

Ρύθμιση ζητημάτων transfer pricing στο Ελληνικό και Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο

Νομοθετικές προσεγγίσεις και πρακτικές εφαρμογές

ΜΙΧΑΛΗ ΤΣΙΡΙΚΟΥ, Δικηγόρου, LL.M. (UCL) - Φορολογικού Σύμβουλου Deloitte & Touche
ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Δ. ΖΑΦΕΙΡΟΠΟΥΛΟΥ, Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, Προέδρου της Επιτροπής
Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ)

Το ζήτημα του transfer pricing τόσο στις συναλλακτικές σχέσεις μεταξύ «συνδεδεμένων» ημεδαπών επιχειρήσεων όσο και στις συναλλαγές τους με αλλοδαπές επιχειρήσεις ρυθμίζεται νομοθετικά στο ελληνικό δίκαιο με το άρθρο 39 του Ν 2238/1994. Η παρούσα μελέτη σκοπεύει καταρχήν σε μια κριτική προσέγγιση της ανωτέρω διάταξης καθώς και των δυσχερειών που ανακύπτουν κατά την πρακτική εφαρμογή της και στη συνέχεια προβαίνει σε μια συνοπτική ανάλυση των αναλόγων ρυθμίσεων που τίθενται στις Διεθνείς Συμβάσεις για την Αποφυγή Φορολογίας (άρθρο 9 του Προτύπου του ΟΟΣΑ) αλλά και στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας (90/436/ΕΟΚ). Τελικά, καταδεικνύονται οι αδυναμίες της ισχύουσας διάταξης και παρατίθενται προτάσεις για την νομοθετική αναμόρφωση της κατά τρόπο που θα επιτρέψει τη συστηματικά ορθή και αποτελεσματική αντιμετώπιση των φορολογικών θεμάτων που γεννώνται από τις τιμολογήσεις συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων επί τη βύσει της αρχής «arm's length».

Ι. Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Το ζήτημα του transfer pricing έγκειται ουσιαστικά στον καθορισμό του τιμήματος ή ανταλλάγματος που χρεώνουν συνδεδεμένες επιχειρήσεις στις μεταξύ τους συναλλακτικές σχέσεις είτε σε εθνικό είτε σε διεθνές επίπεδο.¹ Αν και ο ανωτέρω ορισμός της έννοιας transfer pricing είναι κατ' αρχήν ουδέτερος από πλευράς φορολογίας, αφού ουσιαστικά περιγράφει την πραγματική αναγκαιότητα για την εξεύρεση του ορθού τιμήματος χρεώσεων μεταξύ διαφορετικών εταιριών στα πλαίσια της εταιρικής διάρθρωσης πολυεθνικών ομίλων, η χρησιμοποίηση του ως εργαλείου φορολογικού σχεδιασμού με σκοπό την ελαχιστοποίηση της φορολογικής επιβάρυνσης ενός πολυεθνικού (ή και εθνικού) ομίλου εταιριών σε ενοποιημένο επίπεδο έχει απασχολήσει ιδιαίτερα τόσο τον ΟΟΣΑ,² την Ευρωπαϊκή Ένωση³ και τις φορολογικές αρχές των περισσότερων ευρωπαϊκών κρατών,⁴ όσο και τη διεθνή επιστημονική βιβλιογραφία φορολογικού δικαίου⁵ αλλά και

προηγούμενων Εκθέσεων του 1979 και 1984). Βλ. και σχετική έρευνα στα πλαίσια του Μοντέλου Σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολογίας του ΟΗΕ από Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters, (10th Meeting), «Transfer Pricing, History C State of the Art C Perspectives», United Nations Secretariat, 2001.

1. Ο ορισμός της έννοιας «transfer price» από οικονομικής απόψεως περιγράφεται ως το «ποσό που χρεώνεται από ένα μέρος ενός οργανισμού για ένα προϊόν ή μια υπηρεσία που παρέχει σε ένα άλλο μέρος του ίδιου οργανισμού» («the amount charged by one segment of an organization for a product or service that it supplies to another segment of the same organization»), *Horngren T. Charles - Sundem L. Gary*, «Introduction to management accounting», σελ. 336, 9η έκδοση, Prentice Hall International Inc.
2. Βλ. Committee on Fiscal Affairs of the OECD (Working Party No. 6), «Transfer Pricing and Multinational Enterprises», 1979, Committee on Fiscal Affairs of the OECD, «Three Taxation Issues», 1984, OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators, loose-leaf, από Ιούλιο 1995 (οι Guidelines αποτελούν ουσιαστικά το αποτέλεσμα της εργασίας της Task Force Working Party No. 6 της Committee on Fiscal Affairs του ΟΟΣΑ για τον εκσυγχρονισμό και την ενοποίηση των δύο

3. Βλ. κυρίως, την Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διαιτησίας (Arbitration Convention) 90/436/ΕΟΚ, αλλά και European Commission, «Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation» (Ruding Report), Βρυξέλλες, 1992, European Commission Staff Working Paper, «Company Taxation in the Internal Market», Brussels, 2001 (SEC/2001/1681), τμήμα ΙΙΙ (5), σελ. 255 επ. Εξάλλου η σημασία που αποδίδει στα ζητήματα transfer pricing από την Ευρωπαϊκή Ένωση καταδεικνύεται και από τη σύσταση του EU Joint Transfer Pricing Forum (με βάση τα Council Conclusions της 11.4.2002) το οποίο και αποσκοπεί στην επίτευξη μιας εναρμονισμένης εφαρμογής των κανόνων transfer pricing στην ΕΕ.
4. Βλ. ενδεικτικά για το Ηνωμένο Βασίλειο, Inland Revenue, «Penalties and the New Transfer Pricing Legislation», IR Tax Bulletin, τεύχος 38, 12/1998, σελ. 603, Inland Revenue, «Transfer Pricing and the Arbitration Convention», IR Tax Bulletin, τεύχος 31, 10/1997, σελ. 465.
5. Βλ. ενδεικτικά, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 60b, «Allocation of expenses in international arm's length transactions of related companies», 1975, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 77a, «Transfer Pricing in the absence of comparable market prices», Cancun, 1992, *Plasschaert S.*, «Transfer pricing and Taxation», United Nations Library on Transnational Corporations, Vol. 14, *Sol Piccioto*, «International Business Taxation», Weidenfeld and Nicolson, London, σελ. 171 επ., *Turner R.*, «Study on Transfer Pricing», Working Paper 96-10, Technical Committee on Business Taxation, Toronto, 1996, *Swartz Jonathan S.*, «Current issues in Transfer Pricing», Taxline Annual Review 1999/00, Institute of Chartered Accountants for England and Wales (Tax Faculty), Κεφάλαιο 6, *Benke, R.L.Jr. - Edwards, J.D.*, «Transfer Pricing: Techniques and Uses», Management Accounting, 6/1980, σελ. 44 επ., *Hamaekers H.*, «The arm's length princi-

τις διοικήσεις των πολυεθνικών επιχειρήσεων.⁶

Σκοπός της παρούσας ανάλυσης είναι αρχικά να καταδειχθεί η σημασία και το εύρος του ζητήματος, να επιχειρηθεί μια ερμηνευτική προσέγγιση των ισχυουσών διατάξεων του Ελληνικού φορολογικού δικαίου που τυγχάνουν εφαρμογής στα θέματα transfer pricing, να διαγραφεί η τεχνική αντιμετώπιση των σχετικών θεμάτων επί τη βάση των πορισμάτων και των οδηγιών του ΟΟΣΑ και της Ευρωπαϊκής Ένωσης και, τελικά, να εξαχθούν συμπεράσματα σχετικά με τη λειτουργία και αποτελεσματικότητα της υφιστάμενης εσωτερικής νομοθεσίας.

II. Προβληματική του ζητήματος

Το όλο ζήτημα του διεθνούς transfer pricing από απόψεως φορολογίας, βασίζεται ουσιαστικά στην αδυναμία τόσο των εθνικών φορολογικών αρχών όσο και των πολυεθνικών εταιριών να καθορίσουν με ακρίβεια το ποσό του εισοδήματος που κτάται και των εξόδων τα οποία δικαιούται να εκπέσει μια θυγατρική ή συνδεδεμένη επιχείρηση αλλοδαπής εταιρίας ή μια μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής εταιρίας στη χώρα εγκατάστασης της.⁷ Δεδομένης της υιάρχουσας οργανικής, οικονομικής και λειτουργικής σύνδεσης μεταξύ μητρικών-θυγατρικών (ή γενικότερα συνδεδεμένων) εταιριών οι οποίες είναι εγκατεστημένες σε διαφορετικά κράτη καθώς και μεταξύ εταιριών με τις μόνιμες εγκαταστάσεις τους στην αλλοδαπή, δημιουργούνται πραγματικά προβλήματα υπολογισμού του εισοδήματος που δημιουργείται από τις μεταξύ τους συναλλαγές και των εξόδων που πραγματοποιεί κάθε εταιρία ή μόνιμη εγκατάσταση, και άρα του φόρου που δικαιούται να εισπράξει κάθε κράτος από τις συναλλαγές μεταξύ των εταιριών αυτών.

Πραγματικά, στις συναλλαγές μεταξύ ανεξαρτήτων εταιριών οι όροι των εμπορικών και οικονομικών τους σχέσεων (δηλαδή οι τιμές πώλησεως προϊόντων ή/και παροχής υπηρεσιών, οι όροι χρηματοδότησης κ.τ.λ.) ορίζονται κατά τεκμήριο από τις συνθήκες της αγοράς. Αντιθέτως οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων υπηρεσιών είναι δυνατό να επηρεάζονται και από άλλους παράγοντες οι οποίοι αφορούν τις υποκείμενες μεταξύ τους σχέσεις. Οι παράγοντες αυτοί μπορούν να αφορούν είτε στο σχεδιασμό της εμπορικής τους δραστηριότητας σε επίπεδο ομίλου (π.χ. στρατηγικός σχεδιασμός επέκτασης στα πλαίσια ομίλου εταιριών, έμμεση χρηματοδότηση μητρικών από θυγατρικές εταιρίες - ή και αντιθέτως - με αντίστοιχη προσαρμογή τιμών πώλησεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών κ.τ.λ.), είτε στην προσπάθεια τους να μειώσουν την ολική φορολογική επιβάρυνση των εμπορικών δραστηριοτήτων τους (π.χ. μετατόπιση κερδών σε θυγατρικές εταιρίες εγκατεστημένες σε κράτη με ευνοϊκό φορολογικό περιβάλλον, μείωση δασμολογικών επιβαρύνσεων κ.τ.λ.), είτε και σε εξωγενείς παράγοντες (π.χ. ύπαρξη νομοθεσίας διατίμησης σε κάποιο κράτος, προσπάθεια μετατόπισης της κερδοφορίας στο επίπεδο της μητρικής εταιρίας ιδιαίτερα σε περίπτωση εισηγμένων εταιριών κ.τ.λ.). Εξάλλου το ζήτημα του transfer pricing τίθεται για αντίστοιχους λόγους και στα πλαίσια εγχώριων συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων που εδρεύουν στο ίδιο κράτος (π.χ. μετατόπιση φορολογητέων κερδών από κερδοφόρα επιχείρηση σε συνδεδεμένη της επιχείρηση με μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές).

III. Ορισμός και εφαρμογή της αρχής «Arm's length»

Προκειμένου, λοιπόν, να αντιμετωπιστούν τα ζητήματα τα οποία ανακύπτουν από την αναγκαιότητα καθορισμού τιμών transfer pricing στις συναλλακτικές σχέσεις συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ώστε να επιτευχθεί μια ορθολογική και συνεπής κατανομή του εισοδήματος που προκύπτει από τις μεταξύ τους σχέσεις μεταξύ των διαφορετικών κρατών εγκατάστασης τους, έχει διεθνώς επικρατήσει η εφαρμογή της αρχής «arm's length».⁸

ple and the role of comparables», Bulletin for International Fiscal Documentation, 12/1992, *Lodin Sven-Olof*, «Current transfer pricing issues - Documentation requirements under US and foreign tax laws - a comparison between the US regulations and the OECD transfer pricing guidelines», Tax Notes International, 12/1998.

6. Σύμφωνα με την έρευνα της Ernst & Young, «Transfer Pricing 1999 Global Survey: Practices, Perceptions and Trends for 2000 and beyond», η οποία διενεργήθηκε σε 19 κράτη και έλαβαν μέρος 582 μητρικές εταιρίες και 124 εταιρίες θυγατρικές αλλοδαπών, το ζήτημα transfer pricing θεωρήθηκε από τις επιχειρήσεις ως το πλέον σημαντικό θέμα διεθνούς φορολογικού δικαίου για το μέλλον.
7. Βλ. OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators, loose-leaf, από Ιούλιο 1995, Preface, παρ. 2.
8. Βλ. OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators, loose-leaf, από Ιούλιο 1995, Κεφάλαιο I, Α. Η ίδια αρχή υπάρχει επίσης και στο Μοντέλο του ΟΗΕ για Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Αναπτυγμένων και Αναπτυσσόμενων Κρατών. (Model United Nations Double Taxation Convention between Developed and Developing Nations). Επισημαίνεται, όμως ότι η αρχή arm's length δεν αποτελεί τη μοναδική εναλλακτική για την αντιμετώπιση των σχετικών θεμάτων, καθώς, πέρα από αυτή, έχει προταθεί θεωρητικά αλλά και εφαρμοστεί στην πράξη η αρχή της παγκόσμιας κατ' αποκοπή κατανομής («global formula apportionment»). Με βάση αυτή την προσέγγιση το συνολικό εισόδημα πολυεθνικών εταιριών θα πρέπει να κατανέμεται μεταξύ των εγκαταστάσεων τους σε περισσότερες χώρες με βάση μια προκαθορισμένη φόρμουλα. Κατά συνέπεια, για την εφαρμογή της ανωτέρω αρχής θα πρέπει αρχικά να προσδιορισθούν ποιες ακριβώς συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις ενός πολυεθνικού ομίλου εταιριών θα περιληφθούν στον υπολογισμό, να υπολογιστούν με ακρίβεια τα συνολικά φορολογητέα κέρδη τους που προκύπτουν στα διαφορετικά κράτη εγκατάστασης τους (η παγκόσμια δηλαδή φορολογητέα βάση τους) και τελικά να υπολογιστεί η φόρμουλα με βάση την οποία θα κατανεμηθούν τα παγκόσμια αυτά κέρδη του ομίλου μεταξύ των κρατών εγκατάστασης των εταιριών και μόνιμων εγκαταστάσεων που διατηρεί στα διάφορα κράτη. Προκύπτει, λοιπόν σαφώς από τα ανωτέρω ότι η πρακτική εφαρμογή της τεχνικής αυτής προϋποθέτει την προηγούμενη συμφωνία των Φορολογικών Αρχών όλων των κρατών στα οποία δραστηριοποιείται ένας πολυεθνικός όμιλος εταιριών, τη δυνατότητα υπολογισμού των φορολογητέων κερδών που προκύπτουν σε κάθε κράτος με παρόμοιο (αν όχι πανομοιότυπο τρόπο) και την πρακτική δυνατότητα υπολογισμού μιας αντικειμενικής φόρμουλας κατανομής των κερδών. Βλ. *Fiona Beveridge*, «The treatment and taxation of foreign investment under international law (towards international disciplines)», Manchester University Press, σελ. 80 επ., *W. Hellerstein* «Are days of World Unitary taxation by States Limited?», Journal of taxation (72), σελ.

Ο βασικός ορισμός της αρχής arm's length⁹ διατυπώνεται στο άρθρο 9 παρ. 1 του Μοντέλου της Σύμβασης του ΟΟΣΑ για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος και Κεφαλαίου (στο εξής αναφερόμενου ως Μοντέλου του ΟΟΣΑ), καθιερώνοντας στην ουσία ένα πλάσμα δικαίου για σκοπούς φορολογίας στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών. Πραγματικά, η αρχή arm's length βασίζεται στη μη αναγνώριση των (πολλές φορές υπαρκτών και οικονομικά δικαιολογημένων) ιδιαίτερων εμπορικών και οικονομικών συνθηκών οι οποίες συχνά καθορίζουν τους όρους των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων και στην τεκμαρτή εξομοίωση των συναλλαγών συνδεδεμένων επιχειρήσεων με τις αντίστοιχες μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Πρακτική εφαρμογή της αρχής arm's length μπορεί να γίνει σε κάθε είδους συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ή συναλλαγές μεταξύ εταιριών και μονίμων εγκαταστάσεων τους σε άλλα κράτη οι οποίες είναι δυνατό να αφορούν σε πωλήσεις αγαθών, παροχές υπηρεσιών, μεταβιβάσεις ή παραχωρήσεις χρήσης δικαιωμάτων,¹⁰ χρηματοδοτήσεις κ.λπ. Ιδιαίτερη σημασία, επίσης, έχει η εφαρμογή της αρχής σε περιπτώσεις ισχνής κεφαλαιοποίησης (thin capitalization) συνδεδεμένων επιχειρήσεων (όταν δηλαδή η μητρική εταιρία χρηματοδοτεί τη θυγατρική της μέσω αμέσου ή έμμεσου δανεισμού και όχι αυξάνοντας την κεφαλαιουχική της συμμετοχή στην τελευταία -debt financing). Σε τέτοιες περιπτώσεις είναι δυνατό οι φορολογικές αρχές του κράτους εγκατάστασης της θυγατρικής επιχείρησης (εφόσον υπάρχει σχετική εθνική νομοθεσία) όχι μόνο να αναπροσαρμόσουν τους όρους δανειοδότησης μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων αλλά και να αμφισβητήσουν την ίδια τη συμφωνία δανειοδότησης, χαρακτηρίζοντας την ως εν τοις πράγμασι εισφορά στο μετοχικό κεφάλαιο της θυγατρικής εταιρίας, έτσι ώστε το εισόδημα από τόκους το οποίο θα αποκτούσε η μητρική επιχείρηση να χαρακτηρίζεται πλέον ως συγκεκριμένη διανομή μερισμάτων από τη θυγατρική εταιρία.¹¹ Πρέπει όμως να επισημανθεί ότι, μετά την απόφαση C-324/2000 (Lankhorst - Hohorst GmbH)¹² του ΔΕΚ, η νομιμότητα εθνικών διατάξεων που θεωρούν την πληρωμή τόκων από θυγατρική εταιρία εγκατεστημένη σε χώρα της ΕΕ προς μητρική της εταιρία σε άλλο Κράτος Μέλος ως συγκεκριμένη διανομή μερισμάτων, είναι τουλάχιστο αμφίβολη από πλευράς Ευρωπαϊκού Δικαίου.¹³

Εξάλλου, πέρα από αυτές τις πρωτογενείς διορθώσεις στην κατανομή φορολογητέου εισοδήματος μεταξύ των διαφορετικών κρατών εγκατάστασης συνδεδεμένων επιχειρήσεων, υπάρχει και το ζήτημα των δευτερογενών διορθώσεων. Σε περίπτωση, δηλαδή, που οι συναλλακτικές σχέσεις μεταξύ δυο συνδεδεμένων επιχειρήσεων παραβιάζουν την αρχή arm's length τότε παρά την πρωτογενή διόρθωση των φορολογητέων εισοδημάτων τους, στην πράξη τα πραγματικά έσοδα τα οποία θα έπρεπε να κτάται η κάθε επιχείρηση έχουν ήδη μεταβιβαστεί με βάση του αρχικούς όρους της συναλλαγής τους. Αντίθετα, αν είχε εξ' αρχής εφαρμοστεί η αρχή arm's length στις μεταξύ τους σχέσεις τότε δεν θα είχαμε μόνο μια λογιστική αύξηση του φορολογητέου εισοδήματος της μιας επιχείρησης αλλά και την πραγματική ύπαρξη των χρηματικών ποσών (τα οποία μεταφέρθηκαν λόγω transfer pricing στην αντιουμβαλλόμενη της) στην εταιρική της περιουσία. Κατά συνέπεια, όταν στη συνέχεια

τα χρηματικά αυτά μεταβιβάζονταν από τη μια στην άλλη ως π.χ. μερίσματα, δικαιώματα, ή δάνεια θα υπάγονταν, πιθανώς, σε παρακράτηση φόρου (ή κάποια άλλη φορολογική επιβάρυνση).¹⁴ Οι εθνικές νομοθεσίες που προβλέπουν τη δυνατότητα αυτοτελούς φορολόγησης ή παρακρατήσεως φόρου επί τεκμαρτών τόκων, μερισμάτων ή δικαιωμάτων σε αντίστοιχες περιπτώσεις, δίνουν ουσιαστικά τη δυνατότητα στις φορολογικές του αρχές να προβαίνουν σε δευτερογενείς διορθώσεις transfer pricing.

Τελικά, πέρα από τα ανωτέρω ζητήματα τα οποία σχετίζονται με τις εφαρμογές της αρχής arm's length στη φορολογία εισοδήματος συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ενδιαφέρον παρουσιάζει και η εφαρμογή τους σε επί των λοιπών φορολογιών.¹⁵

172, 1990, *R.M. Hammer*, «Will the Arm's length Standard Stand the test of Time? The Specter of Apportionment», σελ. 201 (επ.), σε H.H. Alpert και Kees Van Raad (eds) *Essays on International Taxation*, 1993, OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators*, Ιούλιος 1995, Κεφάλαιο III, C). Και *Ανγητίδη*, εις ΔικΑΕ τόμος 1, 2002, Εισαγωγικό Μέρος, VII, σελ. 270, αλλά και *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee*, «Towards an Internal Market without tax obstacles - A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities», Brussels, (COM/2001/582), σελ. 15, *Plasschaert Sylvain*, «An EU Tax on the consolidated profits of Multinational Enterprises», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 1997, σελ. 2 επ., *McLure C. E. - Weiner J.M.*, «Deciding whether the European Union should adopt formula apportionment of company income» σε *Cnossen Sjbren* (editor), *Taxing capital income in the European Union - Issues and options for reform*, Oxford University Press, 2000, σελ. 243 επ., *Schwartz S. Jonathan*, «European Commission Strategy for Company Taxation in the European Community», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 2002, σελ. 215 επ.

9. βλ. OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators*, Ιούλιος 1995, Κεφάλαιο I, B, 1.6). Βλ. και σχετικό λήμμα σε *IBFD* (ed. Barry Larking), «*International Tax Glossary*», 4η Έκδοση, 2001.
10. Ο όρος δικαιώματα χρησιμοποιείται με την έννοια που ορίζεται στο άρθρο 10 παρ. 2 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ.
11. Βλ. OECD Committee on Fiscal Affairs' *Report on Thin Capitalization*, 1986 καθώς και τα Σχόλια στο άρθρο 9 του Μοντέλου Σύμβασης του ΟΟΣΑ παρ. 1.3., αλλά και σχετική Παρατήρηση των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής στο συγκεκριμένο άρθρο των σχολίων.
12. Απόφαση C-324/2000, της 12.12.2002, Συλλογή ΔΕΚ 2002 I-11779.
13. Βλ. και *Confederation Fiscale Europeenne*, «Comments on ECJ, Lankhorst - Hohorst GmbH, C-324/00», Βρυξέλλες, 27.3.2003.
14. Βλ. Σχόλια στο άρθρο 9 του Μοντέλου Σύμβασης του ΟΟΣΑ παρ. 2.8.-9. *Cahiers de Droit Fiscal International*, IFA Congress Seminar Series, Vol. 19b, «Secondary adjustments and related aspects of transfer pricing corrections», 1994.
15. Βλ. *Juan Martin Jovanovich*, «Customs Valuation and Transfer Pricing. Is it possible to harmonize Customs and Tax rules?», *Kluwer Academic Publishers*, 2001, *Masui Yoshihiro*, «Transfer Pricing and Customs Duties», *Bulletin For International Fiscal Documentation*, 1996, σελ. 315.

IV. Αντιμετώπιση ζητημάτων transfer pricing στο Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο

Η βασική διάταξη η οποία ρυθμίζει τα ζητήματα transfer pricing στο Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο είναι το άρθρο 39 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων (ΚΦΕ).¹⁶ Κατωτέρω θα επιχειρηθεί μια ανάλυση των όρων εφαρμογής της διάταξης αυτής καθώς και των συνεπειών τις οποίες προβλέπει.

A. Προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 39 του Ν 2238/1994

1. Υποκειμενικές προϋποθέσεις - Καθορισμός οικονομικά ή/και διοικητικά συνδεδεμένων επιχειρήσεων

α. Ημεδαπή επιχείρηση - Αλλοδαπή επιχείρηση

Σύμφωνα με το άρθρο 39 παρ. 2 (α) του ΚΦΕ, όσον αφορά συναλλαγές μεταξύ ημεδαπής και αλλοδαπής επιχείρησης, οι διατάξεις περί υπερτιμολογήσεων - υποτιμολογήσεων εφαρμόζονται εφόσον η ημεδαπή εταιρία τελεί υπό τον έλεγχο της αλλοδαπής λόγω συμμετοχής της τελευταίας είτε στο κεφάλαιο της ημεδαπής είτε στη διοίκηση της.

Απαραίτητη, λοιπόν, προϋπόθεση εφαρμογής της εν λόγω διάταξης - σε αντιδιαστολή προς το άρθρο 39 παρ. 2 (β) ΚΦΕ, το άρθρο 9 παρ. 1 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ και το άρθρο 4 παρ. 1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Διαιτησίας (90/436/ΕΟΚ)- είναι η ύπαρξη κεφαλαιουχικού ή διοικητικού ελέγχου χωρίς όμως να τίθενται συγκεκριμένοι ποιοτικοί ή ποσοτικοί περιορισμοί όσον αφορά το βαθμό της συμμετοχικής ή διοικητικής σύνδεσης μεταξύ της αλλοδαπής και ημεδαπής επιχείρησης ο οποίος και θα απολήγει, κατά τεκμήριο, στον έλεγχο της μιας από την άλλη.¹⁷ Προκύπτει, λοιπόν, ότι δεν επιβάλλεται να υπάρχει πλειοψηφική συμμετοχή της μιας εταιρίας στο κεφάλαιο, στα δικαιώματα ψήφων ή στα εταιρικά όργανα διοίκησης της άλλης προκειμένου να πληρούται το κριτήριο του ελέγχου, αλλά και εξ αντιδιαστολής συνάγεται ότι μόνη η ύπαρξη πραγματικής, de facto σύνδεσης¹⁸ ή συμβατικής σύνδεσης¹⁹ δεν αρκεί για την εφαρμογή του άρθρου 39 παρ. 2 (α) του ΚΦΕ αν δε συνοδεύεται από κάποια συμμετοχή στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρίας. Υποστηρίζεται, δηλαδή, εδώ ότι ως συμμετοχή της μιας εταιρίας στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση της άλλης για την εφαρμογή της εν λόγω διάταξης νοείται μόνο η άμεση τέτοια συμμετοχή και μόνο στις περιπτώσεις που αυτή είναι ικανή (ανεξαρτήτως αριθμού ή ποσοστού), με βάση τα ad hoc πραγματικά περιστατικά, να απολήξει στον πραγματικό έλεγχο της μιας από την άλλη.

Σύμφωνα με την νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του θέματος, η ύπαρξη σχέσεως μητρικής-θυγατρικής μεταξύ αλλοδαπής και ημεδαπής εταιρίας είναι αρκετή για την πλήρωση της προϋποθέσεως του ελέγχου που απαιτεί το άρθρο 39 παρ. 1 (α) του ΚΦΕ.²⁰ Η ύπαρξη όμως ελέγχου, κρίθηκε ότι υπάρχει ακόμη και σε περιπτώσεις συναλλαγών μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων μεταξύ των οποίων δεν υπάρχει οιαδήποτε άμεση κεφαλαιουχική ή διοικητική σχέση, αλλά ανήκουν σε ένα ευρύ-

τερο όμιλο εταιριών (πρόκειται στην ουσία περί οριζοντίως συνδεδεμένων εταιριών),²¹ χωρίς όμως κάποια ειδική αιτιολογία όσον αφορά το θέμα του ελέγχου μεταξύ των εταιριών, ενώ σε άλλη απόφαση²² είχε κριθεί ότι απαιτείται μεν άμεση συμμετοχή της μιας επιχείρησης στο κεφάλαιο ή άλλης, πλην όμως ακόμη και στην περίπτωση ελλείψεως αυτής το κριτήριο του ελέγχου καλύπτεται από τη συμμετοχή στα διοικητικά όργανα της μιας εταιρίας των ίδιων φυσικών προσώπων που μετέχουν στα διοικητικά όργανα της άλλης. Οι ανωτέρω αποφάσεις επικεντρώνονται κυρίως στην ανάλυση του αντικειμενικού πεδίου εφαρμογής του άρθρου 39 παρ. 1 ΚΦΕ, κάνοντας μια διασταλτική ερμηνεία του άρθρου 39 παρ. 2 (α) χωρίς όμως να διαλαμβάνουν κάποια ειδική αιτιολογία ως προς το συγκεκριμένο ζήτημα.

16. Όσον αφορά την αναλογική εφαρμογή του άρθρου αυτού στη φορολογία νομικών προσώπων βλ. άρθρο 105 παρ. 10 περ. α' του Ν 2238/1994.

17. Το άρθρο 39 παρ. 2 (α) του ΚΦΕ δεν χρησιμοποιεί μια περιοριστική απαρίθμηση συγκεκριμένων κριτηρίων ως το (μεταγενέστερο) άρθρο 42ε του ΚΝ 2190/1920 αλλά ούτε υιοθετεί τον όρο συνδεδεμένες επιχειρήσεις όπως το άρθρο 9 του Μοντέλου ΟΟΣΑ. (Βλ. *Αυγητίδη*, εις ΔικΑΕ τόμος 1, 2002, Εισαγωγικό Μέρος, VII, σελ. 262 επ., όπου και περαιτέρω παραπομπές, καθώς και *Hopt J. Klaus*, «Ευρωπαϊκό Δίκαιο των συνδεδεμένων επιχειρήσεων» -απόδοση Γ.Δ. *Τριανταφυλλάκη*- σε ΔΕΕ, 1999, σελ. 806 επ.) Επισημαίνεται, εξάλλου, ότι το άρθρο 39 παρ. 2 (α) δεν υιοθετεί ούτε τον περιοριστικό ορισμό μητρικών-θυγατρικών εταιριών που διατυπώνεται για την εφαρμογή του Ν 2578/1998 (Οδηγία Ευρωπαϊκού Συμβουλίου 90/435/23.7.1990) βλ. για το θέμα αυτό ενδεικτικά *Fred C. de Hosson*, *The Parent-Subsidiary Directive*, Intertax, 1990, σελ. 414, *Bouzora Dali*, *The Parent-Subsidiary Directive: Denkvit's Lessons*, European Taxation, 1997, σελ. 14, *Mavraganis G.*, «Greece: The implementation of the Mergers and the Parent-Subsidiary Directives and the ratification of the Arbitration Convention», Intertax, Τόμος 22 (1994), σελ. 129, *Nikolopoulos N.*, «The implementation of the Parent-Subsidiary Directive in Greece», EC Tax Review, 2002, σελ. 13.

18. Ο όρος πραγματική σύνδεση χρησιμοποιείται εδώ με την έννοια που ορίζεται από το άρθρο 96 παρ. 1 (β) του ΚΝ 2190/1920 (βλ. *Σωτηρόπουλο*, εις ΔικΑΕ, τόμος 6, 2002, 96, II, σελ. 650), βλ. όμως και αντίθετη ΔΕΦΑΘ 3460/1989.

19. Ο όρος συμβατικός έλεγχος χρησιμοποιείται εδώ με την έννοια που ορίζεται από το άρθρο 96 παρ. 1 (α) του ΚΝ 2190/1920 (βλ. *Γεωργακόπουλο Α.*, *Εταιρίες και Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις*, 1996, σελ. 371 επ., *Σωτηρόπουλο*, εις ΔικΑΕ, τόμος 6, 2002, 96, II, σελ. 649 επ., *Παπαγιάννη Ι.*, Η σύγχρονη προβληματική των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στο ελληνικό δίκαιο επιχειρήσεων και εταιριών, Αρμενόπουλος, 1999, σελ. 1512 επ.).

20. Επισημαίνεται ότι η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας αλλά και των Διοικητικών Δικαστηρίων η οποία αναφέρεται στην παρούσα ανάλυση βασίζεται στις διατάξεις του άρθρου 55 του Ν 1041/1988 οι οποίες ουσιαστικά κωδικοποιήθηκαν στο άρθρο 39 του Ν 2238/1994 (βλ. και *Σταματόπουλο Δ. - Καραβοκύρη Α.*, «Δαπάνες Επιχειρήσεων (Λογιστικές Διαφορές) & Κύρος Βιβλίων», Εκδόσεις Α. Σάκκουλα, 2001, θέμα 556 επ.) Βλ. ΣτΕ 4464/1997, Διδικ, 1999, σελ. 458, ΣτΕ 825/1995, ΔΕΕ 1995, σελ. 1122 (και σχετικές 824/95 και 826/95)

21. Βλ. ΣτΕ 3803/1988, ΔΦΝ, 1990, σελ. 516 και Λογιστής, 1992, σελ. 680, ΔΕΦΑΘ 80/1990 Λογιστής, 1992, σελ. 681.

22. Βλ. ΔΕΦΑΘ 3460/1989 ΔΦΝ, 1990, σελ. 231.

Μια τέτοια προσέγγιση όμως φαίνεται να διευρύνει υπερβολικά τις προϋποθέσεις οι οποίες τίθενται στο εν λόγω άρθρο, παραγνωρίζοντας τις εννοιολογικές και ουσιαστικές διαφορές των κριτηρίων που τίθενται για την εφαρμογή του στις συναλλαγές μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων από αυτές που θέτει για συναλλαγές μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων το άρθρο 39 παρ. 2 (β) ΚΦΕ.

β. Ημεδαπή επιχείρηση - Ημεδαπή επιχείρηση

Το άρθρο 39 παρ. 2 (β) του Ν 2238/1994 ορίζει ότι προκειμένου περί συναλλαγών μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων, κρίσιμη είναι η ύπαρξη σχέσεως άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής και οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου. Προκύπτει σαφώς από τη διατύπωση του σχετικού άρθρου ότι τα κριτήρια που τίθενται διαφέρουν σημαντικά από τα προαναφερθέντα κριτήρια προκειμένου περί συναλλαγών μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων. Πραγματικά, η πλήρωση του κριτηρίου της (άμεσης ή έμμεσης) ουσιώδους εξάρτησης ή ελέγχου ημεδαπής επιχείρησης από άλλη ημεδαπή επιχείρηση, δεν προϋποθέτει τη συμμετοχή της ελέγχουσας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της ελεγχόμενης, αλλά μπορεί να προκύπτει από τις εν γένει συμβατικές και οικονομικές τους σχέσεις. Κατά συνέπεια, για τη θεμελίωση της ουσιώδους οικονομικής ή διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου μεταξύ δύο ημεδαπών επιχειρήσεων θα πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία των μεταξύ τους σχέσεων, τόσο αυτά που ανάγονται στην εσωτερική κεφαλαιουχική δομή και διοικητική οργάνωση της κάθε επιχείρησης (άμεση ή έμμεση συμμετοχή της μιας στο κεφάλαιο ή/και τη διοίκηση της άλλης²³) όσο και αυτά που αναφέρονται στις μεταξύ των μερών (ή μεταξύ των μερών και κοινών τρίτων προσώπων) συμβατικές και δικαιοπρακτικές σχέσεις στο βαθμό που αυτές είναι πρόσφορες για την αντικειμενική θεμελίωση υπάρξεως μιας τέτοιας σχέσεως εξάρτησης και ελέγχου.

Όσον αφορά τα πορίσματα της νομολογίας σχετικά με την εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως, το Συμβούλιο της Επικρατείας δέχθηκε ότι μια τέτοια ουσιώδης εξάρτηση και έλεγχος μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων υπάρχει σε περιπτώσεις που μια ημεδαπή ανώνυμη εταιρία συναλλάσσεται με 100% μητρική της (οικονομική εξάρτηση)²⁴ ή με τις μοναδικές δύο μετόχους²⁵ της ή με εταιρία στην οποία το διοικητικό συμβούλιο συμμετέχουν βασικά μέλη της πρώτης (διοικητική εξάρτηση),²⁶ η και με ατομική επιχείρηση της οποίας φορέας είναι ο κύριος μέτοχος, πρόεδρος του ΔΣ και διευθύνων σύμβουλος της.²⁷ Εξάλλου έχει κριθεί ότι ακόμη και σε περίπτωση που δεν υφίσταται ευθεία συμμετοχή της μιας επιχείρησης στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης, το γεγονός ότι δύο ημεδαπές εταιρίες συστεγάζονται και η μια διαθέτει αποκλειστικά τα προϊόντα της στην άλλη, η οποία και έχει ως μοναδικό αντικείμενο την εμπορία των προϊόντων αυτών, είναι ικανό να θεμελιώσει σχέση εμμέσου ουσιώδους οικονομικής εξάρτησης μεταξύ των δύο εταιριών.²⁸

γ. Αλλοδαπή επιχείρηση - Μόνιμη εγκατάστασή της στην Ελλάδα

Σύμφωνα με το άρθρο 105 παρ. 10 ΚΦΕ, οι διατάξεις του άρθρου 39 εφαρμόζονται ανάλογα και για αλλοδαπές επιχειρήσεις οι οποίες αποκτούν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάστα-

ση σύμφωνα με τους όρους του άρθρου 100 ΚΦΕ.²⁹ Η διάταξη του άρθρου 105 παρ. 10 ΚΦΕ επιχειρεί ουσιαστικά να μεταφέρει το κανονιστικό περιεχόμενο του άρθρου 7 παρ. 2 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο, δρώντας όμως μονομερώς. Αντί, δηλαδή, να προβεί σε μια γενικότερη θέσπιση της αρχής arm's length ως σημείου αναφοράς για τις εμπορικές και οικονομικές σχέσεις αλλοδαπής επιχείρησης με την ημεδαπή μόνιμη εγκατάσταση της, ως βάση δηλαδή για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών και των εκπιπτόμενων δαπανών της μόνιμης εγκατάστασης,³⁰ επιτάσσει την εφαρμογή της μόνο σε περιπτώσεις transfer pricing μεταξύ αλλοδαπής επιχείρησης και ημεδαπής μόνιμης εγκατάστασης της - ως ρήτρα καταστολής φοροαποφυγής (anti-avoidance clause)- ενώ, αντίθετα, όσον αφορά τον προσδιορισμό των δαπανών της μόνιμης εγκατάστασης τίθενται αυθαίρετοι ποσοτικοί περιορισμοί που αφίστανται από κριτήρια arm's length, όπως η διάταξη του άρθρου 100 παρ. 2 ΚΦΕ.

Πέρα από τις ανωτέρω παρατηρήσεις, πρέπει να επισημανθεί και το γεγονός ότι το πεδίο εφαρμογής του συγκεκριμένου άρθρου δεν είναι σαφώς ορισμένο σε όλες τις περιπτώσεις. Ειδικότερα, πέρα από την εφαρμογή του στις σχέσεις μεταξύ της αλλοδαπής επιχείρησης και της μόνιμης εγκατάστασης της στην Ελλάδα η οποία και προβλέπεται ευθέως από το άρθρο 105 παρ. 10 ΚΦΕ, σημασία έχει αν το άρθρο αυτό καλύπτει «συναλλαγές» μεταξύ ελληνικής μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης και μόνιμων εγκαταστάσεων της αλλοδαπής αυτής επιχείρησης σε τρίτες χώρες, ή συναλλαγές μεταξύ της ελληνικής μόνιμης εγκα-

23. Καλύπτοντας έτσι περιπτώσεις οριζοντίως συνδεδεμένων επιχειρήσεων ή και σχέσεων επιχείρησης με την απώτατη μητρική ή θυγατρική της.

24. Βλ. ΣτΕ 4413/1996, σε βάση νομικών δεδομένων ΝΟΜΟΣ.

25. Βλ. ΣτΕ 786/1988, Διδικ, 1989, σελ. 721.

26. Βλ. ΣτΕ 4413/1996 ό.π.

27. Βλ. ΣτΕ 1976/1993 Λογιστής, 1994, σελ. 1109.

28. Βλ. ΣτΕ 4258/1988, (και σχετική άποψη μειοψηφίας) Λογιστής, 1989, σελ. 561.

29. Για μια ανάλυση του άρθρου 100 ΚΦΕ σε σχέση με το άρθρο 5 του Μοντέλου ΟΟΣΑ βλ. ενδεικτικά *Αναγνωστόπουλο Χ.*, «Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης κατά το άρθρο 100 παρ. 1 Ν 2238/1994 και σύγκριση της με εκείνη του άρθρου 5 του σχεδίου σύμβασης επί του εισοδήματος και κεφαλαίου του ΟΟΣΑ», ΔΦΝ, 1997, σελ. 1299 επ., *Μάλαμα Φ.* «Η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» αλλοδαπών επιχειρήσεων», ΔΕΕ, 1999, 1256 επ., *Tsirikos M.*, «The Permanent Establishment Concept and the Taxation of Business Profits under Greece's Double Tax Conventions», Intertax, 2001, σελ. 36 επ.

30. Όπως κάνει το άρθρο 7 παρ. 2 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ, βλ. και σχετικά Σχόλια επί του άρθρου 7 παρ.11 επόμενα, OECD, «Issues in International Taxation No 5: Model Tax Convention: Attribution of Income to Permanent Establishments», Paris, 1994, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 81a, «Principles for the determination of the income and capital of permanent establishments and their application to banks, insurance companies and other financial institutions», Geneva, 1996, Institut der Wirtschaftsprüfer, «Determination of profits of permanent establishments», Intertax, 1988, σελ. 427 επ.

τάστασης αλλοδαπής επιχείρησης και συνδεδεμένων με την αλλοδαπή, ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων.

Όσον αφορά το πρώτο ζήτημα, υποστηρίζεται εδώ ότι ο έλεγχος «συναλλαγών» μεταξύ ελληνικής εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης και μόνιμων εγκαταστάσεων της επιχείρησης αυτής σε τρίτα κράτη σε θέματα transfer pricing καλύπτεται από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 105 παρ. 10, δεδομένου ότι οι μόνιμες εγκαταστάσεις της αλλοδαπής επιχείρησης σε άλλες χώρες δε διακρίνονται από νομικής απόψεως από την αλλοδαπή επιχείρηση.³¹ Όσον αφορά τις συναλλαγές μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης με ημεδαπές ή αλλοδαπές επιχειρήσεις που τελούν υπό τον έλεγχο της πρώτης αλλοδαπής επιχείρησης (ή αντιστρόφως), υποστηρίζεται εδώ ότι σε αυτές δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής το άρθρο 105 παρ. 10 ΚΦΕ. Δεδομένου ότι η μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα δεν αποτελεί ημεδαπή επιχείρηση (ή ορθότερα δεν αποτελεί επιχείρηση που διαθέτει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα) ούτε είναι ουσιαστικά αυτοτελής υποκείμενη σε φόρο,³² συνάγεται ότι οι συναλλαγές της μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης με ημεδαπές επιχειρήσεις που τελούν υπό τον έλεγχο της αλλοδαπής λόγω συμμετοχής της τελευταίας στο κεφάλαιο ή/και τη διοίκηση τους μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο ελέγχου υπερτιμολογήσεων - υποτιμολογήσεων, αν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 39 παρ. 2 (α) ΚΦΕ, ως συναλλαγές μεταξύ ημεδαπής επιχείρησης και αλλοδαπής επιχείρησης. Αντίθετα, με βάση την ανωτέρω επιχειρηματολογία, οι συναλλαγές μεταξύ της μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης και αλλοδαπών επιχειρήσεων που τελούν υπό τον έλεγχο της (και αντιστρόφως) αποτελούν συναλλαγές μεταξύ αλλοδαπών επιχειρήσεων και άρα εκφεύγουν του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 39 ΚΦΕ, παρά το γεγονός ότι επιδρούν στον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους που προκύπτει από τη μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα.³³

2. Αντικειμενικές προϋποθέσεις- Εφαρμογή της αρχής arm's length

Σύμφωνα με το άρθρο 39 παρ. 1 του Ν 2238/1994 οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων ή μεταξύ αλλοδαπής και ημεδαπής επιχείρησης συνάπτονται συμβάσεις αγοραπωλησίας ή παροχής υπηρεσιών κατά τις οποίες το τίμημα ή το αντάλλαγμα ορίζεται αδικαιολόγητα σε ποσό ανώτερο ή κατώτερο, κατά περίπτωση, από εκείνο που θα πραγματοποιείτο, αν η σύμβαση γινόταν με άλλο πρόσωπο με τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Πέρα λοιπόν από την πλήρωση των υποκειμενικών όρων που τίθενται από το άρθρο 39 παρ. 2 ΚΦΕ, θα πρέπει να αναλυθεί και το αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 39 παρ. 1.

α. Συγκρίσιμες συναλλαγές

Σύμφωνα με τη διατύπωση του άρθρου 39 παρ. 1 του Ν 2238/1994³⁴ η σύγκριση η οποία οδηγεί στη διαπίστωση ότι στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων συνολογώθηκε αδικαιολόγητο ανώτερο (ή κατώτερο) αντάλλαγμα πρέπει να γίνεται με τις αντίστοιχες συναλλαγές των

επιχειρήσεων αυτών με τρίτα, ανεξάρτητα μέρη (internal comparables). Πραγματικά σύμφωνα με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του θέματος³⁵ η σύγκριση για την ύπαρξη αδικαιολόγητου ανταλλάγματος στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων θα πρέπει να γίνεται με το αντάλλαγμα το οποίο θα πραγματοποιείτο αν η ίδια σύμβαση είχε γίνει με άλλο ανεξάρτητο πρόσωπο κατά τις κρατούσες στην αγορά συνθήκες κατά το χρόνο κατάρτισής της υπό κρίση συμβάσεως. Κατά συνέπεια, το «κανονικό» ή εύλογο τίμημα (arm's length price) δεν αποτελεί αντικειμενικό μέγεθος υπό την έννοια ότι θα πρέπει να προσδιορίζεται διακριτά σε κάθε περίπτωση, λαμβανομένων βέβαια υπόψη των συνθηκών της αγοράς, αλλά με βάση τις ομοειδείς συναλλαγές της συγκεκριμένης επιχείρησης με τρίτα, ανεξάρτητα μέρη.³⁶

Παρά τον ανωτέρω νομοθετικό ορισμό της αρχής arm's length αλλά και τα σχετικά πορίσματα της νομολογίας, οι Φορολογικές Αρχές έχουν κατά καιρούς προσπαθήσει να επιτύχουν την εφαρμογή του άρθρου 39 βασίζόμενες στην επίκληση άλλων κριτηρίων, πέρα από αντίστοιχες συναλλαγές των συνδεδεμένων επιχειρήσεων με άλλα μέρη. Πραγματικά, σε αρκετές υποθέσεις οι Φορολογικές Αρχές

31. Βλ. Σχόλια στο άρθρο 7 παρ. 2 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ παρ. 12.1.
32. Βλ. Πραγματικά υποκείμενο φορολογίας εισοδήματος είναι η αλλοδαπή επιχείρηση σύμφωνα με το άρθρο 101 παρ. 1 (δ) ΚΦΕ και όχι η μόνιμη εγκατάσταση αυτοτελής.
33. Βλ. όμως και την Κοινή Δήλωση των Συμβαλλομένων μερών σχετικά με το άρθρο 4 παρ. 1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Διαιτησίας.
34. Αντίθετα με το άρθρο 9 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ, το οποίο και επιτρέπει εξέταση όρων συγκρίσιμων συναλλαγών που συνάπτονται μεταξύ τρίτων, ανεξάρτητων εταιριών (external comparables) αλλά και μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων μερών (internal comparables).
35. Η νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων (βλ. ΔΕΦΑθ 80/1990 ό.π.) αλλά και του ΣτΕ (βλ. ΣτΕ Ολ 402/1987 Δικαιοσύνη, 1988, σελ. 391, 3803/1988, ό.π., 1976/1993 ό.π. 4464/1997, ΣτΕ 4413/1996 ό.π., ΔιΔικ, 99, σελ. 458) δέχεται κατ'ουσία ότι πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία αποτελούν οι πραγματοποιηθείσες, ομοειδείς και συγκρίσιμες συναλλαγές των συνδεδεμένων επιχειρήσεων με τρίτα μέρη (βλ. και Χρ. Ν. Τότση, «Ερμηνεία Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων», σελ. 1232, εκδόσεις Πάμισος, 2003), χωρίς όμως να προβαίνει σε κάποιο ορισμό του όρου συγκρίσιμες. Εξ αντιδιαστολής, οι OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators, Ιούλιος 1995, Κεφάλαιο II, C, 2.7., για την εφαρμογή της μεθόδου CUP (βλ. αναλυτικότερη κατωτέρω ανάλυση) αναφέρουν ότι ως συγκρίσιμες συναλλαγές θεωρούνται αυτές που είτε δεν παρουσιάζουν ιδιαιτερότητες οι οποίες επιδρούν στον καθορισμό του τιμήματος σε συνθήκες ανοικτής αγοράς («price in open market») είτε αν παρουσιάζουν τέτοιες ιδιαιτερότητες είναι δυνατό να γίνουν επαρκώς ακριβείς διορθώσεις για την εξουδετέρωση της ουσιαστικής επίδρασης («material effects») των ιδιαιτεροτήτων αυτών. Βλ. και Cahiers de Droit Fiscal International, IFA Congress Seminar Series, Vol. 23b, «Practical Experience with the OECD Transfer Pricing Guidelines», 1998.
36. Βλ. όμως και τις ΣτΕ 660/1995 και 662/1995, σε ΔιΔικ, 1996, Λογιστή, 1995, σελ. 1213 και τις Εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών Πολ. 347/1986 και Πολ. 1183/2001.

θεώρησαν ότι σε περίπτωση που το μικτό κέρδος που απέδιδαν οι πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων υπολείπονταν κατά πολύ του μικτού κέρδους που προέκυπτε με εφαρμογή των αντιστοιχών μοναδικών συντελεστών μικτού κέρδους τότε πληρούνταν οι όροι εφαρμογής του άρθρου 39 του Ν 2238/1994 και άρα η διαφορά μικτού κέρδους που προέκυπτε από την εφαρμογή του σχετικού συντελεστή, θα έπρεπε να προστεθεί ως λογιστική διαφορά στα ακαθάριστα κέρδη των ελεγχόμενων συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Η τακτική αυτή των Φορολογικών Αρχών θα μπορούσε να θεωρηθεί ως μια προσπάθεια εφαρμογής της μεθόδου «κόστους συν κέρδους» (cost plus).³⁷ Η εφαρμογή όμως μιας τέτοιας μεθόδου δεν προβλέπεται ευθέως από το άρθρο 39 του Ν 2238/1994, ενώ εξάλλου ακόμη και αν υπήρχε κάποια νομική βάση για την εφαρμογή της, οι χρησιμοποιούμενοι συντελεστές μικτού (ή και καθαρού³⁸) κέρδους θα έπρεπε, θεωρητικά, να προσδιορίζονται ξεχωριστά και ad hoc³⁹ με βάση τους συντελεστές μικτού κέρδους που προκύπτουν από ομοειδείς συναλλαγές μεταξύ τρίτων ανεξαρτήτων επιχειρήσεων⁴⁰ οι οποίες πέρα από συγκρίσιμες συναλλαγές πραγματοποιούν και συγκρίσιμες δαπάνες παραγωγής.⁴¹ Οι προσπάθειες των Φορολογικών Αρχών να επιτύχουν τη δικαστική εφαρμογή του άρθρου 39 του Ν 2238/1994 με την απλή σύγκριση των μικτών ή καθαρών κερδών μιας συνδεδεμένης επιχείρησης με τον αντίστοιχο συντελεστή κέρδους για ίδιας κατηγορίας επιτηδευματίες έχουν αποκρουσθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας.⁴²

Προκύπτει, λοιπόν, από τα ανωτέρω, ότι με βάση το άρθρο 39 υιοθετείται κατ' ουσία στο Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο μια παραλλαγή της μεθόδου «συγκρίσιμης και μη ελεγχόμενης τιμής» (Comparable Uncontrolled Price ή CUP)⁴³ για τον προσδιορισμό της τιμής arm's length (ή ορθότερα του φάσματος τιμών arm's length - «arm's length range»), με αποκλειστική χρήση internal comparables.

β. Αδικαιολόγητο ανώτερο ή κατώτερο αντάλλαγμα

Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 39 ΚΦΕ, για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής δεν αρκεί απλώς η διαπίστωση ότι το τίμημα ή αντάλλαγμα το οποίο συνομολογείται στις συμβάσεις αγοραπωλησίας ή παροχής υπηρεσιών μεταξύ δυο επιχειρήσεων που πληρούν τις προϋποθέσεις της δεύτερης παραγράφου του άρθρου αυτού είναι κατώτερο ή ανώτερο του κατά τα ανωτέρω προσδιοριζόμενου «κανονικού» τιμήματος ή ανταλλάγματος, αλλά θα πρέπει επιπλέον να διαπιστώνεται ότι η απόκλιση αυτή είναι αδικαιολόγητη. Παρέχεται δηλαδή από την εν λόγω διάταξη η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αποφύγουν την εφαρμογή του άρθρου 39 ακόμη και σε περιπτώσεις όπου έχει αποδειχθεί από τις Φορολογικές Αρχές ότι οι μεταξύ τους συναλλαγές παραβιάζουν την αρχή arm's length, προβάλλοντας επιχειρήματα που δικαιολογούν τη συγκεκριμένη υπερτιμολόγηση ή υποτιμολόγηση. Πλήν όμως, δεν προσδιορίζεται νομοθετικά ποιοι λόγοι μπορούν να θεμελιώσουν τη δικαιολόγηση μιας υπερτιμολόγησης ή υποτιμολόγησης, ενώ και η νομολογιακή αντιμετώπιση του εν λόγω ζητήματος δεν έχει θέσει κάποιους γενικούς ερμηνευτικούς κανόνες της εν λόγω διάταξης.

Πραγματικά, το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει κρίνει ότι η χορήγηση αυξημένων εκπτώσεων στις πωλήσεις προϊό-

37. Βλ. OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators, Ιούλιος 1995, Κεφάλαιο II, C, 2.32.
38. Στην περίπτωση που χρησιμοποιηθεί συντελεστής καθαρού κέρδους για την εφαρμογή της αρχής arm's length τότε θα έχουμε ουσιαστικά εφαρμογή της μεθόδου «καθαρού κέρδους συναλλαγής» (transactional net margin method) όπως αυτή ορίζεται στις OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators, Ιούλιος 1995, Κεφάλαιο III, B, 3.26. επ. Η βασική διαφορά της αρχής αυτής από την «παραδοσιακή» αρχή cost plus είναι ότι ενώ στη δεύτερη περίπτωση χρησιμοποιείται κατά βάση ένας συντελεστής μικτού κέρδους επί του άμεσου και έμμεσου κόστους παραγωγής των αγαθών ή προσφοράς των υπηρεσιών (ουσιαστικά το κόστος πωληθέντων π.χ. πρώτες ύλες, κόστος συντήρησης μηχανημάτων κ.τ.λ.) χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τα γενικότερα έξοδα λειτουργίας της επιχείρησης (π.χ. έξοδα διοίκησης, ερευνών και ανάπτυξης κ.τ.λ.), η εφαρμογή της μεθόδου transactional net margin προϋποθέτει και τον συνυπολογισμό των γενικών εξόδων λειτουργίας της επιχείρησης κατά το ποσοστό όμως που αφορούν και επηρεάζουν την πώληση του συγκεκριμένου αγαθού ή την παροχή της συγκεκριμένης υπηρεσίας.
39. Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που δινόταν νομοθετικά η ευχέρεια στις Φορολογικές Αρχές να προσδιορίζουν το μικτό (ή καθαρό) κέρδος συνδεδεμένων επιχειρήσεων με βάση γενικούς και προκαθορισμένους συντελεστές καθαρού κέρδους που ισχύουν για ομοειδείς εμπορικές ή βιομηχανικές επιχειρήσεις κατά τα πρότυπα των Μοναδικών Συντελεστών Καθαρού Κέρδους (ΜΣΚΚ) τότε θα φθάναμε στο άτοπο αποτέλεσμα να προσδιορίζονται εξωλογιστικά κατ' ουσία τα κέρδη των ημεδαπών επιχειρήσεων που προκύπτουν από τις συναλλαγές τους με τις αλλοδαπές επιχειρήσεις με τις οποίες είναι συνδεδεμένες. Για το λόγο αυτό, η de lege ferenda υιοθέτηση μιας τέτοιας μεθόδου προσδιορισμού της τιμής arm's length σε συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων θα πρέπει να βασίζεται σε έναν ad hoc έλεγχο τέτοιων συναλλαγών με αντίστοιχο προσδιορισμό της τιμής arm's length με βάση το συντελεστή μικτού (ή καθαρού) κέρδους που προκύπτει κατά περίπτωση από τη σύγκριση ομοειδών συναλλαγών (δηλαδή συναλλαγών οι οποίες δεν παρουσιάζουν ουσιαστικές ιδιαιτερότητες που θα επιδρούσαν στον προσδιορισμό του εφαρμοστέου συντελεστή κέρδους λαμβανομένων υπόψη των συνθηκών της αγοράς, ή συναλλαγών που αν και παρουσιάζουν τέτοιες ιδιαιτερότητες παρέχουν τη δυνατότητα να γίνουν σχετικά ακριβείς διορθώσεις για τον προσδιορισμό του συντελεστή κέρδους) μεταξύ τρίτων ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.
40. Βλ. OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators, Ιούλιος 1995, Κεφάλαιο II, C, 2.33.
41. Βλ. και OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators, Ιούλιος 1995, Κεφάλαιο II, C, 2.41, *Levey Marc- Lubick Jonathan - Murrin Jack*, «Defining quality data in a Transfer Pricing Analysis», *The Journal of International Taxation*, 1996.
42. Βλ. ενδεικτικά τις ΣτΕ 786/1988 ΔιΔικ, 1989, σελ. 721, ΣτΕ 784-5/1988, Λογιστής, 1988, 1218.
43. Βλ. OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators, Ιούλιος 1995, Κεφάλαιο II, C, 2.6. επ. Η μέθοδος CUP μαζί με τις μεθόδους της «τιμής μεταπώλησης» (resale price) και της μεθόδου του «κόστους συν κέρδους» (cost plus) αποτελούν τις παραδοσιακές μεθόδους (traditional ή transactional methods) που περιέχονται στις Οδηγίες του ΟΟΣΑ για ζητήματα transfer pricing.

ντων ημεδαπής εταιρίας προς άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις με τις οποίες είχε συνάψει συμβάσεις εμπορικής συνεργασίας είναι δικαιολογημένη λόγω του ότι οι εταιρίες αυτές είχαν αναλάβει να υποστούν ορισμένες δαπάνες για την προώθηση των προϊόντων της πωλήτριας εταιρίας, οι οποίες διαφορετικά θα βάρυναν την τελευταία.⁴⁴ Το γεγονός αυτό κρίθηκε ως αντισταθμιστική ωφέλεια η οποία και δικαιολογούσε το κατώτερο τμήμα πωλήσεως προϊόντων προς τις εταιρίες αυτές. Ουσιαστικά όμως στην προκειμένη περίπτωση δεν υπήρξε δικαιολόγηση τιμήματος το οποίο παραβίαζε την αρχή arm's length. Αντιθέτως, η πρωτογενής σύγκριση η οποία θα έπρεπε να γίνει ώστε να διαπιστωθεί η παραβίαση ή όχι της αρχής αυτής θα έπρεπε να είχε γίνει μεταξύ των τιμών πωλήσεως της ημεδαπής επιχείρησης προς άλλες επιχειρήσεις με τις οποίες είχε συνάψει ομοειδείς ή ανάλογες συμβάσεις εμπορικής συνεργασίας και όχι προς επιχειρήσεις με τις οποίες η ημεδαπή δεν συνδεόταν με αντίστοιχη συμβατική σχέση, καθώς οι πωλήσεις αυτές δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν «συγκρίσιμες». Ακόμη, ως άλλος λόγος που μπορεί να δικαιολογήσει την απόκλιση του συμβατικού τιμήματος από το κανονικό τμήμα, έχει υποστηριχθεί ότι η πωλήτρια εταιρία δεν αποτελούσε ουσιαστικά αυτοτελή επιχειρηματική μονάδα αλλά είχε συσταθεί για την εξυπηρέτηση και την ορθολογικότερη οργάνωση της παραγωγής των ημεδαπών συνδεδεμένων με αυτή επιχειρήσεων οι οποίες ήταν και οι μοναδικοί αγοραστές των προϊόντων της.⁴⁵ Ο λόγος όμως αυτός δεν αποτελεί ουσιαστικά δικαιολόγηση απόκλισης από την εφαρμογή της αρχής arm's length, αλλά παραδοχή από το φορολογούμενο της παραβίασης της.

Τελικά, θα πρέπει να επιστημανθεί ότι η ύπαρξη της δυνατότητας δικαιολογήσεως ενός τιμήματος ή ανταλλάγματος το οποίο αφίσταται από το «κανονικό» χωρίς περαιτέρω προσδιορισμό κάποιων ουσιαστικών δικαιολογητικών λόγων, θέτει ουσιαστικά έναν ασαφή και πρακτικά μη αξιοποιήσιμο περιορισμό στην εφαρμογή της αρχής arm's length στο Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο, χωρίς κανένα προφανή λόγο, οδηγώντας έτσι στην νόθευση του κανονιστικού της περιεχομένου.

γ. Είδη συναλλαγών που εμπίπτουν στο κανονιστικό πεδίο του άρθρου 39 του Ν 2238/1994

Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 39 ΚΦΕ, οι συναλλαγές οι οποίες καλύπτονται από αυτό είναι οι συμβάσεις αγοραπωλησίας ή παροχής υπηρεσιών μεταξύ επιχειρήσεων της δεύτερης παραγράφου του, ενώ η έκτη παράγραφος του άρθρου αυτού επεκτείνει την εφαρμογή του σε συμβάσεις για τη χρησιμοποίηση στην Ελλάδα τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων, μόνο όμως όταν αντισυμβαλλόμενα μέρη είναι ημεδαπή επιχείρηση και αλλοδαπή επιχείρηση ή οργανισμός.⁴⁶ Αντίθετα το άρθρο 105 παρ. 10 ΚΦΕ δεν κατονομάζει τις «συναλλαγές» μεταξύ αλλοδαπής και μόνιμης εγκατάστασης της οι οποίες μπορούν να ελεγχθούν από απόψεως transfer pricing αλλά αναφέρεται στην ευρύτερη έννοια των «όρων εμπορικής και οικονομικής συνεργασίας» μεταξύ τους.⁴⁷

Φαίνεται λοιπόν, ότι σε αντίθεση με το άρθρο 9 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ, το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 39 περιορίζεται σε συμβάσεις αγοραπωλησίας ή παροχής υπηρεσιών,

αφήνοντας ουσιαστικά ανέλεγκτες από απόψεως transfer pricing ιδιαίτερα σημαντικές κατηγορίες συναλλαγών, όπως τις συμβάσεις δανεισμού (ή άλλων μορφών παροχής πίστωσης) που συνάπτονται μεταξύ επιχειρήσεων του άρθρου 39 παρ. 2 ΚΦΕ. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να επιστημανθεί ότι πεδίο εφαρμογής του άρθρου 39 ΚΦΕ δεν καλύπτει τις περιπτώσεις αγοραπωλησιών ή παροχής υπηρεσιών για τις οποίες έχει νομοθετικά καθιερωθεί κάποιο αντικειμενικό κατώτατο ανάλλαγμα (π.χ. αγοραπωλησία μετοχών μη εισηγμένων ΑΕ, εταιρικών μεριδίων ΕΠΕ, ακινήτων που εμπίπτουν στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας κ.τ.λ.). Στις περιπτώσεις αυτές έχει ήδη καθιερωθεί νομοθετικά το ελάχιστο «κανονικό» τμήμα ή ανάλλαγμα (δηλαδή το κατώτερο εύρος φάσματος της arm's length τιμής).

δ. Ύπαρξη σκοπού αποφυγής αμέσων ή/και εμμέσων φόρων⁴⁸

Σύμφωνα με το άρθρο 39 παρ. 5 (β) ΚΦΕ οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται αν αποδειχθεί από τις συμβαλλόμενες επιχειρήσεις ότι η υπερτιμολόγηση δεν έγινε με σκοπό την αποφυγή πληρωμής αμέσων ή εμμέσων φόρων. Ουσιαστικά, λοιπόν, η εν λόγω διάταξη τίθεται ως μέτρο καταστολής φοροαποφυγής⁴⁹ (anti-avoidance clause).

44. Βλ. ΣτΕ 660/1995 δ.π.

45. Ανάλογοι ισχυρισμοί ορθώς απερρίφθησαν από τις ΣτΕ 3498/1991, Διδικ, 1992, σελ. 1173 και ΔΦΝ, 1992, σελ. 1398 και ΣτΕ 4413/1996 δ.π.

46. Προκύπτει όντως από τη γραμματική ερμηνεία του άρθρου 39 παρ. 6 ΚΦΕ ότι αντίστοιχες συναλλαγές μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων δεν μπορούν να ελεγχθούν από απόψεως transfer pricing παρεκτός αν θεωρηθούν παροχές υπηρεσιών. Μια τέτοια όμως ερμηνεία θα στερούσε νοήματος την εισαγωγή της παραγράφου 6 του άρθρου 39 ΚΦΕ αφού αν η παραχώρηση χρήσης των δικαιωμάτων που ορίζονται στην παράγραφο αυτή αποτελεί παροχή υπηρεσιών, αυτό θα έπρεπε να ισχύει ανεξαρτήτως της «εθνικότητας» των συμβαλλόμενων μερών.

47. Η υιοθέτηση του όρου αυτού κρίνεται επιτυχής αφού δεν μπορεί κατά νομική ακριβολογία να γίνεται λόγος για συμβάσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών μεταξύ αλλοδαπής επιχείρησης και ημεδαπής μόνιμης εγκατάστασης της, ενώ εξάλλου η χρησιμοποίηση του όρου αυτού είναι εγγύτερη προς τον ορισμό της αρχής arm's length στο άρθρο 9 παρ. 1 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ και είναι συνεπής με την Παρατήρηση της Ελλάδας στα Σχόλια του άρθρου 7 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ (παρ. 38).

48. Επιστημαίνεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 39 παρ. 5 (α) ΚΦΕ οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται αν το συνολογούμενο τμήμα έχει καθορισθεί με σύμβαση μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και αλλοδαπής εταιρίας η οποία μάλιστα θα πρέπει να έχει κυρωθεί με νόμο. Η διάταξη αυτή όμως είναι προφανώς περιττή και νομοτεχνικά αδικαιολόγητη αφού το Ελληνικό Δημόσιο εξ ορισμού δεν πληροί τις προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 39 παρ. 2 (α) ΚΦΕ και άρα οι συμβάσεις του με αλλοδαπές επιχειρήσεις δεν μπορούν να αποτελούν αντικείμενο ελέγχου κατά το άρθρο 39 ΚΦΕ είτε έχουν κυρωθεί με νόμο είτε όχι.

49. Υποστηρίζεται ότι η χρησιμοποίηση του όρου φοροαποφυγή είναι ακριβέστερη νομικά από τη χρησιμοποίηση του όρου φοροδιαφυγή. Γενικότερα, για τη διάκριση των εννοιών φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής βλ. International Bar Association, Tax Avoidance - Tax Evasion, σελ.3, 1982,

Το Συμβούλιο της Επικρατείας,⁵⁰ προέβη σε μια αντικειμενικοποίηση των όρων εφαρμογής του εν λόγω κριτηρίου δεχόμενο ότι κατ' ουσία ότι η πρόθεση αποφυγής φόρων κατά την έννοια του άρθρου 39 από τις συναλλασσόμενες επιχειρήσεις τεκμαίρεται αμάχητα αν αποδειχθεί το πραγματικό γεγονός ότι όντως τελικά υπήρξε κάποιο φορολογικό πλεονέκτημα (για οποιονδήποτε των συμβαλλομένων επιχειρήσεων) από την πραγματοποιηθείσα υπερτιμολόγηση ή υποτιμολόγηση, λαμβανομένων υπόψη όλων των σχετικών φορολογικών επιβαρύνσεων τους (εμμέσων και αμέσων).

Β. Συνέπειες εφαρμογής άρθρου 39 Ν 2238/1994

1. Προσαύξηση φορολογητέων κερδών της επιχείρησης για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος

Σύμφωνα με το άρθρο 39 παρ. 3 ΚΦΕ, σε περίπτωση που πληρούνται όλοι οι ανωτέρω όροι, τότε η διαφορά που προκύπτει από την πραγματοποιηθείσα υπερτιμολόγηση ή υποτιμολόγηση προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης η οποία δέχθηκε την υπερτιμολόγηση ή προέβη στην υποτιμολόγηση όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία της.

Όσον αφορά συναλλαγές μεταξύ αλλοδαπής και ημεδαπής επιχείρησης τότε η πρακτική εφαρμογή της εν λόγω διάταξης περιορίζεται στις περιπτώσεις όπου είτε η αλλοδαπή υπερτιμολογεί τις πωλήσεις αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών ή την αποζημίωση για παραχώρηση χρήσης δικαιωμάτων προς την ημεδαπή οπότε και οι αντίστοιχες δαπάνες της ημεδαπής επιχείρησης δεν εκπίπτουν φορολογικά, είτε η ημεδαπή υποτιμολογεί την αλλοδαπή οπότε και η σχετική διαφορά προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα της ημεδαπής επιχείρησης όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία της. Επισημαίνεται εξάλλου ότι εν όψει του άρθρου 31 παρ. 14 ΚΦΕ,⁵¹ όσον αφορά συναλλαγές μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων και «εξωχωρίων» επιχειρήσεων⁵² η πρακτική εφαρμογή του άρθρου 39 περιορίζεται σε περιπτώσεις υποτιμολόγησης πωλήσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών ημεδαπών επιχειρήσεων προς αυτές.

Πέρα από τα ανωτέρω, θα πρέπει να τονισθεί ότι το άρθρο 39 προβλέπει μόνο μονομερείς διορθώσεις, υπό την έννοια ότι προσαυξάνονται τα ακαθάριστα έσοδα της υποτιμολογούσας ή υπερτιμολογούμενης επιχείρησης χωρίς αντίστοιχα να δίνεται η δυνατότητα μείωσης των ακαθάριστων εσόδων της υποτιμολογούμενης ή υπερτιμολογούσας επιχείρησης, ενώ εξάλλου δεν δίνει τη δυνατότητα στις Φορολογικές Αρχές να προβούν σε δευτερογενείς διορθώσεις.

2. Αναπροσαρμογή λοιπών φορολογικών επιβαρύνσεων της επιχείρησης - Θέματα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

Η διάταξη όμως της παραγράφου 3 του άρθρου 39 ΚΦΕ πέρα από την αύξηση των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, ορίζει ότι η εν λόγω αύξηση λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών της επιχείρησης στις λοιπές φορολογίες. Δεδομένου ότι η πλειοψηφία των συναλλαγών

οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 39 ΚΦΕ αποτελούν αντικείμενα του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας,⁵³ θα πρέπει να εξεταστεί κατά πόσο μια αναπροσαρμογή της φορολογικής επιβάρυνσης ΦΠΑ μιας επιχείρησης με βάση το άρθρο 39 ΚΦΕ είναι δυνατή εν όψει των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 1 του Ν 2859/2000 αλλά και του άρθρου 11 παρ. Α (1) (α) της Έκτης Οδηγίας (77/308/ΕΟΚ της 17.05.1977).⁵⁴

Το ΔΕΚ, ερμηνεύοντας κατά πάγια νομολογία του το ανωτέρω άρθρο της Έκτης Οδηγίας δέχεται ότι ως φορολογητέα αξία για σκοπούς ΦΠΑ θα πρέπει να λαμβάνεται οτιδήποτε αποτελεί αντιπαροχή για τις προσφερόμενες υπηρεσίες ή αγαθά με την έννοια της αντιπαροχής που όντως ελήφθη από τον υποκείμενο σε ΦΠΑ και όχι μιας αντιπαροχής υπολογιζόμενης με αντικειμενικά κριτήρια.⁵⁵ Προκύπτει, λοι-

Ian Roxan, «General anti-avoidance in action: News from Canada», *British Tax Review*, σελ. 148, 1998, *Upfold Robert*, «Attitudes to tax avoidance», *Australian Tax Review*, σελ. 96, 1999, *McKay Hugh*, «Tax Law Review Committee Report on Tax Avoidance», *British Tax Review*, σελ. 98, 1998, *Φωτόπουλο Ι. - Φωτόπουλο Γ.*, «Υπεράκτιες Εταιρίες», *Λογιστής*, 2001, σελ. 1069.

50. Βλ. ΣτΕ 784/1988 ό.π., ΣτΕ 3498/1991 ό.π., ΣτΕ 4413/1996 ό.π., ΣτΕ 4464/1997 ό.π.

51. Η συγκεκριμένη διάταξη αποτελεί στην ουσία ρωγμή στη συστηματική συνέπεια της εφαρμογής της αρχής *arm's length* στο ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο. Πραγματικά, όπως ρητά αναφέρεται στην Εισηγητική Έκθεση της 15.10.2002 του Ν 3091/2002 ως δικαιολογητικός λόγος θέσπισης της διάταξης του άρθρου 5 παρ. 7 και 9 του Ν 3091/2002 ήταν ότι εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε αλλοδαπές χώρες με βάση την νομοθεσία των οποίων δραστηριοποιούνται σε άλλες χώρες και απολαμβάνουν ιδιαίτερα ευνοϊκής μεταχείρισης έχουν τη δυνατότητα να πραγματοποιούν υπερτιμολογήσεις. Ουσιαστικά λοιπόν ο νομοθέτης με τη συγκεκριμένη διάταξη καθιέρωσε ένα αμάχητο τεκμήριο ότι οι εξωχώριες εταιρίες οι οποίες συναλλάσσονται με ημεδαπές είναι «συνδεδεμένες» με αυτές και ότι σε κάθε περίπτωση πραγματοποιούν υπερτιμολογήσεις στις πωλήσεις αγαθών, τις παροχές υπηρεσιών και τις παραχωρήσεις δικαιωμάτων προς αυτές. Ως ποινή μάλιστα για τις ημεδαπές επιχειρήσεις τίθεται όχι μόνο η μη έκπτωση της διαφοράς υπερτιμολόγησης από τις εκπιπόμενες δαπάνες τους αλλά η μη αναγνώριση ολόκληρης της σχετικής δαπάνης και περαιτέρω η μη φορολογική αναγνώριση των αποσβέσεων επί των παγίων στοιχείων (ενσώματων και ασώματων) τα οποία οι ημεδαπές επιχειρήσεις έχουν προμηθευτεί από εξωχώριες εταιρίες!

52. Με την έννοια που ο όρος αυτός ορίζεται στο άρθρο 31 παρ. 1 (στ) ΚΦΕ σε συνδυασμό με την Εγκύκλιο του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών Πολ. 1041/5.3.2003.

53. Βλ. άρθρο 2 Ν 2859/2000, καθώς και, ενδεικτικά, *Κ. Τερζάκη*, «Η οικονομική καθολικότητα του ΦΠΑ», ΔΦΝ, 1980, σελ. 776 επ., *Ogley Adrian*, «Principles of VAT», 1998, *Interfisc Publishing*.

54. Σημειώνεται ότι η σχετική έρευνα στερείται νοήματος για Κράτη-Μέλη τα οποία έχουν κάνει χρήση του άρθρου 4 παρ 4 εδ. 2 της Έκτης Οδηγίας. Βλ. π.χ. άρθρο 43 επ. (Groups of Companies) της VAT Act 1994 (Κώδικα ΦΠΑ) του Ηνωμένου Βασιλείου.

55. Βλ. Υποθέσεις C-230/87, Συλλογή Νομολογίας Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου (στο εξής Συλλ.), 1988, σελ. 6365, σχολιασμένη σε *Droit Fiscal*, 1989, σελ. 815, C-196/88, Συλλ., 1990, σελ. I-1235 με σχολιασμό από *Roger Moore*, *European*

πόν ότι ο ανακαθορισμός της φορολογητέας αξίας για σκοπούς ΦΠΑ επί συναλλαγών μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων ή/και ημεδαπής και αλλοδαπής επιχείρησης με βάση το άρθρο 39 παρ. 3 ΚΦΕ αντιβαίνει ευθέως προς τη διάταξη του άρθρου 11 παρ. Α (1) (α) της Έκτης Οδηγίας, αφού λαμβάνει ως βάση για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας το τεκμαρτό «κανονικό» τίμημα ή αντάλλαγμα το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του άρθρου 39 παρ. 1 ΚΦΕ για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

Μια τέτοια παρέκκλιση θα ήταν επιτρεπτή μόνο υπό τους όρους και προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 27 της Οδηγίας, σύμφωνα με το οποίο ένα Κράτος-Μέλος μπορεί να αιτηθεί την έγκριση του Συμβουλίου για τη χορήγηση ειδικής άδειας παρέκκλισης από τις διατάξεις της Έκτης Οδηγίας για τη θέσπιση μέτρων τα οποία κρίνονται αναγκαία για την αποτροπή (μεταξύ άλλων) ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής,⁵⁶ ακολουθώντας την εκεί οριζόμενη ειδική διαδικασία, της οποίας η τήρηση αποτελεί τυπική προϋπόθεση για τη χορήγηση της σχετικής άδειας.⁵⁷

Κατά συνέπεια, μολοντί -σύμφωνα με την ανωτέρω ανάλυση- η διάταξη του άρθρου 39 τίθεται ως μέτρο καταστολής πρακτικών φοροαποφυγής, το γεγονός ότι το άρθρο 39 παρ. 3 ΚΦΕ παρεκκλίνει από το άρθρο 11 της Έκτης Οδηγίας όσον αφορά τον καθορισμό της φορολογητέας αξίας για σκοπούς ΦΠΑ, σε συνδυασμό με την πάγια νομολογία του ΔΕΚ σύμφωνα με την οποία «το άρθρο 11 παρ. Α (1) (α) απονέμει στους ιδιώτες δικαιώματα τα οποία δύναται να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων»⁵⁸ και εν όψει του γεγονότος ότι δεν προκύπτει η τήρηση των όρων του άρθρου 27 της Έκτης Οδηγίας στη συγκεκριμένη περίπτωση, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η αναπροσαρμογή της φορολογητέας αξίας συναλλαγών μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων ή ημεδαπής και αλλοδαπής επιχείρησης για σκοπούς ΦΠΑ επί τη βάση του άρθρου 39 παρ. 3 ΚΦΕ αντιβαίνει στις διατάξεις της Έκτης Οδηγίας.⁵⁹

3. Επιβολή αυτοτελούς προστίμου 10%

Σύμφωνα με το άρθρο 39 παρ. 4 ΚΦΕ, επιβάλλεται επί της επιβόλωσης της οποίας τα ακαθάριστα έσοδα προσαυξάνονται και ειδικό αυτοτελές πρόστιμο καθοριζόμενο σε ποσοστό 10% επί του ποσού της διαφοράς.⁶⁰ Το συγκεκριμένο άρθρο παρέμεινε σε ισχύ και μετά την εισαγωγή του Ν 2523/1997 σύμφωνα με τη ρητή διάταξη του άρθρου 25 παρ. 5 (α) του νόμου αυτού.⁶¹

Σύμφωνα με την νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας αναφορικά με τις προϋποθέσεις επιβολής του ανωτέρω προστίμου,⁶² το πρόστιμο αυτό έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τον καθορισμό του ύψους της υπερτιμολογήσεως ή υποτιμολογήσεως στη φορολογία εισοδήματος. Κατά συνέπεια τόσο οι φορολογικές αρχές όσο και τα διοικητικά δικαστήρια θα πρέπει να στηρίζουν τις κρίσεις τους τόσο ως προς τη συνδρομή των προϋποθέσεων για την επιβολή του προστίμου, όσο και ως προς τον καθορισμό του ύψους του, στο ποσό της διαφοράς λόγω υπερτι-

μολογήσεως ή υποτιμολογήσεως όπως αυτή προσδιορίζεται για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος κατά το χρόνο της κρίσεως αυτής.

Εξάλλου, επισημαίνεται ότι κατά ρητή διάταξη του άρθρου 39 παρ. 4 ΚΦΕ οι διατάξεις που αναφέρονται σε διοικητική επίλυση της διαφοράς καθώς και σε δικαστικό συμβιβασμό (άρθρα 70 και 71 ΚΦΕ αντιστοίχως) τυγχάνουν εφαρμογής σε περιπτώσεις επιβολής του προστίμου αυτού,⁶³ ενώ, σύμφωνα με θέση της Διοίκησης,⁶⁴ σε περιπτώσεις εφαρμογής του άρθρου 39 παρ. 1 ΚΦΕ στις οποίες τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν με το πράγματι συμφωνηθέν τίμημα (έστω και αν αυτό υπολειπόταν του «κανονικού» τιμήματος κατ'εφαρμογή της αρχής arm's length), δε συντρέχει λόγος επιβολής προστίμου από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΠΔ 186/1992) ούτε θίγεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων των επιχειρήσεων.

Taxation, 1988, σελ. 230-1 και σε Revue de Jurisprudence Fiscale, 1990, σελ. 458-9, C-33/93, Συλλ., 1994, I-2329, C-317/94, C-288/94, Συλλ. 1996, I-5311, και σχολιασμό σε Μάνο Βοργιά, «Ο προσδιορισμός της φορολογητέας βάσης για τον ΦΠΑ σε περίπτωση παροχής εκπτώσεως», ΔΦΝ, 1998, σελ. 595-9, και Pagan Gill, Tax Notes International, 1996, σελ. 2069 επ.

56. Βλ. Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Fenelly στην υπόθεση C-63/96 Συλλ. 1997 I-02847, καθώς και τις Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Jacobs στην υπόθεση C-62/93 Συλλ. 1995 I-01883.

57. Βλ. και αποφάσεις ΔΕΚ, C-62/93, Συλλ. 1995 I-01883, C-63/96, Συλλ. 1997 I-02847.

58. Βλ. C-62/93, Συλλ. 1995 I-01883, σκέψη 36, αλλά και C-8/81, Συλλ. 1982 I-00053, C-10/92, Συλλ. 1993 I-05105, σκέψη 34.

59. Βλ. και αντίθετη άποψη σε Γιαννακούρη Π. - Κουκοβίνη Β., «Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, Ερμηνεία και Κωδικοποίηση του Ν 2859/2000», Εκδόσεις Σταμούλη, 2003, παρ. 579, χωρίς κάποια ειδικότερη αιτιολόγηση.

60. Η επιβολή προστίμου για παραβάσεις διατάξεων transfer pricing αποτελεί γενικευμένη διεθνή πρακτική η οποία και σχολιάζεται σε OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators, Ιούλιος 1995, Κεφάλαιο IV, Α, iii, επ. Βλ. και Έκθεση του ΟΟΣΑ για τα Δικαιώματα και τις Υποχρεώσεις των Φορολογουμένων (OECD Report «Taxpayers' Rights and Obligations», 1990).

61. Η οποία προστέθηκε με το άρθρο 31 παρ. 7 του Ν 2579/1998, βλ. και σχετική Ερμηνευτική Εγκύκλιο Υπουργείου Οικονομικών Πολ. 1317/2.12.1998.

62. Βλ. ΣτΕ 1317/1999, ΔΦΝ, 2001, σελ. 681 και Λογιστής, 2001, σελ. 286, ΣτΕ 665/1995, ΝοΒ, 1998, σελ. 118, ΣτΕ 662/1995, ΔΦΝ, 1996, σελ. 1720.

63. Με τον περιορισμό ότι το ποσοστό του επιβαλλόμενου προστίμου δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο διοικητικής επίλυσης διαφοράς.

64. Βλ. Έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών 1106993/660/4.12.97, σε Σταματόπουλο Δ., «Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων», Φορολογικό Ινστιτούτο, 2002, θέμα 162.

V. Αντιμετώπιση ζητημάτων transfer pricing στις Διεθνείς Συμβάσεις για την αποφυγή διπλής φορολογίας⁶⁵

A. Άρθρο 9 του Μοντέλου ΟΟΣΑ

1. Η διάταξη του άρθρου 9 του Μοντέλου ΟΟΣΑ - Σύγκριση με το άρθρο 39 ΚΦΕ

Ο ορισμός της αρχής arm's length και οι προϋποθέσεις εφαρμογής της τίθενται στο άρθρο 9 παρ. 1 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ. Η πρώτη παράγραφος του άρθρου αυτού⁶⁶ ορίζει τις προϋποθέσεις εφαρμογής του από ένα συμβαλλόμενο κράτος, ενώ η δεύτερη παράγραφος προβλέπει τη διενέργεια αντίστοιχων διορθώσεων στο άλλο αντισυμβαλλόμενο κράτος ώστε να αποφευχθεί η διπλή φορολογία.

Αν και οι κύριες διαφορές του άρθρου 9 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ από την αντίστοιχη διάταξη του εσωτερικού μας φορολογικού δικαίου έχουν καταδειχθεί ή υπαινιχθεί ανωτέρω, κρίνεται σκόπιμο για συστηματικούς λόγους να αναφερθούν συγκεντρωτικά στο σημείο αυτό οι κατωτέρω κύριες διαφορές τους:

- i. Οι υποκειμενικές προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 9 του Μοντέλου ορίζονται με ένα ευρύτερο τρόπο από τις αντίστοιχες του άρθρου 39 παρ. 2 (α) ΚΦΕ.
- ii. Το αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9 του Μοντέλου ΟΟΣΑ είναι επίσης σαφώς ευρύτερο του αντιστοίχου του άρθρου 39 παρ. 1 ΚΦΕ.
- iii. Το άρθρο 9 προβαίνει σε ένα γενικότερο ορισμό της αρχής arm's length χωρίς να τη συνδέει με κάποια ιδιαίτερη μέθοδο προσδιορισμού της τιμής arm's length ως το άρθρο 39 ΚΦΕ.
- iv. Το άρθρο 39 ΚΦΕ αποτελεί ουσιαστικά διάταξη καταστολής φοροαποφυγής, ενώ αντίθετα η ratio legis του άρθρου 9 του Μοντέλου βασίζεται στην αποφυγή διπλής οικονομικής φορολογίας.
- v. Το άρθρο 39 του ΚΦΕ επιδρά στο σύνολο των φορολογικών επιβαρύνσεων της επιχειρήσεως, ενώ αντίθετα το άρθρο 9 του Μοντέλου αφορά αποκλειστικά τη φορολογία εισοδήματος.
- vi. Το άρθρο ο άρθρο 39 ΚΦΕ δεν περιέχει διάταξη ανάλογη του άρθρου 9 παρ. 2 του Μοντέλου.

2. Πρακτική εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 9 του Μοντέλου ΟΟΣΑ - Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού

Με βάση τις ανωτέρω παρατηρήσεις και λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι ο σκοπός του άρθρου 9 του Μοντέλου δε συνίσταται στην εξαντλητική ρύθμιση των ζητημάτων transfer pricing αλλά στην αναγωγή της έννοιας arm's length σε αρχή του δικαίου των διεθνών συμβάσεων για την αποφυγή διπλής φορολογίας,⁶⁷ προκύπτει ότι η ουσιαστική πρακτική χρησιμότητα του άρθρου 9 του Μοντέλου για ημεδαπές επιχειρήσεις στις συναλλαγές τους με αλλοδαπές που πληρούν τους όρους εφαρμογής του άρθρου

39 ΚΦΕ, επικεντρώνεται στην εφαρμογή της διάταξης της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 9 του Μοντέλου.⁶⁸

Πραγματικά, με βάση τη διάταξη αυτή δίνεται η δυνατότητα σε ημεδαπές επιχειρήσεις οι οποίες συναλλάχθηκαν με αλλοδαπές επιχειρήσεις - κατοίκους κρατών με τα οποία η χώρα μας έχει συνάψει συμβάσεις για την αποφυγή διπλής φορολογίας,⁶⁹ και των οποίων τα φορολογητέα κέρδη αναπροσαρμόστηκαν από τις αλλοδαπές φορολογικές αρχές με βάση την εσωτερική τους νομοθεσία για θέματα transfer pricing, να θέσουν σε κίνηση τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 25 του Μοντέλου.⁷⁰ Σε περίπτωση που το αίτημα του φορολογουμένου φαίνεται εύλογο,⁷¹ οι ημεδαπές Φορολογικές Αρχές θα πρέπει (αν δεν μπορούν να επιλύσουν το ζήτημα μονομερώς) να έρθουν άμεσα σε επαφή με τις αλλοδαπές Φορολογικές Αρχές ώστε να επιλυθεί το θέμα διπλής φορολογίας με αμοιβαίο διακανονισμό. Μάλιστα, σύμφωνα με τα Σχόλια στο άρθρο 25 του Μοντέλου (παρ. 29 και 30) η διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού

65. Επισημαίνεται ότι πέρα από τα άρθρο 9 και 7 παρ. 2 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ τα οποία θα αναλυθούν στο παρόν τμήμα, σχετικές διατάξεις τίθενται στα άρθρα 11 παρ. 6 και 12 παρ. 4 του Μοντέλου όσον αφορά το ύψος της παρακράτησης φόρου στο κράτος πηγής σε πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων προς κάτοικο του αντισυμβαλλομένου κράτους. Δεδομένου όμως ότι οι συγκεκριμένες διατάξεις έμμεσα μόνο σχετίζονται με το ζήτημα transfer pricing δεν θα αναλυθούν στο παρόν άρθρο για συστηματικούς λόγους.
66. Βλ. *Baker Philip*, «A manual on the OECD MTC», Sweet & Maxwell, London, 2002, *Vogel Klaus*, «Klaus Vogel on Double Tax Conventions», Kluwer, 3η έκδοση 1997, *Picciotto Sol*. ό.π., κεφάλαιο 9.
67. Βλ. Σχόλια στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 25 του Μοντέλου (παρ. 10).
68. Μια τέτοια δυνατότητα φαίνεται να δίνεται μόνο αναφορικά με συναλλαγές ημεδαπών επιχειρήσεων με αλλοδαπές οι οποίες είναι κάτοικοι κρατών με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει συμβάσεις για την αποφυγή διπλής φορολογίας οι οποίες περιέχουν διάταξη αντίστοιχη προς το άρθρο 9 παρ. 2 του Μοντέλου. Βλ. και *Πέτρον Κ.*, «Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού», ΔΦΝ, 2002, σελ. 585 επ. Βλ. όμως και Σχόλια στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 25 του Μοντέλου, παρ. 10 (η οποία προστέθηκε στα Σχόλια με βάση την Έκθεση «The Revision of the Model Convention» που υιοθετήθηκε από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ στις 23.7.1992). Όσον αφορά την επίδραση μεταγενέστερων Σχολίων στην ερμηνεία προγενεστέρων τους Συμβάσεων βλ. *Skaar Arvid*, «More Catholic than the Pope? A Norwegian Supreme Court decision on Permanent Establishment and the 183-day rule», *British Tax Review*, 1997 σελ. 512, *Lang Michael*, «Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to affect the interpretation of previously concluded Tax Treaties», *Intertax*, 1997, σελ. 7, και *Ault Hugh J.*, «The role of the OECD Commentaries in the interpretation of Tax Treaties», *Intertax*, 1994, σελ. 145 (όπου και μια γενικότερη ανάλυση του θέματος).
69. Βλ. *Πέτρον Κ.*, ό.π., σελ. 589 επ.
70. Όπως ρητά ορίζεται από τα Σχόλια στο άρθρο 25 του Μοντέλου (παρ. 6 και 22) μια τέτοια αίτηση προς τις φορολογικές αρχές είναι ανεξάρτητη από την πιθανή δικαστική διεκδίκηση των αξιώσεων της ημεδαπής εταιρίας στα εθνικά δικαστήρια.
71. Το άρθρο 25 παρ. 2 του Μοντέλου αναφέρει «appears to be justified», βλ. και ανωτέρω υποσημείωση 81.

σε θέματα transfer pricing θα πρέπει να γίνεται με έναν ταχύ, ευέλικτο και ουσιαστικό τρόπο, με περιορισμό των διαδικαστικών και γραφειοκρατικών τυπικοτήτων στο ελάχιστο και μετά από επαρκή ακρόαση των απόψεων και επιχειρημάτων των φορολογουμένων.⁷² Πρέπει όμως να επισημανθεί εδώ ότι η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 25 του Μοντέλου, επιτάσσει απλώς τις Αρμόδιες Φορολογικές αρχές των συμβαλλομένων κρατών να έλθουν σε συνεννόηση για την επίλυση του ζητήματος διπλής φορολογίας το οποίο τέθηκε, χωρίς να αναγκάζει τα κράτη να προβούν όντως στην επίλυση του προβλήματος, ενώ δεν περιέχει και κάποιο χρονικό περιορισμό για την (επιτυχή ή ανεπιτυχή) περαίωση της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού. Εξάλλου, θα πρέπει να τονιστεί ότι παρά το άρθρο 25 παρ. 2 του Μοντέλου, η Ελλάδα έχει διατυπώσει ρητή επιφύλαξη για την εφαρμογή των εσωτερικών διατάξεων περί παραγραφής σε κάθε περίπτωση.⁷³

Β. Άρθρο 7 παρ. 2 του Μοντέλου ΟΟΣΑ

Το άρθρο 7 παρ. 2 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ παρέχει τον κατευθυντήριο κανόνα που θα πρέπει να ακολουθείται για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών (allocation of business profits) τα οποία κτάται μια μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης, ορίζοντας ουσιαστικά ότι η αρχή arm's length θα πρέπει να εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών των μόνιμων εγκαταστάσεων αλλοδαπών επιχειρήσεων, για τον υπολογισμό, δηλαδή, του αντικειμένου του φόρου.⁷⁴ Το άρθρο 7 παρ. 3 του Μοντέλου, όμως, ορίζει ότι για τον προσδιορισμό των κερδών της μόνιμη εγκατάστασης θα επιτρέπεται η έκπτωση των δαπανών οι οποίες όντως κατεβλήθησαν για την μόνιμη εγκατάσταση, συμπεριλαμβανομένων των εξόδων διοικητικής λειτουργίας και οργάνωσης, είτε αυτές κατεβλήθησαν στο κράτος της εγκατάστασης είτε σε άλλο κράτος. Μεταξύ των δυο αυτών παραγράφων φαίνεται να υπάρχει μια εγγενής αντινομία υπό την έννοια ότι η δεύτερη παράγραφος του άρθρου 7 επιτάσσει την εφαρμογή της αρχής arm's length για την εξεύρεση του τιμήματος στις συναλλαγές μεταξύ μόνιμης εγκατάστασης και έδρας (head office) και με τον τρόπο αυτό αποδίδει στην εγκατάσταση ή την έδρα που πωλεί αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες το κέρδος το οποίο θα αναμενόταν να πραγματοποιήσει αν συναλλασσόταν με τρίτα, ανεξάρτητα μέρη, ενώ η τρίτη παράγραφος του άρθρου 7 προβλέπει την έκπτωση του πραγματικού κόστους των δαπανών τα οποία πραγματοποιούνται από την έδρα της επιχείρησης για την μόνιμη εγκατάσταση της στην αλλοδαπή χωρίς τον υπολογισμό κάποιου περιθωρίου κέρδους επί των δαπανών αυτών, φαινομενικά έτσι παραβιάζοντας την αρχή arm's length στις συναλλακτικές σχέσεις των δυο μερών. Σύμφωνα, όμως με τα Σχόλια του ΟΟΣΑ⁷⁵ δεν υπάρχει θεωρητική αντίθεση μεταξύ των δυο αυτών παραγράφων, υπό την έννοια ότι η δεύτερη παράγραφος του άρθρου αυτού ορίζει ότι τα φορολογητέα κέρδη της μόνιμης εγκατάστασης τα οποία προσδιορίζονται με βάση τον ειδικό κανόνα της τρίτης παραγράφου δεν θα πρέπει να αφίστανται από τα κέρδη τα οποία θα πραγματοποιούσε σε συγκρίσιμες καταστάσεις μια ξεχωριστή και ανεξάρτητη επιχείρηση. Κατά συνέπεια, η ερμηνεία και εφαρμογή της παραγράφου

3 του άρθρου 7 θα πρέπει να γίνεται με γνώμονα την τήρηση της αρχής arm's length.

Όσον αφορά, τη ρύθμιση του προσδιορισμού φορολογητέων κερδών μόνιμων εγκαταστάσεων αλλοδαπών επιχειρήσεων στην ημεδαπή στα πλαίσια του εσωτερικού μας φορολογικού δικαίου, αυτή βρίσκεται στα άρθρα 99 παρ. 1 (δ), 100 παρ. 2 και 105 παρ. 10 ΚΦΕ. Οι διατάξεις του τελευταίου αυτού άρθρου και το πεδίο εφαρμογής του έχουν ήδη αναλυθεί ανωτέρω (υπό IV.A.1.γ.), όσον αφορά τη διάταξη όμως του άρθρου 100 παρ. 2 ΚΦΕ, θα πρέπει να επισημανθεί ότι αυτή η διάταξη δημιουργεί ουσιαστικά μια ρωγμή στην εφαρμογή της αρχής arm's length στο εσωτερικό μας δίκαιο, αφού μπορεί να οδηγήσει στην απαγόρευση της εκπτώσεως από τα φορολογητέα κέρδη της μόνιμης εγκατάστασης πραγματικών δαπανών στις οποίες υπερβλήθη η έδρα της, μόνο για το λόγο ότι υπερβαίνουν το 5% αντίστοιχων δαπανών της στην ημεδαπή⁷⁶ κατά παράβαση της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 7 του Μοντέλου. Κατά συνέπεια, υποστηρίζεται εδώ ότι η διάταξη αυτή δεν θα πρέπει να εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών ημεδαπών εγκαταστάσεων αλλοδαπών επιχειρήσεων οι οποίες εδρεύουν σε κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει υπογράψει Συμβάσεις για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας οι οποίες ακολουθούν το Μοντέλο του ΟΟΣΑ.⁷⁷

72. Βλ. και σχετική ανάλυση σε OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators, Ιούλιος 1995, Κεφάλαιο IV, C.

73. Βλ. Σχόλια άρθρου 25 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ (παρ. 53). Η επιφύλαξη αυτή είχε διατυπωθεί από την Ελλάδα ήδη από το αρχικό Μοντέλο ΟΟΣΑ του 1963.

74. Βλ. και Σχόλια στο άρθρο 7 παρ. 2 του Μοντέλου παρ. 11.

75. Βλ. Σχόλια του ΟΟΣΑ στην παρ. 3 του άρθρου 7 του Μοντέλου (παρ. 17).

76. Αντίστοιχη ρωγμή στην εφαρμογή της αρχής arm's length στο εσωτερικό μας δίκαιο φαίνεται να θέτουν και οι διατάξεις του άρθρου 31 παρ. (ι) και (η) ΚΦΕ. Η κρίσιμη όμως διαφορά των διατάξεων αυτών από το άρθρο 100 παρ. 2 ΚΦΕ είναι ότι ενώ στην περίπτωση του τελευταίου αυτού άρθρου η υπέρβαση του 5% οδηγεί ευθέως στην μη αναγνώριση των δαπανών για τη μόνιμη εγκατάσταση, στην περίπτωση των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 31 ΚΦΕ η υπέρβαση των τιθέμενων ορίων οδηγεί στον έλεγχο των σχετικών δαπανών από τις Επιτροπές του άρθρου 66 παρ. 4 (γ) ΚΦΕ. Κατά συνέπεια, στη δεύτερη περίπτωση δεν υπάρχει μια ευθεία απαγόρευση έκπτωσης των σχετικών εξόδων αλλά εισάγεται μια ειδικότερη διαδικασία για την έλεγχο τους η οποία και δεν απαγορεύεται από το άρθρο 9 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ, βλ. και Σχόλια στο άρθρο 9 του Μοντέλου παρ. 4 καθώς και OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators, Ιούλιος 1995, Κεφάλαιο IV, B (i).

77. Βλ. και ΣτΕ 4087/1998 καθώς Μάλλιο Α., «Η έκπτωση εξόδων διοίκησης που πραγματοποιούνται από το κεντρικό κατάστημα αλλοδαπών τραπεζικών επιχειρήσεων και αφορούν στη λειτουργία του ελληνικού υποκαταστήματος», ΔΦΝ, 2000 σελ. 1138 επ.

VI. Αντιμετώπιση ζητημάτων transfer pricing από την ΕΕ - Σύμβαση διαιτησίας (90/436/ΕΟΚ)⁷⁸

A. Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Το ζήτημα του transfer pricing και τα εμπόδια τα οποία θέτει για την πραγμάτωση της ενιαίας αγοράς και τη διασυνοριακή επιχειρηματική και οικονομική δραστηριότητα έχει απασχολήσει σημαντικά την Ευρωπαϊκή Ένωση, ήδη από το 1976 οπότε η Επιτροπή πρότεινε τη θέσπιση μιας Οδηγίας «Περί κατάργησης της διπλής φορολογίας στην περίπτωση διορθώσεως κερδών μεταξύ συνεργαζομένων επιχειρήσεων (διαδικασία διαιτησίας)»⁷⁹ παράλληλα με την εισαγωγή της Οδηγίας «Περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των άμεσων φόρων».⁸⁰ Η πρόταση όμως αυτή της Επιτροπής δεν κατάληξε στην άμεση θέσπιση της σχετικής Οδηγίας. Αντιθέτως, η προταθείσα Οδηγία άλλαξε νομική μορφή και μετετράπη σε Σύμβαση (αντλώντας, δηλαδή, νομοθετικό έρεισμα από το άρθρο 293 -πρώην 220- της Συνθήκης για την Ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και όχι στο άρθρο 94 -πρώην 100- της Συνθήκης αυτής)⁸¹ η οποία τελικά υπογράφηκε από τα Κράτη Μέλη μετά από δεκατέσσερα χρόνια από την αρχική Πρόταση της Επιτροπής, την 23 Ιουλίου του 1990 και κυρώθηκε στην Ελλάδα με τον Ν 2216/1994. Πρέπει να επισημανθεί ότι το γεγονός ότι η κατάρτιση της Σύμβασης Διαιτησίας με βάση το άρθρο 293 της Συνθήκης για την Ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας έχει ιδιαίτερη σημασία, υπό την έννοια ότι τυχόν διαφορές που πηγάζουν από τη Σύμβαση δεν υπάγονται στη δικαιοδοσία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων καθώς και ότι η Σύμβαση (και οι παρατάσεις της) πρέπει να κυρωθούν από τα Εθνικά Κοινοβούλια.⁸²

B. Πεδίο εφαρμογής και διαδικασία της Σύμβασης Διαιτησίας

Πρέπει να επισημανθεί αρχικά ότι το άρθρο 4 της Σύμβασης Διαιτησίας, ουσιαστικά αναπαράγει τις διατάξεις των άρθρων 9 παρ. 1 και 7 παρ. 2 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ⁸³ καθιερώνοντας την εφαρμογή της αρχής arm's length. Πλήν όμως, κατά παράδοξο τρόπο, το άρθρο 4 της Σύμβασης Διαιτησίας δεν περιέχει διατάξεις αντίστοιχες προς το άρθρο 9 παρ. 2 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ παρά το γεγονός ότι το όλο της περιεχόμενο αποσκοπεί ουσιαστικά την ανάλογη προσαρμογή των φορολογητέων κερδών επίχειρησης σε ένα συμβαλλόμενο κράτος στην περίπτωση που τα κέρδη συνδεδεμένης της επίχειρησης από τις μεταξύ τους συναλλαγές διορθώθηκε πρωτογενώς από τις Φορολογικές Αρχές άλλου συμβαλλομένου κράτους ώστε να αποφευχθεί η διπλή οικονομική φορολογία του σχετικού εισοδήματος.⁸⁴

Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 5 της Συμβάσεως Διαιτησίας, οι αρμόδιες αρχές του συμβαλλομένου κράτους το οποίο προτίθεται να προβεί σε πρωτογενή διόρθωση των κερδών μιας επίχειρησης κατ' εφαρμογή της αρχής arm's length υποχρεούνται να ενημερώσουν την επίχειρηση αυτή, ώστε να τεθεί σε κίνηση η διαδικασία για την αντιμετώπιση της διπλής φορολογίας την οποία θα προκαλέσει η μονομερής

διόρθωση των φορολογητέων κερδών της επίχειρησης και η οποία αναλύεται στα κατωτέρω τέσσερα στάδια:⁸⁵

- i. Οι αρμόδιες αρχές του κράτους εγκατάστασης της συνδεδεμένης επίχειρησης θεωρούν εύλογη την αναμόρφωση αυτή των φορολογητέων κερδών και προβαίνουν σε αντίστοιχη αναπροσαρμογή των φορολογητέων κερδών της συνδεδεμένης της επίχειρησης ή του ποσού του φόρου που καταλογίσθηκε σε αυτή (άρθρο 5 της Σύμβασης Διαιτησίας).
 - ii. Εναλλακτικά, οι αρμόδιες Αρχές των συμβαλλομένων κρατών εισέρχονται σε μια διαδικασία διακανονισμού⁸⁶ η οποία δεν μπορεί να υπερβεί τα δύο έτη από την πρώτη υποβολή της υπόθεσης από την επίχειρηση στις αρμόδιες Αρχές του συμβαλλομένου κράτους φορολογικής κατοικίας της (άρθρο 6 της Σύμβασης Διαιτησίας).
 - iii. Σε περίπτωση που η διαδικασία διακανονισμού μεταξύ των αρμοδίων Αρχών αποβεί άκαρπη, αυτές υποχρεούνται (με την επιφύλαξη του άρθρου 8 της Σύμβασης) να συστήσουν συμβουλευτική επιτροπή (arbitration panel) η οποία θα γνωμοδοτήσει επί του θέματος σε αποκλειστική προθεσμία έξι μηνών (άρθρα 10 και 11 της Σύμβασης Διαιτησίας).
 - iv. Σε χρονικό διάστημα έξι μηνών από την ημερομηνία γνωμοδοτήσεως της συμβουλευτικής επιτροπής, οι αρμόδιες Αρχές των συμβαλλομένων κρατών υποχρεούνται να φθάσουν σε συμφωνία επί του θέματος. Σε αντίθετη περίπτωση η ανωτέρω γνωμοδότηση γίνεται δεσμευτική για τα συμβαλλόμενα κράτη (άρθρο 12 της Σύμβασης Διαιτησίας).
- Το βασικότερο, λοιπόν, χαρακτηριστικό της Σύμβασης Διαιτησίας, το οποίο και βασικά τη διακρίνει από τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 25 του Μοντέλου

78. Η παρούσα μελέτη δεν επιχειρεί μια διεξοδική ή αναλυτική παρουσίαση των διατάξεων της Σύμβασης Διαιτησίας και των εν γένει πρωτοβουλιών που έχουν αναληφθεί από τα όργανα της Ε.Ε. στα ζητήματα transfer pricing. Βλ. ανάλυση σε *Φινοκαλιώτη Κ.*, «Η εναρμόνιση της φορολογίας εισοδήματος συνδεδεμένων επιχειρήσεων στα πλαίσια της ενιαίας αγοράς», Εκδόσεις Σάκκουλα, 1995, σελ. 98 επ., *Μάρμπα Ν.* «Εξελίξεις στην εναρμόνιση άμεσων φόρων των κρατών-μελών της ΕΟΚ προς το ευρωπαϊκό κοινοτικό δίκαιο», ΕΕΕυρΔ, 1992, σελ. 31 επ., *Lindencrova Gustaf - Mattsson Nils*, «Arbitration in Taxation», Kluwer.

79. COM/76/611, Επίσημη Εφημερίδα C 301 της 21.12.1976 σελ. 0004.

80. Οδηγία 77/799/ΕΟΚ της 19.12.1977, Επίσημη Εφημερίδα L 336 της 27.12.1977 σελ. 0015-0020.

81. Αναφορά γίνεται στα άρθρα της Ενοποιημένης Απόδοσης της Συνθήκης για την Ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας σε Επίσημη Εφημερίδα, C-323/35 της 24.12.2002.

82. Το Πρωτόκολλο στη Σύμβαση Διαιτησίας της 25/05/1999 κυρώθηκε στην Ελλάδα με τον Ν 3140/2003.

83. *Schelppe Dirk*, «The Arbitration Convention: its origin, its opportunities and its weaknesses», EC Tax Review, 1995 σελ. 70 επ.

84. Βλ. και *Hinneken Luc*, «The Arbitration Convention, its significance for the EC based enterprise, the EC itself and for Belgian and International tax law», EC Tax Review, 1992.

85. Βλ. European Commission Staff Working Paper, «Company Taxation in the Internal Market», Brussels, 2001 (SEC/2001/1681), τμήμα III (5), σελ. 278.

86. Βλ. *Κ. Φινοκαλιώτη*, ό.π., σελ. 118.

του ΟΟΣΑ, είναι η υποχρέωση των συμβαλλομένων μερών να επιλύσουν τα προβλήματα διπλής φορολογίας που τίθενται ενώπιόν τους, είτε φθάνοντας σε αμοιβαία συνεννόηση μεταξύ τους κατά τη διαδικασία του διακανονισμού είτε, σε αντίθετη περίπτωση, ακολουθώντας τη γνωμοδότηση της συμβουλευτικής επιτροπής. Παρ' όλα αυτά, πρέπει να επισημανθεί ότι και η Σύμβαση Διαιτησίας παρουσιάζει σημαντικές δυσκολίες στην εφαρμογή της κυρίως λόγω του γεγονότος ότι δρα κατασταλτικά και όχι προληπτικά.⁸⁷ Πραγματικά, η Σύμβαση δεν εισάγει διατάξεις για την αναστολή της πληρωμής του φόρου που καταλογίζεται σε ένα συμβαλλόμενο κράτος κατ' εφαρμογή της εθνικής του νομοθεσίας transfer pricing μέχρι το πέρας της διαδικασίας που προβλέπει και την επίλυση του θέματος διπλής φορολογίας. Εξάλλου, προβληματική παρουσιάζεται και η εφαρμογή του άρθρου 8 της Σύμβασης Διαιτησίας το οποία ουσιαστικά εξαρτά το δικαίωμα μιας επιχείρησης στην εφαρμογή των διατάξεων της Σύμβασης από την προϋπόθεση να μην έχει υποπέσει στο παρελθόν σε σοβαρές παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας των συμβαλλομένων κρατών,⁸⁸ ενώ ερμηνευτικές δυσχέρειες προκαλεί και ο προσδιορισμός του ακριβούς χρονικού σημείου ενάρξεως της αποκλειστικής προθεσμίας των δύο ετών που τίθεται για την περαίωση του φιλικού διακανονισμού της υπόθεσης στο επίπεδο των αρμοδίων αρχών των συμβαλλομένων κρατών.

VII. Συμπερασματικές κρίσεις - Προτάσεις

Με βάση την ανωτέρω ανάλυση των διατάξεων που αφορούν σε θέματα transfer pricing τόσο σε εθνικό όσο και διεθνές επίπεδο, προκύπτει σαφώς ότι οι σχετικές ισχύουσες διατάξεις του εσωτερικού μας φορολογικού δικαίου δεν επαρκούν για την ορθή και αποτελεσματική αντιμετώπιση των θεμάτων που γεννώνται από τις τιμολογήσεις των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων κατά παράβαση της αρχής arm's length ενώ, εξάλλου, δεν είναι ουσιαστικά εναρμονισμένες με τις αντίστοιχες διατάξεις που τίθενται στις διεθνείς συμβάσεις που έχει υπογράψει η Ελλάδα. Ειδικότερα, οι υποκειμενικές προϋποθέσεις και το αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 39 ΚΦΕ (τουλάχιστο αναφορικά με συναλλαγές ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων) καθώς και η σύνδεση του ορισμού της αρχής arm's length σε αυτό το άρθρο με την εφαρμογή της μεθόδου CUP με αποκλειστική μάλιστα χρήση εσωτερικών συγκρίσιμων στοιχείων (internal comparables)- οδηγούν σε αδικαιολόγητο περιορισμό της ελληνικής νομοθεσίας transfer pricing αλλά και, κυρίως, καθιστούν πρακτικά αδύνατη την εφαρμογή της σε πολλές περιπτώσεις (ιδίως επί μεταβιβάσεων ή παραχωρήσεως χρήσης δικαιωμάτων -ευρεσιτεχνίες, σήματα, σχέδια, βιομηχανικές μέθοδοι κ.τ.λ.).

Επίσης, πρέπει να τονιστεί ότι η ισχύουσα ελληνική νομοθεσία transfer pricing δρα μονομερώς υπό την έννοια ότι αποσκοπεί απλώς στην εξεύρεση των συναλλαγών μεταξύ «συνδεδεμένων» επιχειρήσεων που παραβιάζουν την αρχή arm's length (ως αυτή περιγράφεται στο άρθρο 39) και τη διόρθωση των φορολογητέων κερδών της επιχείρησης η οποία προέβη στην υπερτιμολόγηση ή δέχθηκε την υποτιμολόγηση χωρίς να προβλέπεται η περαιτέρω δυνατότητα αναμόρφωσης των κερδών της αντισυμβαλλόμενης της επιχείρησης

ουσιαστικά απολήγοντας στη διπλή οικονομική φορολόγηση των σχετικών κερδών σε επίπεδο ομίλου επιχειρήσεως. Και αν σε περιπτώσεις που το άρθρο 39 εφαρμόζεται σε συναλλαγές μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων μπορεί να υποστηριχθεί ότι το θέμα της διπλής οικονομικής φορολόγησης που γεννάται δύναται να επιλυθεί στα πλαίσια των διαδικασιών του άρθρου 25 του ΟΟΣΑ ή της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Διαιτησίας,⁸⁹ η διπλή φορολόγηση που δημιουργείται από τη διόρθωση κερδών ημεδαπών συνδεδεμένων επιχειρήσεων από τις μεταξύ τους συναλλαγές ουσιαστικά αποτελεί έμμεση φορολογική ποινή για τις επιχειρήσεις αυτές.

Για τους ανωτέρω λόγους υποστηρίζεται εδώ ότι η ελληνική νομοθεσία transfer pricing χρήζει αναθεωρήσεως ώστε να διαμορφωθεί κατά τρόπο που θα επιτυγχάνει την ορθή κατανομή των φορολογητέων κερδών στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων (ημεδαπών ή αλλοδαπών) με γνώμονα την αρχή arm's length αλλά και θα εγγυάται παράλληλα την αποφυγή της διπλής φορολογίας, στις περιπτώσεις τουλάχιστο που ο αρχικός προσδιορισμός του σχετικού τιμήματος ή ανταλλάγματος έγινε από τις επιχειρήσεις bona fide και όχι για την αποφυγή φορολογικών επιβαρύνσεων. Ουσιαστικά, λοιπόν, προτείνονται οι κατωτέρω λύσεις:

- i. Ο αναπροσδιορισμός των υποκειμενικών προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 39 ΚΦΕ ως αυτές τίθενται στη δεύτερη παράγραφο του (τουλάχιστο όσον αφορά τις συναλλαγές μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων) κατά το παράδειγμα του άρθρου 9 παρ. 1 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ και του άρθρου 4 της Σύμβασης Διαιτησίας.
- ii. Η αποσύνδεση της αρχής arm's length από την εφαρμοστέα μέθοδο για την εξακρίβωση τηρήσεως της ώστε να παρέχεται η δυνατότητα τόσο στις επιχειρήσεις όσο και στις φορολογικές αρχές να καθορίζουν και να ελέγχουν αντιστοίχως τις σχετικές συναλλαγές με βάση το σύνολο των μεθόδων που περιέχονται στις Guidelines του ΟΟΣΑ.
- iii. Η θέσπιση στο εσωτερικό μας δίκαιο διάταξης αντίστοιχης με το άρθρο 9 παρ. 2 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ ανεξάρ-

87. Βλ., Confederation Fiscale Européenne, «Opinion Statement - Extension of the Arbitration Convention», Βόννη, 1997.

88. Η έννοια του όρου «σοβαρές παραβάσεις» αποσαφηνίζεται με τις μονομερείς δηλώσεις που έχουν υποβάλλει τα κράτη αυτά στα πλαίσια της Σύμβασης Διαιτησίας. Η σχετική δήλωση της Ελλάδας παρουσιάζεται, δε, ιδιαίτερα ευρεία υπό την έννοια ότι για πολλές από τις παραβάσεις οι οποίες παρατίθενται εκεί -δεδομένων και των ιδιαίτερα χαμηλών χρηματικών ορίων που τίθενται- ο χαρακτηρισμός τους ως σοβαρών δεν φαίνεται να είναι αντικειμενικά δικαιολογημένος. Πρέπει, όμως, να επισημανθεί ότι με βάση τα στοιχεία τα οποία περιέχονται στο European Commission Staff Working Paper, «Company Taxation in the Internal Market», Brussels, 2001 (SEC/2001/1681), τμήμα ΙΙΙ (5), σελ. 272, από τις 166 υποθέσεις οι οποίες εισήχθησαν στις αρχές των συμβαλλομένων κρατών από το 1995 ως το 1999, μόνο σε 4 περιπτώσεις τα κράτη δεν έθεσαν σε κίνηση τη διαδικασία διακανονισμού.

89. Υπό την προϋπόθεση ασφαλώς ότι πληρούνται οι όροι εφαρμογής των σχετικών διαδικασιών, πράγμα το οποίο είναι ιδιαίτερα αμφίβολο για χώρες, όπως, ενδεικτικά, οι ΗΠΑ και η Ιαπωνία. Βλ. και *Πέτρον Κ.* ό.π., σελ. 586.

τητα από τυχόν προηγούμενες φορολογικές παραβάσεις των επιχειρήσεων. Εξαίρεση από τον κανόνα αυτό μπορεί να θεσπισθεί για τις περιπτώσεις που οι Φορολογικές Αρχές αποδεικνύουν ότι οι συγκεκριμένες υπερτιμολογήσεις ή υποτιμολογήσεις διενεργήθηκαν εξαρχής με σκοπό την αποφυγή φορολογικών επιβαρύνσεων και όχι ότι απλώς απέληξαν σε ευνοϊκό φορολογικό αποτέλεσμα για τις επιχειρήσεις.

iv. Η αποσύνδεση της εφαρμογής της νομοθεσίας transfer pricing από τον πιθανολογούμενο σκοπό των επιχειρήσεων για αποφυγή αμέσων ή εμμέσων φόρων που καθιερώνεται τώρα από το άρθρο 39 παρ. 5 (β) ΚΦΕ. Σε περίπτωση που οι φορολογικές αρχές αποδείξουν ότι η αρχική τιμολόγηση των συγκεκριμένων συναλλαγών που ελέγχθηκαν έγινε εξαρχής από τις συμβαλλόμενες επιχειρήσεις για σκοπούς αποφυγής πληρωμής αμέσων φόρων τότε οι επιχειρήσεις θα είναι δυνατό να επιβαρύνονται με τη διπλή οικονομική φορολογία που θα προκύψει από την μονομερή διόρθωση των φορολογητέων κερδών τους (ανωτέρω υπό iii).

v. Η αποσαφήνιση των ειδικών όρων που θα πρέπει να πληρούνται για τον καταλογισμό του αυτοτελούς προστίμου 10% που καθιερώνεται από το άρθρο 35 παρ. 4 ΚΦΕ.

Πέρα όμως από τα ανωτέρω, η αποτελεσματικότητα των διατάξεων transfer pricing βασίζεται σημαντικά στην ορθή πρακτική εφαρμογή τους από τις ελληνικές Φορολογικές Αρχές. Ιδιαίτερη βαρύτητα στο συγκεκριμένο ζήτημα πρέπει να αποδοθεί στη διευκόλυνση των Φορολογικών Αρχών για την εξεύρεση των συγκριτικών στοιχείων τα οποία είναι απαραίτητα για την εφαρμογή των διαφόρων μεθόδων

transfer pricing. Είναι λοιπόν αναγκαία η πραγματική αναβάθμιση και επαρκής στελέχωση της Υπηρεσίας Έρευνας Ελέγχου και Τιμών⁹⁰ αλλά και της Τράπεζας Δημοσιονομικών Δεδομένων,⁹¹ ενώ εξίσου απαραίτητη κρίνεται και η παροχή στις Φορολογικές Αρχές δυνατότητας πρόσβασης σε βάσεις δεδομένων από τις οποίες δύνανται να αντλήσουν σχετικά στοιχεία,⁹² κατά το παράδειγμα των αλλοδαπών φορολογικών αρχών.

Επισημαίνεται, τέλος, ότι οι Ελληνικές Φορολογικές Αρχές θα πρέπει να ανταποκρίνονται ουσιαστικά στις αιτήσεις των φορολογουμένων επιχειρήσεων για τη θέση σε κίνηση των διαδικασιών είτε του Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 25 του Μοντέλου του ΟΟΣΑ είτε της Σύμβασης Διαιτησίας (υπό τους ειδικότερους όρους ασφαλώς που τίθενται στις οικείες συμβάσεις) ώστε να εφαρμόζονται στην πράξη οι σχετικές διεθνείς δεσμεύσεις της χώρας μας.

90. Η Υπηρεσία Έρευνας και Ελέγχου Τιμών συστήθηκε αρχικά ως Γραφείο υπαγόμενο στη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών με το άρθρο 26 του Ν 2214/1994 και αναβαθμίσθηκε σε Υπηρεσία με το άρθρο 1 παρ. 7 του Ν 2343/1995, υπαγόμενη στη Γενική Γραμματεία Δημοσιονομικής Πολιτικής του τότε Υπουργείου Οικονομικών σύμφωνα με το άρθρο 1 του ΠΔ 37/1997.

91. Η Τράπεζα Δημοσιονομικών Δεδομένων συνεστήθη με το άρθρο 57 του Ν 2214/1994 και λειτουργεί σε επίπεδο Διεύθυνσης με βάση το άρθρο 1 Α του ΠΔ 343/1998.

92. Ενδεικτικά τέτοιες βάσεις δεδομένων είναι οι: Amadeus, Kompass, Worldbase, Moody's Company Data κ.ά.
