



ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΟ ΠΡΟΣΩΠΟ

Είναι κάθε πρόσωπο το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο (ο/η σύζυγος και οι ανιόντες ή κατιόντες σε ευθεία γραμμή) ή με το οποίο συνδέεται.

Πιο αναλυτικά, συνδεδεμένα πρόσωπα θεωρούνται:

- κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον 33%, βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,
- δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον 33%, βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,
- κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου, ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

Το νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο περί ενδοομιλικών συναλλαγών στην Ελλάδα για τις χρήσεις που αρχίζουν από 01.01.2014 καθορίζεται από τους νόμους:

- Ν. 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις»:
 - Άρθρο 2 περ. ζ (έννοια συνδεδεμένου προσώπου)
 - Άρθρο 50 (έννοια ενδοομιλικών συναλλαγών)
 - Άρθρο 51 (ορισμός, χειρισμός και αντιμετώπιση περιπτώσεων όπου πραγματοποιείται μεταφορά λειτουργιών).
- Ν. 4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις»:
 - Άρθρο 21 (υποχρέωση σύνταξης φακέλου τεκμηρίωσης)
 - Άρθρο 22 (πλαίσιο προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης), σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1284/2013
 - Άρθρο 56 (πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς συνοπτικού πίνακα πληροφοριών ή φακέλου τεκμηρίωσης).

Σημειώνεται ότι στη διάρκεια της χρήσης 2014, η Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών προέβη στην έκδοση της ΠΟΛ 1097/2014, η οποία μεταγενέστερα τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1144/2014, όπου δόθηκαν συμπληρωματικές οδηγίες αναφορικά με το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης και του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, την επάρκεια και πληρότητα των φακέλων τεκμηρίωσης, των αποδεκτών μεθόδων καθορισμού τιμών των συναλλαγών και του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν.4174/2013.

Τέλος, η Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών με αφορμή ερωτήματα που είχαν υποβληθεί στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, προέβη με την ΔΕΛ Δ 1168423 ΕΞ 2014/19.12.2014, στην παροχή διευκρινίσεων σε θέματα ελέγχου και εκπρόθεσμης υποβολής της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών και του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών.



ΥΠΟΧΡΕΟΙ

Είναι τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες για τις συναλλαγές καθώς και τη μεταφορά λειτουργιών από και προς άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα και οι οποίες εμπίπτουν στα άρθρα 50 και 51 του ν. 4172/2013.

Τα ανωτέρω πρόσωπα υποχρεούνται να τηρούν το Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών. Την ίδια υποχρέωση τήρησης έχουν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα για τις συναλλαγές τους και τις μεταφορές λειτουργιών από και προς το κεντρικό ή τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις συναλλαγές τους και μεταφορές λειτουργιών με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

Οι ανωτέρω υπόχρεοι **απαλλάσσονται** από την υποχρέωση τήρησης φακέλου τεκμηρίωσης, εφόσον συντρέχει μία από τις παρακάτω περιπτώσεις:

- οι ενδοομιλικές συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται σε ποσό έως 100.000 ευρώ ετησίως και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα 5.000.000 ευρώ ανά φορολογικό έτος ή
- οι ενδοομιλικές συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται σε ποσό έως 200.000 ευρώ ετησίως και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα 5.000.000 ευρώ ανά φορολογικό έτος.

Σε περίπτωση ομίλου, ως κύκλος εργασιών λαμβάνεται το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ:

- των ακαθάριστων εσόδων του υπόχρεου όπως αυτά προκύπτουν σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και
- του ποσού κατά το οποίο συμβάλλει ο υπόχρεος στα ακαθάριστα έσοδα του ενοποιημένου ισολογισμού του ομίλου, σύμφωνα με τις αρχές και κανόνες των Δ.Π.Χ.Α. και Δ.Λ.Π., εφόσον υπάρχει υποχρέωση τήρησης αυτών.

Σε περίπτωση μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, αυτή θα πρέπει να διαθέτει στον έλεγχο τα στοιχεία του κεντρικού της στην αλλοδαπή, που αποδεικνύουν το ύψος των μεταξύ τους συναλλαγών και των ακαθάριστων εσόδων της.

Απαλλάσσονται από την υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών τους, οι εμποροβιομηχανικές εταιρίες που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα με τις διατάξεις του **α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ 132Α´)**, καθώς οι επιχειρήσεις αυτές ήδη προβαίνουν σε τεκμηρίωση των ενδοομιλικών τους συναλλαγών με τη μέθοδο κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus Method CRM), σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν.3427/2005.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

ΦΑΚΕΛΟΥ

Ο φάκελος τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελείται από δύο μέρη, τον «**βασικό φάκελο τεκμηρίωσης**» και τον «**ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης**», ο οποίος συμπληρώνει τον πρώτο και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες για τις προς τεκμηρίωση συναλλαγές.

Ο **βασικός φάκελος** σε περίπτωση ομίλου, είναι κοινός για όλες τις επιχειρήσεις του ομίλου και περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για τον υπόχρεο, τις μόνιμες εγκαταστάσεις του και τα συνδεδεμένα με αυτόν πρόσωπα.

Ο **ελληνικός φάκελος** τεκμηρίωσης περιέχει στοιχεία για τον υπόχρεο και τις προς τεκμηρίωση συναλλαγές.

Το ακριβές περιεχόμενο τόσο του βασικού όσο και του ελληνικού φακέλου τεκμηρίωσης καθορίζεται στην ΠΟΛ 1144/2014.

ΧΡΟΝΟΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ, ΔΙΑΦΥΛΑΞΗΣ, ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΑΙ ΓΛΩΣΣΑ ΤΗΡΗΣΗΣ

Ο φάκελος τεκμηρίωσης καταρτίζεται εντός 4 μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους που αφορά και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση εντός της ίδιας προθεσμίας και ο οποίος σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να θεωρείται η πλήρης και εκτενής τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Ο φάκελος τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου, σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, καθ' όλο το χρονικό διάστημα για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους και τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή, εντός 30 ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.

Τα στοιχεία του «**βασικού φακέλου τεκμηρίωσης**» τηρούνται σε γλώσσα διεθνώς αποδεκτή, κατά προτίμηση την αγγλική, όταν πρόκειται για αλλοδαπό όμιλο, με υποχρέωση μετάφρασής του στην ελληνική γλώσσα εφόσον ζητηθεί από τη φορολογική αρχή, εντός εύλογου χρονικού διαστήματος και όχι πέραν των 30 ημερών από την επίδοση σχετικής πρόσκλησης. Σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις τα στοιχεία του φακέλου τεκμηρίωσης τηρούνται στην ελληνική γλώσσα.

ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η «**αρχή της ανοικτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)**» όπως αυτή αποτυπώνεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (OECD Model Tax Convention on Income and Capital).

Σύμφωνα με τις οδηγίες αυτές, οι μέθοδοι διακρίνονται στις:

- Παραδοσιακές ή κλασσικές μεθόδους:
 - Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP)
 - Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (RPM)
 - Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (CPM)
- Συναλλακτικές μεθόδους, που βασίζονται στα κέρδη:
 - Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) και
 - Μέθοδος επιμερισμού κερδών (PSM).

Επισημαίνεται ότι, οι παραδοσιακές μέθοδοι, ως αμεσότερος τρόπος εξακρίβωσης του Arm's Length Principle, προτιμώνται των άλλων μεθόδων. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν διαθέσιμα ή επαρκή στοιχεία για την εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων, οι επιχειρήσεις μπορούν επαρκώς αιτιολογημένα να εφαρμόσουν τις συναλλακτικές μεθόδους.

Για την εφαρμογή των ως άνω μεθόδων, χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε α) **εσωτερικά** - προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της κρινόμενης επιχείρησης με μια ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την κρινόμενη επιχείρηση με μια ανεξάρτητη επιχείρηση και β) **εξωτερικά** - προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων προς την κρινόμενη επιχείρηση.



ΕΠΙΚΑΙΡΟΠΟΙΗΣΗ

Τόσο ο βασικός όσο και ο ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης θα πρέπει να επανεξετάζονται και επικαιροποιούνται προκειμένου να χρησιμοποιηθούν σε επόμενο φορολογικό έτος. Εάν ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι οι συνθήκες λειτουργίας του παρέμειναν αμετάβλητες, τα συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από έρευνα σε βάσεις δεδομένων δύναται να χρησιμοποιηθούν για **3 φορολογικά έτη**, εφόσον τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επικαιροποιούνται κάθε φορολογικό έτος.

Ο υπόχρεος οφείλει να επικαιροποιεί πλήρως το φάκελο τεκμηρίωσης προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για το επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον υπάρχει αλλαγή στις συνθήκες της αγοράς, η οποία επηρεάζει τις πληροφορίες και τα στοιχεία που περιέχονται σε αυτόν. Η επικαιροποίηση γίνεται **εντός 4 μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους** κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης.

ΠΡΟΣΤΙΜΑ

Εκπρόθεσμη υποβολή του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών στην ΓΓΠΣ: Επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό 1/1000 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων, που δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 1.000 ευρώ και μεγαλύτερο των 10.000 ευρώ.

Μη διάθεση του φακέλου τεκμηρίωσης στην Φορολογική Διοίκηση εντός 30 ημερών ή υποβολή με μη πλήρες ή μη επαρκές περιεχόμενο: Επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό 1/1000 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων, που δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 1.000 ευρώ και μεγαλύτερο των 10.000 ευρώ.

Μη υποβολή ή ανακριβής/ατελής υποβολή του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών: Επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό 1/100 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων, περιλαμβανομένης οποιασδήποτε διόρθωσης κερδών, που δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 10.000 ευρώ και μεγαλύτερο των 100.000 ευρώ.

Μη διάθεση του φακέλου τεκμηρίωσης στη Φορολογική Διοίκηση: Επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό 1/100 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων, περιλαμβανομένης οποιασδήποτε διόρθωσης κερδών, που δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 10.000 ευρώ και μεγαλύτερο των 100.000 ευρώ.

Μη πλήρης ή μη επαρκής θεωρείται ο φάκελος τεκμηρίωσης, εφόσον δεν έχει καταρτιστεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1144/2014, έχει ελλείψεις ως προς το περιεχόμενο ή περιλαμβάνει ανακριβείς πληροφορίες που καθιστούν ανέφικτες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις ορθότητας υπολογισμού ή τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών και οι οποίες δεν θεραπεύονται από τις πρόσθετες πληροφορίες που παρέχονται στον έλεγχο. Αντίστοιχα, ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών θεωρείται ανακριβής/ατελής όταν δεν συμφωνεί με το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης και όταν δεν δηλώνονται σε αυτόν ορθά και πλήρως τα οριζόμενα στοιχεία του παραρτήματος της ΠΟΛ 1097/2014.

Τέλος, με την απόφαση ΔΕΛ Δ 1168423 ΕΞ 2014/19.12.2014 της Γενικής Γραμματείας Δημόσιων Εσόδων, διευκρινίζεται ότι η κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 26 του ν.3728/2008 (ΦΕΚ Α' 258/18.12.2008), ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών του άρθρου 39^Α του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16.09.1994) και του άρθρου 21 του ν.4174/2013 δεν συνιστούν φορολογικές δηλώσεις κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 18 του ν.4174/2013, καθόσον από τα στοιχεία που περιλαμβάνουν δεν δύναται να προκύψει υποχρέωση καταβολής φόρου. Συνεπώς, για την εκπρόθεσμη υποβολή, τόσο της κατάστασης όσο και του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 1 και του άρθρου 19 παρ. 3 του ν. 4174/2013.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής των παραπάνω, μετά την 01.01.2014, όταν αφορούν περιόδους μέχρι 31.12.2013, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.19 του άρθρου 66 του ν.4174/2013, συνεπώς το πρόστιμο ανέρχεται σε 100 ευρώ. Εάν αφορούν διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 01.01.2014 και μετά ή φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01.01.2014 και μετά, για το επιβαλλόμενο πρόστιμο ισχύουν τα ανωτέρω, όπως παρατίθενται στην αρχή της ενότητας.

Για την άντληση συγκριτικών στοιχείων οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής (ονομασία, πάροχος, έκδοση, πλήθος στοιχείων κ.λπ.).

ΑΠΟΔΕΚΤΟ ΕΥΡΟΣ ΤΙΜΩΝ Ή ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ

Σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων.

Ως συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle), θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημόριου, συνοδευόμενη από επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής.

Επιμέλεια newsletter:
Χριστόφορος Αχινιώτης
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής