότι διαχρονικά σε πολλές μελέτες γίνεται λόγος για την ραγδαία αύξηση του εμπορίου ανάμεσα στις εταιρείες κολοσσιαίων επιχειρηματικών ομίλων. Εκτιμάται, ότι το 30% του παγκόσμιου εμπορίου σήμερα γίνεται μέσω της ενδοεταιρικής τιμολόγησης.

Πιο συγκεκριμένα, οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε διεθνές επίπεδο έχουν δημιουργήσει θυγατρικές εταιρείες σε διάφορες χώρες του κόσμου. Μεγάλο μέρος των προϊόντων τους διακινούνται από χώρα σε χώρα με γνώμονα το κέρδος. Το φαινόμενο αυτό, της μεταφοράς, είναι συχνότερο σε επιχειρήσεις με καθετοποιημένο σύστημα οργάνωσης, για να μπορούν να ελέγχουν πιο εύκολα την εφοδιαστική αλυσίδα. Το σύστημα που αναφέρθηκε λειτουργεί μέσω της πώλησης προϊόντων από την μία θυγατρική στην άλλη ή από την μητρική στην θυγατρική και αντίστροφα. Οι εταιρείες παραλαμβάνουν τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες και τα ενσωματώνουν στην παραγωγική αλυσίδα. Η διαδικασία αυτή γίνεται μέσω της αγοράς και της πώλησης με καθορισμό της τιμής από την διοίκηση της εταιρείας.

Η διαδικασία επιλογής της θυγατρικής, αποτελεί μια δύσκολη απόφαση για την επιχείρηση καθώς πρέπει να λάβει υπόψιν, το φορολογικό και το πολιτικό καθεστώς της χώρας, καθώς και το νόμισμα της. Έτσι, θέτονται διάφοροι περιορισμοί που μια επιχείρηση πρέπει να παρακάμψει ώστε να μεταφέρει κεφάλαια. Οι υψηλές τιμές πώλησης από την μητρική στην θυγατρική των αγαθών, των υπηρεσιών αλλά και της τεχνολογίας, μεταφέρουν κεφάλαια από την τελευταία στην μητρική λόγω του αυξημένου κόστους των πωληθέντων. Αντίθετα, επωφελείται από τις χαμηλές τιμές αγοράς αφού αυξάνεται το περιθώριο κέρδους της. Αν σε αυτό προσθέσουμε και την διαφορά στο νόμισμα αλλά και την φορολογία, ευκολά γίνεται αντιληπτό το μέγεθος των κεφαλαίων που διακινούνται.

1.1. Ιστορική αναδρομή

Η ενδοεταιρική τιμολόγηση υπήρχε σε θεωρητικό επίπεδο πριν από το Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο. Η προσέγγιση της, τότε γινόταν με αργά και ερευνητικά βήματα. Αποτέλεσμα είναι σήμερα, να διαβάζουμε και να μελετάμε άρθρα από τους οικονομολόγους και τους ακαδημαϊκούς της εποχής εκείνης. Μετά τον Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο όμως άλλαξε ριζικά, διότι η ανάπτυξη οδήγησε τις επιχειρήσεις να επενδύσουν σε νέες αγορές και να αλλάξουν μορφή. Οι επιχειρήσεις ποια γιγαντώθηκαν και πήραν την μορφή πολυεθνικών με δραστηριότητες σε πολλές χώρες του κόσμου. Έτσι, εμφανίστηκαν τα πρώτα σημάδια της ενδοεταιρικής τιμολόγησης καθώς έπρεπε να καταγράψουν το κόστος του προϊόντος αλλά και της μεταφοράς μεταξύ των επιχειρήσεων. Αξίζει να αναφερθεί ότι μέχρι την δεκαετία του

‘50 υπάρχουν πολύ λίγα στοιχεία αναφορικά με την ενδοεταιρική τιμολόγηση και το πως αυτή πραγματοποιούνταν.

Αρχικά την αντιμετώπιζαν, ως ένα πρόβλημα κόστους και εσόδων μεταξύ των επιχειρήσεων που συναλλάσσονταν, γιατί δεν μπορούσαν να προσδιορίσουν το ακριβές κόστος μεταφοράς και πως αυτό μπορεί να επηρεάσει και να επιμεριστεί από το προϊόν. Κατά την διάρκεια της δεκαετίας του ‘50 και ύστερα, η ανάπτυξη οδήγησε τις επιχειρήσεις στην επένδυση, τόσο σε έρευνα για νέα προϊόντα αλλά και σε τεχνολογία με κύριο στόχο την μείωση του κόστους. Για πρώτη φορά γίνεται αντιληπτοί οι όροι ανταγωνισμός και καινοτομία.

Τώρα πια, ολοένα και περισσότερες επιχειρήσεις δέχονται πιέσεις τόσο από το καταναλωτικό κοινό που ζητούσε περισσότερα και καλύτερα προϊόντα και υπηρεσίες όσο και από τις ειδή υπάρχουσες επιχειρήσεις του κλάδου που δραστηριοποιούνται. Έτσι, η ανάπτυξη της ενδοεταιρικής τιμολόγησης δεν είναι μόνο μια επιβεβλημένη ανάγκη αλλά και λύση στα προβλήματα που θα αντιμετωπίσουν οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε διεθνές επίπεδο.

Την επόμενη δεκαετία παρατηρήθηκαν τα πρώτα σημάδια της παγκοσμιοποίησης, την δημιουργία δηλαδή ενός παγκόσμιο χωριού στο οποίο όλοι συναλλάσσονται με όλους. Οι επιχειρήσεις αρχίζουν να εξελίσσονται, να ανοίγονται και να επενδύουν σε νέες άγνωστες μέχρι τώρα αγορές. Επεκτείνονται σε γεωγραφικές περιοχές μακριά από την βάση τους δημιουργώντας νέα καταναλωτικά κέντρα. Η εγκατάσταση σε αποκεντρωμένες περιοχές οδήγησε τις επιχειρήσεις να μειώσουν το κόστος τους και να γίνουν πιο γνωστές στο καταναλωτικό κοινό.

Η διακριτή τιμολόγηση δεν είναι μόνο επιβεβλημένη αλλά πρέπει να αρχίσει να μελετάται πιο συστηματικά ώστε να λυθούν τα νέα προβλήματα και οι προκλήσεις που δημιουργούνται από αυτή την ταχύτατη ανάπτυξη.

Τέλος, οι μεγάλες αλλαγές εμφανίστηκαν στην δεκαετία του ‘80 και του ‘90 όπου η εποχή που οι υπολογισμοί γίνονταν στο χαρτί αντικαθίσταται με τον ηλεκτρονικό υπολογιστή. Τώρα, οι υπολογισμοί και τα μαθηματικά μοντέλα που είχαν εμφανιστεί την προηγούμενη δεκαετία βρίσκουν εφαρμογή στην ανάπτυξη και την τεχνολογία. Η εξέλιξη των ηλεκτρονικών υπολογισμών οδηγεί τους ερευνητές στην μελέτη και ελαχιστοποίηση των λαθών της συγκεκριμένης τιμολόγησης, νέα μοντέλα υπολογισμού κάνουν την εμφάνιση τους και η Διοικητική Λογιστική ασχολείται για πρώτη φορά εις βάθος.

1.2. Ορισμός, Βασικές Έννοιες και Χρήσεις Διακριτής Τιμολόγησης

Η ενδοεταιρική τιμολόγηση ή αλλιώς 'Transfer Pricing' όπως εμφανίζεται στην διεθνή βιβλιογραφία αναφέρεται στον προσδιορισμό της αξίας των συναλλαγών μεταξύ των επιχειρήσεων στον ίδιο όμιλο. Θα λέγαμε, ότι η τιμολόγηση η οποία μελετάται, είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την λειτουργία μιας πολυεθνικής επιχείρησης. Έτσι, με τον όρο πολυεθνική επιχείρηση χαρακτηρίζεται ένας οργανισμός, ο οποίος δραστηριοποιείται σε μία ή περισσότερες χώρες έχοντας τουλάχιστον μία θυγατρική σε χώρα διαφορετική από αυτή που είναι η έδρα. Οι δύο αυτές χώρες μεταξύ τους διατηρούν δεσμούς παροχής υπηρεσιών, προϊόντων, τεχνολογίας αλλά και διοικητικής υποστήριξης η μία στην άλλη. Εντούτοις, η ενδοεταιρική τιμολόγηση εφαρμόζεται στην χρηματοδοτική μίσθωση (leasing), πληρωμές τόκων, αμοιβές, διοικητικές δαπάνες, γνωμοδοτικές και συμβουλευτικές υπηρεσίες αλλά και δικαιώματα χρήσης εμπορικών σημάτων.

Τα τελευταία χρόνια το ενδιαφέρον των κρατών, και πιο συγκεκριμένα των φορολογικών αρχών, αυξάνεται με πολύ γρήγορους ρυθμούς, γιατί οι πολυεθνικές επιχειρήσεις μέσω αυτής της οδού ελαχιστοποιούν το συνολικό φορολογικό τους αποτύπωμα, αυξάνοντας το εισοδήματά των μετόχων. Οι χώρες παγκοσμίως έχουν θεσπίσει κανονισμούς και νόμους, όσον αφορά την τιμολόγηση, τους οποίους είναι υποχρεωμένες, οι επιχειρήσεις και οι θυγατρικές, να ακολουθούν στην εκάστοτε χώρα που βρίσκονται. Πιο συγκεκριμένα, πρέπει η μέθοδος της διακριτής τιμολόγησης να βασίζεται στην σύγκριση των τιμών μεταξύ των ελεγχόμενων και μη, συναλλαγών μιας επιχείρησης. Ελεγχόμενες συναλλαγές είναι αυτές που γίνονται μεταξύ συσχετισμένων επιχειρήσεων ενώ οι μη ελεγχόμενες λαμβάνουν χώρα σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Το ύψος της τιμής που χρησιμοποιούν για τις συναλλαγές θα πρέπει να είναι κοντά στις τιμές που πουλούν τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες στις χώρες που συναλλάσσονται. Το τελευταίο εφαρμόζεται γιατί η θυγατρική επιχείρηση θα πρέπει να θεωρείται ως ανεξάρτητη και αυτόνομη και όχι ως οικονομική επέκταση της μητρικής εταιρείας που βρίσκεται σε άλλη χώρα.

Πολύ σημαντικό ρόλο στην διακριτή τιμολόγηση λαμβάνει χώρα η φορολόγηση των επιχειρήσεων. Στις χώρες που έχουν υψηλή φορολογία, οι επιχειρήσεις επιλέγουν να τιμολογούν την θυγατρική τους με υψηλές τιμές μεταβίβασης ώστε να εμφανίζει μειωμένα κέρδη και επομένως χαμηλή φορολογία. Έτσι μεταφέρουν τα κέρδη από την τελευταία στην πρώτη και αντίστροφα ανάλογα με την τιμή μεταβίβασης. Ενώ

αντίθετα, επιλέγουν να τιμολογήσουν με μειωμένες τιμές όταν η φορολογία της χώρας εκείνης είναι χαμηλή. Τα κράτη για να περιορίσουν την εκροή κεφαλαίων προς το εξωτερικό και πιο συγκεκριμένα την εκροή συναλλάγματος προς τις άλλες χώρες, χρησιμοποιούν διάφορους περιορισμούς, ένας από αυτούς είναι και η διπλή φορολόγηση της επιχείρησης για το ίδιο εισόδημα. Σε περιπτώσεις που οι τιμές είναι αδικαιολόγητα υψηλές ή χαμηλές πολλά κράτη αναπροσαρμόζουν τιμές μεταβίβασης επιβάλλοντας τους ανάλογους φόρους.

Είναι σημαντικό να τονισθεί ότι η χρήση της διακριτής τιμολόγησης επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό την στρατηγική της επιχείρησης και την επέκτασή της σε άλλες χώρες και νέες αγορές. Οι αλλαγές στην φορολογία αλλά και την νομοθεσία των χωρών και σε συνδυασμό με τους νόμους για την διακριτή τιμολόγηση αποτελούν ίσως από τους πιο κύριους παράγοντες εγκατάστασης της σε μία χώρα. Πιο συγκεκριμένα η στρατηγική που θα ακολουθήσει η επιχείρηση εξαρτάται από το μέγεθός της, το προϊόν, τη χώρα στόχου, τους δείκτες της (Κρις), τις πωλήσεις και το εισόδημα των μετόχων καθώς και από άλλους παράγοντες.

Στην ενότητα που ακολουθεί παρουσιάζονται μερικές από τις χρήσεις τις διακριτή τιμολόγησης όπως αυτές εφαρμόζονται από τις πολυεθνικές επιχειρήσεις:

- Οι θυγατρικές αγοράζουν τα προϊόντα τους από τις μητρικές σε υψηλές τιμές εμφανίζοντας μικρό περιθώριο κέρδους. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να φορολογούνται χαμηλότερα (σε κράτη με υψηλή φορολογία).

- Αντίθετα, όταν η θυγατρική αγοράσει προϊόντα ή υπηρεσίες από την μητρική με πολύ χαμηλές τιμές τότε το περιθώριο κέρδους αυξάνεται. Επομένως το ανωτέρω είναι εύλογο να εμφανιστεί σε χώρες με χαμηλή φορολογία.

- Μια άλλη μέθοδος που χρησιμοποιείται ώστε να μεταφέρονται χρήματα από την μία εταιρεία στην άλλη είναι ο δανεισμός. Πολλές φορές παρατηρείται οι εταιρείες να δανείζονται υπέρογκα ποσά από τις μητρικές είτε με την μορφή leasing, είτε με αγορά αποθεμάτων είτε με την μορφή παροχή υπηρεσιών.

- Τις περισσότερες φορές οι μητρικές εταιρίες χρεώνουν τις θυγατρικές τους για την χρήση των εμπορικών σημάτων. Έτσι, το κόστος χρήσης μετακυλήσετε στο

προϊόν που πωλείται από την θυγατρική εμφανίζοντας αυξημένο κόστος άρα και μικρότερη κερδοφορία.

- Συνήθως, οι θυγατρικές προμηθεύονται τα προϊόντα, ημι-κατεργασμένα και τελικά από τις μητρικές εταιρίες. Ύστερα πωλούνται με έκπτωση στις άλλες θυγατρικές τους, με τιμή η οποία διαμορφώνεται με βάση την ποσότητα αγοράς και τους στόχους που έχουν θέσει. Αυτό συμβαίνει κυρίως σε χώρες όπου η φορολογία είναι χαμηλή, διότι η εταιρεία εμφανίζει υψηλότερη κερδοφορία για την οποία φορολογείται με χαμηλό συντελεστή σε αντίθεση με τις υπόλοιπες εταιρίες του ομίλου.

Η διακριτή τιμολόγηση επιδρά και στις συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων και των θυγατρικών τους που βρίσκονται εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Πιο συγκεκριμένα, σε μια χώρα με υψηλούς δασμούς θα παρατηρείται ότι η τιμολόγηση θα είναι υψηλή σε αντίθεση με τις χώρες που έχουν χαμηλούς δασμούς, όμως το τελευταίο αποτελεί χαμηλής βαρύτητας, διότι οι επιχειρήσεις τις περισσότερες φορές εστιάζουν την προσοχή τους στην φορολογία των κρατών και όχι στο ύψος των δασμών καθώς τα κέρδη εξαρτώνται κατά κύριο λόγο από την φορολογία ενώ ο δασμός τοποθετείται μέσα στο κόστος παραγωγή του προϊόντος.

1.3. Στόχοι και Λειτουργίες Ενδοεταιρικών Συναλλαγών

Ένας από τους στόχους της ενδοεταιρικής τιμολόγησης είναι να μειώσει τα έξοδα της εκάστοτε επιχείρησης μέσω των συναλλαγών με τις θυγατρικές του ομίλου. Πολλοί managers χρησιμοποιούν στα τμήματα τους, αυτούς τους στόχους, ώστε να λαμβάνονται λογικές αποφάσεις από τους υφισταμένους τους. Πιο συγκεκριμένα, σε μια επιχείρηση, η απόφαση για αγορά ημι-κατεργασμένων ή τελικών προϊόντων επηρεάζεται άμεσα από το κόστος αγοράς, επομένως ο στόχος του τμήματος είναι να βρει όσο το δυνατό μικρότερη τιμή αγοράς. Ο αγοραστής ενός τμήματος μια επιχείρησης θα πρέπει να επιλέξει την κατάλληλη χώρα από τον όμιλο ώστε να αγοράσει το προϊόν ή την υπηρεσία σε τιμή που είναι συμφέρον για την επιχείρησή του. Αυτό μπορεί να ακούγεται ως μεμονωμένο περιστατικό, αλλά αν προστεθούν

πολλά ή χιλιάδες ημι-κατεργασμένα ή τελικά προϊόντα το κόστος για μια επιχείρηση μπορεί να είναι εξαιρετικά υψηλό.

Όπως αναφέρθηκε και σε προηγούμενη ενότητα, η παγκοσμιοποίηση έχει οδηγήσει τις επιχειρήσεις να μεταφέρουν τα τμήματά τους ή ολόκληρες μονάδες σε χώρες υψηλού ενδιαφέροντος για τις ίδιες αλλά και για τους μετόχους. Έτσι, εγκαθίσταται σε χώρες με διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές και συστήματα φορολόγησης. Εντούτοις, καθώς μεγαλώνουν, αυξάνονται και οι συναλλαγές μεταξύ τους οι οποίες γίνονται με βάση την ενδοεταιρική τιμολόγηση σε μια τιμή μεταβίβασης.

Σύμφωνα με τον Lawrence και Lorsch (1967), οι πιο επιτυχημένες επιχειρήσεις με βάση την κερδοφορία τους είναι αυτές που κατάφεραν να επιτύχουν διαφοροποίηση και καθετοποίηση των μονάδων τους. Στο τελευταίο αξίζει να τονισθεί ότι η ενδοεταιρική τιμολόγηση αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι αυτής της επιτυχίας.

Τα οικονομικά αποτελέσματα μια επιχείρησης ή μιας εταιρείας ενός ομίλου επηρεάζονται άμεσα από την λειτουργία της ενδοεταιρικής τιμολόγησης. Η χρηματοοικονομική απόδοση μια εταιρείας ενός ομίλου καθώς και οι στόχοι της, καθορίζονται από την τιμολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών που αγοράζονται ή πωλούνται μέσα στον όμιλο. Εκτός, από τους δείκτες Kris, επηρεάζονται και οι υπόλοιποι δείκτες όπως αποδοτικότητα, της ταμιακής ρευστότητας και της κερδοφορίας της επιχείρησης.

Επιπρόσθετα, η λειτουργία της τιμολόγησης επηρεάζει άμεσα τους στόχους της διοίκησης γιατί μέσω αυτής γίνεται η αξιολόγηση καθώς και ο συντονισμός του ανθρώπινου δυναμικού.

Η λειτουργία της τιμολόγησης επηρεάζει την έκθεση της επιχείρησης στους συναλλαγματικούς κίνδυνους, εφόσον οι συναλλαγές γίνονται εκτός ΕΕ αλλά και στις επιπτώσεις του πληθωρισμού. Θα μπορούσε να τονισθεί ότι ο συναλλαγματικός κίνδυνος των επιχειρήσεων που συναλλάσσονται με τρίτες χώρες αποτελεί το κύριο μέλημα των managers καθώς το συνάλλαγμα έχει έντονες διακυμάνσεις σε αντίθεση με τον πληθωρισμό που είναι περισσότερο προβλέψιμος.

1.4. Παραδείγματα ενδοομιλικών συναλλαγών

Κατά την διάρκεια της μελέτης των ενδοομιλικών συναλλαγών, θα παρουσιαστούν μπροστά μας πολλά ως και χιλιάδες παραδείγματα συναλλαγών. Μερικά από αυτά εμφανίζονται στις γραμμές που ακολουθούν.

Η εφαρμογή της διακριτής τιμολόγησης σε χώρες με χαμηλότερη φορολογία είναι η πιο διαδεδομένη τιμολόγηση για την διενέργεια των συναλλαγών μεταξύ των θυγατρικών και μητρικών εταιριών. Παράδειγμα αποτελεί η SanDisk η οποία παράγει και εμπορεύεται σκληρούς δίσκους αλλά και mp3 στις ΗΠΑ. Δημιούργησε εταιρεία στην Ιρλανδία, σε μια χώρα όπου η φορολογία για τις επιχειρήσεις είναι 12,5%. Σε αντίθεση με τον συντελεστή φορολογίας των ΗΠΑ που είναι τριπλάσιος. Η κύρια δραστηριότητα της εταιρείας ήταν να παρέχει χρηματοοικονομικές υπηρεσίες σε όλο τον όμιλο. Αποτέλεσμα, είναι ο όμιλος να μειώσει το φορολογικό του αποτύπωμα, μειώνοντας τα φορολογικά έξοδα στις ΗΠΑ και αυξάνοντας τα στην Ιρλανδία. Αξίζει να αναφερθεί ότι τα καθαρά κέρδη της εταιρείας ως προς τις πωλήσεις πολλαπλασιάστηκαν.

(*Irish Times*, 23 Φεβρουαρίου 2007).

Την ίδια πολιτική ακολουθούν και άλλες μεγάλες εταιρίες όπως η Dell, HP, Apple Oracle.

Αντίστοιχα παραδείγματα, μπορούμε να βρούμε και στις εταιρείες φαρμάκων, οι οποίες έχουν μεταφέρει τα τμήματα ανάπτυξης και έρευνας σε χώρες με χαμηλό φορολογικό συντελεστή και τα στελεχώνουν με εργατικό δυναμικό χαμηλού κόστους. Η Ινδία είναι μια από αυτές τις χώρες που δέχονται την εγκατάσταση των εταιριών. Εκτός, από τις φαρμακευτικές στην χώρα αυτή έχουν εγκατασταθεί πολλές συμβουλευτικές εταιρίες καθώς και εταιρίες παροχής τηλεφωνικών κέντρων (trouble shooting call centers). Η Ινδία, ύστερα από έλεγχο, για να περιορίσει την εκροή κεφαλαίων μέσω των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών απαίτησε φόρο για τις υπηρεσίες στην χώρα της. Μερικές ακόμα εταιρείες είναι η Citibank, American Express Bank, Coke, Samsung, Microsoft, Sony, J&J. (India Times, 22 June 2005)

Το τελευταίο διάστημα αρκετές ασφαλιστικές έχουμε μεταφέρει τα κέντρα πληροφοριών και call center σε χώρες με χαμηλή φορολογία. Η χώρα που πρωτοστατεί στις επενδύσεις εγκατάστασης είναι και η Βουλγαρία καθώς προσφέρει

χαμηλό φορολογικό συντελεστή και ελάχιστη γραφειοκρατία για την ίδρυση εταιρεία παροχή υπηρεσιών.

Στην Ελλάδα η εταιρεία ΚΡΑΦΤ ΦΟΥΝΤΣ ΕΛΛΑΣ Α.Ε παραβίασε το νόμο Ν.3728/08 που αφορά την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών και της επιβλήθηκε πρόστιμο.

Η Microsoft τα τελευταία χρόνια έχει εγκαταστήσει στο Δουβλίνο ένα υποκατάστημα όπου και εκεί μετέφερε τα πνευματικά δικαιώματα της επιχείρησης. Με αυτό τον τρόπο και με δεδομένο ότι τα περισσότερα έσοδα της εταιρεία προέρχονται από πνευματικά δικαιώματα χρήσης του σήματος της καθώς επίσης και από την άδεια χρήσης του λογισμικού της μείωσε την φορολογία της. Πρόσθετα πολλά από τα δικαιώματα της από την Ινδία το Ισραήλ μεταφέρθηκαν στην Ιρλανδία λόγω της χαμηλής φορολογίας. Το αποτέλεσμα ήταν να έχει συνολική φορολογική ελάφρυνση κατά 500 εκατ.\$.

Στις ΗΠΑ το φορολογικό σύστημα παρέχει την δυνατότητα στις εταιρείες να έχουν φορολογικές απαλλαγές ή Φορολογικές ελαφρύνσεις από εισοδήματα που προέρχονται από άυλα περιουσιακά στοιχεία και αυτό σε συγκεκριμένες πολιτείες όπως η Νεβάδα και η Ντελαγουέρ. Η συγκεκριμένη πρακτική εκμεταλλεύτηκε η Toys R Us, μια εταιρεία που δραστηριοποιείται και έχει έδρα στο Νιου Τζέρσεϋ. Η εταιρεία εγκατέστησε ένα από τα υποκαταστήματα της στο Ντελαγουέρ των ΗΠΑ και εκεί μετέφερε τα αποκλειστικά δικαιώματα της. Έτσι, μετέφερε υπέρογκα ποσά από την έδρα της στο Ντελαγουέρ όπου η φορολογία των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι ανύπαρκτη.

Τέλος, αναφορές για τις ενδοομιλικές συναλλαγές συναντάμε σε πολλές ενημερωτικές ιστοσελίδες. Μια από αυτές είναι το www.in.gr . Πιο συγκεκριμένα το Σεπτέμβρη του 2012, έγινε εκτενής αναφορά στις συναλλαγές των πολυεθνικών επιχειρήσεων λέγοντας ότι αυξάνουν τις τιμές των προϊόντων τους, αυξάνοντας το κόστος αυτών για να εμφανίζουν μεγαλύτερα έξοδα στην ελληνική επικράτεια. Αποτέλεσμα, είναι να φορολογηθούν οι θυγατρικές στην Ελλάδα χαμηλότερα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : Μέθοδοι τιμολόγησης και Στρατηγική

2. Η στρατηγική των πολυεθνικών επιχειρήσεων και πως επηρεάζεται από την τιμολόγηση

Ένας από τους σκοπούς των εταιρειών είναι να μεγιστοποιήσουν την κερδοφορία τους, εκτίθοντας τα κεφάλαια τους σε όσο το δυνατόν μικρότερο ρίσκο. Επομένως, προσπαθούν να ανιχνεύσουν εκείνες τις αγορές όπου η δραστηριότητα τους θα τους δώσει καλύτερο οικονομικό αποτέλεσμα έναντι του ανταγωνισμού. Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις λόγω της μεγάλης ρευστότητας που διαθέτουν, δαπανούν μεγάλα χρηματικά ποσά σε έρευνα και ανάπτυξη δημιουργώντας οικονομίες κλίμακος. Οι τελευταίες σε συνδυασμό με την μεγάλη ρευστότητα που διαθέτουν αποδυναμώνουν τον ανταγωνισμό σε εθνικό επίπεδο. Σε διεθνές επίπεδο η εγκατάσταση τους σε οικονομικούς φορολογικά παραδείσους αποδυναμώνει εξίσου σημαντικά τον ανταγωνισμό.

Με γνώμονα όλα τα παραπάνω, η χρήση της διακριτής τιμολόγησης αποτελεί επιβεβλημένη ανάγκη για μια επιχείρηση που δραστηριοποιείται σε διεθνές περιβάλλον. Διότι οι χαμηλές τιμολογιακά συναλλαγές της, ανάμεσα στις θυγατρικές, δημιουργούν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των τοπικών μικρών επιχειρήσεων αλλά και άλλων μεγάλων πολυεθνικών του ίδιου κλάδου. Εντούτοις, μπορούμε να πούμε, ότι η στρατηγική της επιχείρησης, όταν αυτή δραστηριοποιείται σε ένα συνεχές πολυεθνικό και μεταβαλλόμενο περιβάλλον επηρεάζεται άμεσα από την τιμολόγηση που ακολουθείτε μεταξύ των θυγατρικών.

Η διακριτή τιμολόγηση αποτελεί μέρος της στρατηγικής μιας επιχείρησης, αφού με βάση αυτήν χαράζεται και υλοποιείται. Είναι πολύπλευρη και εμπεριέχει στοιχεία τόσο από το εξωτερικό όσο και από το εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης. Με βάση την στρατηγική καθορίζεται η πορεία της επιχείρησης και η ανάπτυξη αυτής στο διεθνές εμπόριο.

Για παράδειγμα αν μια επιχείρηση στοχεύσει στο διεθνές εμπόριο και στην ανάπτυξη του, θα εφαρμόσει διαφορετική τιμολογιακή πολιτική στις θυγατρικές της αλλά και στα ίδια τα προϊόντα που πωλούνται στις χώρες στόχοι. Αντίθετα αν δραστηριοποιείται σε ένα αυστηρό νομοθετικό και φορολογικό καθεστώς, η στρατηγική της θα διαμορφωθεί ανάλογα με την χώρα και το προϊόν στόχου.

Με βάση το παραπάνω γεννιούνται αρκετά ερωτήματα αναφορικά με το πόσο τελικά η διακριτή τιμολόγηση καθορίζει την στρατηγική της επιχείρησης και αν αυτή χρησιμοποιείται πολλές φορές εσκεμμένα ώστε να φοροδιαφεύγει.

Η διακριτή τιμολόγηση παίζει σημαντικό ρόλο στην στρατηγική και γίνεται πιο έντονα σαφές, αν αναλογιστούμε το διεθνές περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται μια πολυεθνική και την αναγκάζει να λαμβάνει αποφάσεις διαφορετικές κάθε φορά, σε διαφορετικά πολιτικά και φορολογικά καθεστώτα. Επιπρόσθετα, εκτός από τα προαναφερθέντα, δεδομένου των αντιθέσεων που υπάρχουν μεταξύ των αγορών που δραστηριοποιείται και της πολυπλοκότητας του ανταγωνισμού η απόφαση της μεθόδου διακριτής τιμολόγησης είναι σημαντική.

Σε αντίθεση με όλα τα παραπάνω, δημιουργείται διαμάχη μεταξύ των κρατών και των επιχειρήσεων, για το αν τελικά η διακριτή τιμολόγηση είναι μέσω επίλυσης της πολυπλοκότητας των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε πολλά κράτη ή φοροδιαφυγή - φοροαποφυγή από πλευράς αυτών. Το τελευταίο, είναι το μείζον θέμα που έρευνα η ακαδημαϊκή κοινότητα τις τελευταίες δεκαετίες.

Τέλος, λόγω του ότι η στρατηγική που εφαρμόζει μια επιχείρηση αξιολογείται μέσα από τα αποτελέσματα που έχει στο τέλος μιας περιόδου, έτσι κατ' επέκταση μπορούμε να πούμε ότι η εφαρμογή της διακριτής τιμολόγησης βρίσκει αναγνώριση και αξιολόγηση μέσα από τα αποτελέσματα της στρατηγικής μια επιχείρησης.

2.1. Μέθοδοι Διακριτής Τιμολόγησης

Στο παρόν μέρος της ανάλυσης παρουσιάζονται διεξοδικά οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για την διακριτή τιμολόγηση :

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

Στην μέθοδο αυτή συγκρίνονται οι τιμές των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (ελεγχόμενες συναλλαγές) με τις τιμές των συναλλαγών μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (μη ελεγχόμενες συναλλαγές). Η σύγκριση αυτή είναι εφικτή όταν υπάρχουν διαφορές οι

οποίες έχουν υλική υπόσταση δηλαδή πρώτες ύλες, ημι-κατεργασμένα ή ακόμα και τελικά προϊόντα. Για να γίνει περισσότερο κατανοητό ας υποθέσουμε ότι μια επιχείρηση με έδρα την Κύπρο πουλά ανταλλακτικά για κάποια μηχανήματα, στην θυγατρική της που βρίσκεται στην Ελλάδα. Έτσι πραγματοποιείται μια ελεγχόμενη συναλλαγή γιατί οι δύο επιχειρήσεις είναι συνδεδεμένες στον ίδιο όμιλο. Αν οι δύο επιχειρήσεις δεν είχαν καμία απολύτως σχέση τότε η συναλλαγή θα ήταν μη ελεγχόμενη. Επομένως, συγκρίνονται οι δύο αυτές τιμές ώστε να καθοριστεί ένα πιθανό εύρος τιμών για να είναι η συναλλαγή δίκαιη.

Για να εφαρμοστεί η μέθοδος CUP πρέπει οι διαφορές που εμφανίζονται μεταξύ των τιμών των επιχειρήσεων να μικρές ώστε η μέθοδος να δίνει μεγάλα αποτελέσματα. Αν οι διαφορές είναι μεγάλες π.χ. διαφορές στο προϊόν τότε θα πρέπει να χρησιμοποιεί άλλη μέθοδος. Η σημαντικότερη δυσκολία της μεθόδου αυτής είναι να βρεθεί αντιπροσωπευτική συγκρίσιμη συναλλαγή στο εμπόριο.

Τέλος, μια αλλαγή στους όρους του εμπορίου μπορεί να επιφέρει αλλαγές στην τιμή με αποτέλεσμα η μέθοδος αυτή να είναι αδύνατον να εφαρμοστεί.

ii. Η Μέθοδος της Τιμής Μεταπώληση Μείον (Resale Price Method)

Η μέθοδος αυτή μειώνει την τιμή μεταπώλησης ενός αγαθού ή μια υπηρεσίας, που αποκτήθηκε προγενέστερα από μια συνδεδεμένη επιχείρηση, στο περιθώριο κέρδους της μεταπώλησης. Για να προσδιοριστεί το περιθώριο κέρδους λαμβάνονται υπόψιν τα έμμεσα και άμεσα έξοδα της επιχείρησης. Επιπρόσθετα, λαμβάνονται υπόψιν το χρονικό διάστημα ανάμεσα στην αγορά και πριν την μεταπώληση του προϊόντος καθώς επίσης και η φθορά που μπορεί να υπάρξει στο προϊόν κατά την αποθήκευση. Ένα παράδειγμα της μεθόδου αυτή είναι πώληση ανταλλακτικών από μία μητρική εταιρεία στην Δανία σε μια θυγατρική της στην Γερμανία. Για να βρεθεί η τιμή πώλησης των αγαθών θα πρέπει να αφαιρεθεί από την τιμή μεταπώλησης το ποσοστό του μικτού περιθωρίου κέρδους της θυγατρικής επιχείρησης. Για να βρεθεί πιο είναι το κατάλληλο μικτό περιθώριο κέρδους θα πρέπει να βρεθεί ένα αντιστοίχως αγοραστής στην Γερμανία ανταλλακτικών που αγοράσει από ένα πωλητή στην Δανία και οι επιχειρήσεις είναι ανεξάρτητες, ώστε να μπορέσει να γίνει η σύγκριση. Για να γίνει χρήση της μεθόδου αυτής δεν απαιτείται η

ομοιότητα των προϊόντων για να βρεθεί η τιμή, δεδομένου ότι μελετώνται μόνο τα περιθώρια κέρδους.

Σε αυτή την μέθοδο μεταπωλητής δεν προσθέτει παραπάνω αξία στο προϊόν πριν το διαθέσει στον τελικό καταναλωτή. Ποιο συγκεκριμένα η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται για να καθορίσει την κερδοφορία του μεταπωλητή.

iii. Η Μέθοδος Του Κόστους Συν Κέρδος (Cost Plus Method)

Η μέθοδος αυτή προσδιορίζει την τιμή πώλησης ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας από μία μητρική σε μία θυγατρική σύμφωνα με το κόστος απόκτησης ή κατασκευής του προϊόντος ή της υπηρεσίας, συν το περιθώριο κέρδους που ισχύει στην αγορά εκείνη την στιγμή για την συγκεκριμένη κατηγορία προϊόντων. Δηλαδή στην τιμή κόστους προστίθεται ένα μικτό περιθώριο κέρδους (mark-up). Επομένως, το ποσό που χρεώνεται από την μητρική στην θυγατρική ελέγχεται μέσω της σύγκρισης του μικτού περιθωρίου κέρδους ανάμεσα σε μία ελεγχόμενη και μη ελεγχόμενη συναλλαγή και είναι εκφρασμένο σε ποσοστό. Πρέπει να τονισθεί ότι στην συγκεκριμένη μέθοδο για να είναι το μικτό περιθώριο κέρδους σύμφωνο με την αρχή ίσων αποστάσεων, πρέπει να είναι ανάλογο με το περιθώριο κέρδους που χρησιμοποιούν οι μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται σε περιπτώσεις που τα στοιχεία του παραγωγού είναι εμφανή και μετρήσιμα καθώς επίσης και σε περιπτώσεις όπου βιομηχανικές επιχειρήσεις πωλούν τα προϊόντα τους ή τις υπηρεσίες σε συσχετιζόμενες με αυτές επιχειρήσεις. Αν υποθέσουμε ότι μία επιχείρηση παράγει μηχανήματα στην Κύπρο για να πουλήσει σε μία άλλη επιχείρηση του ίδιου ομίλου, θα πρέπει η ενδοομιλική τιμή να υπολογιστεί με βάση το παρακάτω. Προστίθενται στην τιμή του προϊόντος, τα άμεσα και έμμεσα έξοδα καθώς επίσης και το μικτό περιθώριο κέρδους ανάλογο με αυτό που εφαρμόζει μία άλλη όμοια επιχείρηση στην Κύπρο. Έτσι εφαρμόζεται η εξωτερική σύγκριση των τιμών. Αντίθετα, στην συγκεκριμένη μέθοδο μπορούμε να έχουμε και την εσωτερική σύγκριση όπου εκεί συγκρίνεται το μικτό περιθώριο κέρδους που εφαρμόζει η συγκεκριμένη επιχείρηση όταν συναλλάσσεται με άλλες επιχειρήσεις στην ίδια χώρα.

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

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

Αν υποθέσουμε ότι στην Κύπρο παράγονται ανταλλακτικά για λογαριασμό μιας άλλης επιχείρησης. Η τιμή που θα πουλήσει στις ενδοομιλικές επιχειρήσεις τα ανταλλακτικά, προσδιορίζεται από τα άμεσα, έμμεσα και λειτουργικά έξοδά της καθώς επίσης, και από το καθαρό περιθώριο κέρδους που έχει μία παρόμοια επιχείρηση στην Κύπρο (εξωτερική σύγκριση) ή από το καθαρό περιθώριο κέρδους που έχει η συγκεκριμένη επιχείρηση όταν συναλλάσσεται με άλλες ανεξάρτητες επιχειρήσεις στην ίδια χώρα (εσωτερική σύγκριση).

v. Η Μέθοδος Επιμερισμού του Κέρδους (Profit Split Method)

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

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

Αρχικά υπολογίζεται το συνολικό κέρδος από μία συνδεδεμένη συναλλαγή και στην συνέχεια επιμερίζεται στα συμβαλλόμενα μέρη λαμβάνοντας υπόψιν το ποσοστό συμμετοχής τους, τις λειτουργίες που δαπάνησαν, τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν καθώς και τον κίνδυνο που πήραν.

Η μέθοδος αυτή χωρίζεται σε δύο μέρη **Profit Split** : α) η μέθοδος του **comparable profit split** και β) η μέθοδος του **residual profit split**.

Στην πρώτη περίπτωση η μέθοδος χρησιμοποιείται για την σύγκριση του κέρδους παρόμοιων συναλλαγών μεταξύ δύο ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Όπως αναφέρθηκε και σε προηγούμενη παράγραφο η μέθοδος αυτή κατανέμει τα κέρδη ανάμεσα στις επιχειρήσεις ανάλογα με τα κέρδη που θα προέκυπταν αν αυτές ήταν ανεξάρτητες.

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

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

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

2.2. Αξιολόγηση των μεθόδων

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

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

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

Από την άλλη πλευρά η μέθοδοι που βασίζονται στο κόστος, δημιουργούν ανταγωνισμό ανάμεσα στις επιχειρήσεις του ίδιου του ομίλου, πράγμα το οποίο αυξάνει την παραγωγικότητα των επιχειρήσεων και κατ' επέκταση τα έσοδα τους. Αποτελεί δε, τις περισσότερες φορές ενεργό συστατικό των επιχειρήσεων, στον προσδιορισμό (budgeting) των Κρις δεικτών για τον επόμενο χρόνο και παράλληλα επιφορτίζει τους διευθυντές πωλήσεων και παραγωγής με παραπάνω στόχους.

Στο κείμενο που ακολουθεί παρουσιάζονται ορισμένες λειτουργίες των επιχειρήσεων οι οποίες δημιουργούν την βάση ώστε μία επιχείρηση να αποφασίσει ποια μέθοδος θεωρεί ότι είναι περισσότερο κερδοφόρα σε μια δεδομένη χρονική στιγμή. Και αυτό, γιατί ανάλογα με την στρατηγική και τους στόχους που θέτει για το επόμενο έτος, η τιμολογιακή πολιτική όσον αφορά τις ενδοεταιρικές αγοραπωλησίες αλλάζει.

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

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

2.3. Case study Caterpillar

Στην ενότητα αυτή γίνεται εκτενής αναφορά σε μία έκθεση των γερουσιαστών της Αμερικάνικης Συγκλήτου Paper : ‘ Caterpillar’s offshore Tax Strategy’ - ‘Transfer pricing – strategy of Caterpillar’ για την εταιρεία Caterpillar Inc. Στην έκθεση παρουσιάζεται ο τρόπος με τον οποίο η αμερικάνικη εταιρεία μέσω της θυγατρικής της στην Ελβετία μετέφερε 8 δις \$ στην ελβετική εταιρεία και ζημίωσε την Αμερικάνικη κυβέρνηση εμφανίζοντας μειωμένη φορολογία.

Εντούτοις, αποτέλεσε αντικείμενο προς συζήτηση στα πανεπιστήμια της Αμερικής, δεδομένου ότι οι αρχές έπρεπε να δείξουν ιδιαίτερη βαρύτητα όχι μόνο γιατί διακινούνται υπέρογκα ποσά αλλά γιατί ίσως αποτελεί αφορμή ώστε να εξετασθούν

ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

εκ νέου οι αμερικάνικοι νόμοι όσον αφορά τις διεθνείς συναλλαγές των πολυεθνικών επιχειρήσεων.

Η Caterpillar για 40 και πλέον έτη αγοράζει τα κύρια ανταλλακτικά της από τρίτες χώρες. Πολλά από τα οποία ξαναπουλά σε άλλες χώρες. Οι χώρες τις περισσότερες φορές είναι της Ευρώπης, της Αφρικής και της Μέση Ανατολής δηλαδή ΕΑΜΕ περιοχές. Σύμφωνα με την έκθεση τα συγκεκριμένα ανταλλακτικά τα πουλούσε μέσω μιας εταιρείας με έδρα την Ελβετία (Caterpillar Overseas S.A. (COSA)). Η τελευταία ήταν αποκλειστικός προμηθευτής ανταλλακτικών της αμερικάνικης εταιρεία σε χώρες της περιοχής ΕΑΜΕ. Το φορολογικό καθεστώς που επικρατεί στα κράτη μέλη σε συνδυασμό της έλλειψης δασμών εντός της ΕΕ ενίσχυσε της πωλήσεις της ελβετική εταιρεία εντός της ΕΕ.

Στην συνέχεια, παρουσιάζεται η ιστορική διαδρομή από την στιγμή που ιδρύθηκε η ελβετική θυγατρική εταιρεία της Caterpillar ώστε να γίνει πιο αντιληπτή η διαδικασία που ακολουθήθηκε.

Το 1999, το τμήμα ελέγχου της ελβετικής φορολογικής υπηρεσίας με ανάλογη έρευνα που έκανε και με την βοήθεια της έκθεσης Sucomitee, του ΟΟΣΑ βρέθηκε ότι η επιχείρηση στην Ελβετία αποτελούσε κομμάτι της μητρικής εταιρείας στην Αμερική, η οποία δρούσε κατ' εντολή της μητρικής όσον αφορά την διαχείριση των ανταλλακτικών στις χώρες της ΕΕ το κόστος δε των υπηρεσιών αυτών που πρόσφερε η Αμερικάνικη εταιρεία στην Ελβετική ήταν το κόστος των δαπανών αυξημένο λόγω της μειωμένης φορολογία που είχε η εταιρεία.

Με τον τρόπο αυτό η Caterpillar μετέφερε μέρος των κερδών της στην Ελβετική εταιρεία. Χαρακτηριστικό είναι ότι το 85% των κερδών της μεταφέρθηκαν στην Ελβετία και μόλις το 15% ήταν στις ΗΠΑ.

Κατά συνέπεια, κατά τη διάρκεια των επόμενων δέκα τριών ετών, από το 2000 ως το 2012, μεταφέρθηκαν περίπου 8 δις. κέρδη από την ΗΠΑ στην Ελβετία κατά τα οποία η εταιρεία φορολογήθηκε στην Ελβετία και μόλις 2,4 δις φορολογήθηκαν στην Αμερικάνικη εταιρεία.

Από το 2013 και ύστερα που έγινε αντιληπτή στην αμερικάνικη κυβέρνηση η φοροδιαφυγή, η εταιρεία διατήρησε την υπάρχον εφοδιαστική αλυσίδα με την μοναδική διαφορά ότι τα εμπορεύματα παράγονταν πια στην ΗΠΑ και από εκεί εξάγονταν σε όλο τον κόσμο. Έτσι, σήμερα η κεντρική διαχείριση γίνεται από την μητρική εταιρεία και πιο συγκεκριμένα το 70% των ανταλλακτικών που πωλούνται στο κόσμο προέρχονται από εξαγωγές που γίνονται από την αμερικάνικη εταιρεία.

ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

Η Caterpillar Inc (Caterpillar) είναι μια από τις μεγαλύτερες πολυεθνικές εταιρείες με έδρα στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής. Είναι εισηγμένη στα χρηματιστήρια των Ηνωμένων Πολιτειών, της Γαλλία, και της Ελβετίας. Στο χρηματιστήριο Dow Jones Industrial, η Caterpillar είναι στο Top 30 των εταιρειών που αποτελούν τον συγκεκριμένο δείκτη. Η Caterpillar εκτός από την μητρική εταιρεία αποτελείται και από 450 θυγατρικές ή συνδεδεμένες εταιρείες σε 57 χώρες σε όλο τον κόσμο.

Η Caterpillar είναι μια γιγάντια αμερικανική εταιρεία με ισχυρή παρουσία στις ΗΠΑ αλλά και σε όλο τον κόσμο. Η έδρα της είναι στη Ρεορία, του Ιλινόις, όπου εκεί χτυπά η καρδιά όλης της επιχείρησης. Αποτελείται από 118.500 υπαλλήλους σε όλο τον κόσμο, όπου οι 52.000 περίπου (44%) βρίσκονται στις Ηνωμένες Πολιτείες. Η εταιρεία έχει 125 εγκαταστάσεις παραγωγής σε όλο τον κόσμο και οι 54 από αυτές βρίσκονται στις Ηνωμένες Πολιτείες. Οι υπόλοιπες 71 εγκαταστάσεις παραγωγής βρίσκονται εκτός ΗΠΑ.

Η πλειοψηφία των δραστηριοτήτων της εταιρείας λαμβάνει χώρα στις Ηνωμένες Πολιτείες και αποτελείται από τμήματα έρευνας και ανάπτυξης καθώς και τμήματα ανάπτυξης τεχνολογίας. Το 2012, η Caterpillar δαπάνησε περίπου 2 δις \$ για την έρευνα και την ανάπτυξη νέων προϊόντων και μηχανημάτων, όπου το 80% των οποίων έλαβαν χώρα στις Ηνωμένες Πολιτείες και το υπόλοιπο στα άλλα εργοστάσια σε όλο τον κόσμο.

Η Caterpillar συντονίζει την παγκόσμια παραγωγή της και την στρατηγική ανάπτυξης της από Ηνωμένες Πολιτείες όπου εκεί βρίσκονται τα ανώτερα στελέχη της, συμπεριλαμβανομένου του επικεφαλής της Chief Executive Officer (CEO), Γενικός Οικονομικός Διευθυντής (CFO) και Διευθυντή Νομικής Υπηρεσίας. Ο σημερινός πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου και Διευθύνων Σύμβουλος είναι ο Douglas Oberhelman.

Η Caterpillar είναι ο μεγαλύτερος κατασκευαστής στον κόσμο μηχανημάτων εξόρυξης μεταλλευμάτων και κατασκευής εξοπλισμού, όπως κινητήρες ντίζελ αλλά και φυσικού αερίου ακόμα και βιομηχανικοί αεριοστρόβιλοι. Το 2012, παρουσίασε έσοδα ρεκόρ 65.900 εκατομμύρια \$, ανεβαίνοντας στο αριθμό 46 του Fortune 500 της λίστας με τις μεγαλύτερες αμερικανικές εταιρείες. Παρ' όλα αυτά όμως το συνολικό ενεργητικό της εταιρείας ήταν 85 δις \$, εκ των οποίων 17 δις \$ (20%), από αυτά ήταν τα επαν' επενδύσιμα κέρδη.

ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

Η ιστορία της Caterpillar Inc. ξεκινά το 1925, στην Πολιτεία της Καλιφόρνιας, όταν η Holt Manufacturing Company και η C.L. η καλύτερη εταιρεία Τρακτέρ συγχωνεύτηκαν για να σχηματίσουν την Caterpillar Tractor Company. Μέχρι το 1931, η Caterpillar είχε τελειοποιήσει τον κινητήρα του τρακτέρ ντίζελ ο οποίος είχε επανασχεδιαστεί. Έκτοτε, η εταιρεία άρχισε να έχει σταθερή αύξηση των πωλήσεων της σε όλο τον κόσμο. Το 1967, Για να καλυφθεί η υπερβάλλουσα ζήτηση η έδρα της Caterpillar μετ' εγκαταστάθηκε στην Peoria, του Ιλλινόις όπου και υπάρχει μέχρι και σήμερα.

Η Caterpillar δραστηριοποιείται σε πέντε κύριους επιχειρηματικούς τομείς: Κατασκευή Βιομηχανίας, την Ενέργεια και στα Συστήματα Ισχύος, Βιομηχανίες Πόρων, χρηματοοικονομικά προϊόντα, και στην παροχή ανταλλακτικών για τα προϊόντα της σε εμπόρους όλου του κόσμου.

Η κατασκευαστική Βιομηχανία (CI) επικεντρώνεται στην παραγωγή μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται για την κατασκευή έργων όπως υποδομής και κτιρίων, σιδηρόδρομοι, δρόμοι, σχολεία και νοσοκομεία. Ο εξοπλισμός που παράγεται από αυτό το τμήμα περιλαμβάνει φορτωτές-εκσκαφείς, μικρά τρακτέρ και μίνι-εκσκαφείς. Τα Συστήματα Ισχύος (EK) και Ενέργειας παράγουν την ενέργεια που σχετίζονται με τους κινητήρες, τουρμπίνες, και τον συναφή εξοπλισμό. Τα προϊόντα της περιλαμβάνουν γεννήτριες σταθμού παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, ανεμογεννήτριες, και μηχανές που εξυπηρετούν αυτές τις βιομηχανίες. Ο επιχειρηματικός τομέας Resource Industries (RI) επικεντρώνεται στην παραγωγή εξοπλισμού που συλλέγει φυσικούς πόρους, όπως άνθρακα και διάφορα μέταλλα. Τα προϊόντα της περιλαμβάνουν μεγάλα φορτηγά ορυχείων, υπόγειο εξοπλισμό ορυχείων, και εξοπλισμό διάνοιξης σηράγγων. Οι ευθύνες των τμημάτων CI, EK, και RI περιλαμβάνουν το σχεδιασμό, την κατασκευή, την εμπορία και τις πωλήσεις των αντίστοιχων προϊόντων τους. Το επιχειρηματικό τμήμα της εταιρεία που σχετίζεται Χρηματοοικονομικά Προϊόντα συμμετέχει στη χρηματοδότηση των εμπόρων, των προμηθευτών, των πελατών ώστε να υποστηρίξουν την παραγωγή, την αγορά, τη χρηματοδοτική μίσθωση και των προϊόντων της Caterpillar.

Το τελευταίο τμήμα της εταιρεία αποτελεί και το πιο σημαντικό σύμφωνα με τον πρόεδρο της εταιρεία, καθώς είναι αυτό που επικεντρώνεται στην εξυπηρέτηση των πελατών και των έμπορων. Σύμφωνα με τον επικεφαλής του τμήματος Stuart Levenick. Στις αρχές της δεκαετίας του 1990, δημιουργήθηκαν οι πέντε επιχειρηματικοί τομείς της Caterpillar στους οποίους δραστηριοποιείται, όπου κάθε ένας από αυτούς έχει έναν διαφορετικό πρόεδρο και αντιπρόεδρο. Ο εκάστοτε

ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

πρόεδρος των τμημάτων είναι υπεύθυνος τόσο για τις λειτουργίες μέσα στην ΗΠΑ αλλά και για τις λειτουργίες – αρμοδιότητες και των θυγατρικών επιχειρήσεων αυτής.

Μια από τις κύριες επιχειρηματικές δραστηριότητες που δίνει βάση η εταιρεία θέτοντας ως ‘το θεμέλιο της επιτυχίας’ είναι το επιχειρηματικό της μοντέλο στη συντήρηση, την επισκευή και τις λειτουργίες των δραστηριοτήτων της.

Η Caterpillar παρομοιάζει το επιχειρηματικό της μοντέλο με τους σπόρους και τα άνθη, λειτουργεί σε τρεις φάσεις: οι σπόροι φυτεύονται, σε συνέχεια μεγαλώνουν και τέλος τα άνθη θερίζονται. Θα μπορούσαμε να πούμε ότι σπόρος είναι η πώληση η οποία κάνει η εταιρεία με τα προϊόντα της, ύστερα είναι η διάρκεια παραγωγικής ζωής του προϊόντος και τέλος η αντικατάσταση του από τον πελάτη με νέο.

Στόχος της εταιρεία είναι να υποστηρίξει τους πελάτες της μακροπρόθεσμα ώστε αυτοί με την σειρά τους να αυξήσουν τις πωλήσεις. (Word of mouth)

Η Caterpillar είναι ο κορυφαίος εξαγωγέας των ΗΠΑ, προσφέροντας περισσότερα από 300 προϊόντα σε περίπου 180 χώρες σε όλο τον κόσμο. Από το 2008 μέχρι το 2012, η Caterpillar εξήγαγε περισσότερα από 82 δις \$ σε προϊόντα που προέρχονται από τις Ηνωμένες Πολιτείες. Το 2013, η εταιρεία ανέφερε ότι το 67% των εσόδων της Caterpillar προήλθαν από πωλήσεις εκτός ΗΠΑ.

Η Caterpillar διαθέτει ένα εκτεταμένο δίκτυο των ανεξάρτητων εμπόρων στις Ηνωμένες Πολιτείες και σε όλο τον κόσμο και αυτό γιατί θέλει να μπορεί να υποστηρίξει τις μηχανές της και τους πελάτες της σε εύλογο χρονικό διάστημα. Πολλοί αναλυτές υποστηρίζουν ότι το κύριο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα της εταιρείας είναι το δίκτυο αντιπροσώπων το που διαθέτει αλλά και το εξειδικευμένο προσωπικό των πωλητών της. Είναι σημαντικό να τονισθεί ότι οι πωλητές δεν είναι μόνο εξειδικευμένοι στα προϊόντα τα οποία πουλούν αλλά εστιασμένοι επάνω στην στις ανάγκες των πελατών τις κάθε χώρας ή της περιοχής που βρίσκεται. Οι έμποροι, δεδομένου ότι ξέρουν το πελατειακό καθεστώς της περιοχής τους είναι ελεύθεροι να προτείνουν διαφορετική πολιτική marketing και επιχειρηματικών ιδεών, οι οποίες είναι εστιασμένες στο αποτέλεσμα.

Εκτός από τις μηχανές και τα προϊόντα, η Caterpillar προσφέρει στους αντιπροσώπους της υπηρεσίες επισκευής και παροχή ανταλλακτικών Caterpillar.

Το 1993 η Caterpillar είχε συνολικά 183 αντιπροσώπους σε όλο τον κόσμο, πιο συγκεκριμένα 65 αντιπροσωπείες από αυτές να βρίσκονται στις Ηνωμένες Πολιτείες και 118 εκτός ΗΠΑ ώστε να καλύπτουν την συνολική παγκόσμια ζήτηση τόσο σε

προϊόντα - μηχανήματα αλλά και σε ανταλλακτικά. Σήμερα ο συνολικός αριθμός των αντιπροσώπων είναι ελαφρώς μειωμένος, 178 αντιπροσώπους σε όλο τον κόσμο, εκ των οποίων 48 (27%) βρίσκονται στις Ηνωμένες Πολιτείες και 2% εξ' αυτών βρίσκεται στην Ελβετία.

Ο επικεφαλής τον Stuart Levenick στο Ιλλινόις, είναι αρμόδιος για την υποστήριξη και την εποπτεία του δίκτυο αντιπροσώπων της Caterpillar σε παγκόσμιο επίπεδο. Οι αρμοδιότητες του ποικίλουν, με πιο σημαντική απ' όλες είναι να αξιολογεί τις επιδόσεις των αντιπροσώπων και καθορίζει αν ένας έμπορος έχει τις προδιαγραφές που έχει θέσει η εταιρεία.

Οι μηχανές της Caterpillar είναι γνωστές για την αξιοπιστία τους και την τεχνολογία τους. Στην πραγματικότητα όμως αυτό που τις κάνουν μοναδικές είναι η μεγάλη διάρκεια παραγωγικής ζωής τους, που υπερβαίνει τα 20 χρόνια κατά μέσο όρο σε όλο τον κόσμο.

Το ανταγωνιστικό πλεονεκτικά της εταιρείας είναι η παροχή ανταλλακτικών μέσα από το δίκτυο των αντιπροσώπων. Τα ανταλλακτικά συμβάλουν σημαντικά στην κερδοφορία της Caterpillar και αποτελούν ένα από τα σημαντικότερα κομμάτια της εταιρείας που ελέγχεται και ενισχύεται.

Τα μηχανήματα Caterpillar πωλούνται με χαμηλό περιθώριο κέρδους, και στη συνέχεια λόγω της μεγάλης διάρκειας ζωής του μηχανήματος δημιουργείται μακροπρόθεσμη ζήτηση των πελατών για τα ανταλλακτικά που Caterpillar τα οποία πουλάει με υψηλότερο περιθώριο κέρδους.

Για παράδειγμα, για μερικά χρόνια το περιθώριο κέρδους της Caterpillar από τις μηχανές ήταν μονοψήφιο, ενώ τα περιθώρια κέρδους σε ορισμένα ανταλλακτικά ξεπερνούσε το 30%.

Αξίζει να τονισθεί ότι τα ανταλλακτικά συμβάλλουν στο μεγαλύτερο μέρος της κερδοφορίας της εταιρείας. Πιο συγκεκριμένα, σε ένα χρονικό διάστημα ενός έτους, το 80% των κερδών της CSARL έρχεται από τις πωλήσεις ανταλλακτικών, ενώ αυτές αριθμητικά αποτελούν το 20% των πωλήσεων των μηχανών.

Μελέτης της εταιρείας αναφέρει ότι το 2007 τα μισά ανταλλακτικά που πουλήθηκαν στην εταιρεία σε παγκόσμιο επίπεδο χρησιμοποιήθηκαν σε μηχανές που ήταν μόλις 10 ετών. Το τελευταίο γεννά πολλά και σημαντικά ερωτήματα ενώ παράλληλα μας βάζει σε σκέψεις για το μέγεθος του αριθμού των ανταλλακτικών που πουλά η συγκεκριμένη επιχείρηση σε παγκόσμιο επίπεδο.

ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

Σύμφωνα με τον διευθύνοντα σύμβουλο της εταιρείας, η Caterpillar για να μπορέσει να βρίσκεται όσο το δυνατόν πιο κοντά στο πελάτη αλλά και στους εμπόρους της που δραστηριοποιούνται στην Ευρωπαϊκή Ένωση, εδώ και δεκαετίες είχε δημιουργήσει μια θυγατρική εταιρεία στην Ελβετία.

Πιο συγκεκριμένα, η COSA (η ελβετική Caterpillar Overseas, SA) δραστηριοποιούνταν για σαράντα χρόνια από το 1960 έως το 1999 στην Γενεύη. Οι δραστηριότητες της αφορούσαν κυρίως το marketing της εταιρείας στις περιοχές EAME (την Ευρώπη, την Αφρική και τη Μέση Ανατολή). Εκτός από τις δραστηριότητες στο marketing, η εταιρεία στην Ελβετία είχε την αποκλειστική παροχή και εμπορία μηχανημάτων στις περιοχές EAME.

Η εταιρεία αγόραζε τα μηχανήματα και εξαρτήματα από την Caterpillar και τα μεταπωλούσε στους εμπόρους της μέσα στις περιοχές EAME. Επιπρόσθετα, παρείχε υλικοτεχνική υποδομή αλλά και υποστήριξη στους εμπόρους ώστε να προσφέρουν στην εταιρεία το μεγαλύτερο δυνατό αποτέλεσμα. Ακόμα βοηθούσε τους εμπόρους να λάβουν χρηματοδότησή για τους πελάτες τους, ώστε η πώληση να έχει γρήγορο κέρδος τόσο για αυτούς όσο και για την εταιρεία.

Η εταιρεία στην Ελβετία εκτός από την παροχή υλικοτεχνικής υποστήριξης στους εμπόρους αλλά και υπηρεσίες marketing, είχε την υποστήριξη της Αμερικάνικης εταιρείας αλλά και την δικαιοδοσία να εκπαιδεύει, να σχεδιάζει και να επεκτείνει τις δραστηριότητες της εταιρείας μέσα στις περιοχές EAME με την εύρεση νέων αντιπροσώπων.

Το 1999, η εταιρεία στην Ελβετία μετονομάστηκε σε Caterpillar SARL (CSARL) Η λειτουργία αυτής της ελβετικής θυγατρικής ήταν η υποστήριξη και η εμπορία ανταλλακτικών και μηχανημάτων στις περιοχές EAME. Πιο συγκεκριμένα ήταν υπεύθυνη για την εμπορία όλων προϊόντα της Caterpillar, ανταλλακτικών αλλά και υπηρεσιών στην Ευρώπη, την Αφρική, τη Μέση Ανατολή και την Κοινοπολιτεία Ανεξαρτήτων Κρατών Περιφέρειας. Επιπρόσθετα, η υποστήριξη των αντιπροσώπων περιελάμβανε στήριξη στο κομμάτι του marketing αλλά και το σύνολο των ενεργειών εκτός ΗΠΑ. Ακόμα συμμετείχε στην διασφάλιση των σωστών αποθεμάτων των αντιπροσώπων σύμφωνα με την εκάστοτε κατανάλωση της παροχής. Με τον τρόπο αυτό διασφάλιζε ότι το τελικός καταναλωτής θα έχει το προϊόν ή το ανταλλακτικό μέσα σε 24 ώρες. Τέλος η ελβετική εταιρεία αποτελούσε την γέφυρα ανάμεσα στην Αμερικάνικη εταιρεία και της πελάτες της στην ΕΕ.

Μία από τις πιο σημαντικές ενέργειες της ελβετικής εταιρείας είναι να ενεργεί ως αποκλειστικός αγοραστής των ανταλλακτικών που κατασκευάζονται από τρίτους για λογαριασμό την μητρικής εταιρείας. Εν συνεχεία τα μεταπώλουμε στην Αμερικάνικη εταιρεία, Καθώς επίσης προμήθευε και τους συνεργάτες της εκτός ΗΠΑ.

Αρχικά η ελβετική εταιρεία ενεργούσε ως αγοραστής για τις περιοχές EAME και την μητρική εταιρεία. Εντούτοις μετά το 2003 η μητρική εταιρεία έδωσε την άδεια στην ελβετική να ενεργεί ως αποκλειστικός αντιπρόσωπος-πώλησης ανταλλακτικών και σε άλλες γεωγραφικές περιοχές εκτός EAME. Το οικονομικό όφελος της συγκεκριμένης συμφωνίας ήταν πολλαπλάσιο αν αναλογιστούμε ότι οι εταιρείες στην Ελβετία έχουν αισθητά χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή από της ΗΠΑ.

Επιπλέον, η ελβετική εταιρεία παρείχε διάφορες υπηρεσίες στην μητρική, όπως δικαστικές υπηρεσίες, λειτουργικές υπηρεσίες διαχείριση αποθεμάτων και απογραφή αυτών σε όλο τον κόσμο, εποπτεία προμηθευτών, προβλέψεις όσον αφορά την ζήτηση των προϊόντων αλλά και εποπτεία των logistics center της εταιρεία με ένα mark up 5%. επί του κόστους. Έτσι, η εταιρεία για να διαχειριστεί τον αυξημένο όγκο δουλειάς μετέφερε τους product manager της από την Γαλλία και το Βέλγιο στην Ελβετία.

Αξίζει να τονισθεί ότι η ίδρυση της ελβετικής θυγατρικής υπό την διαχείριση και την εποπτεία της αμερικάνικης μητρικής παρείχε μεγάλα κέρδη στην αμερικάνικη εταιρεία και σύμφωνα με την Caterpillar Inc μέχρι το 1999 το 85% ή περισσότερο των κερδών ήταν από την πώληση των ανταλλακτικών της σε πελάτες εκτός ΗΠΑ και το 15% ήταν από κέρδη τα οποία είχε η ελβετική εταιρεία.

Το 1998, το φορολογικό τμήμα της Caterpillar πλήρωσε πολλά εκατομμύρια δολάρια για να Price waterhouse Coopers (PWC) για να αναπτύξει και να εφαρμόσει μια στρατηγική ώστε να μειωθεί το φορολογικό αποτύπωμα της εταιρείας σε παγκόσμιο επίπεδο. Τότε η PWC σχεδίασε μία στρατηγική για να κατευθύνει τα κέρδη από ανταλλακτικά που πωλούνται στις εκτός ΗΠΑ χώρες στην Ελβετία. Έτσι το 1999, η Caterpillar εφαρμόζει αυτή τη στρατηγική, και μετονομάζει την θυγατρική της στην Ελβετία σε Caterpillar SARL (CSARL).

Οι αρμοδιότητες της οποίας όπως έχουν αναφερθεί και σε προηγούμενη ενότητα είχαν ως κύριο στόχο την αύξηση των εσόδων στην Ελβετία και μείωση στις ΗΠΑ. Μέχρι και το 2008, περίπου το 45% των κερδών της είχε προέχονταν από την ελβετική CSARL. Αποτέλεσμα αυτής της ενεργείας ήταν, από το 2000 έως το 2012,

ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

η Caterpillar μετατοπιστεί από τις ΗΠΑ φορολογητέο εισόδημα πάνω από 8 δις \$ στην Ελβετία. Με μη καταβολή \$ 2,4 δις φόρου στις ΗΠΑ.

Η Price Waterhouse Coopers είναι η ελεγκτική εταιρεία της Caterpillar, παρέχοντας υπηρεσίες από το 1920. Στη δεκαετία του 1990, εκτός από το ότι εξυπηρετεί ως ανεξάρτητο ελεγκτή της Caterpillar, προϋπόθεση της PWC είναι να παρέχει ειδικές υπηρεσίες φορολογικών συμβουλών με στόχο τη μείωση παγκόσμια φόρους.

Στα τέλη της δεκαετίας του 1990, η PWC άρχισε να προσφέρει στους πελάτες ένα πρόγραμμα μέσω της ομάδας φοροτεχνικών υπηρεσιών της, γνωστό ως «Παγκόσμια Φορολογική βελτιστοποίηση Προγράμματος" (GTOP) με το οποίο προσπαθούσε να μειώσει το φορολογικό αποτύπωμα των εταιρειών πελατών της. Ο στόχος του GTOP ήταν να εκτιμήσει το φορολογικό αποτύπωμα σε κρατικό, εθνικό και διεθνές επίπεδο, να προσδιορίσει τον φόρο και να προτείνει τρόπους ώστε να μειωθεί.

Έτσι, το 1998 ξεκίνησε η συνεργασία και η PWC ύστερα από ενδελεχή μελέτη παρουσίασε μία λίστα με 49 διαφορετικές στρατηγικές κατά τις οποίες θα μπορούσε να μειώσει τα έξοδα της. Ένα από τα βασικά στρατηγικά σημεία της λίστα ήταν η παραγωγή ανταλλακτικών από τις τρίτες χώρες για λογαριασμό της ελβετικής εταιρεία και των εμπόρων που εξυπηρετούσε, παράλληλα όμως τα συγκεκριμένα ανταλλακτικά τα πωλούσε και στην μητρική εταιρεία και σύμφωνα με το φορολογικό σύστημα που είχε η Αμερική τα κέρδη ήταν αρκετά. Εδώ είναι σημαντικό να τονισθεί ότι η μητρική εταιρεία πωλούσε τα ανταλλακτικά σε ανεξάρτητους εκτός ΗΠΑ εμπόρους πράγμα το οποία της επέφερε σημαντικά κέρδη και αύξηση των εξαγωγών της χώρας. Όμως σύμφωνα με την πρόταση της ελεγκτικής εταιρείας τα οφέλη δεν ήταν τόσα ώστε να δικαιολογήσει 'την ύπαρξής της' και γι' αυτό πρότεινε την ελβετική εταιρεία ως κύριο μεσάζων για την πώληση των ανταλλακτικών.

Από το 1998 έως το 2004, η Caterpillar κατέβαλλε για τις υπηρεσίες της στην PWC πάνω από 80 εκατομμύρια δολάρια, εκ των οποίων τα 55 εκατομμύρια ήταν για την ανάπτυξη και την εφαρμογή της ελβετικής φορολογικής στρατηγικής. Επιπρόσθετα, από το 2000 έως το 2012, η Caterpillar κατέβαλε στην PWC έως και \$ 200 εκατομμύρια σε αμοιβές για λογιστικούς ελέγχους.

Η ελβετική φορολογική στρατηγική σύμφωνα με την έκθεση της Caterpillar μείωσε τον φορολογικός συντελεστής της. Και το 2010 στο 'Global Tax & Trade ' το οποίο εκπονήθηκε από την ίδια την εταιρεία προς ενημέρωση του επενδυτικού κοινού αναφέρθηκε ότι η πολιτική που ακολουθήθηκε μείωσε την πληρωμή φόρων στις ΗΠΑ κατά 2,4 δις \$.

ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

Τέλος είναι σημαντικό να τονισθεί ότι φορολογικές ελαφρύνσεις στην Ελβετική χώρα της τάξεως 4-6% σε αντίθεση με την αμερικάνικη νομοθεσία. Πράγμα το οποίο ποτέ η εταιρεία δεν παραδέχτηκε ανοιχτά. Επιπρόσθετά φαίνεται η Αμερικάνικη εταιρεία να έχει μεταφέρει πολλά εκατομμύρια δολάρια σε απομακρυσμένες εταιρείες για να αυξήσει τα κέρδη της μειώνοντας την φορολογία. Και αυτό έγινε κάνοντας χρήση διάφορα τεχνάσματα όπως εικονικά αποθέματα, ελβετικά άυλα περιουσιακά στοιχεία καθώς και κατανομή κερδών σε εταιρείες offshore που βρίσκονται σε φορολογικούς παραδείσους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο : Φορολογία Πολυεθνικών Επιχειρήσεων

3. Φορολογία πολυεθνικών επιχειρήσεων

Οι δραστηριότητες των πολυεθνικών επιχειρήσεων έχουν σημαντικό και καθόλου προσπελάσιμο αντίκτυπο τόσο σε εθνικό επίπεδο με τις μητρικές εταιρείες τους όσο και σε πολυεθνικό επίπεδο με τις θυγατρικές αυτών. Το νομικό, πολιτικό και οικονομικό καθεστώς των χωρών με την πάροδο των χρόνων αλλάζει και προσαρμόζεται στις ανάγκες της χώρας αλλά και της εποχής. Το τελευταίο γίνεται ιδιαίτερα εμφανές στις αναπτυσσόμενες χώρες όπου η επιλογή χώρας για εγκατάσταση επιχειρήσεων είναι πιο συχνή. Σήμερα, συχνά γίνεται λόγος για την ενδοεταιρική τιμολόγηση γιατί μέσω αυτής κινείται το 30% περίπου του παγκόσμιο εμπορίου.

Επομένως, μέγιστη σημασία έχει σήμερα, και μελετάται από οικονομολόγους, πολιτικούς και κοινωνιολόγους για το 'ΠΟΙΟΣ' πληρώνει και σε 'ΤΙ' επάνω. Καθώς το κόστος της τιμολόγησης μετακυλήσετε στον προϊόν και πιο συγκεκριμένα στον καταναλωτή.

Η αυξημένη συναλλαγή μεταξύ των επιχειρήσεων στον ίδιο όμιλο αλλά σε διαφορετικές επιχειρήσεις και χώρες είναι το αποτέλεσμα της παγκοσμιοποίησης. Οι συναλλαγές, σε συνδυασμό με τον αυξανόμενο αριθμό των χωρών και των επιχειρήσεων που συναλλάσσονται εξαναγκάζουν κάθε χώρα να επιβάλει κανονισμούς και φορολογικές ρυθμίσεις ώστε να προστατέψει τόσο τους καταναλωτές αλλά και την ίδια την χώρα. Οι ρυθμίσεις αυτές επιβάλλονται κυρίως στις μετακινήσεις εισοδημάτων όπου και μελετάται στην παρούσα ανάλυση που ως αποτέλεσμα έχει την φοροδιαφυγή των πολυεθνικών επιχειρήσεων.

Οι περισσότερες επιχειρήσεις κάνοντας εκτεταμένη χρήση του transfer pricing φοροδιαφεύγουν εκμεταλλευόμενες τις φορολογικές πολιτικές των κρατών, τις ρυθμίσεις που τις περιβάλλουν, τους δασμούς των προϊόντων και τους περιορισμούς που σχετίζονται με τον επαναπατρισμό των κερδών. Έτσι, μετακινούν τα κέρδη τους από τις θυγατρικές στις μητρικές και αντίστροφα ανάλογα με το φορολογικό καθεστώς που ως κύριο σκοπό έχουν την μεγιστοποίηση των κερδών των μετόχων, ελαχιστοποιώντας το φορολογικό τους αποτύπωμα, σε παγκόσμιο επίπεδο. Οι

οικονομικές συνέπειες για τις χώρες είναι τεράστιες αλλά εξίσου μεγάλες είναι και οι απολαβές για τις χώρες με ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς. Το τελευταίο μπορεί να περιορισθεί με την ενίσχυση των διαδικασιών και των κανόνων που σχετίζονται με το transfer pricing.

Στην συνέχεια αναφέρονται μερικά παραδείγματα μελετητών οι οποίοι επιβεβαιώνουν την φοροδιαφυγή των πολυεθνικών επιχειρήσεων και πως αυτή γίνεται.

Πιο συγκεκριμένα, ο Horst το 1971, μέσα από ένα απλό μαθηματικό μοντέλο απέδειξε ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις διαλέγουν τις τιμές μεταβίβασης να κύριο σκοπό το κέρδος. Οι επιχειρήσεις ανάλογα με, από ποια χώρα εξάγονται ή εισάγονται τα προϊόντα, τους δασμολογικούς συντελεστές αυτών και το φορολογικό καθεστώς επιλέγουν την τιμή μεταβίβασης.

Ακόμα, στις μελέτες των Harris το 1993, Hines και Rice το 1994 και των Collins, Kemsley και Lang το 1998 επιβεβαίωσαν για μια ακόμη φορά ότι η τιμή μεταβίβασης εξαρτάται από το φορολογικό καθεστώς.

Τέλος, οι Jenkins και Wright μελέτησαν τον κλάδο των πετρελαιοειδών και επιβεβαίωσαν ότι οι θυγατρικές επιχειρήσεις που είναι σε χώρες με χαμηλή φορολογία έχουν υψηλό συντελεστή κερδοφορίας έναντι των άλλων .

Μελετώντας τις ενδοομιλικές συναλλαγές, γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι οι κανονισμοί και οι νόμοι διαφέρουν σημαντικά από χώρα σε χώρα και οι διαφορές αυτές μεγαλώνουν όταν η μία είναι αναπτυσσόμενη και η άλλη ανεπτυγμένη. Γιατί, η δε μία θέλει να αυξήσει το συνάλλαγμα της με τον επαναπατρισμό των κερδών των επιχειρήσεων ή την εισροή νέων επενδύσεων, ενώ η άλλη θέλει να μειώσει την εκροή. Εδώ όμως γεννιέται ο ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών, καθώς συγκρούονται οι στόχοι τους κατά την συνεργασία για την πάταξη της φοροδιαφυγής. Έτσι, ο παράγον φορολογία καθίσταται μείζων θέμα στις αναπτυσσόμενες κοινωνίες παρά στις ανεπτυγμένες.

Για παράδειγμα, αν υποθέσουμε ότι μία κερδοφόρα πολυεθνική επιχείρηση παράγει παπούτσια στην Νορβηγία και αγοράζει την πρώτη ύλη της από Κίνα μέσω της θυγατρικής της στην Κινέζικη αγορά. Τα ποσό που θα καταβάλει η μητρική εταιρεία στην θυγατρική της μέσω της τιμολόγησης των πρώτων υλών θα καθορίζει και το κέρδος της θυγατρικής αλλά και την φορολογία που θα πληρώσει στο Κινέζικο κράτος. Αν η τιμή που θα καθοριστεί είναι μικρότερη από το μέσο όρο των τιμών ίδιων προϊόντων στην Κινέζικη αγορά, η θυγατρική εμφανίζει ελάχιστα κέρδη παρόλο που η μητρική εταιρεία εμφανίζει κέρδη στην Νορβηγία. Έτσι η Νορβηγική

κυβερνήσει έχει εξασφαλίσει τα έσοδά της αλλά οι Κινεζική κυβέρνηση διαμαρτύρεται λόγω των μειωμένων κερδών. Αν η εταιρεία δεν είχε θυγατρική στην τοπική αγορά θα αναγκάζονταν να το αγοράσει τοπική αγορά με τιμές μεγαλύτερες από το μέσο όρο.

Ένα ακόμα παράδειγμα που σχετίζεται με την τιμή μεταβίβαση και την φορολογία είναι η κατασκευή οικοσκευών στην Γερμανία και η διανομή των προϊόντων στην Ιταλία της μέσω μια θυγατρικής της. Αν υποθέσουμε ότι το κόστος παραγωγής μια συσκευής είναι 100 ευρώ και το κόστος για την διανομή είναι 20 ευρώ. Τώρα υποθέτουμε ότι η μητρική εταιρεία πουλάει με τιμή μεταβίβασης στην θυγατρική την συσκευή 200 ευρώ και η Ιταλική εταιρεία το πωλάει 220. Παρατηρούμε ότι η μητρική εταιρεία εμφανίζει κέρδος 100 ευρώ και σε αυτό θα φορολογηθεί. Ενώ αντίθετα η Ιταλική εταιρεία εμφανίζει μηδενικό κέρδος καθώς πουλά την συσκευή σε τιμή κόστους. Η μητρική εταιρεία θα φορολογηθεί για τα 100 ευρώ και η Ιταλική κυβέρνηση δεν θα εισπράξει φόρους.

3.1. Μετακίνηση κερδών σε άλλες χώρες

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

Η μετακίνηση των κερδών γίνεται πιο εύκολα αντιληπτή στα πιο κάτω παράδειγμα :

- Αν υποθέσουμε ότι η θυγατρική στην Βουλγαρία αγοράζει ένα προϊόν με 100 ευρώ και το πουλάει στην μητρική εταιρεία στην Ελλάδα με 200. Η ενδοεταιρική τιμή είναι 200. Η θυγατρική έχει κέρδος 100 γιατί το πούλησε 200 ευρώ. Τώρα αν υποθέσουμε ότι η Ελληνική εταιρεία το πουλάει 300 με

κέρδος 100 ευρώ , τότε η εταιρεία στο σύνολο της έχει κέρδος 200 ευρώ για το προϊόν αυτό. Όσον αφορά την φορολογία η Βουλγάρικη εταιρεία έστω ότι φορολογείται με 20% επί των κερδών επομένως, έχει κέρδος 20 ευρώ και η ελληνική εταιρεία με 60% τότε η φορολογία της είναι 60 ευρώ. Και το συνολικό φορολογικό αποτύπωμα της εταιρείας είναι 80 ευρώ. Άρα έχει κέρδος $200 - 80 = 120$ ευρώ μετά από φόρους. Η θυγατρική εταιρεία έφερε 80 ευρώ κέρδος και η μητρική 40. Τέλος παρατηρούμε ότι στο σύνολο της η εταιρεία φορολογήθηκε με 40%.

- Αν υποθέσουμε ότι η ενδοεταιρική τιμή 300€, το κέρδος προ φόρου της θυγατρικής είναι $300€ - 100€ = 200€$, το κέρδος προ φόρου της μητρικής είναι $300 - 300 = 0$ ευρώ. Τότε παρατηρούμε ότι όλα τα κέρδη μετεκινήθηκαν από την μητρική στην θυγατρική. Τώρα στο σύνολό της έχει 200 € στην Βουλγαρία και 0 € στην Ελλάδα. Με φορολογικό καθεστώς στην Βουλγαρία 20% επί των κερδών θα πληρώσει 40 ευρώ ενώ στην Ελλάδα τίποτα. Επομένως το συνολικό φορολογικό της αποτύπωμα είναι 40 €.
- Αν υποθέσουμε ότι η ενδοεταιρική τιμή είναι 400 € , το κέρδος προ φορών στην θυγατρική είναι $400€ - 100€ = 300€$ και της μητρικής είναι $300€ - 400€ = -100€$ δηλαδή έχει ζημιά. Τότε παρατηρούμε ότι στο σύνολό της είχε κέρδος 300 στην Βουλγαρία και ζημιά 100 € στην Ελλάδα. Άρα συνολικό κέρδος 200 €.
- Αν υποθέσουμε ότι η θυγατρική θα πληρώσει 20% φορολογία στην Βουλγαρία για 300 € κέρδος και η μητρική με κέρδος -100 € δηλαδή ζημιά και φορολογικό συντελεστή 60% στην Ελλάδα. Τότε η θυγατρική θα πληρώσει φορολογία 60 € και η μητρική θα έχει επιστροφή φόρου 60€. Αρά εν τέλει δεν πληρώνει καθόλου φόρο η πολυεθνική και έχει συνολική με κερδοφορία 200 €. Το συνολικό κέρδος της επιχείρησης μετά από φόρους θα είναι 67% της τιμής πώλησης αφού γιατί 200 € κέρδος είχε 300 € τιμή πώλησης.
- Αν υποθέσουμε ότι η ενδοεταιρική τιμή διαμορφώνεται στα 500 €. Τότε το κέρδος της θυγατρικής θα είναι $500€ - 100€ = 400€$ και της μητρικής $300€ - 500€ = -200€$. Δηλαδή ζημιά. Επομένως η πολυεθνική εταιρεία στο σύνολό της είχε κέρδος 400 € στην Βουλγαρία και 200€ ζημιά στην Ελλάδα. Άρα συνολικό όφελος 200 €. Με φορολογία 20% στην Βουλγαρία θα πληρώσει 80 € και στην Ελλάδα θα έχει επιστροφή φόρου λόγω ζημιών 120 €. Άρα στο σύνολό της εταιρεία θα έχει επιστροφή φόρου 40€.

Το κέρδος προ φόρου της εταιρεία ήταν 200 € και μετά φόρου 240 € λόγω της επιστροφής. Επομένως η τιμή αυτή και το συγκεκριμένο φορολογικό

καθεστώς αποτελεί ευκαιρία για την εταιρεία αφού έχει κέρδος 240€ και τιμή πώλησης προϊόντος 300€.

3.2. Φοροδιαφυγή πολυεθνικών επιχειρήσεων

Στην προηγούμενη ενότητα, έγινε εκτενής αναφορά στις μεθόδους κατά τις οποίες οι επιχειρήσεις διαμορφώνουν τις τιμές μεταβίβασης ώστε να εμφανίζουν μεγαλύτερα ή μικρότερα κέρδη ανάλογα με το φορολογικό καθεστώς που υπάρχει στην ώρα που παράγεται αξία. Στο παραπάνω είναι σημαντικό να τονισθεί, ότι διαμορφώνεται χωρίς να γίνει καμία ουσιαστική αλλαγή τόσο στο προϊόν όσο και στην ποιότητα του.

Εντούτοις, στα παραδείγματα που προηγήθηκαν γίνεται εύκολα αντιληπτό, ότι η φοροδιαφυγή που συμβαίνει λαμβάνει χώρα κυρίως εισ' βάρος των χωρών που έχουν αυξημένη φορολογία. Και το τελευταίο είναι απολύτως νόμιμο τόσο για την μητρική εταιρεία όσο και για την θυγατρική.

Στα παραδείγματα της ενότητας 3.1 παρατηρήσαμε ότι στις χώρες με την αυξημένη φορολογία οι επιχειρήσεις εμφάνιζαν ζημία και στις χώρες με μειωμένη φορολογία αυξανόμενα κέρδη. Έτσι το συμφέρον των δύο είναι διαφορετικό. Η μεν χώρα με αυξημένη φορολογία θέλει να μειώσει την εκροή χρημάτων προς το εξωτερικό, η δε χώρα με την μειωμένη φορολογία θέλει να την αυξήσει.

3.3. Συνέπειες σε διεθνές και εθνικό επίπεδο

Οι συνέπειες σε εθνικό επίπεδο από την φοροδιαφυγή των επιχειρήσεων σε ένα αρκετά μεγάλο εύρος χρόνου είναι τεράστιες. Αρκεί κανείς να αναλογιστεί ότι οι κρατικές παροχές εξαρτώνται άμεσα από την φορολογία τόσο των πολιτών όσο και σε μεγαλύτερη αναλογία από την φορολογία των επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα η ιατρική περίθαλψη, η κοινωνική πρόνοια, η ασφάλεια στο εσωτερικό και στο εξωτερικό, η εκπαίδευση αλλά και μια σειρά από πολλές άλλες κρατικές παροχές είναι άμεσα συνδεδεμένες με την φορολογία. Ο φόρος συλλέγεται είτε από τις επιχειρήσεις (Εταιρική φορολογία) είτε από τους πολίτες (φόρος εισοδήματος). Αν υποθέσουμε ότι μία πολυεθνική μεγιστοποιεί την συνολική της κερδοφορία

μεταφέροντας τα κεφάλαια της σε κράτη με μικρότερη φορολογία μέσω του transfer pricing τότε τα διαθέσιμα κεφάλαια του κράτους για την κοινωνία μειώνονται αισθητά διότι αυξάνονται τα κρατικά έξοδα ενώ οι κοινωνική μέριμνα παραμένει σταθερή. Η ζημιά που υφίσταται το κράτος μεταφέρεται στους πολίτες αυξάνοντας την φορολογία των μισθωτών.

Οι συνέπειες για την κοινωνία σε εθνικό επίπεδο είναι τεράστιες καθώς ο λαός πληρώνει το μεγαλύτερο μέρος της διαφοράς των κρατικών εσόδων. Σε αντίθετη περίπτωση η χώρα η οποία ωφελείται από την εισροή κεφαλαίων λόγω της χαμηλής φορολογίας παρέχει κίνητρα τόσο στους πολίτες αλλά και στις επιχειρήσεις να είναι συνεπείς στην πληρωμή των φόρων. Αντίθετα παρατηρείται, σε διεθνές επίπεδο, χώρες αρκετά μικρές να ευημερούν λόγω της χαμηλής φορολογίας.

3.4. Έρευνα της Ernst and Young

Στην παρούσα ενότητα, περιγράφεται η έρευνα της Ernst and Young αναφορικά με το Transfer Pricing και τις επιπτώσεις του σε διεθνές επίπεδο. Πιο συγκεκριμένα το 86 % των μητρικών επιχειρήσεων και το 93% θυγατρικών εταιρειών που συμμετείχαν στην έρευνα ανέφεραν ότι το transfer pricing αποτελεί ένα διεθνές ζήτημα, δίνοντας ιδιαίτερη έμφαση στις ελεγκτικές αρχές του κάθε κράτους και καθιστώντας τις σημαντικές και αναπόφευκτες.

Το 76% των επιχειρήσεων που συμμετείχαν δήλωσαν ότι οι έλεγχοι έχουν ενταθεί και σιγούσα μέσα στα επόμενα χρόνια θα γίνει έλεγχος στην εταιρεία τους. Το τελευταίο αυξάνεται διαρκώς γιατί οι χώρες προσπαθούν να περιορίσουν την 'εξαγωγή κεφαλαίων' προς χώρες με χαμηλή φορολόγηση.

Το 59% των πολυεθνικών επιχειρήσεων και το 71% των εταιρειών με έδρα τις ΗΠΑ από το 1999 είχαν έστω και έναν έλεγχο όσον αφορά το συγκεκριμένο ζήτημα.

Από τις πολυεθνικές επιχειρήσεις οι οποίες ελέγχθηκαν το 33% πιθανόν να επιβλήθηκε ποινή και το 40% από αυτές που ελέγχθηκαν καταλήγουν στο να φορολογούνται δίπλα. Ενώ το 46% δήλωσε ότι τα τελευταία χρόνια έχει κάνει συγχωνεύσεις εταιρειών μετά τον έλεγχο.

Τέλος, σύμφωνα με την εκλεκτική εταιρεία η πιο συχνή συναλλαγή που ελέγχεται από τις αρχές είναι αυτή που αφορά τα υλικά αγαθά, καθώς η τιμή της, αφενός μεν είναι

ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

πιο προσδιορίσιμη αφετέρου μπορεί να βρεθεί παρόμοιο προϊόν από μία άλλη μη συνδεδεμένη επιχείρηση, ώστε να γίνει η σύγκριση των τιμών μεταβίβασης. Απεναντίας, τα τελευταία χρόνια έχουν αυξηθεί οι συναλλαγές που αφορούν τα άυλα αγαθά και τις υπηρεσίες.

Η συγκεκριμένη έρευνα διεξήχθη σε 641 μητρικές και 200 θυγατρικές εταιρίες σε 22 χώρες σε όλο τον κόσμο. Επιπρόσθετα, για να γίνει πιο εμπειριστατωμένη η μελέτη η εκλεκτική εταιρεία συνεργάστηκε με τις φορολογικές αρχές και των 22 χωρών .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο : Ευρωπαϊκή Νομοθεσία

4. Ευρωπαϊκή Νομοθεσία

Η Ευρωπαϊκή Ένωση αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της παγκόσμια οικονομίας, καθώς η συμμετοχή της στην παγκόσμια οικονομία είναι δυναμική. Για να καταστεί ανταγωνιστική η οικονομία της ΕΕ σε παγκόσμιο επίπεδο το Μάρτιο του 2000 με την Συνθήκη της Λισσαβόνας, τέθηκαν και ψηφίστηκαν σημαντικοί στρατηγικοί στόχοι, που αφορούν την φορολόγηση των επιχειρήσεων. Κανονισμοί που εφαρμόζονται από όλα τα κράτη – μέλη για την επίτευξη όσο το δυνατόν καλύτερη φορολόγηση των επιχειρήσεων και διαφάνεια για αυτές και τα κράτη – μέλη της ΕΕ. Το πλαίσιο αυτό αποτελείται από μια σειρά κανονισμών που αφορούν την διακριτή τιμολόγηση και το πως μπορεί αυτή, να καταστεί δυναμική για την εξάλειψη της υπερ φορολόγησης των επιχειρήσεων αλλά και την διαφάνεια μέσα στην ΕΕ. Πιο συγκεκριμένα ένα από τα βασικά προβλήματα μέσα στην ΕΕ ήταν η διπλή φορολόγηση ανάμεσα στα κράτη – μέλη, το οποίο βέβαια μέσα από την Συνθήκη Διαιτησίας που υπεγράφη από τα κράτη – μέλη στις 23 Ιουλίου το 1990 τέθηκαν σε εφαρμογή κανόνες οι οποίοι προέβλεπαν την εξάλειψη της στα κέρδη που αφορούν συνδεδεμένες επιχειρήσεις μέσα στην ΕΕ. Η παραπάνω συνθήκη αφορά επιχειρήσεις στις οποίες τα κέρδη της μίας σε ένα κράτος – μέλος εμπεριέχονται στα κέρδη μιας άλλης που βρίσκεται σε ένα άλλο κράτος. Πιο συγκεκριμένα αφορά τις ενέργειες μιας επιχείρησης που συμμετείχε έμμεσα ή άμεσα στην διοίκηση ή τον έλεγχο του κεφαλαίου μιας άλλης σε ένα άλλο κράτος.

Για να γίνεται πιο αποτελεσματικά η εφαρμογή των κανονισμών και να διαπιστωθούν οι ελλείψεις ή τα προβλήματα τους, το συμβούλιο της Ευρωπαϊκής επιτροπής δημοσίευσε μια μελέτη ‘ Towards an Internal Market without tax obstacles’ στις 23 Οκτωβρίου 2001. Σε αυτή την μελέτη, τέθηκε η ανάγκη για κοινή φορολόγηση των επιχειρήσεων και ο επαναπροσδιορισμός της στρατηγικής της φορολόγησης των επιχειρήσεων.

Η διπλή φορολόγηση των ενδοεταιρικών συναλλαγών αποτελεί ένα μείζον και αυξανόμενο πρόβλημα τόσο για τα κράτη – μέλη αλλά και για τις επιχειρήσεις. Σε αυτό συμβάλει αυξητικά, η Συνθήκη της Διαιτησίας καθώς αυτή δε λύνει ουσιαστικά τα προβλήματα. Γιατί αποτελείται από μια σειρά πολύπλοκων διατάξεων η ερμηνεία των οποίων είναι δύσκολη, ώστε να εφαρμοστούν αποτελεσματικά από τις

επιχειρήσεις και τα κράτη – μέλη της ΕΕ. Το τελευταίο επιβεβαιώνεται από την μελέτη της ΕΕ ‘ EU Joint Transfer Pricing Forum’ η οποία με την εφαρμογή της θα συμβάλει αποτελεσματικά στην λύση του προβλήματος. Η συγκεκριμένη μελέτη δημιουργήθηκε από αντιπροσώπους των κρατών – μελών της ΕΕ αλλά και από σημαντικούς ανθρώπους των επιχειρήσεων με στόχο να εξετασθούν και να επαναπροσδιορισθούν οι βάσεις της Συνθήκης της Διαιτησίας και να βελτιωθούν οι οδηγίες και οι μεθοδολογίες που αφορούν την Διακριτή τιμολόγηση, σύμφωνα πάντα με τους κανονισμούς του ΟΟΣΑ.

Το Μάρτιο του 2005 η Ευρωπαϊκή Ένωση θέσπισε έναν Κώδικα συμπεριφοράς (Code of Conduct) σύμφωνα με τον οποίο ορίστηκαν αναλυτικοί κανόνες που βοηθούν τις επιχειρήσεις και τα κράτη μέλη να εφαρμόσουν αποτελεσματικά την συνθήκη. Πιο συγκεκριμένα καθορίστηκαν διαδικασίες και συνθήκες για μεγαλύτερο και καλύτερο έλεγχο της Συνθήκης Διαιτησίας.

4.1. Διεθνής Πρακτική αναφορικά με την Διακριτή Τιμολόγηση

Μετά τον 2^ο Παγκόσμιο Πόλεμο και σχεδόν πάνω από 50 χρόνια ο οργανισμός OECD (Organization of Economic Co-operation and Development) προωθεί και προσπαθεί μέσα από μια σειρά πολιτικών και στρατηγικών παρεμβάσεων να βελτιώσει την οικονομική και κοινωνική ευημερία των ανθρώπων τόσο της ΕΕ όσο και ολόκληρου του κόσμου.

Η OECD παρέχει ένα forum μέσα στο οποίο οι κυβερνήσεις συνεργάζονται και ανταλλάσσουν απόψεις για την εύρεση λύσεων σε κοινωνικά και οικονομικά θέματα των χωρών που είναι μέλη σε αυτό. Μετρά την παραγωγικότητα και αύξηση του παγκόσμιου πληθυσμού σε συνάρτηση με το εμπόριο και τις επενδύσεις. Συμμετέχουν 34 χώρες και αντιμετωπίζουν ζητήματα που επηρεάζουν άμεσα την ζωή μας, ζητήματα φορολογίας, κοινωνικής ασφάλειας, παραγωγικότητας καθώς και σύγκριση κρατικών συστημάτων ανάμεσα στις χώρες που συμμετέχουν στο forum.

Η επιτροπή του OECD από τη δεκαετία του 1950 εργάστηκε ώστε να βρεθεί ένα αποτελεσματικό μοντέλο για την φορολόγηση των επιχειρήσεων και έτσι δημιούργησαν μια ομάδα εργασίας που στόχο είχε τον καταμερισμό των κερδών μεταξύ της μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της σε παγκόσμιο επίπεδο. Η

ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

τελετή αυτή έλαβε τέλος το 1963 (OECD 1963) με το Σχέδιο Σύμβασης της OECD και με μια σειρά από άρθρα – κανόνες .

Πιο συγκεκριμένα, μερικοί από τους τομείς που ο ΟΟΣΑ επικεντρώνεται είναι οι ακόλουθοι:

- Επιθετικός Φορολογικός Σχεδιασμός
- Ενδοομιλικές Συναλλαγές
- Συνθήκες Φορολόγησης
- Φορολογική Πολιτική και Στατιστικές
- Φορολογία και Ανάπτυξη
- Φορολογική Συμμόρφωση

Σε διεθνές επίπεδο η πρακτική που εφαρμόζεται για την ενδοεταιρική τιμολόγηση, αφορά τον κανόνα του Πλήρους Ανταγωνισμού μέσα από τον οποίο οι πολυεθνικές επιχειρήσεις που συνδιαλλάσσονται με τις θυγατρικές τους δεν θα πρέπει να επηρεάζονται.

Σύμφωνα με τον OECD ‘ Η ενδοεταιρική τιμή πρέπει να είναι ίδια με την τιμή που θα διαμορφωνόταν στην περίπτωση που οι δύο εμπλεκόμενες εταιρείες ήταν ανεξάρτητες και όχι μέλη της ίδιας πολυεθνικής’ .

Η πιο πάνω αναφορά αποτελεί τον κανόνα για την ενδοεταιρική τιμολόγηση αλλά παράλληλα περιλαμβάνει και μια ακολουθία από οικονομικές, πολιτικές και κοινωνικές δυσκολίες οι οποίες πρέπει να προσπεραστούν. Η πιο σημαντική δυσκολία που αντιμετωπίζεται στην εφαρμογή της διακριτής τιμολόγησης είναι ο καταμερισμός των κερδών ανάμεσα στην θυγατρική και μητρική εταιρεία καθώς αυτές παράγουν κέρδη σε διαφορετικές χώρες είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους αλλά έχουν κοινά στοιχεία σε ένα παγκόσμιο οικονομικό επίπεδο.

Καθώς οι πολυεθνικές επιχειρήσεις ολοένα εγκαθίσταται σε καινούριες αγορές και πιο συγκεκριμένα σε αναπτυσσόμενες χώρες η διαχείριση της ενδοεταιρικής τιμολόγησης είναι υψίστης σημασίας και απαιτεί ένα σταθερό νομοθετικό πλαίσιο. Η προστασία τόσο των χωρών από εκροές κεφαλαίων, όσο και των ίδιων των επιχειρήσεων είναι καθοριστική. Πολλοί κατά καιρούς έχουν προτείνει διάφορα μοντέλα φορολογίας όπως την Αρχή του πλήρους Ανταγωνισμού ή την ενοποιημένη

φορολόγηση αλλά κανένας δεν έχει καταθέσει ένα σχέδιο μακροχρόνιο το οποίο να δίνει λύση. Εντούτοις, σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ η εφαρμογή των κανονισμών και των νόμων δεν είναι εύκολη παρά τις οδηγίες που έχουν δοθεί, γιατί δεν είναι εφικτό να καθορισθεί μια κοινή ενδοομιλική τιμή με βάση τις είδη υπάρχουσες αναφορές.

Παρ' όλα αυτά πολλές είναι οι χώρες που συμφωνούν για την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού και στο τελευταίο έρχεται να προστεθεί μια οδηγία του ΟΟΣΑ για την διαλεύκανση των προβλημάτων. Ο ΟΟΣΑ έχει δώσει ιδιαίτερη βαρύτητα όσον αφορά την ενδοομιλική τιμολόγηση γιατί δεν θέλει σε καμία περίπτωση ο λαός να επωμίζεται την φορολογία, που επιχειρήσεις δεν πληρώνουν και σε αντίθεση περίπτωση δεν θέλει οι επιχειρήσεις να φορολογούνται διπλά. Και σύμφωνα με τις οικονομικές αρχές οι πολυεθνικές εταιρείες πρέπει να πληρώνουν τον φόρο που τους αναλογεί.

Πολλές φορές, παρατηρείται κατάχρηση της ενδοομιλικής τιμολόγησής στις αναπτυσσόμενες χώρες και στις ανεπτυγμένες καθώς πολλές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τους νόμους και τους κανόνες που διέπουν τα φορολογικά καθεστώτα κάθε χώρας ώστε να φοροδιαφεύγουν με την βοήθεια τόσο της διαφοράς συναλλάγματος για χώρες εκτός της ΕΕ όσο και των κενών στην νομοθεσία. Έτσι, ο ΟΟΣΑ παρέχει πλήρη τεχνική υποστήριξη στις χώρες που συμμετέχουν ώστε να εφαρμόζονται οι κανόνες και οι νόμοι.

Άλλοι πάλι υποστηρίζουν, ότι η λύση στο πρόβλημα καθορισμού των ενδοομιλικών τιμών είναι ο αρχικός καταμερισμός των κερδών στις θυγατρικές και μητρικές εταιρείες μέσω μιας φόρμουλας η οποία θα είναι καθορισμένη και εγκεκριμένη. Το τελευταίο όμως αποτελεί την τεκμηρίωση ότι οι κερδοφόρες επιχειρήσεις σε ευνοϊκά φορολογικά καθεστώτα θα παραμείνουν κερδοφόρες και οι ελλειμματικές δεν θα αλλάξουν. Γιατί ο καθορισμός και ο καταμερισμός των κερδών είναι εξαιρετικά δύσκολο.

Τέλος, η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί ίσως την πιο εγκεκριμένη λύση καθώς έχει εφαρμοσθεί σε πολλά κράτη. Αποτελεί την πιο δίκαιη λύση καθώς αποδίδει στις χώρες ένα ποσό φορολογίας από αυτό που δεν είχαν και στις πολυεθνικές την σιγουριά ότι δεν θα φορολογηθούν διπλά για τα έσοδά τους.

4.2. Base Erosion and Profit Shifting Project

OECD: 'Action 13 Transfer Pricing OECD/G20'

Τα Διεθνή φορολογικά ζητήματα αποτελούν σήμερα το μείζον θέμα πολιτικής ατζέντας όλων των συζητήσεων γύρω από την φορολογία και τις δράσεις των πολυεθνικών επιχειρήσεων. Η ανάπτυξη τόσο των οικονομιών όσο και των αγορών τα τελευταία χρονιά καθιστούν την μελέτη των φορολογικών καθεστώτων σε κάθε κράτος επιβεβλημένη καθώς αυτά έχουν σχεδιαστεί και υλοποιούνται εδώ και έναν αιώνα περίπου. Έτσι, οι αδυναμίες αλλά και τα προτερήματα του ισχύον καθεστώτος στην φορολογία, οδήγησαν στην μετατόπιση των κερδών σε άλλες χώρες (BEPS). Η επαναλειτουργία του συστήματος και η τοποθέτηση του στην πρότερη κατάσταση χρήζει χάραξη κοινής πολιτική από τα κράτη μέλη αλλά και ενίσχυση της εμπιστοσύνης στο σύστημα ώστε να διασφαλιστεί ότι τα κέρδη θα φορολογούνται στις οικονομίες όπου λαμβάνει χώρα και δραστηριοποιείται η εταιρεία.

Ύστερα από την δημοσίευση της έκθεσης του ΟΟΣΑ 'Addressing Base Erosion and Profit Shifting τον Φεβρουάριο του 2013 για τις χώρες G20 εγκρίθηκε ένα σχέδιο δράσης το οποίο περιλάμβανε 15 σημεία για την αντιμετώπιση των BEPS (Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς Κερδών)

Τον Σεπτέμβριο του 2013, το σχέδιο δράσης καθόρισε 15 δράσεις οι οποίες θα υλοποιούνταν σε τρεις βασικούς πυλώνες: την εισαγωγή της συνοχής στους εσωτερικούς κανόνες που επηρεάζουν τις διασυνοριακές δραστηριότητες, την ενίσχυση των απαιτήσεων στα υπάρχοντα διεθνή λογιστικά πρότυπα, και την βελτίωση της διαφάνειας, καθώς επίσης και της εμπιστοσύνης στο σύστημα.

Πιο συγκεκριμένα, οι 15 δράσεις του Action 13 παρουσιάζονται συνοπτικά :

1. Αντιμετώπιση των φορολογικών προκλήσεων της ψηφιακής οικονομίας και της τεχνολογίας.
2. Εξουδετέρωση της επίδρασης που προκαλείται από αναντιστοιχίες σε υβριδικές συμφωνίες.
3. Ενίσχυση των κανόνων που αφορούν τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρίες.
4. Περιορισμός της διάβρωσης της φορολογικής βάσης μέσω της έκπτωσης τόκων και άλλων χρηματοοικονομικών συναλλαγών.
5. Αποτελεσματικότερη αντιμετώπιση μη ορθών φορολογικών πρακτικών, υπό το πρίσμα των εννοιών της διαφάνειας και της ουσίας.

6. Αποτροπή κατάχρησης των όρων των διεθνών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας.
7. Αποτροπή της τεχνητής αποφυγής δημιουργίας Μόνιμης Εγκατάστασης.
8. Εξασφαλίζοντας ότι τα συμπεράσματα του transfer pricing ευθυγραμμίζονται με τη δημιουργία αξίας: Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία.
9. Εξασφαλίζοντας ότι τα συμπεράσματα του transfer pricing ευθυγραμμίζονται με τη δημιουργία αξίας: Κίνδυνοι και κεφάλαιο.
10. Εξασφαλίζοντας ότι τα συμπεράσματα του transfer pricing ευθυγραμμίζονται με τη δημιουργία αξίας: Λοιπές συναλλαγές υψηλού κινδύνου.
11. Καθιέρωση μεθόδων για τη συλλογή και την ανάλυση των δεδομένων που σχετίζονται με τα BEPS και τις δράσεις για την αντιμετώπισή τους.
12. Υποχρέωση φορολογούμενων να αποκαλύπτουν τυχόν επιθετικές συμφωνίες που αφορούν τον φορολογικό τους σχεδιασμό.
13. Επανεξέταση των κανόνων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών.
14. Δημιουργία πιο αποτελεσματικών μηχανισμών επίλυσης διαφορών.
15. Ανάπτυξη πολυμερούς οργανισμού εφαρμογής των BEPS

Έκτοτε όλες οι χώρες της ΕΕ και πιο συγκεκριμένα των G20 και με την βοήθεια του ΟΟΣΑ και της Ευρωπαϊκή Επιτροπή εργάζονται επάνω στο πρόγραμμα των BEPS. Οι αναπτυσσόμενες χώρες εμπλέκονται σε μεγάλο βαθμό μέσω ενός αριθμού διαφορετικών μηχανισμών η κάθε μία, καθώς επίσης και το African Tax Administration Forum, διεθνείς οργανισμοί, το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, η Παγκόσμια Τράπεζα και τα Ηνωμένα Έθνη, συμβάλλουν σε αυτή την ενέργεια. Έχουν προσκληθεί να συμμετάσχουν πάνω από 1400 άτομα από την τη βιομηχανία, σύμβουλοι εταιρειών, ΜΚΟ και άλλοι. Έτσι, μετά από δύο χρόνια δουλειάς οι 15 δράσεις πλέον ολοκληρώθηκαν. Το πακέτο BEPS των μέτρων αποτελεί την πρώτη ουσιαστική αναδιοργάνωση των διεθνών φορολογικών κανόνων σχεδόν έναν αιώνα μετά από την εφαρμογή τους.

Μόλις τα νέα μέτρα εφαρμοστούν αναμένεται ότι τα κέρδη που παράγονται από τις δραστηριότητες μιας επιχείρησης, θα φορολογούνται εκεί που παράγεται αξία με αποτέλεσμα όλα εκείνα τα μέτρα τα οποία βασίζονται σε νόμους και κανόνες, οι οποίοι είναι ξεπερασμένοι, να τεθούν στο περιθώριο. Η εφαρμογή των διατάξεων είναι το κλειδί σε αυτό το στάδιο, αλλά και η αρχή ώστε να βρεθεί λύση με την φοροδιαφυγή των επιχειρήσεων σε παγκόσμιο επίπεδο. Το πακέτο BEPS έχει σχεδιαστεί για να υλοποιηθεί μέσω των αλλαγών στο εθνικό δίκαιο αλλά και στις

πρακτικές καθώς και μέσω διατάξεων της Συνθήκης. Τέλος, αναμένεται να ολοκληρωθεί μέσα στο 2016.

Ο ΟΟΣΑ και οι χώρες των G20 συμφώνησαν να συνεχίσουν να εργάζονται από κοινού για να εξασφαλιστεί η συνεκτική και συντονισμένη εφαρμογή των κανονισμών των BEPS. Και αυτό γιατί η παγκοσμιοποίηση απαιτεί λύσεις σε παγκόσμιο επίπεδο οι οποίες βρίσκουν οπαδούς μόνο μέσα από ένα παγκόσμιο διάλογο. Πιο συγκεκριμένα, για να ελέγχεται καλύτερα η εφαρμογή των μέτρων ο ΟΟΣΑ και οι χώρες G20, θα δημιουργήσουν ένα πλαίσιο για την παρακολούθηση και την τήρηση της εφαρμογής του κανονισμού.

Η κατανόηση της σημασίας της εφαρμογής των BEPS αποτελεί την βάση για την επίτευξη του κανονισμού. Και απόδειξη είναι ότι μεγαλύτερη έμφαση έχει δοθεί στην εφαρμογή, η οποία είναι αμοιβαία επωφελής για τις κυβερνήσεις και τις επιχειρήσεις. Η έκθεση περιέχει αναθεωρημένα πρότυπα για την τεκμηρίωση των τιμών μεταβίβασης και ένα πρότυπο για τις συναλλαγές της χώρας-με- την Χώρα αναφοράς του εισοδήματος. Πρόσθετα, αναφέρεται στους φόρους που καταβλήθηκαν και σε ορισμένα μέτρα οικονομικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων.

Η Δράση 13 και πιο συγκεκριμένα το σχέδιο δράσης για τη διάβρωση βάσης και την μετατόπιση των Κερδών (Σχέδιο Δράσης BEPS, ΟΟΣΑ, 2013) απαιτεί την ανάπτυξη των "κανόνων αναφορικά με την τεκμηρίωση των τιμών μεταβίβασης για την ενίσχυση της διαφάνειας ανάμεσα στα συναλλασσόμενα μέρη, για την καλύτερη φορολογική διοίκηση, λαμβάνοντας υπόψη το κόστος συμμόρφωσης για τις επιχειρήσεις. Οι κανόνες που πρέπει να αναπτυχθούν για την εφαρμογή των μέτρων, θα περιλαμβάνουν την απαίτηση από τις πολυεθνικές επιχειρήσεις να παρέχουν στις κυβερνήσεις τις απαραίτητες πληροφορίες σχετικά με την παγκόσμια κατανομή τους εισοδήματος, την οικονομική δραστηριότητα και τους φόρους που καταβάλλονται μεταξύ των χωρών σύμφωνα με ένα κοινό πρότυπο.

Για να ελεγχθεί καλύτερα η εφαρμογή των ανωτέρω, έχει αναπτυχθεί μία ομάδα τριών επιπέδων, τυποποιημένη προσέγγιση, για την τεκμηρίωση των τιμών μεταβίβασης. Η τεκμηρίωση των τιμών μεταβίβασης απαιτεί από τις πολυεθνικές επιχειρήσεις να παρέχουν πληροφορίες υψηλού επιπέδου για το φορολογικό τους αποτύπωμα αναφορικά με τις δραστηριότητες τους τόσο σε εθνικό αλλά και σε διεθνές επίπεδο. Πρόσθετα είναι υποχρεωμένες να παρέχουν πληροφορίες για τις τιμές μεταβίβασης των προϊόντων τους στις θυγατρικές.

Δεύτερον, θα πρέπει οι επιχειρήσεις να ενημερώνουν την εκάστοτε τοπική κοινωνία για τις συναλλαγές τους με τις θυγατρικές άλλων χωρών καθώς επίσης και για την τιμή μεταβίβασης. Η ενημέρωση γίνεται με την λεπτομερή καταγραφή των τιμών και απόδοση αυτών στην τοπική αρμόδια υπηρεσία για θέματα φορολογίας - διεύθυνση που ανήκουν. Στην δεύτερη αυτή ενότητα, εντοπίζονται οι τιμές μεταβίβασης των προϊόντων με συνδεδεμένα υλικά άλλων θυγατρικών επιχειρήσεων καθώς επίσης και ο προσδιορισμός της τιμής μεταβίβασης τους.

Τρίτον, οι μεγάλες πολυεθνικές επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να καταθέτουν κάθε χρόνο στην χώρα που ανήκουν ένα 'Country Report' που θα παρέχει σε ετήσια βάση την συνολική δραστηριότητα της επιχείρησης, τα ποσά των εσόδων, τα κέρδη προ φόρου εισοδήματος, του φόρου εισοδήματος που έχει καταβληθεί καθώς και δεδουλευμένα.

Με τις καινούριες διατάξεις απαιτείται από τις πολυεθνικές εταιρείες να αναφέρουν τον αριθμό των υπαλλήλων τους, το δηλωθέν κεφάλαιο, τα αδιανέμητα κέρδη και τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Στο σύνολό τους, με αυτά τα τρία έγγραφα (το κύριο αρχείο, το τοπικό αρχείο και το Country Report) απαιτείται από τις επιχειρήσεις να δηλώσουν τις θέσεις των τιμών μεταβίβασης. Με αυτόν τον τρόπο παρέχονται χρήσιμες πληροφορίες για την αξιολόγηση των κινδύνων των τιμών μεταβίβασης, γίνεται καλύτερος προσδιορισμός για τον έλεγχο των πόρων και μελετάται πως μπορούν αυτοί να λειτουργήσουν πιο αποτελεσματικά. Με αυτές τις πληροφορίες γίνεται ευκολότερο για τις φορολογικές διοικήσεις των χωρών να προσδιοριστεί κατά πόσον οι εταιρείες έχουν εμπλακεί σε τιμές μεταβίβασης και άλλες πρακτικές που έχουν, ως αποτέλεσμα την τεχνητή μετατόπιση χρημάτων σε φορολογικά πλεονεκτήματα περιβάλλοντα.

Οι χώρες που συμμετέχουν στο πρόγραμμα BEPS συμφωνούν ότι αυτές οι νέες διατάξεις για την υποβολή εκθέσεων και τη διαφάνεια, θα συμβάλουν στην επίτευξη του στόχου ΟΑΣΑ και των G20.

Σε κάποιες χώρες, η προσέγγιση όσον αφορά τα προαναφερθέντα έγγραφα, θα είναι διαφορετική και αυτό γιατί κάθε χώρα έχει διαφορετικές φορολογικές διαδικασίες που πρέπει μια επιχείρηση να ακολουθήσει ώστε να είναι σύμφωνη με την ΕΕ. Μερικά από τα πρόσθετα στοιχεία που πρέπει να συμπεριλαμβάνονται με την καινούρια τροποποίηση, αφορούν κυρίως τις πληρωμές τόκων συνδεδεμένων μερών και πληρωμές δικαιωμάτων.

Αξίζει να αναφερθούν οι χώρες που είδη έχουν εφαρμοστεί οι νέοι κανονισμοί και είναι Αργεντινή, Βραζιλία, Λαϊκή Δημοκρατία της Κίνας, την Κολομβία, την Ινδία, το Μεξικό, τη Νότια Αφρική και Τουρκία. Το κοινό χαρακτηριστικών αυτών των χωρών είναι ότι ανήκουν στις αναδυόμενες αγορές.

Η δυσκολία που αντιμετωπίζουν οι χώρες αυτές κατά την εφαρμογή των ανωτέρω εγγυείται στο ότι οι πληροφορίες για τις δραστηριότητες των επιχειρήσεων δεν μπορούν να βρεθούν, και ως εκ τούτου δεν μπορούν να αξιολογηθούν ώστε να περιορισθεί η φοροαποφυγή των επιχειρήσεων.

Οι χώρες που προαναφέρθηκαν δεσμευτήκαν να βοηθήσουν στην εφαρμογή του προγράμματος BEPS, το οποίο θα αρχίσει από το 2016 και θα επανεξετασθεί το 2020. Η επανεξέταση, θα αφορά την εφαρμογή των νέων προτύπων και υποβολή νέων κανονισμών, ώστε να προσαρμοσθεί το πρόγραμμα στα νέα δεδομένα.

Πρόσθετα, συμφωνήθηκε ότι η ενημέρωση των πολυεθνικών επιχειρήσεων μέσω του 'Country Report' είναι απαραίτητη για όσες χώρες συμμετέχουν στο πρόγραμμα BEPS. Η ενημέρωση θα γίνεται μέσω ενός Report, το οποίο παραδίδεται από την πολυεθνική εταιρεία άμεσα κάθε χρόνο στον τοπικό φορέα για τα αρμόδια θέματα transfer pricing. Ακόμη για τις εταιρείες που μοιράζεται η κερδοφορία τους στην μητρική και την θυγατρική, οφείλει το κάθε τοπικό γραφείο να παρέχει σωστή και τεκμηριωμένη ενημέρωση της οικονομικής κατάστασης που έχει προσκομίσει η εταιρεία, καθώς επίσης να μοιράζουν τις πληροφορίες για τα φορολογικά και νομικά θέματα με τις υπόλοιπες χώρες – μέλη στο πρόγραμμα.

Η κατάσταση αυτή (CbyC) (Country by Country "CbyC" reporting) σκοπό έχει να χρησιμοποιηθεί ως εργαλείο οικονομικής και στατιστικής ανάλυσης για την εκτίμηση κινδύνου σχετικά με τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών. Ο φορολογικός ελεγκτής θα έχει ένα εργαλείο με το οποίο θα βλέπει τη παγκόσμια αλυσίδα αξίας των πολυεθνικών και θα προσδιορίζει το κατά πόσο τα έσοδα και κέρδη σχετίζονται με την ύπαρξη ουσίας, ενώ θα προσδιορίζει και την τεχνητή μεταφορά ποσών σε χώρες με χαμηλή ή μηδενική φορολογία.

Λαμβάνοντας υπόψη τις αλλαγές που επέρχονται με το Σχέδιο Δράσης BEPS, οι εταιρείες πρέπει άμεσα να εξετάσουν τις δομές και τις συναλλαγές τους, να προσδιορίσουν πιθανές αδυναμίες και να λάβουν μέτρα βελτίωσης. Πρέπει να ενημερώνονται αναφορικά με τους σχετικούς κανόνες που εφαρμόζουν οι φορολογικές αρχές της χώρας που έχουν την μητρική καθώς επίσης και των χωρών με τις οποίες έχουν συναλλαγές. Πρέπει τέλος να συνυπολογίζουν στις αποφάσεις

τους για φορολογικά θέματα, τον κίνδυνο δυσφήμισης και όχι μόνο κατά πόσο έχουν συμμορφωθεί με τους φορολογικούς νόμους στις διάφορες χώρες.

Με τη σωστή προετοιμασία, οι πολυεθνικές εταιρείες θα μπορέσουν να προσαρμοστούν στο νέο φορολογικό τοπίο που διαμορφώνεται χωρίς οποιαδήποτε διακοπή στην επιχειρηματική τους λειτουργία και χωρίς να υποστούν μεγάλο φορολογικό κόστος κατά την περίοδο προσαρμογής.

Η τελευταία διαδικασία που αφορά την ανταλλαγή πληροφοριών ανάμεσα στις χώρες που συμμετέχουν στο πρόγραμμα BEPS ξεκινά να εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 2016 και ισχύει μέχρι και την αναθεώρησης της το 2020. Είναι σημαντικό να τονισθεί η ανωτέρω εφαρμογή θα ισχύσει για πολυεθνικές επιχειρήσεις με ετήσιο ενοποιημένο ισολογισμό ομίλου ίσο ή και παραπάνω των 750 εκατομμυρίων ευρώ.

Ο αυστηρότερος φορολογικός έλεγχος θα αποτελέσει μέρος των αλλαγών αυτών, θα απαιτείται μεγαλύτερη διαφάνεια, ενίσχυση της αυστηρότητας των τιμολογιακών πολιτικών, έλεγχος της ουσίας των συναλλαγών και ο αντίκτυπος θα είναι ορατός σε όλες τις πολυεθνικές επιχειρήσεις.

Εντούτοις, αναγνωρίζεται από την ομάδα δράσης του προγράμματος, ότι ορισμένες διαδικασίες ενδέχεται να χρειαστούν περισσότερο χρόνο για να εφαρμοσθούν και να ακολουθηθούν από την εγχώρια νομοθεσία των χωρών.

Έτσι, προκειμένου να διευκολυνθεί η εφαρμογή των νέων προτύπων, παρουσιάστηκε μια σειρά από εφαρμογές που αποτελούνται από ένα μοντέλο νομοθεσίας που θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί από τις όλες τις χώρες ως βάση, ώστε να απαιτούν από τους ομίλους των πολυεθνικών να εφαρμόσουν τις νέες διαδικασίες και πιο συγκεκριμένα οι χώρες να το χρησιμοποιήσουν για να διευκολυνθεί η ανταλλαγή των εκθέσεων μεταξύ των εγχώριων φορολογικών διοικήσεων.

4.3. Η επίδραση των BEPS στις ΗΠΑ

Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις των ΗΠΑ βλέπουν με αβεβαιότητα την δράση του ΟΟΣΑ και των G20, αναφορικά με την γεωγραφική έκταση που καλύπτει το πρόγραμμα BEPS. Εντούτοις, τονίζουν ότι το τελικό αποτέλεσμα του προγράμματος BEPS,

εξαρτάται από το βαθμό της εφαρμογής του και το πώς αυτό θα αφομοιωθεί από τις χώρες που εμπλέκονται.

Ποιο συγκεκριμένα υποστηρίζουν ότι το τελικό πρόγραμμα για τα BEPS του ΟΟΣΑ κυκλοφόρησε 5 Οκτωβρίου του 2015 και πιθανότατα δεν θα επηρεάσει άμεσα την πολιτική φορολόγησης των ΗΠΑ.

Ωστόσο, αμερικάνικες πηγές αναφέρουν ότι οι ΗΠΑ πρέπει να εφαρμόσουν μείωση των πραγματικών φορολογικών συντελεστών τους, σε επίπεδα παρόμοια με εκείνα των άλλων κρατών για να αντιμετωπίσουν την εκροή κεφαλαίων προς άλλες χώρες.

Η Itai Grinberg του Georgetown Law Center του Πανεπιστημίου δήλωσε, "Αυτό που έχει σημασία και πρέπει να τονισθεί είναι ότι οι συνθήκες θα αλλάξουν και μακροχρόνια οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων θα βασίζονται στο μοντέλο του ΟΟΣΑ.

Οι ΗΠΑ εφαρμόζουν ένα ανάλογο μοντέλο BEPS, το οποίο το ανατροφοδοτούν και επανεξετάζουν κάθε 10 χρόνια σύμφωνα με τα νέα οικονομικά γεγονότα. Σε αντίθεση με τον ΟΟΣΑ ο οποίος το αναθεωρεί και επανεξετάζει κάθε 2 χρόνια.

Ο John L.Harrington της Dentons δήλωσε ότι αυτό που είναι διαφορετικό με το πρόγραμμα BEPS είναι ότι οι συμμετέχοντες δεν περιορίζονται στις χώρες του ΟΟΣΑ αλλά και σε άλλα κράτη, εντούτοις, οι επιπτώσεις που προορίζονται να έχουν θα είναι σε μια ευρύτερη γεωγραφική έκταση.

Παρά το γεγονός ότι το μοντέλο του ΟΟΣΑ και των G20 χρησιμοποιείται τις περισσότερες φορές ως σημείο αναφοράς από χώρες μη μέλη του ΟΟΣΑ, η είσοδος του προγράμματος σε χώρες εκτός του ΟΟΣΑ και των G20 οδήγησε σε αλλαγές. Μερικές από αυτές αναφέρονται στην δράση 7.

Ο Harrington δήλωσε ότι 'Το μεγαλύτερο ερώτημα που γεννιέται είναι η επίδραση που θα έχει το πρόγραμμα και σε ποια έκταση'.

Πρόσθετα, αναφέρει ότι 'Αν αυτή ήταν μια τυπική αλλαγή όπου οι χώρες συμφώνησαν κάποιες συνθήκες ώστε να πάμε μπροστά, τότε μπορεί η αλλαγή αυτή να χρειαστεί μεγαλύτερο χρονικό διάστημα σε αντίθεση με άλλες'. Ακόμα πρόσθεσε ότι θα μπορούσε να τεθεί σε κίνδυνο αν η γρήγορη εφαρμογή των αλλαγών γινόταν με ένα *à la carte* σχεδιασμό χωρίς εκ βαθέως μελέτη .

4.4. Κανονισμοί στις ΗΠΑ και στον ΟΟΣΑ

Ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) καθώς και ο αντίστοιχος των ΗΠΑ παρουσιάζουν σημαντικές ομοιότητες στην εφαρμογή τους όσον αφορά την διακριτή τιμολόγηση των πολυεθνικών επιχειρήσεων. Οι κανόνες που εφαρμόζουν έχουν την ίδια φιλοσοφία και στόχος τους είναι η δίκαιη κατανομή τους φορολογητέου εισοδήματος που προκύπτει από της διακρατικές συναλλαγές των επιχειρήσεων. Η βασική ιδέα γύρω από την οποία κινούνται οι κανόνες κατά την εφαρμογή τους, βασίζεται στο πρότυπο την *arm's length* τιμής. Και αυτό γιατί η σύγκριση των τιμών με αντίστοιχες ανεξάρτητες συναλλαγές αποτελεί τον καλύτερο τρόπο για τον καθορισμό της τιμής μεταβίβασης.

Αντίθετα, παρατηρούνται ορισμένες διαφοροποιήσεις όσον αφορά τους κανόνες που εφαρμόζουν στις ΗΠΑ δημιουργώντας σύγχυση στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε διεθνές επίπεδο.

Μια από τις βασικότερες διαφορές των κανονισμών έγκειται στο γεγονός ότι στον ΟΟΣΑ οι οδηγίες εφαρμόζονται με βάση την *arm's length* τιμή όσον αφορά τις ελεγχόμενες μεταξύ του ίδιου ομίλου και τις μη ελεγχόμενες συναλλαγές. Παρότι οι κανονισμοί είναι σχεδόν ίδιοι η σύγχυση των πολυεθνικών δημιουργείται στο γεγονός ότι στις ΗΠΑ θεωρούν τον κίνδυνο που αναλαμβάνουν οι επιχειρήσεις ξεχωριστό παράγοντα σε αντίθεση με τον ΟΟΣΑ που τον συμπεριλαμβάνει και ενσωματώνει στην λειτουργία της επιχείρησης.

Οι οδηγίες που εφαρμόζονται από τις επιχειρήσεις σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ αποτελούνται από πέντε διαφορετικές μεθόδους ενδοεταιρική τιμολόγησης. Οι μέθοδοι αυτές είναι : η μέθοδος CUP, μέθοδος resale price, η μέθοδος cost – plus, η μέθοδος profit split και τέλος η μέθοδος transactional net margin. Όσον αφορά τις ΗΠΑ οι οδηγίες εφαρμόζονται με παρόμοιο τρόπο με την μοναδική διαφορά ότι η Αμερική έχει προσθέσει ως τελευταία μέθοδο την *comparable profit*.

Μια άλλη βασική διαφορά όσον αφορά τις μεθόδους είναι ότι στις δύο πρώτες που αναφέρθηκαν η εφαρμογή τους οριοθετείται στα ενσώματα και ασώματα αγαθά για τον ΟΟΣΑ , σε αντίθεση με τις ΗΠΑ που ο κανονισμός αναφέρει την εφαρμογή τους μόνο στα ενσώματα αγαθά.

Παρόμοια οδηγία ισχύει και για την μέθοδο cost – plus η οποία στον ΟΟΣΑ εφαρμόζεται στα ενσώματα αγαθά αλλά και στις υπηρεσίες - ασώματα σε αντίθεση με τους κανονισμούς των ΗΠΑ που η συγκεκριμένη μέθοδος εφαρμόζεται μόνο στα ενσώματα αγαθά.

Στην τελευταία μέθοδο παρατηρείται η σημαντικότερη διαφορά μεταξύ του ΟΟΣΑ και των ΗΠΑ. Η διαφορά βασίζεται στην μέθοδο προσδιορισμού των οικονομικών στοιχείων ανάμεσα στις ελεγχόμενες και μη ελεγχόμενες επιχειρήσεις. Ο ΟΟΣΑ υποστηρίζει ότι η έρευνα θα πρέπει να βασίζεται στις συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων είτε αυτές είναι με τις θυγατρικές είτε όχι σε αντίθεση με τις ΗΠΑ όπου υποστηρίζουν ότι η ανάλυση πρέπει να βασίζεται στην επιχειρηματική δραστηριότητα των πολυεθνικών επιχειρήσεων.

Πιο συγκεκριμένη την μέθοδο Transactional net margin προτείνεται από τον ΟΟΣΑ όταν δεν είναι δυνατόν να βρεθούν αποτελέσματα με τις μεθόδους που αναφέρθηκαν. Στην συγκεκριμένη μέθοδο γίνεται ενδεδειγμένος έλεγχος στο καθαρό περιθώριο κέρδους και πως αυτό μπορεί να επηρεασθεί μέσα από το ενεργητικό της επιχείρησης και τις πωλήσεις. Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ η μέθοδος εφαρμόζεται ακολουθώντας μια σειρά από σημαντικές ενέργειες - κανόνες από μέρους της επιχείρησης .

Πιο συγκεκριμένα ακολουθούν μερικές από τις ενέργειες που πρέπει η επιχείρηση να κάνει:

- Εφαρμογή ανάλυσης των λειτουργιών της
- Εντοπισμός παρόμοιων συναλλαγών άλλων επιχειρήσεων
- Επιλογή του κατάλληλου μέτρου προσδιορισμού των κερδών
- Καθορισμός του χρονικού εύρους εφαρμογής της μεθόδου
- Επανεξέταση των αποτελεσμάτων

Όλα τα παραπάνω αποτελούν ενέργειες τις οποίες η επιχείρηση πρέπει να δώσει ιδιαίτερη έμφαση. Και πιο συγκεκριμένα για να βρεθούν τα κατάλληλα αποτελέσματα θα πρέπει να εφαρμόσει μια σειρά από αριθμοδείκτες ανάλογα με την κερδοφορία και τον τύπο της επιχείρησης.

Ένα από τα βασικά μειονεκτήματα της μεθόδου είναι ότι βασίζεται στην κερδοφορία της επιχείρησης, πράγμα το οποίο δεν είναι πανάκια για μια πολυεθνική καθώς μπορεί μια θυγατρική της να έχει αρνητικά αποτελέσματα – ζημιά για μεγάλο χρονικό

διάστημα. Αντίθετα, η μέθοδος επηρεάζεται λιγότερο από συγκρίσιμες συναλλαγές καθώς βασίζεται στην κερδοφορία και στο μεικτό περιθώριο κέρδους που συγκρίνεται με το καθαρό και δεν επηρεάζεται από τα λειτουργικά και διοικητικά έξοδα της επιχείρησης.

Τέλος η βασική διαφορά της μεθόδου Transactional net margin του ΟΟΣΑ και της comparable profit των ΗΠΑ έχει εφαρμογή στο γεγονός ότι ο ΟΟΣΑ χρησιμοποιεί το καθαρό περιθώριο κέρδους για τον υπολογισμό της κερδοφορίας σε αντίθεση με ΗΠΑ που εφαρμόζουν το μεικτό περιθώριο κέρδους για τον υπολογισμό της μεθόδου.

Εντούτοις, είναι σημαντικό να τονισθεί ότι ακόμα και τα αποτελέσματα των δύο μεθόδων αξιολογούνται διαφορετικά, στη μεν μέθοδος του ΟΟΣΑ λαμβάνουν υπόψη ένα εύρος αποτελεσμάτων όταν χρησιμοποιούν την μέθοδο στη δε μέθοδο των ΗΠΑ υποστηρίζουν, ότι χρησιμοποιώντας τον μέσο όρο των αποτελεσμάτων ή την διάμεσο των τιμών τα αποτελέσματα είναι βάσιμα και αξιοποιήσιμα.

Οι διαφορετικές αυτές σχολές δημιουργούν σύγχυση στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται τόσο στην ΕΕ όσο και στις ΗΠΑ καθώς γιατί θα πρέπει να εφαρμόζουν τους κανόνες των μεθόδων όπως αυτοί ορίζονται γιατί η απόκλιση από τον μέσο όρο στον ΟΟΣΑ ή οι διαφορές στο εύρος των αποτελεσμάτων οδηγούν σε χρονοβόρες διαδικασίες και ελέγχου για την επιχείρηση αλλά και στην επιβολή προστίμων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο : Ελληνική Νομοθεσία και Τεκμηρίωση

5. Ελληνική Νομοθεσία – Θεσμικό Πλαίσιο

Καθώς η Ελλάδα αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθότι βρίσκεται μέσα σε αυτήν, πρέπει να ακολουθεί μια σειρά από κανόνες – νόμους που τα κράτη από κοινού αποφασίζουν, ώστε οι μεταξύ τους ενέργειες να γίνονται όλο και πιο αποτελεσματικές. Όσον αφορά την παρούσα εργασία μελετώνται οι ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε ένα διεθνές μεταβαλλόμενο περιβάλλον. Στην ενότητα αυτή γίνεται διεξοδική ανάλυση της Ελληνικής νομοθεσίας όπως αυτή έχει διαμορφωθεί για το 2015 – 2016.

Αρχικά, αξίζει να τονισθεί η ιστορική διαδρομή της νομοθεσίας στην χώρα μας όσον αφορά τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Παρουσιάζονται κατά χρονολογική σειρά όλοι οι νόμοι από το 1980 που άρχισε να μελετάται μέχρι και σήμερα.

Πιο συγκεκριμένα :

- 1980 : Άρθρο 39 ΚΦΕ (Αρ. 55 Ν1041/1980)
- 2008 : Άρθρο 26 Ν3278/2008
- 2009 : Ν.3775/2009 προσθήκη των άρθρων 39 και 39^Α
- 2010 : τροποποίηση Ν.2238 και εισαγωγή του Ν.3842/2010
- 2012 : Κατάργηση του άρθρου 26 από τον Ν.3278/2008
- 2013 : Τροποποίηση του 39 και 39^Α άρθρου από τον Ν. 4110/2013
- 2014 : Νέος Ν.4172/2013 και νέος ΚΦΕ με άρθρα 50 & 51 – ΠΟΛ 1097/2014 – ΑΡΑ ΠΟΛ1144 /2014

Σύμφωνα με την εγκύκλιο του 2015 του Υπουργείου Οικονομικών και της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι κανόνες – νομοθεσία για τις ενδοομιλικές συναλλαγές που αφορούν χρήσεις από 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά ορίζονται από τους ακόλουθους νόμους:

ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

- Ν.4172/2013 'Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν.4046/2012, του Ν. 4093/2012 και του Ν. 4127/2013 και συμπληρωματικά τα ακόλουθα άρθρα :
 - I. Άρθρο 2 περ. ξ (έννοια συνδεδεμένου προσώπου)
 - II. Άρθρο 50 (έννοια ενδοομιλικών συναλλαγών)
 - III. Άρθρο 51 (ορισμός, χειρισμός και αντιμετώπιση περιπτώσεων όπου πραγματοποιείται μεταφορά λειτουργιών).
- Ν.4174/2013 ' Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις'
 - I. Άρθρο 21 (υποχρέωση σύνταξης φακέλου τεκμηρίωσης)
 - II. Άρθρο 22 (πλαίσιο προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης), σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1284/2013
 - III. Άρθρο 56 (πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς συνοπτικού πίνακα πληροφοριών ή φακέλου τεκμηρίωσης).

Σημειώνεται ότι στη διάρκεια της χρήσης 2014, η Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου οικονομικών προέβη στην έκδοση της ΠΟΛ 1097/2014, η οποία μεταγενέστερα τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1144/2014, όπου δόθηκαν συμπληρωματικές οδηγίες αναφορικά με το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης και του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, την επάρκεια και την πληρότητα των φακέλων τεκμηρίωσης, των αποδεκτών μεθόδων καθορισμού τιμών των συναλλαγών και του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του Ν 4174/2013.

Πρόσθετα, η Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών με αφορμή ερωτήματα που είχαν υποβληθεί στην Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, προέβη με την ΔΕΛ Δ 1168423 ΕΞ 2014/19.12.2014, στην παροχή διευκρινήσεων σε θέματα ελέγχου και εκπρόθεσμης υποβολής της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών.

Στην συνέχεια θα αναλυθούν ορισμένες έννοιες και ορισμοί που περιγράφονται στα πιο άνω νομοθετήματα.

Στον πρώτο νόμο και πιο συγκεκριμένα στο άρθρο 2 γίνεται αναφορά για τα συνδεδεμένα πρόσωπα. Η έννοια αυτή έχει ευρύτερη σημασία καθώς μιλάμε για ομίλους εταιρειών. Οι εταιρείες συνδέονται μεταξύ τους είτε συμμετοχικά, είτε δικαιοπρακτικά, είτε άμεσα όπως μητρικές και θυγατρικές όπου στις οποίες η πρώτη

ασκεί επιρροή στην δεύτερη. Με τον όρο όμιλο εταιρειών νοούνται ένα σύνολο εταιρειών κάτω από την ίδια διοικητική και οικονομική οργάνωση – εξουσία. Όπου ένα σύνολο μελών αποφασίζει για την πορεία και την οργανωτική δομή αυτής.

Σύμφωνα με τον Ν.4172/2013 :

«Συνδεδεμένο πρόσωπο» είναι 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:

- I. 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,

- II. 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,

- III. κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης η ελέγχου η 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.

Στην συνέχεια του κεφαλαίου γίνεται εκτενής αναφορά σύμφωνα με την νομοθεσία για το ποιοι είναι οι Υπόχρεοι για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες των περιπτώσεων γ' και δ' του άρθρου 2 του ΚΦΕ, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2014, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1144/2014, αναφέρει ότι για τις συναλλαγές καθώς και τη μεταφορά λειτουργιών που πραγματοποιούν με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα, κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του ίδιου άρθρου και οι οποίες εμπίπτουν στο άρθρο 50 και 51 του ΚΦΕ (Ν.4172/2013), υποχρεούνται να τηρούν τον Φάκελο

ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 21 (Ν.4174/2013), του ΚΦΔ (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Την ίδια υποχρέωση τήρησης έχουν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα για τις συναλλαγές τους και τις μεταφορές λειτουργιών με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις συναλλαγές τους και μεταφορές λειτουργιών με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

Εντούτοις, στη διάρκεια του φορολογικού έτους στο οποίο καταρτίζεται ο φάκελος τεκμηρίωσης, ανεξάρτητα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες καταστούν συνδεδεμένες, και σύμφωνα με την περίπτωση ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., η υποχρέωση τεκμηρίωσης υφίσταται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία σύνδεσής τους και μετά. Σε περίπτωση διακοπής της σχέσης σύνδεσης στη διάρκεια του φορολογικού έτους, υποχρέωση τεκμηρίωσης υφίσταται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μέχρι την ημερομηνία διακοπής της σχέσης, καθώς και για μεταγενέστερες συναλλαγές, για τις οποίες είχαν υπογραφεί σχετικές συμβάσεις κατά το χρονικό διάστημα που υφίστατο η σχέση σύνδεσης.

Οι ανωτέρω υπόχρεοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον συντρέχει μία από τις παρακάτω περιπτώσεις:

- I. 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
- II. 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.

Όσον αφορά την περίπτωση ομίλου, ως κύκλος εργασιών και εφαρμογή των προηγούμενων περιπτώσεων i και ii, ως κύκλος εργασιών, λαμβάνεται το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ:

- I. των ακαθαρίστων εσόδων του υπόχρεου όπως αυτά προκύπτουν σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και
- II. του ποσού κατά το οποίο συμβάλλει ο υπόχρεος στα ακαθάριστα έσοδα του ενοποιημένου ισολογισμού του ομίλου σύμφωνα με τις αρχές και

κανόνες των Δ.Π.Χ.Α. και Δ.Λ.Π., εφόσον υπάρχει υποχρέωση τήρησης αυτών.

Σε περίπτωση μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, αυτή θα πρέπει να διαθέτει στον έλεγχο και τα στοιχεία του κεντρικού της στην αλλοδαπή, που να αποδεικνύουν το ύψος των μεταξύ τους συναλλαγών και των ακαθαρίστων εσόδων της.

Απαλλάσσονται από την υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών τους, οι εμποροβιομηχανικές εταιρείες που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ 132Α), καθώς οι επιχειρήσεις αυτές ήδη προβαίνουν σε τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών τους με την μέθοδο κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus Method CPM), σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Ν. 3427/2005.

Αναλυτικότερα και σύμφωνα με τον Ν.4172/2013 τα άρθρα 50 και 51 παρουσιάζονται στην παρούσα εργασία όπως αυτά δημοσιεύθηκαν στην εφημερίδα της κυβερνήσεως (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013) :

➤ Άρθρο 50

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 (ανεξαρτήτων 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 περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

➤ Άρθρο 51

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

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

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

γ) Οι επιχειρηματικές αναδιαρθρώσεις που προβλέπονται στις ανωτέρω περιπτώσεις δεν συνεπιφέρουν καμία αναπροσαρμογή όταν ο φορολογούμενος μπορεί να παράσχει αποδεικτικά στοιχεία που τεκμηριώνουν ότι δεν μεταβιβάστηκαν ούτε χορηγήθηκε άδεια χρήσης για ουσιώδη άυλα στοιχεία ή περιουσιακά στοιχεία και ότι καταβλήθηκε αντίτιμο σύμφωνα με την αρχή ίσων αποστάσεων, κατά τρόπο ώστε η ανάθεση κινδύνων και λειτουργιών είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, με συνεκτίμηση άλλων συγκρίσιμων περιπτώσεων.

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

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

5.1. Τεκμηρίωση

Ο φάκελος τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελείται από δύο μέρη, την Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, ο οποίος συμπληρώνει τον πρώτο και περιέχει πληροφορίες για τις προς τεκμηρίωση συναλλαγές.

- I. Ο Βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης σε περίπτωση ομίλου , είναι κοινός για όλες τις επιχειρήσεις του ομίλου και περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για τον υπόχρεο, τις μόνιμες εγκαταστάσεις του και τα συνδεδεμένα με αυτόν πρόσωπα.
- II. Ο Ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης περιέχει στοιχεία για τον υπόχρεο και τις προς Τεκμηρίωση συναλλαγές.

Στο κείμενο που ακολουθεί παρουσιάζονται αναλυτικά όλα εκείνα τα στοιχεία που μας βοηθούν ώστε να κατανοήσουμε το περιεχόμενο των δύο Φακέλων, όπως αυτά εμφανίζονται στην ΠΟΛ 1144/2014.

- I. Βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης
 1. μια γενική περιγραφή των δραστηριοτήτων και της στρατηγικής του υπόχρεου, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,
 2. μια γενική περιγραφή, σε περίπτωση ομίλου, της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του, που περιλαμβάνει το οργανόγραμμα, τον κατάλογο των μελών του, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων, περιγραφή της σχέσης σύνδεσης αυτών, καθώς και τις αλλαγές σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος στην ιδιοκτησία των άυλων περιουσιακών στοιχείων, των χρηματοοικονομικών συναλλαγών και των φορολογικών αποτελεσμάτων του ομίλου,
 3. μια γενική περιγραφή των συνδεδεμένων προσώπων ή και των μόνιμων εγκαταστάσεών τους που συμμετέχουν στις προς τεκμηρίωση συναλλαγές,

4. μια γενική περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών στις οποίες συμμετέχουν τα συνδεδεμένα πρόσωπα, ήτοι μια γενική περιγραφή:
 - της φύσης των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία, κ.λπ.),
 - της ροής των τιμολογίων και
 - του ύψους των συναλλαγών

5. μια γενική περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών, των κινδύνων που αντιμετωπίζονται, καθώς και των αλλαγών που μπορεί να επέρχονται στις λειτουργίες και στους κινδύνους σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,
6. την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, εμπορικές ονομασίες, τεχνογνωσία, κ.λπ.) και την πληρωμή ή είσπραξη δικαιωμάτων,
7. μια περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής του που να επεξηγεί την τήρηση της αρχής της ανοιχτής αγοράς (Arm's Length Principle) στις ενδοομιλικές συναλλαγές,
8. κατάλογο συμφωνιών κατανομής κόστους, αποφάσεων προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τα μέλη του ομίλου, σχετικά με τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους,
9. περιγραφή των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους, με πρόσωπα που ο υπόχρεος κατέστη συνδεδεμένος ή διακόπηκε η σχέση σύνδεσης εντός του 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.

II. Ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης

1. λεπτομερή περιγραφή του υπόχρεου και της στρατηγικής του, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,
2. λεπτομερή περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών η οποία περιλαμβάνει:
 - τη φύση των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή, υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία, κλπ.),
 - τη ροή των τιμολογίων,
 - το ύψος των συναλλαγών,
 - περιγραφή των έκτακτων συναλλαγών ή γεγονότων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προκύπτουν από τη μεταφορά λειτουργιών όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ),
 - ειδικότερα σε περίπτωση πώλησης/αγοράς ή μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων σε ή από συνδεδεμένο πρόσωπο, πρόσθετες πληροφορίες (σχετικά με τις συναλλαγές αυτές) για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, δηλαδή την τιμή στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να πουλήσει ή μεταβιβάσει και την αξία στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να αποκτήσει το εν λόγω άυλο περιουσιακό στοιχείο υπό συγκρίσιμες συνθήκες, λαμβάνοντας υπόψη τα αναμενόμενα οφέλη και τη χρησιμότητα για την επιχείρησή του.
3. συγκριτική ανάλυση :
 - χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων και των υπηρεσιών, καθώς και συναφείς πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά και/ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον διατίθενται. Ειδικοί παράγοντες πρέπει να ληφθούν υπόψη προκειμένου να δικαιολογηθεί η συγκρισιμότητα των άυλων περιουσιακών στοιχείων και η σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή όπως: τα αναμενόμενα οφέλη, γεωγραφικοί περιορισμοί, μεταβίβαση δικαιωμάτων αποκλειστικότητας ή όχι, συμμετοχή του αποκτώντος στις μελλοντικές εξελίξεις,

- λειτουργική ανάλυση (επιτελούμενες λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, επιχειρηματικοί κίνδυνοι),
 - συμβατικοί όροι,
 - οικονομικές συνθήκες και
 - ειδικές στρατηγικές της επιχείρησης.
4. επεξήγηση για την επιλογή και τον τρόπο εφαρμογής της/των μεθόδου/ων καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών,
 5. περιγραφή της εφαρμογής της πολιτικής του υπόχρεου σχετικά με το καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών,
 6. 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,
 7. δικαιολόγηση του τρόπου υπολογισμού της αναπροσαρμογής, όταν ο υπόχρεος αναπροσαρμόζει τα φορολογητέα κέρδη του προκειμένου να συμμορφωθεί με την αρχή των ίσων αποστάσεων,
 8. περιγραφή και λεπτομερή αιτιολόγηση τυχόν προσαρμογών που έχουν γίνει για την επίτευξη συγκρισιμότητας,
 9. 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,
 10. διάγραμμα ροής των συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων και των έκτακτων,
 11. αντίγραφα των συμβάσεων που διέπουν τις υπό τεκμηρίωση συναλλαγές.

Τέλος ο Φάκελος Τεκμηρίωσης για να είναι πλήρης και σύμφωνος με τις διατάξεις της Ελληνικής Νομοθεσίας θα πρέπει να αποτελείται από τρεις βασικές ενότητες

- 1η Ενότητα: Πληροφορίες για το σύνολο των συνδεδεμένων μερών (όμιλος)
- 2η Ενότητα: Αναλυτικές πληροφορίες για κάθε μία από τις συνδεδεμένες
- 3η Ενότητα: Τεκμηρίωση ανά ζεύγος συναλλαγών.

Εκτός από την πληρότητα του Φακέλου Τεκμηρίωσης είναι σημαντικό να επισημάνουμε ότι ο χρόνος παράδοσης αποτελεί σημαντικό κομμάτι του φακέλου καθώς η αργοπορία αυτού οδηγεί σε πρόστιμο για την επιχείρηση.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2014, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1144/2014, κάθε υπόχρεο πρόσωπο θα πρέπει να τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων κατά το χρόνο διενέργειας των συναλλαγών του με συνδεδεμένα πρόσωπα.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης καταρτίζεται εντός 4 μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους που αφορά και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στην Φορολογική Διοίκηση εντός της ίδιας προθεσμίας και οπ οποίος σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να θεωρείται πλήρης και εκτενής τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών.

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

Τα στοιχεία του Βασικού Φακέλου Τεκμηρίωσης τηρούνται σε γλώσσα διεθνώς αποδεκτή, κατά προτίμηση την αγγλική, όταν πρόκειται για αλλοδαπό όμιλο, με υποχρέωση μετάφρασης του στην ελληνική γλώσσα εφόσον ζητηθεί από την φορολογική αρχή, εντός εύλογου χρονικού διαστήματος και όχι πέρα των 30 ημερών από την επίδοση σχετικής πρόσκλησης. Σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις τα στοιχεία του Φακέλου Τεκμηρίωσης τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα.

Επίσης πολύ σημαντικό είναι η Επικαιροποίηση του Φακέλου Τεκμηρίωσης όπως αναφέρεται στο Κεφάλαιο ΣΤ της ΠΟΛ 1097/2014, όπως αυτή τροποποιήθηκε από την ΠΟΛ 1144/2014.

ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

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

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

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

Κλείνοντας, την ενότητα αυτή που αφορά την Τεκμηρίωση του Φακέλου καθώς και τις διατάξεις – νόμοι που το ακολουθούν, πρέπει να αναφερθούν κυρώσεις – πρόστιμα που έχουν οι εταιρείες από την μη υποβολή του.

Σύμφωνα με το Άρθρο 56 του Ν.4174/2013 όπως αυτός τροποποιήθηκε από τον Ν.4223/2013 ισχύουν οι παρακάτω κυρώσεις:

- I. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Κώδικα επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1.000) των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων του υπόχρεου φορολογούμενου.
Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των χιλίων (1.000) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Το πρόστιμο της παραγράφου αυτής επιβάλλεται και σε περίπτωση που ο Φάκελος Τεκμηρίωσης δεν τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης μέσα στην προβλεπόμενη προθεσμία, ή υποβάλλεται με μη πλήρεις ή μη επαρκές περιεχόμενο.
- II. Σε περίπτωση μη διάθεση του Φακέλου Τεκμηρίωσης στην Φορολογική Διοίκηση εντός 30 ημερών ή υποβολή με μη πλήρες ή μη επαρκές περιεχόμενο : Επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό 1/100 των

δηλωμένων ακαθάριστων εσόδων και το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 100 ευρώ και μεγαλύτερο των 10.000 ευρώ.

- III. Σε περίπτωση μη υποβολής ή ανακριβούς / ατελούς υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή μη διάθεσης του Φακέλου Τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα στη Φορολογική Διοίκηση επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα εκατοστό (1/100) των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων, περιλαμβανομένης οποιασδήποτε διόρθωσης κερδών, του υπόχρεου φορολογούμενου. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ και μεγαλύτερο των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.
- IV. Σε περίπτωση μη διάθεσης του Φακέλου Τεκμηρίωσης στη Φορολογική Διοίκηση: επιβάλλεται πρόστιμο υπολογισμένο σε ποσοστό 1/100 των ακαθάριστων εσόδων, περιλαμβανομένης οποιασδήποτε διόρθωσης κερδών, που δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 10.000 ευρώ και μεγαλύτερο των 100.000 ευρώ.

Μη πλήρης ή επαρκής θεωρείται ο φάκελος τεκμηρίωσης, εφόσον δεν έχει καταρτιστεί σύμφωνα με τα ορισμένα στην ΠΟΛ 1144/2014, έχει ελλείψεις ως προς το περιεχόμενο ή περιλαμβάνει ανακριβείς πληροφορίες που καθιστούν ανέφικτες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις ορθότητας υπολογισμού ή τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών και οι οποίες δεν θεραπεύονται από τις πρόσθετες πληροφορίες που περιέχονται στον έλεγχο. Αντίστοιχα, ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών θεωρείται ανακριβής / ατελής όταν δεν συμφωνεί με το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης και όταν δεν δηλώνονται σε αυτόν ορθά και πλήρως τα ορισμένα στοιχεία του παραστήματος της ΠΟΛ 1097/2014.

Σύμφωνα με το κεφάλαιο Ε' της ΠΟΛ 1097/2014 όπως αυτή τροποποιήθηκε από την ΠΟΛ 1144/2014, οι υπόχρεοι σε τήρηση Φακέλου Τεκμηρίωσης υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση (Δ/νση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e-εφαρμογές)) του Υπουργείου Οικονομικών εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους.

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών είναι συνοδευτικός του Φακέλου Τεκμηρίωσης και υποβάλλεται προκειμένου να αξιοποιηθούν φορολογικά οι παρεχόμενες πληροφορίες και σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να εκλαμβάνεται ως πλήρης και εκτενής τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών προκειμένου να κριθεί ως

ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

απόδειξη για την συμβατότητα των τελευταίων με την έννοια της παρ.1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε. («αρχή της ανοιχτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων – Arm’s Length Principle»).

Τέλος, με την απόφαση ΔΕΛ Δ 1168423 ΕΞ 2014/19.12.2014 της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων , διευκρινίζεται ότι η κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 26 του Ν.3728/2008 (ΦΕΚ Α 258/18.12.2008),. Συνοπτικός πίνακας πληροφοριών του άρθρου 39^Α του Ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α 151/16.09.1994) και του άρθρου 21 του Ν.4174/2013 δεν συνιστούν φορολογικές δηλώσεις κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 18 του Ν. 4174/2013, καθόσον από τα στοιχεία που περιλαμβάνονται δεν δύναται να προκύψει υποχρέωση καταβολής φόρου. Συνεπώς, για την εκπρόθεσμη υποβολή, τόσο της κατάστασης όσο και του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 18 παρ.1 και του άρθρου 19 παρ.3 του Ν.4174/2013.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής των παραπάνω, μετά την 01.01.2014, όταν αφορούν περιόδους μέχρι 31.12.2013, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 19 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 όπως ισχύουν. Εάν αφορούν διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 01.01.2014 και μετά ή φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01.01.2014 και μετά για το επιβαλλόμενο πρόστιμο ισχύουν οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 4 του ν.2553/1997 (ΦΕΚ Α' 179/11.9.97, όπως αυτή προστέθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 11 του ν. 4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17/23.1.2013) και της παρ. 1 του άρθρου 56 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.7.2013), αντιστοίχως.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Συνοψίζοντας, ένα από τα σημαντικότερα επιχειρηματικά και φορολογικά ζητήματα που απασχολούν τις επιχειρήσεις σε διεθνές επίπεδο είναι η τιμολόγηση των άυλων και υλικών προϊόντων που αγοράζουν ή πουλούν από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Επομένως, η διακριτή τιμολόγηση αποτελεί μείζον φορολογικό θέμα τόσο σε Ευρωπαϊκό όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο. Πολλοί οικονομικοί αναλυτές κατά την πάροδο των χρόνων έχουν ασχοληθεί γράφοντας αρκετά κείμενα και κάνοντας μελέτες για την εφαρμογή της διακριτής τιμολόγησης και κυρίως για το πρότυπο του arm's length τιμή. Η εφαρμογή των κανονισμών από τις εταιρείες είναι αρκετά δύσκολη καθώς όπως αναφέρθηκε και στις προηγούμενες ενότητες υπάρχουν σημαντικές διαφορές όσον αφορά την τιμολόγηση στην ΗΠΑ και στην ΕΕ. Το οποίο δημιουργεί σύγχυση στις εταιρείες που δραστηριοποιούνται σε διεθνές επίπεδο. Εντούτοις, η συμμόρφωση στους κανονισμούς δημιουργεί πρόσθετο κόστος το οποίο όπως είναι φυσικό μεταφέρεται στο κόστος του προϊόντος.

Ο μεγαλύτερος κίνδυνος για τις πολυεθνικές εταιρείες είναι η διπλή φορολόγηση καθώς αυξάνει το κόστος του προϊόντος αρκετά, με αποτέλεσμα να μην είναι ανταγωνιστικό το προϊόν. Σε συνδυασμό με το προηγούμενο, η επιβολή προστίμων από τα κράτη και τους διεθνείς κανονισμούς λειτουργούν ανασταλτικά στην διεθνοποίηση και στην εξωστρέφεια των επιχειρήσεων.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση, για να μπορέσει να βοηθήσει τις επιχειρήσεις να αναπτυχθούν και να διεθνοποιηθούν θα πρέπει να βοηθήσει νομοθετικά αλλά και ουσιαστικά. Βελτιώνοντας την νομοθεσία της Συνθήκης Διαιτησίας, ώστε να είναι πιο αποτελεσματική και πιο σύντομη στη χρήση της, ενώ παράλληλα θα πρέπει να ενισχύσει τους κανονισμούς της διακριτής τιμολόγησης. Πρόσθετα, θα μπορούσε σε συνεργασία με τα κράτη-μέλη να γίνει εξομοίωση των φορολογικών συντελεστών, πράγμα το οποίο θα βοηθήσει στην μείωση της εκροής κεφαλαίων εκτός ΕΕ αλλά και στην φορολογική διαφάνεια μεταξύ των κρατών.

Η διακριτή τιμολόγηση, μπορεί να βοηθήσει αποτελεσματικά τόσο τις επιχειρήσεις όσο και τα κράτη - μέλη αν χρησιμοποιηθεί με σωστό και αποτελεσματικό τρόπο. Το τελευταίο μπορεί να ενισχυθεί αν θεσπίσουν νόμους και κανόνες με κριτήριο την ανάπτυξη και την αποτελεσματικότητα και όχι με στόχο την είσπραξη των φόρων.

Όπως αναφέρθηκε και σε προηγούμενη ενότητα η διακριτή τιμολόγηση είναι άρρηκτα δεμένη με την στρατηγική και την ανάπτυξη των επιχειρήσεων καθώς μέσα από αυτήν γίνεται η επίτευξη των στόχων και το στρατηγικό πλάνο δράσης της επιχείρησης σε διεθνές επίπεδο. Έτσι, οι κυβερνήσεις οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη τους την ανάπτυξη των εταιρειών κατά την νομοθέτηση των κανόνων.

Οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ με την αρχή των ίσων αποστάσεων (the arm's length principle), αποτελούν σήμερα το νομοθετικό πλαίσιο εφαρμογής για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών διεθνώς. Πιο συγκεκριμένα, έχει διαμορφωθεί ένα σαφές πλαίσιο κανόνων και μεθόδων που πρέπει οι επιχειρήσεις να ακολουθούν. Η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι εκείνο το κομμάτι στο οποίο τα κράτη - μέλη ελέγχουν τις επιχειρήσεις.

Σύμφωνα με το Action 13 του ΟΟΣΑ και των G20 περιγράφονται μια σειρά από κανόνες (15 ενέργειες) οι οποίοι θα πρέπει οι επιχειρήσεις να ακολουθούν. Επιπρόσθετα, τα κράτη – μέλη είναι υποχρεωμένα μέσα από μια σειρά από διαδικασίες να μεταβιβάζουν τις πληροφορίες αναφορικά με τις επιχειρήσεις που έχουν έδρα τα κράτη της ΕΕ ώστε να αποφεύγονται τα λάθη της διπλής φορολόγησης.

Η τελευταία διαδικασία που αφορά την ανταλλαγή πληροφοριών ανάμεσα στις χώρες που συμμετέχουν στο πρόγραμμα BEPS ξεκινά να εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 2016 και ισχύει μέχρι και την αναθεώρησης της το 2020.

Ο αυστηρότερος φορολογικός έλεγχος θα αποτελέσει μέρος των αλλαγών αυτών, θα απαιτείται μεγαλύτερη διαφάνεια, ενίσχυση της αυστηρότητας των τιμολογιακών πολιτικών, έλεγχος της ουσίας των συναλλαγών και ο αντίκτυπος θα είναι ορατός σε όλες τις πολυεθνικές επιχειρήσεις.

Παρά το γεγονός ότι οι Κατευθυντήριες Οδηγίες έχουν υιοθετηθεί από πολλές χώρες παγκοσμίως, η αποτελεσματικότητά τους έχει τεθεί υπό αμφισβήτηση και ασκείται έντονη κριτική. Η βασική ένσταση έγκειται στο γεγονός ότι δεν είναι δυνατό να διαχωριστεί η πραγματική συμμετοχή της θυγατρικής εταιρείας στα συνολικά έσοδα του ομίλου, καθώς είναι πολύ δύσκολο να εφαρμοστούν στην πράξη οι μέθοδοι προσδιορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Το τελευταίο συμβαίνει κυρίως σε προϊόντα όπως τα φάρμακα ή τις υπηρεσίες ή τα δικαιώματα χρήσης όπου η κοστολόγηση αυτών είναι αρκετά δύσκολη.

Η εμβάθυνση της οικονομικής ύφεσης έχει επηρεάσει σε σημαντικό βαθμό την πολιτική που ακολουθούν οι πολυεθνικές όσον αφορά τις ενδοομιλικές συναλλαγές

και αυτό γιατί οι φορολογικές αρχές σε όλο τον κόσμο προσπαθούν να σταθεροποιήσουν την μείωση των φορολογικών εσόδων.

Το τελευταίο καθιστά πραγματοποιήσιμο με την εντατικοποίηση των ελέγχων στις τιμές μεταβίβασης, το οποίο θα μπορούσαμε να πούμε ότι είναι διπλά σημαντικό για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε ένα διεθνές μεταβαλλόμενο περιβάλλον. Η αλλαγή του οικονομικού κλίματος επηρεάζει σημαντικά στην στρατηγική των επιχειρήσεων και τις αναγκάζει να επανεξετάσουν το επιχειρηματικό μοντέλο που ακολουθούσαν καθώς και τις συμφωνίες τιμολόγησης με τις θυγατρικές επιχειρήσεις τους.

Επιπρόσθετα, παρατηρείται ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις που έχουν τις μητρικές τους εταιρείες σε χώρες με χαμηλό φορολογικό συντελεστή, έχουν δραματικά χαμηλά κέρδη λόγω της οικονομικής ύφεσης, αντίθετα οι θυγατρικές που είναι σχετικά περισσότερο κερδοφόρες συμμετέχουν ενεργά στο συνολικά έσοδα της εταιρείας. Για να αντιμετωπισθούν οι νέες προκλήσεις, οι επικεφαλής πολλών επιχειρήσεων προσπαθούν να μειώσουν τα κόστη από τις τιμές μεταβίβασης ανάμεσα στις θυγατρικές και τις μητρικές επιχειρήσεις για να ελαχιστοποιήσουν μελλοντικό συνολικό κίνδυνο.

Εν κατακλείδι, είναι αναγκαία η σε βάθος μελέτη των επιπτώσεων των διεθνών συναλλαγών των επιχειρήσεων και η δημιουργία ενός ενιαίου, σύγχρονου και ισχυρού φορολογικού πλαισίου διεθνώς. Το οποίο θα καλύπτει πλήρως όλο το εύρος και τις απαιτήσεις των σύγχρονων μορφών συναλλαγών της παγκόσμιας οικονομίας. Θα αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της νομοθεσίας και η εφαρμογή θα χαρακτηρίζεται από χαμηλό κόστος για τις επιχειρήσεις. Με αυτόν τον τρόπο θα είναι περισσότερο ελκυστικό και το πρόσημο ωφέλειας – κόστους θα είναι θετικό. Ο έλεγχος εφαρμογής από τις κυβερνήσεις θα είναι πιο εύκολος και η εκροή κεφαλαίων σε κράτη με ευνοϊκή φορολογία θα είναι σχεδόν μηδενική.

Τέλος, είναι σημαντικό να τονισθεί ότι το φορολογικό ζήτημα, δεν μπορεί να επιλυθεί με μονομερείς ενέργειες των εμπλεκόμενων. Απαιτείται, συλλογική προσπάθεια τόσο από την πλευρά των πολυεθνικών επιχειρήσεων όσο και από τα κράτη. Στόχος είναι να βρεθεί ένα δίκαιο φορολογικό και νομικό πλαίσιο στο οποίο η συμμετοχή των εταιρειών και των κρατών θα αποτελεί τροχοπέδη για την διασφάλιση τόσο των εσόδων των κρατών αλλά και των επιχειρήσεων σε διεθνές επίπεδο.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

- Τσουρουφλής Ανδρέας 2010 , *Ενδοομιλική Τιμολόγηση*, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη
- Σύμβαση 90/436/ΕΟΚ, *‘Σχετικά με την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διόρθωσης των κερδών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων’*.
- Νικόλαος, Μ. (2009). Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις (Transfer Pricing) Μεταξύ
- www.pwc.gr (Άγις Μοσχοβάκος, Απρίλιος 2015)
- Δημήτρης Χαροντάκης, *‘Αρχίζουν τα πρόστιμα για παραβάσεις των ενδοομιλικών συναλλαγών. Επιβαρύνουν τις τιμές των προϊόντων και ευνοούν την αποφυγή φορολόγησης’*
- Ναυτεμπορική 1 Οκτωβρίου 2012
- www.in.gr , Φορολόγηση πολυεθνικών επιχειρήσεων, 17 Σεπτεμβρίου 2012
- Forologikanea.gr, *“Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα μεθόδων ενδοομιλικής τιμολόγησης”*, 2015

Ξενόγλωσση

- Molly Dean, Frederick j. Feucht and Murphy Smith, *“International transfer pricing issues and strategies for global firm “*, Internal Auditing (January, February 2008)
- Prem Sikka, Hudh Willmott, *‘the dark side of Transfer Pricing: its role in tax avoidance and wealth retentiveness’*, Elsevier, 29 July 2007
- Sunday Times, 12 Φεβρουαρίου 2006
- Cravens, Karen S (1997). *‘Examining the Role of Transfer Pricing as Strategy for Multinational Firms’*, International Business Review
- European Union, *‘Convention on the elimination of double taxation in connection with adjustment of profits of associated enterprises’*, Official Journal of the European Communities
- European Union, *‘Protocol amending the convention of July 23 1990 on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises’*, Official Journal of the European Communities

ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

- European Union, 'Company Taxation in the Internal market', Official Journal of the European Communities
- European Union, 'Communication from the Commission to the Council, The European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of business taxation, Official Journal of the European Communities
- Guttorm Schjelderup and Alfons J. Weichenrieder: "Trade, Multinationals, and Transfer Pricing Regulations", Center for Economic Studies Working Paper at University of Munich No. 152, January 1998
- Charles F. Connolly "The new transfer pricing and guiding regulations: Increased compliance, increased burdens, and the search for a safe harbor
- Charles E. McLure, 'Transfer Pricing and Tax Havens: Mending the LDC Revenue Net.'
- Prem Sikka, Hugh Willmott, 'The dark side of transfer pricing: Its role in tax avoidance and wealth retentiveness'

Ιστοσελίδες

- <http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>
- <http://www.forin.gr/laws/law/16/forologia-eisodhmatos-epeigonta-metra-efarmoghs-tou-n-4046-2012-tou-n-4093-2012-kai-tou-n-4127-2013-kai-alles-diatakseis#!/?article=735,736>
- <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528>
- <http://www.capital.gr/tax/1841121/n-4172-2013>
- http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/index_en.htm
- https://en.wikipedia.org/wiki/EU_Joint_Transfer_Pricing_Forum
- <http://www.transferpricing.gr/>
- https://en.wikipedia.org/wiki/Transfer_pricing

ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΣ ΕΠΙΠΕΔΟ

- <http://www.transferpricing.ro/en/i-need-to-understand-transfer-pricing/case-studies/209-profit-shifting-the-caterpillar-case>
- <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3334028/Caterpillar-A-BEPS-case-study.html>
- <https://www.google.gr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjR3cqXyLbLAhXM2xoKHVYiCzoQFggrMAI&url=http%3A%2F%2Fwww.hsgac.senate.gov%2Fdownload%2Freport-caterpillars-offshore-tax-strategy-april-1-2014&usq=AFQjCNEoKcbcel1m2glrQjiA5zsgg8pamw&sig2=f68AteC4elrS8CbvBb25iQ&bvm=bv.116573086,d.bGs>
- <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/>
- <http://www.investopedia.com/terms/t/transferprice.asp>
- <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-transfer-pricing-country-guide-2015.pdf>
- <http://www2.deloitte.com/us/en/pages/tax/topics/transfer-pricing.html>
- http://www.un.org/esa/ffd/tax/2011_TP/TP_Chapter1_Introduction.pdf
- <http://www.bdo.gr/News/Pages/newsletter%2016022015.pdf>
- <http://docplayer.gr/3174668-Www-pwc-gr-syghrones-taseis-sti-forologisi-ton-endoouilikon-synallagon-agis-moshovakos-senior-manager-tax-legal-pwc-aprilios-2015.html>