

## Breadcrumb

1. [Αρχική](#)
2. Entity Print

Δημοσιεύτηκε: 21/07/2017 Ενημερώθηκε: 21/07/2017

# Transfer Pricing: Η εφαρμογή των Οδηγιών του ΟΟΣΑ σε Κύπρο και Ελλάδα

[Προβολή σε μορφή PDF](#)

## Εισαγωγή

Με το παρόν άρθρο η επιστημονική ομάδα της TaxExperts ([www.TaxExperts.gr](http://www.TaxExperts.gr)) προσπαθεί να γεφυρώσει το χάσμα που υπάρχει ανάμεσα στην εφαρμογή των κανόνων του Transfer Pricing στην Ελλάδα και την Κύπρο.

Η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελεί ένα από τα πιο απαιτητικά κομμάτια της διεθνούς φορολογικής συμμόρφωσης. Ως τεκμηρίωση, νοείται ο έλεγχος της τήρησης της αρχής του ελεύθερου ανταγωνισμού (*arm's length principle*), κατά την πραγματοποίηση οιασδήποτε φύσης συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Με τη διενέργεια του συγκεκριμένου ελέγχου, μπορεί να εξακριβωθεί από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές, αν έχει λάβει χώρα μεταφορά φορολογητέας ύλης (κερδών), πράγμα το οποίο συμβαίνει συνήθως προς εταιρείες που εδρεύουν σε κράτη ή περιοχές δικαιοδοσίας (*jurisdictions*) με ιδιαίτερα χαμηλή ή μηδενική φορολογία. Σε περίπτωση που διαπιστωθεί η εν λόγω αλλοίωση (συνήθως μείωση) των εταιρικών αποτελεσμάτων, η φορολογική διοίκηση δύναται να προβεί σε αναλογικό επαναπροσδιορισμό των κερδών και, κατ' επέκταση, του καταλογιζόμενου φόρου.

Στην πράξη, για να διασφαλιστεί η δυνατότητα των φορολογουμένων να συμμορφωθούν με την αρχή του ελεύθερου ανταγωνισμού αλλά και η δυνατότητα στη Φορολογική Διοίκηση να προβαίνει στους απαραίτητους ελέγχους, ο ΟΟΣΑ ανέπτυξε μία τριπλή δομή (Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project) για πολυεθνικούς ομίλους, η οποία περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

1. Έναν κύριο φάκελο που περιέχει τυποποιημένες πληροφορίες για όλα τα μέλη ενός πολυεθνικού ομίλου,
2. Έναν τοπικό φάκελο που αναφέρεται σε συναλλαγές του τοπικού φορολογούμενου,
3. Μία έκθεση ανά χώρα, η οποία περιέχει πληροφορίες σχετικά με την παγκόσμια κατανομή των εισοδημάτων και των φόρων που κατέβαλε ο πολυεθνικός μαζί με ορισμένους δείκτες οικονομικής δραστηριότητας.

Στην πλειονότητα των χωρών του ΟΟΣΑ, οι παραπάνω ρυθμίσεις και διαδικασίες έχουν ενσωματωθεί στο εθνικό - εσωτερικό δίκαιο, ενώ έχουν πραγματοποιηθεί παράλληλα οι αναγκαίες προσαρμογές, βάσει των οικονομικών μεγεθών των υποχρεων. Η παρούσα ανάλυση επικεντρώνεται στο νομικό πλαίσιο, το οποίο διέπει το Transfer Pricing στην Ελλάδα και την Κύπρο. Η συγκεκριμένη προσπάθεια παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον ιδιαίτερα λόγω του σημαντικού αριθμού εταιρειών ελληνικών συμφερόντων που εδρεύουν στην Κυπριακή Δημοκρατία.

## **To Transfer Pricing στην Κύπρο**

Μεγάλος αριθμός επενδυτών θεωρεί ότι οι ρυθμίσεις για τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών δεν εφαρμόζονται στην Κύπρο ή τουλάχιστον εφαρμόζονται σε πολύ πιο χαλαρό πλαίσιο συγκριτικά με άλλες ευρωπαϊκές χώρες. Η κυπριακή κυβέρνηση, εντοπίζοντας την ανεπαρκή νομοθέτηση, τουλάχιστον ως προς το πρακτικό σκέλος της εφαρμογής του Transfer Pricing, φαίνεται ότι επιδιώκει το τελευταίο χρονικό διάστημα να διευθετήσει το συγκεκριμένο ζήτημα.

Για να τεθούν οι βάσεις του ζητήματος, χρειάζεται αρχικά να γίνει μία αναφορά στο άρθρο 33 ('Αρχές Εμπορικών Συναλλαγών') του περί Φορολογίας Εισοδήματος Νόμου (ΦΕΝ 2002-2016). Πιο συγκεκριμένα, κατά την κυπριακή νομοθεσία, δύο επιχειρήσεις νοούνται ως συνδεδεμένες όταν:

- Μια επιχείρηση στη Δημοκρατία συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση ή τον έλεγχο ή το κεφάλαιο μιας επιχείρησης άλλου προσώπου, ή
- Τα ίδια πρόσωπα συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο δύο ή περισσότερων επιχειρήσεων.

Στο ίδιο άρθρο, ο ορισμός των συνδεδεμένων εταιρειών επεκτείνεται στην περίπτωση που συνδεδεμένα πρόσωπα (σύζυγοι, συγγενείς μέχρι τρίτου βαθμού) έχουν τον έλεγχο διαφορετικών νομικών προσώπων. Σημειώνεται ότι ο έλεγχος ασκείται μέσω της κατοχής μετοχών, δικαιωμάτων ψήφου ή άλλων εξουσιών που παραχωρούνται με το καταστατικό.

Εν συνεχεία, ο ΦΕΝ αναπαράγοντας τις διατάξεις του άρθρου 9 της Υποδείγματος Φορολογικής Σύμβασης του ΟΟΣΑ (βλ. σημ. 2), παρέχει στον Έφορο τη δυνατότητα να αυξήσει τα κέρδη της επιχείρησης κατοίκου ή με μόνιμη εγκατάσταση στην Κύπρο, στο βαθμό που διαπιστώνεται παραβίαση της αρχής του ελεύθερου ανταγωνισμού. Αντίστοιχα, προβλέπεται αναγνώριση ισόποσης δαπάνης στον αντισυμβαλλόμενο εφόσον εδρεύει ή έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Κύπρο.

Σε επίπεδο εφαρμογής, το Διάταγμα Κ.Δ.Π. 401/2016 κατέστησε την υποχρέωση υποβολής εκθέσεων ανά χώρα (βλ επίπεδο c της εισαγωγής) από την πλευρά των τελικών μητρικών εταιρειών που εδρεύουν στην Κύπρο ή, υπό προϋποθέσεις, των παρένθετων μητρικών εταιρειών. Οι προϋποθέσεις παρατίθενται στην παράγραφο 5 του Διατάγματος και σχετίζονται με τη φορολογική κατοικία της τελικής μητρικής εταιρείας και τους κανόνες που εφαρμόζονται σε αυτή.

Οι πληροφορίες ανά χώρα περιλαμβάνουν τον αριθμό των εργαζομένων, τα έσοδα, τα κέρδη προ φόρων, τον καταβληθέντα φόρο εισοδήματος, το εκδοθέν μετοχικό κεφάλαιο, τα σωρευμένα κέρδη και στοιχεία για τα χρησιμοποιηθέντα πάγια και τα περιουσιακά στοιχεία. Σημειώνεται ότι από το προοίμιο του διατάγματος, οι πολυεθνικοί όμιλοι με ενοποιημένα έσοδα χαμηλότερα των €750 εκ. εξαιρούνται της εν λόγω υποχρέωσης, αλλά η από 30/06/2017 εγκύκλιος δεν περιορίζεται στο μέγεθος της επιχείρησης.

Τον Ιούνιο του 2017, δημοσιεύτηκε μία επιπλέον ερμηνευτική εγκύκλιος που αφορούσε τη φορολογική μεταχείριση των ενδοομιλικών συναλλαγών χρηματοδότησης. Βάσει της εγκυκλίου, για την τεκμηρίωση των εν λόγω συναλλαγών απαιτείται να έχει προηγηθεί ανάλυση συγκρισιμότητας, η οποία περιλαμβάνει τον προσδιορισμό των οικονομικών – εμπορικών σχέσεων μεταξύ των

εταιρειών, ανάλυση των αναλαμβανόμενων λειτουργιών και κινδύνων. Παράλληλα προβλέπονται απλουστευμένες διαδικασίες για ενδιάμεσες στη χρηματοδότηση εταιρείες, με την ελάχιστη αποδεκτή απόδοση να ορίζεται στο 2%.

Το επόμενο διάστημα αναμένεται να συγκεκριμενοποιηθεί και διευρυνθεί το πλαίσιο που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές στην Κύπρο, λόγω της σημαντικής διαρροής φορολογητέας ύλης που παρατηρείται. Ο ΟΟΣΑ έχει αναπτύξει σαφείς κατευθυντήριες γραμμές που επικαιροποιούνται σχεδόν σε ετήσια βάση και προσαρμόζονται στις ανάγκες των οικονομιών. Το γεγονός αυτό καθιστά πιο εύκολη και άμεση τη δυνατότητα ενσωμάτωσης των οδηγιών στο εθνικό δίκαιο της Κυπριακής Δημοκρατίας.

## **To Transfer Pricing στην Ελλάδα**

Η υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών έχει νομοθετηθεί ήδη από το 2008 (άρθρο 26 του ν. 3728/2008), οπότε και ενέπιπτε στις αρμοδιότητες και ελεγκτικές διαδικασίες του Υπουργείου Ανάπτυξης. Παρόλα αυτά, σε σύντομο χρονικό διάστημα, οι εν λόγω αρμοδιότητες μεταφέρθηκαν στο Υπουργείο Οικονομικών, λόγω του φορολογικού ενδιαφέροντος που εμπεριέχει η τήρηση ή μη της αρχής του ελεύθερου ανταγωνισμού, σε επίπεδο «μεταφοράς» κερδών.

Τα συνδεδεμένα πρόσωπα ορίζονται στην περίπτωση ζ του άρθρου 2 του Ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ, ν. 4172/2013), βάσει της οποίας η σύνδεση προκύπτει λόγω άμεσης ή έμμεσης συμμετοχής στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο. Ειδικότερα, εξετάζεται αν το ποσοστό συμμετοχής υπερβαίνει το 33% ή αν κάποιο τρίτο πρόσωπο κατέχει το προαναφερθέν ποσοστό σε δύο ή περισσότερα πρόσωπα. Επίσης, ο ορισμός των συνδεδεμένων εταιρειών διευρύνεται θέτοντας ως προϋπόθεση την ύπαρξη σχέσης άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης, ελέγχου και τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής.

Για τον προσδιορισμό των νομικών προσώπων που απαλλάσσονται της υποχρέωσης τεκμηρίωσης, εξετάζονται συνδυαστικά ο κύκλος εργασιών και το άθροισμα των ελεγχόμενων (ενδοομιλικών) συναλλαγών (άρθρο 21 του ν. 4174/2013).

Αναλυτικότερα, απαλλάσσονται της υποχρέωσης νομικά πρόσωπα που πραγματοποιούν ενδοομιλικές συναλλαγές μέχρι 100.000 ευρώ αθροιστικά και εμφανίζουν κύκλο εργασιών μέχρι €5.000.000. Αναφορικά με εταιρείες που εμφανίζουν κύκλο εργασιών άνω των €5.000.000, το όριο απαλλαγής αυξάνεται στις €200.000.

Οι εταιρείες που ξεπερνούν τα παραπάνω όρια ενδοομιλικών συναλλαγών, έχουν τις ακόλουθες δύο υποχρεώσεις:

- Οφείλουν να υποβάλουν ηλεκτρονικά συνοπτικό πίνακα πληροφοριών ενδοομιλικών συναλλαγών στο Υπουργείο Οικονομικών, ο οποίος περιλαμβάνει πληροφοριακά στοιχεία αναφορικά με τον όμιλο, τη φύση των συναλλαγών και τις μεθόδους τεκμηρίωσης που υιοθετήθηκαν.
- Οφείλουν να καταρτίσουν φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, ο οποίος αποτελείται από το βασικό και τον ελληνικό φάκελο (βλ. επίπεδα α και β της εισαγωγής).

Όπως στην περίπτωση της Κύπρου, ο φάκελος τεκμηρίωσης περιλαμβάνει εκτενή ανάλυση συγκρισιμότητας, περιλαμβανομένων των επιτελούμενων λειτουργιών και αναλαμβανόμενων κινδύνων, σε επίπεδο ομίλου. Επίσης, χρειάζεται να περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με την ακολουθούμενη ενδοομιλική τιμολογιακή πολιτική, τη ροή των τιμολογίων και τις συμβάσεις που έχουν συναφθεί μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών. Παρόλα αυτά, η επιλογή και η εφαρμογή της μεθόδου τεκμηρίωσης ανά συναλλαγή αποτελούν το πιο ουσιώδες κομμάτι του φακέλου, δεδομένου ότι από αυτό προκύπτουν συμπεράσματα αναφορικά με την αναγκαιότητα αναμόρφωσης ή μη των εταιρικών αποτελεσμάτων. Για την εφαρμογή της μεθόδου τεκμηρίωσης, μπορούν να χρησιμοποιηθούν εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον η υπό εξέταση εταιρεία πραγματοποιεί πανομοιότυπες συναλλαγές με συνδεδεμένες και ανεξάρτητες επιχειρήσεις, ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία (*benchmarking*) που αντλούνται από αξιόπιστες βάσεις δεδομένων (πχ *Amadeus*, *Thomson Reuters* κτλ).

## Επίλογος

Το Transfer Pricing τίθεται συνεχώς υψηλότερα στην ατζέντα των φορολογικών αρχών λόγω της παρατηρούμενης μεταφοράς φορολογητέας ύλης σε χώρες με χαμηλή ή μηδενική φορολογία, από την πλευρά κυρίως των πολυεθνικών ομίλων. Είναι ιδιαίτερα σημαντικό οι εταιρείες που πραγματοποιούν ενδοομιλικές συναλλαγές να λειτουργούν προδραστικά, εντοπίζοντας τις 'ασφαλείς' τιμές και τα 'ασφαλή' περιθώρια κέρδους στα οποία μπορούν να κινούνται, ώστε να ελαχιστοποιήσουν τον κίνδυνο αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων τους και επιβολής πρόσθετου φόρου εισοδήματος.

Τύπος Υπηρεσίας

[Ενδοομιλικές Συναλλαγές](#)

## Heading

# Ελληνικός Φορολογικός Οδηγός

[Δείτε όλο τον Οδηγό](#)