



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Αθήνα, 2/10/2015

Αριθ. Πρωτ. : ΔΕΛΔ1133839ΕΞ2015

1. Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ
ΤΜΗΜΑ Δ΄: ΕΙΔΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ
2. Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Β΄

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

Ταχ. Κωδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες: Α. Σιάκουλη, Κ. Καρακικέ, Χ. Λιβιτσάνου

Τηλέφωνο: 210 3375219, 3375312

ΦΑΞ : 210 3375028, 3375001

ΘΕΜΑ: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 του ν.2238/1994

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Α. Ως προς την επιβολή του προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 39 του ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν μέχρι την τροποποίησή τους με το ν.4110/2013.

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39 του ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν μέχρι την τροποποίησή τους με το ν.4110/2013, ήτοι για ενδοομιλικές συναλλαγές που πραγματοποιούνταν σε διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν πριν την 1.1.2012, οριζόταν ότι 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.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου οριζόταν ότι σε βάρος των επιχειρήσεων για τις οποίες συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού, επιβάλλεται πρόστιμο που υπολογίζεται σε ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) **επί των επιπλέον καθαρών κερδών που προκύπτουν από τις διατάξεις του άρθρου αυτού.**

3. Συνεπώς, από το συνδυασμό των ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση που μετά από έλεγχο, διαπιστωθεί τιμολόγηση παροχής υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών με όρους διαφορετικούς από εκείνους μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων, δηλαδή διαπιστωθεί ότι οι όροι αυτοί είναι δεν είναι σύμφωνοι με την «αρχή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», τότε προσαυξάνονται τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης με τα κέρδη που δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών αυτών όρων και σε κάθε περίπτωση επί της προσδιορισθείσας διαφοράς κερδών επιβάλλεται το πρόστιμο της παραγράφου 7 του ν.2238/1994 ως ίσχυε έως 31.12.2011, δίχως να εξετάζεται εάν το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης της επιχείρησης είναι κέρδος ή ζημία.

Β. Εφαρμοζόμενες διατάξεις για τις διαχειριστικές περιόδους των οποίων η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λήγει από 1.1.2011 μέχρι και 31.12.2011.

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 11 του ν.4110/2013, όπως ισχύουν, ορίζεται ότι οι εκκρεμείς φακέλοι τεκμηρίωσης των διατάξεων του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 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 διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά τη 18η Δεκεμβρίου 2008 και η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λήγει μέχρι και την **31η Δεκεμβρίου 2011**, παραδίδονται στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης κατά το χρόνο δημοσίευσης του παρόντος νόμου και συντάσσεται προς τούτο σχετικό πρωτόκολλο παράδοσης και παραλαβής. Στην ίδια ως άνω αρμόδια Υπηρεσία παραδίδονται και οι καταστάσεις των ενδοομιλικών συναλλαγών που είχαν υποβληθεί στη Διεύθυνση Κοστολόγησης και Έρευνας Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Καταναλωτή για όλες τις διαχειριστικές περιόδους. Οι αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης έχουν το δικαίωμα να ζητούν τους φακέλους τεκμηρίωσης από όλες τις επιχειρήσεις που είχαν υποχρέωση να συντάξουν φάκελο τεκμηρίωσης για τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 και να αξιοποιούν αυτούς και τα ως άνω παραδοθέντα στοιχεία στο πλαίσιο των διενεργούμενων από αυτές φορολογικών ελέγχων, σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε διαχειριστική περίοδο διατάξεις. Σε περίπτωση μη διάθεσης στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία του φακέλου τεκμηρίωσης εντός

τριάντα (30) ημερών από την επίδοση της σχετικής πρόσκλησης ή μη υποβολής της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών, επιβάλλεται με απόφαση του Προϊσταμένου της, σε βάρος της επιχείρησης πρόστιμο ίσο με το δέκα τοις εκατό (10%) επί της αξίας των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Η Διεύθυνση Κοστολόγησης και Έρευνας Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Καταναλωτή διατηρεί το δικαίωμα πρόσβασης στους ως άνω φακέλους τεκμηρίωσης για λόγους διεξαγωγής ερευνών αγοράς. Ως εκκρεμείς φάκελοι νοούνται οι φάκελοι των υποθέσεων για τις οποίες είτε δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου είτε έχει γίνει έναρξη του ελέγχου και δεν έχει επιδοθεί στις ελεγχόμενες επιχειρήσεις απόφαση επιβολής χρηματικού προστίμου από το αρμόδιο προς τούτο όργανο. 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 παρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008, για τις οποίες μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος δεν έχει βεβαιωθεί το οριζόμενο στην παράγραφο 6 του ίδιου ως άνω άρθρου, επιβάλλεται το αυτοτελές πρόστιμο που ορίζεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 11 του παρόντος. Αρμόδια για την περαίωση των υποθέσεων αυτών είναι η Διεύθυνση Κοστολόγησης και Έρευνας Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Καταναλωτή, η οποία οφείλει εντός έξι (6) μηνών από τη δημοσίευση του παρόντος να εισηγηθεί σχετικά στον αρμόδιο, για την επιβολή του προστίμου Γενικό Γραμματέα Καταναλωτή κατά τις διατάξεις των παραγράφων 3 ως 6 του άρθρου 11 της υπ' αριθμ. Α2 -8092/31.12.2008 υπουργικής απόφασης (Β' 2709). Μετά τη δημοσίευση του παρόντος, εκπρόθεσμες καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών υποβάλλονται αποκλειστικά στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης, η οποία και επιβάλλει το πρόστιμο της παραγράφου 5 του άρθρου 11 του παρόντος.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 17 του ίδιου άρθρου, όπως ισχύουν, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι οι διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 5 εφαρμόζονται για ενδοομιλικές συναλλαγές που πραγματοποιούνται, σε διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2012 και μετά, καθώς και σε υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο που άρχισε πριν την 1.1.2012 και λήγει από 31.12.2012 και μετά.

Για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν στις διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν μετά την έναρξη ισχύος του ν. 3775/2009 (διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος γεννάται από την **1η Ιανουαρίου 2011 και μετά**) και μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος, λαμβάνεται υπόψη ο φάκελος τεκμηρίωσης που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 3728/2008.

Ο έλεγχος διενεργείται από την αρμόδια φορολογική αρχή, όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 5 του άρθρου 39 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), η οποία προσδιορίζει και τις τιμές ενδοομιλικών

συναλλαγών σε περίπτωση μη τήρησης ή μη διάθεσης ή τήρησης ανεπαρκούς ή ανακριβούς φακέλου τεκμηρίωσης, καταργούμενης της παραγράφου 6 του άρθρου 39, όπως ίσχυε πριν την τροποποίηση του από τον παρόντα νόμο.»

3. Επειδή:

α. Σύμφωνα με τα ανωτέρω για τις διαχειριστικές περιόδους των οποίων η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λήγει το διάστημα από 1/1/2011 έως 31/12/2011 ισχύουν τόσο οι διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 11 του ν.4110/2013 όσο και οι διατάξεις της παρ.17 του ίδιου άρθρου που προβλέπουν διαφορετικό τρόπο αντιμετώπισης και ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών και

β. Η αλλαγή των φορολογικών διατάξεων για τις ενδοομιλικές συναλλαγές που έγινε με το ν.3775/2009 ισχύει για διαχειριστικές περιόδους των οποίων η προθεσμία υποβολής δήλωσης λήγει από 1/1/2011 και μετά.

Προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση από τις ελεγκτικές υπηρεσίες για τις διαχειριστικές αυτές περιόδους θα εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 17.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ**

**Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Β' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης Γ.Γ.Δ.Ε.

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α', ΣΤ' (εκτός των αριθμ.1 και 2 αυτού), Ζ' (εκτός των αριθμών 3, 4 και 7), Η', Ι', ΙΑ', ΙΒ', ΙΓ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
2. Υπουργείο Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, Διεύθυνση Ανωνύμων Εταιριών και Πίστωσης, Πλ. Κάνιγγος - 101 81 ΑΘΗΝΑ
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7 - 105 62 ΑΘΗΝΑ
4. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Αναπληρώτη Υπουργού
3. Γραφείο κας Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
5. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων
6. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
7. Αυτοτελές Τμήμα Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε.
8. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α' (3) - Β' (10) - Γ'(3)
9. Διεύθυνση Ελέγχων - Τμήματα : Α' - Β' - Γ' - Δ'(3) - Ε'