

ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ: ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ
ΤΜΗΜΑ: ΔΗΜΟΣΙΟ ΔΙΚΑΙΟ
ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
TRANSFER PRICING AT SERVICES

Ελένη Κων. Καρβούνη
Επιβλέπων Καθηγητής: Βασίλειος Κουγέας/Τόνια Πεδιαδιτάκη/Νίκος
Μηλιώνης



Φεβρουάριος 2013

Περιεχόμενα

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	6
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	11
Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ «TRANSFER PRICING»	12
ΤΟ «TRANSFER PRICING» ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ	14
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ	15
ΣΕ ΤΙ ΩΦΕΛΕΙ ΤΟ «TRANSFER PRICING»	16
Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΥΠΕΡΑΚΤΙΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ (OFFSHORE)	19
ΠΩΣ ΠΡΑΓΜΑΤΩΝΕΤΑΙ Η ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ-ΠΟΣΟΙ ΑΠΑΙΤΟΥΝΤΑΙ;	19
ΔΗΛΩΣΗ ΤΗΣ ΣΕΟΥΛ	21
ΠΟΛΥΜΕΡΗ ΎΡΓΑΝΑ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΘΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΝΑ ΕΝΤΟΠΙΣΟΥΝ ΤΗΝ ΚΑΤΑΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	21
ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΟΟΣΑ.....	22
ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΤΟΥ ΟΟΣΑ.....	23
ΤΟ ΆΡΘΡΟ 9 ΤΗΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ	25
ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΟΔΗΓΙΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 9 ΤΗΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ	25
ΤΟ ΆΡΘΡΟ 25 ΤΗΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ	26
I. ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΠΕΡΙ ΑΠΟΦΥΓΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	27
II. Σύμβαση Διαιτησίας.....	27
III. ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ	29
IV. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ	32
A. ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΠΥΡΗΝΑ ΤΗΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ (CORE DOCUMENT CONCEPT)	33
B. ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΒΑΣΙΚΟΥ ΦΑΚΕΛΟΥ (MASTER FILE CONCEPT).....	33
Γ. Η ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	34
V. ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΤΙΜΩΝ (ΣΠΤ)	36
VI. ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ	37
A. ΆΜΕΣΗ ΜΕΘΟΔΟΣ (DIRECT METHOD) – ARM’S LENGTH PRINCIPLE.....	37
A. 1. ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ	40
A. 1. α. ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΟΙ ΜΕΘΟΔΟΙ	40
i. ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΤΙΜΗΣ (COMPARABLE UNCONTROLLED PRICE-CUP).....	40
ii. ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ ΜΕΤΑΠΩΛΗΣΗΣ (RESALE PRICE METHOD – RPM).....	42
iii. ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΣ ΣΥΝ ΚΕΡΔΟΣ (COST PLUS METHOD – CPM).....	44
A. 1. β. ΜΗ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ	46

i.	ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	46
i.α.	ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ (PROFIT SPLIT METHOD)	47
i.β.	ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ (TRANSACTIONAL NET MARGIN METHOD).....	48
ii.	ΜΕΘΟΔΟΙ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	49
ii.α.	ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΒΑΣΕΙ ΜΑΘΗΜΑΤΙΚΟΥ ΤΥΠΟΥ (GLOBAL FORMULARY APPORTIONMENT METHOD).....	49
ii.β.	ΜΕΘΟΔΟΣ ΣΥΓΚΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ (COMPARABLE PROFIT METHOD).....	49
	ΜΕΘΟΔΟΙ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΩΣ ΕΠΙ ΤΟ ΠΛΕΙΣΤΟΝ ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΟ ΕΙΔΟΣ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	50
VII.	ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ (ADVANCE PRICING AGREEMENTS OR ARRANGEMENTS)	51
VII.	Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ TRANSFER PRICING ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	51
A.	ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ.....	51
B.	ΑΝΑΛΥΣΗ	52
VIII.	ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΝΟΜΙΚΟ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	55
A.	ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΑΠΟΦΥΓΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΟΙ ΟΠΟΙΕΣ ΥΠΕΓΡΑΦΗΣΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	55
B.	Η ΠΡΩΤΗ ΕΘΝΙΚΗ ΠΡΟΣΠΑΘΕΙΑ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΟΥ ΖΗΤΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΜΕ ΤΟΝ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 2459/18.02.97	59
Γ.	Ο ΝΕΟΤΕΡΟΣ ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 2753/17.11.99	60
Δ.	Ο ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. ΝΟΜΟΣ 2873/28.12.2000	60
Ε.	Ο ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 3296/14.12.2004 ΝΟΜΟΣ	61
ΣΤ.	Ο ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 3522/22.12.2006 ΝΟΜΟΣ	62
	ΒΑΣΙΚΑ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΑ ΕΡΓΑΛΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ.....	62
I.	ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	65
II.	ΤΟ ΆΡΘΡΟ 26 ΤΟΥ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 3728/2008 ΝΟΜΟΥ	69
	ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΑ ΕΙΔΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	73
	ΝΕΕΣ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ: Ο ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 4110/2013 ΝΟΜΟΣ.....	74
	ΣΥΝΟΨΙΖΟΝΤΑΣ.....	77
	ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι - ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΕΛΕΣΘΕΙΣΑΣ ΕΡΕΥΝΑΣ	83
	ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ - ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΩΝ ΚΕΙΜΕΝΩΝ	89
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	171

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παγκοσμιοποίηση της αγοράς δεν είναι όρος κλισιέ αλλά μία προσπάθεια περιγραφικής απόδοσης της έννοιας της ενοποίησης των αγορών. Οι πολυεθνικοί οργανισμοί απέκομισαν τεράστιο όφελος από την κατάργηση των δασμών ενδοκοινοτικά, και την ενοποίηση της αγοράς, ενώ ίση ζημία υπέστησαν τα κράτη από την απώλεια των δασμών. Εκείνο που παλαιότερα το κράτος απέκομιζε ως έσοδο από την δασμολόγηση των εισαγόμενων προϊόντων, θεωρητικά θα το ισοφάριζε από την φορολόγηση των μεγαλύτερων κερδών των εξαγωγέων της Ελλάδας.

Ωστόσο, καθόσον σκοπός των επιχειρήσεων καθίσταται η μεγιστοποίηση των κερδών τους, ήτοι η αύξηση των εσόδων και η μείωση των δαπανών τους και κυρίως των φορολογικών τους επιβαρύνσεων, οι σύγχρονοι όμιλοι επιχειρήσεων στοχεύουν να μεταφέρουν τα φορολογητέα τους κέρδη σε χώρες με μικρότερο φορολογικό συντελεστή ακόμη και σε χώρες που παρέχουν δελεαστικά φορολογικά κίνητρα¹. Στο πλαίσιο αυτό αναδεικνύεται η σημασία της τιμής μεταβίβασης ή τιμής ενδοομιλικής συναλλαγής (transfer price), το οποίο μάλιστα αποτελεί ένα εκ των σημαντικότερων διεθνών φορολογικών θεμάτων, διότι καθορίζει την κατανομή των φορολογικών εσόδων μεταξύ των εμπλεκόμενων κρατών. Σημειώνεται ότι η μη ενδεδειγμένη χρήση της ενδοομιλικής τιμολόγησης οδηγεί σε αδικαιολόγητη μεταφορά κερδών.

¹ Transfer pricing 2012, Pricewaterhouse Coopers, 2012, σ. 40 κ. επ..

Πέραν αυτού, ενώ η παράνομη εξαγωγή αφορολόγητων κερδών μέσω του transfer pricing από την πλειοψηφία, αν όχι το σύνολο των πολυεθνικών οργανισμών, αντίκειται τόσο στο κοινοτικό όσο και το εθνικό δίκαιο, το Ελληνικό κράτος παριστάνει ότι αυτό το πρόβλημα δεν υφίσταται, υπόπτως.

Το ζήτημα του 'transfer pricing' διαχρονικά απασχολεί τις φορολογικές αρχές ανά τον πλανήτη, καθώς έχει ως συνέπεια τη συρρίκνωση των φορολογικών εσόδων. Αποκαλυπτικά² είναι τα ευρήματα των ελέγχων της ΥΠΕΑ (Υπηρεσία Εποπτείας της Αγοράς)³ στις πολυεθνικές που ελέγχθηκαν:

- I. Οι μητρικές εταιρίες χρεώνουν υψηλά royalties (δικαιώματα χρήσης σημάτων) στις θυγατρικές. Οι χρεώσεις είναι υψηλές προκειμένου να αποφεύγουν τη φορολόγηση στην Ελλάδα, εμφανίζοντας υψηλό κόστος.
- II. Θυγατρικές αγοράζουν από τις μητρικές τους σε υψηλές τιμές προϊόντα ιδιωτικής ετικέτας. Οι τιμές είναι «φουσκωμένες» για να παρουσιάζουν μεγάλο κόστος και να γλιτώνουν τη φορολόγηση κερδών στη χώρα μας.

² <http://www.imerisia.gr/article.asp?catid=26516&subid=2&pubid=112803914>.

³ <http://www.gge.gr/home/index.html>.

- III. Οι μητρικές δανείζουν με υψηλό κόστος τις θυγατρικές τους. Έτσι δικαιολογούν αφενός αρνητικά οικονομικά αποτελέσματα και αφετέρου τις αυξημένες τιμές των προϊόντων τους.
- IV. Μία θυγατρική λιανικής κάνει ειδική συμφωνία αγοράς προϊόντων από θυγατρική προμηθευτικής. Ταυτόχρονα σε παγκόσμιο επίπεδο συμφωνία κάνουν και οι μητρικές. Ωστόσο, το όφελος για τη θυγατρική λιανικής δεν της αποδίδεται αλλά πάει στη μητρική της εταιρία.
- V. Εταιρίες εμφανίζουν επί σειρά ετών ζημιές και πρόβλημα ρευστότητας. Με τον τρόπο αυτό κέρδη τους μεταφέρονται σε άλλες χώρες όπου δραστηριοποιούνται με χαμηλότερους συντελεστές φορολόγησης.

Παρότι η παγκόσμια οικονομία παρουσιάζει βελτίωση, οι κυβερνήσεις που βρίσκονται αντιμέτωπες με τρομακτικά ελλείμματα συνεχίζουν να εστιάζουν στην αύξηση των εσόδων μέσω της φορολογίας, με τον έλεγχο της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών να παίζει κεντρικό ρόλο⁴. Ως εκ τούτου, οι κορυφαίες εταιρείες σε παγκόσμιο επίπεδο αναμένουν ότι θα αφιερώσουν πολύ περισσότερους πόρους για τη συμμόρφωση αναφορικά με την τιμολόγηση ενδοομιλικών συναλλαγών: Το 31% των εταιρειών αναφέρει αύξηση του αριθμού των εργαζομένων που ασχολούνται με θέματα συμμόρφωσης ενδοομιλικών συναλλαγών. Το

⁴ Τα αποτελέσματα αυτά παρατίθενται στην έρευνα της Ernst & Young σχετικά με την τιμολόγηση ενδοομιλικών συναλλαγών με τίτλο “Global Transfer Pricing Survey”, στην οποία συμμετείχαν 877 πολυεθνικές από 25 χώρες, ey.com Globalsite.

62% καταγράφει άνοδο στη χρήση εξωτερικών συμβούλων και το 23% αναφέρει αύξηση στη χρήση λογισμικού ή παρεμφερών εργαλείων.

Σε εθνικό επίπεδο η μεταφορά της έδρας των εταιρειών Coca-Cola 3Ε και ΦΑΓΕ από την Ελλάδα σε Ελβετία και Λουξεμβούργο, αντίστοιχα, προκάλεσε την αμηχανία της εγχώριας οικονομίας. Οι εταιρείες αυτές δεν μεταφέρουν την παραγωγική τους δραστηριότητα στο εξωτερικό, ωστόσο θα υπάρξουν απώλειες στα έσοδα του κράτους από τη φορολόγηση των μερισμάτων, αφού υπάρχουν διακρατικές συμφωνίες για αποφυγή διπλής φορολόγησης στα μερίσματα νομικών προσώπων, ενώ ήδη βασικοί μέτοχοι μεγάλων εταιρειών να έχουν μεταβιβάσει τις μετοχές τους σε νομικά πρόσωπα που έχουν έδρα φορολογικούς παραδείσους. Με βάση το κοινοτικό δίκαιο, από την παρακράτηση φόρου απαλλάσσονται όσοι εδρεύουν σε χώρα της ΕΕ και κατέχουν πάνω από το 10% του μετοχικού κεφαλαίου ελληνικής επιχείρησης. Συγχρόνως, η αλλαγή στη δομή των εταιρειών - οι μητρικές στο εξωτερικό και οι θυγατρικές στην Ελλάδα - ευνοεί φαινόμενα υπερτιμολογήσεων εξόδων και υποτιμολογήσεων εσόδων μέσω ενδοομιλικών συναλλαγών (transfer pricing)⁵. Η πρακτική αυτή αποσκοπεί στη συρρίκνωση της φορολογικής επιβάρυνσης ενός πολυεθνικού ομίλου μέσω του καθορισμού μη πραγματικών τιμών στις μεταξύ τους συναλλαγές και ιδίως στην Ελλάδα μεταφράζεται σε υψηλές τιμές προϊόντων σε σχέση με ομοειδή προϊόντα στο εξωτερικό.

Ένα υποτιθέμενο παράδειγμα τίθεται κάτωθι:

⁵ <http://www.tovima.gr/finance/article/?aid=479322>

Μία πολυεθνική φαρμακευτική διεξάγει φαρμακευτικές έρευνες για ένα νέο φάρμακο κατά του καρκίνου κάπου σε κάποια ασιατική χώρα με χαμηλό κόστος εργασίας και χαμηλά έξοδα συντήρησης της επιστημονικής εγκατάστασης, όπου το συνολικό κόστος για την έρευνα μόνον επί του παραχθέντος εν τέλει προϊόντος ανέρχεται σε 450.000,00 ευρώ. Η πολυεθνική προμηθεύει τη θυγατρική της στην Ελλάδα με τα αποτελέσματα της έρευνας, η οποία μετά θα αναλάβει την παραγωγή, προώθηση και πώληση του φαρμάκου στην Ελληνική επικράτεια, έστω προς €250/ τμχ(φιάλη 50ml), προσθέτοντας με την σειρά της κάποια λειτουργικά και χρηματοοικονομικά κόστη συνήθως της τάξεως του 15% της τελικής τιμής. **Ωστόσο, η πολυεθνική προκειμένου να μειώσει τη συνολική φορολόγησή της** δηλώνει ότι η ελληνική θυγατρική κατέβαλε σε αυτήν για την αγορά των αποτελεσμάτων της έρευνας το ποσό των 1.500.000,00 ευρώ.

Η τιμή μεταβίβασης της ως άνω υπηρεσίας ονομάζεται transfer price.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η πρακτική των υπερτιμολογήσεων-υποτιμολογήσεων αποδίδεται στη διεθνή βιβλιογραφία με τον όρο ‘transfer pricing’. Η έννοια του ‘transfer pricing’ συνίσταται στον καθαρισμό πλασματικών τιμών συναλλαγών κατά τη διεξαγωγή εμπορίου, στα πλαίσια ενός ομίλου πολυεθνικών επιχειρήσεων. Ειδικότερα προκύπτει όταν κατά τη διεξαγωγή εμπορίου μεταξύ επιχειρήσεων του ιδίου ομίλου, οι τιμές των ανταλλασσόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών αποκλίνουν από αυτές που θα ίσχυαν στην ελεύθερη αγορά, εάν οι συναλλαγές διεξάγονταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Η πρακτική των υπερτιμολογήσεων-υποτιμολογήσεων αποσκοπεί στη συρρίκνωση της συνολικής διεθνώς φορολογικής επιβάρυνσης του ομίλου. Επιτυγχάνεται με τη μεταφορά της φορολογητέας βάσης από το κράτος με υψηλότερο συντελεστή εταιρικού φόρου σε εκείνο με χαμηλότερο, μέσω του καθορισμού πλασματικών υπέρ ή υποτιμημένων ενδοομιλικών χρεώσεων, κατά τη διενέργεια των μεταξύ τους εμπορικών συναλλαγών. Σε διεθνές επίπεδο η τεχνική του ‘transfer pricing’ αντιμετωπίζεται με βάση την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού (arm’s length principle), η οποία αφενός έχει επισήμως αποτυπωθεί στην ‘Πρότυπη Φορολογική Σύμβαση’ του Ο.Ο.Σ.Α. και αφετέρου έχει ενσωματωθεί στο παράγωγο κοινοτικό φορολογικό δίκαιο. Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή ασκείται έλεγχος, από τις αρμόδιες

φορολογικές αρχές, για το κατά πόσον οι ενδοομιλικές τιμολογιακές χρεώσεις αποκλίνουν σκοπίμως από αυτές που απαντώνται στην ελεύθερη αγορά μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ «TRANSFER PRICING»

Ο όρος «transfer pricing» χαρακτηρίζει τον τομέα της οικονομικής επιστήμης που ασχολείται με τον έλεγχο του εάν οι τιμές που χρεώνονται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων για τη μεταβίβαση αγαθών, υπηρεσιών και άυλων περιουσιακών στοιχείων διαφέρουν από εκείνες που θα είχαν χρεωθεί, εάν οι ίδιες επιχειρήσεις ήταν ανεξάρτητες⁶ μεταξύ τους. Πρόκειται για μία έννοια σχετικά πρόσφατη στη διεθνή βιβλιογραφία, η οποία αποδίδεται καλύτερα με τον όρο ενδοομιλική

⁶ Η έννοια των ανεξάρτητων επιχειρήσεων, ως αυτές διαφοροποιούνται από τις ενδοομιλικές συναλλαγές, και πάντοτε με σημείο αναφοράς το «transfer pricing» αποδίδεται ιδανικά από τον Τσουρουφλή: *«Η έννοια της σύνδεσης αναφέρεται γενικότερα στην ύπαρξη μιας ειδικής σχέσης ανάμεσα σε επιχειρήσεις με αυτοτελή νομική υπόσταση, η οποία επιτρέπει την άσκηση κυριαρχικής επιρροής από μία επιχείρηση σε μία άλλη. ... Από την άλλη πλευρά η έννοια του ομίλου αναφέρεται στην ένταξη των επιχειρήσεων σε ένα ευρύτερο σύνολο που εμφανίζει οικονομική και διοικητική ενότητα με κύριο χαρακτηριστικό την άσκηση κεντρικού ελέγχου στις επιχειρήσεις που απαρτίζουν αυτό το σύνολο. ... η έννοια της σύνδεσης είναι ευρύτερη από αυτή του ομίλου επιχειρήσεων, καθόσον η σχέση σύνδεσης αποτελεί προϋπόθεση για τη δημιουργία ομίλου, ενώ αντίθετα η ύπαρξη σύνδεσης δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκη και όμιλο. ... το σημασιολογικό πεδίο της έννοιας της «τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών» είναι στενότερο από εκείνο της έννοιας της τιμολόγησης των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.»*

τιμολόγηση και η οποία είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με τις έννοιες της υπερτιμολόγησης και της υποτιμολόγησης. Σημειώνεται δε ότι το «transfer pricing» έως σήμερα χρησιμοποιείται ουσιαστικά ως μέσο φοροαποφυγής και κατ' επέκταση εξοικονόμηση φόρου εισοδήματος. Ωστόσο, η σύγχρονη οικονομική εξέλιξη χαρακτηρίζεται από μεταστροφή της αντιμετώπισης της ενδοομιλικής τιμολόγησης μέσω της προσπάθειας της ορθούς εφαρμογής του «transfer pricing» ώστε να αποφευχθούν οι αρνητικές συνέπειες ενός φορολογικού ελέγχου⁷. Η ενδοομιλική τιμολόγηση είναι μία εσωτερική χρέωση αγαθών ή υπηρεσιών που αγοράζονται ή πωλούνται μεταξύ των τμημάτων μίας αποκεντρωμένης εταιρείας. Σημειώνεται δε ότι οι αρχές τείνουν⁸ να δίνουν μεγαλύτερη έμφαση στις ενδοεταιρικές συναλλαγές χρηματοδότησης και στις συναλλαγές στον τομέα των υπηρεσιών, σε συνδυασμό με το συνεχιζόμενο ενδιαφέρον για συναλλαγές αναφορικά με την πνευματική ιδιοκτησία. Εκθέσεις αναφορικά με τις ενδοεταιρικές συναλλαγές χρηματοδότησης κατέγραψαν σημαντική άνοδο στο 42% το 2010 από 7% το 2007, ενώ το ποσοστό των συναλλαγών στον τομέα των υπηρεσιών που υποβλήθηκαν σε αναθεώρηση αυξήθηκε σε 66% το 2010 από 55% το 2007⁹.

⁷ Σαββαΐδου Κ., Κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, ΔΦΝ 63/2009, σ. 922

⁸http://portal.kathimerini.gr/4Dcgi/4dcgi/_w_articles_mc3_1_28/01/2009_265146

⁹<http://www.wtmnews.gr/ceo-school-training-07/5631-Ernst-Young> - Η φορολογική πολιτική μπαίνει στο μικροσκόπιο

Η καθιέρωση της τιμής μεταφοράς σε πολυεθνικές επιχειρήσεις είναι πολύπλοκη λόγω των διαφορετικών φορολογικών συστημάτων, καθώς επίσης και των διαφορετικών οικονομικών συστημάτων στις αγορές. Για τους πολυεθνικούς οργανισμούς η ενδοομιλική τιμολόγηση κρίνεται αυξημένης σημασίας καθόσον αποτελεί θεμέλιο για την επίτευξη και κατοχύρωση κερδών, ενόσω οι εθνικές αρχές και κυβερνήσεις βρίσκονται σε διαρκή προσπάθεια ελέγχου των φορολογικών εσόδων των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

ΤΟ «TRANSFER PRICING» ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ

Κάθε επιχείρηση στην προσπάθεια μεγιστοποίησης των κερδών της επιδιώκει να αυξήσει τα έσοδά της και να μειώσει τις δαπάνες της. Μεταξύ των δαπανών που επιδιώκει πρώτιστα να μειώσει είναι αυτή των φορολογικών της βαρών, η οποία επιτυγχάνεται με νόμιμα μέσα μέσω ενός ορθού φορολογικού σχεδιασμού. Εάν πρόκειται για Όμιλο ο ορθός φορολογικός σχεδιασμός αποσκοπεί στη φορολογική ελαχιστοποίηση πέραν της εταιρείας σε επίπεδο ομίλου. Εάν δε ο Όμιλος είναι πολυεθνικός, τότε η ενδοομιλική τιμολόγηση χρησιμοποιείται σε όλο της το εύρος. Η έννοια της ενδοομιλικής τιμολόγησης δε νοείται, προφανώς, σε επιχειρήσεις οι οποίες δραστηριοποιούνται σε μία μόνο χώρα και οι οποίες φορολογούνται από την ίδια φορολογική αρχή. Δεδομένης, ωστόσο, της ιδιαίτερης σχέσης μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων οι

τιμές των μεταξύ των συναλλαγών δε διαμορφώνονται με βάση τις συνθήκες της ελεύθερης αγοράς, ήτοι με βάση την προσφορά και τη ζήτηση, διότι οι όμιλοι στην πράξη αποφασίζουν κατά το δοκούν την τιμή του εκάστοτε προϊόντος και κατ' επέκταση να μεταβάλουν το φορολογητέο κέρδος των εταιριών μεταφέροντας το από την μία εταιρεία του ομίλου στην άλλη και εν τέλει να επηρεάζει τη συνολική επιβάρυνση του ομίλου.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Μητρική εταιρεία **M** είναι εγκατεστημένη στο κράτος **X** και παρέχει υπηρεσίες με κόστος παροχής ΕΥΡΩ 1.000. Η εταιρεία **M** πωλεί την παροχή των ίδιων υπηρεσιών σε θυγατρική εταιρεία **Θ** η οποία είναι εγκατεστημένη στο κράτος **Ψ**. Η Θυγατρική **Θ** εταιρεία πωλεί τις παρεχόμενες υπηρεσίες σε τιμή ΕΥΡΩ 5.000. Ο φορολογικός συντελεστής είναι στο κράτος **X** 25% και στο κράτος **Ψ** 20%.

Ουσιαστικά μέσω «transfer pricing» τα κέρδη του ομίλου παραμένουν σταθερά ανεξαρτήτως της τιμής ενδοομιλικής τιμολόγησης¹⁰. Εντούτοις, όσο αυξάνει η τιμή τόσο περισσότερο κέρδος αποκομίζει η μητρική, ενώ όσο χαμηλώνει η τιμή τόσο μεγαλύτερο κέρδος προσπορίζεται στη θυγατρική. Όσον αφορά δε στον όμιλο ανάλογα με τις διακυμάνσεις της τιμής συναλλαγής αναπροσαρμόζεται και η συνολική επιβάρυνση του

¹⁰ Κ. Σαββαΐδου, Κανόνες Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, ΔΦΝ,

63/2009, σ. 922.

ομίλου. Στο πλαίσιο αυτό ζήτημα αποτελεί εάν τα εμπλεκόμενα κράτη εφαρμόζουν τους ίδιους κανόνες για την κατανομή του φορολογητέου εισοδήματος, διότι σε αντίθετη περίπτωση υπάρχει ο κίνδυνος διπλής φορολόγησης. Σε περίπτωση δε που εμφανίζονται εισαγωγικοί δασμοί η έννοια της ορθής τιμολόγησης καθίσταται ακόμη πιο περίπλοκη. Στο ίδιο ως άνω παράδειγμα η επιχείρηση **X** πωλεί υπηρεσίες στην επιχείρηση **Ψ**. Με βάση τους κανόνες του «transfer pricing» θα πρέπει να πωλήσει σε όσο το δυνατόν υψηλότερη τιμή σε περίπτωση που ο φορολογικός συντελεστής της επιχείρησης X είναι χαμηλός και σε όσο το δυνατόν πιο χαμηλή τιμή σε περίπτωση που ο συντελεστής αυτός είναι υψηλός. Στην πράξη η επιβολή χαμηλότερου transfer price οδηγεί μεν σε χαμηλότερους δασμούς αλλά συγχρόνως και σε υψηλότερη φορολογία στη συνδεδεμένη εταιρεία. Απεναντίας η επιβολή υψηλού transfer price οδηγεί σε χαμηλότερο φόρο εισοδήματος αλλά και σε υψηλότερους δασμούς, γεγονός το οποίο θα επιβαρύνει την ίδια την παρεχόμενη υπηρεσία αλλά και την αγοράστρια εταιρεία.

ΣΕ ΤΙ ΩΦΕΛΕΙ ΤΟ «TRANSFER PRICING»

Η ενδοομιλική τιμολόγηση κρίνεται ιδιαίζουσας σημασίας για ομίλους και συνδεδεμένες επιχειρήσεις¹¹ των οποίων η δραστηριότητα

¹¹ Για την εφαρμογή του Κ.Ν. 2190/1920 συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι:

α. Οι επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική. Σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική υπάρχει όταν μία επιχείρηση (μητρική):

i) έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης, έστω και αν η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής επιχείρησης,

ii) ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής,

iii) συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης και έχει το δικαίωμα είτε άμεσα είτε μέσω τρίτων να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της επιχείρησης αυτής (θυγατρικής),

ν) έχει την εξουσία να ασκεί ή πράγματι ασκεί κυριαρχική επιρροή ή έλεγχο σε άλλη επιχείρηση (θυγατρική επιχείρηση), ή, με άλλη επιχείρηση (θυγατρική επιχείρηση), υπάγονται στην ενιαία διεύθυνση της μητρικής επιχείρησης.

β. Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις της προηγούμενης περίπτωσης α, και κάθε μία από τις θυγατρικές ή τις θυγατρικές των θυγατρικών των συνδεδεμένων αυτών επιχειρήσεων.

γ. Οι θυγατρικές επιχειρήσεις των προηγούμενων περιπτώσεων α και β, άσχετα αν μεταξύ των θυγατρικών αυτών δεν υπάρχει απευθείας δεσμός συμμετοχής.

δ. Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις των προηγούμενων περιπτώσεων α, β και γ και κάθε άλλη επιχείρηση που συνδέεται με αυτές ως μητρική επιχείρηση που διέπεται από το ελληνικό δίκαιο και ταυτόχρονα είναι η ίδια θυγατρική μητρικής επιχείρησης που δεν διέπεται από το δίκαιο κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

επεκτείνεται σε χώρες με έτερα νομικά πλαίσια και φορολογικά συστήματα. Στην πράξη τους επιτρέπει να ελαχιστοποιούν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και να διαχωρίζουν τα κέρδη τους διασφαλίζοντας ότι θα καταλογιστούν σε κράτη με ευνοϊκά φορολογικά

Επίσης, η ρύθμιση καταλαμβάνει και τις τριγωνικές συναλλαγές καθώς θεωρούνται ως ενδοομιλικές συναλλαγές και οι ενδοομιλικές παραδόσεις προϊόντων που τιμολογούνται από τρίτα μέρη.

Εξαιρεση, προβλέπεται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Σε σχέση με συμβάσεις που συννομολογούν με φυσικά πρόσωπα που δε λειτουργούν ως επιχειρηματίες.

β) Όταν οι συμβάσεις μεταξύ των συνδεδεμένων με αυτές επιχειρήσεων δεν υπερβαίνουν τις 200.000 € ετησίως.

γ) Όταν ο ετήσιος κύκλος εργασιών τους δεν ξεπερνά το 1.000.000 €. Η απαλλαγή αίρεται από τον δεύτερο διαδοχικά χρόνο κατά τον οποίο η επιχείρηση ξεπερνά το ανωτέρω όριο του ετήσιου τζίρου.

δ) Όταν αντικείμενο των συναλλαγών τους είναι μετοχές, εταιρικές μερίδες ή μερίδια.

ε) Για μεταβιβάσεις κυριότητας και λοιπών εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων.

στ) Οι ημεδαπές ή αλλοδαπές εταιρείες που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 27 επ. του Ν. 3427/2005 (ΦΕΚ Α' 312/27.12.2005) περί τροποποίησης, αντικατάστασης και συμπλήρωσης των διατάξεων του Α.Ν. 89/1967 «Περί εγκαταστάσεως στην Ελλάδα αλλοδαπών εμποροβιομηχανικών εταιρειών».

καθεστώτα δηλαδή με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές¹². Λεπτή είναι η ισορροπία μεταξύ της αποφυγής της διπλής φορολογίας και της μεταφοράς κερδών από μία χώρα με υψηλό ποσοστό φορολόγησης σε χώρα με αντίστοιχους χαμηλούς συντελεστές. Η μεταφορά αυτή των κερδών επιτυγχάνεται είτε με τη μεγιστοποίηση των εξόδων στην πωλήτρια εταιρείας είτε με τη μεγιστοποίηση του εισοδήματος της αγοράστριας.

Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΥΠΕΡΑΚΤΙΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ (OFFSHORE)

Η έννοια του «transfer pricing» βρίσκει την πλήρη εφαρμογή της σε υπεράκτια χρηματοοικονομικά κέντρα, στα ευρέως γνωστά ως *offshore financial centres*, καθώς και ως φορολογικοί παράδεισοι-tax heavens. Οι οικονομίες αυτές θεσπίζοντας τα κατάλληλα νομικά πλαίσια εξασφαλίζουν μυστικότητα, χαλαρή πολιτική ελέγχου κεφαλαίων και χαμηλή συχνά και ελάχιστη φορολόγηση. Η μυστικότητα αυτή επιτρέπει να διενεργούνται συναλλαγές με τελικό αποδέκτη εταιρείες ουσιαστικά ανύπαρκτες και να εφαρμόζονται μέθοδοι που αντιβαίνουν στην ορθή εφαρμογή του «transfer pricing».

ΠΩΣ ΠΡΑΓΜΑΤΩΝΕΤΑΙ Η ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ-ΠΟΣΟΙ ΑΠΑΙΤΟΥΝΤΑΙ;

¹² Κ. Φινοκαλιώτης, Η εναρμόνιση της φορολογίας εισοδήματος συνδεδεμένων

επιχειρήσεων στα πλαίσια της ενιαίας αγοράς, σ. 143 κ. επ..

1. Οι φορολογικές αρχές της χώρας στην οποία είναι εγκατεστημένη η «τιμολογούμενη» η οποία δέχεται τις υπηρεσίες
2. Οι φορολογικές αρχές της χώρας στην οποία είναι εγκατεστημένη η «τιμολογούσα» η οποία πουλά τις υπηρεσίες
3. Η Τιμολογούσα
4. Η Τιμολογούμενη

Η ορθή ενδοομιλική τιμολόγηση κατανέμει τη φορολογητέα ύλη μεταξύ των κρατών μελών και κατ' επέκταση τα φορολογικά έσοδα μεταξύ των κρατών στα οποία είναι εγκατεστημένα τα μέρη του ομίλου, ωστόσο οι πραγματοποιηθείσες στα πλαίσια αυτής υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις υπηρεσιών δεν είναι ταυτόσημες με τη φοροδιαφυγή.

Αποφάσεις ενδοομιλικής τιμολόγησης λαμβάνονται κάθε ημέρα από τις πολυεθνικές εταιρείες¹³. Όταν ένα τμήμα πολυεθνικής εταιρείας τιμολογεί τις υπηρεσίες σε άλλη εταιρεία του ομίλου αντιμετωπίζει την τιμολόγηση αυτή σαν πώληση=ενδοομιλική τιμολόγηση. Ειδικότερα, όταν ο επί τοις % φόρος στο κράτος της θυγατρικής εταιρείας είναι χαμηλός τότε επιλέγεται η αγορά σε χαμηλή τιμή και η πώληση σε υψηλή τιμή καταλογίζοντας κέρδη στη θυγατρική. Εκ του αντιθέτου, εάν ο φόρος στο κράτος της θυγατρικής είναι υψηλός τότε επιλέγεται η αγορά σε υψηλή τιμή και η πώληση σε χαμηλή τιμή. Ωστόσο, κάθε επιχείρηση οφείλει να έχει μία ορθή στρατηγική ενδοομιλικής τιμολόγησης, διαφορετικά βρίσκεται αντιμέτωπη με φορολογικά πρόστιμα. Ορισμένες

¹³ Transfer pricing perspectives, Sustainable transfer pricing in an era of growth and business transformation, Pricewaterhouse Coopers, Οκτώβριος 2011, σ. 70 κ. επ..

χώρες αντιμετωπίζουν επιθετικά την ενδοομιλική τιμολόγηση και τις πολυεθνικές οι οποίες την εφαρμόζουν με στόχο την αποφυγή των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Το ζήτημα που ανακύπτει είναι πως ακριβώς εντοπίζουν οι εθνικές αρχές την κατάχρηση της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

ΔΗΛΩΣΗ ΤΗΣ ΣΕΟΥΛ

Τον Σεπτέμβριο του 2006 35 μέλη του ΟΟΣΑ, το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, η Ευρωπαϊκή Ένωση, το Interamerican Center of Tax Administrations, η Intra-European Organisation of Tax Administrations υιοθέτησαν τη «Δήλωση της Σεούλ», η οποία δεσμεύει τα κράτη-μέλη να ανταλλάσσουν και να μοιράζονται πληροφορίες, καθώς επίσης και να βελτιώνουν την πρακτική τους συνεργασία προκειμένου να αντιμετωπίσουν τη συμμόρφωση με τις Οδηγίες του ΟΟΣΑ.

ΠΟΛΥΜΕΡΗ ΌΡΓΑΝΑ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΘΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΝΑ ΕΝΤΟΠΙΣΟΥΝ ΤΗΝ ΚΑΤΑΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ¹⁴.

- Διεθνές Καταφύγιο Κοινής Φορολογικής Πληροφόρησης (Joint International Tax Shelter Information Centre)
- Ομάδα Εργασίας Επτά Χωρών για τους Φορολογικούς Παραδείσους (Seven Country Working Group on Tax Havens)

¹⁴<http://www.ato.gov.au/individuals/content.aspx?doc=/content/46908.htm&page>

- Οργανισμός ο οποίος αντικατέστησε τον Ειρηνικό Σύλλογο Διαχειριστών Φόρου το 2006 (Leeds Castle Group)
- Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (Organisation for Economic Co-operation and Development)

ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΟΟΣΑ

Δημιουργήθηκε το 1948 ως Οργανισμός Ευρωπαϊκής Οικονομικής Συνεργασίας (Organisation for European Economic Co-operation) με σκοπό να διαχειριστεί το Σχέδιο Μάρσαλ για την ανοικοδόμηση της Ευρώπης μετά τον Β' Παγκόσμιο Πόλεμο. Σήμερα πλέον έχει επεκταθεί και σε κράτη πέραν της Ευρώπης και έχει μετονομαστεί σε Οργανισμό Ευρωπαϊκής Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Organisation for Economic Co-operation and Development).

Ο οργανισμός παρέχει ένα περιβάλλον όπου οι κυβερνήσεις μπορούν να συγκρίνουν εφαρμογές πολιτικής, να βρουν απαντήσεις στα κοινά προβλήματα, να προσδιορίσουν τις καλές πρακτικές και να συντονίσουν τις εσωτερικές και διεθνείς πολιτικές. Είναι φόρουμ όπου η όμοια πίεση μπορεί να ενεργήσει ως ισχυρό κίνητρο για να βελτιώσει την πολιτική και να εφαρμόσει το «μαλακό νόμο» - μη δεσμευτικά όργανα που μπορούν περιστασιακά να οδηγήσουν στις δεσμευτικές συνθήκες.

Οι ανταλλαγές μεταξύ των κυβερνήσεων του Ο.Ο.Σ.Α. ρέουν από τις πληροφορίες και την ανάλυση που παρέχονται από την γραμματεία στο Παρίσι. Η γραμματεία συλλέγει στοιχεία, παρακολουθεί τις τάσεις και

αναλύσεις, καθώς και τις προβλέψεις οικονομικής ανάπτυξης. Επίσης ερευνούνται οι κοινωνικές αλλαγές ή πιθανά εξελισσόμενα σενάρια στο εμπόριο, το περιβάλλον, η γεωργία, η τεχνολογία, τη φορολογία και διάφορα άλλα πεδία.

Κατά τη διάρκεια της προηγούμενης δεκαετίας, ο Ο.Ο.Σ.Α. είχε αντιμετωπίσει μια σειρά οικονομικών, κοινωνικών και περιβαλλοντικών ζητημάτων εμβαθύνοντας περαιτέρω τη σχέση και δέσμευσή του με τις επιχειρήσεις, τα συνδικάτα και άλλους αντιπροσώπους της κοινωνίας. Οι διαπραγματεύσεις του Ο.Ο.Σ.Α. αφορούν την φορολογία μεταφοράς καθώς και την τιμολόγηση προϊόντων. Με άλλα λόγια ο Ο.Ο.Σ.Α., έχει προετοιμάσει το έδαφος για τις διμερείς φορολογικές συνθήκες σε όλο τον κόσμο.

ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΤΟΥ ΟΟΣΑ

Τα μέλη του ΟΟΣΑ συμφώνησαν σε ένα διεθνές πρότυπο το οποίο θα έπρεπε να εφαρμόζεται για φορολογικούς σκοπούς από τους Πολυεθνικούς Ομίλους και τις φορολογικές αρχές στις ενδοομιλικές τιμολογήσεις. Όταν ανεξάρτητες επιχειρήσεις συναλλάσσονται η μία την άλλη οι συνθήκες των εμπορικών και οικονομικών τους σχέσεων - η τιμή των υπηρεσιών που παρέχονται - προσδιορίζονται από τις δυνάμεις της αγοράς. Όταν συγγενείς επιχειρήσεις συναλλάσσονται μεταξύ τους οι εμπορικ/ές και οικονομικές τους σχέσεις μπορεί να μην επηρεάζονται ευθέως από την αγορά κατά τον ίδιο τρόπο, επομένως οι φορολογικές

αρχές δεν θα πρέπει να υποθέτουν δίχως άλλο ότι οι επιχειρήσεις επεδίωξαν να διαμορφώσουν τα λογιστικά τους αποτελέσματα. Έτσι τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ συμφώνησαν ότι για φορολογικούς σκοπούς τα κέρδη των συγγενών επιχειρήσεων μπορούν να αναμορφώνονται για να εξασφαλιστεί η αρχή των ίσων αποστάσεων. Τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ θεωρούν ότι επιτυγχάνεται μία δίκαιη αναμόρφωση με την καθιέρωση των συνθηκών των εμπορικών και οικονομικών σχέσεων τις οποίες θα προσδοκούσαν να βρουν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων για παρόμοιες συναλλαγές κάτω από παρόμοιες συνθήκες.

Εντούτοις, οι Οδηγίες του ΟΟΣΑ προς τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Αρχές για Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις δεν αποσκοπούν ευθέως στην αποτροπή της μετατόπισης της φορολογητέας ύλης από το ένα κράτος στο άλλο¹⁵. Αντικείμενο των Οδηγιών του ΟΟΣΑ είναι i) η αντιμετώπιση των αμφισβητήσεων μεταξύ των κρατών με προσυμφωνημένο τρόπο, ii) η καθιέρωση αρχών οι οποίες πρέπει να διέπουν τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις. Οι Οδηγίες δεν είναι υποχρεωτικής εφαρμογής για τα μέλη του ΟΟΣΑ και δεν υπερισχύουν του εσωτερικού δικαίου. Στην ουσία οι Οδηγίες του ΟΟΣΑ προσφέρουν απλώς κοινώς αποδεκτή κοινή βάση και όχι το νομικό πλαίσιο της επίλυσης των διαφορών. Το νομικό πλαίσιο της επίλυσης των διαφορών συνίσταται στις Συνθήκες περί Αποφυγής Διπλής Φορολόγησης μεταξύ των εμπλεκόμενων χωρών.

¹⁵ http://www.oecd.org/ctp/transferpricing/Intangibles_Comments.pdf

ΤΟ ΑΡΘΡΟ 9 ΤΗΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ

Οι διατάξεις των φορολογικών συμβάσεων που αντιστοιχούν στο άρθρο 9 της Πρότυπης Φορολογικής Σύμβασης του ΟΟΣΑ εφαρμόζονται όταν: α) δύο επιχειρήσεις εμπλέκονται σε εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις οι συνθήκες των οποίων διαφέρουν από εκείνες οι οποίες θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, β) παραβιάζεται η αρχή των ίσων αποστάσεων, γ) μειώνεται το φορολογητέο κέρδος.

ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΟΔΗΓΙΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 9 ΤΗΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ

- I. **Διόρθωση των κερδών:** προστίθενται στο φορολογητέο εισόδημα και φορολογούνται ανάλογα τα κέρδη που θα μπορούσαν να έχουν πραγματοποιηθεί αλλά δεν πραγματοποιήθηκαν κατά παράβαση της αρχής των ίσων αποστάσεων.
- II. **Αναπροσαρμογή των κερδών:** η υψηλότερη φορολογία που προκύπτει από τη διόρθωση των κερδών στο ένα μέρος αντισταθμίζεται με ανάλογη αναπροσαρμογή – μείωση των φορολογητέων κερδών στο έτερο μέρος.
- III. **Δευτερογενής Αναπροσαρμογή:** καλύπτει το διαδικαστικό κενό που ανακύπτει εκ των δύο ανωτέρω μεθόδων, οι οποίες αντιστρέφουν μεν την μετατόπιση των κερδών, αλλά δεν

ανατρέπουν τα πραγματικά αποτελέσματα της συναλλαγής, καθόσον τα διορθωμένα χρηματικά ποσά παραμένουν στη διάθεση της άλλης επιχείρησης.

ΤΟ ΑΡΘΡΟ 25 ΤΗΣ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ

Στο εν λόγω άρθρο προβλέπεται η αντιμετώπιση των ιδιαίτερων περιπτώσεων διπλής φορολογίας οι οποίες δεν δύναται να επιλυθούν με τις μεθόδους του άρθρου 9. Ωστόσο, σε καμία περίπτωση δεν είναι βέβαιη η επιτυχής έκβαση της διαδικασίας του αμοιβαίου διακανονισμού. Μάλιστα τα ίδια τα εμπλεκόμενα κράτη συμπεριέλαβαν στις μεταξύ των συμβάσεις τη ρήτρα διαιτησίας, προκειμένου να εφαρμοστεί αυτή στην περίπτωση που αποτύχει η σύμβαση διακανονισμού. Εν τέλει η επάνοδος της διαιτητικής επίλυσης των διαφορών οδήγησε στην υποχρεωτική πρόβλεψη της διαδικασίας της διαιτησίας στο άρθρο 25 παρ. 5 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ. Η διάταξη αυτή εγκρίθηκε την 17^η Ιουλίου 2008 από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ, και πλέον είναι υποχρεωτική η εφαρμογή της εάν αυτό ζητηθεί από το φορολογούμενο.

Ωστόσο, τα μοντέλα ενδοομιλικής τιμολόγησης που προτείνει ο ΟΟΣΑ δεν αποδίδουν τα κέρδη στη φυσική τοποθεσία στην οποία πραγματοποιείται μία διαδικασία αλλά στην επιχειρηματική οντότητα η οποία λαμβάνει το οικονομικό ρίσκο της διαδικασίας αυτής. Κατ' επέκταση η επιλογή της επιχείρησης στην οποία μεταφέρεται το ασώματο

αγαθό ή η υπηρεσία πρέπει να συνοδεύεται από το συνυπολογισμό των φορολογικών νόμων.

I. ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΠΕΡΙ ΑΠΟΦΥΓΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Συμβάσεις που υπογράφονται μεταξύ δύο χωρών και επιτρέπουν την απευθείας επικοινωνία των Φορολογικών Αρχών δίχως τη μεσολάβηση των διπλωματικών υπηρεσιών.

II. Σύμβαση Διαιτησίας

Νομική βάση της Σύμβασης Διαιτησίας είναι το άρθρο 293 ΣυνθΕΚ, όπου προβλέπεται ότι τα κράτη μέλη δύνανται να διεξάγουν μεταξύ των διαπραγματεύσεις προκειμένου να εξασφαλίσουν προς όφελος των υπηκόων τους, ωστόσο η Σύμβαση αυτή καθ' εαυτή δεν αποτελεί νομοθετική πράξη της Κοινότητας αλλά πολυμερή συνθήκη η οποία διέπεται από το δημόσιο διεθνές δίκαιο¹⁶. Συνεπεία όλων των ανωτέρω, υπάγεται στον έλεγχο του εθνικού δικαστή και σε σύγκριση με μία αντίστοιχη Οδηγία αποτελεί υποδεέστερο μέσο εναρμόνισης, ειδικότερα, όπως εύστοχα αποδίδεται από τον κ. Τσουρουφλή, απαιτεί μεν λιγότερες παραχωρήσεις από τα κράτη μέλη ως προς τη φορολογική τους εξουσία αλλά παρέχει και μικρότερη νομική προστασία στις εμπλεκόμενες πολυεθνικές επιχειρήσεις.

¹⁶ Ρούκουνα Ε., Διεθνές Δίκαιο, γ έκδοση, 2004, σ. 120 κ. επομ..

Στα πλαίσια του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Κοινότητας την 23.07.1990 ελήφθησαν μέτρα για τη διευθέτηση της υπερτιμολόγησης ή υποτιμολόγησης μέσω της «Σύμβασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας¹⁷ σε περίπτωση διόρθωσης των κερδών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων» (Σύμβαση Διαιτησίας)¹⁸. Εξεδόθησαν επιπλέον δύο οδηγίες i) η 90/345/4/ΕΟΚ περί του κοινού φορολογικού καθεστώτος για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών-μελών, και ii) η 90/345/ΕΚ περί του κοινού φορολογικού καθεστώτος το οποίο ισχύει για τις μητρικές και θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών-μελών. Ιδιαίτερης σημασίας κρίνεται η συμβολή της Σύμβασης Διαιτησίας, διότι ο έλεγχος υπήχθη στο εκάστοτε εθνικό δικαστή¹⁹ και όχι στον κοινοτικό. Κατά συνέπεια ερμηνευτικά εργαλεία για τον εθνικό δικαστή αποτελούν οι φορολογικές συμβάσεις μεταξύ κρατών-μελών, το εκάστοτε εθνικό δίκαιο, το άρθρο 31 της Σύμβασης της Βιέννης, η Πρότυπη

¹⁷ Πιτσιλής Γ., Άμεση φορολογία των επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση: κατάσταση και προοπτικές, ΧρΙΔ 2008, σ. 364 κ. επ..

¹⁸ 90/436/ΕΟΚ, βλ. παράρτημα

¹⁹ Κατ' εφαρμογή του άρθρου 28 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος, η Σύμβαση Διαιτησίας τίθεται υπό του Συντάγματος και υπέρ των τυπικών νόμων.

Σύμβαση του ΟΟΣΑ (άρθρα 7 έως 9), οι Κατευθυντήριες Συνθήκες του ΟΟΣΑ, και ο Κώδικας Δεοντολογίας.

Στην περίπτωση που έχει ήδη συντελεστεί η φοροαποφυγή κατά την τιμολόγηση των συναλλαγών, τότε αρχικά διορθώνεται η φορολογική επιβάρυνση που έχει προκληθεί από το ένα συμβαλλόμενο κράτος και εν συνεχεία μέσω της Σύμβασης Διαιτησίας αναπροσαρμόζονται τα κέρδη της επιχείρησης του άλλου συμβαλλόμενου κράτους προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση η οποία επέρχεται με την αρχική διόρθωση. Σημειώνεται ότι δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της Σύμβασης Διαιτησίας περιπτώσεις διπλής φορολογίας που δεν οφείλονται σε διόρθωση κερδών με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Εν γένει δε παρατίθενται τα στάδια της Σύμβασης Διαιτησίας τα οποία είναι: i) η γνωστοποίηση και η υποβολή ένστασης, ii) η διαδικασία φιλικού διακανονισμού, iii) η διαδικασία της διαιτησίας.

III. ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ

Πρόκειται για το Ψήφισμα του Συμβουλίου και των Αντιπροσώπων των Κυβερνήσεων των Κρατών Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το

οποίο συνίσταται σε έναν Κώδικα Δεοντολογίας με θέμα την τεκμηρίωση των τιμών μεταβίβασης των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Ο Κώδικας Δεοντολογίας ουσιαστικά συμβάλλει μέσω των ρυθμίσεών του στην αποτελεσματικότερη και ενιαία εφαρμογή της Σύμβασης Διαιτησίας, με κυριότερη ρύθμιση αυτή της αναστολής της είσπραξης του φόρου κατά τη διάρκεια της διαδικασίας που ορίζεται από τη Σύμβαση Διαιτησίας, ως αυτή ορίζεται από την εσωτερική νομοθεσία των εμπλεκόμενων κρατών. Το 2009 υπεβλήθη από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρόταση για την Αναθεώρηση του Κώδικα Δεοντολογίας, η οποία έγινε δεκτή από το Συμβούλιο.

Βασική ιδέα αυτού είναι ότι εάν η εξατομικευμένη τεκμηρίωση που προετοιμάζουν οι εταιρείες σε διαφορετικά κράτη μέλη ακολουθεί τους ίδιους κανόνες, τότε η φορολογική συμμόρφωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων διαφορετικών κρατών μελών δεν θα είναι επαχθέστερη σε σύγκριση με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του ίδιου κράτους μέλους, και κατ' επέκταση θα ελαχιστοποιηθεί ο κίνδυνος της διπλής φορολογίας των κερδών από ενδοκοινοτικές διασυνοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές.

Ο Ευρωπαϊκός Κώδικας Δεοντολογίας κρίνει τη χρήση της Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών ως προαιρετική, εντούτοις οι πολυεθνικοί όμιλοι υποχρεούνται να ετοιμάζουν

Φάκελο Τεκμηρίωσης για ενδοομιλικές συναλλαγές ανεξάρτητα εάν προβλέπεται στο εκάστοτε εθνικό δίκαιο. Σύμφωνα με τον Κώδικα, όλοι οι πολυεθνικοί όμιλοι είναι υποχρεωμένοι να ετοιμάζουν Φάκελο Τεκμηρίωσης για ενδοομιλικές συναλλαγές ανεξάρτητα εάν υπάρχει ή όχι σχετική εθνική νομική υποχρέωση. Ο Κώδικας υιοθετήθηκε τον Ιούνιο του 2006 και η υιοθέτηση αυτού είναι στη διακριτική ευχέρεια του κράτους-μέλους. Σκοπός του Κώδικα είναι ο περιορισμός του σχετικού διοικητικού κόστους, ώστε να περιορίζονται τα εμπόδια στην ελεύθερη διακίνηση των αγαθών και να επιτυγχάνεται ο επί ίσοις όροις ανταγωνισμός εντός των ορίων της Ένωσης. Ο Φάκελος αποτελείται από δύο μέρη, τον *Κύριο Φάκελο* και τον *Ειδικό Φάκελο*. Ο πρώτος περιλαμβάνει όλα τα προτυποποιημένα στοιχεία που είναι κοινά για όλα τα κράτη-μέλη, και ο δεύτερος περιλαμβάνει όλα τα προτυποποιημένα στοιχεία που αφορούν στο συγκεκριμένο κράτος-μέλος. Ειδικότερα, ο Κύριος Φάκελος πρέπει να περιλαμβάνει: **α)** το σύστημα ενδοομιλικής τιμολόγησης, **β)** την περιγραφή των δραστηριοτήτων και της επιχειρησιακής στρατηγικής του ομίλου, **γ)** την οργανωτική, νομική και επιχειρησιακή δομή του ομίλου, **δ)** τον κατάλογο των συγγενών επιχειρήσεων που πραγματοποιούν ελεγχόμενες συναλλαγές, **ε)** περιγραφή των ελεγχόμενων συναλλαγών που εμπλέκονται συγγενείς εταιρείες εντός της ΕΕ, **στ)** περιγραφή των λειτουργιών και των κινδύνων, **ζ)** ιδιοκτησία άυλων στοιχείων και δικαιωμάτων που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν, **η)** εξήγηση του τρόπου με τον

οποίο οι ακολουθούμενες πρακτικές εξασφαλίζουν τιμές «ίσων αποστάσεων», **θ)** κατάλογο για τις προσυμφωνημένες Τιμές Τιμολόγησης. Ο Ειδικός Φάκελος πρέπει να περιλαμβάνει: **α)** περιγραφή των δραστηριοτήτων και της στρατηγικής της επιχείρησης, **β)** περιγραφή και επεξήγηση των συγκεκριμένων ελεγχόμενων συναλλαγών που αφορούν στη τοπική επιχείρηση, **γ)** περιγραφή της πολιτικής ενδοομιλικής τιμολόγησης που ακολουθεί ο όμιλος και επεξήγηση της επιλογής και εφαρμογής της συγκεκριμένης μεθόδου, **δ)** συγκριτική ανάλυση τιμών.

Μέσω της τεκμηρίωσης επιτυγχάνονται: i) η απόδειξη ότι η επιχείρηση εφαρμόζει την αρχή των ίσων αποστάσεων, ii) η διασφάλιση ότι η φορολογική συμμόρφωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων διαφορετικών κρατών μελών δεν θα είναι επαχθέστερη σε σύγκριση με τη φορολογική συμμόρφωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων του ίδιου κράτους, iii) η μείωση των φορολογικών διαφορών. I

IV. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Η τεκμηρίωση επιτρέπει στο φορολογικό ελεγκτή να διαλευκάνει είτε τις συναλλακτικές δραστηριότητες μια εταιρείας ενός ομίλου είτε τις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Πρακτικά υπάρχουν

δύο συστήματα για την κατάρτιση διαφορετικών υποχρεώσεων τεκμηρίωσης από χώρα σε χώρα. Ειδικότερα:

A. ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΠΥΡΗΝΑ ΤΗΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ (CORE DOCUMENT CONCEPT)

Βασίζεται στην ιδέα της κατάρτισης μιας βασικής τυποποιημένης τεκμηρίωσης η οποία δύναται να χρησιμοποιηθεί από όσο το δυνατόν περισσότερες εταιρείες ενός ομίλου. Για την εφαρμογή του συστήματος αυτού απαιτείται ο έλεγχος του νομικού πλαισίου σε όσες χώρες δραστηριοποιείται ο όμιλος και η σημείωση των διαφοροποιήσεων από χώρα σε χώρα. Στον πυρήνα της τεκμηρίωσης περιλαμβάνονται πληροφορίες όπως: α) η γενική περιγραφή του ομίλου, β) οργανωτική δομή του, γ) νομική υπόσταση, δ) επιχειρηματική στρατηγική, ε) οι ενδοομιλικές σχέσεις, στ) αιτιολόγηση των εφαρμοζόμενων μεθόδων ενδοομιλικής τιμολόγησης. Μάλιστα αφότου διαμορφωθεί ο πυρήνας σε κεντρικό επίπεδο γίνεται η προσαρμογή σε εθνικό επίπεδο, ώστε να υπάρξει συμμόρφωση με την εθνική νομοθεσία.

B. ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΟΥ ΒΑΣΙΚΟΥ ΦΑΚΕΛΟΥ (MASTER FILE CONCEPT)

Το σύστημα του βασικού φακέλου χρησιμοποιεί για την τεκμηρίωση των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών δύο φακέλους. Το βασικό φάκελο (master file) και τον εθνικό φάκελο (country file). Ο βασικός φάκελος

περιλαμβάνει στοιχεία για τον όμιλο και ο εθνικός φάκελος εξειδικευμένα στοιχεία για την εκάστοτε εταιρεία του ομίλου ανάλογα με τη χώρα στην οποία δραστηριοποιείται σε εθνικό επίπεδο. Το σύστημα του βασικού φακέλου είναι εκείνο που επελέγη από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή για την Ευρωπαϊκή Τεκμηρίωση.

Γ. Η ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Για τον έλεγχο της συμμόρφωσής τους με την υποχρέωση αυτή, οι υπαγόμενες στην ρύθμιση εταιρείες υποχρεούνται να τεκμηριώνουν τις τιμές στις ενδοομιλικές συναλλαγές τους και να προσκομίζουν, στις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές του Υπουργείου Ανάπτυξης, εντός προθεσμίας 30 ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής αίτησης είτε τον «Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης» για τις περιπτώσεις που η μητρική εταιρία είναι ελληνική, είτε τον «Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης» για τις περιπτώσεις που η μητρική εταιρία είναι αλλοδαπή. Επομένως, οι ως άνω επιχειρήσεις πρέπει να καταρτίσουν τον σχετικό, κατά περίπτωση, φάκελο καταρχήν για το αρχείο ώστε να είναι δυνατόν να προσκομιστεί εντός 30 ημερών στις ελεγκτικές αρχές στην περίπτωση που ζητηθεί. Για την εφαρμογή του συστήματος αυτού εξετάζεται το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο στο σύνολο των χωρών δραστηριοποίησης του ομίλου. Στο πλαίσιο αυτό λαμβάνονται υπόψη η δομή του ομίλου, οι δραστηριότητες και οι λειτουργίες των εταιρειών του ομίλου, προκειμένου να προκύψει

ένας πυρήνας τεκμηρίωσης ο οποίος συνοψίζει τα κοινά σημεία όλων των εθνικών φακέλων τεκμηρίωσης. Στόχο αποτελεί η προσαρμογή του πυρήνα σε τοπικό επίπεδο και αναφορικά με όλες τις εταιρείες του ομίλου σεβόμενος την εκάστοτε εθνική έννομη τάξη.

Το περιεχόμενο τόσο του «Βασικού Φάκελου Τεκμηρίωσης» όσο και του Ελληνικού Φακέλου Τεκμηρίωσης» προσομοιάζει και πρέπει να παρέχει αφενός πληροφορίες σχετικά με τον όμιλο (ενδεικτικά, περιγραφή της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του ομίλου, γενική περιγραφή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, γενική περιγραφή και εφαρμογή της ενδοομιλικής τιμολογιακής πολιτικής, γενικό προσδιορισμό των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων κλπ) και αφετέρου πληροφορίες σχετικά με την εταιρία (ενδεικτικά, αναλυτική αναφορά στις συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, δηλαδή τη φύση των συναλλαγών, τη ροή των τιμολογίων, τα χρηματικά ποσά των συναλλαγών, τα χαρακτηριστικά των αγαθών και υπηρεσιών, τους συμβατικούς όρους, τη μέθοδο υπολογισμού των τιμών, τις συνθήκες της αγοράς κλπ).

Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 8 της ερμηνευτικής Απόφασης οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις καλούνται, εντός 4 μηνών και 15 ημερών από τη λήξη της διαχειριστικής τους χρήσης, να υποβάλουν στην Διεύθυνση Ελέγχων της Υπηρεσίας Εποπτείας Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου του Υπουργείου Ανάπτυξης, κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών που πραγματοποίησαν μέσα στη χρήση. Στην κατάσταση

πρέπει να εμφανίζονται τα στοιχεία κάθε μίας από τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους, τις οποίες και πιο συγκεκριμένα:

- α. Το αντικείμενο κάθε συμφωνίας (π.χ. πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, δάνειο, παραχώρηση χρήσης δικαιωμάτων κ.λ.π.),
- β. Τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου (επωνυμία, έδρα, αριθμός φορολογικού μητρώου),
- γ. Ο τρόπος (ιδιωτικό έγγραφο, συμβολαιογραφικό, προφορική συμφωνία) και η ημερομηνία κατάρτισης κάθε συμφωνίας,
- δ. Η αξία (ύψος) της συναλλαγής,
- ε. Όλες οι ενδοομιλικές παραδόσεις αγαθών που τιμολογούνται από τρίτα μέρη (τριγωνικές συναλλαγές).

V. ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΤΙΜΩΝ (ΣΠΤ)

Πρόκειται για διμερείς ή πολυμερείς συμφωνίες μεταξύ των φορολογούμενων αρχών σχετικά με τον τρόπο φορολόγησης μελλοντικών συναλλαγών. Απαιτείται αίτηση του φορολογούμενου και ακολουθούν αυτής διαπραγματεύσεις μεταξύ του φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Εν προκειμένω ο τρόπος τιμολόγησης προηγείται της σύναψης των ελεγχόμενων συναλλαγών και η συμφωνία προκαθορισμένης τιμής ισχύει για ορισμένη χρονική περίοδο. Οι Συμφωνίες Προκαθορισμένων Τιμών δημιουργούν ασφαλές περιβάλλον

για το σύνολο των συμβαλλομένων, ενώ μειώνουν το χρόνο των μελλοντικών ελέγχων, επομένως και το διοικητικό κόστος, δίχως, ωστόσο, να αντικαθιστούν τα λοιπά εθνικά και διοικητικά μέσα για την επίλυση των διαφορών που προκύπτουν από την ενδοομιλική τιμολόγηση.

VI. ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

A. ΆΜΕΣΗ ΜΕΘΟΔΟΣ (DIRECT METHOD) – ARM’S LENGTH PRINCIPLE

Στην άμεση μέθοδο τα αποτελέσματα κάθε επιχείρησης υπολογίζονται σαν αυτή να ήταν ανεξάρτητη στη βάση του κριτηρίου της αρχής των ίσων αποστάσεων (arm’s length principle)²⁰. Ο εγκεκριμένος ορισμός της αρχής των ίσων αποστάσεων δίδεται στην παρ. 1 του άρθρου 9 της Πρότυπης Φορολογικής Σύμβασης του ΟΟΣΑ «στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις μεταξύ δύο επιχειρήσεων, δημιουργούνται ή επιβάλλονται συνθήκες που διαφέρουν από εκείνες που θα συμφωνούνταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα οποιαδήποτε κέρδη που θα έπρεπε να έχουν πιστωθεί σε μία από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω των όρων αυτών δεν έχουν πιστωθεί, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογηθούν ανάλογα».

²⁰Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing, OECD Publishing, 2012, σ. 55 κ. επ..

Ο στόχος μιας πολυεθνικής είναι να τιμολογεί στις ενδοομιλικές συναλλαγές κοντά στην τιμή που ορίζει η αρχή των ίσων αποστάσεων. Όταν η τιμή σε μια ενδοομιλική τιμολόγηση είναι κοντά σε μία τιμή σε σχέση με αυτές που θα συμφωνούσαν δύο ανεξάρτητες εταιρείες μεταξύ τους τότε η αρχή συναντάται και επιτυγχάνεται η προσαρμογή (compliance). Ωστόσο, στις χώρες όπου δεν υπάρχει ανταγωνισμός οι ελεγκτικές αρχές αντιμετωπίζουν πρόβλημα ως προς τον εντοπισμό του σημείου αναφοράς προκειμένου να αιτιολογήσουν οι πολυεθνικές την πολιτικής της ενδοομιλικής τιμολόγησης που ακολουθούν. Απεναντίας σε χώρες όπου ο ανταγωνισμός υφίσταται οι ελεγκτικές αρχές διαμορφώνουν άμεσα ένα σημείο αναφοράς, ως αυτό αναδεικνύεται από την ίδια την αγορά.

Η αρχή των ίσων αποστάσεων²¹ θέτει συγγενείς και ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε περισσότερο ίσες θέσεις αποτρέποντας τη δημιουργία φορολογικών πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων τα οποία θα αλλοίωναν τις σχετικές ανταγωνιστικές σχέσεις των μερών, και παρέχοντας εκτεταμένη ισότητα στη φορολογική μεταχείριση.

Ωστόσο, η δυσκολία εξεύρεσης οικονομικών στοιχείων καθιστά χρήσιμη την ύπαρξη τραπεζών πληροφοριών [data banks] ή βάσεων δεδομένων [databases]. Βασική δε επιταγή της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι η σύγκριση των συνθηκών ενδοομιλικής συναλλαγής με τις συνθήκες συναλλαγών μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Τα χαρακτηριστικά που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη είναι α) ως προς τα ενσώματα αγαθά: i)

²¹ <http://www.oecd.org/tax/transferpricing/abouttransferpricing.htm>

φυσικά γνωρίσματα, ii) ποιότητα, iii) αξιοπιστία, iv) διαθεσιμότητα, v) όγκος πωλήσεων, β) ως προς τις υπηρεσίες: i) η φύση της παρεχόμενης υπηρεσίας ii) η έκταση της παρεχόμενης υπηρεσίας, γ) ως προς τα άυλα περιουσιακά στοιχεία: i) η μορφή της συναλλαγής ii) το είδος του περιουσιακού στοιχείου iii) η διάρκεια και η έκταση της νομικής προστασίας iv) τα προσδοκώμενα οφέλη από τη χρήση του άυλου αγαθού.

Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων μπορεί να οδηγήσει σε ένα μοναδικό αποτέλεσμα, σε μία ενιαία τιμή, η οποία συχνά, ωστόσο, παρουσιάζει διακυμάνσεις οι οποίες βρίσκονται σε άμεση συσχέτιση με τις διαρκώς μεταβαλλόμενες πολιτικές και οικονομικές συνθήκες και τους στόχους της επιχείρησης.

Εντούτοις, μία πρακτική δυσκολία στην εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων ιδίως στην παροχή υπηρεσιών είναι το γεγονός ότι συγγενείς επιχειρήσεις ενδέχεται να εμπλακούν σε συναλλαγές που οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις δεν θα αναλάμβαναν. Παραδείγματος χάριν μία ανεξάρτητη επιχείρηση μπορεί να μην είναι διατεθειμένη να πωλήσει μία υπηρεσία αντί μίας ορισμένης τιμής διότι το πιθανό κέρδος είναι δυνατόν να μην μπορεί να εκτιμηθεί. Απεναντίας στην περίπτωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και ανεξάρτητα από την τιμή πώλησης της υπηρεσίας η οικονομική εξέλιξη αυτής είναι δυνατόν να ελεγχθεί στενά από την πωλήτρια εταιρεία, οπότε δίδεται η δυνατότητα της πώλησης σε μία τιμή η οποία δεν βρίσκει άμεση ανταπόκριση στην αγορά. Επομένως μία ανεξάρτητη επιχείρηση πρέπει να επιλέξει μεταξύ της πώλησης του

άυλου αγαθού προκειμένου να μειώσει τον κίνδυνο και να εξασφαλίσει ο κέρδος, και της εκμετάλλευσης του άυλου αγαθού αναλαμβάνοντας τον κίνδυνο το κέρδος να απέχει παρασάγγας από το κέρδος που ελάμβανε από την πώληση του άυλου αγαθού.

Ομόφωνα τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ έχουν αποφασίσει ότι η αρχή των ίσων αποστάσεων θα πρέπει να διέπει το «transfer pricing» μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Παρά το γεγονός ότι η εν λόγω αρχή παρουσιάζει δυσκολίες στην εφαρμογή της στην πράξη, εντούτοις τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ συνεχίζουν να την εφαρμόζουν διότι στην πραγματικότητα καμία εναλλακτική λύση δεν έχει αναπτυχθεί.

A. 1. ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ

A. 1. α. ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΟΙ ΜΕΘΟΔΟΙ

i. ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΤΙΜΗΣ (COMPARABLE UNCONTROLLED PRICE-CUP)

Εδώ συγκρίνεται η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής με αυτή μιας αντίστοιχης συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Η τιμή προσδιορίζεται είτε με εξωτερική σύγκριση τιμών όπου ελέγχονται οι τιμές συναλλαγών οι οποίες πραγματοποιήθηκαν μεταξύ τρίτων ανεξάρτητων επιχειρήσεων, είτε με εσωτερική σύγκριση τιμών όπου

αναζητώνται οι τιμές συναλλαγών ανάμεσα στη φορολογούμενη επιχείρηση ή σε άλλη του αυτού ομίλου και μία τρίτη ανεξάρτητη επιχείρηση. Απαραίτητη προϋπόθεση για την εφαρμογή της εν λόγω μεθόδου είναι η ύπαρξη έτερων επιχειρήσεων στην αγορά οι οποίες παρέχουν παρεμφερείς υπηρεσίες, ενώ βασικό της πλεονέκτημα αποτελεί η άμεση συσχέτιση με τις συνθήκες της αγοράς. Ωστόσο, η μέθοδος της συγκριτικής μη ελεγχόμενης τιμής είναι η πιο δύσκολη στην εφαρμογή της, καθόσον τα στοιχεία που απαιτείται να βρεθούν για να μπορεί να γίνει η σύγκριση είναι πολλά και κατ' επέκταση, καθίσταται δύσκολη η εξεύρεσή τους. Ακόμη δε κι εάν βρεθούν είναι δύσκολο να προσαρμοστούν προκειμένου να γίνουν συγκρίσιμες οι τιμές. Η εν λόγω μέθοδος αρμόζει στη σύγκριση τιμών για υπηρεσίες ή αγαθά που ορίζονται κατά γένος, δεν έχουν δηλαδή ιδιαίτερα χαρακτηριστικά ικανά να διαφοροποιήσουν την τιμή.

Στη μέθοδο αυτή λαμβάνονται υπόψη **i)** τα χαρακτηριστικά των αγαθών που παραδίδονται ή των υπηρεσιών που παρέχονται π.χ. φυσικά χαρακτηριστικά, ποιότητα, αξιοπιστία, διαθεσιμότητα, ειδική συσκευασία, κ.λ.π., **ii)** οι λειτουργίες-παροχές από τα συμβαλλόμενα μέρη, π.χ. μεταφορά, συσκευασία, υποστήριξη πωλήσεων, διαφήμιση, εγγύηση, **iii)** οι συμβατικοί όροι και οι συνθήκες της συναλλαγής, π.χ. όροι εξόφλησης, όγκος παραγγελίας, μεταβίβαση δικαιωμάτων πνευματικής ή βιομηχανικής ιδιοκτησίας ή τεχνογνωσίας, **iv)** οι συνθήκες της αγοράς, π.χ. η γεωγραφική περιοχή, το μέγεθος και η

διαφάνεια της αγοράς, οι ρυθμίσεις των κυβερνητικών πολιτικών, οι οικονομικές και κοινωνικές δομές.

Παραδείγματος χάριν εάν η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι τιμή free on board (μεταφορά με ευθύνη και υποχρέωση του αγοραστή), ενώ η τιμή μιας παρόμοιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων είναι cost – insurance – freight (μεταφορά με ευθύνη και υποχρέωση του πωλητή), τότε πρέπει να γίνει η κατάλληλη αναπροσαρμογή, ώστε να ληφθεί υπόψη το κόστος της μεταφοράς και της ασφάλισης των προϊόντων.

ii. ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ ΜΕΤΑΠΩΛΗΣΗΣ (RESALE PRICE METHOD – RPM)

Στην εν λόγω μέθοδο ελέγχεται κατά πόσον η τιμή που χρεώνεται για μία συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων συμφωνεί με την αρχή των ίσων αποστάσεων, συγκρίνοντας το περιθώριο²² μικτού κέρδους που πραγματοποιείται στη μεταγενέστερη πώληση σε μία ανεξάρτητη επιχείρηση με το περιθώριο μικτού κέρδους που πραγματοποιείται σε συναλλαγές όπου η αγορά και η μεταπώληση γίνεται από μία ανεξάρτητη επιχείρηση. Επομένως, εν προκειμένω η τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής ισούται με τη διαφορά που προκύπτει από την τιμή μεταπώλησης (τιμή μεταπώλησης είναι η τιμή με την οποία ένα προϊόν που αγοράστηκε από μία συνδεδεμένη επιχείρηση μεταπωλείται σε μία ανεξάρτητη

²² Transfer Pricing strategy in a Global Economy, 1993, p. 107

επιχείρηση) και το περιθώριο μικτού κέρδους (περιθώριο μικτού κέρδους είναι το ποσό με το οποίο ο μεταπωλητής επιδιώκει να καλύψει τις δαπάνες πώλησης και τις λοιπές λειτουργικές δαπάνες, ούτως ώστε να επιτευχθεί ένα κέρδος εύλογο σε σχέση με τη λειτουργική αξία της υπηρεσίας). Η ως άνω μέθοδος ενδείκνυται στις περιπτώσεις όπου υπάρχει πρόβλημα στον εντοπισμό των στοιχείων ελέγχου, καθώς και στη συνδιαλλαγή μεταξύ του φορολογικού ελεγκτή και της υπό έλεγχο υπηρεσίας, ενώ προτιμάται στον έλεγχο των αγαθών.

Παράδειγμα κατανόησης Σύγκρισης Τιμών βάσει Τιμής Μεταπώλησης: η «συγκρίσιμη τιμή ίσων αποστάσεων» προκύπτει εάν αφαιρέσουμε από την τιμή που πουλήθηκε το προϊόν από την ελεγχόμενη επιχείρηση προς κάποιο τρίτο το μεικτό περιθώριο το οποίο επιτυγχάνει κάποιος ανεξάρτητος πωλητής, εάν βέβαια υπάρχει τέτοιο στοιχείο διαθέσιμο. Ειδικότερα, κάποιος πωλητής αγοράζει από ανεξάρτητο προμηθευτή και πουλά στον τελικό καταναλωτή με μεικτό περιθώριο 30%. Η προς σύγκριση τιμή αγοράς «ίσων αποστάσεων» καθορίζεται εάν εφαρμοστεί το ίδιο ποσοστό μαικτού περιθωρίου στην τιμή πώλησης της πολυεθνικής θυγατρικής προς τον τελικό καταναλωτή, η οποία είναι ΕΥΡΩ είκοσι (20) ανά μονάδα προϊόντος. Μαικτό περιθώριο 30% για τιμή ΕΥΡΩ είκοσι (20) συνεπάγεται κόστος πωληθέντων ΕΥΡΩ δεκαπέντε και τριάντα οκτώ λεπτά (15,38) ανά μονάδα. Αν υπάρχουν κόστη κατά την αγορά, π.χ. δασμοί, αφαιρούνται. Η τιμή των ΕΥΡΩ δεκαπέντε και τριάντα οκτώ λεπτά (15,38) θεωρείται συγκριτική τιμή «ίσων αποστάσεων», εκτός εάν υπάρχει διαφοροποίηση σε σχέση με το συγκρινόμενο περιθώριο του

ανεξάρτητου πωλητή αναφορικά με i) τις λειτουργίες που έλαβαν ή δεν έλαβαν χώρα στη μία ή την άλλη περίπτωση (π.χ. ο ένας να τα αποθηκεύει, ενώ ο άλλος να τα στέλνει απευθείας μέσω του προμηθευτή του), ii) τους κινδύνους που ανελήφθησαν (π.χ. εγγύηση για κάποια μικρότερη ή μεγαλύτερη περίοδο ή καμία εγγύηση), iii) τους συμβατικούς όρους (πιστωτικούς, τόπους παράδοσης). Συνεπεία των ανωτέρω προκύπτει ότι και πάλι απαιτούνται αναμορφώσεις προκειμένου να προκύψει η τελική συγκρίσιμη τιμή των ίσων αποστάσεων.

iii. ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΣ ΣΥΝ ΚΕΡΔΟΣ (COST PLUS METHOD – CPM)

Ακρογωνιαία λίθος της υπό ανάλυση μεθόδου είναι το περιθώριο κέρδους, το οποίο εδώ μελετάται επί του κόστους κτήσεως, και όχι επί της τιμής πώλησης, όπως στη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης. Βασικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή της μεθόδου είναι αφενός η ύπαρξη αναλογίας μεταξύ κόστους και κέρδους κι αφετέρου η ύπαρξη συνεχούς επιχειρηματικής δραστηριότητας. Εν προκειμένω δε η τιμή ενδοομιλικής τιμολόγησης ισούται με το κόστος κτήσεως πλέον του περιθωρίου κέρδους. Ειδικότερα, και όσον αφορά στην πρώτη εκ των προϋποθέσεων κρίσιμη είναι η εφαρμογή της πλήρους κοστολόγησης, όπου βάση υπολογισμού αποτελούν τα κόστη παραγωγής τα οποία υπολογίζονται μέσω ιστορικών και προϋπολογιστικών στοιχείων. Σύμφωνα όμως με τις κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ δίδεται έμφαση στο ιστορικό κόστος, διότι ακόμη και στην περίπτωση που η κοστολόγηση γίνεται με βάση

προϋπολογιστικά στοιχεία οι ελεγκτικοί μηχανισμοί χρησιμοποιούν τα ιστορικά στοιχεία. Η μέθοδος αυτή ουσιαστικά άρχεται εκ του κόστους της συνδεδεμένης επιχείρησης – προμηθευτή, επί του οποίου προστίθεται ένα ποσοστό κέρδους και για την ίδια. Η τιμή που προκύπτει από το σχήμα αυτό συγκρίνεται με τις τιμές που ισχύουν μεταξύ τρίτων, με σκοπό να κριθεί εάν είναι «ίσων αποστάσεων». Για τη σύγκριση αυτή χρησιμοποιείται το μεικτό περιθώριο όχι του αγοραστή αλλά της συγγενούς προμηθεύτριας επιχείρησης. Σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων θα πρέπει το περιθώριο να ισοδυναμεί με εκείνο που πετυχαίνει ο πωλητής ή στην περίπτωση μας ο πάροχος υπηρεσιών σε συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Εάν, ωστόσο, δεν υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία λαμβάνεται υπόψη το περιθώριο κέρδους που θα επιτύχανε μία ανεξάρτητη επιχείρηση σε αντίστοιχες συναλλαγές με άλλες ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Στη δε περίπτωση που εξετάζουμε επί του παρόντος, η μέθοδος αυτή προτιμάται στην παραγωγή των υπηρεσιών, ιδίως όταν ο πωλητής των υπηρεσιών δε χρησιμοποιεί σημαντικά άυλα περιουσιακά στοιχεία προκειμένου να «παραγάγει» τις υπηρεσίες αυτές (π.χ. ειδικές υπηρεσίες, παραχώρηση χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας). Βασικό μειονέκτημα της μεθόδου είναι ότι αποκλίνει της αρχής των ίσων αποστάσεων, ενώ αντίθετα, ως προς τη διαθεσιμότητα των απαιτούμενων για τον έλεγχο στοιχείων κρίνεται προτιμητέα. Συγχρόνως δε σημειώνεται ότι η μέθοδος αυτή είναι πιο χρήσιμη όταν ημιτελή αγαθά πωλούνται μεταξύ συνδεδεμένων μερών ή όταν η ελεγχόμενη συναλλαγή είναι η προμήθεια υπηρεσιών.

Παράδειγμα εφαρμογής της μεθόδου Κόστος συν Κέρδος: ο Χ είναι ένας τοπικός πάροχος λογιστικών υπηρεσιών. Ο Χ πουλά αυτή την υπηρεσία στην αλλοδαπή θυγατρική του Ψ. Ο Χ κερδίζει 5% μικτό περιθώριο κέρδους από τη συγκεκριμένη δραστηριότητα. Οι Α, Β είναι ανεξάρτητοι πάροχοι λογιστικών υπηρεσιών, οι οποίοι πωλούν τις υπηρεσίες τους σε αλλοδαπούς αγοραστές και κερδίζουν περιθώρια μικτού κέρδους, όσον αφορά στη συγκεκριμένη δραστηριότητα, σε ποσοστά κυμαινόμενα από 3% έως 5%. Ο Χ υπολογίζει τις δαπάνες της διοίκησης σαν λειτουργικές δαπάνες, κι έτσι τα κόστη αυτά δεν αντανakλώνται στο κόστος των πωληθέντων υπηρεσιών. Απεναντίας το μικτό περιθώριο κέρδους των Α,Β περιλαμβάνει τα κόστη διοίκησης γενικά στο κόστος των πωληθέντων υπηρεσιών. Επομένως, τα περιθώρια μικτού κέρδους των Α,Β πρέπει να διορθωθούν για να υπάρξει λογιστική συνέπεια.

A. 1. β. ΜΗ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ

Οι Οδηγίες χαρακτηρίζουν ως αποδεκτές τις παραδοσιακές μεθόδους των οποίων βάση ουσιαστικά είναι η συγκριτική ανάλυση των τιμών, ενώ συνάγεται ότι κρίνουν ως ακατάλληλες τις «Λοιπές» Μεθόδους. Εντούτοις, οι παραδοχές των Οδηγιών δεν είναι υποχρεωτικής εφαρμογής καθόσον τόσο ο φορολογούμενος όσο και ο φορολογικός ελεγκτής δύνανται να επιλέξουν την ορθότερη κατά την κρίση τους μέθοδο.

i. ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ

i.α. ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ (PROFIT SPLIT METHOD)

Με τη μέθοδο αυτή το καθαρό αποτέλεσμα το οποίο προκύπτει από μία ενδοομιλική συναλλαγή κατανέμεται μεταξύ των συμβαλλόμενων επιχειρήσεων ανάλογα με τη συνεισφορά τους στη συναλλαγή. Το ουσιώδες στοιχείο είναι η ανάλυση της συνεισφοράς ως αυτή αναλύεται:

α) στην *ανάλυση συνεισφοράς (contribution analysis)*, όπου προσδιορίζονται οι πραγματικές τιμές της αγοράς, και εν συνεχεία συγκρίνεται η συνεισφορά των συμβαλλόμενων επιχειρήσεων, προκειμένου να κριθεί το ποσοστό της συμμετοχής τους στα κέρδη, **β)** στη *μέθοδο συγκριτικού επιμερισμού του κέρδους (comparable profit split method)*, όπου αναλύεται η κατανομή του κέρδους σε παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων οι οποίες υπόκεινται στις ίδιες συνθήκες και εν συνεχεία η αναλογία συμμετοχής τους στο συνολικό κέρδος χρησιμοποιείται για τον επιμερισμό του κέρδους μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, **γ)** *ανάλυση του υπολειμματικού κέρδους (residual analysis)*, όπου σκοπός είναι ο επιμερισμός των συνδυασμένων καθαρών λειτουργικών κερδών από τις ενδοομιλικές συναλλαγές **δ)** *ανάλυση του απασχολούμενου κεφαλαίου (capital employed analysis)*, η οποία βασίζεται στην παραδοχή ότι η κεφαλαιακή επένδυση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων που μετέχουν στη συναλλαγή διατρέχει τον ίδιο κίνδυνο. Έτσι επιμερίζοντας το συνολικό καθαρό

κέρδος της επιχείρησης κάθε συνδεδεμένη επιχείρηση που μετέχει θα έχει τον ίδιο δείκτη αποδοτικότητας απασχολούμενου κεφαλαίου.

Ο ΟΟΣΑ²³ συνιστά την ανάλυση του απασχολούμενου κεφαλαίου και την ανάλυση του υπολλειματικού κέρδους. Ιδίως, όμως, στην περίπτωση των υπηρεσιών είτε λόγω της ποσοτικοποίησής τους είτε λόγω της μεγάλης αξίας που συχνά έχουν προτιμάται συνήθως η μέθοδος του επιμερισμού του κέρδους.

Ι.Β. ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ (TRANSACTIONAL NET MARGIN METHOD)

Με αυτή τη μέθοδο θεωρείται ότι η ευθυγράμμιση με την αρχή των ίσων αποστάσεων επιτυγχάνεται όταν το περιθώριο καθαρού κέρδους από τη συναλλαγή αντιστοιχεί σε αυτό που θα μπορούσαν να επιτύχουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε παρόμοιες συνθήκες. Μοναδικό απαιτούμενο σε αυτή τη μέθοδο είναι η ύπαρξη μίας κατάλληλης βάσης αναφοράς, επί της οποίας υπολογίζεται το καθαρό κέρδος μίας συνδεδεμένης επιχείρησης υπό συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού. Κατ' επέκταση η μέθοδος αυτή είναι απλή, αλλά συγχρόνως και σχετικά ελλιπή.

²³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, OECD Publishing, 2010, p. 214.

ii. ΜΕΘΟΔΟΙ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ

ii.α. ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΒΑΣΕΙ ΜΑΘΗΜΑΤΙΚΟΥ ΤΥΠΟΥ (GLOBAL FORMULARY APPORTIONMENT METHOD)

Η συγκεκριμένη μέθοδος ουσιαστικά παραβλέπει τη νομική αυτοτέλεια των μελών ενός ομίλου. Με τη μέθοδο αυτή το συνολικό εισόδημα του ομίλου κατανέμεται μεταξύ των μελών του με βάση έναν προκαθορισμένο μαθηματικό τύπο που λαμβάνει υπόψη συγκεκριμένους παράγοντες, όπως ο κύκλος εργασιών των επιμέρους επιχειρήσεων. Η κατανομή του κέρδους έχει ως αποτέλεσμα να αποδίδεται ο ίδιος βαθμός παραγωγικότητας στους ανωτέρω παράγοντες ανεξάρτητα από τα λοιπά χαρακτηριστικά της επιχείρησης, με αποτέλεσμα να αγνοούνται οι διαφορές μεταξύ των χωρών ως προς τις ειδικότερες συνθήκες²⁴ (π.χ. συναλλαγματικές ισοτιμίες, δείκτης πληθωρισμού, συνθήκες ανταγωνισμού).

ii.β. ΜΕΘΟΔΟΣ ΣΥΓΚΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ (COMPARABLE PROFIT METHOD)

Αναζητούνται ορισμένοι αριθμοδείκτες αποδοτικότητας ανεξάρτητων επιχειρήσεων που κατά προτίμηση δραστηριοποιούνται στον ίδιο κλάδο της αγοράς, οι οποίοι εν συνεχεία εφαρμόζονται στην επιχείρηση που

²⁴ Borkowski S.C., Choosing a transfer pricing method, 1992, p. 36

διενήργησε την ενδοομιλική συναλλαγή. Εφόσον τα πραγματικά αποτελέσματα της εταιρείας συμφωνούν με τους παραπάνω αριθμοδείκτες, τότε οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών θεωρούνται εύλογες. Σε αντίθετη περίπτωση οι τιμές μέχρι τα αποτελέσματα της εταιρείας να ανταποκρίνονται στους αριθμοδείκτες των ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Σημειώνεται ότι ο ΟΟΣΑ δεν αναγνωρίζει τη μέθοδο της σύγκρισης του κέρδους.

ΜΕΘΟΔΟΙ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΩΣ ΕΠΙ ΤΟ ΠΛΕΙΣΤΟΝ ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΟ ΕΙΔΟΣ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ

ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΙΘΑΝΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ TRANSFER PRICING
ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΤΙΜΗΣ/ ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΥΝ ΚΕΡΔΟΥΣ
ΑΣΩΜΑΤΑ ΑΓΑΘΑ	ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΤΙΜΗΣ/ ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΥΝ ΚΕΡΔΟΣ/ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ/ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ
ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΑΓΑΘΑ	ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΤΙΜΗΣ, ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΥΝ ΚΕΡΔΟΣ/ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ ΜΕΤΑΠΩΛΗΣΗΣ/ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ

VII. ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ (ADVANCE PRICING AGREEMENTS OR ARRANGEMENTS)

Η πολυπλοκότητα της ενδοομιλικής τιμολόγησης από κοινού με τον κίνδυνο της επιβολής οικονομικών κυρώσεων προκαλεί ανασφάλεια στη φορολογούμενη εταιρεία αλλά και στις ελεγκτικές αρχές. Προς αντιμετώπιση αυτής της καταστροφικής σε οικονομικό επίπεδο φορολογικής ανασφάλειας υλοποιήθηκε ο πρότερος καθορισμός των ενδοομιλικών τιμολογήσεων μέσω των Συμφωνιών Προκαθορισμένης Τιμολόγησης.

VII. Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ TRANSFER PRICING ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

A. ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

- I. Διαχείριση αδειών χρήσης δικαιώματος
- II. Διαχείριση χρέους
- III. Λογιστικές υπηρεσίες
- IV. Σύμβαση βιομηχανοποίησης
- V. Νομικές υπηρεσίες
- VI. Σύμβαση έρευνας

VII. Συμβουλή επιχειρήσεων

B. ΑΝΑΛΥΣΗ

Κάθε όμιλος έχει ένα ευρύ φάσμα υπηρεσιών (διοικητικών, τεχνικών, οικονομικών, εμπορικών) οι οποίες τίθενται στη διάθεση των μελών του, οι οποίες περιλαμβάνουν εποπτικές λειτουργίες για ολόκληρο τον όμιλο. Υπάρχουν ενδοομιλικές υπηρεσίες οι οποίες είναι τυπικά διαθέσιμες από τρίτους, ήτοι ανεξάρτητες επιχειρήσεις, όπως για παράδειγμα νομικές και λογιστικές υπηρεσίες, αλλά και έτερες ενδοομιλικές υπηρεσίες οι οποίες εκτελούνται εσωτερικά, στα πλαίσια του ομίλου, όπως για παράδειγμα κεντρικός νομικός έλεγχος, εκπαίδευση προσωπικού. Συχνά, μάλιστα, οι ενδοομιλικές συμφωνίες για παροχή υπηρεσιών είναι συνδεδεμένες με συμφωνίες μεταβίβασης αγαθών ή ασώματης περιουσίας (π.χ. παροχή του δικαιώματος χρήσης). Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι τα συμβόλαια know-how, τα οποία περιέχουν την παροχή της υπηρεσίας αλλά και την μεταβίβαση ή μίσθωση του δικαιώματος χρήσης.

Το κόστος παροχής των υπηρεσιών αυτών ενδέχεται να προέρχεται είτε από τη μητρική εταιρεία είτε από ένα μέλος του ομίλου. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, μία ανεξάρτητη επιχείρηση η οποία χρειάζεται μία υπηρεσία δύναται είτε να τη δεχθεί από κάποιον ο οποίος παρέχει υπηρεσίες είτε να την εκτελέσει η ίδια. Ομοίως, το μέλος ενός ομίλου, το οποίο έχει

ανάγκη από κάποια υπηρεσία δύναται να την αποκτήσει με τους κάτωθι τρόπους, ήτοι: α) άμεσα ή έμμεσα από ανεξάρτητες επιχειρήσεις, β) ενδοομιλικά, γ) να την εκτελέσει η ίδια.

Εν εκ των ζητημάτων που ανακύπτουν εν προκειμένω είναι εάν η χρέωση τέτοιων υπηρεσιών θα πρέπει να είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, εάν μία ενδοομιλική υπηρεσία παρασχέθηκε, τότε συνυπολογίζεται εάν η δραστηριότητα επί της οποίας παρεσχέθη βελτιώνει την εμπορική θέση του μέλους του ομίλου, καθώς και το τι θα γινόταν σε μία ανεξάρτητη επιχείρηση. Ειδικότερα, εξετάζεται εάν μία ανεξάρτητη επιχείρηση α) θα πλήρωνε για την υπηρεσία αυτή εντός ομίλου, β) θα πλήρωνε σε μία έτερη ανεξάρτητη επιχείρηση, γ) θα εκτελούσε μόνη της την υπηρεσία.

Έτερο ζήτημα ανακύπτει: α) όταν μία εταιρεία μέλος του ομίλου εκτελεί ενδοομιλικές υπηρεσίες για να αντιμετωπίσει μία ορισμένη ανάγκη ενός ή περισσότερων μελών του ομίλου, β) όταν μία συνδεδεμένη επιχείρηση αναλαμβάνει δραστηριότητα η οποία σχετίζεται με περισσότερα από ένα μέλη του ομίλου ή και του ομίλου εν συνόλω. Αυτού του τύπου η δραστηριότητα δεν θα δικαιολογούσε κάποια χρέωση για τις λαμβάνουσες την υπηρεσία εταιρείες. Εν γένει δε, καμία ενδοομιλική εταιρεία δεν θα πρέπει να χρεώνεται για δραστηριότητες οι οποίες αναλαμβάνονται από κάποιο μέλος του ομίλου το οποίο αντιγράφει εν μέρει την ίδια υπηρεσία που ένα άλλο μέλος εκτελεί για λογαριασμό του

ή που εκτελείται για κάποιο άλλο μέλος του ομίλου από κάποιον τρίτο²⁵. Ουσιαστικά το ερώτημα που τίθεται εν προκειμένω είναι εάν μία ενδοομιλική υπηρεσία μπορεί να κριθεί ως πράγματι παρασχεθείσα. Χαρακτηρίζεται δε ως τέτοια όταν η παρασχεθείσα δραστηριότητα παρέχει στην εταιρεία του ομίλου οικονομική ή και εμπορική αξία η οποία βελτιώνει την οικονομική της θέση.

Προκειμένου να εντοπιστεί το ποσό που έχει χρεωθεί για υπηρεσίες, ο φορολογικός ελεγκτής θα πρέπει να ελέγξει τις συμφωνίες που έχουν γίνει για τη χρέωση των ενδοομιλικών υπηρεσιών. Αυτές οι περιπτώσεις είναι εκείνες κατά τις οποίες ο όμιλος χρησιμοποιεί τη μέθοδο της άμεσης χρέωσης, η οποία επιτρέπει την ελεγκτική αρχή να εντοπίσει εύκολα την εκτελεσθείσα υπηρεσία καθώς και τη βάση της πληρωμής. Συνήθως, ωστόσο, στην τιμολόγηση των υπηρεσιών χρησιμοποιούνται η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής αλλά και η μέθοδος κόστος συν κέρδος. Η πρώτη μέθοδος χρησιμοποιείται συνήθως όταν υπάρχει α) μία συγκρίσιμη υπηρεσία η οποία παρέχεται μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, και β) όταν μία συνδεδεμένη επιχείρηση παρέχει υπηρεσίες σε κάποια ανεξάρτητη επιχείρηση υπό συγκρίσιμες περιστάσεις. Η δεύτερη μέθοδος χρησιμοποιείται αφενός εν απουσία της

²⁵ Εξαίρεση αποτελεί η προσωρινή αντιγραφή των υπηρεσιών, για παράδειγμα, όταν ένας Όμιλος αναδιοργανώνει τη συγκέντρωση των λειτουργιών διοίκησης, καθώς και η αντιγραφή με σκοπό τη μείωση του κινδύνου των λανθασμένων επιχειρηματικών αποφάσεων, για παράδειγμα η λήψη δεύτερης νομικής γνώμης, Ν. Μουστάκη, *Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις Μεταξύ Πολυεθνικών Επιχειρήσεων*, σ. 109 επ. (http://www.efthinoiorkotoi.gr/Media/Nikos_Moustakis_book.pdf).

πρώτης κι αφετέρου όταν η φύση των απαιτούμενων δραστηριοτήτων, τα χρησιμοποιούμενα πάγια και οι υποτιθέμενοι κίνδυνοι είναι συγκρίσιμοι με εκείνους που αναλαμβάνονται από ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Ανάλογα με τη μέθοδο που θα χρησιμοποιηθεί για την εφαρμογή της χρέωσης ίσων αποστάσεων για ενδοομιλικές υπηρεσίες, το ζήτημα που τίθεται είναι εάν η χρέωση πρέπει να είναι τέτοια, ώστε να υπάρχει κέρδος για τον παρέχοντα την υπηρεσία. Ειδικότερα, σε μία συναλλαγή ίσων αποστάσεων μία ανεξάρτητη επιχείρηση θα στόχευε στη χρέωση των υπηρεσιών με τέτοιο τρόπο ώστε να προκύψει κέρδος. Εντούτοις, υπάρχουν και περιπτώσεις κατά τις οποίες μία ανεξάρτητη επιχείρηση ενδέχεται να μην πραγματοποιήσει κέρδος από την εκτέλεση των υπηρεσιών, όταν για παράδειγμα τα κόστη ενός προμηθευτή ξεπερνούν την τιμή της αγοράς αλλά ο προμηθευτής παράσχει την υπηρεσία προκειμένου να διευρύνει το φάσμα των δραστηριοτήτων του και σε δεύτερο χρόνο να αποκομίσει κέρδος.

VIII. ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΝΟΜΙΚΟ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

A. ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΑΠΟΦΥΓΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΟΙ ΟΠΟΙΕΣ ΥΠΕΓΡΑΦΗΣΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Χώρα	Νόμος	Ισχύς
Αζερμπαϊτζάν	N.3826/2010	1.1.2011

Αίγυπτος	N.3484/2006	1.1.2007
Αλβανία	N.2755/1999	1.1.2001
Αρμενία	N.3014/2002	1.1.2003
Αυστρία	N.3724/2008	1.1.2010
Βέλγιο	N.3407/2005	1.1.2005
Βουλγαρία	N.2255/1994	1.1.2002
Γαλλία	N.Δ.4386/1964	31.1.1965
Γερμανία	A.N.52/1967	1.1.1964
Γεωργία	N.3045/2002	1.1.2003
Δανία	N.1986/1991	1.1.1992
Ελβετία	N.1502/1984	1.1.1986
Εσθονία	N.3682/2008	1.1.2009
Ηνωμένο Βασίλειο	N.Δ.2732/1953	1.1.1951
Ηνωμένες Πολιτείες	N.Δ.2548/1953	30.12.1953
Ινδία	N.Δ.4580/1966	1.1.1964
Ιρλανδία	N.3300/2004	1.1.2005
Ισλανδία	N.3684/2008	1.1.2009
Ισπανία	N.3015/2002	1.1.2003
Ισραήλ	N.2572/1998	1.1.1999
Ιταλία	N.1927/1991	1.1.1984
Καναδάς	N.3824/2010	1.1.2011

Κατάρ	N.3823/2010	1.1.2011
Κάτω Χώρες (Ολλανδία)	N.1455/1984	1.1.1981
Κίνα	N.3331/2005	1.1.2006
Κορέα	N.2571/1998	1.1.1999
Κουβέιτ	N.3330/2005	1.1.2006
Κροατία	N.2653/1998	1.1.1999
Κύπρος	A.N.573/1968	1.1.1967
Λετονία	N.3318/2005	1.1.2006
Λιθουανία	N.3356/2005	1.1.2006
Λουξεμβούργο	N.2319/1995	1.1.1999
Μάλτα	N.3681/2008	1.1.2009
Μαρόκο	N.3820/2010	1.1.2011
Μεξικό	N.3406/2005	1.1.2006
Μολδαβία	N.3357/2005	1.1.2006
Ν. Αφρική	N.3058/2002	1.1.2004
Νορβηγία	N.1924/1991	1.1.1992
Ουγγαρία	N.1496/1984	1.1.1985
Ουζμπεκιστάν	N.2659/1998	1.1.1999
Ουκρανία	N.3046/2002	1.1.2004
Πολωνία	N.1939/1991	1.1.1991
Πορτογαλία	N.3009/2002	1.1.2003

Ρουμανία	N.2279/1995	1.1.1996
Ρωσία	N.3047/2002	1.1.2008
Ρωσία (Μερική τροποποίηση)	N.3679/2008	1.1.2009
Σαουδική Αραβία	N.3821/2010	1.1.2011
Σερβία	N.3825/2010	1.1.2011
Σλοβακία	N.1838/1989	1.1.1990
Σλοβενία	N.3084/2002	1.1.2004
Σουηδία	N.Δ.4300/1963	1.1.1964
Τουρκία	N.3228/2004	1.1.2005
Τσεχία	N.1838/1989	1.1.1990
Τυνησία	N.3742/2009	1.1.2011
Φιλανδία	N.1191/1981	1.1.1982

Σημειώνεται ότι η Κοινοτική Οδηγία «Σύμβαση για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων»²⁶ υπερισχύει της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας εφόσον ισχύουν οι προϋποθέσεις της Οδηγίας: α) το ποσοστό ιδιοκτησίας να είναι μεγαλύτερο από 10% β) η συμμετοχή να είναι μεγαλύτερη των 2 ετών.

²⁶ 90/436/ΕΟΚ, βλ. παράρτημα

**Β. Η ΠΡΩΤΗ ΕΘΝΙΚΗ ΠΡΟΣΠΑΘΕΙΑ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΟΥ
ΖΗΤΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΜΕ ΤΟΝ ΥΠ’
ΑΡΙΘΜ. 2459/18.02.97**

Η αντιμετώπιση του θέματος των ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ επιχειρήσεων οι οποίες είναι εγκατεστημένες σε διαφορετικές χώρες ετέθη για πρώτη φορά στο Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο με το **Ν. 2459/18.02.97**. Με τον ως άνω νόμο ρυθμιζονταν ο τρόπος έκπτωσης από τις ημεδαπές επιχειρήσεις των εξόδων αναφορικά με α) δικαιώματα και αποζημιώσεις που αφορούν τεχνική βοήθεια, ευρεσιτεχνίες, σήματα, σχέδια μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων (άρθρο 14 παρ. 6), β) διοικητική υποστήριξη, οργάνωση, αναδιοργάνωση και λοιπές υπηρεσίες (άρθρο 14 παρ. 15), όταν τα ως άνω έξοδα καταβάλλονται προς επιχείρηση της αλλοδαπής που ανήκει στον ίδιο όμιλο. Για την έκπτωση των εξόδων αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα των ημεδαπών επιχειρήσεων απαιτούνταν προέγκριση από την Επιτροπή που συστήνόταν με τον ίδιο νόμο, εάν τα έξοδα υπερέβαιναν: i) το 4% των ακαθάριστων εσόδων που αντιστοιχούσαν στην εκμετάλλευση του συγκεκριμένου δικαιώματος, ii) τις εκατό εκατομμύρια δραχμές ανεξαρτήτως ποσού. Σημειώνεται δε ότι ο εν λόγω Νόμος παρέβλεπε α) το ζήτημα της υπερτιμολόγησης των εισαγόμενων ενσώματων αγαθών τα οποία αγοράζονται από ημεδαπές επιχειρήσεις οι οποίες ανήκουν σε ομίλους αλλοδαπών συμφερόντων, από τη μητρική τους ή έτερες εταιρείες του ομίλου στον οποίο ανήκουν, β) τις λοιπές συναλλαγές, όπως η καταβολή τόκων δανείου μεταξύ

επιχειρήσεων του ίδιου ομίλου. Στην πράξη δε οι εν λόγω ρυθμίσεις δεν εφαρμόστηκαν ποτέ συστηματικά.

Γ. Ο ΝΕΟΤΕΡΟΣ ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 2753/17.11.99

Με το νόμο αυτό τροποποιείται η ρύθμιση που επέφερε στη φορολογία εισοδήματος ο Ν. 2459/97 με την α) αναδρομική κατάργηση της προέγκρισης των δαπανών από την Επιτροπή για τις χρήσεις που λήγουν μετά την 30^η Δεκεμβρίου 1997 μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2000, β) την ανάθεση του ελέγχου των δαπανών της προαναφερθείσας περιόδου στο Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο και στο Περιφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο.

Δ. Ο ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. ΝΟΜΟΣ 2873/28.12.2000

Με το άρθρο 4 παρ. 13 ο έλεγχος ανατέθηκε σε ειδικές επιτροπές οι οποίες λειτουργούν στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα στα πλαίσια του τακτικού ελέγχου. Ειδικότερα:

«Για την έκπτωση των πιο πάνω ποσών από δικαιώματα ή αποζημιώσεις αρκεί η πίστωση αυτών στο όνομα του δικαιούχου, η οποία μπορεί να γίνει μέχρι τη λήξη της προθεσμίας κλεισίματος ισολογισμού της χρήσης στην οποία αναφέρονται. Όταν δικαιούχος των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων είναι αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο απαιτείται να έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ο φόρος που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του

άρθρου 13 ή της οικείας διμερούς σύμβασης περί αποφυγής της διπλής φορολογίας.

Ο έλεγχος των αποζημιώσεων ή δικαιωμάτων της παραγράφου αυτής, με εξαίρεση τα ποσά από πνευματικά, συγγενικά και συναφή δικαιώματα που καταβάλλονται για λογαριασμό τρίτων, ενεργείται κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση γ της παραγράφου 4 του άρθρου 66 όταν καταβάλλονται: α) από εμπορικές επιχειρήσεις και αφορούν σήματα, μεθόδους εμπορίας ή και διανομής και άλλα συναφή δικαιώματα, καθώς και από μικτές επιχειρήσεις κατά το μέρος που αφορούν στον εμπορικό κλάδο, ανεξάρτητα από το ύψος τους, β) από τις λοιπές επιχειρήσεις: αα) στη μητρική τους επιχείρηση, προκειμένου για θυγατρικές, ββ) στο κεντρικό τους κατάστημα, προκειμένου για υποκαταστήματα αλλοδαπής και γγ) σε αλλοδαπή ή ημεδαπή επιχείρηση που ανήκει στον ίδιο όμιλο επιχειρήσεων, εφόσον υπερβαίνουν το τέσσερα τοις εκατό (4%) των ακαθαρίστων εσόδων που προκύπτουν από τη χρήση του συγκεκριμένου δικαιώματος ή το ποσό των εκατό εκατομμυρίων (100.000.000) δραχμών, ανεξάρτητα από το καταβαλλόμενο ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων.»

Ε. Ο ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 3296/14.12.2004 ΝΟΜΟΣ

Με το άρθρο 9 παρ. 10 επανέρχεται η Επιτροπή που λειτουργεί και πάλι κεντρικά και η οποία προεγκρίνει τις δαπάνες πέραν κάποιου μεγέθους, ενώ για μικρότερα μεγέθη ο έλεγχος γίνεται από Επιτροπές οι οποίες

ιδρύονται και λειτουργούν στα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα και στο Περιφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο.

ΣΤ. Ο ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 3522/22.12.2006 ΝΟΜΟΣ

Με το άρθρο 8 παρ. 4 καταργείται η προέγκριση και καθιερώνεται και πάλι ο έλεγχος και όχι η προέγκριση των δαπανών από τις ειδικές επιτροπές που συστήθηκαν στα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα. Σημειώνεται δε ότι παρά τη σχετική αναφορά ο εν λόγω νόμος δεν έχει έρεισμα στον Κώδικα Δεοντολογίας της ΕΕ για κανόνες τεκμηρίωσης τιμών στις ενδοομιλικές συναλλαγές, διότι στην πραγματικότητα ρυθμίζει έτερο ζήτημα.

ΒΑΣΙΚΑ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΑ ΕΡΓΑΛΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Το νομικό πλαίσιο της ενδοομιλικής τιμολόγησης στην Ελλάδα συντίθεται από διατάξεις οι οποίες δεν είναι αυστηρά φορολογικές, και ειδικότερα κυρίως: α) από τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ήτοι του άρθρου 39 ν. 2238/1994, το οποίο προβλέπει τη διόρθωση των κερδών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και την τεκμηρίωση των τιμών

των ενδοομιλικών συναλλαγών, β) από τις αγορανομικές διατάξεις, ήτοι το άρθρο 26 ν. 3728/2008²⁷.

²⁷ Ν.3728/2008

Άρθρο 26

Κανόνες Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών:

1. Εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο και μορφή στην Ελλάδα υποχρεούνται να εφαρμόζουν στις συναλλαγές τους με τις εταιρείες που είναι συνδεδεμένες με αυτές κατά την έννοια του άρθρου 42ε του κ.ν. 2190/1920 (ενδοομιλικές συναλλαγές), όρους οι οποίοι να είναι ταυτόσημοι ή όμοιοι, σε κάθε δε περίπτωση να μην αποκλίνουν ανατιολόγητα από τους όρους, οι οποίοι θα εφαρμόζονταν για τις ίδιες ή παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (αρχή των ίσων αποστάσεων).
2. Για τον έλεγχο της συμμόρφωσης με την υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου, οι υπόχρεες εταιρείες τεκμηριώνουν τις τιμές σε όλες τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους με την κατάρτιση πλήρους και τυποποιημένης μελέτης τεκμηρίωσης τιμών, η οποία αποτελείται:
 - α) Όσον αφορά τους ομίλους, όπου η μητρική εταιρία είναι Ελληνική, από το «Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης», ο οποίος περιέχει γενικές πληροφορίες για τον όμιλο, όπως ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για τις συνδεδεμένες εταιρίες και υποκαταστήματα του ομίλου, την τιμολογιακή πολιτική του ομίλου και τη μέθοδο τεκμηρίωσης του ΟΟΣΑ που ακολουθεί ο όμιλος στις ενδοομιλικές συναλλαγές του για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων και
 - β) Όσον αφορά τις ημεδαπές θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων και τις αλλοδαπές εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα, από τον «Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης», ο οποίος περιέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την τεκμηρίωση των τιμών των συναλλαγών της ελληνικής θυγατρικής ή του υποκαταστήματος με τις αλλοδαπές εταιρείες του ομίλου, όπως ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για την τιμολογιακή πολιτική του ομίλου και τη μέθοδο τεκμηρίωσης του ΟΟΣΑ που ακολουθεί ο όμιλος στις ενδοομιλικές συναλλαγές του για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων.
 Οι ανωτέρω φάκελοι τεκμηρίωσης ενημερώνονται υποχρεωτικά, όταν μεταβληθούν τα διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία της αγοράς ή τα στοιχεία των συναλλαγών τα οποία επηρεάζουν την αξιολόγηση της ακολουθούμενης ενδοομιλικής τιμολογιακής πολιτικής.
3. Για το σκοπό του ελέγχου της συμμόρφωσης των υπόχρεων εταιρειών με τις διατάξεις του παρόντος, ο Βασικός και ο Ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης, κατά περίπτωση, θα πρέπει να είναι διαθέσιμοι οποτεδήποτε ζητηθούν από τις αρμόδιες αρχές του Υπουργείου Ανάπτυξης εντός προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση του αιτήματος.
4. Οι υπόχρεες εταιρείες υποβάλλουν ετησίως στο Υπουργείο Ανάπτυξης εντός τεσσάρων μηνών και δεκαπέντε ημερών από τη λήξη της διαχειριστικής τους περιόδου, κατάσταση στην οποία εμφανίζονται τα στοιχεία των ενδοομιλικών συναλλαγών τους, ιδίως ο αριθμός και οι αξίες αυτών.
5. Από τις υποχρεώσεις του παρόντος άρθρου απαλλάσσονται:
 - α. Οι εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα και έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών μέχρι του ποσού του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ. Η απαλλαγή αίρεται, αν μια εταιρεία υπερβεί το όριο του κύκλου εργασιών για δύο συνεχόμενες διαχειριστικές χρήσεις. Υποχρέωση δημιουργείται εκ νέου από την επόμενη διαχειριστική χρήση εκείνης που για δεύτερη συνεχή διαχειριστική χρήση ο

Την ελεγκτική ευθύνη στο transfer pricing στην Ελλάδα έχουν από κοινού τα Υπουργεία Ανάπτυξης και Οικονομικών. Εντούτοις, το Υπουργείο Ανάπτυξης εφαρμόζει βασικά το ν. 3728/2008, ενώ το Υπουργείο Οικονομικών εξακολουθεί να εφαρμόζει τα άρθρα 39 και 39Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1194), ως αυτός τροποποιήθηκε από τους Ν. 3775/2009 και Ν. 3842/2010.

Το ζήτημα που ανακύπτει είναι εάν η ελληνική φορολογική νομοθεσία εναρμονίζεται με τον Κώδικα Δεοντολογίας για την Τεκμηρίωση των Ενδοομιλικών Τιμών στην Ευρωπαϊκή Ένωση, καθώς και τις βασικές αρχές του ΟΟΣΑ, προκειμένου να αντιμετωπίσει την διπλή φορολόγηση αλλά και την φοροδιαφυγή.

ετήσιος κύκλος εργασιών υπερέβη το όριο του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ.
β. Οι συμβάσεις μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών με αξία χαμηλότερη του ποσού των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ ετησίως.
6. Σε περίπτωση μη τήρησης των υποχρεώσεων των παραγράφων 2 και 4 του παρόντος επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο ίσο με δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας των συναλλαγών για τις οποίες δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου ο οικείος φάκελος τεκμηρίωσης ή δεν υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα οι προβλεπόμενες στην παράγραφο 4 καταστάσεις.
7. Η μη τήρηση των υποχρεώσεων της παραγράφου 1 του παρόντος τιμωρείται κατά τις παραγράφους 7 και 14 του άρθρου 30 του Αγορανομικού Κώδικα, όπως αυτός ισχύει.
8. Οι διατάξεις των άρθρων 3, 4, 5, 7, 8, 10 και 11 του ν. 3668/2008 εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των κυρώσεων των παραγράφων 6 και 7 του παρόντος άρθρου.
9. Εάν από το σχετικό έλεγχο των στοιχείων του φακέλου τεκμηρίωσης και των καταστάσεων που προβλέπονται στο παρόν άρθρο διαπιστώνεται παράβαση της υποχρέωσης της παραγράφου 1 του παρόντος, ενημερώνονται άμεσα οι αρμόδιες φορολογικές αρχές για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και την επιβολή των προβλεπόμενων φορολογικών κυρώσεων.
10. Με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης ρυθμίζεται κάθε ειδικότερο ζήτημα που είναι αναγκαίο για την εφαρμογή του παρόντος, όπως, ιδίως, τα στοιχεία που πρέπει να περιέχουν ο «Βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης» και ο «Ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης», οι μέθοδοι που θα χρησιμοποιηθούν και η διαδικασία ελέγχου αυτών, καθώς και το ακριβές περιεχόμενο των καταστάσεων της παραγράφου 4. Επίσης με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης μπορούν να εξαιρούνται από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος ορισμένες συναλλαγές.
11. Οι διατάξεις του παρόντος νόμου εφαρμόζονται για τη διαχειριστική περίοδο που λήγει μετά την έναρξη ισχύος του και εφεξής.

I. ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ειδικότερα σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων ή μεταξύ αλλοδαπής και ημεδαπής επιχείρησης συνάπτονται συμβάσεις αγοραπωλησίας ή παροχής υπηρεσιών²⁸ και κατά τις συμβάσεις αυτές 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, η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται κατά τεκμήριο κέρδος της επιχείρησης, η οποία εισέπραξε μικρότερο ή πλήρωσε μεγαλύτερο, κατά περίπτωση, τίμημα ή αντάλλαγμα. Για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης πρέπει να πληρείται αναλόγως της περίπτωσης μια εκ των δύο κατωτέρω προϋποθέσεων:

- α) εφόσον πρόκειται για ημεδαπή και αλλοδαπή εταιρία, πρέπει η ημεδαπή εταιρία να τελεί υπό τον έλεγχο της αλλοδαπής, λόγω συμμετοχής της δεύτερης στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της πρώτης.
- β) εφόσον πρόκειται για ημεδαπές επιχειρήσεις, πρέπει να υφίσταται μεταξύ τους σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου.

²⁸ Οι διατάξεις του άρθρου 39 δεν εξειδικεύουν περαιτέρω την έννοια των παρεχόμενων υπηρεσιών, επομένως περιλαμβάνουν κάθε είδους υπηρεσία, μεταξύ των οποίων χρηματοοικονομικές υπηρεσίες, υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης και αναδιοργάνωσης, καθώς και υπηρεσίες εκμίσθωσης κινητών και ακινήτων.

Αντιθέτως οι ανωτέρω διατάξεις δεν εφαρμόζονται:

- i) εφόσον το συνομολογούμενο τίμημα έχει καθοριστεί με σύμβαση μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και της αλλοδαπής εταιρίας, που έχει κυρωθεί με νόμο.
- ii) εφόσον αποδειχθεί από τις συμβαλλόμενες επιχειρήσεις ότι η υπερτιμολόγηση ή η υποτιμολόγηση δεν έγινε με σκοπό την αποφυγή των άμεσων ή έμμεσων φόρων.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 39 είναι η αντίθεση της ενδοομιλικής τιμολόγησης προς την αρχή των ίσων αποστάσεων, η οποία πραγματώνονται όταν οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων πραγματοποιούνται με οικονομικούς όρους διαφορετικούς όρους από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Ωστόσο, η παραβίαση της αρχής των ίσων αποστάσεων δε συνεπάγεται απαραίτητως την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 αλλά απαιτείται επιπρόσθετα να προκύπτει φορολογικό πλεονέκτημα για την ημεδαπή επιχείρηση που συμμετείχε στην επίμαχη ενδοομιλική συναλλαγή. Το φορολογικό πλεονέκτημα συνίσταται στην αποφυγή του φόρου εισοδήματος για το κέρδος το οποίο θα είχε πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση, εάν συνομολογούνταν όροι σύμφωνοι με την αρχή των ίσων αποστάσεων, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκε λόγω αυτών των όρων. Υπό το καθεστώς του άρθρου 39 πρό της αντικατάστασής του με το άρθρο 1 ν. 3775/2009 απαραίτητη

προϋπόθεση για την επέλευση των έννομων συνεπειών του ήταν η πρόθεση φοροδιαφυγής. Επί παραδείγματι, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες θεωρούνταν αποδεδειγμένη η διάπραξη της υπερτιμολόγησης ή υποτιμολόγησης αλλά δεν είχε μειωθεί η συνολική επιβάρυνση του ομίλου, τότε τεκμαιρόταν ότι δεν υπήρχε πρόθεση φοροδιαφυγής, και κατ' αποτέλεσμα αποκλείετο η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39. Υπό το ισχύον καθεστώς το κέρδος που πραγματοποιείται από τη συνδεδεμένη επιχείρηση αποσυνδέεται από την ύπαρξη φορολογικού πλεονεκτήματος.

Εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο υποκειμενικό και αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 39, τότε προβλέπεται η προσαύξηση των κερδών της επιχείρησης η οποία λόγω της παράβασης της αρχής των ίσων αποστάσεων πραγματοποίησε μικρότερο κέρδος. Παράλληλα με την προσαύξηση των καθαρών κερδών της επιχείρησης, η διαφορά που θεωρείται κέρδος για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου να προσδιοριστούν οι κάθε είδους φόροι, τέλη και εισφορές στις λοιπές φορολογίες (άρθρο 39 παρ. 4). Εκτός όμως από την προσαύξηση των κερδών και των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, το άρθρο 39 ν. 2238/1994 προβλέπει κυρώσεις (πρόσθετοι φόροι και προσαυξήσεις, διοικητικές κυρώσεις, χρηματικό πρόστιμο το οποίο υπολογίζεται με συντελεστή 20% επί των επιπλέον καθαρών κερδών που προκύπτουν από την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων) οι οποίες επιβάλλονται σε βάρος της επιχείρησης στην οποία διενεργήθηκε η διόρθωση των κερδών, και όχι

στην αντισυμβαλλόμενη συνδεδεμένη επιχείρηση. Ο φορολογικός έλεγχος²⁹ που προβλέπεται στο άρθρο 39 και ειδικότερα στην παρ. 5 από κοινού με το άρθρο 39Α παρ. 1 ν. 2238/1994 επιτάσσει την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών των επιχειρήσεων, μόνον όμως αυτών που διενεργούν συναλλαγές με αλλοδαπές συνδεδεμένες επιχειρήσεις³⁰.

Το άρθρο 39 του Ν. 2238/1994 προβλέπει τη δυνατότητα διόρθωσης των κερδών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων καθώς και την επιβολή κυρώσεων σε περίπτωση παραβίασης της αρχής των ίσων αποστάσεων λόγω της φοροδιαφυγής σε βάρος του ελληνικού δημοσίου. Το άρθρο 39 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 του Ν. 3775/2009, ο οποίος ακολούθησε του Ν. 3728/2008. Με το Ν. 3728/2008 συστάθηκε η «Υπηρεσία Εποπτείας της Αγοράς» που ανήκει στη Γενική Διεύθυνση Εσωτερικού Εμπορίου της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου. Σκοπός της είναι η εύρυθμη λειτουργία της αγοράς και η έρευνα, ο έλεγχος, σύγκριση τιμών στη παραγωγή, αποθήκευση, διακίνηση και διάθεση των

²⁹ Με το άρθρο 26 ν. 2214/1994 συνεστήθη στα πλαίσια της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών το Γραφείο Έρευνας και Ελέγχου Τιμών, το οποίο αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 παρ. 7 ν. 2343/1995 σε Υπηρεσία Έρευνας και Ελέγχου Τιμών.

³⁰ Εάν διαπιστωθεί παράβαση της αρχής των ίσων αποστάσεων, τότε η αρμόδια υπόθεση παραπέμπεται στην ειδική επιτροπή του άρθρου 66 παρ. 4 περ. γ' ν. 2238/1994. Η αρμόδια ειδική επιτροπή αποφαινεται αιτιολογημένα για τη συνδρομή των προϋποθέσεων της παράβασης της αρχής των ίσων αποστάσεων καθώς και για το ύψος της προσαύξησης των κερδών. Η κρίση της πρέπει να βασίζεται στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ, ως αυτό προβλέπεται στο άρθρο 39 παρ. 6 ν. 2238/1994.

προϊόντων και εμπορευμάτων του πρωτογενή και δευτερογενή τομέα, την παροχή υπηρεσιών, την τήρηση του Αγορανομικού Κώδικα κ.α..

II. ΤΟ ΑΡΘΡΟ 26 ΤΟΥ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 3728/2008 ΝΟΜΟΥ

Με το νόμο 3728/2008 και συγκεκριμένα με το άρθρο 26 του νόμου αυτού εισήχθη στη χώρα μας η υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών με σκοπό τον έλεγχο των τιμών της αγοράς. Επίσης με την Υπουργική Απόφαση Α2-8092/31.12.2008 «Ειδικότερες Ρυθμίσεις σχετικά με την επιβολή Κανόνων Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών, ορίστηκαν οι λεπτομέρειες εφαρμογής του Νόμου.

Στην υπουργική απόφαση προβλέπονται οι ακόλουθες μέθοδοι:

- Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής
- Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης μείον
- Η μέθοδος Κόστος συν Κέρδος

Επίσης, δεν διακρίνει μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων ως προς το βαθμό της αξιοπιστίας τους, αποδεχόμενη στοιχεία που προέρχονται είτε από ελληνική είτε από διεθνή τράπεζα πληροφοριών. Εν γένει δε διευκρινίζεται ότι ο Έλληνας νομοθέτης ακολούθησε πιστά τις αρχές και τα πρότυπα του ΟΟΣΑ.

Σημειώνεται, ωστόσο, ότι στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 εξαιρούνται ρητώς α) οι εταιρείες των οποίων ο ετήσιος

κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το 1.000.000 ευρώ, β) οι ημεδαπές ή αλλοδαπές εταιρείες που υπάγονται στο καθεστώς του Α.Ν. 89/1967, ως αυτός τροποποιήθηκε με το άρθρο 27 Ν. 3427/2005. Ειδικότερα με το άρθρο 1 του Α.Ν. 89/1967 ορίζεται ότι οι αλλοδαπές εταιρείες μπορούν να εγκαθίστανται στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος με αποκλειστικό σκοπό να παρέχουν στα κεντρικά τους καταστήματα ή σε συνδεδεμένες με αυτές εταιρείες, μη εγκατεστημένες στην Ελλάδα, υπηρεσίες συμβουλευτικού χαρακτήρα, κεντρικής λογιστικής υποστήριξης, ελέγχου ποιότητας παραγωγής προϊόντων, διαδικασιών και υπηρεσιών, κατάρτισης μελετών, σχεδίων και συμβάσεων, διαφήμισης και μάρκετινγκ, επεξεργασίας στοιχείων, λήψης και παροχής πληροφοριών και έρευνας και ανάπτυξης. Στο άρθρο 4 υπάγονται οι ημεδαπές εταιρείες οι οποίες παρέχουν αποκλειστικά τις υπηρεσίες του άρθρου 1 σε υποκαταστήματά τους στην αλλοδαπή ή σε συνδεδεμένες με αυτές, μη εγκατεστημένες στην Ελλάδα εταιρείες.

Με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 (ΦΕΚ Α' 258/18.12.2008), καθιερώθηκαν στην εθνική έννομη τάξη κανόνες που προβλέπουν την τεκμηρίωση των τιμών που χρεώνονται κατά τη διεξαγωγή εμπορίου ή κατά την παροχή υπηρεσιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων στα πλαίσια ενός ομίλου. Περαιτέρω, με την Απόφαση υπ' αριθμό Α2-8092 (ΦΕΚ Β' 2709/31.12.2008) του Υπουργείου Ανάπτυξης δόθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με το νέο κανονιστικό πλαίσιο. Οι νέες ρυθμίσεις καταλάμβαναν και τις ενδοομιλικές συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της

διαχειριστικής χρήσης 2008 και δεύτερον οι σχετικές με υπερτιμολογήσεις-υποτιμολογήσεις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος παρέμειναν σε ισχύ και έτυχαν παράλληλης εφαρμογής. Ειδικότερα δε στις υποχρεώσεις του άρθρου 26 παρ. 1 του Ν. 3728/2008 υπάγονται οι ημεδαπές εταιρείες (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινωνίες Αστικού Δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, Αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, Συμμετοχικές Εταιρείες, Αφανείς Εταιρείες, Κοινοπραξίες του π.δ. 186/1992, Συνεταιρισμοί, Δημόσιες/Δημοτικές/Κοινοτικές Επιχειρήσεις και Εκμεταλλεύσεις Κερδοσκοπικού χαρακτήρα), αλλοδαπές εταιρείες (όλες οι μορφές με μοναδική προϋπόθεση τη διατήρηση μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα). Στο πεδίο εφαρμογής του Νόμου δεν υπάγονται: α) εταιρείες των οποίων ο ετήσιος/υπερδωδεκάμηνος/υποδωδεκάμηνος κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το όριο του ενός 1.000.000 ευρώ, β) οι ημεδαπές ή αλλοδαπές εταιρείες οι οποίες υπάγονται στο καθεστώς του ΑΝ 89/1967³¹ «περί εγκαταστάσεως στην Ελλάδα αλλοδαπών

³¹ Στο καθεστώς του Α.Ν. 89/1967 εμπίπτουν επιχειρήσεις με αποκλειστικό αντικείμενο εργασιών την παροχή συντονιστικών και διοικητικών υπηρεσιών σε συνδεδεμένες με αυτές επιχειρήσεις οι οποίες είναι εγκατεστημένες εκτός Ελλάδας, και ειδικότερα την παροχή υπηρεσιών συμβουλευτικού χαρακτήρα, κεντρικής λογιστικής υποστήριξης, ελέγχου ποιότητας παραγωγής προϊόντων και υπηρεσιών. Οι επιχειρήσεις του νόμου αυτού δεν έχουν τις υποχρεώσεις που ορίζονται από το άρθρο 26 Ν. 3728/2008, ήτοι την κατάρτιση Φακέλου Τεκμηρίωσης και την υποβολή των ετήσιων καταστάσεων στη Διεύθυνση Ελέγχων της Υπηρεσίας Εποπτείας της Αγοράς. Εντούτοις,

εμποροβιομηχανικών εταιρειών», ως αυτός τροποποιήθηκε από το Ν. 3427/2005 άρθ. 27επ..

Με τον ίδιο Νόμο συνεστήθη στη Γενική Γραμματεία Εμπορίου του Υπουργείου Ανάπτυξης ένας ενιαίος διοικητικός τομέας ο οποίος περιελάμβανε τμήματα κοστολόγησης, αγορανομικών ελέγχων και τιμοληψίας, η ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΠΟΠΤΕΙΑΣ ΤΗΣ ΑΓΟΡΑΣ. Το αρμόδιο τμήμα της υπηρεσίας αυτής απευθύνει στην ελεγχόμενη εταιρεία έγγραφη αίτηση για την προσκόμιση των Φακέλων Τεκμηρίωσης. Η επιχείρηση οφείλει να προσκομίσει το Φάκελο εντός τριάντα ημερών από τότε που της κοινοποιήθηκε το αίτημα. Κατόπιν του ελέγχου συντάσσεται έκθεση από την Υπηρεσία, κι έπειτα εάν διαπιστωθεί παράβαση των αρχών των ενδοομιλικών τιμολογήσεων επιβάλλεται πρόστιμο. Οι κυρώσεις αυτές προβλέπονται στο άρθρο 11 της ΥΑ Α2-8092/2008 σε συνδυασμό με το άρθρο 26 του Ν. 3728/2008. Ειδικότερα: i) για την παράβαση της υποχρέωσης κατάρτισης πλήρους μελέτης τεκμηρίωσης καθώς και για την παράλειψη ενημέρωσης των φακέλων τεκμηρίωσης επιβάλλεται χρηματικό πρόστιμο ποσοστού 10% επί της αξίας των συναλλαγών για τις οποίες δεν ετέθη προς έλεγχο ο φάκελος τεκμηρίωσης, ii) για την παράβαση της υποχρέωσης εμπρόθεσμης υποβολής ετήσιας κατάστασης με τα στοιχεία των ενδοομιλικών συναλλαγών επιβάλλεται χρηματικό πρόστιμο ποσοστού 10% επί της αξίας των συναλλαγών για τις οποίες δεν υπεβλήθησαν εμπρόθεσμα οι

έχουν την υποχρέωση σύνταξης Μελέτης Τεκμηρίωσης Περιθωρίου Κέρδους για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

προβλεπόμενες καταστάσεις, iii) για την παράβαση της αρχής των ίσων αποστάσεων επιβάλλεται πρόστιμο ποσού ευρώ πέντε χιλιάδων (5,000).

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΑ ΕΙΔΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

I. Με βάση το Ν. 3728/2008 και ειδικότερα με βάση την απόφαση (παρ. 11, της απόφασης με Αριθμ. Πρωτ. Α2-2233/7.5.2009), στις ελεγχόμενες συναλλαγές περιλαμβάνονται οι εξής συναλλαγές:

1. αγορά ή πώληση αγαθών (εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών κλπ).
2. λήψη ή παροχή υπηρεσιών (συμπεριλαμβανομένων των μισθωμάτων κινητών και ακινήτων).
3. Λήψη ή παροχή δικαιωμάτων ή άυλων περιουσιακών στοιχείων.
4. Χρηματοοικονομικών συναλλαγών (δάνεια, αλληλόχρεοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί, προθεσμιακές καταθέσεις, κλπ).

II. Με βάση το Ν. 3775/2009, ως αυτός τροποποιήθηκε και κωδικοποιήθηκε στα άρθρα 39 και 39 Α του Ν. 2238/1994 στις ελεγχόμενες συναλλαγές περιλαμβάνονται οι εξής συναλλαγές:

1. Πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών (άρθρο 39, παρ. 2)
2. Χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας (άρθρο 39, παρ. 8)
3. Ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών, μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων (άρθρα 39, παρ. 8)
4. Έξοδα διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης και αναδιοργάνωσης

5. Μισθώματα κινητών ή ακινήτων (άρθρο 39, παρ. 8)

**ΝΕΕΣ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ: Ο ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 4110/2013
ΝΟΜΟΣ**

Με τις νέες διατάξεις ενοποιείται το μέχρι σήμερα παράλληλο νομοθετικό πλαίσιο για τους κανόνες τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών και επιχειρείται εξορθολογισμός και εκσυγχρονισμός του υφιστάμενου νομοθετικού πλαισίου για τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Οι κυριότερες τροποποιήσεις είναι οι κάτωθι:

- i. Διευρύνεται η έννοια του όρου «συνδεδεμένες επιχειρήσεις» δίκως να διατηρείται η παραπομπή του Ν. 3728/2008 στις διατάξεις του ΚΝ 2190/1920 που ορίζουν πότε υπάρχει σχέση μητρικής-θυγατρικής.
- ii. Η υποχρέωση τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων δεν περιορίζεται μόνο σε πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών αλλά αφορά κάθε είδους συναλλαγή, συμπεριλαμβανομένων των δανείων, των μεταβιβάσεων μετοχών, μεριδίων ακινήτων κλπ..
- iii. Δεν προβλέπεται πλέον αυτοτελές πρόστιμο 20% σε περίπτωση που διαπιστωθεί υπερτιμολόγηση ή υποτιμολόγηση, στο ποσό της προκύπτουσας διαφοράς. Εάν μετά την προσθήκη της διαφοράς στο φορολογικό αποτέλεσμα της επιχείρησης προκύπτουν κέρδη, επιβάλλεται μόνο ο αναλογούν φόρος συν πρόσθετος φόρος για υποβολή ανακριβούς δήλωσης.

- iv. Καταργούνται οι διατάξεις του Ν. 3728/2008 με την υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών να εντάσσεται πλέον μόνο στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
- v. Η Κατάσταση Ενδοομιλικών Συναλλαγών του Υπουργείου Ανάπτυξης αντικαθίσταται από «Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών» ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη ΓΓΠΣ (Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων) το αργότερο 50 ημέρες από την ημερομηνία λήξης της κάθε διαχειριστικής περιόδου και ειδικά για τη χρήση 2012 μέχρι 10.5.2013.
- vi. Καθίσταται υποχρεωτική η τήρηση Φακέλου Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών για συναλλαγές τόσο με ημεδαπές όσο και με αλλοδαπές συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
- vii. Εξαιρούνται από την υποχρέωση τεκμηρίωσης συναλλαγές με μία ή περισσότερες συνδεδεμένες επιχειρήσεις η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις 100.000 ευρώ αθροιστικά όταν τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων δεν υπερβαίνουν τα 5.000.000 ευρώ ή συναλλαγές η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις 200.000 ευρώ όταν τα ακαθάριστα έσοδα για το σύνολο των συνδεδεμένων επιχειρήσεων υπερβαίνουν τα 5.000.000 ευρώ.
- viii. Εξορθολογίζονται³² τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη συμμόρφωσης ως εξής:

³² Έως τη νέα ρύθμιση ίσχυαν τα κάτωθι:

- Εκπρόθεσμη υποβολή Συνοπτικού Πίνακα: 0,1% των ακαθάριστων εσόδων (από 1.000 ευρώ έως 10.000 ευρώ)
 - Εκπρόθεσμη υποβολή Φακέλου Τεκμηρίωσης στις αρμόδιες Ελεγκτικές Αρχές: 0,1% των ακαθάριστων εσόδων (από 1.000 ευρώ έως 10.000 ευρώ)
 - Μη υποβολή Συνοπτικού Πίνακα ή μη διάθεση Φακέλου Τεκμηρίωσης: 1% των ακαθάριστων εσόδων (και από 10.000 ευρώ έως 100.000 ευρώ)
- ix. Εισάγεται η δυνατότητα προέγκρισης της μεθοδολογίας τιμολόγησης συγκεκριμένων μελλοντικών συναλλαγών με συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Αντικείμενο της προέγκρισης αποτελεί το σύνολο των κριτηρίων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών των συναλλαγών, όπως μέθοδος τεκμηρίωσης, στοιχεία σύγκρισης, προσαρμογές και κρίσιμες παραδοχές αλλά όχι μία ορισμένη τιμή ή περιθώριο κέρδους.

Αρχικώς επιβάλλετο αυτοτελές πρόστιμο ίσο με 10% της αξίας των συναλλαγών για τις οποίες δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου ο προβλεπόμενος φάκελος τεκμηρίωσης ή δεν υποβλήθηκε εμπρόθεσμα η κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών. Επιπλέον, πέραν των ποινικών κυρώσεων, επιβάλλετο με αιτιολογημένη απόφαση του Ειδικού Γραμματέα ως προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εποπτείας Αγοράς, χρηματικό πρόστιμο 5.000 ευρώ, για παράβαση τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων.

- χ. Η διάρκεια της ισχύος της προέγκρισης δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 2 έτη, ενώ δίδεται η δυνατότητα ανανέωσης έως 2 φορές χωρίς αλλαγή των όρων εάν αποδειχθεί ότι δεν επήλθε ουσιώδης μεταβολή των στοιχείων στα οποία βασίστηκε η απόφαση.
- xi. Ο φορολογικός έλεγχος σε περιπτώσεις προέγκρισης ενδοομιλικών συναλλαγών περιορίζεται στην επαλήθευση ότι τηρήθηκαν τα οριζόμενα στην απόφαση και εξακολουθούν να ισχύουν οι κρίσιμες παραδοχές στις οποίες βασίστηκε.

Οι διατάξεις δίνουν έμφαση στην αυστηροποίηση του φορολογικού πλαισίου που διέπει τις συναλλαγές ομίλων με στόχο να κλείσουν τα «κενά» που επιτρέπουν φοροαποφυγή που μετράται σε εκατοντάδες εκατομμύρια ευρώ ετησίως, αναιρώντας έτσι και το κίνητρο για υψηλές τιμές πώλησης που συντηρούν την ακρίβεια σε πολλά είδη ευρείας κατανάλωσης.

ΣΥΝΟΨΙΖΟΝΤΑΣ

Οι στόχοι της ενδοομιλικής τιμολόγησης θα μπορούσαν να συνοψιστούν ως εξής:

- Διαχείριση συναλλαγματικών ισοτιμιών

- Ανταγωνιστικότητα
- Διαχείριση δασμών εμπορίου
- Προσαρμογή στα εθνικά φορολογικά πλαίσια
- Ορθή απεικόνιση πραγματικού κόστους και εισοδήματος
- Αντιμετώπιση των περιορισμών στη διαχείριση ρευστότητας
- Διαχείριση φορολογητέας ύλης
- Ελαχιστοποίηση ρίσκου πληθωρισμού

Το «transfer pricing» παράσχει δυνατότητες είτε για φοροαποφυγή (tax avoidance) είτε για φοροδιαφυγή (tax avoidance), καθιστώντας πολύ δύσκολο τον εντοπισμό του. Ουσιαστικά πρόκειται για ένα δίκτυο το οποίο απαρτίζεται από ελεγκτές, λογιστές, οικονομικούς συμβούλους και ελεγκτικές αρχές, φορείς οι οποίοι παραβιάζοντας την ορθή χρήση των κανόνων της ενδοομιλικής τιμολόγησης διαχειρίζονται τα φορολογητέα κέρδη. Μάλιστα η μείωση ή η πλήρης αποφυγή επιβολής φορολογίας αποτελεί συχνά στόχο των εταιριών διότι αυξάνει την αξία των μετοχών, τα κέρδη μετά φόρων και την επιστροφή κεφαλαίου, αυξάνοντας συγχρόνως τις πρόσθετες αμοιβές των ανώτατων στελεχών, ως αυτές σχετίζονται με τα οικονομικά αποτελέσματα. Παρότι η παγκόσμια οικονομία παρουσιάζει βελτίωση, οι κυβερνήσεις που βρίσκονται αντιμέτωπες με τρομακτικά ελλείμματα συνεχίζουν να εστιάζουν στην αύξηση των εσόδων μέσω της φορολογίας, με τον έλεγχο της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών να παίζει κεντρικό ρόλο. Ως εκ τούτου, οι κορυφαίες εταιρείες σε παγκόσμιο επίπεδο αναμένουν ότι θα αφιερώσουν πολύ περισσότερους πόρους για τη συμμόρφωση αναφορικά με την τιμολόγηση ενδοομιλικών συναλλαγών:

Το 31% των εταιρειών αναφέρει αύξηση του αριθμού των εργαζομένων που ασχολούνται με θέματα συμμόρφωσης ενδοομιλικών συναλλαγών. Το 62% καταγράφει άνοδο στη χρήση εξωτερικών συμβούλων και το 23% αναφέρει αύξηση στη χρήση λογισμικού ή παρεμφερών εργαλείων³³.

Στην πράξη με την τακτική των ενδοομιλικών συναλλαγών σε κράτη που υπάρχουν νομικά κενά να πωλούνται τα προϊόντα σε δυσανάλογα υψηλές τιμές χονδρικής (και κατά συνέπεια λιανικής) ώστε να «μεταφέρονται» τα κέρδη σε χώρες με ευνοϊκότερη φορολόγηση. Δηλαδή προϊόντα ή πρώτες ύλες ομίλων υπερτιμολογούνται κατά την εισαγωγή τους στην Ελλάδα από παράρτημα ή μητρική του εξωτερικού. Κατ' αυτόν τον τρόπο αυξάνεται η τελική τιμή στην οποία τα προϊόντα διατίθενται στην ελληνική αγορά (ακρίβεια). Χάνονται επίσης και τεράστια ποσά φορολογικών εσόδων καθώς φαίνεται μειωμένο το περιθώριο κέρδους για τη θυγατρική που φορολογείται στην Ελλάδα και αντίστοιχα αυξημένο στη μητρική ή στο παράρτημα του εξωτερικού στο οποίο είναι ευνοϊκότερη η φορολογική αντιμετώπιση των κερδών. Αν και η ζημιά από τη φοροαποφυγή δεν μπορεί να υπολογιστεί με ακρίβεια, συγκριτικά αναφέρεται ότι στην Αγγλία όπου οι έλεγχοι είναι συστηματικοί αποδίδουν περί τα 2 δισ. ευρώ κάθε χρόνο. Το κυριότερο πρόβλημα που εντοπίζεται σήμερα στο θέμα του transfer pricing έχει να κάνει με το διπλό και εν πολλοίς αλληλοεπικαλυπτόμενο θεσμικό πλαίσιο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών που ουσιαστικά εμποδίζει τη συνεργασία μεταξύ των ελεγκτών του υπουργείου

³³ Έρευνες της Ernst & Young σχετικά με την τιμολόγηση ενδοομιλικών συναλλαγών με τίτλο “Global Transfer Pricing Survey”, 2010.

οικονομικών σε ότι αφορά το φορολογικό κομμάτι των ελέγχων (φοροαποφυγή), με τους ελεγκτές του υπουργείου Ανάπτυξης που ερευνούν τις συναλλαγές μεταξύ εταιρειών του ίδιου ομίλου (υπερτιμολόγηση, υποτιμολόγηση, μεταφορά κόστους, δάνεια κ.ά.).

Παρότι τα αποτελέσματα δεν μπορεί παρά να θεωρηθούν φτωχά σε σύγκριση με τις διαστάσεις του φαινομένου, ο αρχικός κύκλος ερευνών που ξεκίνησε στο υπουργείου Ανάπτυξης από το 2010 με την επιλογή και τον έλεγχο 41 φακέλων με υποθέσεις πολυεθνικών επιχειρήσεων έχει ήδη αποδώσει καρπούς. Στην Ολλανδική Philips επιβλήθηκε πρόστιμο 930.000 ευρώ ενώ τον Οκτώβριο τιμωρήθηκε με πρόστιμο 1,277 εκατ. ευρώ η Kraft Foods για παραβάσεις του νόμου περί ενδοομιλικών συναλλαγών στις οποίες είχε υποπέσει στη χρήση 2008 η εξαγορασθείσα CadburyΕλλάς.

Αδιευκρίνιστο, ωστόσο, παραμένει εάν καθίσταται εφικτή η σύσταση ενός τέτοιου παγκόσμιου, εί δυνατόν, φορολογικού συστήματος το οποίο θα εξαλείψει τους φορολογικούς παραδείσους και θα ενισχύσει την ανταγωνιστικότητα των εθνικών οικονομιών επιτυγχάνοντας συγχρόνως την ορθή φορολογική είσπραξη.

Παρατίθεται κατωτέρω στο υπό στοιχεία Ι Παράρτημα με τη μορφή γραφημάτων το αποτέλεσμα έρευνας η οποία διενεργήθηκε στα πλαίσια της εκπονηθείσας διπλωματικής εργασίας.

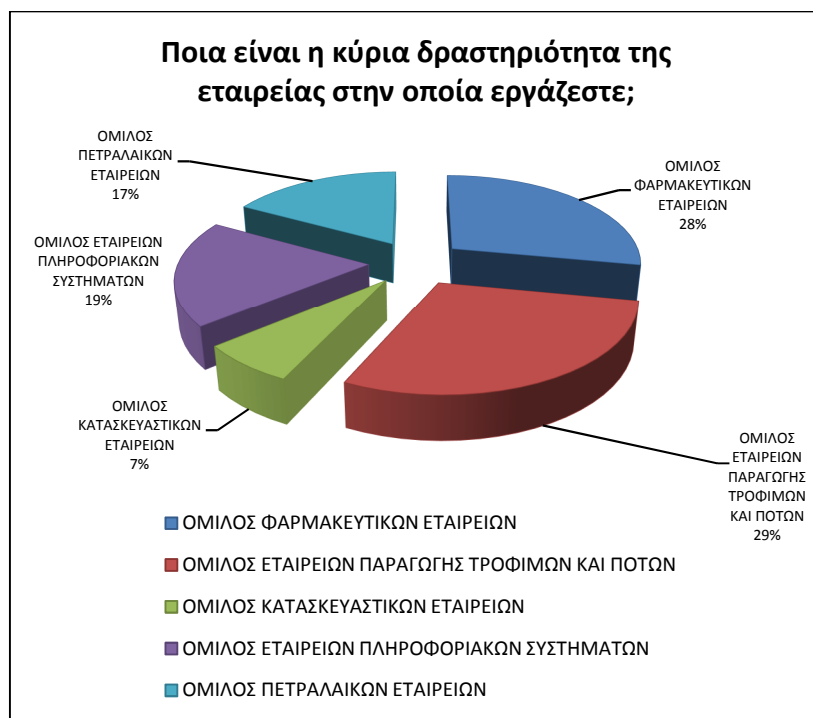
Για την πραγμάτωση της ως άνω στατιστικής έρευνας απεστάλησαν μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ενδεικτικά δέκα (10) ερωτήσεις σε 29 ερωτηθέντες εργαζομένους σε πολυεθνικές εταιρείες που δραστηριοποιούνται και στην Ελλάδα.

Οι τεθείσες ερωτήσεις εμφανίζονται στα γραφήματα.

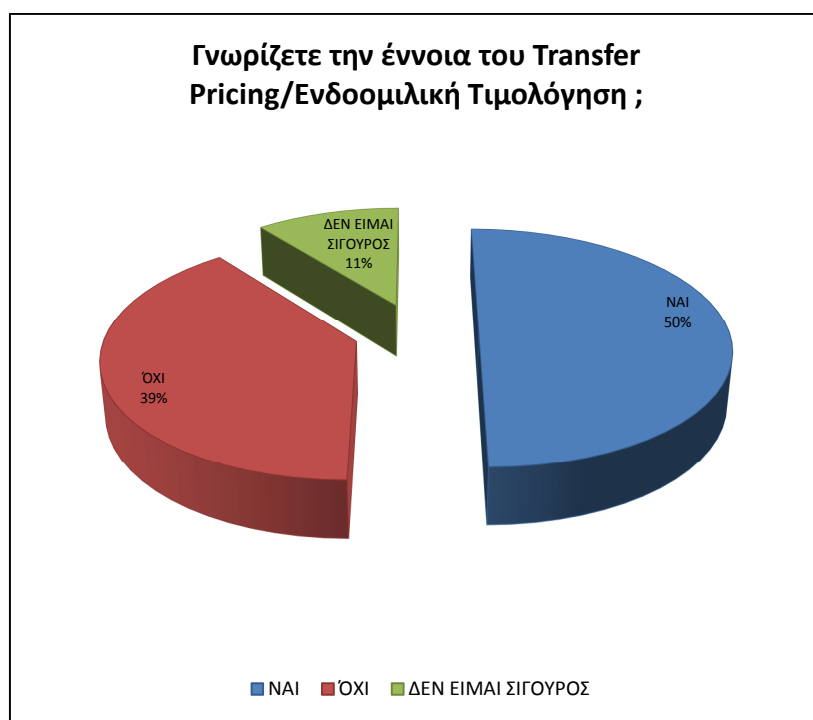
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι - ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΕΛΕΣΘΕΙΣΑΣ ΕΡΕΥΝΑΣ



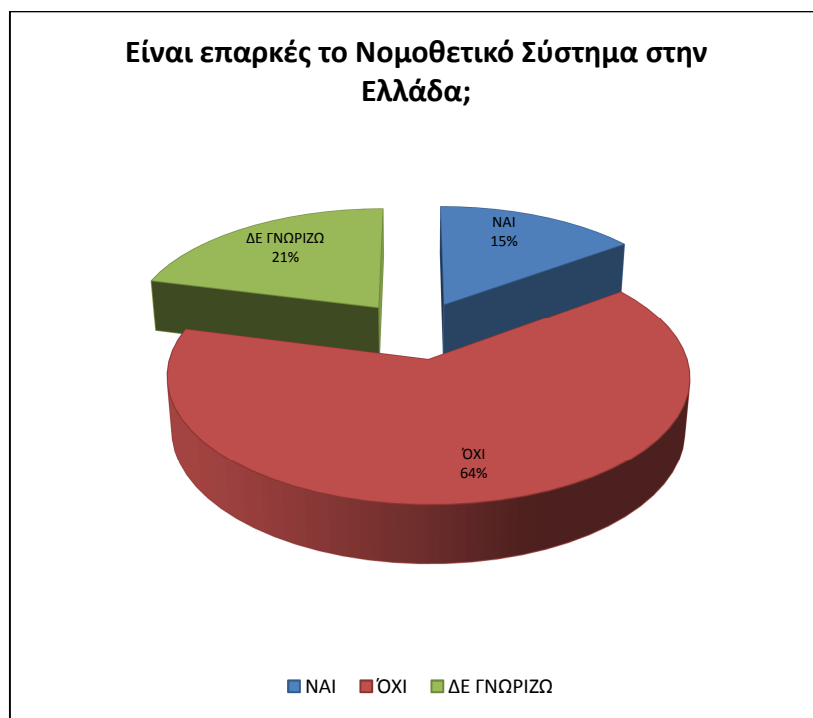
Διάγραμμα 1



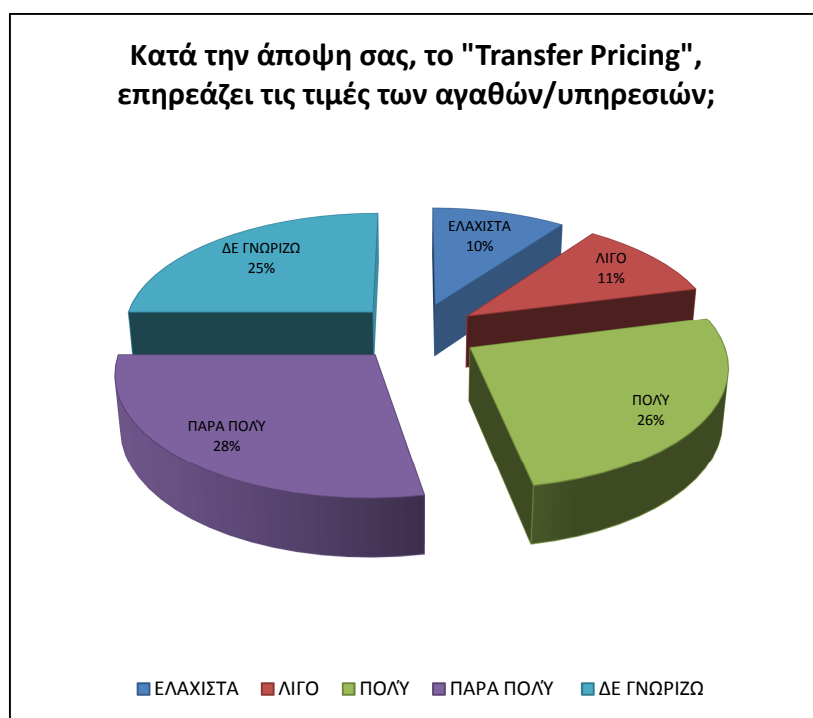
Διάγραμμα 2



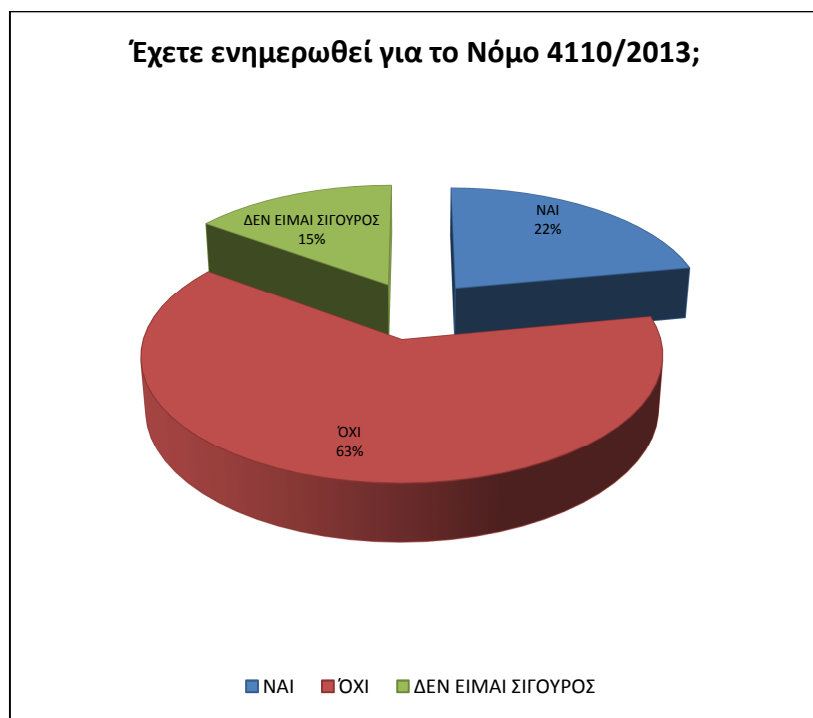
Διάγραμμα 3



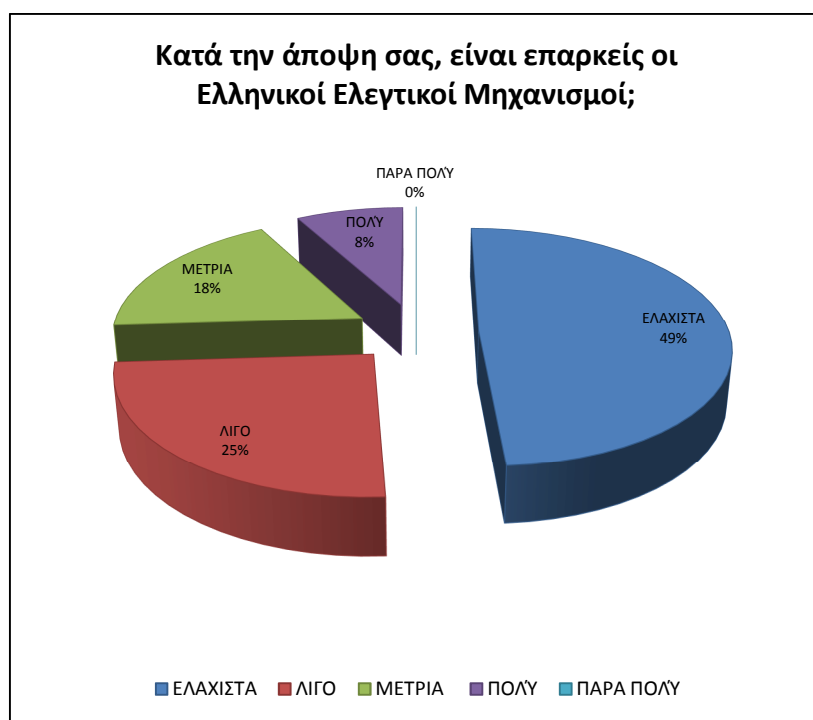
Διάγραμμα 4



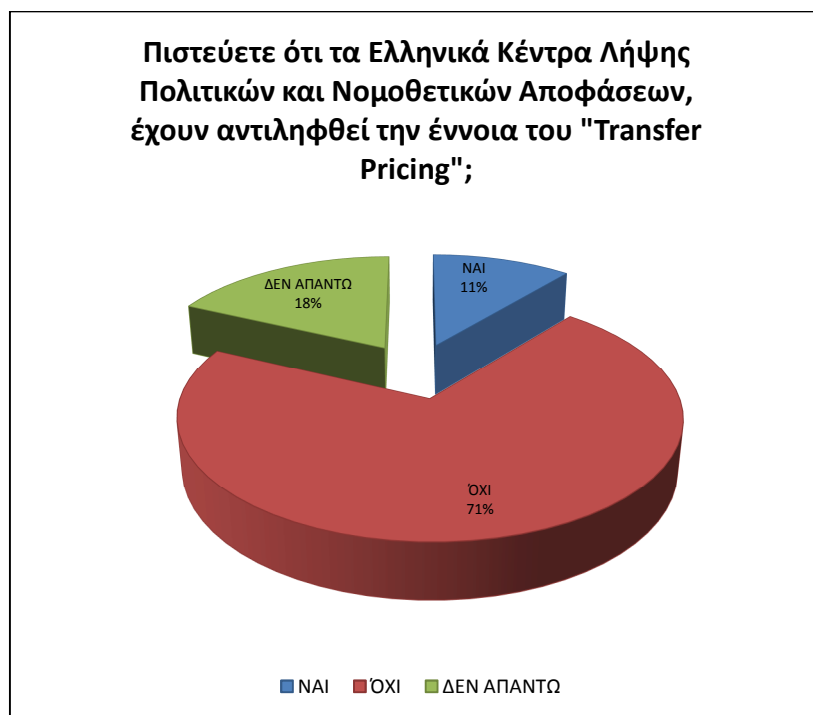
Διάγραμμα 5



Διάγραμμα 6



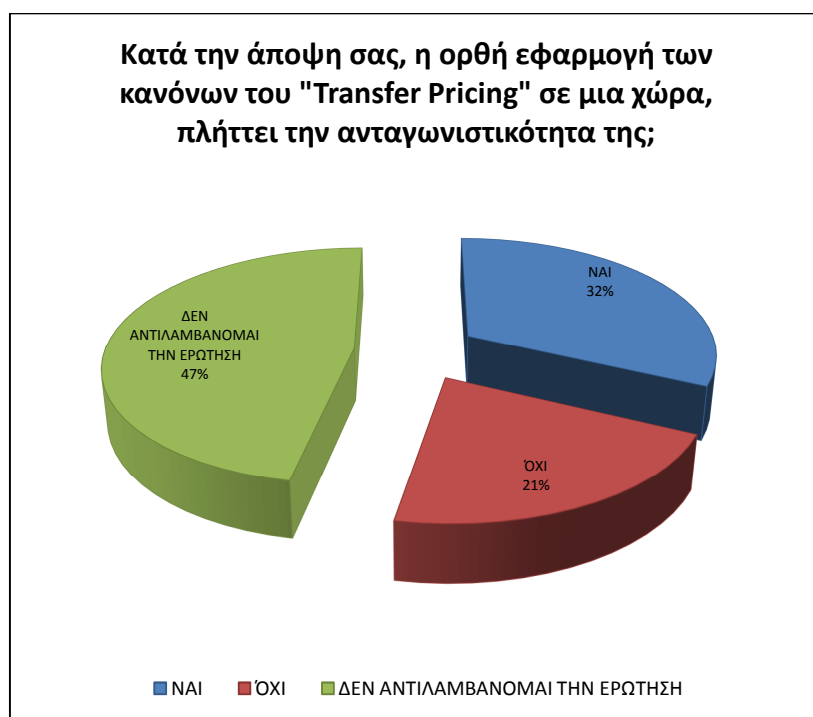
Διάγραμμα 7



Διάγραμμα 8



Διάγραμμα 9



Διάγραμμα 10

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ - ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΩΝ
ΚΕΙΜΕΝΩΝ**

Ψήφισμα του Συμβουλίου και των αντιπροσώπων των κυβερνήσεων των κρατών μελών, συνελθόντων στα πλαίσια του Συμβουλίου, της 27ης Ιουνίου 2006, όσον αφορά ένα κώδικα δεοντολογίας με θέμα την τεκμηρίωση σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΤΤΜ ΕΕ)

(2006/C 176/01)

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΙ ΤΩΝ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΝ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ ΜΕΛΩΝ, ΣΥΝΕΛΘΟΝΤΕΣ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ,

τη μελέτη της Ευρωπαϊκής Επιτροπής "Φορολογία επιχειρήσεων στην εσωτερική αγορά" [1],

την πρόταση που υπέβαλε η Επιτροπή στην ανακοίνωση που εξέδωσε στις 23 Οκτωβρίου 2001: "Προς μια εσωτερική αγορά χωρίς φορολογικά εμπόδια — στρατηγική που παρέχει στις εταιρείες μια ενοποιημένη βάση για τη φορολόγηση των εταιρειών όσον αφορά τις δραστηριότητές τους σε επίπεδο ΕΕ [2]", για τη σύσταση ενός Κοινού φόρουμ της ΕΕ για τις τιμές μεταβίβασης,

τα συμπεράσματα του Συμβουλίου της 11ης Μαρτίου 2002 που επιδοκιμάζουν αυτήν την πρωτοβουλία καθώς και την ίδρυση του κοινού Φόρουμ τον Ιούνιο του 2002,

Εκτιμώντας τα εξής:

Η εσωτερική αγορά περιλαμβάνει ένα χώρο χωρίς σύνορα μέσα στον οποίο εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων

Σε μια εσωτερική αγορά που φέρει τα χαρακτηριστικά εθνικής αγοράς οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων από διαφορετικά κράτη μέλη δεν θα πρέπει να υπάγονται σε λιγότερο ευνοϊκούς όρους από αυτούς που ισχύουν για τις ίδιες συναλλαγές που διεξάγονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων του ίδιου κράτους μέλους.

Χάριν της σωστής λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς είναι πολύ σημαντικό να μειωθούν τα έξοδα συμμόρφωσης όσον αφορά την τεκμηρίωση σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Ο κώδικας δεοντολογίας του παρόντος ψηφίσματος αποτελεί για τα κράτη μέλη και τους φορολογουμένους ένα πολύτιμο μέσο για την εφαρμογή τυποποιημένης και εν μέρει κεντρικά οργανωμένης τεκμηρίωσης σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης στην ΕΕ, με στόχο την απλούστευση των

απαιτήσεων για τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης στις διασυνοριακές δραστηριότητες.

Η εκ μέρους των κρατών μελών αποδοχή μιας τυποποιημένης και εν μέρει κεντρικά οργανωμένης τεκμηρίωσης σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης για να κρίνουν πώς καθορίζονται οι τιμές μεταβίβασης υπό συνθήκες ανταγωνισμού μπορεί να βοηθήσει τις επιχειρήσεις να επωφεληθούν περισσότερο από την εσωτερική αγορά.

Η τεκμηρίωση σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης στην ΕΕ πρέπει να εξεταστεί στο πλαίσιο των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για τις τιμές μεταβίβασης.

Η τυποποιημένη και εν μέρει κεντρικά οργανωμένη τεκμηρίωση πρέπει να εφαρμόζεται με ευελιξία και να αναγνωρίζει τις ειδικές περιστάσεις σε κάθε ενδιαφερόμενη επιχείρηση.

Ένα κράτος μέλος μπορεί να επιλέξει να μην θεσπίσει κανόνες τεκμηρίωσης σχετικά με τις τιμές μεταβίβασης ή να ζητήσει λιγότερη τεκμηρίωση σχετικά με τις τιμές μεταβίβασης από αυτή που αναφέρεται στον κώδικα δεοντολογίας του παρόντος ψηφίσματος,

Αναγνωρίζοντας ότι η κοινή προσέγγιση σε όλη την ΕΕ όσον αφορά τις απαιτήσεις τεκμηρίωσης θα είναι ευεργετική τόσο για τους φορολογούμενους, ιδίως επειδή θα οδηγήσει στη μείωση των δαπανών συμμόρφωσης και στη μείωση της έκθεσης σε κυρώσεις που συνδέονται με την τεκμηρίωση, όσο και για τις φορολογικές αρχές λόγω της μεγαλύτερης διαφάνειας και συνέπειας,

Επιδοκιμάζοντας την ανακοίνωση της Επιτροπής της 7ης Νοεμβρίου 2005 [3] όσον αφορά τις εργασίες του κοινού φόρουμ της ΕΕ σχετικά με τις τιμές μεταβίβασης στον τομέα της φορολογίας επιχειρήσεων και ένα κώδικα δεοντολογίας για την τεκμηρίωση σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην ΕΕ,

Τονίζοντας ότι ο κώδικας δεοντολογίας είναι πολιτική δέσμευση και δεν θίγει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των κρατών μελών ούτε τους τομείς αρμοδιότητας τόσο των κρατών μελών όσο και της Κοινότητας βάσει της συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας,

Αναγνωρίζοντας ότι η εφαρμογή του κώδικα δεοντολογίας του παρόντος ψηφίσματος δεν θα πρέπει να εμποδίζει την εξεύρεση λύσεων σε ευρύτερη κλίμακα,

ΣΥΜΦΩΝΟΥΝ ΤΟΝ ΑΚΟΛΟΥΘΟ ΚΩΔΙΚΑ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ:

Κώδικας δεοντολογίας όσον αφορά την τεκμηρίωση σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση (TTM ΕΕ)

Με την επιφύλαξη των αντίστοιχων αρμοδιοτήτων των κρατών μελών και της Κοινότητας ο παρών κώδικας δεοντολογίας αφορά την εφαρμογή τυποποιημένης και εν μέρει κεντρικά οργανωμένης τεκμηρίωσης σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην ΕΕ. Απευθύνεται στα κράτη μέλη και έχει επίσης στόχο να ενθαρρύνει τις πολυεθνικές επιχειρήσεις να εφαρμόζουν την TTM-ΕΕ

1. Τα κράτη μέλη κάνουν δεκτή την τυποποιημένη και εν μέρει κεντρικά οργανωμένη τεκμηρίωση για τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην ΕΕ, ήτοι την "ΤΤΜ ΕΕ" που αναφέρεται στο παράρτημα και την θεωρούν βασική πηγή πληροφοριών για την αξιολόγηση των τιμών μεταβίβασης ενός ομίλου πολυεθνικών επιχειρήσεων (ΠΕ).

2. Η χρήση ΤΤΜ ΕΕ είναι προαιρετική για έναν όμιλο ΠΕ.

3. Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν όσον αφορά την τεκμηρίωση σχετικά με την κατανομή των κερδών σε μια μόνιμη εγκατάσταση κριτήρια παρόμοια με εκείνα που εφαρμόζουν για την τεκμηρίωση σχετικά με τις τιμές μεταβίβασης.

4. Τα κράτη μέλη, όταν αυτό απαιτείται, λαμβάνουν δεόντως υπόψη και ακολουθούν τις γενικές αρχές και απαιτήσεις που αναφέρονται στο παράρτημα.

5. Τα κράτη μέλη αναλαμβάνουν να μην απαιτούν από μικρότερες και απλούστερα δομημένες εταιρείες (περιλαμβανομένων των ΜΜΕ) να παράγουν την ίδια τεκμηρίωση από άποψη ποσότητας ή πολυπλοκότητας με τις μεγαλύτερες και πιο περίπλοκα δομημένες επιχειρήσεις.

6. Τα κράτη μέλη:

α) δεν πρέπει να επιβάλλουν αλόγιστες δαπάνες συμμόρφωσης ή διοικητικές επιβαρύνσεις στις επιχειρήσεις με το να ζητούν τη συγκέντρωση ή την υποβολή τεκμηρίωσης·

β) δεν πρέπει να ζητούν τεκμηρίωση που δεν αφορά τις υπό εξέταση συναλλαγές· και

γ) πρέπει να διασφαλίζουν ότι δεν θα γίνεται δημοσιοποίηση απόρρητων πληροφοριών που περιέχονται στην τεκμηρίωση.

7. Τα κράτη μέλη δεν πρέπει να επιβάλλουν κυρώσεις που συνδέονται με την τεκμηρίωση στις περιπτώσεις που οι φορολογούμενοι συμμορφώνονται καλή τη πίστη προς τις απαιτήσεις της τυποποιημένης και πλήρους τεκμηρίωσης σύμφωνα με το παράρτημα ή προς τις εθνικές απαιτήσεις τεκμηρίωσης ενός κράτους μέλους, με τον δέοντα τρόπο και εντός εύλογης προθεσμίας και χρησιμοποιούν δεόντως την τεκμηρίωσή τους για να καθορίσουν τις τιμές μεταβίβασης υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

8. Για την εξασφάλιση της ορθής και αποτελεσματικής εφαρμογής του παρόντος κώδικα, τα κράτη μέλη καλούνται να υποβάλλουν ετήσια έκθεση στην Επιτροπή σχετικά με οιαδήποτε μέτρα έχουν λάβει ως συνέπεια του παρόντος κώδικα και της πρακτικής του εφαρμογής.

[1] SEC(2001) 1681, 23.10.2001.

[2] COM(2001) 582 τελικό, 23.10.2001.

[3] COM(2005) 543 τελικό, 7.11.2005.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΗΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΣΧΕΤΙΚΑ
ΜΕ ΤΟΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΤΩΝ ΣΥΝΔΕΔΕΟΜΕΝΩΝ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ (ΤΤΜ ΕΕ)

ΤΜΗΜΑ 1

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΤΤΜ ΕΕ

1. Η τυποποιημένη και πλήρης ΤΤΜ ΕΕ ενός ομίλου πολυεθνικών επιχειρήσεων (ΠΕ) αποτελείται από δυο κυρίως μέρη:

i) από ένα φάκελο τεκμηρίωσης που περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες σχετικά με όλα τα μέλη ομίλων στην ΕΕ (που καλείται "βασικός φάκελος"), και

ii) από χωριστούς φακέλους τυποποιημένης τεκμηρίωσης που περιέχουν πληροφορίες σχετικά με κάθε χώρα ("τεκμηρίωση ανά χώρα").

Η ΤΤΜ ΕΕ πρέπει να περιέχει αρκετές πληροφορίες που χρειάζονται οι φορολογικές αρχές για την αξιολόγηση των κινδύνων για την επιλογή περιπτώσεων που πρόκειται να ελεγχθούν ή στην αρχή ενός φορολογικού ελέγχου, ώστε να υποβάλουν συναφείς και ακριβείς ερωτήσεις σχετικά με τις τιμές μεταβίβασης των ΠΕ και την αξιολόγηση των τιμών μεταβίβασης στις ενδοεταιρικές συναλλαγές. Βάσει της παραγράφου 31 η εταιρεία πρέπει να καταρτίζει έναν ενιαίο φάκελο για κάθε ενδιαφερόμενο κράτος μέλος, ήτοι έναν κοινό βασικό φάκελο που θα χρησιμοποιείται σε όλα τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη και ένα χωριστό φάκελο τεκμηρίωσης για κάθε κράτος μέλος.

2. Πρέπει να διατεθούν όλα τα στοιχεία των φακέλων της ΤΤΜ ΕΕ που αναφέρονται παρακάτω αφού ληφθούν υπόψη η πολυπλοκότητα της επιχείρησης και οι συναλλαγές. Όπου αυτό είναι δυνατό, πρέπει να χρησιμοποιούνται πληροφορίες που υφίστανται ήδη εντός του ομίλου(π.χ. για σκοπούς διαχείρισης). Ωστόσο, μπορεί να ζητηθεί από μια ΠΕ να προσκομίσει τεκμηρίωση για το σκοπό αυτό που σε άλλη περίπτωση ενδεχομένως να μην υπήρχε.

3. Η ΤΤΜ ΕΕ πρέπει να καλύπτει όλες τις επιχειρήσεις ομίλων που είναι εγκατεστημένες στην ΕΕ και να ελέγχει τις συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων που βρίσκονται εκτός της ΕΕ και των επιχειρήσεων ομίλων που είναι εγκατεστημένες στην ΕΕ.

4. Ο βασικός φάκελος

4.1. Ο "βασικός φάκελος" πρέπει να αντανakλά την οικονομική κατάσταση της εταιρείας και να περιγράφει σε γενικές γραμμές τον όμιλο ΠΕ και το σύστημα τιμών μεταβίβασης που είναι κοινό και διαθέσιμο σε όλα τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη της ΕΕ.

4.2. Ο βασικός φάκελος πρέπει να περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

α) μια γενική περιγραφή της επιχείρησης και της στρατηγικής της, περιλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος·

β) μια γενική περιγραφή της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του ομίλου ΠΕ (που θα περιλαμβάνει το οργανόγραμμα, τον κατάλογο των μελών

του ομίλου και την περιγραφή της συμμετοχής της μητρικής εταιρείας στις θυγατρικές)·

γ) τη γενική περιγραφή των συνδεδεμένων εταιρειών που συμμετέχουν σε ελεγχόμενες συναλλαγές που αφορούν εταιρείες στην ΕΕ·

δ) μια γενική περιγραφή των ελεγχόμενων συναλλαγών στις οποίες συμμετέχουν οι συνδεδεμένες εταιρείες στην ΕΕ, ήτοι μια γενική περιγραφή:

i) της ροής των συναλλαγών (υλικά και άυλα περιουσιακά στοιχεία, υπηρεσίες, χρηματοοικονομικές συναλλαγές).

ii) της ροής των τιμολογίων· και

iii) του ύψους της ροής των συναλλαγών·

ε) μια γενική περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών, των κινδύνων που αντιμετωπίζονται και μια περιγραφή των αλλαγών στις λειτουργίες και στους κινδύνους σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος, π.χ. όταν πρόκειται για αλλαγή από κανονικό διανομέα σε απλό προμηθευτή·

στ) την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, εμπορικές ονομασίες, τεχνογνωσία, κλπ.) και την πληρωμή ή είσπραξη δικαιωμάτων·

ζ) μια περιγραφή της πολιτικής της ΠΕ για τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης ή του συστήματος τιμών μεταβίβασης του ομίλου που εξηγεί τον τρόπο καθορισμού των τιμών υπό συνθήκες ανταγωνισμού·

η) κατάλογο συμφωνιών κατανομής του κόστους, προκαταρκτικών συμφωνιών και δικαστικών αποφάσεων για θέματα τιμών μεταβίβασης στο βαθμό που αφορούν τα μέλη ομίλων στην ΕΕ· και

i) τη δέσμευση κάθε φορολογουμένου στην εσωτερική αγορά να παρέχει συμπληρωματικές πληροφορίες κατόπιν αιτήματος και εντός εύλογης προθεσμίας σύμφωνα με τους εθνικούς κανόνες.

5. Συστάσεις ανά χώρα

5.1. Το περιεχόμενο της τεκμηρίωσης ανά χώρα συμπληρώνει το βασικό φάκελο. Αυτά τα δυο αποτελούν από κοινού το φάκελο τεκμηρίωσης για το κάθε κράτος μέλος της ΕΕ. Η τεκμηρίωση ανά χώρα θα διατίθεται σε εκείνες τις φορολογικές αρχές που έχουν έννομο συμφέρον να τους επιφυλαχθεί η κατάλληλη φορολογική μεταχείριση όσον αφορά τις συναλλαγές που καλύπτει η τεκμηρίωση.

5.2. Η τεκμηρίωση ανά χώρα πρέπει να περιέχει, εκτός από το περιεχόμενο του βασικού φακέλου, τα ακόλουθα στοιχεία:

α) λεπτομερή περιγραφή της επιχείρησης και της στρατηγικής της, περιλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος· και

β) πληροφορίες, ήτοι περιγραφή και εξήγηση, σχετικά με ελεγχόμενες συναλλαγές ανά χώρα στις οποίες περιλαμβάνονται:

- i) η ροή των συναλλαγών (υλικά και άυλα περιουσιακά στοιχεία, υπηρεσίες, χρηματοοικονομικές συναλλαγές)·
 - ii) η ροή των τιμολογίων· και
 - iii) το ύψος της ροής των συναλλαγών·
 - γ) συγκριτική ανάλυση, ήτοι:
 - i) χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων και των υπηρεσιών·
 - ii) λειτουργική ανάλυση (επιτελούμενες λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, επιχειρησιακοί κίνδυνοι)·
 - iii) συμβατικοί όροι·
 - iv) οικονομικές περιστάσεις· και
 - v) ειδικές στρατηγικές της επιχείρησης·
 - δ) εξήγηση σχετικά με την επιλογή και την εφαρμογή των μεθόδων καθορισμού των τιμών μεταβίβασης, ήτοι, ποιος είναι ο λόγος για την επιλογή συγκεκριμένης μεθόδου καθορισμού των τιμών μεταβίβασης και ο τρόπος με τον οποίο εφαρμόστηκε·
 - ε) συναφείς πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά και/ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον διατίθενται· και
 - στ) περιγραφή της εφαρμογής της πολιτικής του ομίλου σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης.
6. Μια ΠΕ πρέπει να έχει τη δυνατότητα να εισάγει στοιχεία στο βασικό φάκελο και όχι στην τεκμηρίωση ανά χώρα, αλλά ο όγκος των στοιχείων πρέπει να είναι ο ίδιος όπως στο φάκελο τεκμηρίωσης ανά χώρα. Η "τεκμηρίωση ανά χώρα" πρέπει να είναι στη γλώσσα που προβλέπεται για το συγκεκριμένο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος, ακόμη και εάν η ΠΕ επέλεξε να συμπεριλάβει την τεκμηρίωση που αφορά την εν λόγω χώρα στον "βασικό φάκελο".
7. Οιαδήποτε πληροφορία και έγγραφα σχετικά με συγκεκριμένη χώρα που συνδέονται με μια ελεγχόμενη συναλλαγή που περιλαμβάνει ένα ή περισσότερα κράτη μέλη πρέπει να περιέχεται είτε στην τεκμηρίωση ανά χώρα όλων των ενδιαφερόμενων κρατών μελών είτε στον κοινό βασικό φάκελο.
8. Στις ΠΕ πρέπει να επιτρέπεται να προετοιμάζουν ένα και μόνο φάκελο τεκμηρίωσης ανά χώρα (που θα περιέχει πληροφορίες σχετικά με όλες τις επιχειρήσεις στην εν λόγω χώρα) ή ξεχωριστούς φακέλους για κάθε επιχείρηση ή ομάδα δραστηριοτήτων ανά χώρα.
9. Η τεκμηρίωση ανά χώρα πρέπει να είναι στη γλώσσα που προβλέπεται για το συγκεκριμένο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος.

ΤΜΗΜΑ 2

ΓΕΝΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΠΕ

10. Η χρησιμοποίηση της ΤΤΜ ΕΕ είναι προαιρετική για τους ομίλους ΠΕ. Ωστόσο, ένας όμιλος ΠΕ δεν πρέπει να επιλέγει αυθαίρετα την εφαρμογή ή μη

της TTM ΕΕ για λόγους τεκμηρίωσης αλλά πρέπει να την εφαρμόζει με συνέπεια και συνέχεια σε όλη την επικράτεια της ΕΕ και από έτος σε έτος.

11. Ένας όμιλος ΠΕ που επιλέγει την TTM ΕΕ πρέπει, γενικά, να εφαρμόζει αυτή την προσέγγιση συλλογικά σε όλες τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις που συμμετέχουν σε ελεγχόμενες συναλλαγές που περιλαμβάνουν επιχειρήσεις στην ΕΕ για τις οποίες ισχύουν οι κανόνες που αφορούν τις τιμές μεταβίβασης. Βάσει της παραγράφου 31 ένας όμιλος ΠΕ που επιλέγει TTM ΕΕ, πρέπει, συνεπώς, να διατηρεί την τεκμηρίωση που ορίζεται στο τμήμα 1 όσον αφορά όλες τις επιχειρήσεις του στα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη περιλαμβανομένων και των μόνιμων εγκαταστάσεων.

12. Σε περιπτώσεις στις οποίες ένας όμιλος ΠΕ έχει επιλέξει την TTM ΕΕ για ένα δεδομένο φορολογικό έτος, κάθε μέλος του ομίλου ΠΕ ενημερώνει ανάλογα τη φορολογική αρχή στην οποία υπάγεται.

13. Οι ΠΕ πρέπει να προετοιμάζουν εγκαίρως τον βασικό φάκελο εγκαίρως ώστε να συμμορφώνονται με οιοδήποτε νόμιμο αίτημα προέρχεται από κάποια από τις ενεχόμενες φορολογικές αρχές.

14. Ο φορολογούμενος σε δεδομένο κράτος μέλος θέτει στη διάθεση της εκάστοτε φορολογικής αρχής την TTM ΕΕ που έχει προετοιμάσει κατόπιν αιτήματός της εντός εύλογης προθεσμίας ανάλογα με την πολυπλοκότητα των συναλλαγών.

15. Ο φορολογούμενος που είναι υπεύθυνος για τη διάθεση της τεκμηρίωσής του στη φορολογική αρχή είναι εκείνος από τον οποίο θα ζητηθεί η επιστροφή φόρου και που διατρέχει κίνδυνο επιβολής κυρώσεων σε περίπτωση που δεν διαθέσει την κατάλληλη τεκμηρίωση. Αυτό συμβαίνει ακόμη και εάν η τεκμηρίωση προετοιμάζεται και αποθηκεύεται από μια από τις επιχειρήσεις εντός του ομίλου εξ ονόματος μιας άλλης. Η απόφαση ενός ομίλου ΠΕ να εφαρμόσει την TTM ΕΕ προϋποθέτει δέσμευση από πλευράς όλων των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στην ΕΕ να καθιστούν τόσο το βασικό φάκελο όσο και την τεκμηρίωση ανά χώρα διαθέσιμα στην αρμόδια εθνική φορολογική αρχή.

16. Όταν ο φορολογούμενος αναπροσαρμόζει στη φορολογική του δήλωση τα κέρδη των λογαριασμών του κατ' εφαρμογή της αρχής της συμμόρφωσης προς τους κανόνες του ανταγωνισμού, πρέπει να διαθέτει τεκμηρίωση που να δείχνει τον τρόπο υπολογισμού της αναπροσαρμογής.

17. Η συγκέντρωση των συναλλαγών πρέπει να εφαρμόζεται συστηματικά, να είναι διαφανής για την φορολογική αρχή και σύμφωνη με την παράγραφο 1.42 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ (που επιτρέπουν τη συγκέντρωση των συναλλαγών που συνδέονται τόσο στενά ή διαδοχικά που δεν είναι δυνατόν να αξιολογηθούν ορθά ξεχωριστά). Οι κανόνες αυτοί πρέπει να εφαρμόζονται με ορθολογικό τρόπο, και να λαμβάνεται υπόψη ιδίως ο αριθμός και η πολυπλοκότητα των συναλλαγών.

ΤΜΗΜΑ 3

ΓΕΝΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΑ ΚΡΑΤΗ ΜΕΛΗ

18. Εφόσον η TTM ΕΕ είναι ένα βασικό σύνολο πληροφοριών για την αξιολόγηση των τιμών μεταβίβασης ενός ομίλου ΠΕ, ένα κράτος μέλος δικαιούται βάσει της εθνικής του νομοθεσίας να απαιτεί περισσότερες και

διαφορετικές πληροφορίες και έγγραφα, κατόπιν ειδικού αιτήματος ή κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου, σε σχέση με τις πληροφορίες που θα περιέχονταν σε TTM ΕΕ.

19. Η προθεσμία για την προσκόμιση πρόσθετων πληροφοριών και εγγράφων κατόπιν ειδικού αιτήματος κατά την παράγραφο 18 καθορίζεται κατά περίπτωση αφού ληφθεί υπόψη ο όγκος των πληροφοριών και των εγγράφων που έχουν ζητηθεί. Ανάλογα με τις ειδικούς τοπικούς κανονισμούς, το χρονοδιάγραμμα πρέπει να παρέχει στον φορολογούμενο εύλογη προθεσμία (που μπορεί να ποικίλει ανάλογα με την πολυπλοκότητα της συναλλαγής) για τη συγκέντρωση των πρόσθετων πληροφοριών.

20. Οι φορολογούμενοι αποφεύγουν τις κυρώσεις όσον αφορά τη συνεργασία, όταν έχουν συμφωνήσει να υιοθετήσουν την προσέγγιση TTM ΕΕ και προσκομίζουν, κατόπιν ειδικού αιτήματος ή κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου, κατά τον δέοντα τρόπο και εντός εύλογης προθεσμίας πρόσθετες πληροφορίες και έγγραφα εκτός της TTM ΕΕ.

21. Οι φορολογούμενοι οφείλουν να υποβάλουν την TTM ΕΕ, ήτοι το βασικό φάκελο και την τεκμηρίωση ανά χώρα, στη φορολογική αρχή μόνον στην αρχή ενός φορολογικού ελέγχου ή κατόπιν αιτήματος.

22. Όταν ένα κράτος μέλος ζητά από έναν φορολογούμενο να υποβάλει με τη φορολογική δήλωσή του πληροφορίες σχετικά με τις τιμές μεταβίβασης οι πληροφορίες αυτές πρέπει να περιορίζονται σε ένα μικρό ερωτηματολόγιο ή σε κατάλληλο έντυπο αξιολόγησης των κινδύνων.

23. Η μετάφραση των εγγράφων στην τοπική γλώσσα ενδέχεται να μην είναι πάντοτε αναγκαία. Για την ελαχιστοποίηση του κόστους και των καθυστερήσεων που οφείλονται στην μετάφραση, τα κράτη μέλη πρέπει να κάνουν δεκτά, στο μέτρο του δυνατού, έγγραφα σε ξένη γλώσσα. Όσον αφορά την TTM ΕΕ, οι φορολογικές αρχές πρέπει να είναι έτοιμες να δεχτούν το βασικό φάκελο σε γλώσσα που συνήθως τη γνωρίζουν τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη. Οι μεταφράσεις της βασικού φακέλου πρέπει να διατίθενται μόνον εφόσον αυτό είναι απολύτως αναγκαίο και ύστερα από ειδικό αίτημα.

24. Τα κράτη μέλη δεν πρέπει να υποχρεώνουν τους φορολογουμένους να αποθηκεύουν την τεκμηρίωση πέραν εύλογου χρονικού διαστήματος, ανάλογου προς τις απαιτήσεις της εθνικής νομοθεσίας που ισχύει για κάθε επιχείρηση του ομίλου.

25. Τα κράτη μέλη πρέπει να αξιολογούν τα εθνικά ή μη εθνικά στοιχεία βάσει των ειδικών, κατά περίπτωση, δεδομένων και περιστάσεων. Για παράδειγμα, τα συγκριτικά στοιχεία που περιέχονται σε βάσεις δεδομένων ευρωπαϊκής κλίμακας δεν πρέπει να απορρίπτονται αυτομάτως. Η χρήση μη εθνικών συγκριτικών στοιχείων και μόνον δεν πρέπει να συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων στον φορολογούμενο λόγω μη συμμόρφωσης.

ΤΜΗΜΑ 4

ΓΕΝΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΙΣΧΥΟΥΝ ΣΕ ΠΕ ΚΑΙ ΣΕ ΚΡΑΤΗ ΜΕΛΗ

26. Στις περιπτώσεις που η τεκμηρίωση που αφορά μια συγκεκριμένη περίοδο εξακολουθεί να ισχύει και για μεταγενέστερες περιόδους και να περιλαμβάνει στοιχεία που δείχνουν ότι οι τιμές μεταβίβασης καθορίστηκαν υπό συνθήκες

ανταγωνισμού, ενδέχεται να είναι σκόπιμο οι τεκμηριώσεις όσον αφορά τις περιόδους αυτές να παραπέμπουν στην εν λόγω τεκμηρίωση αντί να την επαναλαμβάνουν.

27. Η τεκμηρίωση δεν χρειάζεται να επαναλαμβάνει την τεκμηρίωση που μπορεί να περιλαμβάνεται σε διαπραγματεύσεις μεταξύ επιχειρήσεων που δρουν υπό συνθήκες ανταγωνισμού (για παράδειγμα, κατά τη σύναψη συμφωνίας δανεισμού ή για μια σημαντική σύμβαση) εφόσον περιλαμβάνει κατάλληλες πληροφορίες για να διαπιστωθεί εάν οι τιμές διαμορφώθηκαν υπό συνθήκες ανταγωνισμού.

28. Το είδος της τεκμηρίωσης που πρέπει να προσκομίσει η επιχείρηση ενός ομίλου μπορεί να είναι διαφορετικό από εκείνο που απαιτείται για τη μητρική εταιρεία, ήτοι μια θυγατρική εταιρεία δεν χρειάζεται να προσκομίσει πληροφορίες σχετικά με όλες τις διασυννοριακές σχέσεις και συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων εντός του ομίλου ΠΕ αλλά μόνον σχετικά με τις σχέσεις και τις συναλλαγές που αφορούν την εν λόγω θυγατρική.

29. Δεν πρέπει να έχει σημασία για τις φορολογικές αρχές το πού ένας φορολογούμενος προετοιμάζει και αποθηκεύει την τεκμηρίωσή του, εφόσον η τεκμηρίωση είναι επαρκής και διατίθεται έγκαιρα στις αρμόδιες φορολογικές αρχές κατόπιν αιτήματος. Συνεπώς, οι φορολογούμενοι πρέπει να είναι ελεύθεροι να αποθηκεύουν την τεκμηρίωσή τους, καθώς και την ΤΤΜ ΕΕ, είτε κεντρικά είτε αποκεντρωμένα.

30. Ο τρόπος αποθήκευσης της τεκμηρίωσης — είτε εγγράφως είτε σε ηλεκτρονική μορφή είτε υπό οιαδήποτε άλλη μορφή — άπτεται της διακριτικής ευχέρειας του φορολογουμένου, εφόσον μπορεί να διατεθεί στη φορολογική αρχή κατά τον δέοντα τρόπο.

31. Σε δεόντως δικαιολογημένες περιπτώσεις, π.χ. όταν ένας όμιλος ΠΕ διαθέτει αποκεντρωμένη οργανωτική, νομική ή λειτουργική δομή ή αποτελείται από πολλά μεγάλα τμήματα με εντελώς διαφορετικό φάσμα προϊόντων και πολιτικές τιμών μεταβίβασης ή συναλλαγές μεταξύ των εταιρειών, και στην περίπτωση μιας πρόσφατα αποκτηθείσας επιχείρησης, ένας όμιλος ΠΕ πρέπει να επιτρέπεται να προσκομίζει περισσότερους από έναν βασικούς φακέλους ή να απαλλάσσει συγκεκριμένα μέλη του ομίλου από την ΤΤΜ ΕΕ.

ΤΜΗΜΑ 5

ΓΛΩΣΣΑΡΙΟ

ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (ΠΕ) ΚΑΙ ΟΜΙΛΟΣ ΠΕ

Σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ:

- μια ΠΕ είναι μια εταιρεία που αποτελεί μέρος ενός ομίλου ΠΕ·
- ένας όμιλος ΠΕ είναι ένας όμιλος συνδεδεμένων εταιρειών με επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε δύο ή περισσότερες χώρες.

ΤΥΠΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

Πρόκειται για ένα κοινό για όλη την ΕΕ σύνολο κανόνων τεκμηρίωσης σύμφωνα με τους οποίους όλες οι επιχειρήσεις στα κράτη μέλη προετοιμάζουν χωριστούς αλλά ομοιόμορφους φακέλους τεκμηρίωσης. Αυτή η πιο περιοριστική

προσέγγιση αποσκοπεί στην αποκεντρωμένη αλλά τυποποιημένη τεκμηρίωση, ήτοι κάθε εταιρεία σε έναν πολυεθνικό όμιλο προετοιμάζει τη δική της τεκμηρίωση αλλά σύμφωνα με τους ίδιους κανόνες.

ΚΕΝΤΡΙΚΑ ΟΡΓΑΝΩΜΕΝΗ (ΣΦΑΙΡΙΚΗ) ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

Είναι ένας ενιαίος φάκελος τεκμηρίωσης (βασική τεκμηρίωση) σε σφαιρική ή περιφερειακή βάση που προετοιμάζεται από τη μητρική εταιρεία ή από τα κεντρικά γραφεία ενός ομίλου εταιρειών και είναι ο ίδιος για ολόκληρη την ΕΕ. Αυτός ο φάκελος τεκμηρίωσης μπορεί να χρησιμεύσει ως βάση για την προετοιμασία φακέλου τεκμηρίωσης ανά χώρα τόσο από τοπικές όσο και από κεντρικές πηγές.

ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΕ (TTM ΕΕ)

Η μέθοδος της τεκμηρίωσης σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης στην ΕΕ (TTM ΕΕ) συνδυάζει πτυχές τόσο της τυποποιημένης όσο και της κεντρικά οργανωμένης (σφαιρικής) τεκμηρίωσης. Ένας πολυεθνικός όμιλος προετοιμάζει ένα φάκελο τυποποιημένης και πλήρους τεκμηρίωσης σχετικά με τον καθορισμό της μεταβίβασης τιμών που αποτελείται από δυο μέρη:

- i) έναν ενιαίο φάκελο τεκμηρίωσης που περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες σχετικά με όλα τα μέλη ομίλων στην ΕΕ (που καλείται "βασικός φάκελος"), και
- ii) διάφορους φακέλους τυποποιημένης τεκμηρίωσης που περιέχουν πληροφορίες σχετικά με κάθε χώρα ("τεκμηρίωση ανά χώρα").

Ο φάκελος τεκμηρίωσης για μια δεδομένη χώρα περιλαμβάνουν τον κοινό βασικό φάκελο και τον φάκελο τυποποιημένης τεκμηρίωσης για τη χώρα αυτή.

ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΣΥΝΔΕΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΗΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

Διοικητική κύρωση (ή αστική κύρωση) που επιβάλλεται λόγω μη συμμόρφωσης με την TTM ΕΕ ή με τις εθνικές διατάξεις τεκμηρίωσης κάθε κράτους μέλους (ανάλογα με το με ποιες απαιτήσεις έχει επιλέξει να συμμορφώνεται η ΠΕ) κατά τη στιγμή που η TTM ΕΕ ή η τεκμηρίωση που απαιτείται από τις εθνικές διατάξεις κάποιου κράτους μέλους όφειλε να έχει υποβληθεί στη φορολογική αρχή.

ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΣΥΝΕΛΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑ

Διοικητική κύρωση (ή αστική κύρωση) που επιβάλλεται λόγω μη έγκαιρης συμμόρφωσης με ειδικό αίτημα μιας φορολογικής αρχής να υποβάλλει πρόσθετες πληροφορίες ή έγγραφα πέραν της TTM ΕΕ ή της τεκμηρίωσης βάσει της νομοθεσίας ενός κράτους μέλους (ανάλογα με το με ποιες απαιτήσεις έχει επιλέξει να συμμορφωθεί η ΠΕ).

ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΣΥΝΔΕΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΗΝ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

Κύρωση που επιβάλλεται λόγω μη συμμόρφωσης προς τους κανόνες του ανταγωνισμού, υπό τη μορφή ορισμένου ποσοστού της αναπροσαρμογής των τιμών μεταβίβασης ή της φορολογικής ελάφρυνσης.

N. 2238/1994: ΚΩΔ.ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

«Άρθρο 39

Διόρθωση κερδών τιμολογήσεων μεταξύ
συνδεδεμένων επιχειρήσεων

1. Όταν μεταξύ συνδεδεμένων, κατά την έννοια της επόμενης παραγράφου, επιχειρήσεων

πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν

συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων ή που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των

συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν

πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των

διαφορετικών όρων, προσαυξάνουν τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης ή μειώνουν τη ζημία που

προκύπτει από τα βιβλία της, χωρίς να θίγεται το κύρος αυτών. Οι διατάξεις του προηγούμενου

εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και για συναλλαγές μεταξύ μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής

επιχείρησης στην Ελλάδα με το κεντρικό και με τις συνδεδεμένες εταιρείες του κεντρικού της στην

αλλοδαπή, καθώς και για συναλλαγές μεταξύ ημεδαπής επιχείρησης και μόνιμης εγκατάστασης της

στην αλλοδαπή.

2. Ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης

ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, ιδίως λόγω συμμετοχής της μίας στο

κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη

διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων, καθώς και οι επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν σε μία από τις

συνδεδεμένες τα ανωτέρω δικαιώματα ή δυνατότητες επιρροής.

3. Ειδικά για τις συμβάσεις δανείου που συνάπτονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων κατά την

έννοια της προηγούμενης παραγράφου δεν εκπίπτουν οι δεδουλευμένοι τόκοι που καταβάλλονται

ή πιστώνονται, κατά το μέρος που το συνολικό ύψος δανείων της δανειοδοτούμενης από τις

δανειοδότης υπερβαίνει κατά μέσο όρο και κατά διαχειριστική περίοδο το τριπλάσιο των ιδίων

κεφαλαίων της δανειοδοτούμενης. Στην έννοια των τόκων της παραγράφου αυτής εμπίπτουν και

οι τόκοι ομολογιακών δανείων που καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Στο συνολικό

ύψος δανείων από συνδεδεμένες επιχειρήσεις προστίθενται και τα ομολογιακά δάνεια που

εκδίδονται προς αυτές, καθώς και τα δάνεια που έχουν ληφθεί από τρίτες επιχειρήσεις για τα οποία

έχει χορηγηθεί οποιαδήποτε μορφής εγγύηση από τις πιο πάνω συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Οι

διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται για τις ανώνυμες εταιρίες χρηματοδοτικής

μίσθωσης του ν. 1665/1986 (Α` 183), τις εταιρίες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του ν.

1905/1990 (Α` 147), τις εταιρίες ειδικού σκοπού του ν. 3156/2003 (Α` 157) και του ν. 3601/2007

(Α` 178) με έδρα στην Ελλάδα, τις εταιρίες παροχής πιστώσεων του ν. 2937/2001 (Α` 169), τις

Ανώνυμες Εταιρίες Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών (Α.Ε.Π.Ε.Υ.) του ν. 3606/2007 (Α` 195),

καθώς και για τα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα.

4. Τα επιπλέον κέρδη που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1

προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία της,

προκειμένου να ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό των οφειλόμενων φόρων, τελών και

εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

5. Ο έλεγχος διενεργείται από τη Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι

συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 1, λαμβάνοντας υπόψη τις

«κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί ενδοομιλικών τιμολογήσεων για τις πολυεθνικές

επιχειρήσεις και τις φορολογικές αρχές», όπως κάθε φορά επικαιροποιούνται.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδεται εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός

μήνα από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την

εφαρμογή της παραγράφου αυτής και τον καθορισμό της καθ' ύλην αρμοδιότητας.»

*** Το άρθρο 39, όπως είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 1 Ν.3775/2009, ΦΕΚ Α 122, και

τροποποιηθεί με το άρθρο 11 Ν.3842/2010, ΦΕΚ Α 58, αντικαταστάθηκε ως άνω

με το άρθρο 11 παρ.1 Ν.4110/2013, ΦΕΚ Α 17/23.1.2013.

*** ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Κατά την παράγραφο 7 άρθρου 3 Ν.4046/2012, η οποία προστέθηκε

(από τότε που ίσχυσε ο ν.4046/2012) με την παρ.10 άρθρου 21 Ν.4056/2012,

ΦΕΚ Α 52/12.3.2012:

«7. Οι διατάξεις των άρθρων 39 και 39Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α`

151), καθώς και του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α` 258), δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση

ενδοομιλικών συναλλαγών, με αντικείμενο μεταβίβαση ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, εφόσον

τα ομόλογα αυτά ανταλλάγουν από τις επιχειρήσεις που τα αποκτούν, κατ' εφαρμογή του

προγράμματος για την αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους.».

«Άρθρο 39Α

Τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών

1. Ημεδαπές επιχειρήσεις που συνδέονται με άλλη επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 2

του άρθρου 39, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών των ενδοομιλικών

συναλλαγών τους. Ειδικά οι εμποροβιομηχανικές εταιρίες που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα με

τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α` 132) απαλλάσσονται από την υποχρέωση τεκμηρίωσης των

ενδοομιλικών συναλλαγών τους. Επίσης, εξαιρούνται συναλλαγές με μία ή περισσότερες

συνδεδεμένες επιχειρήσεις η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ

αθροιστικά, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των

συνδεδεμένων δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια ευρώ ή η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις

διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το

σύνολο των συνδεδεμένων υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και για τις συναλλαγές του

δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 39.

3. Ο «φάκελος τεκμηρίωσης» της παραγράφου 1 αποτελείται από:

α. Το «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος είναι κοινός για όλες τις εταιρίες του ομίλου και

περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για όλες τις συνδεδεμένες εταιρίες και τα

υποκαταστήματα του ομίλου.

β. Τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος συμπληρώνει το «βασικό φάκελο» της

προηγούμενης περίπτωσης και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις ελληνικές

επιχειρήσεις του ομίλου, τις μόνιμες εγκαταστάσεις της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα ή τις

μόνιμες εγκαταστάσεις της ελληνικής επιχείρησης στην αλλοδαπή.

4. Ο φάκελος τεκμηρίωσης καταρτίζεται πριν την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού της

παραγράφου 5 του άρθρου 82 και σε κάθε περίπτωση εντός πενήντα (50) ημερών από την

ημερομηνία κλεισίματος της διαχειριστικής περιόδου. Συνοδεύεται από συνοπτικό πίνακα

πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών

Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών μέσα στην ίδια προθεσμία, για ισολογισμούς που

κλείνουν μετά τις 30.12.2012, και περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τη λειτουργική ταυτότητα

της επιχείρησης, όπως τον όμιλο στον οποίο ανήκει, τις λειτουργίες που επιτελεί και τους κινδύνους

που αναλαμβάνει, καθώς και κατάλογο με τις ενδοομιλικές συναλλαγές προς τεκμηρίωση, οι οποίες

πραγματοποιούνται εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου και σύντομη περιγραφή της μεθόδου

τεκμηρίωσης που εφαρμόζεται. Ο φάκελος τεκμηρίωσης τηρείται στην επιχείρηση και τίθεται στη

διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής στα πλαίσια ελέγχου, εντός εύλογου χρόνου ο οποίος δεν

μπορεί να υπερβαίνει τις τριάντα (30) ημέρες.

5. Ο φάκελος τεκμηρίωσης, όπως ισχύει για κάθε διαχειριστική περίοδο, διατηρείται όσο διαρκεί ο

εκάστοτε οριζόμενος από τις φορολογικές διατάξεις χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του

Ελληνικού Δημοσίου για την επιβολή φόρου. Επίσης, διατηρείται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί

η σχετική υπόθεση ενώπιον Δικαστηρίου.

6. Σε περίπτωση επιγενόμενης μεταβολής των συνθηκών της αγοράς που επιφέρουν αλλαγές στα

στοιχεία του φακέλου τεκμηρίωσης, η επιχείρηση υποχρεούται να προβαίνει σε επικαιροποίησή του,

μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας μεταβάλλονται οι πιο πάνω συνθήκες.

Στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλει τον συνοπτικό πίνακα που ορίζεται

από την παράγραφο 5 στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου

Οικονομικών εντός πενήντα (50) ημερών από την ημερομηνία κλεισίματος της διαχειριστικής

περιόδου εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε η επικαιροποίησή.

7. Όσοι λαμβάνουν γνώση του φακέλου τεκμηρίωσης του παρόντος άρθρου, υποχρεούνται να

τηρούν και να διαφυλάσσουν το απόρρητο αυτού, κατά τις κείμενες διατάξεις.

8. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η οποία εκδίδεται εντός αποκλειστικής προθεσμίας

ενός μηνός από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, καθορίζονται τα ειδικότερα θέματα τα

οποία είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων και

συγκεκριμένα, το υποχρεωτικό περιεχόμενο του Φακέλου Τεκμηρίωσης της παραγράφου 3, το

περιεχόμενο του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, η γλώσσα στην οποία τηρούνται οι ως άνω

πληροφορίες, οι μέθοδοι, τρόποι και διαδικασίες προσδιορισμού των τιμών των συναλλαγών

αυτών, η διαδικασία επικαιροποίησης των φακέλων τεκμηρίωσης, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία

λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.»

*** Το άρθρο 39Α, το οποίο είχε προστεθεί με το άρθρο 2 Ν.3775/2009 και τροποποιηθεί

με το άρθρο 11 Ν.3842/2010, ΦΕΚ Α 58, αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 11 παρ.2

Ν.4110/2013, ΦΕΚ Α 17/23.1.2013.

*** ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Κατά την παράγραφο 7 άρθρου 3 Ν.4046/2012, η οποία προστέθηκε

(από τότε που ίσχυσε ο Ν.4046/2012) με την παρ.10 άρθρου 21 Ν.4056/2012,

ΦΕΚ Α 52/12.3.2012:

«7. Οι διατάξεις των άρθρων 39 και 39Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α`

151), καθώς και του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α` 258), δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση

ενδοομιλικών συναλλαγών, με αντικείμενο μεταβίβαση ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, εφόσον

τα ομόλογα αυτά ανταλλάγουν από τις επιχειρήσεις που τα αποκτούν, κατ` εφαρμογή του

προγράμματος για την αναδιάταξη του ελληνικού χρέους.».

«Άρθρο 39B

Προσδιορισμός μη τεκμηριωμένων τιμών

ενδοομιλικών συναλλαγών

1. Οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών κρίνονται μη τεκμηριωμένες στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) μη τήρησης ή μη διάθεσης του φακέλου τεκμηρίωσης στην αρμόδια ελεγκτική αρχή,

β) τήρησης ανεπαρκούς ή ανακριβούς φακέλου τεκμηρίωσης, εφόσον προκύπτει αδυναμία

ελεγκτικής επαλήθευσης της ορθότητας υπολογισμού ή τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών

συναλλαγών, η οποία δεν θεραπεύεται από τις πρόσθετες πληροφορίες που παρέχονται στον

έλεγχο,

γ) μη παροχής ή παροχής ανεπαρκών ή ανακριβών πρόσθετων πληροφοριών, εφόσον προκύπτει

αδυναμία ελεγκτικής επαλήθευσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών.

2. Οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών που κρίνονται μη τεκμηριωμένες προσδιορίζονται από την

αρμόδια ελεγκτική αρχή με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία από κάθε πηγή.

Στις περιπτώσεις που προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, το οποίο γίνεται δεκτό από τη

φορολογική αρχή, οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών προσδιορίζονται σε οποιαδήποτε τιμή ή

ποσοστό κέρδους εντός του αποδεκτού εύρους. Αν το εύρος που προκύπτει δεν γίνεται αποδεκτό

από τη φορολογική αρχή, αυτή προσδιορίζει τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών στην τιμή της

διαμέσου.

3. Σε περίπτωση που από την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου

προκύπτει παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 39, εφαρμόζονται οι διατάξεις

του ν. 2523/1997.»

*** Το άρθρο 39B προστέθηκε με το άρθρο 11 παρ.3

Ν.4110/2013,ΦΕΚ Α 17/23.1.2013.

«Άρθρο 39Γ

Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης

1. Οι ημεδαπές επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39

δύνανται να υποβάλουν αίτηση προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων

μελλοντικών συναλλαγών τους με συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Η αίτηση αυτή υποβάλλεται στη

Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου

Οικονομικών. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών συστήνεται Επιτροπή για τον επανέλεγχο

ποσοστού πέντε τοις εκατό (5%) των υποθέσεων των οποίων η μεθοδολογία έχει τύχει

προέγκρισης.

2. Αντικείμενο της προέγκρισης της προηγούμενης παραγράφου αποτελεί το ενδεδειγμένο σύνολο

κριτηρίων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κατά τη

διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Τα κριτήρια αυτά περιλαμβάνουν κυρίως τη

χρησιμοποιούμενη μέθοδο τεκμηρίωσης, τα στοιχεία σύγκρισης ή αναφοράς και τις σχετικές

προσαρμογές, καθώς και τις κρίσιμες παραδοχές για τις μελλοντικές συνθήκες.

Αντικείμενο της προέγκρισης μπορεί επίσης να αποτελέσει και κάθε άλλο εξειδικευμένο ζήτημα που

αφορά την τιμολόγηση των συναλλαγών με συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Δεν δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο της προέγκρισης:

α) ορισμένη τιμή συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων,

β) ορισμένο ποσοστό του περιθωρίου μικτού ή καθαρού κέρδους από συναλλαγές με

συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

3. Η Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων εκδίδει σχετική

απόφαση, η οποία κοινοποιείται στην αιτούσα εταιρεία. Η διάρκεια ισχύος της απόφασης

προέγκρισης δεν δύναται να υπερβαίνει τα δύο (2) έτη και η χρονική ισχύς της δεν δύναται να

ανατρέχει σε διαχειριστική περίοδο που έχει ολοκληρωθεί κατά τη στιγμή της υποβολής της

αίτησης προέγκρισης. Από την απόφαση προέγκρισης δεν απορρέουν δικαιώματα ή υποχρεώσεις

για άλλους φορολογούμενους πέραν της αιτούσας.

4. Οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών της επιχείρησης, τις οποίες αφορά η απόφαση

προέγκρισης, θεωρούνται ότι δεν διαφέρουν από αυτές που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ

ανεξάρτητων επιχειρήσεων και δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39,

εφόσον τηρούνται τα οριζόμενα στην απόφαση αυτή.

Η επιχείρηση υποχρεούται να περιλαμβάνει στους τηρούμενους φακέλους τεκμηρίωσης του

άρθρου 39 Α τα στοιχεία που απαιτούνται για την παρακολούθηση και επαλήθευση της εφαρμογής

της απόφασης προέγκρισης.

Ο φορολογικός έλεγχος των συναλλαγών με συνδεδεμένες επιχειρήσεις περιορίζεται στην

επαλήθευση ότι τηρήθηκαν τα οριζόμενα στην απόφαση προέγκρισης και ότι εξακολουθούν να

ισχύουν οι κρίσιμες παραδοχές στις οποίες αυτή βασίστηκε.

Πέραν των υποχρεώσεων τήρησης και διαφύλαξης στοιχείων που επιβάλλονται από άλλες διατάξεις

της ισχύουσας νομοθεσίας, η επιχείρηση υποχρεούται να διαφυλάσσει τα στοιχεία τεκμηρίωσης που

αφορούν την απόφαση προέγκρισης καθ' όλη τη διάρκεια διατήρησης του αντίστοιχου φακέλου

τεκμηρίωσης.

Η έκδοση απόφασης προέγκρισης δεν εμποδίζει τη μεταγενέστερη διενέργεια της διαδικασίας

αμοιβαίου διακανονισμού της εκάστοτε εφαρμοστέας διμερούς σύμβασης για την αποφυγή της

διπλής φορολογίας ή της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε

περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων για τις ίδιες συναλλαγές του ίδιου

φορολογούμενου. Σε μια τέτοια περίπτωση εφαρμόζονται οι διατάξεις της επόμενης παραγράφου

για την αναθεώρηση της απόφασης προέγκρισης.

5. Η απόφαση προέγκρισης αναθεωρείται οποτεδήποτε κατά τη διάρκεια ισχύος της, είτε κατόπιν

αίτησης από την ενδιαφερόμενη επιχείρηση είτε αυτεπάγγελτα από την αρμόδια υπηρεσία, στις εξής

περιπτώσεις:

α) εάν οι κρίσιμες παραδοχές στις οποίες βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης αποδειχθούν

εσφαλμένες χωρίς ευθύνη της αιτούσας,

β) εάν επήλθε ουσιώδης μεταβολή των κρίσιμων παραδοχών ή συνθηκών που καθιστά αδύνατη

την τήρηση των οριζόμενων στην απόφαση προέγκρισης χωρίς ευθύνη της αιτούσας,

γ) σε περίπτωση εφαρμογής της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού της εκάστοτε εφαρμοστέας

διμερούς σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας ή της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την

εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων

επιχειρήσεων για τις ίδιες συναλλαγές του ίδιου φορολογούμενου.

Ειδικά για την αυτεπάγγελτη αναθεώρηση της αρχικής απόφασης προέγκρισης η αρμόδια

υπηρεσία εκδίδει απόφαση, η οποία κοινοποιείται στην αιτούσα εταιρεία και έχει τα αποτελέσματα

που ορίζονται στην παράγραφο 4, αρχής γενομένης από την έκδοση της.

6. Η απόφαση προέγκρισης δύναται να ανακληθεί από την αρμόδια υπηρεσία οποτεδήποτε κατά

τη διάρκεια ισχύος της, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α. εφόσον διαπιστωθεί ότι τα στοιχεία ή κρίσιμες παραδοχές στα οποία βασίστηκε η απόφαση

προέγκρισης ήταν ανακριβή,

β. εφόσον διαπιστωθεί ότι η επιχείρηση δεν τήρησε ουσιώδεις όρους ή υποχρεώσεις που ορίζονται

από την απόφαση προέγκρισης,

Σε περίπτωση ανάκλησης, η απόφαση προέγκρισης θεωρείται ως ουδέποτε εκδοθείσα και

εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.

7. Η απόφαση προέγκρισης δύναται να ακυρωθεί από την αρμόδια υπηρεσία οποτεδήποτε κατά τη

διάρκεια ισχύος της στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α. εφόσον διαπιστωθεί ότι επήλθε ουσιώδης μεταβολή των κρίσιμων παραδοχών ή συνθηκών στις

οποίες βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης,

β. εφόσον διαπιστωθεί ότι η επιχείρηση δεν τήρησε ουσιώδεις όρους ή υποχρεώσεις που ορίζονται

από την απόφαση προέγκρισης,

γ. εφόσον επέλθει ουσιώδης μεταβολή των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων.

Δεν επιτρέπεται η ακύρωση της απόφασης προέγκρισης, εφόσον είναι δυνατή η αναθεώρηση της

σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 5.

Σε περίπτωση ακύρωσης, η ισχύς της απόφασης προέγκρισης παύει από το χρονικό σημείο που

ορίζεται με την απόφαση ακύρωσης.

8. Ύστερα από αίτηση της ενδιαφερόμενης επιχείρησης, η οποία υποβάλλεται το αργότερο μέχρι τη

λήξη της ισχύος της απόφασης προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, δύναται να

ανανεώνεται μέχρι δύο φορές η ισχύς της απόφασης προέγκρισης χωρίς αλλαγή των όρων της.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την έγκριση της αίτησης ανανέωσης είναι να αποδειχθεί ότι δεν

επήλθε ουσιώδης μεταβολή των στοιχείων στα οποία βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης.

Η αρμόδια υπηρεσία εκδίδει απόφαση επί της αίτησης ανανέωσης, η οποία κοινοποιείται στην

αιτούσα εταιρεία. Σε περίπτωση που γίνει δεκτή η αίτηση, η απόφαση ανανέωσης έχει τα

αποτελέσματα που ορίζονται στην παράγραφο 4.

Η διάρκεια ισχύος της απόφασης ανανέωσης δεν δύναται κάθε φορά να υπερβαίνει τα δύο (2) έτη.

9. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται τα ειδικότερα θέματα τα οποία είναι

αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων και ειδικότερα η

διαδικασία για την προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, την αναθεώρηση, την

ανανέωση της και την ανάκληση της, το ειδικότερο περιεχόμενο της αίτησης προέγκρισης και της

αίτησης ανανέωσης, τα σχετικά παράβολα, η διαδικασία συνεννόησης με τις αρμόδιες αρχές άλλων

εμπλεκόμενων κρατών, ο τύπος και το περιεχόμενο των αποφάσεων της αρμόδιας υπηρεσίας.»

**Ν. 3775/2009: Ημιυπαίθριοι, Φορολογικά σχ. Ενδοομιλικές
Συναλλαγές, Υποκεφαλαιοδότηση, Εγγύηση για στεγαστικά**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α

ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 1

Διόρθωση κερδών σε περίπτωση

διαπίστωσης τιμολογιακών αποκλίσεων

1. Το άρθρο 39 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, που κυρώθηκε με το ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α), αντικαθίσταται ως εξής:

"Άρθρο 39

1. Όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων, οι οποίες συνδέονται κατά την έννοια της παραγράφου 3, πραγματοποιούνται πωλήσεις αγαθών ή παρέχονται υπηρεσίες

και το τίμημα πώλησης ή η αμοιβή, κατά περίπτωση, ορίζεται σε ποσό αδικαιολόγητα ανώτερο ή κατώτερο από εκείνο που θα είχε συμφωνηθεί αν η συναλλαγή γινόταν με άλλη επιχείρηση κάτω από τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά κατά το χρόνο πραγματοποίησης της, η προκύπτουσα διαφορά, εφόσον

είχε ως αποτέλεσμα την αποφυγή άμεσων ή έμμεσων φόρων, θεωρείται κέρδος της

επιχείρησης που απέκτησε έσοδα μικρότερα ή επιβαρύνθηκε με δαπάνες μεγαλύτερες, αντίστοιχα. Η διαφορά αυτή προσαυξάνει τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης, χωρίς να θίγεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

2. Όταν μεταξύ ημεδαπής και αλλοδαπής επιχείρησης οι οποίες συνδέονται κατά

την έννοια της παραγράφου 3, πραγματοποιούνται πωλήσεις αγαθών ή παρέχονται

υπηρεσίες με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των ανωτέρω όρων, θεωρούνται κέρδος της επιχείρησης αυτής, με το οποίο προσαυξάνονται τα καθαρά της κέρδη, χωρίς να

θίγεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται για τις επιχειρήσεις που συνδέονται με σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής

ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, λόγω συμμετοχής της μιας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων.

4. Η διαφορά κερδών που προκύπτει από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2,

προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία

της, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών

5. Για τον έλεγχο της εφαρμογής της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου, οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις υποχρεούνται να τηρούν τα στοιχεία τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών που καθορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 39Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

6. Όταν από τον έλεγχο διαπιστώνεται ότι συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 2, η υπόθεση παραπέμπεται από την αρμόδια ελεγκτική

αρχή σε ειδική επιτροπή της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 66 η

οποία αποφαινεται αιτιολογημένα, λαμβάνοντας υπόψη τις διεθνώς αποδεκτές κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις τιμές μεταβίβασης για πολυεθνικές επιχειρήσεις και φορολογικές αρχές, για τη συνδρομή των προϋποθέσεων της παραγράφου 2 του παρόντος και για το ύψος της προσαύξησης των κερδών ανά περίπτωση. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται

κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.

7. Σε βάρος των επιχειρήσεων για τις οποίες συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού, επιβάλλεται πρόστιμο που υπολογίζεται σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των επιπλέον καθαρών κερδών που προκύπτουν

από τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται ανεξάρτητα από την τυχόν επιβολή πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων και λοιπών κυρώσεων που

προβλέπονται από τις διατάξεις που ισχύουν και καταβάλλεται εφάπαξ εντός του

επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου γίνεται η βεβαίωση. Οι διατάξεις των άρθρων 69, 70, 71 και 74, καθώς και του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ

179 Α) έχουν εφαρμογή και για το πρόστιμο αυτό.

8. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή και για τα δικαιώματα ή τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων,

εφόσον συνδέονται μεταξύ τους κατά την έννοια της παραγράφου 3, για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών

βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών

δικαιωμάτων, καθώς επίσης και για τα έξοδα διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης και αναδιοργάνωσης."

2. Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται για εισοδήματα ή δαπάνες που πραγματοποιούνται σε διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες η υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος γεννάται από 1.1.2011 και μετά.

Άρθρο 2

Τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών

διασυννοριακών συναλλαγών

1. Μετά το άρθρο 39 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος προστίθεται άρθρο με

αριθμό 39Α ως εξής:

"Άρθρο 39Α

1. Ημεδαπή επιχείρηση, που λειτουργεί με οποιονδήποτε τύπο και μορφή στην Ελλάδα και συνδέεται με αλλοδαπή επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 3

του άρθρου 39 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούται σε παροχή στοιχείων και πληροφοριών τεκμηρίωσης των τιμών των μεταξύ τους συναλλαγών

για τον έλεγχο των προϋποθέσεων των παραγράφων 2 και 8 του προηγούμενου άρθρου.

2. Ημεδαπή επιχείρηση, μέλος ομίλου πολυεθνικών επιχειρήσεων, μπορεί να εκπληρώνει την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών

της μέσω της τήρησης "φακέλου τεκμηρίωσης", ο οποίος αποτελείται από:

α. Το "βασικό" φάκελο τεκμηρίωσης, ο οποίος είναι κοινός για όλες τις εταιρείες του ομίλου και περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για όλες τις συνδεδεμένες εταιρείες και τα υποκαταστήματα του ομίλου. Ο "βασικός φάκελος" περιλαμβάνει:

αα) γενική περιγραφή της επιχείρησης και της στρατηγικής της, καθώς και της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του ομίλου,

ββ) γενική περιγραφή των συνδεδεμένων εταιρειών του ομίλου, που συμμετέχουν

σε ελεγχόμενες συναλλαγές, καθώς και των συναλλαγών αυτών,

γγ) γενική περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών και των κινδύνων που αντιμετωπίζονται, καθώς και των αλλαγών που μπορεί να επέρχονται,

δδ) πληροφορίες σχετικά με την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων και την πληρωμή ή είσπραξη δικαιωμάτων,

εε) περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής και της μεθόδου που ακολουθεί ο όμιλος προκειμένου να καθορίσει τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών του,

στστ) κατάλογο συμφωνιών κατανομής κόστους, συμφωνιών προκαθορισμένων τιμολογήσεων και δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τα μέλη του ομίλου, σχετικά με τον καθορισμό των τιμών των συναλλαγών τους και

ζζ) έγγραφη δήλωση κάθε επιχείρησης - μέλους του ομίλου για παροχή συμπληρωματικών πληροφοριών.

β. Τον "ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης", ο οποίος συμπληρώνει το "βασικό φάκελο" της περίπτωσης α` της παρούσας παραγράφου και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες, σχετικά με τις ελληνικές επιχειρήσεις του ομίλου, όπως λεπτομερή περιγραφή της επιχείρησης και της στρατηγικής της, πληροφορίες για

τις ελεγχόμενες συναλλαγές, συγκριτικές αναλύσεις, πληροφορίες για τη μέθοδο

που ακολουθεί η επιχείρηση για τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών της και για εσωτερικά και/ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, καθώς και περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής του ομίλου.

3. Η τεκμηρίωση των παραγράφων 1 και 2 εφαρμόζεται ανάλογα και στις μόνιμες

εγκαταστάσεις που διατηρούν στην Ελλάδα αλλοδαπές επιχειρήσεις μέλη

πολυεθνικών ομίλων ή που διατηρούν στην αλλοδαπή ελληνικές επιχειρήσεις μέλη

πολυεθνικών ομίλων.

4. Οι επιχειρήσεις, των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα δεν υπερβαίνουν το όριο για ένταξη στην τρίτη κατηγορία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.

186/1992, ΦΕΚ 84 Α), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 7 του άρθρου 4

αυτού, τηρούν απλούστερη και περιορισμένη τεκμηρίωση. Με απόφαση του

Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της

Κυβερνήσεως, καθορίζονται τα στοιχεία που συνιστούν το περιεχόμενο της τεκμηρίωσης και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.

5. Από την υποχρέωση τεκμηρίωσης συναλλαγών των παραγράφων 1, 2, 3 και 4

εξαιρούνται οι συναλλαγές μεταξύ των ιδίων επιχειρήσεων με το ίδιο αντικείμενο όταν το συνολικό ύψος αυτών δεν υπερβαίνει το ποσό των 200.000 ευρώ ετησίως.

6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, η οποία δημοσιεύεται

στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται τα ειδικότερα θέματα τα οποία είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων,

και ειδικότερα τα στοιχεία και οι πληροφορίες που τηρούν οι ημεδαπές επιχειρήσεις για την τεκμηρίωση των συναλλαγών των παραγράφων 1, 2, 3 και 4,

το περιεχόμενο των πληροφοριών που τηρούνται και αφορούν τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του ομίλου, το υποχρεωτικό περιεχόμενο του "φακέλου

τεκμηρίωσης" της παραγράφου 2, οι ειδικότεροι κανόνες εφαρμογής τους, η

γλώσσα στην οποία τηρούνται οι ως άνω πληροφορίες, οι μέθοδοι, τρόποι και

διαδικασίες προσδιορισμού των τιμών των συναλλαγών αυτών, καθώς και κάθε

άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων

του παρόντος άρθρου. Κατά την έκδοση της απόφασης του προηγούμενου εδαφίου,

για τις ανάγκες του σχετικού φορολογικού ελέγχου, λαμβάνεται οπωσδήποτε

υπόψη το περιεχόμενο των φακέλων τεκμηρίωσης που προβλέπονται στο άρθρο 26

του ν. 3728/2008 (ΦΕΚ 258 Α).

7. Τα στοιχεία τεκμηρίωσης των παραγράφων 1, 2, 3 και 4 που τηρούν οι

ημεδαπές επιχειρήσεις, τίθενται στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής στα πλαίσια ελέγχου, εντός εύλογου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρχής αυτής ο οποίος σε κάθε περίπτωση δεν είναι δυνατόν να είναι μικρότερος των εξήντα ημερών.

Αν κατά το φορολογικό έλεγχο διαπιστωθεί η μη τήρηση ή ελλιπής τήρηση των παραπάνω στοιχείων τεκμηρίωσης, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο με Βάση Υπολογισμού Ν01 (ΒΑΣ. ΥΠ.1) και συντελεστή βαρύτητας 10, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

Για το παραπάνω ειδικό πρόστιμο εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2523/1997, ως κύρια δε φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Το ανωτέρω ειδικό πρόστιμο επιβάλλεται ανεξάρτητα αν συντρέχουν και λόγοι επιβολής των λοιπών κυρώσεων του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

8. Τα στοιχεία τεκμηρίωσης των παραγράφων 1, 2, 3 και 4 διατηρούνται όσο διαρκεί ο εκάστοτε οριζόμενος από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα στοιχεία αυτά

διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί η σχετική υπόθεση ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων.

9. Για τα στοιχεία τεκμηρίωσης των παραγράφων 1, 2, 3 και 4 του παρόντος επιβάλλεται υποχρέωση επικαιροποίησης, έτσι ώστε να ανταποκρίνονται πάντοτε

στις εκάστοτε επικρατούσες τιμές μεταξύ των υπόχρεων επιχειρήσεων.

10. Όσοι λαμβάνουν γνώση των στοιχείων της τεκμηρίωσης του παρόντος άρθρου,

υποχρεούνται να τηρούν και να διαφυλάσσουν το απόρρητο αυτών, κατά τις κείμενες διατάξεις."

2. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες η υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος γεννάται από 1.1.2011 και μετά.

**Ν 3728/2008: Υπηρεσία Εποπτείας Αγοράς, ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΕΓΓΡΑΦΗΣ
ΚΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ κλπ διατάξεις**

Άρθρο 26

Κανόνες Τεκμηρίωσης

Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών

*** ΠΡΟΣΟΧΗ: Με την παρ.16 άρθρου 11 Ν.4110/2013, ΦΕΚ Α
17/23.1.2013, ορίζεται ότι:

"16. Από τη δημοσίευση του παρόντος καταργείται το άρθρο 26 του ν.
3728/2008, με την

επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων.

Οι φάκελοι τεκμηρίωσης που έχουν προσκομιστεί στη Διεύθυνση
Κοστολόγησης και Έρευνας

Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Καταναλωτή του Υπουργείου Ανάπτυξης,
Ανταγωνιστικότητας,

Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος
νόμου και αφορούν τις

χρήσεις 2010, 2011 και 2012 παραδίδονται στην αρμόδια Υπηρεσία για τον
έλεγχο των

ενδοομιλικών συναλλαγών του Υπουργείου Οικονομικών και συντάσσεται προς
τούτο σχετικό

πρωτόκολλο παράδοσης και παραλαβής. Η Διεύθυνση Κοστολόγησης και
Έρευνας Αγοράς της

Γενικής Γραμματείας Καταναλωτή διατηρεί το δικαίωμα πρόσβασης στους ως
άνω φακέλους

τεκμηρίωσης για λόγους διεξαγωγής ερευνών αγοράς. Κατ' εξαίρεση, οι φάκελοι
τεκμηρίωσης για

τις χρήσεις 2008 και 2009 υπόκεινται σε έλεγχο από την ανωτέρω Διεύθυνση
της Γενικής

Γραμματείας Καταναλωτή, που ολοκληρώνεται από αυτήν κατά τα οριζόμενα
στο άρθρο 26 του ν.

3728/2008. Ως έναρξη του ελέγχου νοείται η πρώτη πράξη της Διοίκησης προς
περαιτέρω

διερεύνηση του φακέλου τεκμηρίωσης ή/ και προσκόμισης συμπληρωματικών
εγγράφων, πέραν

της έγγραφης πρόσκλησης για την προσκόμιση του φακέλου τεκμηρίωσης.

Ειδικά για υποθέσεις εκπρόθεσμης υποβολής της κατάστασης που προβλέπεται στην παράγραφο 4

του άρθρου 26 του ν. 3728/2008, για τις οποίες μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος δεν έχει

βεβαιωθεί το προβλεπόμενο πρόστιμο της παραγράφου 6 του ίδιου άρθρου, επιβάλλεται το

αυτοτελές πρόστιμο που ορίζεται στην παρ. 5 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, όπως

τροποποιείται με την παρ. 5 του άρθρου 12 του παρόντος. Αρμόδια για την περαίωση των

υποθέσεων αυτών είναι η Διεύθυνση Κοστολόγησης και Έρευνας Αγοράς της Γενικής Γραμματείας

Καταναλωτή του Υπουργείου Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας, Υποδομών, Μεταφορών και

Δικτύων, η οποία οφείλει εντός έξι μηνών από τη δημοσίευση του παρόντος να εισηγηθεί σχετικά

στο Γενικό Γραμματέα Καταναλωτή, ο οποίος είναι αρμόδιος για την επιβολή του προστίμου. Το

πρόστιμο αυτό επιβάλλεται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 3 έως 6 του άρθρου 11 της

υπουργικής απόφασης Α2-8092/31.12.2008 (Β` 2709).

*** ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Κατά την παράγραφο 7 άρθρου 3 Ν.4046/2012, η οποία προστέθηκε

(από τότε που ίσχυσε ο ν.4046/2012) με την παρ.10 άρθρου 21 Ν.4056/2012,

ΦΕΚ Α 52/12.3.2012:

«7. Οι διατάξεις των άρθρων 39 και 39Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α`

151), καθώς και του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α` 258), δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση

ενδοομιλικών συναλλαγών, με αντικείμενο μεταβίβαση ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, εφόσον

τα ομόλογα αυτά ανταλλάγουν από τις επιχειρήσεις που τα αποκτούν, κατ' εφαρμογή του

προγράμματος για την αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους.».

1. Εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο και μορφή στην Ελλάδα υποχρεούνται να εφαρμόζουν στις συναλλαγές τους με τις εταιρείες που είναι

συνδεδεμένες με αυτές κατά την έννοια του άρθρου 42ε του κ.ν. 2190/1920 (ενδοομιλικές συναλλαγές), όρους οι οποίοι να είναι ταυτόσημοι ή όμοιοι, σε κάθε δε περίπτωση να μην αποκλίνουν ανατιολόγητα από τους όρους, οι οποίοι

θα εφαρμόζονταν για τις ίδιες ή παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (αρχή των ίσων αποστάσεων).

2. Για τον έλεγχο της συμμόρφωσης με την υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου, οι υπόχρεες εταιρείες τεκμηριώνουν τις τιμές σε όλες τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους με την κατάρτιση πλήρους και τυποποιημένης μελέτης τεκμηρίωσης τιμών, η οποία αποτελείται:

α. Όσον αφορά τους ομίλους, όπου η μητρική εταιρία είναι Ελληνική, από το "Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης", ο οποίος περιέχει γενικές πληροφορίες για τον όμιλο, όπως ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για τις συνδεδεμένες εταιρίες και υποκαταστήματα του ομίλου, την τιμολογιακή πολιτική του ομίλου και τη μέθοδο τεκμηρίωσης του ΟΟΣΑ που ακολουθεί ο όμιλος στις ενδοομιλικές συναλλαγές του για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων και

β. Όσον αφορά τις ημεδαπές θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων και τις αλλοδαπές εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα, από τον

"Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης", ο οποίος περιέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την τεκμηρίωση των τιμών των συναλλαγών της ελληνικής θυγατρικής ή του υποκαταστήματος με τις αλλοδαπές εταιρείες του ομίλου, όπως

ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για την τιμολογιακή πολιτική του ομίλου και τη μέθοδο τεκμηρίωσης του ΟΟΣΑ που ακολουθεί ο όμιλος στις ενδοομιλικές συναλλαγές του για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Οι ανωτέρω φάκελοι τεκμηρίωσης ενημερώνονται υποχρεωτικά, όταν μεταβληθούν

τα διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία της αγοράς ή τα στοιχεία των συναλλαγών τα οποία επηρεάζουν την αξιολόγηση της ακολουθούμενης ενδοομιλικής τιμολογιακής πολιτικής.

3. Για το σκοπό του ελέγχου της συμμόρφωσης των υπόχρεων εταιρειών με τις διατάξεις του παρόντος, ο Βασικός και ο Ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης, κατά

περίπτωση, θα πρέπει να είναι διαθέσιμοι οποτεδήποτε ζητηθούν από τις αρμόδιες αρχές του Υπουργείου Ανάπτυξης εντός προθεσμίας τριάντα ημερών από

την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος.

4. Οι υπόχρεες εταιρείες υποβάλλουν ετησίως στο Υπουργείο Ανάπτυξης εντός τεσσάρων μηνών και δεκαπέντε ημερών από τη λήξη της διαχειριστικής τους περιόδου, κατάσταση στην οποία εμφανίζονται τα στοιχεία των ενδοομιλικών συναλλαγών τους, ιδίως ο αριθμός και οι αξίες αυτών.

5. Από τις υποχρεώσεις του παρόντος άρθρου απαλλάσσονται:

α. Οι εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα και έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών μέχρι του ποσού του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ. Η απαλλαγή αίρεται, αν μια εταιρεία υπερβεί το όριο του κύκλου εργασιών για δύο συνεχόμενες διαχειριστικές χρήσεις. Υποχρέωση δημιουργείται εκ νέου από την επόμενη διαχειριστική χρήση εκείνης που για δεύτερη συνεχή διαχειριστική χρήση ο ετήσιος κύκλος εργασιών υπερέβη το όριο του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ.

β. Οι συμβάσεις μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών με αξία χαμηλότερη του ποσού των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ ετησίως.

«6. Στους παραβάτες των διατάξεων των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008,

επιβάλλεται με αιτιολογημένη απόφαση του Ειδικού Γραμματέα, ως προϊσταμένου της Υπηρεσίας

Εποπτείας Αγοράς, αυτοτελές χρηματικό πρόστιμο, ίσο με το 10% της αξίας των συναλλαγών, για

τις οποίες δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου ο οικείος φάκελος τεκμηρίωσης ή δεν υποβλήθηκαν

οι προβλεπόμενες στην παρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 καταστάσεις. Ειδικά για την

περίπτωση που η υπόχρεη εταιρεία υπέβαλε την κατάσταση της παραγράφου 4 εκτός της

τασσομένης προθεσμίας, επιβάλλεται, με αιτιολογημένη απόφαση του Ειδικού Γραμματέα, ως

προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εποπτείας Αγοράς, αυτοτελές διοικητικό πρόστιμο 10.000 ευρώ και

επιπλέον 1.000 ευρώ για κάθε ημερολογιακή ημέρα καθυστέρησης. Το συνολικό πρόστιμο του

τελευταίου εδαφίου δεν δύναται να υπερβεί τις 100.000 ευρώ.»

*** Η παράγραφος 6 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ. 2 άρθρου 13

N.4038/2012,ΦΕΚ Α 14/2.2.2012.

«7. Στους παραβάτες των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 επιβάλλεται, με

αιτιολογημένη απόφαση του Ειδικού Γραμματέα, ως προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εποπτείας

Αγοράς, χρηματικό πρόστιμο 5.000 ευρώ, πέραν των ποινικών κυρώσεων, που θα επιβάλλονται για

την παράβαση των διατάξεων αυτών, όπως προβλέπονται από το άρθρο 30 του Αγορανομικού

Κώδικα, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.»

*** Η παράγραφος 7 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ. 3 άρθρου 13

N.4038/2012,ΦΕΚ Α 14/2.2.2012.

8. Οι διατάξεις των άρθρων 3, 4, 5, 7, 8, 10 και 11 του ν. 3668/2008

εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των κυρώσεων των παραγράφων 6 και 7

του παρόντος άρθρου].

*** Η παράγραφος 8 ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ με την παρ. 4 άρθρου 13

N.4038/2012,ΦΕΚ Α 14/2.2.2012.

*** ΠΡΟΣΟΧΗ: Κατά την παρ. 5 άρθρου 13 N.4038/2012,ΦΕΚ Α 14/2.2.2012:

"5. Εκκρεμείς υποθέσεις του άρθρου 26 του ν. 3728/ 2008 για τις οποίες δεν έχει επιβληθεί

πρόστιμο μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος, θα εξετάζονται και θα αντιμετωπίζονται με βάση

τις ως άνω διατάξεις".

9. Εάν από το σχετικό έλεγχο των στοιχείων του φακέλου τεκμηρίωσης και των

καταστάσεων που προβλέπονται στο παρόν άρθρο διαπιστώνεται παράβαση της υποχρέωσης της παραγράφου 1 του παρόντος, ενημερώνονται άμεσα οι αρμόδιες

φορολογικές αρχές για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας

και την επιβολή των προβλεπόμενων φορολογικών κυρώσεων.

10. Με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης ρυθμίζεται κάθε ειδικότερο ζήτημα που

είναι αναγκαίο για την εφαρμογή του παρόντος, όπως, ιδίως, τα στοιχεία που πρέπει να περιέχουν ο "Βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης" και ο "Ελληνικός Φάκελος

Τεκμηρίωσης", οι μέθοδοι που θα χρησιμοποιηθούν και η διαδικασία ελέγχου αυτών, καθώς και το ακριβές περιεχόμενο των καταστάσεων της παραγράφου 4.

Επίσης με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης μπορούν να εξαιρούνται από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος ορισμένες συναλλαγές.

***Βλέπε και σχετική ΥΑ Α2-8092/31.12.2008 (ΦΕΚ Β' 2709/31.12.2008)

"Ειδικότερες ρυθμίσεις σχετικά με την επιβολή Κανόνων Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τις επιταγές της παραγράφου 10 άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (ΦΕΚ 258 Α`)".

11. Οι διατάξεις του παρόντος νόμου εφαρμόζονται για τη διαχειριστική περίοδο που λήγει μετά την έναρξη ισχύος του και εφεξής.

Ν 3842/2010: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ:φορολ.δικαιοσύνης,αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής κλπ

Άρθρο 11

Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων

1. Στο άρθρο 30 του Κ.Φ.Ε. προστίθεται παράγραφος 5 που έχει ως εξής:

"5. Όταν αγαθά που έχει πωλήσει ελληνική επιχείρηση σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ή σε αντιπρόσωπο ή υπεργολάβο αυτών, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος που περιλαμβάνεται στον κατάλογο που αναφέρεται στην παράγραφο 5 του

άρθρου 51Α ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς όπως ορίζεται στην

παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου, χωρίς τα προϊόντα να έχουν μεταφερθεί εκτός

Ελλάδος και στη συνέχεια μεταπωλούνται σε άλλη ελληνική επιχείρηση σε τιμή

μεγαλύτερη από αυτή της πρώτης συναλλαγής, η επιπλέον διαφορά του τιμήματος

που προκύπτει θεωρείται ακαθάριστο έσοδο της ελληνικής πωλήτριας επιχείρησης.

Επίσης, αν ελληνική επιχείρηση πωλεί σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ή σε αντιπρόσωπο ή υπεργολάβο αυτών, που είναι κάτοικος ή έχει την

καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος που

περιλαμβάνεται στον κατάλογο που αναφέρεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 51Α ή

σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς όπως ορίζεται στην παράγραφο 7

του ίδιου άρθρου αγαθά σε τιμή μικρότερη από αυτή στην οποία πωλεί τα ίδια

εμπορεύματα σε ημεδαπή ή αλλοδαπή επιχείρηση, η χαμηλή τιμή δεν αναγνωρίζεται

και η επιπλέον διαφορά που προκύπτει προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα της ελληνικής επιχείρησης."

2. Μετά το πρώτο εδάφιο της υποπερίπτωσης αα` της περίπτωσης α` της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. προστίθενται τέσσερα εδάφια που έχουν

ως εξής:

"Η υπηρεσία που διενεργεί το φορολογικό έλεγχο, τακτικό ή προσωρινό, υποχρεούται, αμέσως μετά την ολοκλήρωση του, να ενημερώσει τον αρμόδιο ασφαλιστικό οργανισμό σχετικά με την απόδοση ή μη των ασφαλιστικών εισφορών.

Η παραβίαση της υποχρέωσης του προηγούμενου εδαφίου συνιστά πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις οικείες διατάξεις του πειθαρχικού δικαίου. Οι δαπάνες μισθοδοσίας δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση αν δεν έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω

των ιδίων λογαριασμών.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η σταδιακή εφαρμογή των

διατάξεων των προηγούμενων εδαφίων, η διαδικασία της εξόφλησης των δαπανών

μισθοδοσίας, και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των

διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου."

3.α. Το εικοστό, το εικοστό πρώτο και το τελευταίο εδάφιο της υποπερίπτωσης γγ' της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. καταργούνται.

β. Το δέκατο πέμπτο εδάφιο της υποπερίπτωσης γγ' της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής:

"Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται μέχρι ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του

συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς,

λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τους

ιερούς ναούς, τις ιερές μονές του Αγίου Όρους, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, τα Πατριαρχεία Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, την Ιερά Μονή Σινά, την Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα

δημοσίου δικαίου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, τους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς που συστάθηκαν και διέπονται από

τις διατάξεις του ν. 1514/1985 (ΦΕΚ 13 Α) και του ν. 3653/2008 (ΦΕΚ 49 Α), καθώς και τα ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού

δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και έχουν συσταθεί νόμιμα."

4.α. Στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του ν. 3525/2007 (ΦΕΚ

16 Α) αντί "τριάντα τοις εκατό (30%)" τίθεται "δέκα τοις εκατό (10%)".

β. Οι διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 3525/2007 διατηρούνται σε ισχύ και δεν θίγονται από την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. όπως τροποποιούνται από

τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

5. Το δεύτερο και τρίτο εδάφιο της περίπτωσης β` της παραγράφου 1 του άρθρου

31 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίστανται ως εξής:

"Ειδικά για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι χίλια

εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής,

κυκλοφορίας και αποσβέσεων και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο, σε ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό

(70%) του ύψους αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις

ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των πιο πάνω δαπανών."

6.α. Στο πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. μετά τις λέξεις "των ακόλουθων εξόδων" προστίθενται οι λέξεις ",με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος."

β. Στο τέλος της περίπτωσης γ` της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. προστίθεται εδάφιο ως εξής:

"Οι δαπάνες της περίπτωσης αυτής δεν αναγνωρίζονται όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγηση της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο."

7. Η περίπτωση δ` της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται

ως εξής:

"δ) Των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων δανείων ή πιστώσεων, γενικά, της επιχείρησης. Εξαιρούνται:

αα) οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου,

ββ) οι τόκοι δανείου που λαμβάνεται για την αγορά μετοχών ημεδαπών ή αλλοδαπών εταιρειών, εταιρικών μερίδων και γενικά επιχειρήσεων, όταν οι πιο πάνω συμμετοχές μεταβιβάζονται εντός δύο (2) ετών από το χρόνο απόκτησης τους,

γγ) οι τόκοι δανείου που λαμβάνεται για την αγορά μετοχών ή μερίδων σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος που περιλαμβάνεται στον κατάλογο που αναφέρεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 51Α ή

σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς όπως ορίζεται στην παράγραφο 7

του ίδιου άρθρου, καθώς και οι τόκοι που καταβάλλονται στις εταιρείες αυτές,

δδ) οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείου που καταβάλλονται ή πιστώνονται σε συνδεδεμένη επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 39 κατά το

μέρος που το συνολικό ύψος δανείων από τις εν λόγω επιχειρήσεις υπερβαίνει κατά μέσο όρο και κατά διαχειριστική περίοδο το τριπλάσιο των ιδίων κεφαλαίων

της.

Στην έννοια των τόκων του προηγούμενου εδαφίου εμπίπτουν και οι τόκοι ομολογιακών δανείων που καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Στο συνολικό ύψος δανείων από συνδεδεμένες επιχειρήσεις προστίθενται και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδονται προς αυτές, καθώς και τα δάνεια που έχουν ληφθεί από τρίτες επιχειρήσεις για τα οποία έχει χορηγηθεί οποιασδήποτε μορφής εγγύηση από τις πιο πάνω συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται για τις ανώνυμες εταιρείες χρηματοδοτικής

μίσθωσης του ν. 1665/1986 (ΦΕΚ 183 Α), τις εταιρείες πρακτορείας

επιχειρηματικών απαιτήσεων του ν. 1905/1990 (ΦΕΚ 147 Α), τις εταιρείες

ειδικού σκοπού του ν. 3156/2003 (ΦΕΚ 157 Α) και του ν. 3601/2007 (ΦΕΚ 178 Α)

με έδρα στην Ελλάδα, τις εταιρείες παροχής πιστώσεων του ν. 2937/ 2001 (ΦΕΚ

169 Α), καθώς και για τα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα."

8. Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 8 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.

αντικαθίσταται ως εξής:

"Οι διατάξεις της περίπτωσης α` δεν εφαρμόζονται για τραπεζικές

επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που λειτουργούν. Επίσης, ειδικά

για τις πιο πάνω τράπεζες, οι διατάξεις της περίπτωσης β` ισχύουν μόνο για

έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις."

9. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 9 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.

αντικαθίσταται ως εξής:

"9. Αποζημιώσεις, καθώς και πάσης φύσεως αμοιβές, που οφείλονται από

επιχειρήσεις ή επιτηδευματίες σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, με βάση

δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό, δεν

αναγνωρίζονται ως δαπάνη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, που

υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος του οφειλέτη, εάν μέσα σε ένα μήνα από τη

λήξη της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας πραγματοποιείται η καταβολή

ή η πίστωση αυτών, δεν υποβληθεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία

φορολογίας του δικαιούχου αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί

από αυτή, η απόφαση ή το έγγραφο, βάσει του οποίου καταβάλλεται ή πιστώνεται

η αποζημίωση ή η αμοιβή στον δικαιούχο."

10. Η κατάργηση που ορίζεται από την παράγραφο 2 του άρθρου δεύτερου του ν.

3814/2010 (ΦΕΚ 3 Α) καταλαμβάνει αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων που

διενεργούνται από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1 η Ιανουαρίου 2009 και μετά.

11. Οι παράγραφοι 2 και 3 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. καταργούνται.

12. Στην περίπτωση α` της παραγράφου 13 του άρθρου 105 του Κ.Φ.Ε. προστίθεται εδάφιο ως εξής:

"Ειδικά για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτων εκπίπτουν οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες και κάθε είδους άλλη δαπάνη των νομικών προσώπων και ιδρυμάτων αυτών, μέχρι πενήντα τοις εκατό (50%) επί των ακαθάριστων εσόδων, εφόσον καλύπτεται από νόμιμα παραστατικά."

13.α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής:

"1. Όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων, οι οποίες συνδέονται κατά την έννοια της παραγράφου 3, πραγματοποιούνται πωλήσεις αγαθών ή παρέχονται υπηρεσίες με

οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ

ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την επιχείρηση αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν

λόγω των ανωτέρω όρων, θεωρούνται κέρδος της επιχείρησης αυτής, με το οποίο προσαυξάνονται τα καθαρά της κέρδη, χωρίς να θίγεται το κύρος των βιβλίων και

στοιχείων."

β. Στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε. αντί των λέξεων "δέκα τοις εκατό (10%)" τίθενται οι λέξεις "είκοσι τοις εκατό (20%)".

γ. Στο τέλος του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε. προστίθενται οι λέξεις "με εξαίρεση το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997".

δ. Στο τέλος της παραγράφου 8 του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε. προστίθενται οι λέξεις "και τα μισθώματα κινητών ή ακινήτων".

ε. Στην παράγραφο 5 του άρθρου 39 Α αντί των λέξεων "των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ" τίθενται οι λέξεις "των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ".

στ. Στο πρώτο εδάφιο της παρ. 7 του άρθρου 39Α του Κ.Φ.Ε. αντί των λέξεων "ο οποίος σε κάθε περίπτωση δεν είναι δυνατόν να είναι μικρότερος των εξήντα (60) ημερών" τίθενται οι λέξεις "και σε κάθε περίπτωση εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποιήσεως του σημειώματος της φορολογικής αρχής."

ζ. Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 7 του άρθρου 39Α του Κ.Φ.Ε. αναδιατυπώνεται ως

εξής:

"Αν κατά το φορολογικό έλεγχο διαπιστωθεί η μη τήρηση ή ελλιπής τήρηση των

στοιχείων ή αν τα στοιχεία τεκμηρίωσης αυτά δεν τεθούν στη διάθεση της φορολογικής αρχής μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο,

επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ίσο με το είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας των συναλλαγών για τις οποίες δεν τηρήθηκαν ή τηρήθηκαν ελλιπώς ή δεν τέθηκαν υπόψη της φορολογικής αρχής τα στοιχεία τεκμηρίωσης."

14. Οι παράγραφοι 1, 3, 5, 6, 7 και 8 έχουν εφαρμογή για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με ημερομηνία 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά και η παράγραφος 12

για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2010 και μετά.

ΥΑ Α2-//2008 (ΥΑ Α2-8092 ΦΕΚ Β 2709 2008): Κανόνες Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών συναλλαγών σύμφωνα με άρ.26, παρ.10, Ν.3728/08 (469830)

Αριθμ. Α2-8092 (ΦΕΚ Β' 2709/31.12.2008)

Ειδικότερες ρυθμίσεις σχετικά με την επιβολή Κανόνων Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τις επιταγές της παραγράφου 10 άρθρου 26 του

ν. 3728/2008 (ΦΕΚ 258 Α').

Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

Έχοντας υπόψη:

1. Τον 1558/1985 "Κυβέρνηση και Κυβερνητικά Όργανα", όπως τροποποιήθηκε και

ισχύει και κωδικοποιήθηκε με το π.δ. 63/2005 "Κωδικοποίηση της νομοθεσίας για την Κυβέρνηση και τα Κυβερνητικά όργανα" (ΦΕΚ 98/Α/2005).

2. Το π.δ. 397/1988 (ΦΕΚ 185/Α/1988) "Οργανισμός του Υπουργείου Εμπορίου",

όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

3. Το ν.δ. 136/1946 "Περί Αγορανομικού Κωδικός", όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

4. Το ν. 3668/2008 (ΦΕΚ 115/Α/2008) "Αναθεώρηση των διατάξεων περί κυρώσεων

του ν.δ 136/1946 "Περί Αγορανομικού Κωδικός" και άλλες διατάξεις" και

ειδικότερα τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 30 του Α.Κ. όπως

αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 του ανώτερου νόμου και του άρθρου 11 του

νόμου.

5. Της υπ' αριθμόν Α2-5900/4.9.2008 Απόφασης του Υπουργείου Ανάπτυξης

"Ρυθμίσεις ειδικότερων λεπτομερειών σχετικά με τον τρόπο επιβολής των

χρηματικών προστίμων, που επιβάλλονται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, κατά

τη διαπίστωση της παράβασης, κατά τις επιταγές του ν. 3668/2008"

6. Το π.δ. 27/1996 (ΦΕΚ 19/Α/1996) "Συγχώνευση των Υπουργείων Τουρισμού,

Βιομηχανίας - Ενέργειας - Τεχνολογίας και Εμπορίου στο Υπουργείο Ανάπτυξης".

7. Το π.δ. 122/2004 (ΦΕΚ 85/Α/17.3.2004) "Ανασύσταση του Υπουργείου Τουρισμού"

8. Τις διατάξεις του π.δ. 206/2007 "Διορισμός Υπουργών, Υφ/γών κλ.π." (Φ.Ε.Κ. 232/Α/2007).

9. Την υπ' αριθμ. Δ15/Α/Φ19/19955 (ΦΕΚ 1982/Β/9.10.2007) κοινή υπουργική

απόφαση του Πρωθυπουργού και Υπουργού Ανάπτυξης "Ανάθεση αρμοδιοτήτων στους

Υφυπουργούς Ανάπτυξης Σταύρο Καλαφάτη και Γεώργιο Βλάχο".

10. Το ν. 3728/2008 "Υπηρεσία Εποπτείας Αγοράς και άλλες διατάξεις" (ΦΕΚ 258/Α/2008) και ειδικότερα τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 26.

11. Το γεγονός ότι από τις διατάξεις της παρούσας δεν προκύπτει δαπάνη εις βάρος του κρατικού προϋπολογισμού, αποφασίζουμε:

Άρθρο 1

Πεδίο Εφαρμογής

1. Οι εταιρείες οποιουδήποτε τύπου και μορφής που λειτουργούν στην Ελλάδα, για τις συναλλαγές τους με εταιρίες που είναι συνδεδεμένες κατά την έννοια του άρθρου 42 ε του κ.ν. 2190/1920 (ενδοομιλικές συναλλαγές), πρέπει να εφαρμόζουν όρους οι οποίοι να είναι ταυτόσημοι ή όμοιοι με αυτούς που θα εφαρμόζονταν για τις ίδιες ή παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξαρτήτων Επιχειρήσεων (αρχή των ίσων αποστάσεων).

Για τον έλεγχο της συμμόρφωσης τους με την υποχρέωση αυτή, οι ως άνω εταιρείες υποχρεούνται να τεκμηριώνουν τις τιμές στις ενδοομιλικές συναλλαγές τους με την κατάρτιση πλήρους και τυποποιημένης μελέτης τεκμηρίωσης.

Στη διάταξη αυτή εμπίπτουν οι ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρείες και Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης, οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του π.δ. 186/1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων), οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και ενώσεις αυτών, οι δημόσιες, δημοτικές και κοινωνικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρείας μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα κατά την έννοια των διατάξεων του Άρθρου 100 παρ. 1 του ν. 2238/1994 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων) ή των οικείων Διμερών Συμβάσεων

για την αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και της Χώρας στην

οποία η επιχείρηση έχει την έδρα τους, όπου υπάρχει τέτοια Σύμβαση.

2. Οι ανωτέρω επιχειρήσεις έχουν την υποχρέωση να συντάσσουν φακέλους τεκμηρίωσης των τιμών τους για τις συναλλαγές τους με τις εταιρίες (ημεδαπές

και αλλοδαπές) που είναι συνδεδεμένες με αυτές, κατά τις διατάξεις του άρθρου 42 (ε) του κ.ν. 2190/1920.

Στην ως άνω έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων συμπεριλαμβάνονται και οι

μόνιμες εγκαταστάσεις αυτών.

Επίσης θεωρούνται ενδοομιλικές συναλλαγές οι ενδοομιλικές παραδόσεις προϊόντων που τιμολογούνται από τρίτα μέρη (Τριγωνικές συναλλαγές).

3. Στην ως άνω υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών

εμπίπτουν και οι συναλλαγές μεταξύ κεντρικού και μόνιμης εγκατάστασης, είτε πρόκειται για μόνιμη εγκατάσταση ημεδαπής εταιρίας στην αλλοδαπή είτε για μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής επιχείρησης.

4. Οι ανωτέρω επιχειρήσεις δε χρειάζονται να υποβάλουν φακέλους τεκμηρίωσης

των τιμών τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Σε σχέση με συμβάσεις που συνομολογούν με φυσικά πρόσωπα που δε λειτουργούν ως επιχειρηματίες.

β) Όταν οι συμβάσεις μεταξύ των συνδεδεμένων με αυτές επιχειρήσεων δεν υπερβαίνουν τις 200.000 Ευρώ ετησίως. Ως συμβάσεις νοούνται και οι προφορικές συμφωνίες μεταξύ των επιχειρήσεων, όπως αποδεικνύονται από σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή τιμολόγια και άλλα φορολογικά στοιχεία.

γ) Όταν ο ετήσιος κύκλος εργασιών τους δεν ξεπερνά το 1,000,000 Ευρώ. Η απαλλαγή αίρεται από τον δεύτερο διαδοχικά χρόνο κατά τον οποίο η επιχείρηση

ξεπερνά το όριο του ετήσιου τζίρου των 1.000,000 Ευρώ.

δ) Όταν αντικείμενο των συναλλαγών τους είναι μετοχές, εταιρικές μερίδες ή μερίδια

ε) Για μεταβιβάσεις κυριότητας και λοιπών εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων.

στ) Οι ημεδαπές ή αλλοδαπές εταιρείες που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 27 επ. (Κεφ. ΣΤ') του ν. 3427/2005 (ΦΕΚ Α' 312/27.12.2005) περί

τροποποίησης, αντικατάστασης και συμπλήρωσης των διατάξεων του α.ν. 89/1967

"Περί εγκαταστάσεως στην Ελλάδα αλλοδαπών εμποροβιομηχανικών εταιρειών"

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των φακέλων τεκμηρίωσης

Για τον έλεγχο της συμμόρφωσης των επιχειρήσεων με την αρχή των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές τους με τις συνδεδεμένες με αυτές εταιρίες οφείλουν να θέτουν στη διάθεση του ελέγχου από τις αρμόδιες αρχές του Υπουργείου Ανάπτυξης εντός προθεσμίας 30 ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής αίτησης, τους ακόλουθους φακέλους:

Ι. Το "Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης" ,όσον αφορά τους ομίλους, όπου η μητρική

εταιρεία είναι ελληνική και ο οποίος περιέχει τις εξής πληροφορίες:

Α. Πληροφορίες σχετικά με τον όμιλο:

1. Περιγραφή της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του Ομίλου, των εταιριών που περιλαμβάνει ο Όμιλος, συμπεριλαμβανομένων και των μονίμων εγκαταστάσεων και των συμμετοχών σε προσωπικές εταιρίες, του γενικότερου πλαισίου εντός του οποίου δραστηριοποιείται και των οικονομικών στοιχείων αυτού.

2. Γενική περιγραφή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και της επιχειρηματικής στρατηγικής του ομίλου, συμπεριλαμβανομένων των τυχόν μεταβολών στην επιχειρηματική στρατηγική σε σύγκριση με το αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος.

3. Γενική περιγραφή και εφαρμογή της ενδοομιλικής τιμολογιακής πολιτικής επί των ενδοομιλικών συναλλαγών, όπου υπάρχει.

4. Γενικό προσδιορισμό των συναλλαγών μεταξύ της ελληνικής μητρικής και των

συνδεδεμένων με αυτήν εταιριών (ημεδαπών και αλλοδαπών) καθώς και των συνδεδεμένων εταιρειών μεταξύ τους όταν μία από αυτές είναι ημεδαπή, ήτοι:

(α) φύση των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών,

χρηματοοικονομικές συναλλαγές κλπ.)

(β) ροή των τιμολογίων

(γ) χρηματικά ποσά (ύψος) συναλλαγών

Η περιγραφή των συνδεδεμένων μερών ή και των μονίμων εγκαταστάσεων τους που

σχετίζονται με αυτές τις συναλλαγές ή συμφωνίες θα περιλαμβάνει το αντικείμενο εργασιών τους, τα έτη λειτουργίας τους, τον κύκλο εργασιών τους, τον αριθμό προσωπικού τους κλπ.

5. Γενική περιγραφή των λειτουργιών που επιτελούνται και των κινδύνων που αναλαμβάνονται από τα συνδεδεμένα μέρη, συμπεριλαμβανομένων και των τυχόν

μεταβολών που συνέβησαν στον τομέα αυτόν σε σύγκριση με το αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος.

Επίσης γενική περιγραφή των υλικών παγίων που χρησιμοποιούνται από τον όμιλο για την επίτευξη των εν λόγω λειτουργιών.

6. Την ιδιοκτησία επί των αύλων περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν στον όμιλο (σήματα, ευρεσιτεχνίες, τεχνογνωσία κ.λ.π.) και αμοιβές (Royalties) που καταβάλλονται ή εισπράττονται για αυτά.

7. Κατάλογο με τις Συμφωνίες Προέγκρισης των Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων που

τυχόν έχουν συνάψει εταιρίες του Ομίλου με αλλοδαπές φορολογικές αρχές.

B. Πληροφορίες σχετικά με την Εταιρεία

1. Αναλυτική αναφορά στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση τεκμηρίωσης.

(α) φύση των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές κλπ.)

(β) ροή των τιμολογίων

(γ) χρηματικά ποσά (ύψος) συναλλαγών

2. Συγκριτική ανάλυση:

(α) χαρακτηριστικά των αγαθών και υπηρεσιών

(β) λειτουργική ανάλυση (επιτελούμενες λειτουργίες, κίνδυνοι που αναλαμβάνονται, περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται κ.λ.π.)

(γ) συμβατικοί όροι

(δ) οικονομικές συνθήκες

(ε) ειδικές επιχειρηματικές στρατηγικές

3. Περιγραφή της ακολουθούμενης μεθόδου υπολογισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, εκ των προβλεπόμενων στις σχετικές κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ (OECD Transfer Pricing Guides), όπως ειδικότερα περιγράφονται και προσδιορίζονται στο άρθρο 4 της παρούσας, και των επιχειρημάτων για τα κριτήρια επιλογής της μεθόδου.

5. Συναφείς πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά ή/και εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον διατίθενται.

6. Περιγραφή άλλων δεδομένων ή συνθηκών που θεωρούνται αναγκαίες από την

ελεγχόμενη εταιρία

II. Τον "Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης" όσον αφορά τους ομίλους, όπου η μητρική εταιρεία είναι αλλοδαπή καθώς και αλλοδαπές εταιρείες που λειτουργούν με οποιαδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα και ο οποίος περιέχει τις εξής πληροφορίες:

A. Πληροφορίες σχετικά με τον Όμιλο:

1. Γενική περιγραφή της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του Ομίλου, των εταιριών που περιλαμβάνει ο Όμιλος, συμπεριλαμβανομένων και των μονίμων εγκαταστάσεων και των συμμετοχών σε προσωπικές εταιρείες, του γενικότερου πλαισίου εντός του οποίου δραστηριοποιείται, και των οικονομικών στοιχείων αυτού.

2. Γενική περιγραφή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και της επιχειρηματικής στρατηγικής του ομίλου, συμπεριλαμβανομένων των τυχόν μεταβολών στην επιχειρηματική στρατηγική σε σύγκριση με το αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος.

3. Γενική περιγραφή και εφαρμογή της ενδοομιλικής τιμολογιακής πολιτικής επί των ενδοομιλικών συναλλαγών, όπου υπάρχει.

4. Γενικό προσδιορισμό των συναλλαγών μεταξύ της ελληνικής θυγατρικής ή της

αλλοδαπής εγκατεστημένης στην Ελλάδα εταιρίας και των με αυτήν συνδεδεμένων

εταιριών (ημεδαπών και αλλοδαπών).

5. Γενική περιγραφή των λειτουργιών που επιτελούνται και των κινδύνων που αναλαμβάνονται από τα συνδεδεμένα μέρη, συμπεριλαμβανομένων και των τυχόν

μεταβολών που συνέβησαν στον τομέα αυτόν σε σύγκριση με το αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος.

6. Την ιδιοκτησία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν στον όμιλο (σήματα, ευρεσιτεχνίες, τεχνογνωσία κλ.π.) και αμοιβές (Royalties) που καταβάλλονται ή εισπράττονται για αυτά.

7. Κατάλογο με τις Συμφωνίες Προέγκρισης των Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων που

έχουν συνάψει εταιρίες του Ομίλου με αλλοδαπές φορολογικές αρχές.

B. Πληροφορίες σχετικά με την Εταιρία

1. Αναλυτική αναφορά στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση τεκμηρίωσης.

(α) φύση των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές κλπ.)

(β) ροή των τιμολογίων

(γ) χρηματικά ποσά (ύψος) συναλλαγών

2. Συγκριτική ανάλυση:

(α) χαρακτηριστικά των αγαθών και υπηρεσιών

(β) λειτουργική ανάλυση (επιτελούμενες λειτουργίες, κίνδυνοι που αναλαμβάνονται, περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται κ.λ.π.)

(γ) συμβατικοί όροι

(δ) οικονομικές συνθήκες

(ε) ειδικές επιχειρηματικές στρατηγικές

3. Περιγραφή των συνδεδεμένων μερών ή και των μονίμων εγκαταστάσεων τους που σχετίζονται με αυτές τις συναλλαγές ή συμφωνίες.

4. Περιγραφή της ακολουθούμενης μεθόδου υπολογισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, εκ των προβλεπομένων στις σχετικές κατευθυντήριες

γραμμές του ΟΟΣΑ (OECD Transfer Pricing Guides), όπως περιγράφονται και προσδιορίζονται στο άρθρο 4 της παρούσας, και επιχειρήματα για τα κριτήρια επιλογής της μεθόδου:

5. Συναφείς πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά ή/και εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον διατίθενται.

6. Περιγραφή άλλων δεδομένων ή συνθηκών που θεωρούνται αναγκαίες από την

ελεγχόμενη εταιρεία

III. Οι ανωτέρω φάκελοι τεκμηρίωσης ενημερώνονται υποχρεωτικά, όταν μεταβληθούν τα διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία της αγοράς ή τα στοιχεία των συναλλαγών τα οποία επηρεάζουν την αξιολόγηση της ακολουθούμενης ενδοομιλικής τιμολογιακής πολιτικής.

Άρθρο 3

Μέθοδοι υπολογισμού τιμών

των ενδοομιλικών συναλλαγών

1. Μέθοδος της "συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής"

Για την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους οι υπόχρεες εταιρίες της παραγράφου 1 του άρθρου 1 ακολουθούν καταρχήν τη μέθοδο της "συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής", όπως αυτή αναλυτικότερα περιγράφεται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ (OECD Transfer Pricing Guides), σύμφωνα

με την οποία συγκρίνονται οι τιμές των συναλλαγών με συνδεδεμένες εταιρίες με τις τιμές που εφαρμόζονται σε συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

Η σύγκριση της προηγούμενης παραγράφου αφορά τις τιμές που εφαρμόζονται είτε από την ίδια την ελεγχόμενη εταιρεία σε συγκρίσιμες, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 5 της παρούσας, συναλλαγές της με ανεξάρτητες επιχειρήσεις (εσωτερική σύγκριση τιμών) είτε στις τιμές που εφαρμόζονται σε συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων (εξωτερική σύγκριση τιμών).

Στις περιπτώσεις όπου η εφαρμογή της μεθόδου της "συγκρίσιμης μη

ελεγχόμενης τιμής" είναι αδύνατη ή ατελέσφορη και στο βαθμό που οι λόγοι της

μη εφαρμογής της αιτιολογούνται επαρκώς στο φάκελο τεκμηρίωσης, μπορούν να

χρησιμοποιούνται οι άλλες εκ των παραδοσιακών μεθόδων που προβλέπονται στις

κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ (Transfer Pricing Guides) ήτοι η μέθοδος της

"τιμής μεταπώλησης μείον" ή του "κόστους συν κέρδους, όπως αυτές

αναλυτικότερα περιγράφονται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ (OECD Transfer Pricing Guides).

2. Μέθοδος της "τιμής μεταπώλησης μείον"

Η μέθοδος της "τιμής μεταπώλησης μείον" μειώνει την τιμή μεταπώλησης προς τρίτους αγαθού ή υπηρεσίας που αποκτήθηκε προγενέστερα από συνδεδεμένη εταιρία κατά το περιθώριο κέρδους μεταπώλησης. Η αξία που προκύπτει θεωρείται ότι είναι η συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή της προηγηθείσας ενδοομιλικής συναλλαγής.

Για τον προσδιορισμό του περιθώριο κέρδους μεταπώλησης λαμβάνονται υπόψη τα

άμεσα και έμμεσα έξοδα της εταιρίας που συνδέονται αυστηρά με τη συγκεκριμένη συναλλαγή καθώς και το ποσοστό κέρδους που προσιδιάζει στο είδος της συναλλαγής. Σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να λαμβάνεται υπόψη το

σύνολο των γενικών εξόδων διαχείρισης της επιχείρησης.

Για τον προσδιορισμό του ως άνω περιθωρίου κέρδους λαμβάνεται υπόψη το περιθώριο κέρδους που προκύπτει για την ελεγχόμενη εταιρία από συγκρίσιμες συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις (εσωτερική σύγκριση) ή το περιθώριο κέρδους που προκύπτει από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξαρτήτων εταιριών

(εξωτερική σύγκριση)

Για τον καθορισμό του περιθωρίου κέρδους μεταπώλησης λαμβάνονται υπόψη ιδίως τα ακόλουθα:

α) το χρονικό διάστημα που παρήλθε μεταξύ της αρχικής αγοράς και της

μεταπώλησης, ιδίως αν επήλθαν μεταβολές στην αγορά σε σχέση με τα κόστη, συναλλαγματικές ισοτιμίες ή πληθωρισμό

β) φυσιολογική φθορά των αγαθών ή άλλες αλλαγές στα χαρακτηριστικά τους, περιλαμβανομένων και τυχόν τεχνολογικών εξελίξεων σε συγκεκριμένο τομέα

γ) το αποκλειστικό δικαίωμα της μεταπωλήτριας επιχείρησης να πουλά συγκεκριμένα αγαθά ή να εκμεταλλεύεται συγκεκριμένα δικαιώματα, που μπορεί

να επηρεάζει το περιθώριο κέρδους

3. Μέθοδος του "κόστους συν κέρδους"

Με τη μέθοδο αυτή προσδιορίζεται η τιμή πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών

προς συνδεδεμένη εταιρεία ως το άθροισμα του κόστους απόκτησης ή παραγωγής

του αγαθού ή της υπηρεσίας πλέον του κατάλληλου περιθωρίου κέρδους, όπως θα

ίσχυε σε συνθήκες αγοράς.

Το ως άνω περιθώριο κέρδους προσδιορίζεται είτε με βάση το περιθώριο

κέρδους που εφαρμόζεται από την ελεγχόμενη εταιρία σε συγκρίσιμες συναλλαγές

με ανεξάρτητες επιχειρήσεις (εσωτερική σύγκριση) είτε το περιθώριο κέρδους που εφαρμόζεται από ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε συγκρίσιμες συναλλαγές (εξωτερική σύγκριση).

4. Λοιπές (μη παραδοσιακές) μέθοδοι

Η χρήση των λοιπών (μη παραδοσιακών) μεθόδων, όπως των μεθόδων του "καθαρού

κέρδους συναλλαγής" και του "επιμερισμού κέρδους", επιτρέπεται μόνο στις

περιπτώσεις, όπου η χρήση των ως άνω παραδοσιακών μεθόδων κρίνεται με ειδική

αιτιολογία, που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης, ατελέσφορη.

Άρθρο 4

Χρησιμοποιούμενα εσωτερικά και

εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία

1. Για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την αρχή των ίσων αποστάσεων, χρησιμοποιούνται εσωτερικά και εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία (ανάλογα και με

την ακολουθούμενη μέθοδο υπολογισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών),

στο βαθμό που αυτό είναι εφικτό και λογικό.

2. Τα χρησιμοποιούμενα συγκριτικά στοιχεία αποτελούν στοιχείο του φακέλου τεκμηρίωσης (άρθρο 2.I.B.2, 5 και II.B.2, 5) και πρέπει να αφορούν όμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Τέτοιες συναλλαγές είναι οι ακόλουθες:

- α) Συναλλαγές μεταξύ τρίτων επιχειρήσεων (εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία)
- β) Συναλλαγές μεταξύ της εταιρίας και ανεξάρτητων τρίτων επιχειρήσεων (εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία)
- γ) Συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων με την εταιρεία μερών αφενός και ανεξαρτητών τρίτων επιχειρήσεων αφετέρου

3. Τα συγκριτικά στοιχεία μπορεί να αφορούν είτε τις τιμές των συναλλαγών είτε άλλα οικονομικά στοιχεία συγκρίσιμων εταιριών, όπως μεικτό περιθώριο κέρδους, καθαρό κέρδος, περιθώριο κέρδους επί κόστους. Για τον έλεγχο της συγκρισιμότητας των χρησιμοποιούμενων στοιχείων, η εταιρεία πρέπει να παρέχει πληροφορίες για εσωτερικά της στοιχεία, όπως ο όγκος των πωλήσεων, οι πωληθείσες μονάδες, το ύψος των δαπανών και ο επιμερισμός τους.

Άρθρο 5

Έλεγχος συγκρισιμότητας των
χρησιμοποιούμενων στοιχείων

Για τον έλεγχο της συγκρισιμότητας των χρησιμοποιούμενων στοιχείων, τα ακόλουθα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη:

1. Συγκρίσιμες είναι οι συναλλαγές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν

σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα.

2. Ειδικότερα τα χαρακτηριστικά των συναλλαγών που πρέπει να λαμβάνονται

υπόψη προκειμένου αυτές να θεωρηθούν ως συγκρίσιμες ή μη με τη συναλλαγή για

την οποία υπάρχει η υποχρέωση τεκμηρίωσης, είναι:

α) στην περίπτωση των ενσώματων αγαθών, τα φυσικά χαρακτηριστικά αυτών, η

ποιότητα και διαθεσιμότητα τους, οι ποσότητες που παραδίδονται και τυχόν δικαιώματα τρίτων επ' αυτών

β) στην περίπτωση των αύλων αγαθών, η διάρκεια και ο βαθμός προστασίας αυτών καθώς και το προσδοκώμενο όφελος από αυτά

γ) στην περίπτωση των υπηρεσιών και άλλων παροχών, το είδος, το αντικείμενο και η ποιότητα τους.

3. Ειδικότεροι όροι που μπορούν, κατά τα αναφερόμενα στην ως άνω παράγραφο

1, να επηρεάζουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα και κατ' επέκταση τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών είναι ιδίως οι ακόλουθοι:

α) ημερομηνίες, όροι και τρόποι εξόφλησης του τιμήματος

β) ιδιαιτερότητες της χρονικής περιόδου εντός της οποίας έλαβε χώρα η συναλλαγή

γ) υποχρέωση ολοκλήρωσης της συναλλαγής εντός συγκεκριμένου χρονικού ορίου

δ) μέσα που χρησιμοποιούνται για τη διασφάλιση της ολοκλήρωσης της συναλλαγής εντός συγκεκριμένου χρονικού ορίου.

4. Στις περιπτώσεις που η σύγκριση αφορά οικονομικά στοιχεία εταιριών κατά την παράγραφο 3 του άρθρου 4 της παρούσας (μεικτό περιθώριο κέρδους, καθαρό

κέρδος), για τον έλεγχο της συγκρισιμότητας αυτών, πρέπει να λαμβάνονται

υπόψη οι λειτουργίες που επιτελούνται από τις συγκρινόμενες εταιρίες σε

σχέση με τις συναλλαγές για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση τεκμηρίωσης και η οικονομική στρατηγική που εφαρμόζεται, όπως αυτά περιγράφονται στη λειτουργική ανάλυση, που αποτελεί στοιχείο των φακέλων τεκμηρίωσης (άρθρο 2,

I.B.2 (β) και II.B.2 (β)

5. Για τον σκοπό αυτό, η λειτουργική ανάλυση, πρέπει να αναφέρει ποιο από

τα συμβαλλόμενα μέρη στην υπό κρίση συναλλαγή επιτελεί τις πλέον σημαντικές

οικονομικές λειτουργίες, ήτοι εκείνες που προσθέτουν αξία και συντελούν στη δημιουργία κέρδους από συγκεκριμένη συναλλαγή. Κατά την ανάλυση αυτή πρέπει

να λαμβάνονται υπόψη, ιδίως, τα ακόλουθα στοιχεία:

α) ο καταμερισμός των οικονομικών κινδύνων και υποχρεώσεων μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών σε μία συναλλαγή

β) ο βαθμός χρήσης πόρων, μηχανημάτων και εξοπλισμού

γ) η αξία των άυλων στοιχείων που χρησιμοποιούνται

6. Επίσης η λειτουργική ανάλυση πρέπει να περιλαμβάνει στοιχεία της ακολουθούμενης οικονομικής στρατηγικής από την ελεγχόμενη εταιρεία όπως ιδίως:

α) Την υιοθέτηση τυχόν ευνοϊκών (χαμηλών) τιμών προς τον σκοπό εισόδου σε μία νέα αγορά

β) Τυχόν προσωρινή μείωση κερδών με στόχο την επίτευξη μακροπρόθεσμα μεγαλύτερου κέρδους

γ) Τυχόν προσωρινή αύξηση των δαπανών προκειμένου να διατηρηθεί το κεκτημένο μερίδιο αγοράς ή να γίνει επέκταση προς νέα αγορά

Ως εκ τούτου πρέπει, με κάθε πρόσφορο μέσο, να αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί

μιας επιχείρησης σχετικά με την ακολουθούμενη οικονομική στρατηγική της όπως

το μερίδιο που κατέχει στην Ελληνική αγορά σε σχέση με τους ανταγωνιστές της, την καινοτομία των προϊόντων της και τις οικονομικές συγκυρίες που ισχύουν διεθνώς για τα προϊόντα της.

Άρθρο 6

Χρήση τραπεζών πληροφοριών

1. Σε περίπτωση που χρησιμοποιούνται τράπεζες πληροφοριών για τη συλλογή συγκριτικών στοιχείων, θα πρέπει να γίνεται ακριβής περιγραφή αυτών (ονομασία, πάροχος, έκδοση, χρόνος τελευταίας ενημέρωσης και πλήθος στοιχείων, άδεια χρήσης).

2. Επίσης πρέπει να αναφέρονται και να αιτιολογούνται τα κριτήρια και τα βήματα επιλογής και χρησιμοποίησης των συγκεκριμένων συγκριτικών στοιχείων.

Εάν υπάρχει αμφιβολία ως προς τη δυνατότητα χρήσης συγκεκριμένων στοιχείων

σε συγκεκριμένη συναλλαγή, τα εν λόγω στοιχεία δεν θα χρησιμοποιούνται.

3. Σε περίπτωση που η εταιρεία προβαίνει σε σύγκριση του περιθωρίου κέρδους

μέσω στοιχείων που συλλέγονται από τράπεζες πληροφοριών, θα πρέπει εκτός από

τα ανωτέρω να περιγράφει και τα ακόλουθα:

- Τον τρόπο με τον οποίο περιγράφονται ο ισολογισμός και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης κάθε εταιρίας στην τράπεζα πληροφοριών

- Τους κανόνες που χρησιμοποιεί η εταιρεία για την τήρηση των βιβλίων της και τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων (ΕΓΛΣ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα,

Αμερικανικά Λογιστικά Πρότυπα κλπ.)

- Αιτιολόγηση της κατηγοριοποίησης του τομέα επιχειρηματικής δραστηριότητας

και τους λόγους επιλογής του συγκεκριμένου τομέα στην υπό κρίση περίπτωση

- Τα κριτήρια και τους λόγους επιλογής των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται

στο δείγμα σύγκρισης σε σχέση με την ανάλυση των λειτουργιών και κινδύνων της υπό κρίση εταιρείας

- Κατάσταση όλων των επιχειρήσεων που αποκλείστηκαν από το δείγμα σύγκρισης

κατά τη διαδικασία επιλογής. Οι λόγοι αποκλεισμού κάθε επιχείρησης πρέπει να

αιτιολογούνται ειδικά.

4. Επιπλέον, σε περίπτωση σύγκρισης του περιθωρίου κέρδους, θα λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος ποσοστών κέρδους των τελευταίων τριών χρήσεων κάθε επιχείρησης που περιλαμβάνεται στο δείγμα σύγκρισης.

Άρθρο 7

Προσδιορισμός των τιμών των ενδοομιλικών

συναλλαγών από ένα εύρος αποδεκτών τιμών

1. Στις περιπτώσεις όπου από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση των συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημορίων.

Στην περίπτωση αυτή, δηλαδή, γίνεται προσδιορισμός των τεταρτημορίων του συνόλου των τιμών ή του κέρδους του δείγματος που χρησιμοποιήθηκε, ως εξής:

Q1 = πρώτο τεταρτημόριο = 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2 = διάμεσος = 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = 75ο εκατοστιαίο σημείο

Σε αυτή την περίπτωση, θεωρείται ως συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων

οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημορίου, με την προϋπόθεση ότι η επιλογή αυτή αιτιολογείται επαρκώς.

Οι εταιρείες έχουν το δικαίωμα να χρησιμοποιούν άλλα υπολογιστικά μαθηματικά σχήματα προκειμένου για τον προσδιορισμό των τεταρτημορίων (π.χ.

άλλα παραδεδεγμένα υπολογιστικά και στατιστικά προγράμματα είναι αποδεκτά).

2. Εάν το ποσό της τιμής που καθορίζει η εταιρία δεν συμπεριλαμβάνεται στο συγκρίσιμο εύρος τιμών ή κέρδους, όπως περιορίστηκε σύμφωνα με τα ανωτέρω, η

αρμόδια υπηρεσία της Εποπτείας Αγοράς θα προσδιορίζει την μέση τιμή που είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Η μέση τιμή είναι η τιμή της διαμέσου, ως ανωτέρω.

"Άρθρο 8"

Καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών

Οι υπόχρεες εταιρίες της παραγράφου 1 του άρθρου 1, υποχρεούνται να υποβάλλουν στην Δ/ση Κοστολόγησης και Έρευνας Αγοράς της Υπηρεσίας Εποπτείας

Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου του Υπουργείου "Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας", εντός 4 μηνών και 15 ημερών από τη λήξη της διαχειριστικής τους χρήσης, κατάσταση στην οποία εμφανίζονται τα στοιχεία

κάθε μίας από τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους, τις οποίες πραγματοποίησαν μέσα στη χρήση και πιο συγκεκριμένα:

α. Το αντικείμενο κάθε συμφωνίας (π.χ. πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, δάνειο, παραχώρηση χρήσης δικαιωμάτων κλπ.).

β. Τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου (επωνυμία, έδρα, αριθμός φορολογικού μητρώου).

γ. Ο τρόπος (ιδιωτικό έγγραφο, συμβολαιογραφικό, προφορική συμφωνία) και η

ημερομηνία κατάρτισης κάθε συμφωνίας.

δ. Η αξία (ύψος) της συναλλαγής.

ε. Όλες οι ενδοομιλικές παραδόσεις αγαθών που τιμολογούνται από τρίτα μέρη (τριγωνικές συναλλαγές).

Υπόδειγμα κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών παρατίθεται στο Παράρτημα II

της με αριθμ. πρωτ. Α2-8092/31-12-2008 απόφασης".

***Το εντός " " άρθρο αντικαταστάθηκε ως άνω με την ΥΑ Α2-1225 (ΦΕΚ Β' 936/28.06.2010).

Άρθρο 9

Διαδικασία ελέγχου των φακέλων

τεκμηρίωσης από τις αρμόδιες αρχές

1. Για τον έλεγχο των φακέλων τεκμηρίωσης, η αρμόδια Δ/νση της Υπηρεσίας Εποπτείας Αγοράς απευθύνει στις εταιρείες της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του

ν. 3728/2008, οι οποίες, βάσει των καταστάσεων του άρθρου 8 της παρούσας Απόφασης, πραγματοποιούν ενδοομιλικές συναλλαγές, έγγραφη αίτηση περί προσκόμισης των φακέλων τεκμηρίωσης, ήτοι το Βασικό ή τον Ελληνικό Φάκελο

Τεκμηρίωσης κατά περίπτωση. Υπόδειγμα της αίτησης αυτής παρατίθεται στο Παράρτημα I της παρούσας.

2. Κατά τον έλεγχο των φακέλων, οι αρμόδιες αρχές μπορούν να ζητούν επιπλέον συμπληρωματικές πληροφορίες ή στοιχεία, τα οποία πρέπει να τους προσκομίζονται εντός εύλογου χρόνου, όπως ενδεικτικά:

- α) Γενικό Καθολικό και Αναλυτικά Ισοζύγια της εταιρείας
- β) Τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, ατομικές ή ενοποιημένες, στις περιπτώσεις όπου μητρική εταιρία του ομίλου είναι ελληνική.
- γ) Διευκρινίσεις ως προς τον τρόπο κατάρτισης των φακέλων τεκμηρίωσης
- δ) Διευκρινίσεις σχετικά με μόνιμες εγκαταστάσεις ή συμμετοχές σε προσωπικές εταιρείες
- ε) Διευκρινίσεις για το είδος και αντικείμενο των συμβάσεων με συνδεδεμένες εταιρείες

3. Κατά τον έλεγχο των φακέλων, οι αρμόδιες αρχές πρέπει να λαμβάνουν υπόψη

ότι, κατά γενική αρχή, δεν υπάρχει μόνο μία τιμή συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων ή ένα μόνο περιθώριο κέρδους και ότι συχνά είναι πιθανό να προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κερδών που πρέπει να θεωρείται αποδεκτό.

4. Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στους φακέλους τεκμηρίωσης θεωρούνται απόρρητα έναντι παντός τρίτου. Η κατάθεση των φακέλων στην Υπηρεσία Εποπτείας Αγοράς, μετά την ως άνω έγγραφη εντολή γίνεται με την ένδειξη "Εμπιστευτικό" στο τηρούμενο σχετικό πρωτόκολλο της Υπηρεσίας.

5. Για τον ως άνω έλεγχο των φακέλων τεκμηρίωσης συντάσσεται από τους εντεταλμένους ελεγκτές έκθεση με το πόρισμα του ελέγχου (έκθεση ελέγχου), αντίγραφο της οποίας επιδίδεται αμελλητί στον ελεγχόμενο.

6. Στο βαθμό που η ελεγχόμενη εταιρία έχει προσδιορίσει τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών της με κάποια από τις μεθόδους που αναφέρονται στο

άρθρο 3 της παρούσας και χρησιμοποιεί συγκριτικά στοιχεία σύμφωνα με τους όρους των άρθρων 4, 5 και 6 της παρούσας των οποίων η αξιοπιστία και αντικειμενικότητα δεν αμφισβητείται αιτιολογημένα, οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών πρέπει να θεωρούνται ως επαρκώς τεκμηριωμένες.

Άρθρο 10

Γλώσσα στην οποία συντάσσονται οι

φάκελοι και διάρκεια διαφύλαξης τους

1. Οι φάκελοι τεκμηρίωσης του άρθρου 2 συντάσσονται αποκλειστικά στην ελληνική γλώσσα. Τυχόν έγγραφα που προέρχονται από την αλλοδαπή μεταφράζονται στην ελληνική γλώσσα.

2. Οι φάκελοι τεκμηρίωσης διαφυλάσσονται από τις υπόχρεες εταιρείες στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου.

Άρθρο 11

Προβλεπόμενες κυρώσεις

1. Στους παραβάτες των διατάξεων των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008, επιβάλλεται με αιτιολογημένη απόφαση του Ειδικού Γραμματέα, ως

προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εποπτείας Αγοράς, αυτοτελές χρηματικό πρόστιμο,

ίσο με το 10% της αξίας των συναλλαγών, για τις οποίες δεν τέθηκε στην διάθεση του ελέγχου ο οικείος φάκελος τεκμηρίωσης ή δεν υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα οι προβλεπόμενες στην παράγραφο 4 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008

καταστάσεις.

2. Στους παραβάτες των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008, επιβάλλεται με αιτιολογημένη απόφαση του Ειδικού Γραμματέα ως

προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εποπτείας Αγοράς, χρηματικό πρόστιμο 5.000 ευρώ,

πέραν των ποινικών κυρώσεων, πού θα επιβάλλονται για την παράβαση των διατάξεων αυτών, όπως προβλέπονται από το άρθρο 30 του Αγορανομικού Κώδικα,

όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Ειδικά για την περίπτωση αυτή ενημερώνονται άμεσα οι αρμόδιες φορολογικές αρχές, με την αποστολή του σχετικού φακέλου στην αρμόδια για την φορολογία Δ.Ο.Υ. της ελεγχόμενης εταιρείας, για την εφαρμογή των διατάξεων της

φορολογικής νομοθεσίας και την επιβολή των προβλεπομένων φορολογικών κυρώσεων

3. Οι αποφάσεις επιβολής των ανωτέρω διοικητικών κυρώσεων κοινοποιούνται στους παραβάτες εντός τριάντα (30) ημερών από την έκδοσή τους. Πριν την έκδοση των αποφάσεων αυτών, απαραίτητως πρέπει να έχει συνταχθεί από τους εντεταλμένους ελεγκτές έκθεση ελέγχου μέσα από την οποία να τεκμηριώνεται η

διαπίστωση της παράβασης. Η έκθεση αυτή μαζί με εισήγηση της αρμόδιας Υπηρεσίας υποβάλλεται το ταχύτερο στον φορέα, που είναι αρμόδιος για επιβολή

του προστίμου.

4. Τα ανωτέρω διοικητικά πρόστιμα εισπράττονται σύμφωνα με τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (Κ.Ε.Δ.Ε.) και αποδίδονται στον Κρατικό Προϋπολογισμό.

5. Κατά των αποφάσεων επιβολής των ως άνω διοικητικών κυρώσεων, χωρεί ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον του Υπουργού Ανάπτυξης, μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης στον παραβάτη της απόφασης επιβολής του προστίμου.

Με απόφαση του ο Υπουργός Ανάπτυξης αποφαινεται επί της προσφυγής μέσα σε

δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από τη υποβολή της προσφυγής.

Επί απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, χωρεί προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου Διοικητικού Πρωτοδικείου μέσα σε εξήντα (60) ημέρες από την κοινοποίηση στον παραβάτη της απόφασης απόρριψης.

6. Για το παραδεκτό της προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου, καταβάλλεται από τον

υπόχρεο ποσό ίσο με το 20% του εκάστοτε επιβαλλομένου προστίμου.

Η καταβολή του ποσού αυτού αποδεικνύεται με την προσκόμιση υποχρεωτικά στην

αρμόδια Υπηρεσία του αποδεικτικού κατάθεσης στην Δ.Ο.Υ.

Η μη τήρηση της υποχρέωσης αυτής ή μη άσκηση προσφυγής ενώπιον του

Διοικητικού Πρωτοδικείου ή η εκπρόθεσμη άσκησης της προσφυγής, επισύρει κατά

του παραβάτη την βεβαίωση και καταβολή ολοκλήρου του επιβληθέντος προστίμου.

Άρθρο 12

Μεταβατικές Διατάξεις

Μέχρι την έναρξη λειτουργίας της Υπηρεσίας Εποπτείας της Αγοράς της Γενικής

Γραμματείας Εμπορίου του Υπουργείου Ανάπτυξης, η υποβολή των προβλεπομένων

με την παρούσα στοιχείων ως και ο έλεγχος τους θα γίνεται από τις Δ/νσεις:

α) Τιμών Τροφίμων - Ποτών,

β) Τιμών Βιομηχανικών Προϊόντων και Φαρμάκων,

γ) Τιμών Παροχής Υπηρεσιών, κατά περίπτωση της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου

του Υπουργείου Ανάπτυξης, ενώ τα πρόστιμα που προβλέπονται στο άρθρο 11 της

παρούσας θα επιβάλλονται από τον Γενικό Γραμματέα Εμπορίου της ίδιας Γενικής

Γραμματείας.

Άρθρο 13

Έναρξη Ισχύος

1. Η παρούσα τίθεται σε ισχύ σε όλη τη Χώρα από τη δημοσίευση της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΥΑ Α2-//2010 (ΥΑ Α2-1225 ΦΕΚ Β 936 2010): Τροπ.-Κανόνες Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών συναλλαγών σύμφωνα με άρ.26, παρ.10, Ν.3728/08 (518669)

Αριθμ. Α2-1225 (ΦΕΚ Β' 936/28.06.2010)

"Αντικατάσταση του άρθρου 8 (καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών) της με αρ.

πρωτοκόλλου Α2-8092/31-12-2008 απόφασης (Φ.Ε.Κ. 2709/Β/31-12-2008) περί

"ειδικότερων ρυθμίσεων σχετικά με την επιβολή Κανόνων Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών συναλλαγών, σύμφωνα με τον ν. 3728/2008 (Φ.Ε.Κ. 258 Α)".

Η ΥΠΟΥΡΓΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ, ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ

Εχοντας υπόψη:

1. Το Π.Δ 63/05 "Κωδικοποίηση της νομοθεσίας για την Κυβέρνηση και τα Κυβερνητικά Όργανα" (Φ.Ε.Κ. 98/Α/2005).

2. Το Π.Δ 397/88 "Οργανισμός του Υπουργείου Εμπορίου" (Φ.Ε.Κ. 185/Α/1988)

όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

3. Το Ν.Δ 136/46 "Περί Αγορανομικού Κωδικός" (Φ.Ε.Κ. 298/Α/1946), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

4. Τον Ν. 3668/2008 (Φ.Ε.Κ. 115/Α/08) "Αναθεώρηση των διατάξεων περί κυρώσεων του Ν.Δ. 136/46 "Περί Αγορανομικού Κωδικός και άλλες διατάξεις" και

ειδικότερα τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 30 του Αγορανομικού Κώδικα όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 του ανωτέρω νόμου και του άρθρου 11 του

ιδίου νόμου.

5. Την με αριθμό πρωτ. Α2-5900/4.09.2008 Απόφαση του Υπουργείου Ανάπτυξης

(Φ.Ε.Κ. 1857/Β/12-09-2008) "Ρυθμίσεις ειδικότερων λεπτομερειών σχετικά με τον

τρόπο επιβολής των χρηματικών προστίμων, που επιβάλλονται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, κατά τη διαπίστωση της παράβασης, κατά τις επιταγές του ν. 3668/2008".

6. Το Π.Δ 185/09 "Ανασύσταση του Υπουργείου Οικονομικών, συγχώνευση του

Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών με τα Υπουργεία Ανάπτυξης και Εμπορικής

Ναυτιλίας, Αιγαίου και Νησιωτικής Πολιτικής και μετονομασία του σε Υπουργείο

Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας, μετατροπή του Υπουργείου

Μακεδονίας - Θράκης σε Γενική Γραμματεία Μακεδονίας - Θράκης και υπαγωγή στο

Υπουργείο Εσωτερικών της Γενικής Γραμματείας Μακεδονίας - Θράκης και της Γενικής Γραμματείας Αιγαίου και Νησιωτικής Πολιτικής" (Φ.Ε.Κ. 213/Α/2009).

7. Το Π.Δ 187/09 "Διορισμός Υπουργών και Υφυπουργών" (Φ.Ε.Κ. 214/Α/2009).

8. Το Π.Δ 189/09 "Καθορισμός και ανακατανομή αρμοδιοτήτων των Υπουργείων"

(Φ.Ε.Κ. 221/Α/2009).

9. Τον Ν. 3728/2008 "Υπηρεσία Εποπτείας Αγοράς και άλλες διατάξεις" (Φ.Ε.Κ.

258/Α/08) και ειδικότερα τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 26.

10. Την με αριθμό πρωτ. Α2-8092/31-12-2008 απόφαση του Υπουργείου Ανάπτυξης

(Φ.Ε.Κ. 2709/Β/31-12-2008) περί "ειδικότερων ρυθμίσεων σχετικά με την επιβολή

Κανόνων Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών συναλλαγών, σύμφωνα με τον Ν. 3728/2008 (Φ.Ε.Κ. 258 Α')".

11. Την με αριθμό πρωτ. Β1/4733/09-07-2009 διαπιστωτική πράξη (Φ.Ε.Κ. 1463/Β/20-07-2009) περί Εναρξη λειτουργίας της Υπηρεσίας Εποπτείας Αγοράς

σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3728/2008 (Φ.Ε.Κ. 258 Α').

12. Το γεγονός ότι από τις διατάξεις της παρούσας δεν προκύπτει δαπάνη εις βάρος του κρατικού προϋπολογισμού, αποφασίζουμε:

Άρθρο 1

Το άρθρο 8 της με αριθμ. πρωτ. Α2-8092/31-12-2008 απόφασης (Φ.Ε.Κ. 2709/Β/31-12-2008), αντικαθίσταται ως ακολούθως:

"Άρθρο 8"

Καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών

Οι υπόχρεες εταιρίες της παραγράφου 1 του άρθρου 1, υποχρεούνται να

υποβάλλουν στην Δ/ση Κοστολόγησης και Έρευνας Αγοράς της Υπηρεσίας Εποπτείας

Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου του Υπουργείου "Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας", εντός 4 μηνών και 15 ημερών από τη λήξη της διαχειριστικής τους χρήσης, κατάσταση στην οποία εμφανίζονται τα στοιχεία

κάθε μίας από τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους, τις οποίες πραγματοποίησαν μέσα στη χρήση και πιο συγκεκριμένα:

- α. Το αντικείμενο κάθε συμφωνίας (π.χ. πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, δάνειο, παραχώρηση χρήσης δικαιωμάτων κλπ.).
- β. Τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου (επωνυμία, έδρα, αριθμός φορολογικού μητρώου).
- γ. Ο τρόπος (ιδιωτικό έγγραφο, συμβολαιογραφικό, προφορική συμφωνία) και η ημερομηνία κατάρτισης κάθε συμφωνίας.
- δ. Η αξία (ύψος) της συναλλαγής.
- ε. Όλες οι ενδοομιλικές παραδόσεις αγαθών που τιμολογούνται από τρίτα μέρη (τριγωνικές συναλλαγές).

Υπόδειγμα κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών παρατίθεται στο Παράρτημα II

της με αριθμ. πρωτ. Α2-8092/31-12-2008 απόφασης".

Άρθρο 2

Η απόφαση αυτή τίθεται σε ισχύ σε όλη τη Χώρα από τη δημοσίευση της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

90/436/ΕΟΚ: Σύμβαση για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων

Σύμβαση για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων - Τελική πράξη - Κοινές δηλώσεις - Μονομερείς δηλώσεις

ΤΑ ΥΨΗΛΑ ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΑ ΜΕΡΗ ΣΤΗ ΣΥΝΘΗΚΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΙΔΡΥΣΗ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ,

ΕΠΙΘΥΜΩΝΤΑΣ να θέσουν σε εφαρμογή το άρθρο 220 της συνθήκης, σύμφωνα με το οποίο έχουν αναλάβει τη δέσμευση να αρχίσουν διαπραγματεύσεις για να εξασφαλίσουν, προς όφελος των κατοίκων τους, την εξάλειψη της διπλής φορολογίας,

ΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΣ ΥΠΟΨΗ τη σημασία της εξάλειψης της διπλής φορολογίας στην περίπτωση διόρθωσης των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων,

ΑΠΟΦΑΣΙΣΑΝ να συνάψουν την παρούσα σύμβαση και όρισαν προς το σκοπό αυτό ως πληρεξουσίους:

Η ΑΥΤΟΥ ΜΕΓΑΛΕΙΟΤΗΣ Ο ΒΑΣΙΛΕΥΣ ΤΩΝ ΒΕΛΓΩΝ:

Philippe de SCHOUTHEETE de Tervarent,

Πρέσβυς-

Η ΑΥΤΗΣ ΜΕΓΑΛΕΙΟΤΗΣ Η ΒΑΣΙΛΙΣΣΑ ΤΗΣ ΔΑΝΙΑΣ:

Niels HELVEG PETERSEN,

Υπουργός Εθνικής Οικονομίας-

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΤΗΣ ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ:

Theo WAIGEL,

Ομοσπονδιακός Υπουργός Οικονομικών,

Juergen TRUMPF,

Πρέσβυς-

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ:

Ιωάννης ΠΑΛΑΙΟΚΡΑΣΣΑΣ,

Υπουργός Οικονομικών-

Η ΑΥΤΟΥ ΜΕΓΑΛΕΙΟΤΗΣ Ο ΒΑΣΙΛΕΥΣ ΤΗΣ ΙΣΠΑΝΙΑΣ:

Carlos SOLCHAGA CATALAN,

Υπουργός Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών-

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΓΑΛΛΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ:

Jean VIDAL,

Πρέσβυς-

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΙΡΛΑΝΔΙΑΣ:

Albert REYNOLDS,

Υπουργός Οικονομικών

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΙΤΑΛΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ:

Stefano DE LUCA,

Υφυπουργός Οικονομικών-

Η ΑΥΤΟΥ ΒΑΣΙΛΙΚΗ ΥΨΗΛΟΤΗΣ Ο ΜΕΓΑΛΟΣ ΔΟΥΚΑΣ ΤΟΥ
ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟΥ:

Jean-Claude JUNKER,

Υπουργός Προϋπολογισμού, Υπουργός Οικονομικών,

Υπουργός Εργασίας-

Η ΑΥΤΗΣ ΜΕΓΑΛΕΙΟΤΗΣ Η ΒΑΣΙΛΙΣΣΑ ΤΩΝ ΚΑΤΩ ΧΩΡΩΝ:

P. C. NIEMAN,

Πρέσβυς-

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ:

Miguel BELEZA,

Υπουργός Οικονομικών-

Η ΑΥΤΗΣ ΜΕΓΑΛΕΙΟΤΗΣ Η ΒΑΣΙΛΙΣΣΑ ΤΟΥ ΗΝΩΜΕΝΟΥ ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ ΤΗΣ
ΜΕΓΑΛΗΣ ΒΡΕΤΑΝΙΑΣ ΚΑΙ ΒΟΡΕΙΑΣ ΙΡΛΑΝΔΙΑΣ:

David H. A. HANNAY KCMG,

Πρέσβυς,

ΟΙ ΟΠΟΙΟΙ, συνελθόντες στο πλαίσιο του Συμβουλίου, και μετά την ανταλλαγή
των πληρεξουσίων εγγράφων τους, που βρέθηκαν εντάξει,

ΣΥΜΦΩΝΗΣΑΝ ΤΑ ΕΞΗΣ:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ

Άρθρο 1

1. Η παρούσα σύμβαση εφαρμόζεται όταν, για φορολογικούς σκοπούς, τα κέρδη που περιλαμβάνονται στα κέρδη μιας επιχείρησης ενός συμβαλλόμενου κράτους συμπεριλαμβάνονται ή είναι πιθανόν να συμπεριληφθούν και στα κέρδη μιας επιχείρησης άλλου συμβαλλόμενου κράτους, λόγω του γεγονότος ότι οι αρχές που αναφέρονται στο άρθρο 4 και εφαρμόζονται είτε άμεσα είτε σε αντίστοιχες διατάξεις της νομοθεσίας του συγκεκριμένου κράτους δεν τηρήθηκαν.

2. Για την εφαρμογή της παρούσης σύμβασης, μια μόνιμη εγκατάσταση επιχείρησης συμβαλλόμενου κράτους η οποία ευρίσκεται σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος θεωρείται ως επιχείρηση του κράτους στο οποίο ευρίσκεται.

3. Η παράγραφος 1 εφαρμόζεται επίσης και όταν κάποια από τις σχετικές επιχειρήσεις είχε ζημιές αντί κερδών.

Άρθρο 2

1. Η παρούσα σύμβαση εφαρμόζεται στους φόρους εισοδήματος.

2. Οι φόροι στους οποίους εφαρμόζεται η παρούσα σύμβαση είναι, συγκεκριμένα, οι εξής:

α) στο Βέλγιο:

- impot des personnes physiques/personenbelasting,
- impot des societes/vennootschapsbelasting,
- impot des personnes morales/rechtspersonenbelasting,
- impot des non-residents/belasting der niet-verblijfhouders,
- taxe communale et taxe d'agglomeration additionnelles a l'impot des personnes physiques/aanvullende gemeentebelasting en agglomeratiebelasting op de personenbelasting-

β)στη Δανία:

- selskabsskat,
- indkomstskat til staten,
- kommunal indkomstskat,
- amtskommunal indkomstskat,
- saerlig indkomstskat,
- kirkeskat,
- udbytteskat,
- renteskat,
- royaltyskat,
- frigorelsesafgift-

γ)στη Γερμανία:

- Einkommensteuer,
- Koerperschaftsteuer,
- Gewerbesteuer, εφόσον τη βάση υπολογισμού του φόρου αυτού αποτελούν τα κέρδη χρήσεως-

δ)στην Ελλάδα:

- φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων,
- φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων,
- εισφορά υπέρ των επιχειρήσεων ύδρευσης και αποχέτευσης-

ε)στην Ισπανία:

- impuesto sobre la renta de las personas físicas,
- impuesto sobre sociedades-

στ)στην Γαλλία:

- impot sur le revenu,
- impot sur les societes-

ζ)στην Ιρλανδία:

- income tax,
- corporation tax-

η)στην Ιταλία:

- imposta sul reddito delle persone fisiche,
- imposta sul reddito delle persone giuridiche,
- imposta locale sui redditi-

θ)στο Λουξεμβούργο:

- impot sur le revenu des personnes physiques,
- impot sur le revenu des collectivites,
- impot commercial, εφόσον τη βάση υπολογισμού του φόρου αυτού αποτελούν τα κέρδη χρήσεως-

ι)στις Κάτω Χώρες:

- inkomstenbelasting,
- vennootschapsbelasting-

κ)στην Πορτογαλία:

- imposto sobre o rendimento das pessoas singulares,
- imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas,
- derrama para os municipios sobre o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas-

λ)στο Ηνωμένο Βασίλειο:

- income tax,
- corporation tax.

3. Η παρούσα σύμβαση εφαρμόζεται επίσης στους πανομοιότυπους ή ανάλογους φόρους που ενδέχεται να θεσπιστούν μετά την ημερομηνία υπογραφής της, οι οποίοι θα προσετίθεντο ή θα αντικαταθιστούσαν τους σημερινούς φόρους. Οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλομένων κρατών αλληλοενημερώνονται όσον αφορά τις τροποποιήσεις που επέρχονται στις αντίστοιχες εθνικές νομοθεσίες τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ II

ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Τμήμα 1

Ορισμοί

Άρθρο 3

1. Κατά την έννοια της παρούσας σύμβασης ο όρος "αρμόδια αρχή" αναφέρεται στις κατωτέρω αρχές:

- στο Βέλγιο:

le Ministre des Finances ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του

le Minister von Financien ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

- στη Δανία:

Skatteministeren ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

- στη Γερμανία:

Der Bundesminister der Finanzen ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

- στην Ελλάδα:

Στον Υπουργό των Οικονομικών ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

- στην Ισπανία:

El Ministro de Economia y Hacienda ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

- στη Γαλλία:

Le Ministre charge du Budget ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

- στην Ιρλανδία:

The Revenue Commissioners ή σε εξουσιοδοτημένους εκπρόσωπους τους,

- στην Ιταλία:

Il Ministro delle Finanze ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

- στο Λουξεμβούργο:

Le Ministre des Finances ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

- στις Κάτω Χώρες:

De Minister von Financien ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

- στην Πορτογαλία:

O Ministro das Financas ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του,

- στο Ηνωμένο Βασίλειο:

The Commissioners of Inland Revenue ή σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του.

2. Εκτός αν από τα συμφραζόμενα προκύπτει άλλως, οι όροι εκείνοι οι οποίοι δεν ορίζονται στην παρούσα σύμβαση έχουν την ίδια έννοια όπως και στο κείμενο της σύμβασης που έχει συναφθεί μεταξύ των ενδιαφερομένων κρατών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Τμήμα 2

Αρχές που εφαρμόζονται στην περίπτωση διόρθωσης των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων και καταλογισμού κερδών σε μόνιμη εγκατάσταση

Άρθρο 4

Η εφαρμογή της παρούσας σύμβασης διέπεται από τις ακόλουθες αρχές:

1. Όταν:

α) μια επιχείρηση ενός συμβαλλόμενου κράτους συμμετέχει αμέσως ή εμμέσως στη διοίκηση, στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο μιας επιχείρησης ενός άλλου συμβαλλόμενου κράτους ή

β) τα ίδια πρόσωπα συμμετέχουν αμέσως ή εμμέσως στη διοίκηση, στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο μιας επιχείρησης ενός συμβαλλόμενου κράτους και μιας επιχείρησης ενός άλλου συμβαλλόμενου κράτους και, σε καθεμία από τις ανωτέρω περιπτώσεις, επικρατούν ή επιβάλλονται, στις εμπορικές ή οικονομικές τους σχέσεις, όροι διαφορετικοί από εκείνους ή που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από μία των επιχειρήσεων αυτών αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν εξαιτίας των ανωτέρω όρων, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής.

2. Όταν μια επιχείρηση ενός συμβαλλόμενου κράτους ασκεί τη δραστηριότητά της σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται στο έδαφος αυτού του άλλου συμβαλλόμενου κράτους, καταλογίζονται στη μόνιμη αυτή εγκατάσταση τα κέρδη τα οποία θα είχε κανονικά πραγματοποιήσει εάν αποτελούσε ξεχωριστή επιχείρηση, ανέπτυξε δραστηριότητες πανομοιότυπες ή ανάλογες υπό συνθήκες πανομοιότυπες ή ανάλογες και συνεργαζόταν τελείως ανεξάρτητα με την επιχείρηση της οποίας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση.

Άρθρο 5

Όταν ένα συμβαλλόμενο κράτος προτίθεται να διορθώσει τα κέρδη μιας επιχείρησης, κατ' εφαρμογή των αρχών που αναφέρονται στο άρθρο 4, ενημερώνει εγκαίρως την επιχείρηση για την πρόθεσή του και της παρέχει τη δυνατότητα να ενημερώσει την άλλη επιχείρηση, ούτως ώστε να μπορέσει και αυτή να ενημερώσει με τη σειρά της το άλλο συμβαλλόμενο κράτος. Ωστόσο, το συμβαλλόμενο κράτος που παρέχει τέτοιες πληροφορίες δεν πρέπει να παρεμποδίζεται να πραγματοποιήσει την προβλεπόμενη διόρθωση. Αν, μετά την ανακοίνωση των σχετικών πληροφοριών, οι δύο επιχειρήσεις και το άλλο συμβαλλόμενο κράτος δεχθούν τη διόρθωση, τα άρθρα 6 και 7 δεν εφαρμόζονται.

Τμήμα 3

Διαδικασία φιλικού διακανονισμού και διαιτητική διαιτησία

Άρθρο 6

1. Όταν, σε μία από τις περιπτώσεις που εφαρμόζεται η παρούσα σύμβαση δυνάμει του άρθρου 1, μια επιχείρηση κρίνει ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση οι αρχές που αναφέρονται στο άρθρο 4 δεν έχουν τηρηθεί, μπορεί, ανεξάρτητα από τα μέσα θεραπείας που προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο των ενδιαφερομένων συμβαλλόμενων κρατών, να υποβάλλει την υπόθεσή της στην αρμόδια αρχή του συμβαλλόμενου κράτους του οποίου είναι κάτοικος ή στο οποίο ευρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή της. Η υπόθεση πρέπει να υποβληθεί σε τρία χρόνια από την πρώτη κοινοποίηση του μέτρου το οποίο συνεπάγεται ή ενδέχεται να συνεπάγεται διπλή φορολογία κατά την έννοια του άρθρου 1.

Η επιχείρηση ενημερώνει ταυτόχρονα την αρμόδια αρχή κάθε άλλου συμβαλλόμενου κράτους που μπορεί να αφορά η υπόθεση. Στη συνέχεια, η αρμόδια αρχή ενημερώνει αμέσως τις αρμόδιες αρχές των άλλων αυτών συμβαλλόμενων κρατών.

2. Η αρμόδια αρχή προσπαθεί, εάν η ένσταση της φαίνεται βάσιμη και αδυνατεί να δώσει η ίδια ικανοποιητική λύση, να επιλύσει το θέμα με φιλικό διακανονισμό με την αρμόδια αρχή κάθε άλλου ενδιαφερόμενου συμβαλλόμενου κράτους, ούτως ώστε να αποφευχθεί η διπλή φορολογία, βάσει των αρχών που αναφέρονται στο άρθρο 4. Ο διακανονισμός εφαρμόζεται ανεξαρτήτως των προθεσμιών που προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο των οικείων συμβαλλόμενων κρατών.

Άρθρο 7

1. Εάν οι ενδιαφερόμενες αρμόδιες αρχές δεν καταλήξουν σε συμφωνία για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, εντός προθεσμίας δύο ετών από την πρώτη υποβολή της υπόθεσης σε μια από τις αρμόδιες αρχές βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 παράγραφος 1, συγκροτούν μια συμβουλευτική επιτροπή την οποία επιφορτίζουν να γνωμοδοτήσει σχετικά με τον τρόπο εξάλειψης της εν λόγω διπλής φορολογίας.

Οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιήσουν τα μέσα θεραπείας που προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο των ενδιαφερόμενων συμβαλλόμενων κρατών. Όμως, όταν ένα δικαστήριο έχει επιληφθεί της υπόθεσης, η διετής προθεσμία του πρώτου εδαφίου αρχίζει από την ημερομηνία κατά την οποία κατέστη οριστική η απόφαση που ελήφθη κατά τον τελευταίο βαθμό δικαιοδοσίας, στα πλαίσια αυτών των εθνικών μέσων θεραπείας.

2. Το γεγονός ότι η υπόθεση φέρεται ενώπιον της συμβουλευτικής επιτροπής δεν εμποδίζει ένα συμβαλλόμενο κράτος να κινήσει, ή να συνεχίσει, για την ίδια υπόθεση, δικαστική δίωξη ή διαδικασίες που επιδιώκουν την επιβολή διοικητικών κυρώσεων.

3. Στην περίπτωση που η εθνική νομοθεσία ενός συμβαλλόμενου κράτους δεν επιτρέπει στις αρμόδιες αρχές να παρεκκλίνουν από τις αποφάσεις των δικαστικών τους αρχών, η παράγραφος 1 εφαρμόζεται μόνον εάν η συνδεδεμένη επιχείρηση του κράτους αυτού άφησε να παρέλθει η προθεσμία άσκησης προσφυγής ή παραιτήθηκε αυτής της προσφυγής πριν από την έκδοση της απόφασης. Η διάταξη αυτή δεν θίγει την προσφυγή, εφόσον η προσφυγή αφορά στοιχεία άλλα από τα προβλεπόμενα στο άρθρο 6.

4. Οι αρμόδιες αρχές μπορούν να συμφωνήσουν παρέκκλιση από τις προθεσμίες που αναφέρονται στην παράγραφο 1, εφόσον συμφωνήσουν και οι ενδιαφερόμενες συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

5. Στο μέτρο που οι παράγραφοι 1 έως 4 δεν εφαρμόζονται, δεν θίγονται τα δικαιώματα καθεμίας των συνδεδεμένων επιχειρήσεων όπως προβλέπονται από το άρθρο 6.

Άρθρο 8

1. Η αρμόδια αρχή ενός συμβαλλόμενου κράτους δεν υποχρεούται να κινηθεί τη διαδικασία φιλικού διακανονισμού ή να συστήσει τη συμβουλευτική επιτροπή του άρθρου 7 όταν έχει κριθεί οριστικά, μέσω δικαστικής ή διοικητικής διαδικασίας, ότι μία από τις επιχειρήσεις τις οποίες αφορούν πράξεις που προβλέπουν διόρθωση των κερδών βάσει του άρθρου 4 φέρει την ευθύνη σοβαρών παραβάσεων.

2. Όταν μια δικαστική ή διοικητική διαδικασία, που επιδιώκει να διαπιστώσει εάν μία από τις εν λόγω επιχειρήσεις τις οποίες αφορούν πράξεις που προβλέπουν διόρθωση των κερδών βάσει του άρθρου 4 φέρει την ευθύνη σοβαρών παραβάσεων, διεξάγεται παράλληλα με μία από τις διαδικασίες που αναφέρονται στα άρθρα 6 και 7, οι αρμόδιες αρχές μπορούν να αναστείλουν τις τελευταίες αυτές διαδικασίες μέχρι να ολοκληρωθεί η σχετική δικαστική ή διοικητική διαδικασία.

Άρθρο 9

1. Η συμβουλευτική επιτροπή που αναφέρεται στο άρθρο 7 παράγραφος 1 περιλαμβάνει, εκτός του προέδρου:

- δύο αντιπροσώπους κάθε ενδιαφερόμενης αρμόδιας αρχής- κατόπιν συμφωνίας μεταξύ αρμοδίων αρχών ο αριθμός αυτός μπορεί να μειωθεί σε έναν,

- άρτιο αριθμό ανεξάρτητων προσωπικοτήτων που διορίζονται από κοινού, βάσει του καταλόγου προσωπικοτήτων που προβλέπεται στην παράγραφο 4 ή, ελλείψει συμφωνίας, με κλήρωση που διενεργούν οι ενδιαφερόμενες αρμόδιες αρχές.

2. Σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις περί διορισμού των ανεξάρτητων προσωπικοτήτων, και ταυτόχρονα με το διορισμό αυτό, διορίζεται και ένας αναπληρωτής για καθεμία από αυτές, για την περίπτωση κατά την οποία οι ανεξάρτητες προσωπικότητες κωλύονται να εκπληρώσουν τα καθήκοντά τους.

3. Σε περίπτωση κλήρωσης, κάθε αρμόδια αρχή μπορεί να ζητήσει την εξαίρεση οποιασδήποτε ανεξάρτητης προσωπικότητας εφόσον συντρέχει μία από τις περιπτώσεις που έχουν συμφωνηθεί εκ των προτέρων μεταξύ των ενδιαφερομένων αρμοδίων αρχών, καθώς και μία από τις εξής περιπτώσεις:

- η προσωπικότητα αυτή ανήκει σε μία από τις οικείες φορολογικές διοικήσεις ή ασκεί καθήκοντα για λογαριασμό μιας από αυτές,

- κατέχει ή κατείχε σημαντική συμμετοχή σε μία ή σε καθεμία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή είναι, ή υπήρξε, υπάλληλος ή σύμβουλος τους,

- δεν παρέχει επαρκείς αντικειμενικότητες για τη ρύθμισή της ή των υπό κρίση υποθέσεων.

4. Ο κατάλογος των ανεξάρτητων προσωπικοτήτων περιλαμβάνει το σύνολο των ανεξάρτητων προσωπικοτήτων που ορίζονται από τα συμβαλλόμενα κράτη. Προς το σκοπό αυτό, κάθε συμβαλλόμενο κράτος ορίζει πέντε πρόσωπα και ενημερώνει σχετικά τον Γενικό Γραμματέα του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Τα πρόσωπα αυτά πρέπει να είναι υπήκοοι συμβαλλόμενου κράτους και να κατοικούν στα όρια του εδάφους στο οποίο εφαρμόζεται η παρούσα συνθήκη. Πρέπει να διαθέτουν επαγγελματική επάρκεια και ανεξαρτησία.

Τα συμβαλλόμενα κράτη μπορούν να τροποποιήσουν τον κατάλογο του πρώτου εδαφίου ενημερώνοντας αμέσως τον Γενικό Γραμματέα του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

5. Οι αντιπρόσωποι και οι ανεξάρτητες προσωπικότητες που ορίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 εκλέγουν πρόεδρο, βάσει του καταλόγου που αναφέρεται στην παράγραφο 4, με την επιφύλαξη του δικαιώματος της κάθε ενδιαφερόμενης αρμόδιας αρχής να ζητήσει την εξαίρεση της εκλεγόμενης με τον τρόπο αυτό προσωπικότητας, εφόσον συντρέχει μία από τις περιπτώσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 3.

Ο πρόεδρος πρέπει να συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για την άσκηση, στη χώρα του, ανώτατου δικαστικού λειτουργήματος ή να είναι νομομαθής εγνωσμένων ικανοτήτων.

6. Τα μέλη της συμβουλευτικής επιτροπής υποχρεούνται να τηρούν το απόρρητο για κάθε στοιχείο το οποίο πληροφορούνται στα πλαίσια της διαδικασίας. Τα συμβαλλόμενα κράτη λαμβάνουν τα ενδεδειγμένα μέτρα για την καταστολή οποιασδήποτε παράβασης της υποχρέωσης τήρησης του απορρήτου. Ανακοινώνουν χωρίς καθυστέρηση τα μέτρα που έλαβαν στην Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, η οποία τα γνωστοποιεί στα άλλα συμβαλλόμενα κράτη.

7. Τα συμβαλλόμενα κράτη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα ώστε η συμβουλευτική επιτροπή να μπορεί να συνεδριάζει αμέσως μόλις της υποβληθεί η υπόθεση.

Άρθρο 10

1. Για τις ανάγκες της διαδικασίας του άρθρου 7, οι ενδιαφερόμενες συνδεδεμένες επιχειρήσεις μπορούν να παράσχουν στην επιτροπή όλες τις πληροφορίες, τα αποδεικτικά μέσα ή τα έγγραφα που τους φαίνονται χρήσιμα για τη λήψη απόφασης. Οι επιχειρήσεις και οι αρμόδιες αρχές των ενδιαφερόμενων συμβαλλόμενων κρατών υποχρεούνται να ανταποκρίνονται σε κάθε αίτημα της συμβουλευτικής επιτροπής όσον αφορά την παροχή πληροφοριών, αποδεικτικών μέσων ή εγγράφων. Πάντως, αυτό δεν μπορεί να επιβάλλει στις αρμόδιες αρχές του ενδιαφερόμενου κράτους την υποχρέωση:

α) να λαμβάνουν διοικητικά μέτρα κατά παρέκκλιση της εθνικής νομοθεσίας τους ή της συνήθους διοικητικής τους πρακτικής,

β) να παρέχουν πληροφορίες οι οποίες δεν θα μπορούσαν να δοθούν βάσει της εθνικής τους νομοθεσίας ή της συνήθους διοικητικής τους πρακτικής,

γ) να παρέχουν πληροφορίες που θα αποκάλυπταν εμπορικά, βιομηχανικά ή επαγγελματικά μυστικά, ή παραγωγική διαδικασία, ή πληροφορίες των οποίων η κοινολόγηση θα ήταν αντίθετη προς τη δημόσια τάξη.

2. Καθεμία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις μπορεί, εφόσον το ζητήσει, να εκθέσει τις απόψεις της ή να αντιπροσωπευθεί ενώπιον της συμβουλευτικής επιτροπής. Εάν το ζητήσει η επιτροπή αυτή, καθεμία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις υποχρεούται να παραστεί ή να αντιπροσωπευθεί ενώπιόν της.

Άρθρο 11

1. Η συμβουλευτική επιτροπή του άρθρου 7 γνωμοδοτεί εντός προθεσμίας έξι μηνών από την ημερομηνία κατά την οποία της υπεβλήθη η υπόθεση.

Η συμβουλευτική επιτροπή οφείλει να βασίσει τη γνώμη της στις διατάξεις του άρθρου 4.

2. Η συμβουλευτική επιτροπή εκφέρει τη γνώμη της με απλή πλειοψηφία των μελών της. Οι ενδιαφερόμενες αρμόδιες αρχές μπορούν να συμφωνήσουν συμπληρωματικούς διαδικαστικούς κανόνες.

3. Τα έξοδα της διαδικασίας της συμβουλευτικής επιτροπής, εκτός των εξόδων στα οποία προβαίνουν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κατανέμονται εξίσου μεταξύ των ενδιαφερομένων συμβαλλομένων κρατών.

Άρθρο 12

1. Οι αρμόδιες αρχές που είναι διάδικοι στα πλαίσια της διαδικασίας του άρθρου 7 λαμβάνουν, κατόπιν κοινής συμφωνίας και βάσει των διατάξεων του άρθρου 4, απόφαση που εξασφαλίζει την εξάλειψη της διπλής φορολογίας εντός προθεσμίας έξι μηνών από την ημερομηνία κατά την οποία γνωμοδότησε η συμβουλευτική επιτροπή.

Οι αρμόδιες αρχές μπορούν να λάβουν απόφαση που αποκλίνει από τη γνώμη της Επιτροπής. Εάν δεν καταλήξουν σε σχετική συμφωνία, υποχρεούνται να συμμορφωθούν με τη γνώμη αυτή.

2. Οι αρμόδιες αρχές μπορούν να συμφωνήσουν τη δημοσίευση της απόφασης που αναφέρεται στην παράγραφο 1, υπό την προϋπόθεση ότι συμφωνούν και οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις.

Άρθρο 13

Ο οριστικός χαρακτήρας των αποφάσεων που λαμβάνουν τα συμβαλλόμενα κράτη, όσον αφορά τη φορολογία των κερδών που προέρχονται από συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, δεν εμποδίζει την προσφυγή στις διαδικασίες που αναφέρονται στα άρθρα 6 και 7.

Άρθρο 14

Για την εφαρμογή της παρούσας σύμβασης, η διπλή φορολογία των κερδών θεωρείται ότι έχει εξαλειφθεί:

α) εάν τα κέρδη έχουν συμπεριληφθεί στον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών σε ένα μόνον κράτος ή

β) εάν το ποσό του φόρου που επιβάλλεται στα κέρδη αυτά σε ένα κράτος μειώνεται κατά ποσό ίσο προς το φόρο που τους έχει επιβληθεί στο άλλο κράτος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ III

ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 15

Η παρούσα σύμβαση δεν θίγει ευρύτερες υποχρεώσεις όσον αφορά την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περιπτώσεις διόρθωσης κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, οι οποίες ενδέχεται να απορρέουν από άλλες συμβάσεις στις οποίες συμμετέχουν ή πρόκειται να συμμετάσχουν τα συμβαλλόμενα κράτη, ή από το εθνικό δίκαιο των κρατών αυτών.

Άρθρο 16

1. Το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της παρούσας σύμβασης αντιστοιχεί στο πεδίο εφαρμογής που ορίζεται στο άρθρο 227 παράγραφος 1 της συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, με την επιφύλαξη της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.

2. Η παρούσα σύμβαση δεν έχει εφαρμογή:

- στα γαλλικά εδάφη που αναφέρονται στο παράρτημα IV της συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας,
- στις νήσους Φερόε και στη Γροιλανδία.

Άρθρο 17

Η παρούσα σύμβαση θα κυρωθεί από τα συμβαλλόμενα κράτη. Τα έγγραφα επικυρώσεως κατατίθενται στον Γενικό Γραμματέα του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Άρθρο 18

Η παρούσα σύμβαση θα τίθεται σε ισχύ την πρώτη ημέρα του τρίτου μηνός που ακολουθεί την κατάθεση του εγγράφου επικυρώσεως του υπογράφοντος κράτους το οποίο θα προβεί τελευταίο στη διατύπωση αυτή. Η σύμβαση εφαρμόζεται στις διαδικασίες τις προβλεπόμενες στο άρθρο 6 παράγραφος 1 οι οποίες θα κινηθούν μετά την ημερομηνία αυτή.

Άρθρο 19

Ο Γενικός Γραμματέας του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ενημερώνει τα υπογράφοντα κράτη όσον αφορά:

- α) την κατάθεση κάθε εγγράφου επικυρώσεως,
- β) την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας σύμβασης,

γ) τον κατάλογο των ανεξάρτητων προσωπικοτήτων που διορίζονται από τα συμβαλλόμενα κράτη, καθώς και τις τροποποιήσεις του καταλόγου αυτού, που προβλέπονται στο άρθρο 9 παράγραφος 4.

Άρθρο 20

Η διάρκεια ισχύος της παρούσης σύμβασης ορίζεται σε πέντε έτη. Ίεξι μήνες πριν από την παρέλευση της πενταετίας, τα συμβαλλόμενα κράτη θα συνέλθουν για να αποφασίσουν την παράταση της ισχύος της παρούσας σύμβασης και κάθε άλλο σχετικό μέτρο που θα πρέπει ενδεχομένως να ληφθεί.

Άρθρο 21

Κάθε συμβαλλόμενο κράτος μπορεί να ζητήσει οποτεδήποτε την αναθεώρηση της παρούσας σύμβασης. Στην περίπτωση αυτή συγκαλείται αναθεωρητική διάσκεψη από τον Πρόεδρο του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Άρθρο 22

Η παρούσα σύμβαση συντάσσεται σε ένα μόνον αντίτυπο στην αγγλική, γαλλική, γερμανική, δανική, ελληνική, ιρλανδική, ισπανική, ιταλική, ολλανδική και πορτογαλική γλώσσα, και τα δέκα κείμενα είναι εξίσου αυθεντικά. Κατατίθεται στο αρχείο της Γενικής Γραμματείας του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Ο Γενικός Γραμματέας διαβιβάζει επικυρωμένο αντίγραφο στην κυβέρνηση καθενός από τα υπογράφοντα κράτη.

ΤΕΛΙΚΗ ΠΡΑΞΗ

ΟΙ ΠΛΗΡΕΞΟΥΣΙΟΙ ΤΩΝ ΥΨΗΛΩΝ ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ,

συνελθόντες στις Βρυξέλλες, στις εικόσι έξι Ιουλίου χίλια εννιακόσια ενενήντα, για την υπογραφή της συμφωνίας για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, κατά τη στιγμή της υπογραφής της συμβάσεως αυτής:

α) υιοθέτησαν τις ακόλουθες κοινές δηλώσεις, οι οποίες επισυνάπτονται στην παρούσα τελική πράξη:

- δήλωση σχετική με το άρθρο 4 σημείο 1,
- δήλωση σχετική με το άρθρο 9 παράγραφος 6,
- δήλωση σχετική με το άρθρο 13,

β) έλαβαν υπό σημείωση τις ακόλουθες μονομερείς δηλώσεις οι οποίες επισυνάπτονται στην παρούσα τελική πράξη:

- δήλωση της Γαλλίας και του Ηνωμένου Βασιλείου σχετικά με το άρθρο 7,
- κατ' ιδίαν δηλώσεις των συμβαλλομένων κρατών σχετικά με το άρθρο 8,

- δήλωση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας σχετικά με το άρθρο 16.

ΚΟΙΝΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ

Δήλωση σχετικά με το άρθρο 4 σημείο 1

Οι διατάξεις του άρθρου 4 σημείο 1 καλύπτουν τόσο την περίπτωση μιας πράξης που διενεργείται απ' ευθείας μεταξύ δύο επιχειρήσεων νομικά ανεξάρτητων όσο και την περίπτωση μιας πράξης που διενεργείται μεταξύ μιας από τις επιχειρήσεις αυτές και της μόνιμης εγκατάστασης της άλλης επιχείρησης σε τρίτο συμβαλλόμενο κράτος.

Δήλωση σχετικά με το άρθρο 9 παράγραφος 6

Τα κράτη μέλη διατηρούν κάθε ελευθερία όσον αφορά τη φύση και την έκταση των κατάλληλων μέτρων κολασμού κάθε παράβασης της υποχρέωσης τήρησης του απορρήτου.

Δήλωση σχετικά με το άρθρο 13

Σε περίπτωση που, σε ένα ή περισσότερα ενδιαφερόμενα συμβαλλόμενα κράτη οι αποφάσεις που αφορούν τις φορολογίες οι οποίες αποτελούν το αντικείμενο των διαδικασιών των άρθρων 6 και 7 τροποποιηθούν μετά τη λήξη της διαδικασίας του άρθρου 6, ή μετά την απόφαση που προβλέπεται στο άρθρο 12 και με τον τρόπο αυτό προκύψει διπλή φορολογία κατά την έννοια του άρθρου 1, αφού ληφθεί υπόψη το αποτέλεσμα αυτής της διαδικασίας ή αυτής της απόφασης, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 6 και 7.

ΜΟΝΟΜΕΡΕΙΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ

Δήλωση σχετικά με το άρθρο 7

Η Γαλλία και το Ηνωμένο Βασίλειο δηλώνουν ότι θα εφαρμόσουν τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3.

Κατ' ιδίαν δηλώσεις των κρατών μελών σχετικά με το άρθρο 8

Βέλγιο

Ως "σοβαρή παράβαση" νοείται η επισύρουσα ποινικές ή διοικητικές κυρώσεις σε περίπτωση:

- είτε αδικήματος του κοινού δικαίου το οποίο διαπράττεται με σκοπό τη φοροαπάτη,
- είτε παραβάσεως των διατάξεων του κώδικα φορολογίας εισοδήματος ή των εκτελεστικών του διαταγμάτων, η οποία διαπράττεται με πρόθεση απάτης ή βλάβης.

Δανία

Η έννοια της "σοβαρής παράβασης" αναφέρεται σε εκ προθέσεως παράβαση των διατάξεων του ποινικού δικαίου ή της ειδικής νομοθεσίας σε περιπτώσεις που δεν μπορούν να ρυθμιστούν διά της διοικητικής οδού.

Οι περιπτώσεις παραβάσεως των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας μπορούν κατά κανόνα να ρυθμιστούν δια της διοικητικής οδού εφόσον εκτιμάται ότι η παράβαση δεν συνεπάγεται ποινή ανώτερη του προστίμου.

Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας

Ως "σοβαρή παράβαση" θεωρείται κάθε πράξη αντίθετη προς τους φορολογικούς νόμους η οποία επισύρει στερητική της ελευθερίας ποινή, χρηματική ποινή ή διοικητικό πρόστιμο.

Ελλάδα

Σύμφωνα με την ελληνική φορολογική νομοθεσία, μια επιχείρηση φέρει την ευθύνη "σοβαρής παράβασης":

1. Όταν δεν υποβάλλει δηλώσεις ή υποβάλλει ανακριβείς δηλώσεις για φόρους, τέλη ή εισφορές που σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις υποχρεούνται να παρακρατεί και να αποδίδει στο Δημόσιο ή για το φόρο προστιθέμενης αξίας ή για το φόρο κύκλου εργασιών ή την ειδική εισφορά ειδών πολυτελείας, εφόσον το συνολικό ποσό των παραπάνω φόρων, τελών και εισφορών που είχε υποχρέωση να δηλώσει και να αποδώσει στο Δημόσιο, από συναλλαγές ή άλλες πράξεις που πραγματοποιήθηκαν σε διάστημα ενός ημερολογιακού εξαμήνου, υπερβαίνει το ποσό των εξακοσίων χιλιάδων (600.000) δραχμών ή το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών για διάστημα ενός ημερολογιακού έτους.
2. Όταν δεν υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εφόσον για το ποσό του εισοδήματος που δεν δηλώθηκε οφείλεται κύριος φόρος πάνω από τριακόσιες χιλιάδες (300.000) δραχμές.
3. Όταν δεν εκδίδει τα φορολογικά στοιχεία που προβλέπονται από τον κώδικα φορολογικών στοιχείων.
4. Όταν εκδίδει ανακριβή, ως προς την ποσότητα ή την τιμή μονάδας ή την αξία, τα στοιχεία που αναφέρονται στο προηγούμενο σημείο 3, εφόσον από την ανακρίβεια αυτή προκύπτει διαφορά που υπερβαίνει το δέκα το εκατό (10 %) της συνολικής ποσότητας ή της συνολικής αξίας των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών ή της συναλλαγής γενικά.
5. Όταν τηρεί ανακριβή βιβλία και στοιχεία του κώδικα φορολογικών στοιχείων, εφόσον η ανακρίβεια διαπιστωθεί από τακτικό έλεγχο του οποίου το αποτέλεσμα οριστικοποιήθηκε είτε με διοικητική επίλυση της διαφοράς είτε λόγω παρόδου άπρακτης της προθεσμίας για άσκηση προσφυγής είτε με οριστική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου, εφόσον στη διαχειριστική περίοδο που ελέγχθηκε προκύπτει διαφορά ακαθάριστων εσόδων πάνω από είκοσι το εκατό (20 %) σε σχέση με αυτά που δηλώθηκαν και πάντως όχι μικρότερη από ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές.

6. Όταν δεν τηρεί την υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων που προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του κώδικα φορολογικών στοιχείων.

7. Όταν εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην παραπάνω περίπτωση 3.

Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγισθεί με οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου ή αντιτύπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

Θεωρείται εικονικό και το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολο για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.

8. Όταν γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Ισπανία

Οι "σοβαρές παραβάσεις" περιλαμβάνουν τις παραβάσεις που επισύρουν διοικητικές ποινές για σοβαρές φορολογικές παραβάσεις, καθώς και ποινικές κυρώσεις για αδικήματα κατά της φορολογικής νομοθεσίας.

Γαλλία

Οι "σοβαρές παραβάσεις" περιλαμβάνουν τις παραβάσεις που επισύρουν ποινικές κυρώσεις καθώς και φορολογικές κυρώσεις όπως κυρώσεις για έλλειψη δηλώσεως μετά από σχετική πρόσκληση, για κακή πίστη, για απατηλούς χειρισμούς, για παρεμπόδιση του φορολογικού ελέγχου, για κρυφές αμοιβές ή πληρωμές ή για κατάχρηση δικαιώματος.

Ιρλανδία

Οι "σοβαρές παραβάσεις" περιλαμβάνουν τις παραβάσεις που επισύρουν κυρώσεις για:

α) μη υποβολή δηλώσεως,

β) υποβολή ανακριβούς δηλώσεως από πρόθεση ή αμέλεια,

γ) μη τήρηση των κατάλληλων βιβλίων,

δ)μη εμφάνιση αποδεικτικών στοιχείων και βιβλίων κατά τον έλεγχο,

ε)παρεμπόδιση των προσώπων που ασκούν εξουσίες οι οποίες τους δίδονται από το νόμο ή από κανονιστικές διατάξεις,

στ)μη δήλωση φορολογητέων εισοδημάτων,

ζ)ψευδή δήλωση η οποία γίνεται για να επιτευχθεί έκπτωση από το φόρο.

Οι νομοθετικές διατάξεις που διέπουν τις παραβάσεις αυτές είναι οι εξής (3 Ιουλίου 1990):

- τμήμα XXXV του Income Tax Act 1967,
- άρθρο 6 του Finance Act 1968,
- τμήμα XIV του Corporation Tax Act 1976,
- άρθρο 94 του Finance Act 1983.

Περιλαμβάνονται επίσης και οι μεταγενέστερες διατάξεις που αντικαθιστούν, τροποποιούν ή ενημερώνουν τον κώδικα σοβαρών παραβάσεων.

Ιταλία

Ως "σοβαρές παραβάσεις" νοούνται εκείνες που επισύρουν τις ποινές που προβλέπονται για παράνομες πράξεις οι οποίες συνιστούν φορολογικό αδίκημα κατά την έννοια του εθνικού δικαίου.

Λουξεμβούργο

Το Λουξεμβούργο θεωρεί ως "σοβαρή παράβαση" εκείνη την οποία θεωρεί ως "σοβαρή παράβαση", στα πλαίσια του άρθρου 8, το εκάστοτε συμβαλλόμενο κράτος.

Κάτω Χώρες

Ως "σοβαρή παράβαση" νοείται εκείνη η οποία επισύρει ποινή απαγγελλόμενη από δικαστή για οποιαδήποτε εκ προθέσεως πράξη αναφερόμενη στο άρθρο 68 παράγραφος 1 του γενικού φορολογικού νόμου.

Πορτογαλία

Ο όρος "σοβαρές παραβάσεις" καλύπτει παραβάσεις οι οποίες επισύρουν ποινικές κυρώσεις και άλλες φορολογικές ποινές, και διαπράττονται με πρόθεση ή υπόκεινται σε πρόστιμο ανώτερο του 1.000.000 (ενός εκατομμυρίου) πορτογαλικών εσκούδος.

Ηνωμένο Βασίλειο

Το Ηνωμένο Βασίλειο θα ερμηνεύσει τον όρο "σοβαρή παράβαση" ως αναφερόμενο στις παραβάσεις που επισύρουν ποινικές ή διοικητικές κυρώσεις

για απατηλή ή αμελή υποβολή λογαριασμών, αιτήσεων απαλλαγής, μείωσης ή επιστροφής ή δηλώσεων για φορολογικούς σκοπούς.

Δήλωση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας σχετικά με το άρθρο 16

Η κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας επιφυλάσσεται του δικαιώματος να δηλώσει, όταν θα καταθέσει το επικυρωτικό της έγγραφο, ότι η σύμβαση εφαρμόζεται και στο Land του Βερολίνου.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική βιβλιογραφία – πηγές

- **Αναστόπουλος Γ.**, Φορολογικό Δίκαιο: πανεπιστημιακές παραδόσεις, Σάκκουλας, Αθήνα, 1983
- **Ζυρίδου Ι.**, Διερεύνηση των σκοπών και της σημασίας της ενδοομιλικής τιμολόγησης (transfer pricing), Αθήνα, 2011
- **Κουγέας Β.- Μπαλτά Ε.**, Ευρωπαϊκό Δημοσιονομικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2008
- **Κουγέας Β.- Μπαλτά Ε.**, Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2009
- **Κουγέας Β.**, Οι πηγές του ευρωπαϊκού φορολογικού δικαίου : πρωτογενές και παράγωγο δίκαιο πριν και μετά τη Λισσαβόνα, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2012
- **Κουγέας Β.**, Στοιχεία ελέγχου εφαρμογής κοινοτικού δικαίου : διαδικασίες - παραβάσεις & αντιμετώπισή τους, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2007
- **Πιτσιλής Γ.**, Άμεση φορολογία των επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση: κατάσταση και προοπτικές, ΧρΙΔ 2008
- **Σαββαΐδου Κ.**, Κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, ΔΦΝ 63/2009, σ. 922
- **Σελλάς Στ.**, Το ελληνικό φορολογικό σύστημα : συνοπτική ανάλυση της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας κατά κατηγορίες φόρων κλπ., ολοκληρωμένη παρουσίαση του ισχύοντος φορολογικού μας συστήματος, Παπαζήσης, Αθήνα
- **Τσουρουφλής Α.**, Η ενδοομιλική τιμολόγηση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2010
- **Φινοκαλιώτης Κ.**, Φορολογικό Δίκαιο: ουσιαστικό μέρος, φορολογική διαδικασία, φορολογική δικονομία, Σάκκουλας, Θεσσαλονίκη, 1998
- **Φινοκαλιώτης Κ.**, Φορολογικό Δίκαιο, 3^η έκδοση, Σάκκουλας, 2005

Ξένα βιβλιογραφία – πηγές

- Murray R., Multinationals beyond the market : intra-firm trade and the control of transfer pricing, Brighton/ Sussex, Harvester, 1981
- Nieckels L., Transfer pricing in multinational firms : a heuristic programming approach and a case study, Νέα Υόρκη, Wiley, 1976
- Transfer pricing 2012, Pricewaterhouse Coopers, 2012
- Transfer pricing perspectives, Sustainable transfer pricing in an era of growth and business transformation, Pricewaterhouse Coopers, Οκτώβριος 2011
- Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing, OECD Publishing, 2012
- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, OECD Publishing, 2010

Ηλεκτρονικές διευθύνσεις

- www.imerisia.gr
- ey.com Globalsite
- www.gge.gr
- www.tovima.gr
- portal.kathimerini.gr
- www.wtmnews.gr
- www.ato.gov.au
- www.oecd.org
- http://www.efthinoiorkotoi.gr/Media/Nikos_Moustakis_book.pdf
- www.dsanet.gr
- www.taxheaven.gr
- www.europarl.europa.eu
- www.mindev.gov.gr

