

# Διπλή φορολόγηση στις επιχειρήσεις για ενδοομιλικές συναλλαγές

*Του Γιώργου Δαλιάνη*

Όπως είναι γνωστό, ενδοομιλικές συναλλαγές πραγματοποιούνται μεταξύ επιχειρήσεων οι οποίες θεωρείται ότι μοιράζονται κοινά συμφέροντα είτε με τη μορφή κοινής διοίκησης είτε λόγω της σύνθεσής τους.

## Νομικό πλαίσιο

Στην χώρα μας ο όρος ενδοομιλική τιμολόγηση (transfer pricing) καθώς και η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών καθιερώθηκαν με τον νόμο 3728/2008 «Υπηρεσία Εποπτείας Αγοράς και άλλες διατάξεις [Κανόνες Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών]».

Υπό το καθεστώς του προϊσχύοντος Κ.Φ.Ε. και μέχρι την κατάργησή του υπήρχαν κάποιες γενικές διατάξεις στα άρθρα 39, 39Α, 39Β και 39Γ του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε) «περί υπερτιμολογήσεων – υποτιμολογήσεων».

Εν συνεχεία, ο ν. 2238/1994 καταργήθηκε από τον ν. 4172/2013, ο οποίος στο άρθρο 50 ορίζει ότι:

*«1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή*

των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου. 2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές».

Επίσης, στον ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα στα άρθρα 21 και 22 ορίζονται οι υποχρεώσεις των εταιρειών σχετικά με τη σύνταξη φακέλου τεκμηρίωσης για τις διενεργούμενες ενδοομιλικές συναλλαγές.

### Αποφυγή διπλής φορολόγησης

Μέσω της ενσωμάτωσης στο ελληνικό δίκαιο (με τον ν. 2216/1994) της Ευρωπαϊκής Οδηγίας «Κύρωση Σύμβασης μεταξύ των Κρατών – Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων και των προσαρτημένων σε αυτήν κοινών και μονομερών δηλώσεών τους και άλλες διατάξεις» υιοθετήθηκαν μέτρα για την αποφυγή διπλής φορολόγησης των συνδεδεμένων επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες στα Κράτη-Μέλη σε περίπτωση διόρθωσης των κερδών μίας επιχείρησης από τις φορολογικές αρχές κράτους-μέλους. Σχετικώς μάλιστα θεσπίσθηκε και η διαδικασία του Αμοιβαίου Διακανονισμού (άρθρο 63<sup>A</sup> του ν. 4174/2013), η οποία συνδυαστικά με τα άρθρα 41 παρ. 4 και 45 παρ. 2 (τρόπος πληρωμής του φόρου βάσει της διαδικασίας του Αμοιβαίου Διακανονισμού) λειτουργούν ως δικλείδα ασφαλείας για την αποφυγή διπλής φορολόγησης των αλλοδαπών επιχειρήσεων που διενεργούν ενδοομιλικές συναλλαγές και είναι εγκατεστημένες στην χώρα μας.

Στα πλαίσια αυτά, όταν στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις μεταξύ δύο συγγενών επιχειρήσεων, δημιουργούνται ή επιβάλλονται όροι που διαφέρουν από εκείνους που θα συμφωνούνταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα οποιαδήποτε κέρδη που θα έπρεπε να είχαν πιστωθεί σε μια από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω των όρων δεν έχουν πιστωθεί, μπορούν

να συμπεριληφθούν στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογηθούν ανάλογα. Στην περίπτωση, λοιπόν, που στο ένα κράτος διενεργηθεί πρωτογενής αναμόρφωση της φορολογητέας ύλης, λόγω μη εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων, τότε θα πρέπει να πραγματοποιηθεί μια δευτερογενής αναμόρφωση στο άλλο κράτος.

Αντίστοιχη πρόβλεψη, ωστόσο, για τις ημεδαπές συνδεδεμένες συναλλασσόμενες επιχειρήσεις δεν υπάρχει.

### Παράδειγμα

α. Μία αλλοδαπή εταιρεία που είναι εγκατεστημένη στην Ελλάδα έχει ενδοομιλικές συναλλαγές με την μητρική της που είναι εγκατεστημένη στην Γερμανία ύψους 1.000.000 €. Κατά τον έλεγχο προέκυψε ότι έγινε υποτιμολόγηση των συναλλαγών κατά 100.000 €, με αποτέλεσμα οι ενδοομιλικές δαπάνες να αποτιμώνται κατόπιν διόρθωσης από τις φορολογικές αρχές σε ποσό 1.100.000 €. Έτσι, αυξάνεται η φορολογική υποχρέωση της εταιρείας που βρίσκεται στην Ελλάδα. Το ποσό που θα προκύψει από την αναμόρφωση των συναλλαγών θα μεταφερθεί είτε αυτούσιο είτε προσαρμοσμένο κατόπιν της διαδικασίας του αμοιβαίου διακανονισμού, ως κόστος στην εταιρεία που βρίσκεται στην Γερμανία, αυξάνοντας έτσι τα κόστη της επιχείρησης αυτής και μειώνοντας τη φορολογική της υποχρέωση έναντι του Γερμανικού Δημοσίου. Συνεπώς, το υπερβάλλον ποσό που καταλόγισε ο έλεγχος δεν «πηγαίνει χαμένο», αλλά μεταφέρεται ως κόστος στη μητρική.

β. Αντίθετα, εάν μεταξύ δύο συγγενών επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα επαναπροσδιορισθεί το ύψος των ενδοομιλικών συναλλαγών τους βάσει ελέγχου, το υπερβάλλον ποσό προσαυξάνει μεν τη φορολογική υποχρέωση της μίας επιχείρησης, αλλά δεν μπορεί να θεωρηθεί κόστος για την άλλη επιχείρηση, λόγω της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας που το απαγορεύει (άρθρο 50 ν. 4172/2013), με αποτέλεσμα τη διπλή φορολόγηση κερδών.

### Συμπεράσματα

Βλέπουμε, λοιπόν, ότι στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ των ελληνικών επιχειρήσεων δεν έχει ληφθεί καμία πρόνοια από τον Έλληνα νομοθέτη για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης, όπως συμβαίνει για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις. Συνεπώς, με τον τρόπο αυτό δημιουργείται ανταγωνιστικό πλεονέκτημα υπέρ των ομίλων με διεθνή παρουσία έναντι των ημεδαπών επιχειρήσεων, κατά παράβαση της προστατευόμενης από το Σύνταγμα και από την Ευρωπαϊκή νομοθεσία αρχής της ισότητας – ίσης μεταχείρισης, αλλά και της αρχής της αποφυγής της διπλής φορολόγησης.

Δείτε το άρθρο και στο [Capital.gr](https://www.capital.gr)

**Ο κ. Γιώργος Δαλιάνης είναι Διευθύνων Σύμβουλος της Artion A.E. & Ιδρυτής του Ομίλου Artion, Οικονομολόγος – Φοροτεχνικός.**

*Το ανωτέρω κείμενο έχει ενημερωτικό χαρακτήρα και σε καμία περίπτωση δεν υποκαθιστά τις εξειδικευμένες συμβουλευτικές υπηρεσίες.*

*Για περισσότερες πληροφορίες μπορείτε να απευθυνθείτε στην ARTION A.E. (Πουρνάρα 9 Μαρούσι | +30 210 6009062 | [www.artion.gr](https://www.artion.gr))*