Ενδοομιλικές Συναλλαγές (το «transfer pricing»)

Κατερίνα Πέρρου[1]

1. Τι είναι το "transfer pricing»;

Πολυεθνικός όμιλος, ας πούμε η ΥΦΗΛΙΟΣ ΑΕ, κατασκευάζει ένα προϊόν στη χώρα Α, που είναι πλούσια σε πρώτες ύλες, και το πωλεί στην αγορά της χώρας Γ. Η ΥΦΗΛΙΟΣ ΑΕ έχει τρεις θυγατρικές εταιρείες: την «Παραγωγή ΑΕ», που έχει την έδρα της στη χώρα Α και η οποία χρησιμοποιεί τις πρώτες ύλες στη χώρα που βρίσκεται και παράγει το προϊόν· την «Παράδεισος ΑΕ», η οποία είναι εγκατεστημένη σε μια χώρα με μηδενικό φορολογικό συντελεστή, τη χώρα Β· και την «Διανομή ΑΕ» που είναι εγκατεστημένη στη χώρα Γ και διαθέτει τα προϊόντα που κατασκευάζει η «Παραγωγή ΑΕ» στην αγορά της χώρας Γ. Η «Παραγωγή ΑΕ» πωλεί τα έτοιμα προϊόντα που παράγει στην «Παράδεισος ΑΕ», έναντι πολύ χαμηλού τιμήματος. Η «Παράδεισος ΑΕ» μεταπωλεί τα ίδια αυτά προϊόντα στην «Διανομή ΑΕ» σε πολύ υψηλή τιμή, σχεδόν ίση με τη λιανική τιμή πώλησης των προϊόντων αυτών στην αγορά της χώρας Γ. Η «Διανομή ΑΕ» πωλεί τα προϊόντα σε πελάτες της στη χώρα Γ, στην αγοραία τιμή. Οι χώρες Α και Γ δεν έχουν χαμηλό ή προνομιακό συντελεστή φορολόγησης των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Οι συναλλασσόμενες εταιρείες είναι συνδεδεμένες μεταξύ τους.[2] Οι συναλλαγές μεταξύ των εταιρειών «Παραγωγή ΑΕ» και «Παράδεισος ΑΕ» αφενός, και των εταιρειών

---

[1] Δικηγόρος, PhD (London), Επιστημονική Συνεργάτης Νομικής Σχολής Αθηνών, μεταδιδακτορική ερευνήτρια IBFD. Οι απόψεις που διατυπώνονται είναι αυστηρά προσωπικές και δεν εκπροσωπούν ούτε καθ' οιονδήποτε τρόπο δεσμεύουν τους οργανισμούς στους οποίους ανήκει η συγγραφέας. Σχόλια και παρατηρήσεις ευπρόσδεκτα στη διεύθυνση: kperrou@law.uoa.gr.

[2] Η έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και του ομίλου επιχειρήσεων δεν ταυτίζεται, βλ. *Α. Τσουρουφλή*, Η ενδοομιλική τιμολόγηση (Transfer Pricing), Νομική Βιβλιοθήκη 2010, σελ.6 με περαιτέρω παραπομπές. Η έννοια των συνδεδεμένων προσώπων δίδεται στο άρθρο 2 περ. ζ' ΚΦΕ και αποτελεί μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο του αντίστοιχου ορισμού που δίδεται στο άρθρο 9 της Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ. Σύμφωνα με το άρθρο 2 περ. ζ ΚΦΕ 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:*

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

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου

«Παράδεισος ΑΕ» και «Διανομή ΑΕ», χαρακτηρίζονται «ενδοομιλικές συναλλαγές» και από μόνες τους δεν αποτελούν πρόβλημα. Πρόβλημα είναι δυνατόν να δημιουργήσει όμως, και μάλιστα πολυδιάστατο, η *τιμολόγηση* (το «pricing») αυτών των ενδοομιλικών συναλλαγών.[3]

Όπως χαρακτηριστικά σημειώνεται, ο όρος «transfer prices» απλά αναφέρεται στην τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών και δεν περιέχει καμία αναφορά ούτε και σχετίζεται με τη φορολογία.[4] Ωστόσο ενδέχεται να δημιουργηθεί πρόβλημα στο πεδίο της φορολογίας. Ειδικότερα, από τη σκοπιά του φορολογικού δικαίου το πρόβλημα εντοπίζεται στην μεταφορά κερδών από τη μια χώρα στην άλλη, κατά τρόπο ώστε ο πολυεθνικός όμιλος να επιτυγχάνει σημαντική εξοικονόμηση φόρων σε βάρος των φορολογικών εσόδων των άλλων χωρών.[5]

Στο παράδειγμα της ΥΦΗΛΙΟΣ ΑΕ, η χαμηλή τιμή μεταβίβασης («transfer price»)[6] στη συναλλαγή μεταξύ των εταιρειών «Παραγωγή ΑΕ» και «Παράδεισος ΑΕ», εφόσον αυτή δεν

ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης 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.» Η έννοια των συνδεδεμένων προσώπων είναι ευρύτερη της έννοιας του «ομίλου» αφού, όπως προκύπτει από τον ορισμό των συνδεδεμένων προσώπων οι εταιρείες μέλη ενός ομίλου είναι είναι σε κάθε περίπτωση συνδεδεμένα πρόσωπα ενώ δεν συνιστούν όλες οι περιπτώσεις συνδεδεμένων προσώπων όμιλο επιχειρήσεων· βλ. και τις παρατηρήσεις Α. Τσουρουφλή, ο.π. σελ. 6-7.

[3] Όπως ορθά παρατηρεί ο Τσουρουφλής, ό.π. σελ. 5, είναι εσφαλμένη η αντίληψη που συχνά καλλιεργείται στην κοινή γνώμη και ταυτίζει την ενδοομιλική τιμολόγηση με φορολογική ή άλλου είδους παραβατικότητα.

[4] Αντίθετα υπάρχει εκτεταμένη βιβλιογραφία στο πεδίο της λογιστικής, βλ. αναλυτικά σε *A. Miller & L. Oats,* Principles of international taxation, Bloomsbury Professional, 2012, σελ. 415 επ.

[5] Χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι η πρώτη (αν και ανεπιτυχής) απόπειρα παγκοσμίως για την εισαγωγή κανόνων transfer pricing έλαβε χώρα στο Ηνωμένο Βασίλειο το 1915, μετά την ήττα των φορολογικών αρχών στην υπόθεση *Stanley v The Gramophone and Typewriter Ltd [1908]*, οπότε και αναγκάστηκαν να αναγνωρίσουν ότι δεν φορολογούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο όλα τα κέρδη τα οποία πραγματοποιούσε ένας όμιλος με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο. Η νομοθεσία του 1915 προέβλεπε την φορολόγηση του αλλοδαπού προσώπου στο ΗΒ στην περίπτωση που η συμπεριφορά των συναλλασσομένων είχε ως αποτέλεσμα να καταλείπεται στην εδρεύουσα στο ΗΒ εταιρεία μικρότερο κέρδος από αυτό που θα αναμενόταν για την επιχείρηση· οι διατάξεις αυτές του 1915 είχαν περιορισμένη χρησιμότητα, ως διαδικαστικού περιεχομένου διατάξεις και εγκαταλήφθηκαν ως τη δεκατία του 1950, οπότε και εισήχθη σχετική νομοθεσία για το transfer pricing στο ΗΒ · βλ. *J. Henshall*, Global Transfer Pricing: Principles and Practice, Bloomsbury Professional 2016, σελ. 3.

[6] Ο Τσουρουφλής, ό.π., σελ. 8, ελλείψει ισοδύναμου όρου στην ελληνική γλώσσα, προτείνει για την απόδοση του όρου «transfer price» τον όρο «τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής», ώστε να είναι εμφανής και η ενδοομιλική

ανταποκρίνεται στην αγοραία, δημιουργεί τεχνητά, χαμηλότερα κέρδη στην «Παραγωγή ΑΕ» και συνεπώς χαμηλότερα φορολογικά έσοδα για τη χώρα Α. Αντίθετα, η υψηλή τιμή μεταβίβασης στη συναλλαγή μεταξύ των εταιρειών «Παράδεισος ΑΕ» και «Διανομή ΑΕ», εφόσον, αυτή δεν ανταποκρίνεται στην αγοραία, δημιουργεί, τεχνητά, χαμηλότερα κέρδη για την «Διανομή ΑΕ» και χαμηλότερα φορολογικά έσοδα για την χώρα Γ. Το κέρδος από την εξοικονόμηση των φόρων με τους οποίους θα επιβαρυνόταν η ΥΦΗΛΙΟΣ ΑΕ στις χώρες Α και Γ (μέσω της φορολόγησης των κερδών των θυγατρικών της στις χώρες αυτές) μετατρέπεται σε κέρδος της «Παράδεισος ΑΕ», στη χώρα Β, όπου παραμένει αφορολόγητο, προς όφελος, συνολικά, της ΥΦΗΛΙΟΣ ΑΕ, εις βάρος των Α και Γ.

Αυτήν την πρακτική καλούνται να αντιμετωπίσουν οι φορολογικοί κανόνες για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών, οι κανόνες, δηλαδή, για το «transfer pricing». Το «transfer pricing» θα μπορούσε να ορισθεί ως το σύνολο των κανόνων με τους οποίους τίθεται ένα πρότυπο αποτίμησης ώστε να διασφαλίζεται ότι το ποσό που χρεώνεται στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων είναι εύλογο.[7]

Οι ευκαιρίες για την χειραγώγηση των τιμών μεταβίβασης που συμφωνούνται για τις ενδοομιλικές συναλλαγές πολλαπλασιάστηκαν με την εξάπλωση των πολυεθνικών ομίλων και τον συνδυασμό δυο δεδομένων που δημιουργούν μια ασυμμετρία. Το πρώτο είναι ότι η φορολογική εξουσία έχει όρια, με την έννοια ότι η φορολογική νομοθεσία εφαρμόζεται μόνο εντός των γεωγραφικών ορίων της κάθε χώρας ενώ η επιχειρηματική δραστηριότητα δεν γνωρίζει σύνορα, αφού ένας πολυεθνικός όμιλος έχει παρουσία σε περισσότερες χώρες. Το δεύτερο είναι ότι το υποκείμενο της φορολογίας είναι το πρόσωπο, και ειδικότερα το εκάστοτε νομικό πρόσωπο και το κέρδος από τη δραστηριότητά του, η δραστηριότητα όμως του ομίλου μπορεί να αναλύεται σε πολλές επιμέρους λειτουργίες, οι οποίες εκτείνονται και διασπώνται, ταυτόχρονα, μεταξύ περισσότερων χωρών και περισσότερων νομικών προσώπων. Ελλείψει ενός ενιαίου παγκόσμιου φορολογικού συστήματος, η φορολόγησή του ομίλου, συνολικά, ως ένα πρόσωπο με μια (παγκόσμια) δραστηριότητα, είναι πρακτικά αδύνατη.[8] Με αυτά τα δεδομένα το περισσότερο που μπορεί να γίνει είναι τα κέρδη αυτά να αποδοθούν, μέσω κοινών

διάσταση της συναλλαγής αντί του όρου «τιμή μεταβίβασης». Στην παρούσα μελέτη χρησιμοποιούνται και οι δυο όροι εξίσου.

[7] Βλ. τον ορισμό που δίδεται σε *J. Henshall*, ibid, σελ. 1: *"transfer pricing relates to a valuation standard imposed in multinationals by governments to ensure that the amount charged between related parties, when they transact, is fair"*.

[8] Βλ. και *J. Henshall*, ibid, σελ. 1-2.

κανόνων που συμφωνούνται και εφαρμόζονται ενιαία, στις χώρες και στις οντότητες που τα δημιουργούν, και να φορολογηθούν αναλόγως.

Οι κανόνες για τις ενδοομιλικές συναλλαγές ενδιαφέρουν εξίσου τις αναπτυσσόμενες και τις ανεπτυγμένες οικονομίες, καθώς η μεταφορά των κερδών μέσω του transfer pricing λαμβάνει χώρα μεταξύ χωρών με υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές (είτε ανεπτυγμένες είτε αναπτυσσόμενες) προς χώρες με ιδιαίτερα χαμηλό ή και μηδενικό φορολογικό συντελεστή. Στο παράδειγμα της ΥΦΗΛΙΟΣ ΑΕ, το πρόβλημα δημιουργείται τόσο στη χώρα Α όσο και στη χώρα Γ. Αυτό έχει ιδιαίτερη σημασία, καθώς η διασυνοριακή μεταφορά κερδών απαιτεί αυξημένη συνεργασία των φορολογικών αρχών διαφορετικών χωρών προκειμένου να επιτυγχάνεται η δίκαιη φορολόγηση των εταιρικών κερδών, εκεί που αυτά δημιουργούνται, χωρίς ταυτόχρονα να δημιουργούνται εμπόδια στο διεθνές εμπόριο από την υπερφορολόγηση των διεθνών συναλλαγών.[9]

Στις επόμενες ενότητες θα παρουσιασθούν συνοπτικά, κατά σειρά, η έννοια της αρχής των ίσων αποστάσεων, ως τρόπος για την ορθή τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών (υπό 2), η εξέλιξη των κανόνων για τις ενδοομιλικές συναλλαγές στην Ελλάδα (υπό 3) και κάποιοι προβληματισμοί σχετικά με τις τελευταίες εξελίξεις στο πεδίο του transfer pricing διεθνώς (υπό 4).

2. Η αρχή των ίσων αποστάσεων: δίκαιη φορολόγηση των κερδών εκεί που δημιουργούνται

Κεντρική θέση στο σύστημα των κανόνων για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών κατέχει η έννοια της αρχής των ίσων αποστάσεων.[10] Η αρχή των ίσων αποστάσεων ορίζεται στο άρθρο 50 παρ. 1 ΚΦΕ, σύμφωνα με το οποίο:

> *«Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου*

[9] Βλ. χαρακτηριστικά τα σχόλια στην παράγραφο 7 της Εισαγωγής σε OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, (εφεξής 2017 OECD TP Guidelines) σελ. 16, όπου αναφέρεται ότι *"these international taxation principles have been chosen by OECD member countries as serving the dual objectives of securing the appropriate tax base in each jurisdiction and avoiding double taxation, thereby minimising conflict between tax administrations and promoting international trade and investment"*.

[10] Με τον όρο «αρχή των ίσων αποστάσεων» αποδίδεται στα ελληνικά ο όρος «arm's length principle»· για ζητήματα ορολογίας καθώς και τη χρήση του όρου στην ελληνική φορολογικη νομοθεσία προ της θέσεως σε ισχύ του Ν. 4172/2013, βλ. *Α. Τσουρουφλή*, ό.π., σελ. 26 και επ.

2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.»

Η διάταξη αυτή αποτελεί μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο του αντίστοιχου ορισμού που βρίσκεται στο άρθρο 9 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ.[11] Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 50, οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.[12] Η αρχή των ίσων αποστάσεων, μέσω της υιοθέτησής της από τον ΟΟΣΑ και της εξάπλωσής της, στη συνέχεια, στην εσωτερική νομοθεσία πολλών κρατών, έχει επικρατήσει και αποτελεί σήμερα διεθνώς αναγνωρισμένο στάνταρ για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών.[13]

Η αρχή των ίσων αποστάσεων έχει στη βάση της μια υπόθεση οικονομικής φύσεως,[14] σύμφωνα με την οποία δυο ανεξάρτητοι μεταξύ τους συναλλασσόμενοι επιδιώκουν στις

---

[11] Σύμφωνα με το Γλωσσάρι που περιέχεται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές (2017 OECD TP Guidelines) η αρχή των ίσων αποστάσεων («arm's length principle») ορίζεται ως εξής: «*the international standard that OECD member countries have agreed should be used for determining transfer prices for tax purposes. It is set forth in Article 9 of the OECD Model Tax Convention as follows: where "conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly"*. Βλ. και παράγραφο 1.6 OECD TP Guidelines (2017). Η αρχή των ίσων αποστάσεων είναι το αντικείμενο της ανάλυσης στο Κεφάλαιο Ι των κατευθυντηρίων γραμμών του ΟΟΣΑ.

Γενικά για το ρόλο του ΟΟΣΑ στην εξέλιξη των κανόνων transfer pricing βλ. *A. Miller & L. Oats*, Principles of international taxation, ό.π., σελ. 420 επ.

[12] Μόλις πρόσφατα (Ιούλιος 2017) δημοσιεύθηκε η τελευταία έκδοση των κατευθυντηρίων γραμμών του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές, OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris.

[13] Βλ. χαρακτηριστικά και τη σχετική συζήτηση στο κείμενο των κατευθυντηρίων γραμμών του ΟΟΣΑ σε OECD TP Guidelines (2017), παράγραφος 1.1, «*arm's length principle (..) is the international transfer pricing standard that OECD member countries have agreed should be used for tax purposes by MNE groups and tax administrations*." Βλ. επίσης την αναφορά στην παράγραφο 1.8 των κατευθυντηρίων γραμμών του ΟΟΣΑ.

[14] Βλ. OECD TP Guidelines (2017), παράγραφος 1.2.

συναλλαγές τους ο καθένας να μεγιστοποιήσει το κέρδος του και μέσω της διαδικασίας αυτής επιτυγχάνεται μια συμφωνία που συνήθως αντιπροσωπεύει την ισορροπία των αντιτιθέμενων συμφερόντων των δυο συμβαλλομένων και το εύλογο κέρδος ή όφελος που καθένα από τα δυο μέρη αναμένεται να αποκομίσει όταν συνάπτει μια σύμβαση, αναλόγως των λειτουργιών που το καθένα επιτελεί, των περιουσιακών στοιχείων τα οποία εκμεταλλεύεται και των κινδύνων τους οποίους αναλαμβάνει.[15] Λόγω των ειδικών συνθηκών που επικρατούν στο ελεγχόμενο περιβάλλον των ενδοομιλικών συναλλαγών η ισορροπία αυτή είναι εύκολο να διαταραχθεί. Ακριβώς σε αυτή τη βάση στηρίζεται και η κεντρική έννοια της αρχής των ίσων αποστάσεων, η οποία δεν είναι άλλη από τη σύγκριση[16] μεταξύ συναλλαγών που λαμβάνουν χώρα σε ελεγχόμενο περιβάλλον («controlled transactions»), αυτό των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, και συναλλαγών που λαμβάνουν χώρα σε μη ελεγχόμενο περιβάλλον, ήτοι μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων («uncontrolled transactions»).[17]

Η αρχή των ίσων αποστάσεων, παρόλες τις αδυναμίες της και την δυσκολία στην εφαρμογή της,[18] θεωρείται, από τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ, ως η πλέον κατάλληλη αρχή για τον προσδιορισμό των τιμών στις ενδοομιλικές συναλλαγές καθώς θεωρείται ότι επιτυγχάνει την σε μεγαλύτερο βαθμό προσέγγιση με αυτό που θα ίσχυε στις συναλλαγές υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Πράγματι, το γεγονός ότι με την αρχή των ίσων αποστάσεων αναπαράγονται ικανοποιητικά οι συνθήκες της αγοράς και η λειτουργία του ανταγωνισμού στο ελεγχόμενο περιβάλλον των συνδεδεμένων επιχειρήσεων προσδίδει στην αρχή των ίσων αποστάσεων ένα πολύ ισχυρό θεωρητικό θεμέλιο.[19]

Ακόμα και το γεγονός ότι σε ορισμένες περιπτώσεις δεν είναι πρακτικά εύκολο να εφαρμοσθεί, δεν της στερεί καθόλου από την ευρεία αποδοχή που απολαύει εκ μέρους των

---

[15] Βλ. και τη σχετική συζήτηση σε *J. Henshall*, ό.π., σελ. 5.

[16] OECD TP Guidelines (2017), παράγραφος 1.8 και αναλυτικότερα στο Κεφάλαιο ΙΙΙ περί συγκρισιμότητας.

[17] Για τους όρους «controlled transactions» και «uncontrolled transactions» και τη σύγχυση που ενδεχομένως δημιουργείται με τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου από την χρήση της ακριβούς μετάφρασής τους στην ελληνική γλώσσα ως «ελεγχόμενες» και «μη ελεγχόμενες» συναλλαγές, αντίστοιχα, βλ. Α. Τσουρουφλή, ό.π., σελ. 8-9, ο οποίος προκρίνει τη χρήση των όρων «συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων» (ή «ενδοομιλικη συναλλαγή») και «συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων» (ή «συναλλαγή υπό συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού»).

[18] Βλ. OECD TP Guidelines (2017), παράγραφοι 1.11 επ., βλ. επίσης την κριτική σε Α. Τσουρουφλή, ό.π., σελ. 29 επ.

[19] OECD TP Guidelines (2017), παράγραφος 1.14. Βλ. και την ανάλυση σε Α. Τσουρουφλή, ό.π., σελ. 28-29.

φορολογικών αρχών, η οποία οφείλεται, μεταξύ άλλων και στο γεγονός ότι με την εφαρμογή της αρχής αυτής αποδίδονται κέρδη που κρίνονται ικανοποιητικά από τις φορολογικές αρχές.

Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών και κατ' επέκταση των κερδών των συνδεδεμένων εταιρειών (κυρίως των εταιρειών μελών πολυεθνικών ομίλων) εξασφαλίζει την, σε γενικές γραμμές, ίση μεταχείριση των εταιρειών αυτών και των ομίλων στους οποίους ανήκουν με τις ανεξάρτητες (ομοειδείς) επιχειρήσεις. Με το να εξομοιώνονται, για σκοπούς φορολογίας, οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις με τις ανεξάρτητες αποφεύγεται η δημιουργία φορολογικών μειονεκτημάτων ή πλεονεκτημάτων τα οποία θα νόθευαν τον ανταγωνισμό μεταξύ των επιχειρήσεων.[20]

Με την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων λαμβάνεται υπόψη η οικονομική πραγματικότητα της κάθε εταιρείας μέλος του ομίλου (και γενικότερα κάθε συνδεδεμένης επιχείρησης) καθώς στο πλαίσιο της εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων αναλύονται και αξιολογούνται τα ειδικότερα χαρακτηριστικά της υπόψη επιχείρησης τα οποία συγκρίνονται με ένα αντικειμενικό μέγεθος: τις συνθήκες της αγοράς.[21] Τυχόν απομάκρυνση από το ισχυρό θεωρητικό θεμέλιο της αρχής των ίσων αποστάσεων θα έθετε σε κίνδυνο την ευρεία συναίνεση που έχει επιτευχθεί σε επίπεδο φορολογικών διοικήσεων παγκοσμίως, αυξάνοντας τον κίνδυνο διπλής φορολόγησης.[22]

Η εναλλακτική που έχει προταθεί αντί της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι η μέθοδος του συνολικού επιμερισμού βάσει μαθηματικού τύπου, γνωστή διεθνώς με τον όρο global formulary apportionment.[23] Με τη μέθοδο αυτή επιχειρείται η κατανομή των κερδών ενός ομίλου στις επιμέρους συνιστώσες του στη βάση ενός μαθηματικού τύπου με τη χρήση ενός, κατάλληλου, ανάλογα με τη δραστηριότητα της επιχείρησης, κλειδιού επιμερισμού.

Για τους σκοπούς της μεθόδου αυτής ο όμιλος λαμβάνεται ως ενιαία οντότητα και δεν λαμβάνονται υπόψη τα επιμέρους νομικά πρόσωπα ή οντότητες από τις οποίες αποτελείται. Σχηματικά, η εφαρμογή της μεθόδου αυτής περιλαμβάνει τρία στάδια: στο πρώτο στάδιο προσδιορίζονται οι συνιστώσες εκείνες του ομίλου που περιλαμβάνονται στον όμιλο και μεταξύ των οποίων θα γίνει ο επιμερισμός των παγκοσμίων κερδών του ομίλου. Στο δεύτερο στάδιο προσδιορίζονται κατά τρόπο ακριβή τα παγκόσμια κέρδη του ομίλου τα οποία

[20] OECD TP Guidelines (2017), παράγραφος 1.8.

[21] OECD TP Guidelines (2017), παράγραφος 1.14.

[22] OECD TP Guidelines (2017), παράγραφος 1.15.

[23] OECD TP Guidelines (2017), παράγραφος 1.16 επ. Βλ. επίσης την περιγραφή και σχολιασμό σε Α. Τσουρουφλή, ό.π., σελ. 55 επ. καθώς και την ανάλυση σε *A. Miller & L. Oats*, ό.π., σελ. 469 επ.

πρόκειται να επιμερισθούν μεταξύ των μελών του. Στο τρίτο στάδιο, τέλος, προσδιορίζεται ο μαθηματικός τύπος που θα χρησιμοποιηθεί για τον επιμερισμό των κερδών. Για τους σκοπούς του επιμερισμού των κερδών ο μαθηματικός τύπος είναι δυνατόν να λαμβάνει υπόψη του παραμέτρους ή συνδυασμό παραμέτρων όπως το κόστος, τα περιουσιακά στοιχεία, τη μισθοδοσία και τις πωλήσεις.[24]

Η μέθοδος αυτή δεν είναι αποδεκτή από τον ΟΟΣΑ.[25] Η κριτική που της ασκείται είναι πως για την απόδοση των κερδών σε κάθε συνιστώσα του ομίλου, και κατ' επέκταση στις διάφορες χώρες, βασίζεται σε μια τεχνητή και μηχανιστική προσέγγιση που δεν έχει καμία σχέση με την οικονομική πραγματικότητα. Οι πρακτικές δυσκολίες εξάλλου για την εφαρμογή της την καθιστούν μάλλον ουτοπική: απαιτείται ευρύτατη συναίνεση μεταξύ των κρατών στα οποία δραστηριοποιείται ένας όμιλος ώστε τα κέρδη, ή το κόστος, ή άλλα κρίσιμα οικονομικά μεγέθη, να υπολογίζονται με τον ίδιο τρόπο σε όλες τις εμπλεκόμενες χώρες. Απαιτείται, επιπλέον, συμφωνία των κρατών σχετικά με τον ορισμό των συνδεδεμένων επιχειρήσεων καθώς και με το κλειδί επιμερισμού των κερδών.[26]

Εκτός από τις πρακτικές δυσκολίες που αντιμετωπίζει η συντονισμένη εφαρμογή της μεθόδου αυτής από τις επιμέρους χώρες στις οποίες δραστηριοποιείται ένας όμιλος, το βασικό της μειονέκτημα είναι ότι και μέσω αυτής της μεθόδου δεν αποφεύγεται αποτελεσματικά η χειραγώγηση της εμφάνισης των κερδών στην χώρα με τον επιθυμητό φορολογικό συντελεστή.[27] Πράγματι, αν το κλειδί για τον επιμερισμό είναι ο αριθμός του προσωπικού που απασχολεί κάθε οντότητα ή το ύψος των πωλήσεων ή συνδυασμός αυτών, εύκολα θα μπορούσε κανείς να οργανώσει κατά τέτοιο τρόπο τη δομή του ομίλου ώστε οι κρίσιμες παράμετροι να εντοπίζονται εκεί που επιβάλει η ιδιωτική βούληση και όχι εκεί που πράγματι δημιουργείται η αξία η οποία δημιουργεί με τη σειρά της τα κέρδη για τον όμιλο.

---

[24] Η μέθοδος αυτή δεν έχει εφαρμοσθεί σε διασυνοριακό επίπεδο μέχρι σήμερα αν και κάποιες φορολογικές διοικήσεις τη χρησιμοποιούν σε τοπικό επίπεδο, βλ. OECD TP Guidelines (2017), παράγραφος 1.16 επ.

[25] Βλ. OECD TP Guidelines (2017), παράγραφος 1.15, όπου αναφέρεται χαρακτηριστικά ότι *"global formulary apportionment, sometimes mentioned as a possible alternative, would not be acceptable in theory, implementation, or practice*". Βλ. ωστόσο επιχειρήματα υπέρ της μεθόδου του επιμερισμού των κερδών βάσει μαθηματικού τύπου και την πρόταση για αντικατάσταση της αρχής των ίσων αποστάσεων από αυτήν σε *R.S. Avi-Yonah & I. Benshalom,* Formulary Apportionment – Myths and Prospects: Promoting Better International Tax Policies by Utilizing the Misunderstood and Under-Theorized Formulary Alternative, 3 World Tax J. (2011), Journals IBFD.

[26] βλ. OECD TP Guidelines (2017), παράγραφος 1.22.

[27] Βλ. OECD TP Guidelines (2017), παράγραφος 1.23.

Συμπερασματικά, σε διεθνές επίπεδο είναι κομβικής σημασίας το γεγονός ότι παρά την κριτική που ασκείται στην αρχή των ίσων αποστάσεων,[28] τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ μόλις πρόσφατα, στην τελευταία έκδοση των κατευθυντηρίων γραμμών για τις ενδοομιλικές συναλλαγές, επαναβεβαίωσαν με τον πιο κατηγορηματικό τρόπο την αποδοχή της αρχής των ίσων αποστάσεων ως τη μόνη αρχή που είναι αποδεκτή για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών, απορρίπτοντας την εναλλακτική της μεθόδου επιμερισμού των κερδών βάσει μαθηματικού τύπου.[29]

3. Η εξέλιξη των κανόνων για τις ενδοομιλικές συναλλαγές στην Ελλάδα

Όσον αφορά την εξέλιξη των κανόνων για τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις στην Ελλάδα σκόπιμο είναι να διακρίνουμε, σε γενικές γραμμές, δυο περιόδους: το διάστημα προ της θέσεως σε ισχύ των Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και το διάστημα μετά την θέση αυτών σε ισχύ.

3.1 Οι διατάξεις πριν τον ΚΦΕ (Ν. 4172/2013) και τον ΚΦΔ (Ν. 4174/2013)[30]

Οι κανόνες για τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις περιλαμβάνονταν στο άρθρο 39 του ν. 2238/1994. Στην αρχική του μορφή και έως την πρώτη σημαντική τροποποίηση αυτού το 2009, το άρθρο 39 έφερε τον τίτλο «υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις» και δεν είναι υπερβολή να ειπωθεί ότι δεν είχε εφαρμοστεί στην πράξη.[31]

Η διάταξη καταλάμβανε στο πεδίο εφαρμογής της τις συναλλαγές μεταξύ αλλοδαπών και ημεδαπών επιχειρήσεων εκ των οποίων η ημεδαπή τελούσε υπό τον έλεγχο της αλλοδαπής, καθώς και τις συναλλαγές μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων, εφόσον υπήρχε σχέση άμεσης ή

[28] Βλ. για παράδειγμα την ανάλυση σχετικά με το αν ο ΟΟΣΑ έχει δίκαιο στο να επιμένει στην υιοθέτηση της αρχής των ίσων αποστάσεων σε *A. Miller & L. Oats,* ό.π., σελ. 468.

[29] Βλ. OECD TP Guidelines (2017), παράγραφος 1.32. Βλ. ωστόσο, ειδικότερα για την ΕΕ, την πρόταση για χρήση της μεθόδου αυτής στο πλαίσιο της πρότασης για την υιοθέτηση της Κοινής Ενοποιημένης Φορολογικής Βάσης για τη φορολόγηση των ομίλων που δραστηριοποιούνται εντός ΕΕ σε *E. Röder*, Proposal for an Enhanced CCTB as Alternative to a CCCTB with Formulary Apportionment, 4 World Tax J. (2012), Journals IBFD.

[30] Για αναλυτική παρουσίας του πλέγματος των διατάξεων αυτών υπό τον προϊσχύσαντα ΚΦΕ, (Ν. 2238/1994) βλ. *K. Perrou*, Transfer Pricing Legislation and Introduction of Advance Pricing Agreements, 20 Intl. Transfer Pricing J. 4 (2013), Journals IBFD.

[31] Για ειδικότερα θέματα επί των διατάξεων του Ν. 2238/1994 για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών βλ. *Κ. Σαββαΐδου & Α. Μάλλιου,* Η πρακτική του καθορισμού της τιμής των συναλλαγών (transfer pricing) ως μέθοδος περιορισμού της φοροδιαφυγής ή/και της φοροαποφυγής, αναφορικά με τα άϋλα αγαθά στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο, Δ.Φ.Ν., 2007, σελ.1221-1243 και *Κ. Σαββαΐδου,* Κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, Δ.Φ.Ν., 2009, σελ.922-950.

έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου. Η υπερτιμολόγηση ή υποτιμολόγηση διαπιστωνόταν όταν το τίμημα ή η αμοιβή για αγοραπωλησίες αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, κατά περίπτωση, μεταξύ των συνδεομένων προσώπων οριζόταν «*σε ποσό αδικαιολόγητα ανώτερο ή κατώτερο από εκείνο που θα είχε συμφωνηθεί αν η συναλλαγή γινόταν με άλλη επιχείρηση κάτω από τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά κατά το χρόνο πραγματοποίησης της».*

Το άρθρο 39 του ν. 2238/1994 τροποποιήθηκε στη συνέχεια και διαδοχικά με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 3775/2009, το οποίο έφερε τον τίτλο «*Διόρθωση κερδών σε περίπτωση διαπίστωσης τιμολογιακών αποκλίσεων*», με το άρθρο 11 παρ. 13 του Ν. 3842/2010, το άρθρο 11 του Ν. 4110/2013 και το άρθρο 64 παρ. 3 του Ν. 4170/2013. Μέσα από την εξέλιξη αυτή το περιεχόμενο της ρύθμισης εγκατέλειψε την έννοια των «υπερτιμολογήσεων» και «υποτιμολογήσεων» και, προσαρμοζόμενο στα διεθνώς ισχύοντα, υιοθέτησε την αρχή των ίσων αποστάσεων και τις σχετικές κατευθυντήριες οδηγίες για τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις του ΟΟΣΑ.

Μετά τις αλλαγές που επήλθαν κυρίως με το Ν. 4110/2013, το άρθρο 39 πλέον έφερε τον τίτλο «διόρθωση κερδών τιμολογήσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων» και με αυτό αφενός τίθετο ο κανόνας της εφαρμογής αρχής των ίσων αποστάσεων ενώ αφετέρου περιλαμβανόταν και ο ορισμός των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.[32] Οι αλλαγές με το ν. 4110/2013 αποσκοπούσαν στην απλοποίηση και εκσυγχρονισμό της νομοθεσίας για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και κάλυπταν συναλλαγές που είχαν λάβει χώρα από την 1-1-2012 και μετά. Η νέα αυτή νομοθεσία ήλθε να αντικαταστήσει το παλαιό, αποσπασματικό καθεστώς για τους κανόνες τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών που ήταν ως τότε διασπασμένο στα δυο, μεταξύ νομοθεσίας που προερχόταν από το Υπουργείο Ανάπτυξης και νομοθεσίας που προερχόταν από το Υπουργείο Οικονομικών.

Πράγματι, μέχρι την θέση σε ισχύ των αλλαγών που επήλθαν με το Ν. 4110/2013 εφαρμόζονταν, σωρευτικά αλλά ξεχωριστά το καθένα, δύο παράλληλα καθεστώτα ενδοομιλικών συναλλαγών. Το πρώτο, που είχε θεσπισθεί με το Ν. 3728/2008, παρακολουθείτο από τις υπηρεσίες του Υπουργείου Ανάπτυξης, ενώ το δεύτερο, που

[32] Διατάξεις σχετικές με το αντικείμενο των τιμολογήσεων ενδοομιλικών συναλλαγών περιλαμβάνονταν στον ν. 2238/1994 και στα εξής, σχετικά με το άρθρο 39 αυτού, άρθρα: με το άρθρο 39Α ορίζονταν οι κανόνες τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών και τα πρόστιμα για τη μη συμμόρφωση ή πλημμελή συμμόρφωση με τους κανόνες αυτούς· το άρθρο 39Β καθόριζε τις περιπτώσεις που κρινόταν ότι οι τιμές των ενδοομιλικών τιμολογήσεων δεν ήταν τεκμηριωμένες καθώς και τις συνέπειες σε μια τέτοια περίπτωση· τέλος, στο άρθρο 39Γ προβλεπόταν η καθιέρωση της προέγκρισης των ενδοομιλικών τιμολογήσεων.

περιλαμβανόταν στο άρθρο 39 του ν. 2238/1994, όπως αυτό είχε τροποποιηθεί από τον νόμο 3775/2009, τελούσε υπό την ευθύνη του Υπουργείου Οικονομικών. Είναι προφανές ότι η ύπαρξη δύο παράλληλων καθεστώτων που προέβλεπαν σχεδόν τις ίδιες υποχρεώσεις (με μικρές διαφορές μεταξύ τους που καθιστούσαν τα πράγματα πιο περίπλοκα) αλλά εξυπηρετούσαν διαφορετικούς σκοπούς (ζητήματα της αγοράς, αφενός, φορολογικά ζητήματα, αφετέρου) δημιουργούσε ανασφάλεια δικαίου και μεγάλο διοικητικό βάρος τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για τις υπηρεσίες που ήταν επιφορτισμένες με την εφαρμογή και τον έλεγχο των εν λόγω διατάξεων.[33]

Μετά την υιοθέτηση του Ν. 4110/2013, πλέον η αρμοδιότητα για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών ανατέθηκε αποκλειστικά στις φορολογικές αρχές και το άρθρο 26 του Ν. 3728/2008 καταργήθηκε.[34] Όλες οι απαιτήσεις τεκμηρίωσης σχετικά με την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών προβλέπονταν, ως την 1-1-2014, οπότε και έπαψε να ισχύει, στον Ν. 2238/1994.[35]

3.2 Οι διατάξεις υπό τον ΚΦΕ και ΚΦΔ (ισχύς από 1-1-2014)

Από την 1η Ιανουαρίου 2014, οπότε τέθηκαν σε ισχύ ο ΚΦΕ (Ν. 4172/2013) και ο ΚΦΔ (Ν. 4174/2013) οι υποχρεώσεις των φορολογουμένων σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, περιλαμβάνονται στα άρθρα 50 και 51 ΚΦΕ, ενώ όσον αφορά τις διαδικαστικές υποχρεώσεις και διαδικασίες γενικά, περιλαμβάνονται στα άρθρα 21 και 22 ΚΦΔ. Ειδικότερα, όσον αφορά τις ουσιαστικές διατάξεις, αφενός με το άρθρο

---

[33] Η ταυτόχρονη εφαρμογή δύο καθεστώτων ενδοομιλικών τιμολογήσεων προκάλεσε αυξημένο κόστος συμμόρφωσης στους φορολογούμενους και υπερβολικό διοικητικό βάρος σε ορισμένες υπηρεσίες του Υπουργείου Ανάπτυξης που δεν είχαν προετοιμαστεί ή δεν είχαν επαρκώς στελεχωθεί για να αντιμετωπίσουν ευαίσθητα ή περίπλοκα ζητήματα ενδοομιλικών συναλλαγών. Ταυτόχρονα, από την κατάσταση αυτή ελάχιστα οφέλη αποκόμισε η φορολογική διοίκηση: δεδομένου ότι οι φορολογικές αρχές δεν είχαν αρμοδιότητα επί της νομοθεσίας που παρακολουθείτο από το Υπουργείο Ανάπτυξης (Ν. 3728/2008), η φορολογική διοίκηση δεν μπόρεσε να χρησιμοποιήσει αποτελεσματικά, για φορολογικούς σκοπούς, τα πορίσματα των ελέγχων που διεξήγαγε το Υπουργείο Ανάπτυξης.

[34] Βλ. άρθρο 11 παρ. 16 του Ν. 4110/2013.

[35] Όπως προαναφέρθηκε, το καθεστώς του Ν. 4110/2013 και οι σχετικοί κανόνες για τις υποχρεώσεις τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών μετά την κατάργηση και του ν. 3728/2008 ισχύουν για την τεκμηρίωση των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν κατά τις λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2012 και θα δηλώνονται από το 2013 και μετά. Με ειδικές διατάξεις ρυθμίστηκε το ζήτημα των εκκρεμών φακέλων οι οποίοι μεταφέρθηκαν από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Ανάπτυξης στις φορολογικές αρχές, στις οποίες ανατέθηκε και ο έλεγχος αυτών.

50 ΚΦΕ καθιερώνεται η αρχή των ίσων αποστάσεων, αφετέρου με το άρθρο 51 ΚΦΕ προβλέπεται η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων και στην περίπτωση εταιρικών αναδιοργανώσεων. Όσον αφορά τις διαδικαστικές διατάξεις, στο μεν άρθρο 21 ΚΦΔ θεμελιώνεται η υποχρέωση κατάρτισης και υποβολής φακέλου τεκμηρίωσης[36] ενώ στο άρθρο 22 ΚΦΔ καθορίζεται το πλαίσιο για την διαδικασία προέγκρισης των ενδοομιλικών τιμολογήσεων (advance price agreement-APA).

Το πλαίσιο αυτό είναι πλήρως εναρμονισμένο με τα διεθνή πρότυπα. [37] Όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση του ΚΦΕ, με το άρθρο 50 καθιερώνεται η υιοθέτηση της αρχής των ίσων αποστάσεων (ανοιχτής αγοράς, πλήρους ανταγωνισμού - Arm's Length Principle) προκειμένου να διαπιστωθεί εάν μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων ή που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, και επηρεάζουν τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών με μεταφορά τους.

Ως προς την εφαρμογή και ερμηνεία των σχετικών κανόνων του άρθρου 50, στην παράγραφο 2 του άρθρου 50 ΚΦΕ γίνεται ρητή παραπομπή στις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Όπως σημειώνεται στην αιτιολογική έκθεση του ΚΦΕ, *«η αρχή των ίσων αποστάσεων καθιερώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Προτύπου Σύμβασης Φορολογικών Συμβάσεων του Ο.Ο.Σ.Α (OECD Model Tax Convention on income and Capital), και αναλύεται λεπτομερώς στο κεφάλαιο Ι των «Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις»*. Καθώς η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ συνοδεύεται και από αναλυτικά ερμηνευτικά σχόλια, θα πρέπει να γίνει δετό ότι η παραπομπή στο άρθρο 9 της Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ περιλαμβάνει και τα σχόλια που την συνοδεύουν.[38] Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις[39] έχουν

---

[36] Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικά με τις υποχρεώσεις του άρθρου 21 ΚΦΔ επιβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 56 ΚΦΔ.

[37] Βλ. σχετικά τα σχόλια σε *K. Perrou*, Decision of the Secretary General for Public Revenue on Transfer Pricing Documentation Rules, 21 Intl. Transfer Pricing J. 6 (2014), Journals IBFD, σελ. 457 επ.

[38] OECD (2015), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris, διαθέσιμο σε http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en.

[39] OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, διαθέσιμο σε http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en.

ως βάση τους την αρχή των ίσων αποστάσεων που υιοθετείται στο άρθρο 9 της Πρότυπης Σύμβασης και αποτελούν περαιτέρω εξειδίκευση και ανάλυση της εφαρμογής της.

Τόσο η πρότυπη σύμβαση του ΟΟΣΑ με τα ερμηνευτικά σχόλια που τη συνοδεύουν όσο και οι Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοίκησης δεν είναι από μόνα τους κείμενα νομικά δεσμευτικά αλλά εντάσσονται στην έννοια του soft law.[40] Όπως σωστά παρατηρείται ωστόσο, τόσο η γενική αποδοχή των κειμένων αυτών από τις φορολογικές διοικήσεις όχι μόνο των κρατών-μελών του ΟΟΣΑ αλλά και αρκετών μη μελών, όσο και από τη Σύσταση του Συμβουλίου του ΟΟΣΑ προς τα μέλη του να ακολουθούν τα κείμενα αυτά τόσο κατά τις διαπραγματεύσεις για τη σύναψη συμβάσεων για την αποφυγή διπλής φορολογίας όσο και κατά την ερμηνεία και εφαρμογή αυτών, ιδρύεται μια, έστω, χαλαρή νομική υποχρέωση, η οποία ωστόσο δεν παύει να είναι υποχρέωση.[41] Για την ελληνική έννομη τάξη η ρητή παραπομπή στα κείμενα αυτά μέσω της παραγράφου 2 του άρθρου 50 ΚΦΕ τα καθιστά υποχρεωτικά εφαρμοστέα κατά την ερμηνεία και εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων από την ελληνική φορολογική διοίκηση.[42]

Δεδομένου ότι τόσο το ίδιο το άρθρο 9 όσο τα σχόλια που συνοδεύουν το άρθρο 9 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ αλλά και οι κατευθυντήριες γραμμές αναθεωρούνται τακτικά και πιθανόν να τροποποιούνται, το ερώτημα που γεννάται είναι σε ποια έκδοση νοείται η παραπομπή αυτή που περιέχεται στο άρθρο 50 παρ. 2 ΚΦΕ: στην έκδοση που ήταν σε ισχύ κατά την θέση σε ισχύ της διάταξης του άρθρου 50 ή στην όποια μεταγενέστερη είναι σε ισχύ κατά το χρόνο εφαρμογής ή ερμηνείας των σχετικών διατάξεων. Η θέση που έχει λάβει η ελληνική φορολογική διοίκηση είναι πως η παραπομπή νοείται στην εκάστοτε ισχύουσα

---

[40] Για τη νομική δεσμευτικότητα που αναπτύσσουν κανόνες soft law βλ. *Ε. Πρεβεδούρου*, Κανόνες soft law στο διοικητικό δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2017.

[41] «A loose legal duty, but a legal duty nonetheless», όπως χαρακτηριστικά έχει ειπωθεί· βλ. E. Reimer & A. Rust (επιμ.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Wolters Kluwer, 2015, τ. 1, σελ. 47 (αρ. περιθ.101) όπου και περαιτέρω παραπομπές.

[42] Βλ. και την ρητή αναφορά στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ στο Κεφάλαιο Ζ της Πολ. 1097/2014 (Φ.Ε.Κ. Β' 883) «*Καθορισμός του ακριβούς περιεχομένου και των στοιχείων που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, στο Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, των περιπτώσεων κατά τις οποίες οι παραπάνω Φάκελοι Τεκμηρίωσης θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, των αποδεκτών μεθόδων καθορισμού τιμών των συναλλαγών και των μεθόδων καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν.4174/2013»*, όπως αντικαταστάθηκε από την Πολ. 1144/2014 (Φ.Ε.Κ. Β' 1374).

έκδοση.[43] Η θέση αυτή φαίνεται κατ' αρχήν είναι ορθή, τόσο δογματικά όσο και από πρακτικής απόψεως· πράγματι, οι νεότερες εκδόσεις ενσωματώνουν κάθε φορά τις νεότερες εξελίξεις και επικαιροποιούνται ανά τακτά διαστήματα, καθιστώντας τα κείμενα αυτά πάντα σύγχρονα με την συνθήκες που επικρατούν στην οικονομία και στην αγορά καθώς και τη φορολογική πραγματικότητα την οποία καλούνται να ρυθμίσουν.[44]

Το πρόβλημα που δημιουργείται έγκειται στο γεγονός ότι, εφόσον δεχόμαστε την νομική, έστω και χαλαρή, δεσμευτικότητα των κειμένων αυτών, πολύ περισσότερο λόγω της ρητής παραπομπής του νόμου σε αυτά, η αποδοχή ότι η παραπομπή νοείται στην εκάστοτε ισχύουσα έκδοση συνεπάγεται την εκχώρηση πρακτικά της εξουσίας νομοθέτησης σε όργανο άλλο από το κοινοβούλιο και μάλιστα όργανο που δεν ανήκει καν στην ελληνική έννομη τάξη, την Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων του ΟΟΣΑ.[45] Εκ του λόγου αυτού θα πρέπει η προσέγγιση των κειμένων αυτών και η ερμηνευτική τους ισχύς, ιδίως των μεταγενέστερων εκδόσεων, να τελεί πάντα υπό την προϋπόθεση ότι οι μεταγενέστερες αλλαγές δεν είναι νομικά σημαντικές, αλλά περιορίζονται σε διευκρινίσεις ή εξειδίκευση των περιεχομένων της έκδοσης που ίσχυε κατά το χρόνο της θέσης σε ισχύ της διάταξης του άρθρου 50 ΚΦΕ, η οποία περιέχει την παραπομπή.

4. Προκλήσεις για το μέλλον

Η αύξηση των διασυνοριακών συναλλαγών και η αύξηση των ευκαιριών που δημιουργούνται για χειραγώγηση των κερδών των πολυεθνικών ομίλων οδήγηση στην

---

[43] Βλ. για παράδειγμα το Κεφάλαιο Ζ της Πολ. 1097/2014 (Φ.Ε.Κ. Β' 883), ό.π., όπου αναφέρεται ρητώς ότι *«για την διαπίστωση εφαρμογής της παραπάνω αρχής, λαμβάνονται υπόψη, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε., οι «Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Αρχές (OECD Transfer Pricing Guidelines for Tax Administrations and Multinational Enterprises)», όπως κάθε φορά επικαιροποιούνται (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση 2010)»*. Ήδη στις 10 Ιουλίου 2017 δημοσιεύθηκε νέα, αναθεωρημένη, έκδοση των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές· βλ. υποσημείωση αρ. 12 πιο πάνω και στον ιστότοπο http://www.oecd.org/tax/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm.

[44] Η δυναμική αυτή προσέγγιση, έναντι της στατικής, γίνεται, κατ' αρχάς, δεκτή γενικώς όσον αφορά την ερμηνευτική αξία των σχολίων που συνοδεύουν την Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ, υπό την προϋπόθεση φυσικά ότι οι αλλαγές δεν είναι νομικά σημαντικές, βλ. *M. Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, Linde, 2010, σελ. 45, και *E. Reimer & A. Rust* (επιμ.), ό.π., σελ. 48-49 (αριθ. περιθ. 105-106).

[45] Ομοίως και A. Rust, σε *E. Reimer & A. Rust* (επιμ.), ό.π., σελ. 49 (αριθ. περιθ. 106).

ανάληψη πρωτοβουλίας συνεργασίας εκ μέρους των φορολογικών αρχών για την αντιμετώπιση των φαινομένων μεταφοράς κερδών και διάβρωσης της φορολογικής βάσης.

Το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών (Action Plan on base erosion and profit shifting – BEPS), αναγνωρίζοντας την κρισιμότητα των κανόνων για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών για τη διασυνοριακή μεταφορά κερδών και τη διάβρωση της φορολογικής βάσης, περιέλαβε τρεις δράσεις σχετικά με τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις: τις δράσεις 8 έως 10, υπό τον γενικό τίτλο «ευθυγράμμιση των αποτελεσμάτων της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών με την δημιουργία αξίας»[46] και τη δράση 13 σχετικά με την «τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών και την ανά χώρα αναφορά».[47] Με τις δράσεις αυτές δίδονται οδηγίες για την εφαρμογή των κανόνων για τις ενδοομιλικές συναλλαγές ώστε να εξασφαλίζεται ότι τα αποτελέσματα ευθυγραμμίζονται με τη δημιουργία αξίας σε σχέση με την εκμετάλλευση άυλων περιουσιακών στοιχείων, σε σχέση με τα κεφάλαια και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται καθώς και σε σχέση με άλλες συναλλαγές υψηλού ρίσκου.

Με την ολοκλήρωση του Σχεδίου Δράσης του ΟΟΣΑ οι αλλαγές που περιλαμβάνονται στις επιμέρους μελέτες για τις δράσεις που περιλαμβάνονται σε αυτό συμπεριελήφθησαν στην Πολυμερή Σύμβαση για την εφαρμογή των δράσεων BEPS. [48] Η Πολυμερής Σύμβαση, ως διεθνής σύμβαση η οποία πρόκειται να τροποποιήσει ήδη υπάρχουσες διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, πρόκειται να κατατεθεί στη Βουλή προκειμένου να κυρωθεί κατά τη διαδικασία του άρθρου 28 του Συντάγματος.

Οι δράσεις που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές ωστόσο, κατά το μεγαλύτερο μέρος τους επιφέρουν αλλαγές στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και δεν περιλαμβάνονται στην Πολυμερή Σύμβαση. Οι αλλαγές αυτές ενσωματώθηκαν ήδη στην τελευταία έκδοση των κατευθυντήριων γραμμών η οποία κυκλοφόρησε τον Ιούλιο 2017[49] και δεν προβλέπεται να υποβληθούν προς κύρωση από το κοινοβούλιο, καθώς το κείμενο των κατευθυντήριων γραμμών δεν κυρώνεται με νόμο. Οι αλλαγές που εντοπίζονται στην έκδοση του 2017, ωστόσο, σε σχέση με την προηγούμενη

---

[46] BEPS Actions 8-10, «Aligning transfer pricing outcomes with value creation», διαθέσιμο σε http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm.

[47] BEPS Action 13 «Transfer pricing documentation and country-by-country reporting», διαθέσιμο σε http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm.

[48] *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS* (MLI), η οποία υπογράφηκε και από την Ελλάδα στις 7 Ιουνίου 2017 στο Παρίσι.

[49] Βλ. υποσημείωση 42.

έκδοση των κατευθυντηρίων γραμμών, αυτήν του 2010, είναι τόσο εκτεταμένες και νομικά σημαντικές, που δεν μπορεί να γίνει λόγος για το ίδιο κείμενο πλέον με αυτό του 2010, το οποίο και είχε υπόψη του ο Έλλην νομοθέτης κατά την θέσπιση της διάταξης του άρθρου 50 παρ. 2 ΚΦΕ. Το γεγονός αυτό δημιουργεί σοβαρούς προβληματισμούς για τη δεσμευτικότητα των αλλαγών στους κανόνες τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών που περιλαμβάνονται στην νεότερη έκδοση των κατευθυντηρίων γραμμών όσον αφορά τα έτη προ της δημοσίευσής τους.

Εξίσου προβληματική εμφανίζεται και η εφαρμογή στην ουσία των πορισμάτων των Δράσεων 8-10. Ειδικότερα επισημαίνεται ότι η δυσκολία στην διαπίστωση του τόπου δημιουργίας της αξίας, ώστε τα κέρδη που συνδέονται με αυτήν να φορολογούνται εκεί που δημιουργείται η αξία, αναμένεται να δημιουργήσει αυξημένο αριθμό διενέξεων μεταξύ των φορολογουμένων και των φορολογικών αρχών[50] με τον κίνδυνο της διπλής ή και πολλαπλής φορολόγησης των εταιρικών κερδών να αυξάνεται επίσης.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι στην παρούσα φάση της εξέλιξης των κανόνων αυτών οι αβεβαιότητες είναι περισσότερες από τις βεβαιότητες που έχουμε. Πράγματι, ο βαθμός πολυπλοκότητας και πολλές φορές ασάφειας που διαπιστώνεται δεν επιτρέπει σε κανέναν να πει με βεβαιότητα με πόση επιτυχία θα αντιμετωπισθούν οι προκλήσεις αυτές, μικρό μέρος μόνο των οποίων εθίγη στην παρούσα μελέτη και μάλιστα πολύ συνοπτικά.[51] Το σίγουρο είναι ότι αφορούν εξίσου και τις δυο εμπλεκόμενες πλευρές: και τους πολυεθνικούς ομίλους και τις φορολογικές αρχές.

---

[50] Βλ. ενδεικτικά *T. Welty-M. Thomas-L. Gavioli-C. Lowell,* Preparing for a tsunami of international tax disputes, Tax Notes International, 21 Dec 2015, διαθέσιμο σε http://files.mwe.com/files/Uploads/Documents/Pubs/80ti1047-Welty_Thomas_Gavioli_Lowell.pdf.

[51] Η παρούσα μελέτη δεν θίγει, για παράδειγα, τα προβλήματα που δημιουργεί η υποχρέωση σύνταξης αναφοράς ανά χώρα και η αναμενόμενη (ευρεία) δημοσιοποίηση των δεδομένων που θα περιλαμβάνονται στις εν λόγω αναφορές· βλ. ενδεικτικά την απόφαση της ΕΕ για πρόταση οδηγίας με την οποία προβλέπεται η δημοσιοποίηση των αναφορών και η οποία πρόσφατα εγκρίθηκε από την αρμόδια επιτροπή στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο (διαθέσιμο σε http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/595867/EPRS_BRI(2017)595867_EN.pdf) και τις αντιδράσεις εκ μέρους της Ένωσης των Ευρωπαϊκών Εμπορικών και Βιομηχανικών Επιμελητηρίων σχετικά με το πόση διαφάνεια απαιτείται και με ποιο κόστος (το έγγραφο θέσεων διαθέσιμο σε http://www.eurochambres.eu/custom/EUROCHAMBRES_Position_Paper_on_disclosure_of_income_tax_information-2016-00150-01.pdf).