

## ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΕΜΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

### Ι. Τιμολόγηση Ενδοομιλικών Συναλλαγών

#### Άρθρο 50, Ν. 4172/2013

1. Όταν πραγματοποιούνται συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα, με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή ίσων αποστάσεων), περιλαμβάνονται στα κέρδη της επιχείρησης στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

1Α. Κατ' εξαίρεση, εάν κατά την παρ. 1, στα κέρδη νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα, περιληφθούν κέρδη τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα στο όνομα συνδεδεμένου προσώπου κατά την έννοια του άρθρου 2 και έχουν προκύψει κατόπιν φορολογικού ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, δύναται το δεύτερο υπαγόμενο στον φόρο, συνδεδεμένο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα να ζητήσει ανάλογη προσαρμογή στα φορολογητέα κέρδη του, κατόπιν υποβολής τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης που συνοδεύεται από γνωστοποίηση της οικείας έκθεσης ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο.

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

## II. Μέθοδοι Τιμολόγησης

Οι μέθοδοι διακρίνονται ανάλογα με τη λειτουργία που επιτελούν ως ακολούθως:

**α.** Στις παραδοσιακές ή κλασσικές μεθόδους:

**αα.** Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής.

**ββ.** Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης

**γγ.** Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους.

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

**αα.** Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής και

**ββ.** Μέθοδος επιμερισμού κερδών.

### II.1. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price Method - CUP).

- Η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής συγκρίνεται με τη τιμή μιας παρόμοιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

- Χρησιμότητα:

(α) Όταν η ίδια εταιρεία πουλά το ίδιο (ή παρόμοιο) εμπόρευμα σε συνδεδεμένες και ανεξάρτητες εταιρείες και

(β) Σε περιπτώσεις δανεισμού χρημάτων.

#### Παράδειγμα 1

Η Μ είναι κατασκευαστής αυτοκινήτων με έδρα στην αλλοδαπή. Η Θ είναι θυγατρική της Μ με έδρα στην Ελλάδα. Η Θ κατασκευάζει έναν κινητήρα τον οποίο χρησιμοποιεί τόσο η Μ όσο και η Κ. Η Κ είναι επίσης κατασκευαστής αυτοκινήτων με έδρα στην αλλοδαπή και ανεξάρτητη από τις Μ και Θ. Η τιμή πώλησης του κινητήρα από την Θ στην Μ είναι € 1.500 ενώ στην Κ πωλείται προς € 800. Η πώληση γίνεται με εξάμηνη πίστωση του τιμήματος.

Στη χρήση 20X5 η Θ πούλησε στις Μ και Κ 3.000 και 4.000 κινητήρες αντίστοιχα. Η Μ χρησιμοποίησε όλους αυτούς τους κινητήρες στην παραγωγή ισάριθμων αυτοκινήτων. Το υπόλοιπο κόστος παραγωγής των 3.000 αυτοκινήτων ανήλθε σε € 18.000.000. Τα αυτοκίνητα πουλήθηκαν προς € 10.000 το ένα.

Προσδιορίστε την τιμή πώλησης της Θ στην Μ με την μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής και την επίπτωση από την εφαρμογή της στον φόρο εισοδήματος της Μ.

### Παράδειγμα 2

Η Μ είναι κατασκευαστής αυτοκινήτων. Η Θ είναι θυγατρική της Μ. Η Θ κατασκευάζει έναν κινητήρα τον οποίο χρησιμοποιεί η Μ. Τον ίδιο κινητήρα με ορισμένες όμως τροποποιήσεις χρησιμοποιεί και η Κ. Η Κ είναι επίσης κατασκευαστής αυτοκινήτων και ανεξάρτητη από τις Μ και Θ. Η τιμή πώλησης του κινητήρα από την Θ στην Μ είναι € 1.000 ενώ στην Κ πωλείται προς € 1.200. Το επιπλέον κόστος για την προσαρμογή του κινητήρα στις απαιτήσεις της Κ ανέρχεται σε € 50 ανά κινητήρα. Η πώληση γίνεται με εξάμηνη πίστωση του τιμήματος.

Προσδιορίστε την τιμή πώλησης της Θ στην Μ με την μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής.

### Παράδειγμα 3

Έστω εμπορική αλλοδαπή μητρική πωλεί σε θυγατρική ημεδαπή 1.000 κινητά τηλέφωνα με τιμή € 90/μονάδα ενώ σε ανεξάρτητη ελληνική επιχείρηση, παρόμοιας πιστοληπτικής ικανότητας, το ίδιο ακριβώς προϊόν στην ίδια ακριβώς ποσότητα θα το πωλούσε αντί €70/μονάδα. Η ελληνική επιχείρηση πώλησε τα συγκεκριμένα κινητά τηλέφωνα έναντι € 100.000 ενώ δεν έχει άλλα έσοδα από οποιοδήποτε άλλη αιτία. Υποθέστε, επίσης, ότι δεν υπάρχουν άλλα κόστη πλην του κόστους πωληθέντων. Το κόστος παραγωγής των κινητών ανέρχεται σε €30 / μονάδα.

Ζητείται η αναμόρφωση των αποτελεσμάτων κατόπιν εντοπισμού μη δικαιολογημένης ενδοομιλικής συναλλαγής.

Οι συντελεστές φορολογίας είναι 10% στην αλλοδαπή και 22% στην ημεδαπή.

Σχολιάστε την στρατηγική φοροαποφυγής.

### Παράδειγμα 4

Η ΑΒΓ είναι παραγωγός καφέ στην Κολομβία. Στη χρήση 20Χ5 η ΑΒΓ πουλά στην θυγατρική της ΚΛΜ στην ημεδαπή 2.000 τόνους κολομβιανού καφέ προς € 3.000 ο τόνος με παράδοση στην ημεδαπή.

Στα διεθνή χρηματιστήρια εμπορευμάτων διαπραγματεύεται ο Βραζιλιάνικος καφές. Την ίδια περίπου χρονική περίοδο, ο Βραζιλιάνικος καφές παρόμοια ποιότητας διαπραγματευόταν στα € 1.760 με παράδοση στην Βραζιλία.

Τα κόστη μεταφοράς για εκείνη την περίοδο ανέρχονται σε περίπου € 200 ο τόνος.

Προσδιορίστε την συγκρίσιμη τιμή συναλλαγής.

## **II.2. Μέθοδος Τιμής Μεταπώλησης (Resale Price Method - RPM).**

- Τιμή Αγοράς Ενδοομιλική = Τιμή Μεταπώλησης Ανεξάρτητης - Μικτό Κέρδος Ανεξάρτητης
- Στην ουσία, το μικτό περιθώριο κέρδους που ο μεταπωλητής κερδίζει από μία ελεγχόμενη συναλλαγή συγκρίνεται με το μικτό περιθώριο κέρδους που κερδίζει από μία μη ελεγχόμενη συναλλαγή.

### Παράδειγμα 5

Η ημεδαπή ΚΛΜ αγόρασε από την αλλοδαπή ΑΒΓ 1.000 τεμάχια εμπορευμάτων αντί € 1.300 το τεμάχιο και τα μεταπώλησε προς € 1.400. Η ΚΛΜ είναι συνδεδεμένη επιχείρηση με την ΑΒΓ. Το ίδιο εμπόρευμα είχε πουληθεί από την ΑΒΓ σε ανεξάρτητη επιχείρηση αντί € 1.000 το τεμάχιο. Από συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές προκύπτει ότι το μικτό περιθώριο κέρδους της ΚΛΜ ανέρχεται σε 30% επί των πωλήσεων. Τα έξοδα διαθέσεως και τα λοιπά λειτουργικά έξοδα ανέρχονται σε € 200.000. Προσδιορίστε το φορολογητέο εισόδημα της ΚΛΜ με την μέθοδο της τιμής μεταπώλησης.

## **II.3. Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus Method - CPM).**

- Η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής καθορίζεται εφαρμόζοντας επί του κόστους ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους, όπως αυτό θα ίσχυε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.
  - λαμβάνονται υπόψη τα άμεσα και έμμεσα κόστη που βαρύνουν τη συναλλαγή
- Η μέθοδος CPM ενδείκνυται στις παρακάτω περιπτώσεις:

(α) Στην περίπτωση πώλησης από έναν κατασκευαστή ο οποίος δεν χρησιμοποιεί σημαντικά άυλα στοιχεία του ενεργητικού ή δεν αναλαμβάνει ασυνήθιστους κινδύνους σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή ή

(β) η ελεγχόμενη συναλλαγή αφορά την παροχή υπηρεσίας, ο πάροχος της οποίας δεν συνεισφέρει σημαντικά άυλα στοιχεία του ενεργητικού ή δεν αναλαμβάνει ασυνήθιστους κινδύνους

Η εφαρμογή της μεθόδου αυτής προϋποθέτει ότι οι επιχειρήσεις που εμπλέκονται στην ελεγχόμενη συναλλαγή έχουν συγκρίσιμες λογιστικές διαδικασίες με αυτές των ανεξάρτητων συναλλαγών. Σε αντίθετη περίπτωση απαιτούνται κατάλληλες προσαρμογές ώστε τα ίδια κόστη να χρησιμοποιούνται με τον ίδιο τρόπο έτσι ώστε να εξασφαλιστεί συνέπεια.

#### Παράδειγμα 6

Η ημεδαπή ΑΒΓ πούλησε στην αλλοδαπή ΚΛΜ 1.000 τεμάχια εμπορευμάτων αντί € 900 το τεμάχιο. Η ΚΛΜ είναι συνδεδεμένη επιχείρηση με την ΑΒΓ. Από συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές προκύπτει ότι το μικτό κέρδος επί του κόστους παραγωγής της ΑΒΓ ανέρχεται σε 30% επί του κόστους παραγωγής. Το κόστος παραγωγής ενός τεμαχίου εμπορεύματος είναι € 800 το τεμάχιο. Προσδιορίστε το φορολογητέο εισόδημα της ΑΒΓ με την μέθοδο του κόστους πλέον ενός περιθωρίου κέρδους.

#### **II.4. Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method - TNMM).**

- Το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε σχέση με ένα κατάλληλο μέγεθος (π.χ. κύκλος εργασιών, κόστος, πάγια) συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε σχέση με το ίδιο μέγεθος και υπό παρόμοιες συνθήκες.
- Το οικονομικό μέγεθος που λαμβάνεται σαν βάση υπολογισμού του καθαρού περιθωρίου κέρδους θα πρέπει:
- (α) Να αντανακλά την αξία των λειτουργιών που υλοποιεί η ελεγχόμενη οντότητα.
- (β) Να είναι όσο το δυνατόν ανεξάρτητο από τη διαδικασία διαμόρφωσης των ενδοομιλικών τιμών.
- (γ) Να μπορεί να μετρηθεί με εύλογη αξιοπιστία και με συνεπή τρόπο στο επίπεδο τόσο της ελεγχόμενης συναλλαγής όσο και των συγκρίσιμων ανεξάρτητων συναλλαγών.
- **Η συγκρισιμότητα των λειτουργιών είναι πιο σημαντική από τη συγκρισιμότητα των προϊόντων και υπηρεσιών.**

### Παράδειγμα 7

Η ημεδαπή ΑΒΓ πουλά όλα τα εμπορεύματα που κατασκευάζει στην συνδεδεμένη αλλοδαπή ΚΛΜ. Στην χρήση 20Χ5, η ΑΒΓ δήλωσε τα παρακάτω αποτελέσματα:

|                      |                    |
|----------------------|--------------------|
| Πωλήσεις             | 7.210.000          |
| Κόστος πωλήσεων      | <u>(7.000.000)</u> |
| Φορολογητέο Εισόδημα | 210.000            |

Προσδιορίστε το φορολογητέο κέρδος της ΑΒΓ σύμφωνα με την μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής λαμβάνοντας υπόψη τα παρακάτω δεδομένα για μία ανεξάρτητη συναλλαγή μιας ανεξάρτητης επιχείρησης:

|                    |           |
|--------------------|-----------|
| Έσοδα από πωλήσεις | 1.000.000 |
| Κόστος Πωλήσεων    | 600.000   |
| Λοιπά έξοδα        | 250.000   |

### **Π.5. Μέθοδος επιμερισμού κερδών (Profit Split Method -PSM)**

- Το καθαρό κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από μία ενδοομιλική συναλλαγή κατανέμεται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ανάλογα με τη συνεισφορά τους στη συναλλαγή.
- Η κατανομή του κέρδους θα πρέπει να προσεγγίζει την κατανομή του κέρδους που θα γινότανε μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

### Παράδειγμα 8

Η τσιμεντοβιομηχανία ΑΒΓ διατηρεί μία θυγατρική στο Λονδίνο, την ΧΨΖ. Η ΧΨΖ λειτουργεί ένα σιλό με το οποίο κατασκευάζει και εμπορεύεται οπλισμένο σκυρόδεμα (μπετόν αρμέ). Η ΧΨΖ προμηθεύεται την πρώτη ύλη αποκλειστικά από την ΑΒΓ. Στη χρήση 20Χ5 η ΑΒΓ αναγνώρισε μία ζημία από τις πωλήσεις στη ΧΨΖ ύψους € 10.000. Η ΧΨΖ χρησιμοποίησε όλη την ποσότητα τσιμέντου που αγόρασε από την ΑΒΓ στην παραγωγή σκυροδέματος. Από την πώληση της παραγωγής της, η ΧΨΖ πραγματοποίησε ένα κέρδος € 25.000.

Εάν η συναλλαγή είχε γίνει μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, η κατανομή του κέρδους θα ήταν 60% στον κατασκευαστή τσιμέντου και 40% στον παραγωγό του σκυροδέματος.

Προσδιορίστε το εισόδημα της ΑΒΓ.

### **III. Σχόλια**

**(Πολ. 1097/2014)**

#### Επιλογή Μεθόδου

Οι παραδοσιακές μέθοδοι προτιμώνται

#### Συγκριτικά Στοιχεία

**α) εσωτερικά**, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της κρινόμενης επιχείρησης με μια ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την κρινόμενη επιχείρηση με μια ανεξάρτητη επιχείρηση και

**β) εξωτερικά**, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων προς την κρινόμενη επιχείρηση.

#### Συγκρίσιμες Συναλλαγές

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

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

**α.** τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών, όπως:

- για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,
- για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η μορφή της συναλλαγής (πώληση ή παραχώρηση χρήσης), το είδος του άυλου περιουσιακού στοιχείου, η διάρκεια και η έκταση της νομικής προστασίας, τα προσδοκώμενα οφέλη από τη χρήση αυτών,
- για τις υπηρεσίες, η φύση και η έκταση παρεχόμενων υπηρεσιών.

**β.** οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια, εξοπλισμός, άυλα, κλπ) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης (functional analysis) που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης.

**γ.** οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια, κλπ).

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

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

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

Σε περίπτωση που διενεργούνται συναλλαγές που δεν μπορούν να διαχωριστούν από οικονομικής απόψεως, αυτές εξετάζονται ενιαία, τόσο ως προς τη συγκριτική ανάλυση όσο και ως προς την εφαρμογή της μεθόδου καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.



(Πολ. 1142/2015)

#### Προσδιορισμός Συγκρίσιμων Στοιχείων

Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής (μέθοδος CUP): λαμβάνονται τιμές παρόμοιων συναλλαγών μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται το διάστημα διενέργειας της ενδοομιλικής συναλλαγής.

Μέθοδοι περιθωρίων κέρδους: τα περιθώρια συγκρίσιμων επιχειρήσεων των τριών (3) αμέσως προηγούμενων φορολογικών ετών (σταθμισμένος μέσος όρος των περιθωρίων αυτών).

Δεν θα χρησιμοποιούνται τα περιθώρια του φορολογικού έτους στο οποίο διενεργούνται οι συναλλαγές διότι αυτά δεν είναι διαθέσιμα το χρόνο πραγματοποίησης των συγκεκριμένων συναλλαγών.

Οι τιμές και τα περιθώρια κέρδους δεν μπορεί να είναι εκτός του αποδεκτού εύρους.

Θα χρησιμοποιούνται δεδομένα που είναι διαθέσιμα, από οποιαδήποτε πηγή

#### Επιλογή Τιμής

Αποδεκτές τιμές ή περιθώρια κέρδους:

$$Q_1 < T \text{ ή } ΠΚ \leq Q_3$$

#### Παράδειγμα 9

Έστω ότι από την έρευνα που έγινε προέκυψαν οι παρακάτω δώδεκα τιμές:

54, 56, 57, 59, 61, 62, 63, 65, 67, 69, 71, 74

Προσδιορίστε τις αποδεκτές τιμές