



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ  
ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

*Διπλωματική Εργασία*

**ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ  
&  
ΟΜΑΔΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΩΝ**

**Του Καντζόπουλου Αθανάσιου**

**Επιβλέπων καθηγητής: Νεγκάκης Χρήστος**

**Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού  
Διπλώματος ειδίκευσης στην Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική**

**Θεσσαλονίκη, Μάιος 2023**

## **ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ**

Στον άνθρωπο που με ωθεί προς το καλύτερο,  
τον αδερφό μου.

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Αρχικά, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα Καθηγητή της παρούσας διπλωματικής εργασίας, κύριο Νεγκάκη Χρήστο, για την καθοδήγηση και υποστήριξη σε όλη την διάρκεια εκπόνησής της.

Ταυτόχρονα θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους Καθηγητές του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών στην Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική, οι οποίοι μας παρείχαν αστείρευτα γνώσεις και εμπειρίες.

Τέλος, το μεγαλύτερο «ευχαριστώ» το οφείλω στους αγαπημένους μου ανθρώπους, την οικογένειά μου, για την ενθάρυνση, την παρότρυνση, την συμπαράσταση και την ουσιαστική υποστήριξή τους σε ολόκληρη την ακαδημαϊκή μου πορεία.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία ασχολείται με το ζήτημα της ενδοομιλικής τιμολόγησης στις Ομάδες Παραγωγών. Σκόπος είναι να αποσαφηνιστούν οι έννοιες των όρων «Ενδοομιλική Τιμολόγηση» και «Ομάδα Παραγωγών», καθώς και οι κανόνες λειτουργίας τους στην Ελλάδα. Στη συνέχεια, στα πλαίσια της υποχρέωσης τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών της Ομάδας Παραγωγών, γίνεται μια προσπάθεια ανεύρεσης της ενδοομιλικής τιμής τιμολόγησης που θα συμφωνεί με την Αρχή της Τήρησης των Ίσων Αποστάσεων, καθώς και της κατάλληλης μεθόδου για την τεκμηρίωση της.

Αρχικά, παρατίθεται η έννοια της ενδοομιλικής τιμολόγησης, καθώς και το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών στην Ελλάδα. Στη συνέχεια, αναλύεται η έννοια της Ομάδας Παραγωγών, ο σκοπός σύστασής της, και ο τρόπος λειτουργίας της. Προσδιορίζεται επίσης η έννοια των συνδεδεμένων προσώπων και εξετάζονται οι σχέσεις μεταξύ της Ομάδας Παραγωγών και των μελών της, βάσει των οποίων δημιουργείται η υποχρέωση τεκμηρίωσης των μεταξύ τους συναλλαγών.

Τέλος, αναλύονται οι μέθοδοι προσδιορισμού της τιμής των ενδοομιλικών συναλλαγών, εξετάζονται τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της κάθε μεθόδου και γίνεται μια προσπάθεια επιλογής της κατάλληλης μεθόδου για την τεκμηρίωση των συναλλαγών μεταξύ της Ομάδας Παραγωγών και των μελών της. Από την ανάλυση αυτή προκύπτει ότι, η μέθοδος του επιμερισμού του κέρδους (Profit Split Method), είναι η πιο κατάλληλη για την συναλλαγή της διάθεσης της παραγωγής από τους αγρότες-μέλη προς την Ομάδα. Ωστόσο, για τις συναλλαγές της Ομάδας με τους παραγωγούς που αφορούν την εμπορία υλικών (φάρμακα, λιπάσματα, σπόρους), ή την υπηρεσία παραχώρησης γεωργικών μηχανημάτων, εφόσον αυτές τιμολογούνται από την Ομάδα προς τους παραγωγούς-μέλη, προτείνεται η χρήση της μεθόδου της κατανομής του κόστους.

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ.....	ii
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ .....	iii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	iv
ΠΙΝΑΚΑΣ ΤΩΝ ΕΙΚΟΝΟΓΡΑΦΗΣΕΩΝ .....	vi
ΠΙΝΑΚΕΣ .....	vi
ΕΙΚΟΝΕΣ.....	vi
ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	1
ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ .....	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 <sup>ο</sup> .....	5
<i>Ενδοομιλική Τιμολόγηση .....</i>	5
Α. Ενδοομιλική Τιμολόγηση και Η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων.....	5
Β. Νομικό Πλαίσιο Στην Ελλάδα.....	7
i. Τεκμηρίωση .....	11
ii. Πρόστιμα.....	18
Γ. Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης .....	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 <sup>ο</sup> .....	24
<i>Ομάδες Παραγωγών .....</i>	24
Α. Η Έννοια της Ομάδας Παραγωγών.....	24
Β. Σκοπός και Λειτουργία Ομάδας Παραγωγών.....	25
Γ. Έννοια και Ορισμός Συνδεδεμένων Προσώπων.....	34
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 <sup>ο</sup> .....	40
<i>Μέθοδοι Τεκμηρίωσης και Επιλογή της Κατάλληλης.....</i>	40
Α. Μέθοδοι Προσδιορισμού της Τιμής των Ενδοομιλικών Συναλλαγών.....	40
Β. Τεκμηρίωση Ενδοομιλικών Συναλλαγών Ομάδας Παραγωγών .....	46
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....	65
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΑΝΑΦΟΡΩΝ.....	66
ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ.....	71

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΤΩΝ ΕΙΚΟΝΟΓΡΑΦΗΣΕΩΝ

### ΠΙΝΑΚΕΣ

Πίνακας 1	10
Πίνακας 2	30
Πίνακας 3	31
Πίνακας 4	31
Πίνακας 5	32
Πίνακας 6	32
Πίνακας 7	43
Πίνακας 8	48
Πίνακας 9	51
Πίνακας 10	52
Πίνακας 11	52
Πίνακας 12	53
Πίνακας 13	54
Πίνακας 14	54
Πίνακας 15	54
Πίνακας 16	55
Πίνακας 17	56
Πίνακας 18	56
Πίνακας 19	57
Πίνακας 20	58
Πίνακας 21	58
Πίνακας 22	58
Πίνακας 23	59
Πίνακας 24	59
Πίνακας 25	60

### ΕΙΚΟΝΕΣ

Εικόνα 1 .....	61
Εικόνα 2 .....	62
Εικόνα 3 .....	63
Εικόνα 4 .....	64



## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών και ο έλεγχος τους, αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα οικονομικά ζητήματα διεθνώς, από τα μέσα του προηγούμενου αιώνα. Οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ για την αντιμετώπιση των περιπτώσεων διπλής φορολόγησης αποτελούν το νομοθετικό πλαίσιο εφαρμογής για την τεκμηρίωση και τον έλεγχο των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Οι περισσότερες χώρες, μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα, έχουν ενσωματώσει στην εσωτερική τους νομοθεσία τις Οδηγίες του ΟΟΣΑ, σε μια προσπάθεια να αντιμετωπίσουν τα ζητήματα υπερτιμολογήσεων και υποτιμολογήσεων. Στην χώρα μας ο Ν.4172/2013 αποτελεί σήμερα το βασικό νομοθετικό κείμενο για την τεκμηρίωση των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων.

Τα τελευταία χρόνια στην Ελλάδα, το αντικείμενο της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών άρχισε να αποκτά ευρύτερη εφαρμογή σε όλους τους τομείς της οικονομίας, ακόμα και στον πρωτογενή τομέα παραγωγής. Πιο συγκεκριμένα, οι Ομάδες Παραγωγών, που συστάθηκαν με σκοπό την ενίσχυση της διαπραγματευτικής τους δύναμης και την μείωση του κόστους παραγωγής, απαρτίζονται από τουλάχιστον πέντε (5) μέλη – παραγωγούς, με τους οποίους συναλλάσσονται υποχρεωτικά. Οι αγρότες, μέλη της Ομάδας Παραγωγών, έχουν την υποχρέωση να διαθέτουν το μεγαλύτερο μέρος της παραγωγής τους (τουλάχιστον το 80%) στην Ομάδα Παραγωγών. Από την άλλη, η Ομάδα Παραγωγών δεν έχει δικαίωμα να παράγει η ίδια αγροτικά προϊόντα αλλά μπορεί να τα επεξεργαστεί περαιτέρω, να τα συσκευάσει και γενικά να αναλάβει τις δαπάνες προώθησης και διάθεσής τους στην αγορά.

Η Ομάδα Παραγωγών και τα μέλη της αποτελούν συνδεδεμένα πρόσωπα, καθώς οι παραγωγοί συμμετέχουν άμεσα στη διοίκηση, στον έλεγχο και στο κεφάλαιό της, γεγονός που δημιουργεί υποχρεώσεις ενδοομιλικών συναλλαγών. Για την τεκμηρίωση των συναλλαγών θα πρέπει να εξεταστούν αναλυτικά οι μέθοδοι προσδιορισμού της τιμής των ενδοομιλικών συναλλαγών και να επιλεγεί η πλέον κατάλληλη για κάθε τύπο συναλλαγής, σύμφωνα με τις ανάγκες της κάθε Ομάδας Παραγωγών.



## ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Τα τελευταία χρόνια παρατηρείται μια αύξηση του όγκου των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών και ο έλεγχος τους, αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα οικονομικά ζητήματα, γεγονός που καθιστά επιτακτική την ενημέρωση όλων των συμβαλλόμενων μερών. Το ζήτημα των ενδοομιλικών συναλλαγών αναλύεται εκτενώς από τη διεθνή βιβλιογραφία από τα μέσα του προηγούμενου αιώνα. Μία από τις πρώτες προσπάθειες ανάλυσης της λειτουργίας ενδοομιλικής τιμολόγησης γίνεται από τον Hirschleifer (1956), ο οποίος εκτός των άλλων, ορίζει ότι η άριστη τιμή ενδοομιλικών συναλλαγών, η οποία μεγιστοποιεί τα κέρδη του ομίλου σε μια πλήρως ανταγωνιστική αγορά, είναι η τιμή που επικρατεί στην αγορά<sup>1</sup>. Ακολουθούν οι Abdel-Khalik and A.R. και E.J. Lusk (Transfer pricing - A synthesis. The Accounting Review 1974), οι οποίοι αναλύουν τον τρόπο επιλογής του συστήματος ενδοομιλικής τιμολόγησης, σύμφωνα με τις οργανωτικές δομές της επιχείρησης, ενώ οι Samuelson (1982), Diewert (1985), Halperin και Srinidhi (1987,1991), επικεντρώνονται στην ανάλυση των πολιτικών ενδοομιλικής τιμολόγησης, που ακολουθούν οι επιχειρήσεις για τη βελτιστοποίηση της λειτουργίας τους και πως αυτές επηρεάζονται από τη μορφή της αγοράς<sup>2</sup>.

Επιπλέον, οι Amershi, A. H. και P. Cheng (Intrafirm resource allocation: The economics of transfer pricing and cost allocations in accounting, 1990) αναγνωρίζουν την ενδοομιλική τιμολόγηση ως βασικό εργαλείο διαχείρισης των επιχειρήσεων και ο Cravens (1997) υποστηρίζει ότι η επίτευξη των λειτουργικών στόχων του ομίλου επιτυγχάνεται με την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Από την άλλη, ο τρόπος με τον οποίο επηρεάζεται η τιμή των ενδοομιλικών συναλλαγών από τις οργανωτικές δομές και το σύστημα λήψης αποφάσεων αποτελεί το θέμα των Holmstrom και Tirole (1991), ενώ ο Cools (2008) εστιάζει στις οργανωτικές διαδικασίες που ακολουθούν οι επιχειρήσεις για την διαμόρφωση της ενδοομιλικής τους τιμολόγησης. Η έννοια και ανάλυση της ενδοομιλικής τιμολόγησης ως εργαλείο των επιχειρήσεων αποτελεί θέμα και για τους Adams, C και R. Coombes (Global Transfer Pricing, 2011), Tippett, M. και B. Wright (The teaching of transfer pricing: Theory and examples, 2006)

---

<sup>1</sup>Pascal Raimondos-Moller and Kimberley Scharf, "Transfer Pricing rules and competing governments", Oxford University Press 2002 (Oxford Economic Papers 54 (2002), page 231

<sup>2</sup>Pascal Raimondos-Moller and Kimberley Scharf, "Transfer Pricing rules and competing governments", Oxford University Press 2002 (Oxford Economic Papers 54 (2002), page 231

καθώς και Rossing, C. P., M. Cools και C. Rohde (International transfer pricing in multinational enterprises, 2017).

Παράλληλα, υπάρχουν εκτενείς αναφορές στο νομικό πλαίσιο μέσα στο οποίο εντάσσονται οι ενδοομιλικές συναλλαγές, καθώς και στις επιπτώσεις της πολιτικής της ενδοομιλικής τιμολόγησης στη φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων. Οι Katrak (1984), Ryaman και Eden (1985), Gordon, Wilson (1986) και Kant (1990), περιγράφουν τα νομοθετήματα που έχουν διαμορφωθεί για τον έλεγχο της λειτουργίας της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών<sup>3</sup> και διατυπώνουν την άποψη ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση αποτελεί μια πρακτική μείωσης της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης της επιχείρησης. Οι Grubert και Mutti (1991) εξετάζουν την επίδραση που έχουν φορολογικές πρακτικές όπως οι δασμοί, οι φόροι εισοδήματος κ.τ.λ. στη δραστηριότητα των επιχειρήσεων και τις πολιτικές ενδοομιλικής τιμολόγησης. Επιπροσθέτως, οι Prusa (1990), Gresik & Nelson (1994), Raff (1994) εκφράζουν τον προβληματισμό τους σχετικά με τις φορολογικές τακτικές των κυβερνήσεων, σε περιπτώσεις όπου οι πολυεθνικές μειώνουν την συνολική φορολογική τους επιβάρυνση με τη χρήση των ενδοομιλικών συναλλαγών.<sup>4</sup> Τέλος, οι Rossing, C. P. (Tax strategy control: The case of transfer pricing tax risk management, 2013) και Cripe, B. M., A. Harmon and T. West. (Lenzini Steel: The impact of transfer pricing and taxes on international operations, 2016) εξετάζουν τον τρόπο με τον οποίο η ενδοομιλική τιμολόγηση μπορεί να επηρεάσει την φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης.

Σε αντίθεση με τη διεθνή βιβλιογραφία, στην Ελλάδα το ζήτημα των ενδοομιλικών συναλλαγών δεν αναλύεται εκτενώς. Εκτός από το νομοθετικό πλαίσιο και τις εγκυκλίους που έχουν εκδοθεί, οι αναφορές της ελληνικής βιβλιογραφίας στην ενδοομιλική τιμολόγηση είναι λίγες. Ο Νίκος Μουστάκης στο βιβλίο του Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις μεταξύ Πολυεθνικών Επιχειρήσεων (2009) και ο Ανδρέας Τσουρουφλής με την Ενδοομιλική Τιμολόγηση (2010), προσπαθούν να ερμηνεύσουν την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών, σύμφωνα με τη νομοθεσία<sup>5</sup>. Στην πιο πρόσφατη βιβλιογραφία, οι Κώστας Ι. Νιφορόπουλος και Κωστής Ν. Ντρούκας (Transfer Pricing Θεωρία και Πράξη 2019) αναλύουν τις σημαντικότερες ενότητες του νομοθετικού

---

<sup>3</sup>Pascal Raimondos-Moller and Kimberley Scharf, "Transfer Pricing rules and competing governments", Oxford University Press 2002 (Oxford Economic Papers 54 (2002), page 231

<sup>4</sup>Pascal Raimondos-Moller and Kimberley Scharf, "Transfer Pricing rules and competing governments", Oxford University Press 2002 (Oxford Economic Papers 54 (2002), page 231

πλαίσιου για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών και παρέχουν χρηστικές πληροφορίες σχετικά με τις υποχρεώσεις των εκάστοτε επιχειρήσεων. Τέλος, ο Ανδρέας Γ.Πούρνας (Transfer Pricing, Οικονομική προσέγγιση στην τεκμηρίωση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών, 2020) δίνει έμφαση στην επίδραση της ενδοομιλικής τιμολόγησης στις διοικητικές αποφάσεις και στη βελτίωση της παραγωγικής και εμπορικής λειτουργίας.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>

## *Ενδοομιλική Τιμολόγηση*

### **A. Ενδοομιλική Τιμολόγηση και Η Αρχή των Ίσων Αποστάσεων**

Η έννοια της ενδοομιλικής τιμολόγησης αναφέρεται στην αξία των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων<sup>6</sup> και προσδιορίζεται από την τιμή με την οποία μια επιχείρηση χρεώνει για ένα προϊόν ή μια υπηρεσία ή για τη χρήση άυλων περιουσιακών της στοιχείων, σε μια συνδεδεμένη με αυτήν εταιρία. Η τιμή μεταβίβασης, ξεκινώντας από ένα εργαλείο διοικητικής λογιστικής, λόγω της επίδρασης των διαφορετικών φορολογικών συντελεστών αλλά και λοιπών διαφοροποιήσεων, όπως για παράδειγμα η εφαρμογή δασμών, γίνεται ένα εργαλείο φορολογικού σχεδιασμού που συχνά καταλήγει σε φαινόμενα φοροαποφυγής<sup>7</sup>. Για την μείωση των φαινομένων αυτών, υιοθετήθηκαν κανόνες προσδιορισμού της τιμής μεταβίβασης, ώστε αυτή να συνάδει με τις απαιτήσεις της φορολογικής νομοθεσίας. Ο κανόνας αυτός ορίζει ότι οι όροι συναλλαγής δυο συνδεδεμένων επιχειρήσεων θα πρέπει να είναι ίδιοι με αυτούς που θα είχαν συμφωνήσει δύο ανεξάρτητες επιχειρήσεις, για την πραγματοποίηση μιας παρόμοιας συναλλαγής, υπό παρόμοιες συνθήκες, σε καθεστώς ελεύθερης αγοράς<sup>8</sup>.

Πιο συγκεκριμένα, η αρχή των ίσων αποστάσεων αποτελεί τη βάση των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Η 1<sup>η</sup> παράγραφος του άρθρου 9 της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας αναφέρει ότι: «Όταν στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων, δημιουργούνται ή επιβάλλονται συνθήκες ή /και όροι που διαφέρουν από εκείνους που θα συμφωνούνταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα οποιαδήποτε κέρδη που θα έπρεπε να έχουν πιστωθεί σε μια από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν έχουν πιστωθεί, μπορεί να συμπεριληφθούν στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογηθούν ανάλογα»<sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup> Ανδρέας Τσουρουφλής (2010), Ενδοομιλική Τιμολόγηση, Νομική Βιβλιοθήκη. Σελ.5

<sup>7</sup> Ανδρέας Γ.Πούρνος, Transfer Pricing, Οικονομική προσέγγιση στην τεκμηρίωση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών (2020)

<sup>8</sup> Loraine Eden, “Taxes, Transfer Pricing and the Multinational Enterprise”

<sup>9</sup> Κώστας Ι. Νιφορόπουλος, Κωστής Ν. Ντρούκας “Transfer Pricing Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη(2019)”

Για την τήρηση της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων οι συναλλαγές θα πρέπει να είναι συγκρίσιμες, τα οικονομικά χαρακτηριστικά αυτών (ενσώματα ή άυλα περιουσιακά στοιχεία, υπηρεσίες, λειτουργίες που επιτελεί καθένα από τα συμβαλλόμενα μέρη, συμβατικοί όροι των συναλλαγών, οικονομικές συνθήκες της αγοράς στην οποία πραγματοποιούνται οι συναλλαγές και επιχειρηματική στρατηγική που ακολουθεί η επιχείρηση<sup>10</sup>), να μην παρουσιάζουν διαφορές που μπορεί να επηρεάσουν τα αποτελέσματα. ή αν τα επηρεάζουν να μπορούν να αντισταθμιστούν με τις κατάλληλες προσαρμογές<sup>11</sup>. Με τον τρόπο αυτό παρέχεται ισότητα φορολογικής μεταχείρισης για τα συνδεδεμένα πρόσωπα και για τις ανεξάρτητες εταιρίες, αποφεύγοντας τη δημιουργία φορολογικών πλεονεκτημάτων ή μειονεκτημάτων που διαφορετικά θα αλλοίωναν τις σχετικές ανταγωνιστικές θέσεις για κάθε είδους οντότητα.

Υπάρχουν όμως μερικές περιπτώσεις στις οποίες η εφαρμογή της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων είναι δύσκολη και περίπλοκη. Στην περίπτωση που τα οικονομικά στοιχεία παρουσιάζουν διαφορές θα πρέπει να γίνονται οι αναγκαίες προσαρμογές ώστε να δημιουργούνται όμοιες συνθήκες πάνω στις οποίες μπορεί να στηριχθεί η σύγκριση για την επαλήθευση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Τέτοιες προσαρμογές μπορεί να αφορούν σε ειδικούς στρατηγικούς όρους, στον όγκο των πωληθέντων μονάδων, στους επιμέρους όρους αποπληρωμής, στην γεωγραφική περιφέρεια που πραγματοποιείται η συναλλαγή κλπ. Πρέπει πρώτα να διασφαλίζονται οι συνθήκες της ελεύθερης αγοράς, με τις όποιες ορθές αναπροσαρμογές και στη συνέχεια να εξυπηρετούνται οι συμβατικοί όροι μιας συναλλαγής που μπορεί να προκύπτουν από μια εμπορική συμφωνία μεταξύ συνδεδεμένων μερών.<sup>12</sup>

Η αρχή των ίσων αποστάσεων αναφέρεται και στην ελληνική νομοθεσία, στο άρθρο 50 του Ν.4172/2013. Συγκεκριμένα αναφέρεται ότι: Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων

---

<sup>10</sup> OECD Review of comparability and of profit methods, Chapter 1, D.1.2 Factors determining comparability

<sup>11</sup> OECD Review of comparability and of profit methods, Chapter 1, D.1 Comparability analysis

<sup>12</sup> Κώστας Ι Νιφορόπουλος, Κωστής Ν Ντρούκας “Transfer Pricing Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη”

προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

## **B. Νομικό Πλαίσιο Στην Ελλάδα**

Στην Ελλάδα ο φορολογικός νόμος Ν.2238/1994 αποτέλεσε το πρώτο νομοθετικό κείμενο στο οποίο γίνεται αναφορά για τις ενδοομιλικές συναλλαγές, χωρίς όμως να καθίσταται η τεκμηρίωσή τους υποχρεωτική. Σύμφωνα με το άρθρο 39, σε περίπτωση παραβίασης της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων, προβλέπεται η δυνατότητα διόρθωσης των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, καθώς και η επιβολή κυρώσεων. Το βασικό πλαίσιο για τις ενδοομιλικές συναλλαγές ορίστηκε από τον Ν.3728/2008 του Υπουργείου Ανάπτυξης. Πιο συγκεκριμένα, στο άρθρο 26 ορίζεται ως υποχρεωτική η τεκμηρίωση για όλες τις εταιρίες οποιουδήποτε τύπου και μορφής που λειτουργούσαν στην Ελλάδα ως μέρος μιας δέσμης μέτρων αγορανομικού χαρακτήρα σε σκοπό την εποπτεία της αγοράς και την καταπολέμηση της τεχνητής ακρίβειας<sup>13</sup>.

Το Υπουργείο Οικονομικών επιβάλλει την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, μόνο για τις επιχειρήσεις που διενεργούν συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις στην αλλοδαπή, με τον Ν.3775/2009. Έτσι, για τα έτη 2008 μέχρι και το 2011 οι ενδοομιλικές συναλλαγές αποτελούν αρμοδιότητα και των δύο Υπουργείων. Από τον Ιανουάριο του 2013 βάσει του φορολογικού νόμου (Ν.4110/2013), οι ενδοομιλικές συναλλαγές από τη διαχειριστική χρήση του 2012 και μετά ελέγχονται αποκλειστικά από το Υπουργείο Οικονομικών. Το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι ο Ν.4172/2013, στα άρθρα 50. Ενδοομιλικές συναλλαγές και 51. Μεταφορά Λειτουργιών και ο Ν.4174/2013 στα άρθρα 21. Φάκελος Τεκμηρίωσης και 22. Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης.

---

<sup>13</sup> Ανδρέας Τσουρουφλής (2010), Ενδοομιλική Τιμολόγηση, Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 201

Πιο συγκεκριμένα, ο Ν.4174/2013, άρθρο 21, παρ. 1, αναφέρει ότι, «τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης, για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.»

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης, που αποτελείται κατά περίπτωση από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία. Τα υπόχρεα πρόσωπα της παραγράφου 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρετικές περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 2 του παρόντος (παρ.3, άρθρο 21, Ν.4174/2013).

Στην ΠΟΛ.1142/2.7.2015/ Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των Ν.4172/2013 και Ν.4174/2013, παρ. 3, αναφέρεται ότι «υποχρέωση τήρησης της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων, κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών έχουν μόνο τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, όπως αυτά ορίζονται στις περιπτώσεις γ' και δ' του άρθρου 2 του Ν.4172/2013, για τις συναλλαγές τους με συνδεδεμένα πρόσωπα της περίπτωσης ζ' του ίδιου άρθρου, είτε αυτά είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, είτε φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Επομένως και η κάθε είδους κοινοπραξία της περ. δ' του άρθρου 2 εμπίπτει στις ως άνω διατάξεις για τις συναλλαγές της με συνδεδεμένα πρόσωπα. Αντίθετα, η ως άνω υποχρέωση δεν καταλαμβάνει σε καμία περίπτωση φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση) ή όχι, για τις συναλλαγές τους με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα.»

Έτσι λοιπόν όλες οι επιχειρήσεις οποιουδήποτε τύπου και μορφής που λειτουργούν στην Ελλάδα και συνδέονται με άλλες επιχειρήσεις ή φυσικά πρόσωπα, έχουν υποχρέωση κατάρτισης Φακέλου Τεκμηρίωσης και υποβολής Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών. Όπως αναφέρεται στην παρ.2 του Ν.4174/2013, οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος, ή β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος.

Πιο αναλυτικά, όταν το συνολικό ύψος (αθροιστικά π.χ. πωλήσεις συν αγορές) των ενδοομιλικών συναλλαγών για κάθε συνδεδεμένο μέρος είναι μέχρι εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000€) ανά φορολογικό έτος, τότε δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών σε κανέναν εκ των συνδεδεμένων μερών.<sup>14</sup> Όταν το συνολικό ύψος (αθροιστικά π.χ. πωλήσεις συν αγορές) των ενδοομιλικών συναλλαγών για κάθε συνδεδεμένο μέρος είναι πάνω από εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000€) και έως διακόσιες χιλιάδες ευρώ (200.000€) ανά φορολογικό έτος, τότε υπάρχει υποχρέωση τήρησης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών για κάθε συνδεδεμένο μέρος που ο κύκλος εργασιών του είναι κάτω από πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ. Όταν το συνολικό ύψος (αθροιστικά π.χ. πωλήσεις συν αγορές) των ενδοομιλικών συναλλαγών για κάθε συνδεδεμένο μέρος είναι πάνω από διακόσιες χιλιάδες ευρώ (200.000€) ανά φορολογικό έτος τότε υπάρχει υποχρέωση τήρησης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών σε κάθε περίπτωση<sup>15</sup>.

Οι κατηγορίες των ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελούν την καταγραφή του αντικειμένου της συναλλαγής, η οποία θα πρέπει να αποτυπώνει κατά το δυνατό τις ιδιότητες και τα ειδικά χαρακτηριστικά του αντικειμένου<sup>16</sup>. Τα είδη συναλλαγών που υπόκεινται σε τεκμηρίωση αναφέρονται στο υπόδειγμα του συνοπτικού πίνακα

---

<sup>14</sup> Κώστας Ι Νιφορόπουλος, Κωστής Ν Ντρούκας “Transfer Pricing Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη, 2019 σελ.138”

<sup>15</sup> Κώστας Ι Νιφορόπουλος, Κωστής Ν Ντρούκας “Transfer Pricing Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη, 2019 σελ.139”

<sup>16</sup> Ανδρέας Γ.Πούρνος, Transfer Pricing, Οικονομική προσέγγιση στην τεκμηρίωση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών (2020), σελ 89



πληροφοριών που αναρτήθηκε με την ΠΟΛ.1097/9.4.2014 και παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

<b>ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΠΡΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ</b>	
Πρώτες ύλες	Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων
Προϊόντα	Τεχνική υποστήριξη
Εμπορεύματα	Εκμίσθωση
Δικαιώματα	Αποθήκευση
Σήματα	Έρευνα και Ανάπτυξη
Λοιπά άυλα	Λοιπές Υπηρεσίες
Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης	Κατανομή Δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους)
Διοικητική Στήριξη	Λοιπά
Χρηματοοικονομικές συναλλαγές (τόκοι, χρηματοδοτικές μισθώσεις, χρεόγραφα, ασφάλειες κ.τ.λ.)	

Πίνακας 1

Στην ΠΟΛ.1142/2.7.2015 αναφέρεται ότι, σε περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων καθώς και παροχής πιστώσεων, ταμειακών διευκολύνσεων και καταθέσεων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013 και προκειμένου για τον υπολογισμό των ορίων της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), βάσει των οποίων υφίσταται απαλλαγή ή υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, λαμβάνεται υπόψη το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που χρεώνεται/πιστώνεται και όχι το ποσό του κεφαλαίου επί του οποίου υπολογίστηκαν. Ομοίως, για τις ανάγκες σύνταξης του φακέλου τεκμηρίωσης και κατάρτισης του περιεχομένου του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, αντικείμενο τεκμηρίωσης προκειμένου για τη διαπίστωση της τήρησης της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων (Arm's Length Principle), αποτελούν οι δεδουλευμένοι τόκοι του δανείου που χρεώνονται (δαπάνη) ή που πιστώνονται (έσοδο) και που προκύπτουν από την δανειακή σύμβαση, καθόσον οι τόκοι αυτοί επηρεάζουν τα αποτελέσματα.

Διευκρινίζεται επίσης ότι κατά την παροχή εγγυήσεων, για τον υπολογισμό των ορίων της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν.4174/2013 λαμβάνεται υπόψη μόνο το ύψος των προμηθειών ή αμοιβών εγγύησης. Επιπλέον, τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μέτοχους καθώς και οι αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη των Διοικητικών Συμβουλίων δεν αποτελούν ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και επομένως δεν εμπίπτουν ως αντικείμενο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών του φακέλου τεκμηρίωσης και κατ' επέκταση δεν αναφέρονται στο συνοπτικό πίνακα πληροφοριών.

## **i. Τεκμηρίωση**

Για την τεκμηρίωση και τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών έχει δημιουργηθεί ένα ειδικό πλαίσιο αναφοράς, μια μελέτη, η οποία αποτελείται από τον Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών και την Έκθεση ανά Χώρα. Όπως αναφέρεται στην ΠΟΛ.1144/15.5.2014, ο «φάκελος τεκμηρίωσης» αποτελείται από δύο μέρη, τον «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης» και τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος συμπληρώνει τον «βασικό φάκελο» και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις προς τεκμηρίωση συναλλαγές.

Ο Βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης, ο οποίος σε περίπτωση ομίλου είναι κοινός για όλες τις επιχειρήσεις του ομίλου, περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για τον υπόχρεο, τις μόνιμες εγκαταστάσεις του και τα συνδεδεμένα με αυτόν πρόσωπα. Πιο αναλυτικά περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

1. Μια γενική περιγραφή των δραστηριοτήτων και της στρατηγικής του υπόχρεου, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος.
2. Μια γενική περιγραφή, σε περίπτωση ομίλου, της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του, που περιλαμβάνει το οργανόγραμμα, τον κατάλογο των μελών του, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων, περιγραφή της σχέσης σύνδεσης αυτών, καθώς και τις αλλαγές σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος στην ιδιοκτησία των άυλων περιουσιακών στοιχείων, των χρηματοοικονομικών συναλλαγών και των φορολογικών αποτελεσμάτων του ομίλου.
3. Μια γενική περιγραφή των συνδεδεμένων προσώπων ή και των μόνιμων εγκαταστάσεών τους που συμμετέχουν στις προς τεκμηρίωση συναλλαγές.
4. Μια γενική περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών στις οποίες συμμετέχουν τα συνδεδεμένα πρόσωπα, ήτοι μια γενική περιγραφή:
  - (α). Της φύσης των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία, κ.λπ.),
  - (β). Της ροής των τιμολογίων και
  - (γ). Του ύψους των συναλλαγών

5. Μια γενική περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών, των κινδύνων που αντιμετωπίζονται, καθώς και των αλλαγών που μπορεί να επέρχονται στις λειτουργίες και στους κινδύνους σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος.
6. Την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, εμπορικές ονομασίες, τεχνογνωσία, κ.λπ.) και την πληρωμή ή είσπραξη δικαιωμάτων.
7. Μια περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής του που να επεξηγεί την τήρηση της αρχής της ανοιχτής αγοράς (Arm's Length Principle) στις ενδοομιλικές συναλλαγές.
8. Κατάλογο συμφωνιών κατανομής κόστους, αποφάσεων προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τα μέλη του ομίλου, σχετικά με τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους,
9. Περιγραφή των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους, με πρόσωπα που ο υπόχρεος κατέστη συνδεδεμένος ή διακόπηκε η σχέση σύνδεσης εντός του ιδίου φορολογικού έτους, πριν την σύνδεση ή μετά τη διακοπή προκειμένου να παρέχεται η δυνατότητα, εάν πληρούν τα κριτήρια συγκρισιμότητας, να χρησιμοποιηθούν ως συγκριτικά στοιχεία.

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 την φορολογική αρχή, εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος και όχι πέραν των τριάντα (30) ημερών από την επίδοση σχετικής πρόσκλησης. Σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις τα στοιχεία του φακέλου τεκμηρίωσης τηρούνται στην ελληνική γλώσσα. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται είτε σε έντυπη, είτε σε ηλεκτρονική μορφή<sup>17</sup>.

Ο ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης παρέχει λεπτομερές πληροφορίες και δεδομένα σχετικά με συγκεκριμένες ενδοομιλικές συναλλαγές, παρουσίαση της διαδικασίας συγκριτικής ανάλυσης, παρουσίαση της διαδικασίας επιλογής μεθόδου τεκμηρίωσης κ.ο.κ. Τα απαιτούμενα στοιχεία του ελληνικού φακέλου συμπληρώνουν τον

---

<sup>17</sup> ΠΟΛ.1097/9.4.2014 Κεφάλαιο Δ Γλώσσα Τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης.

Βασικό Φάκελο και βοηθούν τη διαδικασία της επαλήθευσης ή μη της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων<sup>18</sup>.

Στην ΠΟΛ.1144/2014 αναφέρεται ότι ο «Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης» περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

1. Λεπτομερή περιγραφή του υπόχρεου και της στρατηγικής του, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος.
2. Λεπτομερή περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών η οποία περιλαμβάνει:
  - (α) τη φύση των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία, κλπ.),
  - (β) τη ροή των τιμολογίων
  - (γ) το ύψος των συναλλαγών
  - (δ) περιγραφή των έκτακτων συναλλαγών ή γεγονότων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προκύπτουν από τη μεταφορά λειτουργιών όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ)
3. Ειδικότερα σε περίπτωση πώλησης/αγοράς ή μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων σε ή από συνδεδεμένο πρόσωπο, πρόσθετες πληροφορίες (σχετικά με τις συναλλαγές αυτές) για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, δηλαδή την τιμή στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να πουλήσει ή μεταβιβάσει και την αξία στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να αποκτήσει το εν λόγω άυλο περιουσιακό στοιχείο υπό συγκρίσιμες συνθήκες, λαμβάνοντας υπόψη τα αναμενόμενα οφέλη και τη χρησιμότητα για την επιχείρησή του
4. Συγκριτική ανάλυση, ήτοι:
  - (α) χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων και των υπηρεσιών, καθώς και συναφείς πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά και/ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον διατίθενται. Ειδικοί παράγοντες πρέπει να ληφθούν υπόψη προκειμένου να δικαιολογηθεί η συγκρισιμότητα των άυλων περιουσιακών στοιχείων και η σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή όπως: τα αναμενόμενα οφέλη, γεωγραφικοί περιορισμοί, μεταβίβαση δικαιωμάτων

---

<sup>18</sup> Κώστας Ι Νιφορόπουλος, Κωστής Ν Ντρούκας “Transfer Pricing Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη, 2019” σελ.181

αποκλειστικότητα ή όχι, συμμετοχή του αποκτώντος στις μελλοντικές εξελίξεις

(β) λειτουργική ανάλυση (επιτελούμενες λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, επιχειρηματικοί κίνδυνοι),

(γ) συμβατικοί όροι,

(δ) οικονομικές συνθήκες και

(ε) ειδικές στρατηγικές της επιχείρησης

5. Επεξήγηση για την επιλογή και τον τρόπο εφαρμογής της/των μεθόδου/ων καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.
6. Περιγραφή της εφαρμογής της πολιτικής του υπόχρεου σχετικά με το καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.
7. Δέσμευση του υπόχρεου να παρέχει κάθε συμπληρωματική πληροφορία σχετική με τις ενδοομιλικές συναλλαγές του, κατόπιν αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης και εντός εύλογης προθεσμίας, ιδιαιτέρως στη περίπτωση φορολογικού ελέγχου.
8. Δικαιολόγηση του τρόπου υπολογισμού της αναπροσαρμογής, όταν ο υπόχρεος αναπροσαρμόζει τα φορολογητέα κέρδη του προκειμένου να συμμορφωθεί με την αρχή των ίσων αποστάσεων.
9. Περιγραφή και λεπτομερή αιτιολόγηση τυχόν προσαρμογών που έχουν γίνει για την επίτευξη συγκρισιμότητας.
10. Πρόσθετες πληροφορίες για συναλλαγές που διενεργούνται με συνδεδεμένα πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα ή έχουν τη φορολογική τους κατοικία σε κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα, που σε περίπτωση ομίλου θα περιλαμβάνουν και τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως του/των συνδεδεμένου/ων προσώπου/ων.
11. Διάγραμμα ροής των συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων και των έκτακτων.
12. Αντίγραφα των συμβάσεων που διέπουν τις υπό τεκμηρίωση συναλλαγές.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης καταρτίζεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους που αφορά, τηρείται στην έδρα του υπόχρεου και διαφυλάσσεται καθ' όλο το χρονικό διάστημα για το οποίο υφίσταται σχετική υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Επιπλέον η ΠΟΛ.1144/2014 αναφέρει ότι, ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο. Στο Φάκελο Τεκμηρίωσης

περιλαμβάνεται ειδικό κεφάλαιο όπου περιγράφονται γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχονται σε αυτόν και που οφείλονται σε οιαδήποτε μεταβολή των συνθηκών της αγοράς σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος.

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 δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τρία (3) φορολογικά έτη εφόσον τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επικαιροποιούνται κάθε φορολογικό έτος, προκειμένου να αποδεικνύεται η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων. 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 του Φακέλου γίνεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης.

Επιπλέον, οι υπόχρεοι σε τήρηση Φακέλου Τεκμηρίωσης υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση (Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e-εφαρμογές)) του Υπουργείου Οικονομικών εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους. Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών είναι συνοδευτικός του Φακέλου Τεκμηρίωσης και υποβάλλεται προκειμένου να αξιοποιηθούν φορολογικά οι παρεχόμενες πληροφορίες και σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να εκλαμβάνεται ως πλήρης και εκτενής τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών προκειμένου να κριθεί ως απόδειξη για την συμβατότητα των τελευταίων με την έννοια της παρ.1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε. («αρχή της ανοιχτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων—Arm’s Length Principle»)

Πιο αναλυτικά, η δομή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών ακολουθεί τις ενότητες του Φακέλου Τεκμηρίωσης. Σημαντικά πεδία πληροφόρησης αποτελούν τα πεδία που σχετίζονται με τις λειτουργίες που επιτελεί και τους κινδύνους που αναλαμβάνει η υπόχρεη εταιρεία, το ύψος και το είδος των συναλλαγών της με τα συνδεδεμένα πρόσωπα, καθώς και την επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου τεκμηρίωσης των προαναφερθέντων ενδοομιλικών συναλλαγών της. Η ύπαρξη

υποχρέωσης υποβολής εξετάζεται πάντα την πλευρά κάθε συνδεδεμένου μέρους ξεχωριστά. Υπάρχουν περιπτώσεις, που ενώ μια συναλλαγή αποτελεί αντικείμενο τεκμηρίωσης στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, το ένα από τα δυο μέρη της συναλλαγής, λόγω των ειδικών απαλλακτικών ορίων (πχ συνολικό ύψος συναλλαγών αθροιστικά μέχρι εκατό χιλιάδες ευρώ), είναι πιθανόν να μην είναι υπόχρεο προς υποβολή του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών<sup>19</sup>. Παρατίθεται στο Προσάρτημα ο Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών, όπως δημοσιεύτηκε ως επισυναπτόμενο παράρτημα της ΠΟΛ.1097/2014.

Η Έκθεση ανά Χώρα (Country by Country Report), αποτελεί την πιο πρόσφατη δέσμη του πλαισίου αναφοράς για τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών. Μετά από εισήγηση του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου για την επέκταση της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών σε ευρωπαϊκό και παγκόσμιο επίπεδο, με σκοπό την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης, της φοροδιαφυγής και επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε το σχέδιο δράσης σχετικά με τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση κερδών<sup>20</sup>. Στη συνέχεια, το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης λαμβάνοντας υπόψιν τη δέσμη μέτρων του ΟΟΣΑ, εξέδωσε την Οδηγία 2011/16/ΕΕ, η οποία αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας και συμπεριλαμβάνει την Έκθεση ανά χώρα, μαζί με τον φάκελο τεκμηρίωσης. Με το Νόμο 4490/2017 κυρώθηκε η προσχώρηση της Ελλάδας στην Πολυμερή Συμφωνία Αρμοδίων Αρχών (ΠΣΑΑ) για την Ανταλλαγή Εκθέσεων ανά Χώρα από Ομίλους Πολυεθνικών Επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με τον Ν.4490/2017 η υποβολή της Έκθεσης ανά Χώρα είναι υποχρεωτική υπό την προϋπόθεση ότι η Τελική Μητρική Οντότητα ενός Ομίλου Πολυεθνικής Επιχείρησης (Ομίλου ΠΕ) ή οποιαδήποτε άλλη Αναφέρουσα Οντότητα έχει τη φορολογική της κατοικία στην Ελλάδα και τα ετήσια συνολικά έσοδα του ομίλου, όπως αυτά απεικονίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του αμέσως προηγούμενου φορολογικού έτους από το Φορολογικό Έτος υποβολής των Εκθέσεων είναι 750 εκατομμύρια ευρώ και άνω. Στην περίπτωση αυτή υποβάλλει την Έκθεση ανά Χώρα όσον αφορά το οικείο Φορολογικό Έτος Υποβολής Εκθέσεων εντός δώδεκα (12) μηνών από την τελευταία ημέρα του Φορολογικού Έτους Υποβολής Εκθέσεων του Ομίλου ΠΕ.

---

<sup>19</sup> Κώστας Ι Νιφορόπουλος, Κωστής Ν Ντρούκας “Transfer Pricing Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη, 2019” σελ.186

<sup>20</sup> Κώστας Ι Νιφορόπουλος, Κωστής Ν Ντρούκας “Transfer Pricing Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη, 2019” σελ.194

Η Έκθεση ανά Χώρα περιέχει τις ακόλουθες πληροφορίες :

1. Συγκεντρωτικές πληροφορίες σχετικά με το ποσό των εσόδων, τα κέρδη (ζημίες) προ φόρου εισοδήματος, τον καταβληθέντα φόρο εισοδήματος, τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος, το μετοχικό κεφάλαιο, τα συσσωρευμένα κέρδη, τον αριθμό των εργαζομένων και τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία εκτός των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδυνάμων, όσον αφορά σε κάθε περιοχή Δικαιοδοσίας στην οποία δραστηριοποιείται ο Όμιλος ΠΕ
2. Έγγραφο ταυτοποίησης κάθε Συνιστώσας Οντότητας του Ομίλου ΠΕ, με το οποίο καθορίζεται η περιοχή Δικαιοδοσίας, στην οποία έχει τη φορολογική της κατοικία η εν λόγω Συνιστώσα Οντότητα και, σε περίπτωση που διαφέρει από αυτήν την περιοχή Δικαιοδοσίας της φορολογικής κατοικίας, η περιοχή Δικαιοδοσίας δυνάμει της νομοθεσίας της οποίας οργανώνεται η εν λόγω Συνιστώσα Οντότητα, καθώς και η φύση της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας ή επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της εν λόγω Συνιστώσας Οντότητας.
3. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) μπορεί να εξειδικεύονται και να συμπληρώνονται οι διαδικασίες και υποχρεώσεις που αφορούν στην υποβολή των Εκθέσεων ανά Χώρα σχετικά με Ομίλους ΠΕ και κάθε άλλο συναφές θέμα σχετικά με τη διαδικασία αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών όσον αφορά στην Έκθεση ανά Χώρα.»

Οι πληροφορίες που κοινοποιούνται μεταξύ κρατών μελών, σύμφωνα με το άρθρο 9ΑΑ, χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς της αξιολόγησης υψηλών κινδύνων σε σχέση με τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών και άλλων κινδύνων σε σχέση με τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών, συμπεριλαμβανομένης της αξιολόγησης του κινδύνου μη συμμόρφωσης μελών του Ομίλου ΠΕ με τους εφαρμοστέους κανόνες για τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών, και κατά περίπτωση για σκοπούς οικονομικής και στατιστικής ανάλυσης. Οι διορθώσεις των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών από τις ελληνικές φορολογικές αρχές δεν βασίζονται στις πληροφορίες που ανταλλάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 9ΑΑ. Παρά τα ανωτέρω, δεν υπάρχει καμία απαγόρευση ως προς τη χρησιμοποίηση των ως άνω πληροφοριών ως βάση για την πραγματοποίηση περαιτέρω ερευνών όσον αφορά στις ρυθμίσεις του Ομίλου ΠΕ για τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών ή όσον αφορά σε άλλα φορολογικά θέματα στο πλαίσιο



του φορολογικού ελέγχου και, ως εκ τούτου, ενδέχεται να γίνουν οι κατάλληλες διορθώσεις στο φορολογητέο εισόδημα μιας Συνιστώσας Οντότητας.»

Η αρμόδια κατ' ανάθεση αρχή της παραγράφου 1 του άρθρου 4, που παραλαμβάνει την Έκθεση ανά Χώρα σύμφωνα με την παράγραφο 1, κοινοποιεί, μέσω αυτόματης ανταλλαγής και εντός της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 4, την Έκθεση ανά Χώρα σε οποιοδήποτε κράτος μέλος στο οποίο, με βάση τις πληροφορίες της Έκθεσης ανά Χώρα, μία ή περισσότερες Συνιστώσες Οντότητες του Ομίλου ΠΕ της Αναφέρουσας Οντότητας είτε έχουν τη φορολογική κατοικία τους ή υπόκεινται σε φόρο όσον αφορά στις επιχειρηματικές δραστηριότητες που ασκούνται μέσω μόνιμης εγκατάστασης.

## **ii.Πρόστιμα**

Στην περίπτωση παραβίασης της αρχής των ίσων αποστάσεων και αποφυγής συμμόρφωσης με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο προβλέπονται σημαντικές κυρώσεις για τα νομικά πρόσωπα. Οι κυρώσεις αυτές αφορούν πρόσθετες επιβαρύνσεις βάσει της απόκλισης που προκύπτει από τον έλεγχο. Στην ΠΟΛ.4337/2015, παρ.3 αναφέρεται ότι στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών επιβάλλονται πρόστιμα.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Κώδικα επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογουμένου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού συνοπτικού πίνακα, το παραπάνω πρόστιμο επιβάλλεται μόνο αν μεταβάλλονται τα ποσά των συναλλαγών και οι συνολικές διαφορές είναι άνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ.

Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών το παραπάνω πρόστιμο υπολογίζεται επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια και

επιβάλλεται μόνο αν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης.

Σε περίπτωση μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

Σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα τεθεί στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης από την τριακοστή πρώτη (31 η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την εξηκοστή (60ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αν διατεθεί από την εξηκοστή πρώτη (61) ημέρα έως την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ενώ αν δεν διατεθεί καθόλου ή διατεθεί μετά την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ.

## **Γ. Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης**

Η προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης αποτελεί μια συμφωνία, που προσδιορίζει, σε προγενέστερο, της πραγματοποίησης των ελεγχόμενων συναλλαγών, χρόνο, ένα κατάλληλο σύνολο κριτηρίων (μέθοδος τεκμηρίωσης, συγκριτικά στοιχεία και κατάλληλες ως προς τη συγκρισιμότητα προσαρμογές) για τον καθορισμό της κατάλληλης τιμής πώλησης για δεδομένο χρονικό διάστημα τηρώντας την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων. (παρ.4 άρθρο 134 Οδηγιών ΟΟΣΑ)<sup>21</sup>. Η διαδικασία προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης εντάχθηκε και στην ελληνική νομοθεσία.

Σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ.1 του Ν.4174/2013, συνδεδεμένα πρόσωπα με μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, για τις συναλλαγές τους με το κεντρικό, καθώς και με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τις μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρεί στην αλλοδαπή ελληνική επιχείρηση,

---

<sup>21</sup> Κώστας Ι Νιφορόπουλος , Κωστής Ν Ντρούκας “Transfer Pricing Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη,2019”σελ.513

δύνανται να υποβάλουν στον Γενικό Γραμματέα αίτηση προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα.

Αντικείμενο της προέγκρισης 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 συνδεδεμένα πρόσωπα.

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 προσώπων, εφόσον τηρούνται τα οριζόμενα στην απόφαση αυτή. Ο φορολογικός έλεγχος των συναλλαγών, οι οποίες αποτελούν αντικείμενο της προέγκρισης, περιορίζεται στην επαλήθευση, ότι τηρήθηκαν τα οριζόμενα στην απόφαση προέγκρισης και ότι εξακολουθούν να ισχύουν οι παραδοχές, οι περιστάσεις και οι όροι στις οποίες αυτή βασίστηκε.

Η αίτηση υποβάλλεται στη Διοίκηση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η οποία την εξετάζει και την αποδέχεται ή την απορρίπτει. Η σχετική απόφαση εκδίδεται εντός δεκαοκτώ (18) μηνών από την υποβολή της αίτησης προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, σε περίπτωση αίτησης για μονομερή προέγκριση, και κοινοποιείται στους αιτούντες. Η μονομερής προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης δεν εφαρμόζεται για προγενέστερα φορολογικά έτη. Η διάρκεια ισχύος της απόφασης προέγκρισης δεν μπορεί να υπερβαίνει τα τέσσερα (4) έτη. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων μπορεί να ορίζεται μεγαλύτερος χρόνος για την έκδοση της απόφασης του πρώτου εδαφίου που δεν μπορεί πάντως να υπερβαίνει τους τριάντα έξι (36) μήνες από την υποβολή της αίτησης.

Σε περίπτωση αίτησης για διμερή ή πολυμερή προέγκριση, μπορεί να περιέχεται και αίτημα εφαρμογής της απόφασης σε προγενέστερα φορολογικά έτη από το έτος υποβολής της αίτησης προέγκρισης, ως ρήτρα αναδρομικής ισχύος, εφόσον υπάρχει

ταύτιση των πραγματικών περιστατικών των ετών για τα οποία ζητείται η αναδρομική ισχύς με τα πραγματικά περιστατικά της υπό εξέταση αίτησης, υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις, οι οποίες πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά κατά την υποβολή του αιτήματος:

1. Να μην έχει παραγραφεί η εξουσία του φορολογικού ελέγχου για τα εν λόγω φορολογικά έτη.
2. Να μην έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο εντολή φορολογικού ελέγχου για τα εν λόγω φορολογικά έτη.

Σε περίπτωση που στην απόφαση προέγκρισης περιλαμβάνεται ρήτρα αναδρομικής ισχύος, ο φορολογικός έλεγχος των συναλλαγών των ετών τα οποία καταλαμβάνονται από την εν λόγω ρήτρα, περιορίζεται στην επαλήθευση ότι τηρήθηκαν τα οριζόμενα στην απόφαση προέγκρισης και ότι υπάρχει ταύτιση των πραγματικών περιστατικών των ετών που καταλαμβάνει με τα πραγματικά περιστατικά των συναλλαγών για τα οποία ζητήθηκε η προέγκριση.

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 για το χρονικό διάστημα για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων κάθε φορολογικού έτους το οποίο αφορά η απόφαση προέγκρισης.

Η απόφαση προέγκρισης αναθεωρείται οποτεδήποτε κατά τη διάρκεια ισχύος της, είτε κατόπιν αίτησης από το ενδιαφερόμενο πρόσωπο, είτε αυτεπάγγελα από τον Γενικό Γραμματέα, στις εξής περιπτώσεις:

1. Εφόσον οι κρίσιμες παραδοχές στις οποίες βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης αποδειχθούν εσφαλμένες.
2. Εφόσον επήλθε ουσιώδης μεταβολή των κρίσιμων παραδοχών ή συνθηκών που καθιστά αδύνατη την τήρηση των οριζομένων στην απόφαση προέγκρισης.
3. 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.

Ο Γενικός Γραμματέας εκδίδει απόφαση για την αναθεώρηση της αρχικής απόφασης προέγκρισης, η οποία κοινοποιείται στους αιτούντες και έχει τα αποτελέσματα που ορίζονται στην παράγραφο 4, αρχής γενομένης από την έκδοσή της. Η απόφαση προέγκρισης δύναται να ανακληθεί από τη Φορολογική Διοίκηση κατά τη διάρκεια ισχύος της στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1. Εφόσον διαπιστωθεί, ότι τα στοιχεία ή κρίσιμες παραδοχές στα οποία βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης ήταν ανακριβείς, λόγω εσφαλμένης ερμηνείας ή πλημμελειών που αποδίδονται στον φορολογούμενο.
2. Εφόσον διαπιστωθεί, ότι οι αιτούντες δεν τήρησαν ουσιώδη όρο ή υποχρέωση που ορίζονται στην απόφαση προέγκρισης.

Σε περίπτωση ανάκλησης, η απόφαση προέγκρισης θεωρείται ως μηδέποτε εκδοθείσα. Η απόφαση προέγκρισης δύναται να ακυρωθεί από τη Φορολογική Διοίκηση οποτεδήποτε κατά τη διάρκεια ισχύος της στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1. Εφόσον διαπιστωθεί ότι επήλθε ουσιώδης μεταβολή των κρίσιμων παραδοχών ή συνθηκών στις οποίες βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης.
2. Εφόσον διαπιστωθεί ότι η επιχείρηση δεν τήρησε ουσιώδεις όρους ή υποχρεώσεις που ορίζονται από την απόφαση προέγκρισης.
3. Εφόσον επέλθει ουσιώδης μεταβολή των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων οι οποίες επηρεάζουν ουσιωδώς την απόφαση προέγκρισης.

Δεν επιτρέπεται η ακύρωση της απόφασης προέγκρισης, εφόσον είναι δυνατή η αναθεώρησή της σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο Σε περίπτωση ακύρωσης, η ισχύς της απόφασης προέγκρισης παύει από το χρονικό σημείο που ορίζεται με την απόφαση ακύρωσης.

Αν από απόφαση προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης προκύπτει υποχρέωση υποβολής τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων για παρελθόντα φορολογικά έτη που καλύπτει η απόφαση προέγκρισης, θεωρείται ότι αυτές υποβάλλονται εμπρόθεσμα εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της απόφασης προέγκρισης στον φορολογούμενο.

Το νομοθετικό πλαίσιο για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών στην Ελλάδα συντείνεται από φορολογικούς νόμους και από μια σειρά κανόνων του

διεθνούς δικαίου, οι οποίοι έχουν έμμεση ρυθμιστική ισχύ. Πιο συγκεκριμένα, οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ αναπτύσσουν ρυθμιστική ισχύ κατά το μέρος που αφορούν την εφαρμογή των μεθόδων προσδιορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Παράλληλα, ο Κανόνας Δεοντολογίας της Ευρωπαϊκής Τεκμηρίωσης χρησιμοποιείται ως βοήθημα για την ερμηνεία των διατάξεων για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών αφού δεν έχει μεν νομική δεσμευτική ισχύ, αλλά αποτελεί πολιτική δέσμευση των κυβερνήσεων των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> Ανδρέας Τσουρουφλής (2010), Ενδοομιλική Τιμολόγηση, Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 202

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>

### *Ομάδες Παραγωγών*

#### **A. Η Έννοια της Ομάδας Παραγωγών**

Η έννοια της Ομάδας Παραγωγών ορίζεται στο άρθρο 37 του Ν.4384/2016 «Αγροτικοί Συνεταιρισμοί, μορφές συλλογικής οργάνωσης του αγροτικού χώρου και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α' 78/26-04-2016)». Συγκεκριμένα αναφέρεται ότι : Οι Ομάδες Παραγωγών του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1305/2013 αποτελούν αυτοτελείς νομικές οντότητες του συνεταιριστικού ή εμπορικού δικαίου ή σαφώς οριζόμενα μέρη αυτών ή νομικά πρόσωπα του αστικού δικαίου με πλήρη δικαιοπρακτική ικανότητα, που συγκροτούνται, αναγνωρίζονται και λειτουργούν σύμφωνα με τις διατάξεις του ενωσιακού δικαίου και τα συμπληρωματικά εθνικά μέτρα εφαρμογής του. (Όπως τροποποιήθηκε με την Παρ.5 Άρθρο 65 ΝΟΜΟΣ 4484/2017 με ισχύ την 1/8/2017). Συγκροτούνται δηλαδή μετά από πρωτοβουλία παραγωγών, φυσικών ή/και νομικών προσώπων, που ασκούν αγροτική δραστηριότητα.

Για την αναγνώριση της Ομάδας Παραγωγών απαιτούνται ανά τομέα αγροτικής παραγωγής τουλάχιστον πέντε (5) φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα μέλη παραγωγοί. Πιο συγκεκριμένα, απαιτούνται τουλάχιστον πέντε (5) παραγωγοί ομοειδών προϊόντων ζωικής προέλευσης και τουλάχιστον δέκα (10) παραγωγοί ομοειδών προϊόντων φυτικής προέλευσης, που συμφωνούν στην από κοινού προώθηση τουλάχιστον του 90% της παραγωγής τους και συνεργάζονται προκειμένου να δημιουργήσουν υποδομή για τη συγκέντρωση ή/και την προώθηση της παραγωγής τους. Η ελάχιστη παραγωγή και για τις δύο κατηγορίες καθορίζεται από το γινόμενο των μελών της ομάδας παραγωγών επί τον μέσο όρο του παραγόμενου προϊόντος της ομάδας παραγωγών στην Περιφέρεια σύμφωνα με τα στοιχεία των δηλώσεων καλλιεργειών<sup>23</sup>.

---

<sup>23</sup> Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων –Άρθρο 36 - Ομάδες παραγωγών, οργανώσεις παραγωγών και Ενώσεις Οργανώσεων Παραγωγών

Σύμφωνα με την υπ αριθ. 397/18235 Αρμόδια Αρχή, διαδικασία και δικαιολογητικά αναγνώρισης των Οργανώσεων Παραγωγών (Ο.Π.) και των Ενώσεων τους (Ε.Ο.Π.), καθώς και των Ομάδων Παραγωγών (Ομ.Π.), η απαιτούμενη ελάχιστη αξία εμπορευθείσας παραγωγής, για όλα τα προϊόντα που δύνανται να αναγνωριστούν ως Ομάδα Παραγωγών καθορίζεται σε 250.000 ευρώ. Για τον προσδιορισμό λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος της εμπορευθείσας αξίας παραγωγής των δύο (2) προηγούμενων ημερολογιακών ετών από την ημερομηνία αναγνώρισης της Ο.Π. Σε περιπτώσεις «ανωτέρας βίας» και «εξαιρετικών περιστάσεων», όπως αυτές ορίζονται στις κείμενες Κοινοτικές διατάξεις, για τον προσδιορισμό της ελάχιστης εμπορευθείσας αξίας παραγωγής, μπορεί να λαμβάνεται υπόψη, ο μέσος όρος των δύο (2) εκ των τριών (3) προηγούμενων ημερολογιακών ετών από την ημερομηνία αναγνώρισης της Ο.Π., εκτός εάν ορίζονται ευνοϊκότερες διατάξεις στους οικείους ενωσιακούς κανονισμούς. Για τις Οργανώσεις Παραγωγών προϊόντων αλιείας και υδατοκαλλιέργειας, τα ελάχιστα κριτήρια αναγνώρισης, τα αιτήματα αναγνώρισης, όπως και ο μορφότυπος υποβολής τους, καθορίζονται στις ενωσιακές διατάξεις.

## **B. Σκοπός και Λειτουργία Ομάδας Παραγωγών**

Οι Ομάδες Παραγωγών συστάθηκαν στα πλαίσια του Μέτρου 9 «Σύσταση Ομάδων και Οργανώσεων Παραγωγών» της απόφασης 13184/2017 του Προγράμματος Αγροτικής Ανάπτυξης (ΠΑΑ) 2014-2020. Το μέτρο έχει ρόλο κινήτρου, προκειμένου να ενθαρρύνει τη σύσταση ομάδων και οργανώσεων παραγωγών στους τομείς της γεωργίας και της δασοπονίας, με σκοπό την ενίσχυση της διαπραγματευτικής τους δύναμης και την μείωση του κόστους παραγωγής. Πιο αναλυτικά η σύσταση της Ομάδας Παραγωγών αποσκοπεί στο :

1. Να εξασφαλίσει τον προγραμματισμό της παραγωγής και την προσαρμογή της στη ζήτηση των προϊόντων των μελών ιδίως από ποσοτική και ποιοτική άποψη.
2. Να προωθήσει τη συγκέντρωση της προσφοράς και τη διάθεση στην αγορά των προϊόντων που παράγονται από τα μέλη της, μεταξύ άλλων μέσω της προώθησης προϊόντων.
3. Να συμβάλει στη μείωση του κόστους παραγωγής μέσω της προμήθειας των απαιτούμενων εφοδίων και την παροχή υπηρεσιών σε θέματα καλλιέργειας



προσφερόμενων προϊόντων και μετασυλλεκτικών χειρισμών προς τα μέλη της.

4. Να συμβάλει στην ομαλοποίηση του κόστους παραγωγής και την απόδοση των επενδύσεων ως προς τα περιβαλλοντικά πρότυπα.
5. Να προωθήσει τη διεξαγωγή ερευνών και την ανάπτυξη πρωτοβουλιών με αντικείμενο τις βιώσιμες μεθόδους παραγωγής, τις καινοτόμες πρακτικές, την οικονομική ανταγωνιστικότητα και τις εξελίξεις της αγοράς.
6. Να προωθήσει και να παρέχει τεχνική βοήθεια για την χρήση καλλιεργητικών πρακτικών και τεχνικών φιλικών προς το περιβάλλον, καθώς και κατάλληλων πρακτικών.
7. Να προωθήσει και να παρέχει τεχνική βοήθεια για την χρήση προτύπων παραγωγής, τη βελτίωση ποιότητας των προϊόντων και την ανάπτυξη προϊόντων με προστατευμένη ονομασία προέλευσης ή προστατευόμενη γεωγραφική ένδειξη ή προϊόντων καλυπτόμενων από το εθνικό σήμα ποιότητας.
8. Να συμβάλει στη διαχείριση των υποπροϊόντων και των αποβλήτων, ιδίως για την προστασία της ποιότητας των υδάτων, του εδάφους και του τοπίου και τη διαφύλαξη ή την προώθηση της βιοποικιλότητας.
9. Να συμβάλει στη βιώσιμη χρήση των φυσικών πόρων και τον μετριασμό της κλιματικής αλλαγής.
10. Να προωθήσει την ανάπτυξη των πρωτοβουλιών στον τομέα της προώθησης και της εμπορίας και να βελτιώσει την εμπορική αξιοποίηση των προϊόντων για τα οποία αναγνωρίζεται.

Η Ομάδα Παραγωγών απαρτίζεται από τουλάχιστον 5 μέλη παραγωγούς. Κάθε μέλος που συμμετέχει στην Ομάδα έχει το δικαίωμα του εκλέγειν και εκλέγεσθαι και διαθέτει τις ψήφους που αντιστοιχούν στο ποσοστό εταιρικών μεριδίων που κατέχει. Το μέγιστο ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου και των μεριδίων που κατέχει φυσικό ή νομικό πρόσωπο μέλος δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το 20%, ώστε να διασφαλίζεται η δημοκρατική λειτουργία αυτής, ανεξάρτητα αν τα μέλη αυτά συμμετέχουν με μεγαλύτερο μερίδιο διάθεσης προϊόντων στην Ομάδα Παραγωγών. Για την εύρυθμη λειτουργία της, η Ομάδα Παραγωγών αποτελείται από τα τρία παρακάτω Όργανα: (1) η Ειδική ΓΣ της Ομάδας Παραγωγών, (2) η Διαχειριστική Επιτροπή και (3) η Ελεγκτική Επιτροπή

**Η Ειδική Γενική Συνέλευση** απαρτίζεται από όλους τους παραγωγούς που είναι μέλη και αποτελεί το ανώτατο όργανο της Ομάδας Παραγωγών. Συγκαλείται και λειτουργεί σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου και του καταστατικού λειτουργίας της Ομάδας Παραγωγών. Αρμοδιότητα για τη σύγκληση της Ειδικής Γενικής Συνέλευσης έχει η Διαχειριστική Επιτροπή. Η Ειδική Γενική Συνέλευση εκλέγει τα μέλη της Διαχειριστικής και Ελεγκτικής Επιτροπής. Επιπλέον, εξετάζει και εγκρίνει τις προτάσεις της Διαχειριστικής Επιτροπής, τα θέματα που αφορούν την παραγωγή, τις συνθήκες εμπορευματοποίησης της παραγωγής, τη σύνταξη επιχειρησιακών προγραμμάτων και τις δράσεις επενδυτικού χαρακτήρα που θεωρεί απαραίτητες να αναληφθούν από την Ομάδα Παραγωγών. Επίσης, εξετάζει, εγκρίνει η/και τροποποιεί τους κανόνες που διέπουν την λειτουργία της «Ομάδας Παραγωγών» καθώς και το καταστατικό λειτουργίας.

Οι αποφάσεις που αφορούν τα θέματα της Ομάδας Παραγωγών λαμβάνονται κατά απόλυτη πλειοψηφία, μετά από σύγκληση της Ειδικής Γενικής Συνέλευσης και εφόσον σε αυτή συμμετέχουν τουλάχιστον τα δύο τρίτα (2/3) πλέον ενός ακόμη από τα μέλη της Ομάδας Παραγωγών. Η Ειδική Γενική Συνέλευση συνέρχεται τακτικά δύο φορές το χρόνο ανά εξάμηνο προκειμένου να ενημερωθούν τα μέλη της Ομάδας Παραγωγών για την πορεία λειτουργίας. Δύναται να συγκαλείται και εκτάκτως μετά από ενημέρωση των μελών από την Διαχειριστική Επιτροπή προκειμένου να συζητηθούν και να ληφθούν αποφάσεις για επείγοντα θέματα που αφορούν την λειτουργία της Ομάδας Παραγωγών.

**Η Διαχειριστική Επιτροπή** της Ομάδας Παραγωγών αποτελείται από 3 άτομα τα οποία εκλέγονται από την Ειδική Γενική Συνέλευση της Ομάδας Παραγωγών. Έργο της Διαχειριστικής Επιτροπής είναι η διεξαγωγή των εργασιών της Ομάδας Παραγωγών, η παρακολούθηση, η αντιμετώπιση και η προώθηση των θεμάτων που άπτονται της παραγωγής, της εμπορευματοποίησης της παραγωγής, της σύνταξης και της υλοποίησης επιχειρησιακών προγραμμάτων μέσα στα πλαίσια που έχουν ορισθεί από το κοινοτικό δίκαιο, την εθνική νομοθεσία, τις αποφάσεις της Ειδικής Γενικής Συνέλευσης και το καταστατικό λειτουργίας. Οι αποφάσεις της Διαχειριστικής Επιτροπής λαμβάνονται με απόλυτη πλειοψηφία του συνόλου των μελών της. Τα μέλη της Διαχειριστικής Επιτροπής εκλέγουν μεταξύ τους τον πρόεδρο και τον ταμία με τους αναπληρωτές τους. Ο Πρόεδρος εκπροσωπεί την Ομάδας Παραγωγών και τη Διαχειριστική Επιτροπή και προεδρεύει των συνεδριάσεών της. Δύνανται ο πρόεδρος της Διαχειριστικής Επιτροπής να συμπίπτει με τον Διαχειριστή της Ομάδας Παραγωγών. Η θητεία των μελών της Διαχειριστικής

Επιτροπής ορίζεται για 7 χρόνια. Η ειδική Γενική Συνέλευση μπορεί να παύσει τη θητεία της Διαχειριστικής επιτροπής και να ορίσει νέα, με βάση τα οριζόμενα ανωτέρω.

**Η Ελεγκτική Επιτροπή** αποτελείται από 3 μέλη εκλεγόμενα από την Ειδική Γενική Συνέλευση της Ομάδας Παραγωγών. Στην ελεγκτική Επιτροπή μπορεί να μετέχουν και μη εταίροι της Ομάδας Παραγωγών. Έργο της Ελεγκτικής Επιτροπής είναι ο έλεγχος και η παρακολούθηση του έργου της Διαχειριστικής Επιτροπής. Τα μέλη της Ελεγκτικής Επιτροπής εκλέγουν μεταξύ τους τον Πρόεδρο και τον Αναπληρωτή του. Ο Πρόεδρος εκπροσωπεί την Ελεγκτική Επιτροπή, συγκαλεί και προεδρεύει των συνεδριάσεών της. Ο Αναπληρωτής αναπληρώνει τον Πρόεδρο σε περίπτωση απουσίας ή κωλύματός του. Οι αποφάσεις της Ελεγκτικής Επιτροπής λαμβάνονται με την απόλυτη πλειοψηφία του συνόλου των μελών της. Η θητεία των μελών της Ελεγκτικής Επιτροπής είναι τόση όση και των μελών της Διαχειριστικής Επιτροπής. Διευκρινίζεται ότι δεν δύναται να εκλεγούν ως μέλη της Ελεγκτικής Επιτροπής τα μέλη της Διαχειριστικής Επιτροπής.

Η Ομάδα Παραγωγών τηρεί μητρώο παραγωγών και τα βιβλία πρακτικών της Ειδικής Γενικής Συνέλευσης, της Διαχειριστικής Επιτροπής και της Ελεγκτικής Επιτροπής. Έχει την ευθύνη της τήρησης των αναγκαίων λογιστικών βιβλίων και όλων των συναφών στοιχείων για την παρακολούθηση των εργασιών της σε όλα τα στάδια των εσόδων – εξόδων και των αντίστοιχων κρατήσεων και υποχρεώσεων. Παρέχει στοιχεία παραγωγής των μελών και πληροφορίες εμπορίας των προϊόντων της στις αρμόδιες κρατικές υπηρεσίες. Διευκολύνει τους ελέγχους των Εθνικών και Κοινοτικών αρμόδιων Υπηρεσιών και καθορίζει τους κοινούς κανόνες που αφορούν:

1. Τις τεχνικές παραγωγής.
2. Την ποιότητα της παραγωγής των προϊόντων των μελών της για τα οποία έχει αναγνωρισθεί.
3. Την εμπορία και γενικότερα την διάθεση των προϊόντων.
4. Την προστασία του περιβάλλοντος.

Η Ομάδα Παραγωγών παρέχει στους «παραγωγούς – μέλη της εξοπλισμό, έντυπο υλικό, τεχνική βοήθεια και υπηρεσίες προκειμένου:

1. Να εφαρμοστούν φιλικές προς το περιβάλλον καλλιέργειες.
2. Να εξασφαλιστούν οι αρμόζουσες συνθήκες συσκευασίας φόρτωσης, μεταφόρτωσης, εκφόρτωσης, μεταχείρισης των προϊόντων και παράδοσής τους στους τελικούς πελάτες.

3. Να εξασφαλισθεί η εμπορική και λογιστική διαχείριση της παραγωγής.
4. Να εξασφαλισθεί η διαρκής και πλήρης γνώση της ομάδας παραγωγών σχετικά με τις καλλιεργούμενες από τα μέλη εκτάσεις κατά είδος και ποικιλία, τις αποδόσεις, το ύψος αναμενόμενης και πραγματοποιηθείσας παραγωγής, τον χρόνο ωρίμανσης και γενικά κάθε στοιχείο που κρίνεται σκόπιμο προκειμένου να αναβαθμιστεί εμπορικά η παραγωγή των μελών της ομάδας παραγωγών και να γίνει ακριβής προγραμματισμός της παραλαβής και διάθεσης των προϊόντων.

Για να μπορεί να ανταπεξέλθει στις εργασίες που απαιτούνται, η Ομάδα παραγωγών μπορεί να προβεί σε αγορά οικοπέδων, κτιρίων, μηχανολογικού εξοπλισμού, μέσων μεταφοράς και γενικά σε απόκτηση περιουσιακών στοιχείων. Παράλληλα, προκειμένου να αξιοποιήσει όλες τις δυνατότητες για την επίτευξη των στόχων της και για τη διασφάλιση του εισοδήματος των μελών της καθώς και την οικονομική τους ευρωστία έχει τη δυνατότητα να συνάψει διεπαγγελματικές συμφωνίες για έναν ή περισσότερους τομείς δραστηριοτήτων σε συνεργασία με τους ενδιαφερόμενους φορείς της Ελλάδος ή του εξωτερικού σύμφωνα με τις διατάξεις του Κανονισμού 1308/2013 και να αποκτήσει βαθμιαία την αναγκαία υποδομή που εξυπηρετεί καλύτερα τους στόχους της.

Από την άλλη πλευρά, τα μέλη της Ομάδας Παραγωγών έχουν την υποχρέωση να καταβάλλουν τις χρηματικές εισφορές που απαιτούνται για τη χρηματοδότηση της Ομάδας Παραγωγών. Η υποχρέωση εισφοράς υπάρχει μόνο εφόσον δεν επαρκούν τα ήδη καταβληθέντα κεφάλαιά της. Το ύψος των εισφορών μπορεί να υπολογίζεται είτε ως ποσοστό επί της αξίας των προϊόντων που θα παραδίδουν τα μέλη της ομάδας στην Ομάδα Παραγωγών, είτε με οριζόμενο ποσό ανά ποσότητα προϊόντων που θα παραδίδουν τα μέλη της ομάδας και τα οποία θα διαθέτει η Ομάδα Παραγωγών στο εμπόριο είτε με εφάπαξ καταβολή από τα μέλη.

Οι παραγωγοί εφόσον έχουν εμπορική ιδιότητα, μπορούν να διακινούν-πωλούν τουλάχιστον το 80% της παραγωγής τους, μέσω της Ομάδας Παραγωγών. Επίσης, οφείλουν να είναι μέλη σε μια μόνο ομάδα παραγωγών για κάθε κατηγορία προϊόντων που παράγονται και να εφαρμόζουν στον τομέα της παραγωγής, της εμπορίας και της προστασίας περιβάλλοντος, τους κανόνες που θεσπίζονται από την ομάδα παραγωγών. Ακόμα, έχουν την υποχρέωση να παρέχουν τις πληροφορίες που ζητούνται από την

ομάδα παραγωγών για στατιστικούς λόγους και που αναφέρονται κυρίως στις εκτάσεις, τις συγκομιδές, τις αποδόσεις, τις απευθείας πωλήσεις.

Όλες οι εργασίες της Ομάδας Παραγωγών γίνονται για λογαριασμό των μελών της. Στους σχετικούς λογαριασμούς εκμετάλλευσης καταχωρούνται όλα τα σχετικά έσοδα-έξοδα. Το καθαρό υπόλοιπο εσόδων-εξόδων, θετικό ή αρνητικό, κατανέμεται μεταξύ των μελών ανάλογα, με βάση την αξία της παραγωγής που διέθεσε στην Ομάδα και πώλησε η Ομάδα Παραγωγών και αφού προηγουμένως παρακρατηθούν τα προβλεπόμενα ποσά για το σχηματισμό τακτικού, έκτακτου ή ειδικού αποθεματικού. Οι καταβολές στα μέλη κατά την έναρξη ή τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης, αφαιρούνται από τα ποσά εκκαθάρισης που δικαιούνται τα μέλη και αποδίδεται το υπόλοιπο. Η Ομάδα θέτει στη διάθεση της Ομάδας Παραγωγών για την εξυπηρέτησή της όλα τα μέσα και όλες τις υπηρεσίες της που είναι απαραίτητες και ζητούνται από τα αρμόδια όργανα της Ομάδας Παραγωγών επιβαρύνοντάς την με αντίστοιχο κόστος.

Η λειτουργία της Ομάδας Παραγωγής μπορεί να γίνει περισσότερο κατανοητή με το παρακάτω παράδειγμα. Η ΡΥΖΙ ΙΚΕ αποτελεί μια ομάδα παραγωγών στον τομέα του ρυζιού, στην οποία μετέχουν οχτώ (8) φυσικά πρόσωπα με κύρια δραστηριότητα την παραγωγή ρυζιού βιολογικής καλλιέργειας. Οι εταίροι της ΡΥΖΙ ΙΚΕ είναι οι ίδιοι οι παραγωγοί που συμμετέχουν και στην Ομάδα Παραγωγών. Με βάση τη νομοθεσία κανένα μέλος δεν μπορεί να έχει ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο μεγαλύτερο από 20%. Το κεφάλαιο της ΡΥΖΙ ΙΚΕ ανέρχεται σε 250.000€ και η συμμετοχή του κάθε παραγωγού εμφανίζεται στον παρακάτω πίνακα.

<b>ΠΑΡΑΓΩΓΟΣ</b>	<b>ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ</b>	<b>ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ</b>
<b>A</b>	30,000.00	12%
<b>B</b>	50,000.00	20%
<b>Γ</b>	25,000.00	10%
<b>Δ</b>	20,000.00	8%
<b>E</b>	12,500.00	5%
<b>Z</b>	42,500.00	17%
<b>H</b>	32,500.00	13%
<b>Θ</b>	37,500.00	15%
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>250,000.00</b>	<b>100</b>

Πίνακας 2

Αποκλειστική δραστηριότητα της ΙΚΕ είναι η λειτουργία της για τις ανάγκες της Ομάδας Παραγωγών. Η ΡΥΖΙ ΙΚΕ δεν έχει καμία συναλλαγή για αγαθά ή υπηρεσίες που δεν αφορούν τα μέλη της ομάδας παραγωγών. Ως εκ τούτου όλες οι δαπάνες λειτουργίας της ΡΥΖΙ ΙΚΕ (το 100%) είναι και δαπάνες λειτουργίας της ομάδας παραγωγών. Κατά τη διάρκεια της χρήσης, η Ομάδα Παραγωγών προέβει στα παρακάτω έξοδα λειτουργίας:

<b>Εξοδα Λειτουργίας</b>	<b>Αξία</b>
Ενοίκιο	500.00
Συνδρομή ΓΕΜΗ	150.00
Αμοιβή Λογιστή	500.00
Λοιπές Δαπάνες	3,350.00
Αποσβέσεις Παγίων	7,500.00
<b>Σύνολα</b>	<b>12,000.00</b>

Πίνακας 3

Παράλληλα, οι αγρότες-μέλη υποχρεούνται να διαθέσουν στην ΡΥΖΙ ΙΚΕ τουλάχιστον το 80% της παραγωγής τους. Ωστόσο, σε σχέση με την παραγωγή, ένας αγρότης-μέλος μπορεί να παραδώσει ποσότητα στην Ομάδα που σε ποσοστό να ξεπερνά το 20% της συνολικής παραλαμβανόμενης παραγωγής. Οι παραγωγοί διαθέτουν τις παρακάτω ποσότητες στην Ομάδα, στην τιμή των 2.58€/κιλό, όπως εμφανίζεται στον πίνακα.

<b>ΠΑΡΑΓΩΓΟΣ</b>	<b>ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</b>	<b>ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΟΜΑΔΑ</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΩΝ ΠΡΟΣ ΟΜΑΔΑ</b>
<b>A</b>	11,000	2.58	28,380.00
<b>B</b>	10,000	2.58	25,800.00
<b>Γ</b>	12,000	2.58	30,960.00
<b>Δ</b>	8,000	2.58	20,640.00
<b>E</b>	9,000	2.58	23,220.00
<b>Z</b>	15,000	2.58	38,700.00
<b>H</b>	10,000	2.58	25,800.00
<b>Θ</b>	25,000	2.58	64,500.00
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>100,000</b>		<b>258,000.00</b>

Πίνακας 4

Στη συνέχεια η ΡΥΖΙ ΙΚΕ αναλαμβάνει τον καθαρισμό και τη συσκευασία του προϊόντος και προβαίνει στη διάθεση και διανομή της παραγωγής στην αγορά, στην τιμή των 3€/κιλό, γεγονός που της αποφέρει έσοδα αξίας 300,000.00€. Για τον υπολογισμό του καθαρού υπολοίπου εσόδων-εξόδων, αφαιρούνται τα έξοδα λειτουργίας που

πραγματοποίησε η Ομάδα Παραγωγών αξίας 12,000.00, όπως εμφανίζεται στον παρακάτω πίνακα:

Πωλήσεις Ομάδας Παραγωγών	<b>300,000.00</b>
Αγορές Ομάδας Παραγωγών	258,000.00
Δαπάνες Λειτουργίας ομάδας παραγωγών	12,000.00
Κέρδος /Ζημία :	<b>30,000.00</b>
Φόρος Εισοδήματος (10%) από 01.01.2020 και μετά	3,000.00
Υπόλοιπο κερδών προς διάθεση	<b>27,000.00</b>
Τακτικό Αποθεματικό (1/20)	1,350.00
Υπόλοιπο κερδών για μέρισμα	<b>25,650.00</b>
Φόρος μερίσματος (5%)	1,282.50
Ποσό προς διανομή	<b>24,367.50</b>

Πίνακας 5

Από το ποσό των 30,000.00€ αφαιρείται ο φόρος αξίας 3,000.00€, καθώς οι ομάδες παραγωγών φορολογούνται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) από 01/01/2020 και μετά (ΠΟΛ.1059/18.3.2015). Κάθε έτος και πριν από κάθε διανομή κερδών πρέπει να κρατείται τουλάχιστον το ένα εικοστό (1/20) των καθαρών κερδών, για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Το αποθεματικό αυτό μπορεί μόνο να κεφαλαιοποιείται ή να συμψηφίζεται με ζημίες. Τέλος, το ποσό που θα προκύψει θα κατανεμηθεί μεταξύ των μελών ανάλογα με την αξία της παραγωγής που έχουν διαθέσει. Έτσι, από το ποσό των 25,650.00€ αφαιρείται και ο φόρος μερίσματος (5%) αξίας 1,282.50€ το ποσό προς διανομή ανέρχεται σε 24,367.50€. Λαμβάνοντας υπόψιν ότι η διανομή των κερδών γίνεται με βάση το ποσοστό της συμμετοχής του κάθε παραγωγού στην παραγωγή και όχι στο κεφάλαιο προκύπτουν τα παρακάτω μερίδια ανά παραγωγό:

ΠΑΡΑΓΩΓΟΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΕ ΠΑΡΑΓΩΓΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΟΠΟΣΟ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ ΑΝΑ ΠΑΡΑΓΩΓΟ
<b>A</b>	11,000	11%	2,680.42
<b>B</b>	10,000	10%	2,436.75
<b>Γ</b>	12,000	12%	2,924.10
<b>Δ</b>	8,000	8%	1,949.40
<b>E</b>	9,000	9%	2,193.07
<b>Z</b>	15,000	15%	3,655.13
<b>H</b>	10,000	10%	2,436.75
<b>Θ</b>	25,000	25%	6.091.87
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>100,000</b>	<b>100</b>	<b>24,367.50</b>

Πίνακας 6

Από το συγκεκριμένο παράδειγμα διαπιστώνεται ότι κάθε πρόσωπο μέλος έχει ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο μικρότερο ή ίσο του 20%, ώστε να διασφαλίζεται η δημοκρατική λειτουργία της Ομάδας Παραγωγών, αλλά τα μέλη μπορούν να συμμετέχουν με μεγαλύτερο μερίδιο διάθεσης προϊόντων στην Ομάδα. Έτσι, ο Παραγωγός Θ, έχει εταιρικό μερίδιο συμμετοχής σε ποσοστό 15%, αλλά το μερίδιο διάθεσης των προϊόντων του είναι σε ποσοστό 25% (μεγαλύτερο από 20%), οπότε και το μέρος που του αναλογεί από την Ομάδα Παραγωγών υπολογίζεται σε ποσοστό 25% και όχι σε 15%.

Επιπρόσθετα, η Ομάδα Παραγωγών έχει τη δυνατότητα να δέχεται αιτήσεις παραγωγών μη μελών της για τη μεταποίηση και διάθεση των προϊόντων τους για τα οποία έχει αναγνωρισθεί ή και για την παροχή υπηρεσιών που αφορούν την παραγωγή και επεξεργασία των προϊόντων αυτών. Τηρούνται για τα μη μέλη οι δεσμεύσεις και διατάξεις του Κανονισμού 1308/2013. Οι όροι, οι προϋποθέσεις και οι οικονομικές και διαχειριστικές υποχρεώσεις του μη μέλους αποφασίζονται εκ των προτέρων και ανακοινώνονται σε όλα τα μέλη της Ομάδας Παραγωγών και στα ενδιαφερόμενα μη μέλη.

Η διάλυση της «Ομάδας αποφασίζεται από την ειδική Γενική Συνέλευση με πλειοψηφία δύο τρίτων (2/3), λόγω αδράνειας μετά το πέρας της πενταετίας ή εξαιτίας της μείωσης του αριθμού των μελών και της αξίας εμπορευθέντων προϊόντων κάτω του απαιτούμενου για την αναγνώριση της ομάδας παραγωγών ύψους. Σε περίπτωση διάλυσης της Ομάδας Παραγωγών τα περιουσιακά της στοιχεία:

1. Εάν υπάρχουν υποχρεώσεις της Ομάδας, αυτές εξοφλούνται κατ' αρχήν από τα έσοδα, της πιο πάνω αναφερόμενης εκμετάλλευσης ή από το προϊόν της πώλησής της.
2. Εάν τα έσοδα αυτά δεν επαρκούν η εξόφληση γίνεται από άλλα έσοδα της Ομάδας. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της μπορεί να πωληθούν σύμφωνα με την τρέχουσα εμπορική τους αξία όπως αυτή αποτιμάται από ορκωτό ελεγκτή κατά προτεραιότητα στα μέλη της Ομάδας Παραγωγών και στη συνέχεια προς τρίτα πρόσωπα. Τα έσοδα από την πώληση των παγίων περιουσιακών στοιχείων εκκαθαρίζονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο καταστατικό της
3. Η Γενική Συνέλευση της Ομάδας αποφασίζει τελικά αν και με ποια ποσά θα πρέπει να επιβαρυνθούν τα μέλη της Ομάδας που διαλύθηκε για κάλυψη μέρους



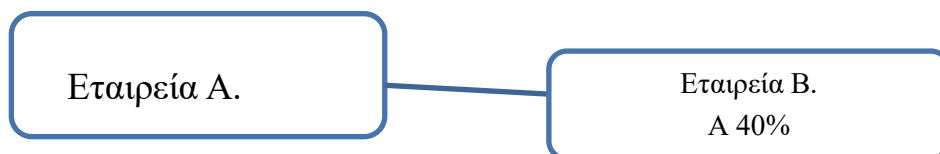
ή του συνόλου του ποσού που επιβαρύνθηκε η Ομάδα Παραγωγών για λογαριασμό της ομάδας παραγωγών.

## Γ. Έννοια και Ορισμός Συνδεδεμένων Προσώπων

Η έννοια της «συνδεδεμένης επιχείρησης» ορίζεται αναλυτικά στο άρθρο 9 του Μοντέλου Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ. Πιο συγκεκριμένα, δύο επιχειρήσεις είναι συνδεδεμένες, αν η μια από αυτές συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, στον έλεγχο, ή στο κεφάλαιο της άλλης, ή αν τα ίδια άτομα συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο, ή το κεφάλαιο και των δύο εταιρειών (δηλαδή αν και οι δύο επιχειρήσεις βρίσκονται κάτω από τον ίδιο έλεγχο)<sup>24</sup>.

Ο όρος της «συνδεδεμένης επιχείρησης» εμφανίζεται και στην ελληνική φορολογική νομοθεσία. Σύμφωνα τις διατάξεις της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, ως «συνδεδεμένο πρόσωπο» νοείται κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα :

αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

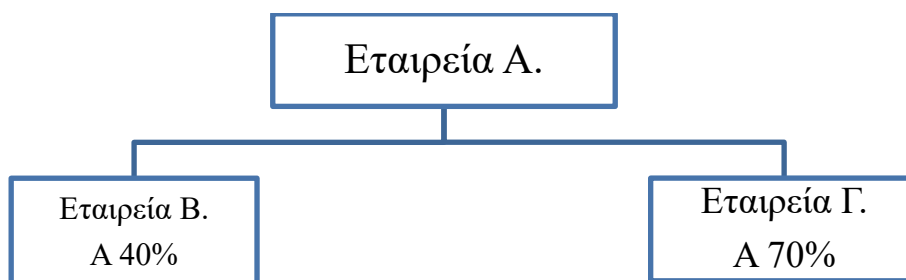


Η εταιρεία Α κατέχει το 40% των μετοχών της εταιρείας Β. Έτσι οι εταιρείες Α. και Β. θεωρούνται συνδεδεμένες, καθώς η Α συμμετέχει στο κεφάλαιο της Β με ποσοστό μεγαλύτερο από το τριάντα τρία τοις εκατό (33%).

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα

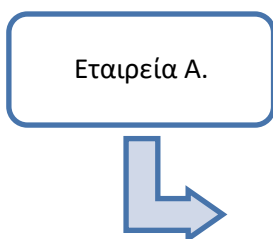
<sup>24</sup>Κώστας Ι. Νιφορόπουλος-Κωστής Ν. Ντρούκας “Transfer Pricing Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη”

τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,



Η εταιρεία Α. κατέχει το 40% των μετοχών της Β και το 70% των μετοχών της Γ. Έτσι, οι εταιρείες Α, Β και Γ θεωρούνται συνδεδεμένες καθώς η Α συμμετέχει με ποσοστό μεγαλύτερο από το τριάντα τρία τοις εκατό (33%) στην Β και στην Γ.

Βάσει της ΠΟΛ 1142/2015, για την εφαρμογή των υποπεριπτώσεων αα' και ββ' της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, οι έμμεσες συμμετοχές προκύπτουν με πολλαπλασιασμό των κατεχόμενων ποσοστών μέσω των διαδοχικών βαθμίδων.



Εάν, για παράδειγμα, η εταιρεία Α συμμετέχει με ποσοστό 80% στο κεφάλαιο της εταιρείας Β, η Β με τη σειρά της συμμετέχει με ποσοστό 60% στο κεφάλαιο της εταιρείας Γ και η Γ συμμετέχει με ποσοστό 80% στο κεφάλαιο της εταιρείας Δ, τότε η εταιρεία Α συμμετέχει έμμεσα, με 48% ( $80\% \times 60\%$ ) στο κεφάλαιο της εταιρείας Γ και με 38.4% ( $48\% \times 80\%$ ) στο κεφάλαιο της εταιρείας Δ.

γγ) 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.

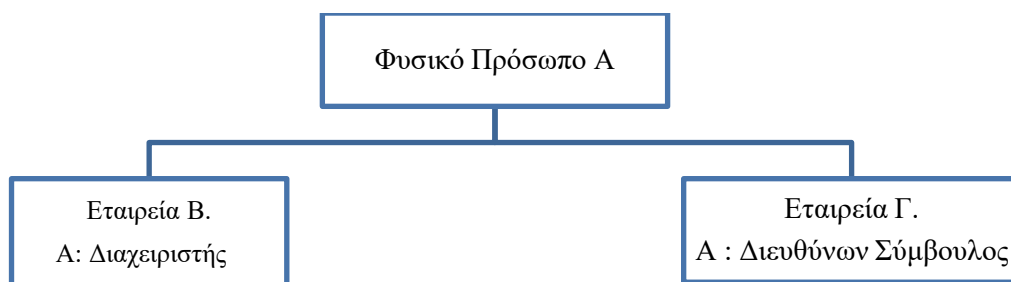
Επίσης, σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ενός προσώπου από άλλο πρόσωπο ή άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης δύο προσώπων από τρίτο πρόσωπο, κατά την έννοια της υποπερίπτωσης γγ' των ως άνω διατάξεων, υπάρχει όταν ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά), προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις παρακάτω περιπτώσεις/καταστάσεις:

- περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή ένας ή περισσότεροι διευθύνοντες σύμβουλοι ή διαχειριστές του διορίζονται από το άλλο πρόσωπο,

<b>Εταιρεία Β (Δ.Σ.)</b>
Πρόεδρος
Δ/νων Σύμβουλος
Μέλος Α
Μέλος Β
Μέλος Γ
Μέλος Δ

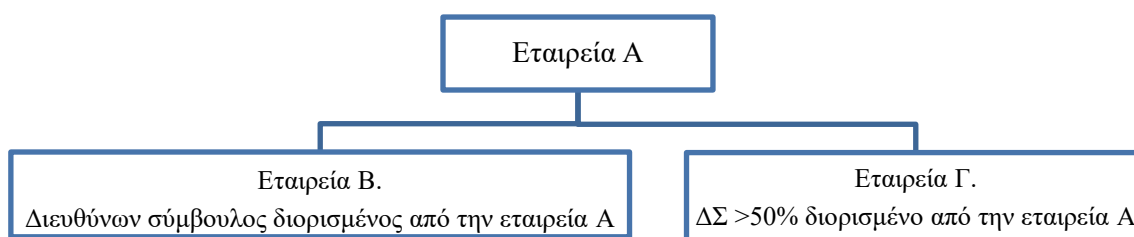
Αν η εταιρεία Α έχει διορίσει στο Δ.Σ. της εταιρείας Β όλα τα μέλη, (δηλ περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου), τότε οι εταιρείες Α και Β θεωρούνται συνδεδεμένες λόγω διοικητικής εξάρτησης.

- το ίδιο πρόσωπο ή πρόσωπα που συμμετέχουν στη διοίκηση του ενός προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή του διαχειριστή, συμμετέχουν και στη διοίκηση του άλλου προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή διαχειριστή,



Αν το φυσικό πρόσωπο Α συμμετέχει στη διοίκηση της εταιρείας Β με την ιδιότητα του διαχειριστή και στην εταιρεία Γ έχει την ιδιότητα του Διευθύντα Συμβούλου, τότε οι εταιρείες Β και Γ θεωρούνται συνδεδεμένες.

- τρίτο πρόσωπο διορίζει και στα δύο πρόσωπα, περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου τους ή έναν ή περισσότερους από τους διευθύνοντες συμβούλους τους ή διαχειριστές τους.



Αν η εταιρεία Α έχει διορίσει τον διευθύνοντα σύμβουλο στην εταιρεία Β και το ΔΣ της εταιρείας Γ σε ποσοστό μεγαλύτερο από το 50 %, τότε οι εταιρείες Α, Β και Γ θεωρούνται συνδεδεμένες.

Όσον αφορά στη σχέση άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή άσκησης καθοριστικής επιρροής ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο ή άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής δυο προσώπων από τρίτο πρόσωπο, κατά την έννοια της ίδιας ως άνω υποπερίπτωσης γγ' αυτή υπάρχει, ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά), όταν προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις κάτωθι καταστάσεις:

- το πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις του άλλου προσώπου και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού του δανειολήπτη,
- τρίτο πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις και στα δύο πρόσωπα και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού των δανειοληπτών,
- το ένα πρόσωπο προμηθεύει ή ορίζει τον/τους προμηθευτές σε ποσοστό τουλάχιστον ενενήντα τοις εκατό (90%) των πρώτων και βοηθητικών

υλών που απαιτούνται για την παραγωγή του συνόλου των προϊόντων του άλλου προσώπου και προκύπτει από σύμβαση (έγγραφη ή προφορική) ότι καθορίζει τις τελικές τιμές πώλησης των προϊόντων.

Εξετάζοντας την έννοια των συνδεδεμένων προσώπων, όπως ορίζεται αναλυτικά στο άρθρο 9 του Μοντέλου Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του ΟΟΣΑ, επιχειρείται ο εντοπισμός των συνδεδεμένων οντοτήτων και σε μια Ομάδα Παραγωγών. Κατά την εξέταση της πρώτης προϋπόθεσης λόγω συμμετοχής στο κεφάλαιο, διαπιστώνεται ότι δεν υπάρχει σύνδεση, καθώς κανένα μέλος-παραγωγός δεν κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές με ποσοστό μεγαλύτερο από 33%. Η Ομάδα Παραγωγών, κατά τη σύστασή της ορίζει ότι το μέγιστο ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου και των μεριδίων που κατέχει φυσικό ή νομικό πρόσωπο μέλος δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το 20%, ώστε να διασφαλίζεται η δημοκρατική λειτουργία αυτής, ανεξάρτητα αν τα μέλη αυτά συμμετέχουν με μεγαλύτερο μερίδιο διάθεσης προϊόντων στην Ομάδα Παραγωγών.



Εξετάζοντας την προϋπόθεση σύνδεσης λόγω διοικητικής εξάρτησης/ή και επιρροής διαπιστώνεται ότι υπάρχει σύνδεση, καθώς η **Ειδική Γενική Συνέλευση** της Ομάδας Παραγωγών που αποτελεί το ανώτατο όργανο της Ομάδας, απαρτίζεται από όλους τους παραγωγούς. Παράλληλα, η **Διαχειριστική Επιτροπή της Ομάδας**, η οποία είναι αρμόδια για την διεξαγωγή των εργασιών της Ομάδας Παραγωγών λαμβάνει τις αποφάσεις της με απόλυτη πλειοψηφία του συνόλου των μελών της.

<b>Διαχειριστική Επιτροπή Ομάδας Παραγωγών</b>
Πρόεδρος ορίζεται ο Παραγωγός Α
Ταμίας ορίζεται ο Παραγωγός Γ ΕΠΕ
Μέλος Α ορίζεται ο Παραγωγός Β

Διαπιστώνεται ότι υπάρχει σύνδεση, καθώς όλα τα μέλη της Ομάδας ασκούν διαχείριση συμμετέχουν άμεσα στη διοίκηση και στον έλεγχο την Ομάδα Παραγωγών.

Έτσι, σε περίπτωση που πληρούνται και τα κριτήρια του ύψους συναλλαγών, η Ομάδα Παραγωγών έχει την υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών για τις συναλλαγές της με όλα τα μέλη της Ομάδας. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τα μέλη της Ομάδας για τις συναλλαγές τους με την Ομάδα, εφόσον είναι νομικά πρόσωπα. Αντίθετα, αν οι παραγωγοί – μέλη της Ομάδας ασκούν αγροτική δραστηριότητα, αλλά είναι φυσικά πρόσωπα, δεν έχουν υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών τους.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>

### *Μέθοδοι Τεκμηρίωσης και Επιλογή της Κατάλληλης*

#### **A. Μέθοδοι Προσδιορισμού της Τιμής των Ενδοομιλικών Συναλλαγών**

Οι μέθοδοι προσδιορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών ορίζονται στην ΠΟΛ.1144/15.05.2014 Κεφάλαιο Ζ' Μέθοδοι Καθορισμού των Τιμών των Ενδοομιλικών Συναλλαγών και συμφωνούν με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ και την τήρηση της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων. Η αρχή 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) και έχει ως ακολούθως: «Εάν επικρατούν ή επιβάλλονται στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις των δύο (συνδεδεμένων) επιχειρήσεων όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη τα οποία, αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί, θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μια από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα.»

Πιο συγκεκριμένα, στην ΠΟΛ.1144/15.05.2014 αναφέρεται ότι, οι μέθοδοι διακρίνονται ανάλογα με τη λειτουργία που επιτελούν ως ακολούθως:

1. Παραδοσιακές ή Κλασσικές Μέθοδοι, οι οποίες εστιάζουν στην τιμή των συναλλαγών :
  - Η Μέθοδος συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price Method) συγκρίνει την τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής με την τιμή μιας παρόμοιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.
  - Η Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (Resale Price Method) ορίζει ότι, η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι ίση με την τιμή μεταπώλησης προϊόντος ή υπηρεσίας που έχει αγοραστεί από συνδεδεμένη επιχείρηση σε ανεξάρτητη επιχείρηση μείον το μικτό περιθώριο κέρδους που θα

πραγματοποιείται σε παρόμοια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων και

- Η Μέθοδος του κόστους συν κέρδος (Cost Plus Method) ορίζει ότι τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής καθορίζεται εφαρμόζοντας επί του κόστους ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους, όπως αυτό θα ίσχυε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής λαμβάνονται υπόψη τα άμεσα και έμμεσα κόστη που βαρύνουν τη συναλλαγή.

## 2. Συναλλακτικές Μέθοδοι οι οποίες βασίζονται στα κέρδη (μικτά ή καθαρά):

- Η Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method) ορίζει ότι το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε σχέση με ένα κατάλληλο μέγεθος (π.χ. κύκλος εργασιών, κόστος, πάγια) συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε σχέση με το ίδιο μέγεθος και υπό παρόμοιες συνθήκες.
- Η Μέθοδος επιμερισμού κερδών (Profit Split Method) ορίζει ότι το καθαρό κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από μία ενδοομιλική συναλλαγή κατανέμεται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ανάλογα με τη συνεισφορά τους στη συναλλαγή, όπως αυτό θα προέκυπτε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

Αναλυτικότερα, η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price Method), συγκρίνει την τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής με την τιμή μιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, για ένα πανομοιότυπο προϊόν ή παρεχόμενη υπηρεσία, υπό της ίδιες συνθήκες αγοράς. Η συγκριτική ανάλυση μπορεί να γίνει με τη χρήση εξωτερικών ή εσωτερικών στοιχείων. Τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, θεωρούνται πιο αξιόπιστα, καθώς χρησιμοποιούνται οι τιμές από συναλλαγές που διενεργήθηκαν ανάμεσα στην φορολογούμενη επιχείρηση και μια ανεξάρτητη. Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), προϋποθέτει την ύπαρξη όμοιων χαρακτηριστικών, των οποίων οι τυχόν διαφορές να μην επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξαλειφθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται σε συναλλαγές που αφορούν αγοραπωλησία εμπορευμάτων/προϊόντων/υπηρεσιών, ή παραχώρηση άυλων περιουσιακών στοιχείων, οι οποίες έχουν όμοια χαρακτηριστικά με συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν με ανεξάρτητη επιχείρηση. Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις όπου



η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής δεν μπορεί να εφαρμοστεί, όμως όταν υπάρχει μεγάλη διαφοροποίηση των συγκρίσιμων συναλλαγών ή πολυπλοκότητα των αγορών.

Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (RPM), δεν συγκρίνει την τιμή, αλλά το περιθώριο μικτού κέρδους που προκύπτει από την μεταπώληση ενός αγαθού σε μια συνδεδεμένη επιχείρηση, με το περιθώριο κέρδους που προκύπτει σε συγκρίσιμες ανεξάρτητες συναλλαγές. Η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής ισοδυναμεί με την αξία μεταπώλησης σε ανεξάρτητους πελάτες μειωμένη κατά το περιθώριο κέρδους μεταπώλησης. Η συγκριτική ανάλυση μπορεί να γίνει με τη χρήση εσωτερικών ή εξωτερικών στοιχείων. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται καλύτερα όταν η ελεγχόμενη οντότητα λειτουργεί ως μεταπωλητής, όπου αγοράζει αποθέματα από τη συνδεδεμένη οντότητα και τα πωλεί σε ανεξάρτητους πελάτες<sup>25</sup>. Επειδή για τον προσδιορισμό του περιθωρίου κέρδους μεταπώλησης λαμβάνονται υπόψη και άλλοι παράγοντες, όπως συμβατικοί όροι, εκπτώσεις τζίρου, κτλ, θα πρέπει να γίνονται οι απαιτούμενες προσαρμογές, ώστε να καταστούν οι συναλλαγές συγκρίσιμες. Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης εφαρμόζεται κυρίως σε περιπτώσεις εμπορευμάτων/προϊόντων ή και υπηρεσιών, στα οποία δεν προστίθεται ιδιαίτερη αξία κατά τη μεταπώλησή τους. Αντίθετα, όταν τα προϊόντα υπόκεινται σε επεξεργασία ή ενσωματώνονται σε άλλα προϊόντα, προτείνεται η χρήση άλλης μεθόδου τεκμηρίωσης.

Με τη μέθοδο του κόστους συν κέρδους (CPM) η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής προκύπτει από την αξία του κόστους απόκτησης ή παραγωγής του αγαθού ή της υπηρεσίας, προσαυξημένη με το περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους. Το περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους (mark up) ορίζεται από τον λόγο του μικτού κέρδους προς το κόστος πωληθέντων. Η μέθοδος αυτή προϋποθέτει λογιστική συνέπεια στον τρόπο διαχείρισης των εξόδων αλλά και στη διατήρηση της μεθόδου αποτίμησης αποθεμάτων. Εξαιτίας της ευαισθησίας της μεθόδου στα κοστολογικά στοιχεία και στους παράγοντες αποδοτικότητας ενδέχεται να απαιτηθούν προσαρμογές στο περιθώριο, ώστε να αποτυπωθούν οι διαφοροποιήσεις αυτές. Οι παράγοντες που επηρεάζουν τη μέθοδο αυτή είναι οι μέθοδοι παραγωγής που δημιουργούν παραγωγικά πλεονεκτήματα και η βάση των κοστολογικών στοιχείων που λαμβάνονται υπόψη. Στις περιπτώσεις που

---

<sup>25</sup> Ανδρέας Γ.Πούρνος, Transfer Pricing, Οικονομική προσέγγιση στην τεκμηρίωση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών (2020), σελ 121

προκύπτουν διαφοροποιήσεις οι οποίες οφείλονται στους ανωτέρω παράγοντες μειώνεται η αξιοπιστία της μεθόδου και προτείνεται η εξέταση άλλων<sup>26</sup>.

Στις περιπτώσεις όπου οι παραδοσιακές μέθοδοι έχουν αποκλειστεί μπορούν να εφαρμοστούν οι συναλλακτικές μέθοδοι οι οποίες βασίζονται στα κέρδη. Πιο συγκεκριμένα, η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM) συγκρίνει το περιθώριο καθαρού κέρδους που προκύπτει από την ενδοομιλική συναλλαγή με το αντίστοιχο περιθώριο που επιτυγχάνεται σε παρόμοια συναλλαγή με ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό παρόμοιες συνθήκες. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται κυρίως σε περιπτώσεις ενδοομιλικής τιμολόγησης ενσώματων αγαθών, άυλων περιουσιακών στοιχείων ή παρεχόμενων υπηρεσιών,<sup>27</sup> εφόσον δεν υπάρχουν διαφοροποιήσεις στην βασική λειτουργία και τους κινδύνους, ή οι όποιες διαφορές δεν οδηγούν σε διαφοροποιήσεις της τιμής. Κατά την εφαρμογή της μεθόδου προέχει ο τρόπος λειτουργίας και πως αυτός επηρεάζει την κερδοφορία. Καθώς εξετάζονται τα περιθώρια κερδοφορίας σε επίπεδο λειτουργιών η ανάλυση μπορεί να βασιστεί σε διαφορετικούς δείκτες κερδοφορίας και αποδοτικότητας με την προϋπόθεση ότι οι όροι του κλάσματος θα έχουν καλύτερη εκτιμητική σχέση.<sup>28</sup> Οι πιο σημαντικοί δείκτες παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα<sup>29</sup>:

Αποδοτικότητα Ενεργητικού (Return Of Assets)	Λειτουργικά κέρδη προς Ενεργητικό (συνήθως μόνο τα ενσώματα πάγια)
Αποδοτικότητα Απασχολούμενων Κεφαλαίων ( Return on Capital Employed)	ΕΒΙΤ προς Σύνολο Ενεργητικού μείον Κυκλοφορούν Ενεργητικό
Περιθώριο Λειτουργικού Κέρδους (Operation Margin)	Λειτουργικό Αποτέλεσμα προς Πωλήσεις
Περιθώριο Μικτού Κέρδους	Μικτό Αποτέλεσμα προς Πωλήσεις
Berry Ratio	Μικτό Αποτέλεσμα προς Λειτουργικά Έξοδα
Αποδοτικότητα συνολικών εξόδων (Return on Total Costs or Net Cost Plus)	Λειτουργικό Αποτέλεσμα προς Συνολικά Έξοδα
Αποδοτικότητα Κόστους Πωληθέντων	Μικτό Αποτέλεσμα προς Κόστος Πωληθέντων

Πηγή :UN Subcommittee on Transfer Pricing-Practical Issues, Transfer Pricing Methods, Chapter 4, 2010

Πίνακας 7

<sup>26</sup> Ανδρέας Γ.Πούρνος, Transfer Pricing, Οικονομική προσέγγιση στην τεκμηρίωση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών (2020), σελ 123

<sup>27</sup> Κώστας Ι. Νιφορόπουλος-Κωστής Ν. Ντρουκάς “Transfer Pricing Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη” σελ.103

<sup>28</sup> Ανδρέας Γ.Πούρνος, Transfer Pricing, Οικονομική προσέγγιση στην τεκμηρίωση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών (2020), σελ 125

<sup>29</sup> Ανδρέας Γ.Πούρνος, Transfer Pricing, Οικονομική προσέγγιση στην τεκμηρίωση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών (2020), σελ 126

Τέλος, η μέθοδος του επιμερισμού του κέρδους συναλλαγής εκτιμά εάν ο επιμερισμός του συνολικού κέρδους ή ζημίας που αναλογεί σε μια ή περισσότερες ελεγχόμενες συναλλαγές είναι σύμφωνος με την αρχή των ίσων αποστάσεων συγκρίνοντάς τον με την αξία της συνεισφοράς κάθε ελεγχόμενης εταιρίας στο εν λόγω κέρδος ή ζημία<sup>30</sup>. Πιο αναλυτικά, με βάση τη μέθοδο αυτή, προσδιορίζεται το συνολικό αποτέλεσμα που προκύπτει από τη συναλλαγή και εν συνεχεία αυτό διανέμεται στα συνδεδεμένα πρόσωπα με τρόπο ανάλογο με αυτόν που θα εφαρμοζόταν σε ανεξάρτητα μέρη. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται όταν η εξεταζόμενη συναλλαγή εμφανίζει σημαντική πολυπλοκότητα και η χρήση μονόπλευρων μεθόδων δεν οδηγεί σε αξιόπιστα αποτελέσματα. Παράλληλα, είναι κατάλληλη σε περιπτώσεις όπου το τελικό προϊόν συγκεντρώνει προστιθέμενη αξία από διαφορετικές συνδεδεμένες οντότητες<sup>31</sup>.

Ένας από τους τρόπους που εφαρμόζεται η μέθοδος είναι με ανάλυση της συνεισφοράς των συμβαλλομένων επιχειρήσεων, όπου τα κέρδη μερίζονται σύμφωνα με την συμμετοχή των συνδεδεμένων προσώπων στις λειτουργίες που επιτελούνται, στους κινδύνους και στις ευθύνες που αναλαμβάνονται καθώς και στα πάγια που χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο της συγκεκριμένης συναλλαγής. Η ανάλυση αυτή μπορεί να συμπληρώνεται από εξωτερικά στοιχεία της αγοράς σχετικά με την αντίστοιχη αξία παρόμοιων λειτουργιών ανεξάρτητων επιχειρήσεων που ασκούν δραστηριότητα υπό παρόμοιες συνθήκες<sup>32</sup>. Ο άλλος τρόπος είναι η υπολειμματική ανάλυση, όπου τα κέρδη των ελεγχόμενων συναλλαγών κατανέμονται σε δύο στάδια μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Αρχικά, κατανέμεται σε κάθε οντότητα ένα επαρκές κέρδος, ως βασική ανταμοιβή, το οποίο καθορίζεται με βάση τις αποδόσεις που κερδίζουν συγκρίσιμες ανεξάρτητες επιχειρήσεις για συγκρίσιμες συναλλαγές ή λειτουργίες. Στη συνέχεια, κατανέμεται και το υπόλοιπο κέρδος, σύμφωνα με τις πραγματικές συνθήκες ή με βάση την συνεισφορά τους στο κόστος δημιουργίας αν πρόκειται για άυλο περιουσιακό στοιχείο<sup>33</sup>.

---

<sup>30</sup> Ανδρέας Γ.Πούρνος, Transfer Pricing, Οικονομική προσέγγιση στην τεκμηρίωση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών (2020), σελ 79

<sup>31</sup> Ανδρέας Γ.Πούρνος, Transfer Pricing, Οικονομική προσέγγιση στην τεκμηρίωση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών (2020), σελ 128-129

<sup>32</sup> [www.transferpricing.gr](http://www.transferpricing.gr) : «Μέθοδοι Τεκμηρίωσης με βάση τις Οδηγίες του ΟΟΣΑ – Μη Παραδοσιακές Μέθοδοι »

<sup>33</sup> Κώστας Ι. Νιφορόπουλος-Κωστής Ν. Ντρούκας “Transfer Pricing Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη” σελ.115

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1144/2014, οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι ο αμεσότερος τρόπος για να εξακριβωθεί κατά πόσον οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ακολουθούν την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle) για αυτό και προτιμώνται των άλλων μεθόδων. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν διαθέσιμα ή επαρκή στοιχεία για την εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων και συγκεκριμένα, εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμα πλήρως συγκρίσιμα στοιχεία, οι επιχειρήσεις μπορούν αιτιολογημένα να εφαρμόσουν τις συναλλακτικές μεθόδους. Για την εφαρμογή των ως άνω μεθόδων, χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε:

α) εσωτερικά, τα οποία 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, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων προς την κρινόμενη επιχείρηση.

Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές 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 ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξαλειφθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών. Παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι:

α. τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών, όπως:

- για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,

- για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η μορφή της συναλλαγής (πώληση ή παραχώρηση χρήσης), το είδος του άυλου περιουσιακού στοιχείου, η διάρκεια και η έκταση της νομικής προστασίας, τα προσδοκώμενα οφέλη από τη χρήση αυτών,

- για τις υπηρεσίες, η φύση και η έκταση παρεχόμενων υπηρεσιών.

β. οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια, εξοπλισμός, άυλα, κ.λπ.) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης (functional analysis) που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης.

γ. οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια, κ.λπ.).

δ. οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους, (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος εργασίας, κ.λπ.).

ε. ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση (π.χ. προσπάθεια διείσδυσης σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κ.λπ.). Σε περίπτωση που διενεργούνται συναλλαγές που δεν μπορούν να διαχωριστούν από οικονομικής απόψεως, αυτές εξετάζονται ενιαία, τόσο ως προς τη συγκριτική ανάλυση όσο και ως προς την εφαρμογή της μεθόδου καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

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

Ο προσδιορισμός των τεταρτημορίων γίνεται ως εξής:

Q1= πρώτο τεταρτημόριο= 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2= διάμεσος= 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3= τρίτο τεταρτημόριο= 75ο εκατοστιαίο σημείο

Ως συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle), θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημόριου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής.

## **B. Τεκμηρίωση Ενδοομιλικών Συναλλαγών Ομάδας Παραγωγών**

Για τον προσδιορισμό των σχέσεων μεταξύ των συνδεδεμένων μερών και την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης των μεταξύ τους συναλλαγών, εξετάζονται οι λειτουργίες και οι κίνδυνοι που σχετίζονται με τη συναλλαγή και παράλληλα, συγκεντρώνονται επαρκή ποσοτικά δεδομένα τα οποία να οδηγούν στην

εξεύρεση αξιόπιστων συγκρίσιμων δεδομένων. Πιο συγκεκριμένα, εξετάζεται ο τρόπος λειτουργίας, λαμβάνονται υπόψιν τα χαρακτηριστικά των αγαθών/ ή υπηρεσιών και οι όροι της συναλλαγής, οι επικρατούσες συνθήκες, οι παράγοντες συγκρισιμότητας, η διαθεσιμότητα συγκρίσιμων συναλλαγών καθώς και η πιθανότητα προσαρμογών και διορθώσεων των δεδομένων, ώστε να βελτιωθεί η συγκρισιμότητα<sup>34</sup>. Ακολουθεί η διαδικασία επιλογής μεθόδου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, η οποία αποσκοπεί στον προσδιορισμό της καταλληλότερης μεθόδου που θα επιβεβαιώνει την τήρηση της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων. Η επιλογή της μεθόδου διενεργείται βάση του πλαισίου που έχει διαμορφωθεί από τον ΟΟΣΑ και όχι με βάση την προτίμηση που μπορεί να υπάρχει έναντι κάποιας άλλης. Έτσι, για τον προσδιορισμό των σχέσεων και των συναλλαγών που πραγματοποιούνται ανάμεσα σε μια Ομάδα Παραγωγών και στους παραγωγούς-μέλη της θα πρέπει αρχικά, να γίνει μια λεπτομερής ανάλυση της λειτουργίας της.

Η Ομάδα Παραγωγών συγκροτείται από παραγωγούς, φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα, που ασκούν αγροτική δραστηριότητα. Η κύρια λειτουργία της Ομάδας είναι η εμπορία αγροτικών προϊόντων, τα οποία αγοράζει αποκλειστικά από τους παραγωγούς-μέλη της. Δεν υπάρχουν δηλαδή αγορές από τρίτους, ανεξάρτητους παραγωγούς. Η τιμή αγοράς που καθορίζεται είναι η ίδια για όλους τους παραγωγούς-μέλη, καθώς το προϊόν διαθέτει τα ίδια χαρακτηριστικά. Μπορεί όμως να παρουσιάσει αρκετές διακυμάνσεις από περίοδο σε περίοδο, καθώς οι κλιματολογικές συνθήκες ενδέχεται να επηρεάσουν τόσο τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των προϊόντων όσο και την ποσότητα, τον όγκο παραγωγής. Κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας, η Ομάδα θέτει στη διάθεση των παραγωγών-μελών όλα τα μέσα και όλες τις υπηρεσίες της, που είναι απαραίτητες για την εξυπηρέτησή τους, επιβαρύνοντάς τους με το αντίστοιχο κόστος. Πιο συγκεκριμένα, διαθέτει προς χρήση τα περιουσιακά στοιχεία που έχει στην κατοχή της (π.χ. μηχανολογικό εξοπλισμό) και αγοράζει για λογαριασμό τους τα αγροτικά εφόδια που απαιτούνται (λιπάσματα, σπόρους, φυτοφάρμακα κτλ) για τη βελτίωση των τεχνικών της παραγωγής τους.

Στη συνέχεια, η Ομάδα, χρησιμοποιώντας τους πόρους της, αναλαμβάνει τις διαδικασίες συσκευασίας, εύρεσης καναλιών διανομής (φόρτωση, εκφόρτωση) και διάθεσης των προϊόντων στους τελικούς πελάτες. Μετά την διανομή και πώληση των

---

<sup>34</sup> Κώστας Ι. Νιφορόπουλος-Κωστής Ν. Ντρούκας “Transfer Pricing Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη” σελ.80

προϊόντων, το καθαρό υπόλοιπο εσόδων-εξόδων, θετικό ή αρνητικό, κατανέμεται μεταξύ των μελών ανάλογα, με βάση την αξία της παραγωγής που διέθεσε στην Ομάδα και πώλησε η Ομάδα Παραγωγών και αφού προηγουμένως παρακρατηθούν τα προβλεπόμενα ποσά για το σχηματισμό τακτικού, έκτακτου ή ειδικού αποθεματικού. Οι καταβολές στα μέλη κατά την έναρξη ή τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης, αφαιρούνται από τα ποσά εκκαθάρισης που δικαιούνται τα μέλη και αποδίδεται το υπόλοιπο.

Η διαδικασία εύρεσης της αποδεκτής τιμής μεταβίβασης των προϊόντων από τους παραγωγούς προς την Ομάδα και ο προσδιορισμός της κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης, θα γίνει με την χρήση ενός παραδείγματος, ώστε να γίνει καλύτερα κατανοητή. Έτσι, αν υποθέσουμε ότι έχουμε μια Ομάδα Παραγωγών Ρυζιού, την ΑΛΦΑ ΙΚΕ η οποία δραστηριοποιείται στην εμπορία ρυζιού βιολογικής καλλιέργειας με έδρα την Σίνδο. Αγοράζει ρύζι αποκλειστικά από τους (6) έξι παραγωγούς-μέλη της Ομάδας Παραγωγών. Οι παραγωγοί-μέλη αποφασίζουν να διαθέσουν στην Ομάδα την παραγωγή τους στην τιμή κόστους, η οποία ορίζεται στο ποσό των 2.25€/κιλό. Έτσι, στα βιβλία της Ομάδας Παραγωγών, για τη χρήση του 2022 εμφανίζονται οι παρακάτω αγορές ρυζιού βιολογικής καλλιέργειας:

ΠΑΡΑΓΩΓΟΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΟΜΑΔΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΩΝ ΠΡΟΣ ΟΜΑΔΑ
<b>P1</b>	12,000	2.25	27,000.00
<b>P2</b>	10,000	2.25	22,500.00
<b>P3</b>	16,000	2.25	36,000.00
<b>P4</b>	17,000	2.25	38,250.00
<b>P5</b>	14,000	2.25	31,500.00
<b>P6</b>	11,000	2.25	24,750.00
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>80,000</b>		<b>180,000.00</b>

Πίνακας 8

Μέσα από τη διαδικασία της συγκριτικής ανάλυσης θα εξεταστεί αν η τιμή αγοράς των 2.25€/κιλό, η οποία αποτελεί την ενδοομιλική τιμή, συμφωνεί με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων και θα αποφασιστεί ποια είναι η καταλληλότερη μέθοδος τεκμηρίωσης της ενδοομιλικής τιμής. Αρχικά εξετάζεται η καταλληλότητα της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής. Βάσει του πλαισίου που έχει διαμορφωθεί από τον ΟΟΣΑ ελέγχονται πρώτα οι παραδοσιακές μέθοδοι τεκμηρίωσης και εφόσον δεν

υπάρχει η δυνατότητα εφαρμογής τους, τότε μπορεί να γίνει χρήση των συναλλακτικών μεθόδων. Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, συγκρίνει την τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής με την τιμή μιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, για ένα πανομοιότυπο προϊόν ή παρεχόμενη υπηρεσία, υπό της ίδιες συνθήκες αγοράς. Η συγκριτική ανάλυση μπορεί να γίνει με τη χρήση εξωτερικών ή εσωτερικών στοιχείων. Τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, θεωρούνται πιο αξιόπιστα, καθώς χρησιμοποιούνται οι τιμές από συναλλαγές που διενεργήθηκαν ανάμεσα στην φορολογούμενη επιχείρηση και μια ανεξάρτητη.

Στην περίπτωση της Ομάδας Παραγωγών η τιμή αγοράς των αγροτικών προϊόντων από τους παραγωγούς-μέλη πρέπει να συγκριθεί με την τιμή αγοράς ίδιων προϊόντων από ανεξάρτητους παραγωγούς. Η συγκριτική ανάλυση με τη χρήση εσωτερικών στοιχείων δεν είναι διαθέσιμη, καθώς η Ομάδα δεν αγοράζει προϊόντα από τρίτους-ανεξάρτητους παραγωγούς. Θα πρέπει να γίνει αναζήτηση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων από παρόμοιες συναλλαγές, με όμοια χαρακτηριστικά, των οποίων οι τυχόν διαφορές να μην επηρεάσουν σημαντικά την τιμή ή η επίδραση των διαφορών αυτών να μπορεί να εξαλειφθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών. Όμως οι συγκριτικές τιμές που προκύπτουν από τις διαθέσιμες βάσεις δεδομένων ή από άλλες τράπεζες πληροφοριών (πχ κλαδικές μελέτες), αφορούν την χονδρική τιμή πώλησης των προϊόντων προς τους εμπόρους και όχι την τιμή μεταπώλησης από τους παραγωγούς-μέλη προς τις Ομάδες Παραγωγών. Έτσι, η χρήση εξωτερικών συγκρίσιμων στοιχείων μπορεί να θεωρηθεί στην περίπτωση αυτή μη αξιόπιστη, καθώς δεν υπάρχουν διαθέσιμες συγκρίσιμες τιμές. Εφόσον λοιπόν δεν υπάρχουν συγκρίσιμα προϊόντα, καθώς και συγκρίσιμα στοιχεία (εσωτερικά ή εξωτερικά), η μέθοδος της Συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

Στην συνέχεια εξετάζεται η καταλληλότητα της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης (RPM). Στην περίπτωση αυτή δεν γίνεται σύγκριση της ενδοομιλικής τιμής, αλλά σύγκριση στο περιθώριο του μικτού κέρδους που προκύπτει από την μεταπώληση ενός αγαθού σε μια συνδεδεμένη επιχείρηση, με το περιθώριο κέρδους που προκύπτει σε συγκρίσιμες ανεξάρτητες συναλλαγές. Η μέθοδος αυτή θεωρείται πιο κατάλληλη σε σχέση με την μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, καθώς τα χαρακτηριστικά του προϊόντος δεν επηρεάζουν τις επιτελούμενες εργασίες και τα περιθώρια μικτού κέρδους. Για την εφαρμογή της μεθόδους αυτής απαιτείται λογιστική συνέπεια. Δεν πρέπει να υπάρχουν διαφορές στις μεθόδους επιμερισμού των



λειτουργικών εξόδων πάνω στο κόστος πωληθέντων τα οποία θα επηρεάσουν σημαντικά και τα μικτά περιθώρια.

Για την Ομάδα Παραγωγών του παραδείγματος, θα χρειαστεί να αναφερθούν και τα υπόλοιπα στοιχεία για τον προσδιορισμό του περιθωρίου μικτού κέρδους. Η ΑΛΦΑ ΙΚΕ μεταπωλεί τα προϊόντα σε τρίτους ανεξάρτητους πελάτες χονδρικής στην τιμή των 3.00€/κιλό και τα συνολικά της έσοδα ανέρχονται στο ποσό των 240,000.00€. Η Ομάδα Παραγωγών Ρυζιού δεν επιμερίζει τα λειτουργικά έξοδα στο κόστος πωληθέντων, οπότε και δεν έχει άμεσα ή έμμεσα κόστη τα οποία να προσαυξάνουν το κόστος. Έτσι, προκύπτει ότι το περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους ισούται με:

$$\text{Περιθώριο Μικτού Κέρδους (mark up)} = \frac{240,000.00 - 180,000.00}{180,000.00} = 33,33\%$$

Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να αποδειχθεί ότι το περιθώριο μικτού κέρδους της ΑΛΦΑ ΙΚΕ είναι μέσα στο αποδεκτό εύρος περιθωρίου που απολαμβάνουν άλλες Ομάδες Παραγωγών για ομοειδείς συναλλαγές. Για την σύγκριση απαιτούνται εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία από άλλες Ομάδες Παραγωγών που επιτελούν τις ίδιες ή παρόμοιες λειτουργίες. Θα πρέπει δηλαδή να αντλήσουμε στοιχεία από εμπορικές βάσεις δεδομένων, όπως είναι η AMADEUS, ORBIS κτλ, οι οποίες είναι συνδρομητικές και δεν κρίθηκε αναγκαία η χρήση τους για της ανάγκες της συγκεκριμένης παρουσίασης. Παράλληλα, από τα δεδομένα αυτά, δεν είναι εφικτό να επαληθευτούν οι λογιστικές πρακτικές και οι λειτουργίες που επιτελεί η κάθε Ομάδα Παραγωγών. Είναι πολύ πιθανό οι λειτουργίες να παρουσιάζουν μεγάλες αποκλίσεις, οπότε θα πρέπει να γίνουν σημαντικές προσαρμογές για να πληρείται το κριτήριο της συγκρισιμότητας. Εξαιτίας της δυσκολίας εύρεσης συγκριτικών δεδομένων, λόγω των διαφορών των λογιστικών πρακτικών η αποδοχή της συγκεκριμένης μεθόδου δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή.

Στην μέθοδο του κόστους συν κέρδος η ενδοομική τιμή είναι ίση με το κόστος πωληθέντων προσαυξημένο με ένα περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους. Πιο συγκεκριμένα, το περιθώριο μικτού κέρδους που χρησιμοποιείται είναι το περιθώριο κέρδους το οποίο υπολογίζεται αν από την τιμή πώλησης αφαιρεθούν τα άμεσα κόστη και τα έμμεσα κόστη. Παρά το γεγονός ότι η μέθοδος αυτή βασίζεται στο εσωτερικό κόστος και σε πληροφορίες που είναι εύκολο να βρεθούν, υπάρχουν αρκετές δυσκολίες που συνδέονται κυρίως με τον προσδιορισμό των στοιχείων του κόστους. Παράλληλα,

κατά τη σύγκριση της ελεγχόμενης συναλλαγής με ανεξάρτητες συναλλαγές, πρέπει να αναγνωρίζονται οι διαφορές στο επίπεδο και στο είδος των εξόδων σε σχέση με τις επιτελούμενες εργασίες και τους αναλαμβανόμενους κινδύνους μεταξύ των συμβαλλομένων. Αν δηλαδή, υπάρχουν διαφορετικές λειτουργίες μεταξύ του ελεγχόμενου μέρους και του συγκριτικού δείγματος, τότε πιθανό να πρέπει να γίνουν προσαρμογές για να πληρείται το κριτήριο της συγκρισιμότητας ή να επιλεγεί άλλη μέθοδος<sup>35</sup>. Η χρήση δεικτών μικτού περιθωρίου σε δείγματα με τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις μπορεί να δημιουργήσει πρόβλημα στη συγκρισιμότητα, καθώς δεν γνωρίζουμε ότι τα ίδια είδη δαπανών έχουν περιληφθεί είτε στο κόστος πωληθέντων είτε στα λειτουργικά έξοδα. Για τον λόγο αυτό και η χρήση της μεθόδου κόστος συν κέρδος απορρίπτεται.

Εφόσον οι παραδοσιακές μέθοδοι έχουν αποκλειστεί μπορούν να εφαρμοστούν οι συναλλακτικές μέθοδοι οι οποίες βασίζονται στα κέρδη. Πιο συγκεκριμένα, η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM) συγκρίνει το περιθώριο καθαρού κέρδους που προκύπτει από την ενδοομιλική συναλλαγή με το αντίστοιχο περιθώριο που επιτυγχάνεται σε παρόμοια συναλλαγή με ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό παρόμοιες συνθήκες. Για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους συναλλαγής της Ομάδας Παραγωγών Ρυζιού ΑΛΦΑ ΙΚΕ, θα πρέπει να ληφθούν υπόψιν και όλα τα λειτουργικά έξοδα στα οποία έχει προβεί η Ομάδα προκειμένου να ανταπεξέλθει στις λειτουργίες τις οποίες επιτελεί (δαπάνες για την παραγωγή, συσκευασία, αποθήκευση, διάθεση και διανομή των προϊόντων).

<b>Εξοδα Λειτουργίας</b>	<b>Ποσό</b>
Ενοίκιο	1,200.00
Συνδρομή ΓΕΜΗ	150.00
Αμοιβή Λογιστή	600.00
Λοιπές Δαπάνες	6,000.00
Αποσβέσεις Παγίων	8,050.00
<b>Σύνολο :</b>	<b>16,000.00</b>

Πίνακας 9

Με την χρήση των στοιχείων αυτών προκύπτει ότι το κέρδος προ φόρων για την ΑΛΦΑ ΙΚΕ, ανέρχεται στο ποσό των 44,000.00€ (μικτό κέρδος 60,000.00-λειτουργικά έξοδα 16,000.00) όπως αναλύεται και στο πίνακα που ακολουθεί:

<sup>35</sup> Κώστας Ι. Νιφορόπουλος-Κωστής Ν. Ντρούκας “Transfer Pricing Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη” σελ.92

Πωλήσεις Ομάδας Παραγωγών	240,000.00
Κόστος Πωληθέντων	180,000.00
Μικτό κέρδος	60,000.00
Λειτουργικά Έξοδα πλην αποσβέσεων	7,950.00
Κέρδος /Ζημία προ φόρων και αποσβέσεων	<b>52,050.00</b>
Αποσβέσεις	8,050.00
Κέρδη /Ζημία προ φόρων	<b>44,000.00</b>

Πίνακας 10

Έτσι, προκύπτει ότι το καθαρό περιθώριο κέρδους προ φόρων, για την Ομάδα Παραγωγών Ρυζιού ΑΛΦΑ ΙΚΕ είναι ίσο με :

$$\text{Περιθώριο Καθαρού Κέρδους} = \frac{44,000.00}{240,000.00} = 18.33\%$$

Βάσει της μεθόδου του καθαρού κέρδους συναλλαγής, θα πρέπει να αποδειχθεί ότι το περιθώριο καθαρού κέρδους της ΑΛΦΑ ΙΚΕ είναι μέσα στο αποδεκτό εύρος περιθωρίου που απολαμβάνουν άλλες Ομάδες Παραγωγών για ομοειδείς συναλλαγές. Για την σύγκριση απαιτούνται εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία από άλλες Ομάδες Παραγωγών που επιτελούν τις ίδιες ή παρόμοιες λειτουργίες. Για τις ανάγκες της παρούσας εργασίας υποθέτουμε ότι έχουμε συγκεντρώσει και ομαδοποιήσει τα δημοσιευμένα στοιχεία από άλλες Ομάδες Παραγωγών Ρυζιού, οι οποίες δραστηριοποιούνται στην ευρύτερη περιοχή της Μακεδονίας, το ύψος των πωλήσεών τους είναι μικρότερο από 400,000.00 ευρώ και δεν παρουσιάζουν αρνητικά αποτελέσματα. Το δείγμα των αποδεκτών συγκρίσιμων Ομάδων Παραγωγών (8 συγκρίσιμες ανεξάρτητες εταιρίες) εμφανίζεται στον πίνακα που ακολουθεί:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ ΟΜΑΔΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΩΝ ΡΥΖΙΟΥ				
Ομ.Παρ.	Δραστηριότητα	Κύκλος Εργασιών	Κέρδη προ φόρων	Κ.Π.Φ.Τ.
Βήτα ΙΚΕ	Εμπορία Ρυζιού	150,000.00	16,000.00	10.67%
Γάμα ΙΚΕ	Εμπορία Ρυζιού	180,000.00	14,500.00	8.06%
Δέλτα ΙΚΕ	Εμπορία Ρυζιού	200,000.00	43,000.00	21.50%
Έψιλον ΙΚΕ	Εμπορία Ρυζιού	170,000.00	16,500.00	9.71%
Ζήτα ΙΚΕ	Εμπορία Ρυζιού	190,000.00	18,000.00	9.47%
Θήτα ΙΚΕ	Εμπορία Ρυζιού	215,000.00	32,000.00	14.88%
Κάπα ΙΚΕ	Εμπορία Ρυζιού	300,000.00	53,000.00	17.67%
Λάμδα ΙΚΕ	Εμπορία Ρυζιού	90,000.00	22,000.00	24.44%

Πίνακας 11

Από τα παραπάνω στοιχεία, θα πρέπει να υπολογιστεί, με τη χρήση των τεταρτημόριων (excel:Quartile.exc), το εύρος του καθαρού περιθωρίου των ανεξάρτητων Ομάδων Παραγωγών, οπότε και θα εξεταστεί αν η ΑΛΦΑ ΙΚΕ τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων.

<b>Τεταρτημόριο</b>	<b>Εύρος</b>	<b>Εξίσωση</b>
<b>Q1</b>	8.06%-9.65%	9.65%
<b>Q2</b>	9.65%-12.78%	12.78%
<b>Q3</b>	12.78%-18.63%	18.63%
<b>Q4</b>	18.63%-24.44%	24.44%
<b>Εύρος τιμών τήρησης ίσων αποστάσεων</b>		<b>9.65%-18.63%</b>

Πίνακας 12

Από την ανάλυση προκύπτει ότι το εύρος του καθαρού περιθωρίου των ανεξάρτητων Ομάδων Παραγωγών κυμαίνεται από 9.65% (Q1) έως και 18.63% (Q3). Άρα η ΑΛΦΑ ΙΚΕ τηρεί την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων, καθώς το περιθώριο καθαρού κέρδους της είναι ίσο με 18.33% και βρίσκεται εντός του αποδεκτού εύρους. Βέβαια, το μειονέκτημα της μεθόδου του καθαρού κέρδους συναλλαγής είναι ότι τα καθαρά περιθώρια επηρεάζονται από παράγοντες (πχ. μεταβλητότητα λειτουργικών εξόδων) που δεν έχουν καμία επίδραση, ή έχουν μικρότερη επίδραση στα μικτά περιθώρια. Αυτοί οι παράγοντες επηρεάζουν τα καθαρά κέρδη, αλλά ενδέχεται να μην έχουν άμεση σχέση με τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις<sup>36</sup>, οπότε και τα αποτελέσματα της σύγκρισης να μην είναι αξιόπιστα.

Τέλος, εξετάζεται και η μέθοδος του επιμερισμού του κέρδους συναλλαγής, η οποία εκτιμά εάν ο επιμερισμός του συνολικού κέρδους ή ζημίας που αναλογεί σε μια ή περισσότερες ελεγχόμενες συναλλαγές είναι σύμφωνος με την αρχή των ίσων αποστάσεων συγκρίνοντάς τον με την αξία της συνεισφοράς κάθε ελεγχόμενης εταιρίας στο εν λόγω κέρδος ή ζημία<sup>37</sup>. Πιο αναλυτικά, με βάση τη μέθοδο αυτή, προσδιορίζεται το συνολικό αποτέλεσμα που προκύπτει από τη συναλλαγή και εν συνεχεία αυτό διανέμεται στα συνδεδεμένα πρόσωπα με τρόπο ανάλογο με αυτόν που θα εφαρμοζόταν σε ανεξάρτητα μέρη. Στην Ομάδα Παραγωγών ΑΛΦΑ ΙΚΕ, οι παραγωγοί-μέλη

<sup>36</sup> Ανδρέας Γ.Πούρνος, Transfer Pricing, Οικονομική προσέγγιση στην τεκμηρίωση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών (2020), σελ 107

<sup>37</sup> Ανδρέας Γ.Πούρνος, Transfer Pricing, Οικονομική προσέγγιση στην τεκμηρίωση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών (2020), σελ 79

διαθέτουν το προϊόν τους στο κόστος, αξίας 2.25€/κιλό. Έτσι, η κατάσταση αποτελεσμάτων για τους παραγωγούς (σε σύνολο) διαμορφώνεται ως εξής:

Πωλήσεις Παραγωγών	180,000.00
Κόστος Πωληθέντων	180,000.00
Μικτό κέρδος	0.00
Λειτουργικά Έξοδα πλην αποσβέσεων	0.00
Κέρδος /Ζημία προ φόρων και αποσβέσεων	<b>0.00</b>
Αποσβέσεις	0.00
Κέρδη /Ζημία προ φόρων	<b>0.00</b>

Πίνακας 13

Εφαρμόζοντας την μέθοδο του επιμερισμού του κέρδους συναλλαγής, πρέπει να γίνει ο επιμερισμός του συνολικού κέρδους ώστε να υπάρχει συμφωνία με την αρχή των ίσων αποστάσεων συγκρίνοντάς τον με την αξία της συνεισφοράς κάθε ελεγχόμενης εταιρίας στο εν λόγω κέρδος ή ζημία. Η παρούσα κατάσταση αποτελεσμάτων, για τους παραγωγούς (συνολικά) και για την Ομάδα Παραγωγών εμφανίζεται παρακάτω :

Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Παραγωγοί	ΑΛΦΑ ΙΚΕ
Κύκλος Εργασιών	180,000.00	240,000.00
Κόστος Πωληθέντων	180,000.00	180,000.00
Μικτό Κέρδος	0.00	60,000.00
Λειτουργικά Έξοδα	0.00	16,000.00
Κέρδος /Ζημία :	0.00	44,000.00
Περιθώριο Καθαρού Κέρδους	0.00%	18.33%

Πίνακας 14

Με τη χρήση του εξωτερικού συγκριτικού δείγματος από τον Πίνακα 11, έχει προκύψει ότι το αποδεκτό εύρος καθαρού περιθωρίου κέρδους κυμαίνεται από 9.65% (Q1) έως και 18.63% (Q3). Από το εύρος αυτό υποθέτουμε ότι η ΑΛΦΑ ΙΚΕ επιλέγει να συναλλάσσεται με κέρδος 10% επί των πωλήσεων. Έτσι, η κατάσταση αποτελεσμάτων με βάση την μέθοδο συνεισφοράς θα αναμορφωθεί ως εξής:

Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Παραγωγοί	ΑΛΦΑ ΙΚΕ
Κύκλος Εργασιών	200,000.00	240,000.00
Κόστος Πωληθέντων	180,000.00	<b>200,000.00</b>
Μικτό Κέρδος	20,000.00	40,000.00
Λειτουργικά Έξοδα	0.00	16,000.00
Κέρδος /Ζημία :	20,000.00	24,000.00
Περιθώριο Καθαρού Κέρδους	10.00%	10.00%

Πίνακας 15

Σύμφωνα με τα αναμορφωμένα αποτελέσματα θα πρέπει να μεταβληθεί και η τιμή αγοράς από τους παραγωγούς-μέλη και τελικά να διαμορφωθεί στο ποσό των 2.50€/κιλό.

$$\text{Αναμορφωμένη Τιμή Αγοράς} = \frac{200,000.00}{80,000.00} = 2.50\text{€}$$

Εφόσον η ΑΛΦΑ ΙΚΕ επιλέξει την συμβατή ενδοομιλική τιμή των 2.50€/κιλό ο πίνακας αγορών των προϊόντων από τους παραγωγούς-μέλη θα διαμορφωθεί ως εξής:

ΠΑΡΑΓΩΓΟΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΟΜΑΔΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΩΝ ΠΡΟΣ ΟΜΑΔΑ
P1	12,000	2.50	30,000.00
P2	10,000	2.50	25,000.00
P3	16,000	2.50	40,000.00
P4	17,000	2.50	42,500.00
P5	14,000	2.50	35,000.00
P6	11,000	2.50	27,500.00
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>80,000</b>		<b>200,000.00</b>

Πίνακας 16

Σύμφωνα με την συγκριτική ανάλυση που πραγματοποιήθηκε διαπιστώνεται ότι η καταλληλότερη μέθοδος για την τεκμηρίωση των συναλλαγών της Ομάδας Παραγωγών και των συνδεδεμένων μελών της είναι η μέθοδος του επιμερισμού του κέρδους. Με την χρήση της μεθόδου αυτής μπορεί να προσδιοριστεί η ενδοομιλική τιμή αγοράς των προϊόντων, η οποία θα είναι συμβατή με την αρχή της τήρησης των ίσων αποστάσεων. Παράλληλα, αποφεύγονται και φαινόμενα φοροαποφυγής, καθώς το περιθώριο καθαρού κέρδους για την Ομάδα Παραγωγών ορίζεται στο χαμηλότερο ποσοστό από το αποδεκτό εύρος τιμής. Τα οικονομικά οφέλη από την σύσταση της Ομάδας Παραγωγών, τα καρπώνονται οι παραγωγοί-μέλη, από την πώληση των προϊόντων τους στην Ομάδα και φορολογούνται με βάση το πραγματικό εισόδημα που τους αναλογεί. Παράλληλα, λαμβάνουν και το μέρος που τους αναλογεί από την Ομάδα Παραγωγών σύμφωνα με την συμμετοχή τους στην συνολική παραγωγή.

Στο τέλος της χρήσης, το καθαρό υπόλοιπο εσόδων-εξόδων, θετικό ή αρνητικό, κατανέμεται μεταξύ των μελών ανάλογα, με βάση την αξία της παραγωγής που διέθεσαν στην Ομάδα και πώλησε η Ομάδα Παραγωγών, μετά την παρακράτηση των

προβλεπόμενων ποσών για το σχηματισμό τακτικού, έκτακτου ή ειδικού αποθεματικού. Οι καταβολές στα μέλη κατά την έναρξη ή τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης, αφαιρούνται από τα ποσά εκκαθάρισης που δικαιούνται τα μέλη και αποδίδεται το υπόλοιπο. Έτσι, στην Ομάδα Παραγωγών ΑΛΦΑ ΙΚΕ το κέρδος μοιράζεται στα συνδεδεμένα πρόσωπα με βάση το ποσοστό συμμετοχής τους στην παραγωγή.

Κέρδος /Ζημία :	<b>24,000.00</b>
Φόρος Εισοδήματος (10%)	2,400.00
Υπόλοιπο κερδών προς διάθεση	<b>21,600.00</b>
Τακτικό Αποθεματικό (1/20)	1,080.00
Υπόλοιπο κερδών για μέρισμα	<b>20,520.00</b>
Φόρος μερίσματος (5%)	<b>1,026.00</b>
Ποσό προς διανομή	<b>19,494.00</b>

Πίνακας 17

Λαμβάνοντας υπόψιν ότι η διανομή των κερδών γίνεται με βάση το ποσοστό της συμμετοχής του κάθε παραγωγού στην παραγωγή και όχι στο κεφάλαιο προκύπτουν τα παρακάτω μερίδια ανά παραγωγό:

ΠΑΡΑΓΩΓΟΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ	ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΕ ΠΑΡΑΓΩΓΟΥΣ
<b>P1</b>	12,000	15.00%	2,924.10
<b>P2</b>	10,000	12.50%	2,436.75
<b>P3</b>	16,000	20.00%	3,898.80
<b>P4</b>	17,000	21.25%	4,442.48
<b>P5</b>	14,000	17.50%	3,411.45
<b>P6</b>	11,000	13.75%	2,680.43
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>80,000</b>	<b>100</b>	<b>19,494.00</b>

Πίνακας 18

Οι συναλλαγές της Ομάδας Παραγωγών με τους παραγωγούς-μέλη δεν αφορούν μόνο την διάθεση των προϊόντων. Μια Ομάδα Παραγωγών μπορεί να αγοράζει αγροτικά εφόδια (λιπάσματα, σπόρους, φυτοφάρμακα), από ανεξάρτητες επιχειρήσεις και στη συνέχεια τα διαθέτει στους παραγωγούς-μέλη σύμφωνα με τις ανάγκες ανά στρέμμα και ανά συμμετοχή στην παραγωγή. Με τον τρόπο αυτό πετυχαίνει εκπτώσεις τζίρου κτλ. έχοντας μεγαλύτερη διαπραγματευτική δύναμη, καθώς οι ποσότητες είναι μεγαλύτερες, σε σχέση με τους μεμονωμένες αγορές των παραγωγών -μελών. Παράλληλα, γεωργικά μηχανήματα που δεν θα μπορούσαν να αγοραστούν από έναν μεμονωμένο παραγωγό, με την Ομάδα Παραγωγών αυτό γίνεται εφικτό. Τα γεωργικά μηχανήματα αγοράζονται από

την Ομάδα Παραγωγών. Στη συνέχεια η Ομάδα Παραγωγών διαθέτει τον μηχανολογικό εξοπλισμό τους παραγωγούς – μέλη. Το συνολικό κόστος χρήσης για το μηχάνημα ορίζεται στην αξία απόσβεσης και χρεώνεται στον κάθε παραγωγό σύμφωνα με τις ανάγκες ανά στρέμμα και ανά συμμετοχή στην παραγωγή. Για τις ανωτέρω λειτουργίες η Ομάδα Παραγωγών ενδέχεται να ενσωματώσει τις δαπάνες αυτές στα λειτουργικά της έξοδα, ή να κατανέμει το κόστος απευθείας στους παραγωγούς-μέλη. Εφόσον αποφασίσει να προβεί στην τιμολόγησή τους, συνήθως επιλέγεται η χρέωση σε τιμές κόστους, οπότε και η μέθοδος τεκμηρίωσης των συναλλαγών αυτών θα είναι η κατανομή δαπανών (άλλη μέθοδος).

Στην ανάλυση που προηγήθηκε, η ΑΛΦΑ ΙΚΕ επέλεξε να ενσωματώσει τις δαπάνες αγοράς αγροτικών εφοδίων στα λειτουργικά της έξοδα χωρίς να τα χρεώσει στους παραγωγούς-μέλη. Την ίδια πολιτική ακολούθησε και για την χρήση των γεωργικών μηχανημάτων, καθώς δεν προέβει σε τιμολόγηση της παροχής της υπηρεσίας. Ας υποθέσουμε ότι η ΑΛΦΑ ΙΚΕ αποφασίζει να κατανέμει το κόστος αγοράς αγροτικών εφοδίων και τη χρήση των γεωργικών μηχανημάτων στους παραγωγούς-μέλη. Οι αγορές λιπασμάτων, σπόρων και φυτοφαρμάκων υπολογίστηκαν στο ποσό των 3,950.00 από το σύνολο των 6,000.00 των λοιπών δαπανών, όπως αυτές απεικονίζονται στον Πίνακα 9. Παράλληλα, το συνολικό κόστος από τη χρήση των γεωργικών μηχανημάτων υπολογίζεται με βάση το ύψος των ετήσιων αποσβέσεών τους, στο ποσό των 8,050.00 Έτσι, η ΑΛΦΑ ΙΚΕ τιμολογεί στους παραγωγούς-μέλη τα παρακάτω ποσά:

<b>Τιμολόγηση από Ομάδα Παραγωγών</b>	<b>Ποσό</b>
Αγορά αγροτικών εφοδίων (Άλλα Έσοδα)	3,950.00
Χρήση γεωργικού εξοπλισμού (Παροχή Υπηρεσίας)	8,050.00
<b>Σύνολο :</b>	<b>12,000.00</b>

Πίνακας 19

Για τον προσδιορισμό του ποσού που αντιστοιχεί σε κάθε παραγωγό μέλος χρησιμοποιείται το ποσοστό συμμετοχής του καθενός στην παραγωγή. Έτσι τα ποσά τιμολογίων που προκύπτουν αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα:



ΠΑΡΑΓΩΓΟΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΕ ΠΑΡΑΓΩΓΗ	ΑΓΡΟΤΙΚΑ ΕΦΟΔΙΑ
P1	12,000	15.00%	592.50
P2	10,000	12.50%	493.75
P3	16,000	20.00%	790.00
P4	17,000	21.25%	839.37
P5	14,000	17.50%	691.25
P6	11,000	13.75%	543.13
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>100,000</b>	<b>100</b>	<b>3,950.00</b>

Πίνακας 20

Αντίστοιχα, για τη χρήση των γεωργικών μηχανημάτων τα ποσά των τιμολογίων προς τους παραγωγούς-μέλη διαμορφώνονται ως εξής:

ΠΑΡΑΓΩΓΟΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΕ ΠΑΡΑΓΩΓΗ	ΧΡΗΣΗ ΓΕΩΡΓΙΚΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ
P1	12,000	15.00%	1,207.50
P2	10,000	12.50%	1,006.25
P3	16,000	20.00%	1,610.00
P4	17,000	21.25%	1,710.63
P5	14,000	17.50%	1,408.75
P6	11,000	13.75%	1,106.87
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>100,000</b>	<b>100</b>	<b>8,050.00</b>

Πίνακας 21

Με τον τρόπο αυτό μετατοπίζεται η δαπάνη από την Ομάδα Παραγωγών προς τους παραγωγούς-μέλη, καθώς αυξάνεται το κόστος παραγωγής τους και η κατάσταση αποτελεσμάτων, χωρίς να μεταβληθεί η τιμή μεταβίβασης των προϊόντων διαμορφώνεται ως εξής:

Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Παραγωγοί	ΑΛΦΑ ΙΚΕ
Κύκλος Εργασιών	200,000.00	248,050.00
Κόστος Πωληθέντων	183,950.00	<b>200,000.00</b>
Μικτό Κέρδος	16,050.00	48,050.00
(+) Άλλα έσοδα	0.00	3,950.00
(-) Λειτουργικά Έξοδα	8,050.00	16,000.00
Κέρδος / Ζημία :	8,000.00	32,050.00
Περιθώριο Καθαρού Κέρδους	4.00%	12.92%

Πίνακας 22

Διαπιστώνεται ότι η απόφαση της ΑΛΦΑ ΙΚΕ να κατανείμει το κόστος αγοράς αγροτικών εφοδίων και τη χρήση των γεωργικών μηχανημάτων στους παραγωγούς επηρεάζει τα τελικά αποτελέσματα. Εφόσον η Ομάδα Παραγωγών επιθυμεί να συναλλάσσεται με κέρδος 10% επί των πωλήσεων, από το αποδεκτό εύρος καθαρού περιθωρίου κέρδους ( 9.65% - 18.63% ), θα πρέπει να μεταβάλλει και την ενδοομιλική τιμή αγοράς των προϊόντων από τους αγρότες-μέλη, ώστε η τελική κατάσταση αποτελέσματος με βάση την μέθοδο συνεισφοράς θα διαμορφωθεί ως εξής

Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Παραγωγοί	ΑΛΦΑ ΙΚΕ
Κύκλος Εργασιών	211,195.00	248,050.00
Κόστος Πωληθέντων	183,950.00	<b>211,195.00</b>
Μικτό Κέρδος	27,245.00	36,855.00
(+)Άλλα έσοδα	0.00	3,950.00
(-)Λειτουργικά Έξοδα	8,050.00	16,000.00
Κέρδος /Ζημία :	19,195.00	24,805.00
Περιθώριο Καθαρού Κέρδους	9.09%	10.00%

Πίνακας 23

Η αναμορφωμένη τιμή αγοράς των προϊόντων από τους παραγωγούς-μέλη θα διαμορφωθεί στο ποσό των 2.64€/κιλό.

$$\text{Αναμορφωμένη Τιμή Αγοράς} = \frac{211,195.00}{80,000.00} = 2.64\text{€}$$

Αναλυτικά, οι ενδοομιλικές αγορές προϊόντων της Ομάδας Παραγωγών ΑΛΦΑ ΙΚΕ από τους συνδεδεμένους παραγωγούς – μέλη αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα:

ΠΑΡΑΓΩΓΟΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΟΜΑΔΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΩΝ ΠΡΟΣ ΟΜΑΔΑ
P1	12,000	2.64	31,679.25
P2	10,000	2.64	26,399.40
P3	16,000	2.64	42,239.00
P4	17,000	2.64	44,878.90
P5	14,000	2.64	36,959.10
P6	11,000	2.64	29,039.35
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>80,000</b>		<b>211,195.00</b>

Πίνακας 24

Από την παραπάνω ανάλυση διαπιστώνεται ότι η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών επηρεάζεται τόσο από τις λειτουργίες όσο και από τις λογιστικές πρακτικές που ακολουθεί η κάθε επιχείρηση. Στην περίπτωση των Ομάδων Παραγωγών, η τιμή αγοράς των προϊόντων από τους παραγωγούς – μέλη διαμορφώνεται σύμφωνα με το επιθυμητό ποσοστό του περιθώριο καθαρού κέρδους. Για την τεκμηρίωση της συναλλαγής, κρίνεται καταλληλότερη η μέθοδος του επιμερισμού του κέρδους, καθώς οι παραδοσιακές μέθοδοι αποδεικνύονται ακατάλληλες λόγω έλλειψης συγκρίσιμων στοιχείων.

Λαμβάνοντας υπόψιν το παραπάνω παράδειγμα, η Ομάδα Παραγωγών ΑΛΦΑ ΙΚΕ για το φορολογικό έτος 2022, έχει πραγματοποιήσει τις παρακάτω συναλλαγές με κάθε συνδεδεμένο παραγωγό μέλος:

ΠΑΡΑΓΩΓΟΣ	ΑΓΟΡΑ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ	ΠΩΛΗΣΗ (ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ)	ΠΩΛΗΣΗ(ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ)
<b>P1</b>	31,679.25	592.50	1,207.50
<b>P2</b>	26,399.40	493.75	1,006.25
<b>P3</b>	42,239.00	790.00	1,610.00
<b>P4</b>	44,878.90	839.37	1,710.63
<b>P5</b>	36,959.10	691.25	1,408.75
<b>P6</b>	29,039.35	543.13	1,106.87
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>211,195.00</b>	<b>3,950.00</b>	<b>8,050.00</b>

Πίνακας 25

Σύμφωνα με τα στοιχεία αυτά προκύπτει υποχρέωση τήρησης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών καθώς οι ενδοομιλικές συναλλαγές ξεπερνούν το ποσό των 200,000.00 ευρώ με κύκλο εργασιών μικρότερο από πέντε εκατομμύρια ευρώ. Αντίθετα, τα μέλη της Ομάδας για τις συναλλαγές τους με την Ομάδα, ασκούν αγροτική δραστηριότητα, αλλά είναι φυσικά πρόσωπα, οπότε δεν έχουν υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών τους.

Η Ομάδα Παραγωγών ΑΛΦΑ ΙΚΕ θα πρέπει να υποβάλλει ηλεκτρονικά τον Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, στη Φορολογική Διοίκηση (Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e-εφαρμογές)) του Υπουργείου Οικονομικών, εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους. Ο Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών για την χρήση του 2022 θα έχει ως εξής:

## ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

ΠΡΟΣ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων-Γ.Γ.Π.Σ  
Γενική Διεύθυνση ΚΕΠΥΟ-Δ30

### ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΑΦΜ	XXXXXXXXXX
Επωνυμία	Ομάδα Παραγωγών Ρυζιού ΑΛΦΑ ΙΚΕ
Αρμόδια Δ.Ο.Υ.	Ιωνίας Θεσσαλονίκης
Διεύθυνση	Σίνδος
Τηλέφωνο	2310 777777
e-mail	<a href="mailto:info@orfalfaike.gr">info@orfalfaike.gr</a>
Υπεύθυνος επικοινωνίας	Παπαδόπουλος Γιώργος
Κ.Α.Δ. Δραστηριότητας με μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα	46382911

	Αριθμητικώς	Διεθνής Κωδ. Χώρας <sup>1</sup> ή Χωρών
Συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις		
Στην Ελλάδα	6	GR
Στην Ε.Ε. <sup>2</sup> /Ε.Ο.Χ. <sup>3</sup>		
Σε χώρες εκτός της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. με τις οποίες υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ. <sup>4</sup>		
Σε χώρες εκτός της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. με τις οποίες δεν υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ.		

1 ISO 3166 Κωδικός Χώρας

2 Ευρωπαϊκή Ένωση

3 Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος

4 Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

Διαχειριστική περίοδος (από: - έως:)	1/1/2019-31/12/2019	
Υπάρχει αλλαγή στο ιδιοκτησιακό καθεστώς της επιχείρησης στην εν λόγω διαχειριστική περίοδο;	Καμία αλλαγή <input checked="" type="checkbox"/>	
Εφόσον είναι διαθέσιμη, αναγράψτε τον υπερσύνδεσμο (hyperlink) της μητρικής(σε περίπτωση ομίλων).		
Υπάρχουν συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις, αναφορικά με υπηρεσίες, μεταβίβαση ενσώματων ή ασώματων παγίων ή κάποια άλλη μεταβίβαση χωρίς τη καταβολή χρηματικού ανταλλάγματος (π.χ. με τη χρήση σύνθετων χρηματοοικονομικών παραγώγων, εκπτώσεις κλπ)	Στην ημεδαπή	Στην αλλοδαπή
	ΝΑΙ <input checked="" type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>	ΝΑΙ <input checked="" type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>
Υπάρχει παροχή υπηρεσιών προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις ή μεταβίβαση ενσώματων ή άυλων παγίων, ή κάποια άλλη μεταβίβαση, για τις οποίες δεν προβλέπεται καταβολή τιμήματος;	Στην ημεδαπή	Στην αλλοδαπή
	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>

Εικόνα 1

Στην πρώτη εικόνα αναφέρονται αναλυτικά τα στοιχεία της επιχείρησης (ΑΦΜ, Επωνυμία, Διεύθυνση, Δ.Ο.Υ. κτλ) καθώς και ο αριθμός των συνδεδεμένων προσώπων, στην Ελλάδα και σε άλλες χώρες. Στην δεύτερη εικόνα αναφέρεται η λειτουργική ταυτότητα της υπόχρεης επιχείρησης, όπου σημειώνονται αναλυτικά τα συνδεδεμένα μέλη με τα οποία είχε συναλλαγές. Στην περίπτωση της Ομάδας Παραγωγών, στον

πίνακα αυτό αναγράφονται τα στοιχεία των παραγωγών-μελών, η σχέση της σύνδεσης και ο κωδικός της δραστηριότητας που ασκεί το κάθε μέλος.

## ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ

1. Πληροφορίες για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή μόνιμες εγκαταστάσεις με τις οποίες πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο.

A.Φ.Μ. ή VAT number ή Registration number	Χώρα <sup>5</sup>	Επωνυμία	Είδος Σχέσης <sup>6</sup>	Ημερομηνία Έναρξης Σχέσης <sup>7</sup>	Ημερομηνία Διακοπής Σχέσης <sup>7</sup>	Κ.Α.Δ. κύριας δραστηριότητας
111111111		Παραγωγός Μέλος 1	Συμμετοχή στη Διοίκηση	<input checked="" type="checkbox"/>		
222222222		Παραγωγός Μέλος 2	Συμμετοχή στη Διοίκηση	<input checked="" type="checkbox"/>		
333333333		Παραγωγός Μέλος 3	Συμμετοχή στη Διοίκηση	<input checked="" type="checkbox"/>		
444444444		Παραγωγός Μέλος 4	Συμμετοχή στη Διοίκηση	<input checked="" type="checkbox"/>		
555555555		Παραγωγός Μέλος 5	Συμμετοχή στη Διοίκηση	<input checked="" type="checkbox"/>		
888888888		Παραγωγός Μέλος 6	Συμμετοχή στη Διοίκηση	<input checked="" type="checkbox"/>		

5 ISO 3166 Κωδικός Χώρας

6 Υπάρχει δυνατότητα πολλαπλής επιλογής.

7 Εφόσον υπάρχει μεταβολή μέσα στη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο.

Εικόνα 2

Στην τρίτη σελίδα αναφέρονται οι λειτουργίες και οι κίνδυνοι που αναλαμβάνει η υπόχρεη επιχείρηση. Η Ομάδα Παραγωγών Ρυζιού ΑΛΦΑ ΙΚΕ αναλαμβάνει :

1. Να προωθήσει τη διεξαγωγή ερευνών και την ανάπτυξη πρωτοβουλιών με αντικείμενο τις βιώσιμες μεθόδους παραγωγής, τις καινοτόμες πρακτικές, την οικονομική ανταγωνιστικότητα και τις εξελίξεις της αγοράς. (Ερευνα και Ανάπτυξη)
2. Να προωθήσει τη συγκέντρωση της προσφοράς και τη διάθεση στην αγορά των προϊόντων που παράγονται από τα μέλη της, μεταξύ άλλων μέσω της προώθησης προϊόντων. (Διανομή, υποστήριξη πελατών, μεταφορές)
3. Να προωθήσει την ανάπτυξη των πρωτοβουλιών στον τομέα της προώθησης και της εμπορίας και να βελτιώσει την εμπορική αξιοποίηση των προϊόντων για τα οποία αναγνωρίζεται. ( Προώθηση πωλήσεων)
4. Να εξασφαλίσει τον προγραμματισμό της παραγωγής και την προσαρμογή της στη ζήτηση των προϊόντων των μελών ιδίως από ποσοτική και ποιοτική άποψη. (Εμπορικός κίνδυνος, και κίνδυνος διατήρησης αποθεμάτων).

5. Να συμβάλει στη μείωση του κόστους παραγωγής μέσω της προμήθειας των απαιτούμενων εφοδίων και την παροχή υπηρεσιών σε θέματα καλλιέργειας προσφερόμενων προϊόντων και μετασυλλεκτικών χειρισμών προς τα μέλη της. (Λοιπές Υπηρεσίες)

## 2. Λειτουργίες και κίνδυνοι υποβάλλουσας επιχείρησης

Λειτουργίες που επιτελούνται <sup>8</sup>	Κίνδυνοι που αναλαμβάνονται <sup>8</sup>	Χρησιμοποιηθέντα Πάγια <sup>8</sup>
Έρευνα και ανάπτυξη	<input checked="" type="checkbox"/> Επιχειρηματικός / Εμπορικός	<input checked="" type="checkbox"/> Ενσώματα (εγκαταστάσεις και εξοπλισμός)
Παραγωγή	Έρευνας και ανάπτυξης	<input checked="" type="checkbox"/> Άυλα (εμπορικά σήματα, πατέντες, τεχνονγνωσία κ.λπ.)
Διανομή	<input checked="" type="checkbox"/> Πιστωτικός	<input checked="" type="checkbox"/>
Αντιπροσώπηση	Επισφάλειας	<input checked="" type="checkbox"/>
Τεχνική υποστήριξη	Εγγυήσεων	
Εξυπηρέτηση πελατών	<input checked="" type="checkbox"/> Συναλλαγματικός	<input checked="" type="checkbox"/>
Προώθηση πωλήσεων	<input checked="" type="checkbox"/> Διατήρησης Αποθεμάτων	<input checked="" type="checkbox"/>
Μεταφορές	<input checked="" type="checkbox"/> Άλλος	
Αποθήκευση	<input checked="" type="checkbox"/>	
Χρηματοδότηση	<input checked="" type="checkbox"/>	
Ποιοτικός έλεγχος	<input checked="" type="checkbox"/>	
Διοικητικές Υπηρεσίες		
Λοιπές υπηρεσίες	<input checked="" type="checkbox"/>	
Άλλες		
Υπάρχει αλλαγή στις λειτουργίες που αναλαμβάνει η επιχείρηση. ΌΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>	Υπάρχει αλλαγή στους κινδύνους που αναλαμβάνει η επιχείρηση. ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>	

<sup>8</sup> Υπάρχει δυνατότητα πολλαπλής επιλογής.

Εικόνα 3

Τέλος, στην εικόνα 4 αναφέρονται αναλυτικά όλες οι συναλλαγές με τα συνδεδέμενα μέλη και ορίζεται και η μέθοδος με την οποία έχει γίνει η τεκμηρίωση των συναλλαγών. Έτσι, για το ανωτέρω παράδειγμα, οι συναλλαγές που αναφέρονται στον κατάλογο, αφορούν την αγορά των προϊόντων των παραγωγών μελών από την Ομάδα Παραγωγών ΑΛΦΑ ΙΚΕ και τεκμηριώνονται με την μέθοδο (5) επιμερισμός κερδών. Οι τιμολογήσεις από την Ομάδα προς τους παραγωγούς σχετικά με τα αγροτικά εφόδια και τη χρήση μηχανολογικού εξοπλισμού αναγράφονται αθροιστικά για κάθε παραγωγό στη στήλη της πώλησης, επιλέγοντας ως συναλλαγή την Κατανομή Κόστους και μέθοδο τεκμηρίωσης (6) άλλη.

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΠΡΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

	A.Φ.Μ. ή VAT number ή Registration number	Χώρα <sup>9</sup>	Επωνυμία	Αγορά/Λήψη σε €	Μέθοδος τεκμηρίωσης <sup>10</sup>	Πώληση/παροχή σε €	Μέθοδος τεκμηρίωσης <sup>10</sup>
Προϊόντα	111111111		Παραγωγός Μέλος 1	31,679.25	5		
Προϊόντα	222222222		Παραγωγός Μέλος 2	26,399.40	5		
Προϊόντα	333333333		Παραγωγός Μέλος 3	42,239.00	5		
Προϊόντα	444444444		Παραγωγός Μέλος 4	44,878.90	5		
Προϊόντα	555555555		Παραγωγός Μέλος 5	36,959.10	5		
Προϊόντα	888888888		Παραγωγός Μέλος 6	29,039.35	5		
Κατανομή Δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους	111111111		Παραγωγός Μέλος 1			1,800.00	6
Κατανομή Δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους	222222222		Παραγωγός Μέλος 2			1,500.00	6
Κατανομή Δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους	333333333		Παραγωγός Μέλος 3			2,400.00	6
Κατανομή Δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους	444444444		Παραγωγός Μέλος 4			2,550.00	6
Κατανομή Δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους	555555555		Παραγωγός Μέλος 5			2,100.00	6
Κατανομή Δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους	888888888		Παραγωγός Μέλος 6			1,650.00	6

9 ISO 3166 Κωδικός Χώρας

10 Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) = 1, τιμής μεταπώλησης (RPM) = 2, κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (CPM) = 3, περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) = 4, επιμερισμού κερδών (PSM) = 5, άλλη = 6, με δυνατότητα επιλογής περισσότερων της μιας μεθόδων.

καθαρού

### ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Έχει καταρτιστεί φάκελος τεκμηρίωσης σύμφωνα με το άρθρο 39Α του ν. 2238/94 για τις συναλλαγές που αναφέρονται ανωτέρω	ΝΑΙ <input checked="" type="checkbox"/>	
Υπάρχει απόφαση προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (APA) για κάποια από τις προαναφερόμενες συναλλαγές		ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/>
Υπάρχει τεκμηριωτικό υλικό ως προς τα συμπληρωμένα πεδία του πίνακα;	ΝΑΙ <input checked="" type="checkbox"/>	

11 CCA's: Cost Contribution Arrangements

Εικόνα 4

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ο έλεγχος της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελεί ένα ζήτημα, που δεν θα πάψει ποτέ να απασχολεί τις φορολογικές αρχές παγκοσμίως. Τα τελευταία χρόνια και στην Ελλάδα, το αντικείμενο της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών άρχισε να αποκτά ευρύτερη εφαρμογή σε όλους τους τομείς της οικονομίας, ακόμα και στον πρωτογενή τομέα παραγωγής. Οι Ομάδες Παραγωγών, που συστάθηκαν με σκοπό την ενίσχυση της διαπραγματευτικής τους δύναμης και την μείωση του κόστους παραγωγής, απαρτίζονται από τουλάχιστον πέντε (5) μέλη – αγρότες, με τους οποίους συναλλάσσονται και αποτελούν συνδεδεμένα πρόσωπα, καθώς οι παραγωγοί συμμετέχουν άμεσα στη διοίκηση, στον έλεγχο και στο κεφάλαιό της, γεγονός που δημιουργεί υποχρεώσεις ενδοομιλικών συναλλαγών.

Οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ με την αρχή των ίσων αποστάσεων (the arm's length principle), αποτελούν σήμερα το νομοθετικό πλαίσιο εφαρμογής για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών διεθνώς. Μετά την ανάλυση των μεθόδων προσδιορισμού της τιμής των ενδοομιλικών συναλλαγών και αφού εξετάστηκαν τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της κάθε μεθόδου έγινε μια προσπάθεια εύρεσης της αποδεκτής τιμής μεταβίβασης των προϊόντων από τους παραγωγούς προς την Ομάδα και επιλογής της κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης. Από την συγκριτική ανάλυση που πραγματοποιήθηκε προέκυψε ότι, η τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών επηρεάζεται τόσο από τις λειτουργίες όσο και από τις λογιστικές πρακτικές που ακολουθεί η κάθε επιχείρηση. Στην περίπτωση των Ομάδων Παραγωγών, η τιμή αγοράς των προϊόντων από τους παραγωγούς – μέλη διαμορφώνεται σύμφωνα με το επιθυμητό ποσοστό του περιθώριο καθαρού κέρδους (Profit Split Method) και για την τεκμηρίωσή της κρίνεται καταλληλότερη η μέθοδος του επιμερισμού του κέρδους, καθώς οι παραδοσιακές μέθοδοι αποδεικνύονται ακατάλληλες λόγω έλλειψης συγκρίσιμων στοιχείων.

Παράλληλα, για τις συναλλαγές της Ομάδας με τους παραγωγούς που αφορούν την εμπορία υλικών (φάρμακα, λιπάσματα, σπόρους), ή την υπηρεσία παραχώρησης γεωργικών μηχανημάτων, εφόσον αυτές πραγματοποιηθούν ως ξεχωριστές συναλλαγές, προτείνεται η χρήση άλλης μεθόδου, η κατανομή του κόστους καθώς γίνονται για την διαδικασία της παραγωγής των προϊόντων.



# ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΑΝΑΦΟΡΩΝ

## Βιβλία

1. Κώστας Ι. Νιφορόπουλος – Κωστής Ν. Ντρούκας (2019), Transfer Pricing , Ενδοομιλικές Συναλλαγές Θεωρία και Πράξη
2. Ανδρέας Γ. Πούρνος (2020), Transfer Pricing – Οικονομική προσέγγιση στην τεκμηρίωση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών.
3. Ανδρέας Τσουρουφλής (2010), Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση–Transfer Pricing, Νομική Βιβλιοθήκη

## Ιστοσελίδες

1. Pascalis Raimondos-Moller and Kimberley Scharf “Transfer pricing rules and competing governments”, Oxford University Press 2002  
Διαθέσιμο:  
[https://www.researchgate.net/publication/5215682\\_Transfer\\_pricing\\_rules\\_and\\_competing\\_governments](https://www.researchgate.net/publication/5215682_Transfer_pricing_rules_and_competing_governments) (Προσβάσιμο την 18.03.2021)
2. Lorraine Eden “Taxes, Transfer Pricing, and the Multinational Enterprise  
Διαθέσιμο:  
<http://w.voxprof.com/eden/Publications/EDEN-OHIB-CHAPTER-12102552.pdf>  
(Προσβάσιμο την 21.03.2021)
3. Molly Dean, Frederick J. Feucht and L Murphy Smith, “International transfer pricing issues and strategies for the global firm”, Internal Auditing, (Ιανουάριος/Φεβρουάριος 2008 τελευταία προσαρμογή Μάιος 2014)  
Διαθέσιμο:  
[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1123706](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1123706) (Προσβάσιμο την 18.04.2021)
4. Margaret Critzer, Andrew Hickman, Dirk Van Stappen: “Pan-European documentation : The EU approach for transfer pricing  
Διαθέσιμο:  
<http://www.internationaltaxreview.com/Article/2605253/Pan-European-documentation-The-EU-approach.html> (Προσβάσιμο την 18.04.2021)
5. Clemens Buter: “International transfer pricing and the EU Code of Conduct”

ISSN 1822–8402 European Integration Studies. 2011. No 5, University of Applied Sciences Koblenz (Germany)

Διαθέσιμο:

<http://www.eis.ktu.lt/index.php/EIS/article/view/1085> (Προσβάσιμο την 08.04.2021)

6. *David J. H. Watson and John V. Baumler* “Transfer Pricing: A Behavioral Context”

Διαθέσιμο:

<http://www.jstor.org/discover/10.2307/245005?uid=3738128&uid=2129&uid=2&uid=70&uid=4&sid=21101759924731> (Προσβάσιμο την 28.03.2021)

7. *Charles E. McLure*,» Transfer Pricing and Tax Havens:Mending the LDC Revenue Net»

Διαθέσιμο:

<http://www.google.gr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0C C8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fciteseerx.ist.psu.edu%2Fviewdoc%2Fdownload%3Fdoi%3D10.1.1.194.7942%26rep%3Drep1%26type%3Dpdf&ei=iJAzUY2 dOsWTtQbar4HoBg&usg=AFQjCNF0Dq7jpH3tRW9wfSZZIbfIYiRi8w&bvm =bv.43148975.d.Yms> (Προσβάσιμο την 28.03.2021)

8. Chongwoo Choe and Charles E.Hyde “Multinational Transfer Pricing, Tax Arbitrage and the Arm’s Length Principle” September 22, 2004

Διαθέσιμο:

[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=600881](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=600881) (Προσβάσιμο την 28.03.2021)

9. Charles F. Connolly“The new transferpricing and guiding regulations: Increased compliance, increased burdens , and the search for a safe harbor

Διαθέσιμο:

<https://www.law.upenn.edu/journals/jil/articles/volume16/issue2/Connolly16U.P a.J.Int%27IBus.L.339%281995%29.pdf> (Προσβάσιμο την 28.03.2021)

10. Guttorm Schjelderup and Alfons J. Weichenrieder: “Trade, Multinationals, and Transfer Pricing Regulations” Center for Economic Studies Working Paper at University of Munich No. 152, January 1998

Διαθέσιμο:

[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=74708](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=74708) (Προσβάσιμο την 28.03.2021)

11. Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, Ομάδες Παραγωγών (Ο.Π.)

- Διαθέσιμο:  
<http://www.minagric.gr/index.php/el/for-farmer-2/sillogikes-agrotikes-organoseis/203-omadesparagagon> (Προσβάσιμο την 02.04.2021)
12. Γενική Γραμματεία Αγροτικής Πολιτικής και Διαχείρισης Κοινοτικών Πόρων  
Ειδική Υπηρεσία Διαχείρισης ΠΑΑ 2014-2020, ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΑΓΡΟΤΙΚΗΣ  
ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ (ΠΑΑ) 2014 – 2020  
Διαθέσιμο:  
<http://www.agrotikianaptixi.gr/el/content/metro-9-systasi-omadon-kai-organoseon-paragagon-stoys-tomeis-tis-georgias-kai-tis-dasokomias>  
(Προσβάσιμο την 02.04.2021)
13. Ομάδες και οργανώσεις παραγωγών - Όλες οι λεπτομέρειες εφαρμογής του  
Μέτρου 9 ΠΑΑ 2014-2020.  
Διαθέσιμο:  
<https://www.taxheaven.gr/news/38331/omades-kai-organwseis-paragwgn-oles-oi-leptomereies-efarmoghs-toy-metroy-9-paa-2014-2020> (Προσβάσιμο την  
02.04.2021)
14. Νόμος 4384/2016 Αγροτικοί Συνεταιρισμοί, μορφές συλλογικής οργάνωσης του  
αγροτικού χώρου και άλλες διατάξεις.  
Διαθέσιμο:  
<https://www.kodiko.gr/nomothesia/diataksi/292509> (Προσβάσιμο 08.04.2021)
15. Έννοια συνδεδεμένων επιχειρήσεων και σχετικές υποχρεώσεις αυτών (transfer  
pricing)  
Διαθέσιμο:  
<https://www.taxlaw.gr/kladoi-dikaiou/forologiko-dikaio/ennoia-syndedemenwn-epixeirisewn-kai-sxetikes-ipoxrewseis-aftwn/> (Προσβάσιμο την 26.03.2021)
16. Σύμβαση [90/436/EOK](#) σχετικά με την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε  
περίπτωση διόρθωσης των κερδών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.  
Διαθέσιμο:  
[http://europa.eu/legislation\\_summaries/taxation/126038\\_el.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/126038_el.htm) (Προσβάσιμο την  
15.03.2021)
17. OECD”Review of comparabilityand of profit methods: revisionof chapters I-III  
of the transfer pricing guidelines”  
Διαθέσιμο:  
<http://www.transferpricing.gr> (Προσβάσιμο την 18.04.2021)

18. ΠΟΛ.1142/2.7.2015 Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν.4172/2013 και ν.4174/2013  
Διαθέσιμο :  
<https://www.taxheaven.gr/circulars/21260/pol-1142-2-7-2015> (Προσβάσιμο την 26.03.2021)
19. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4172 Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις , κωδικοποιημένος με τον 4797/2021  
Διαθέσιμο:  
<https://www.taxheaven.gr/law/4172/2013> (Προσβάσιμο 08.04.2021)
20. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4174 Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις , κωδικοποιημένος με τον 4796/2021  
Διαθέσιμο:  
<https://www.taxheaven.gr/law/4174/2013> (Προσβάσιμο την 08.04.2021)
21. ΠΟΛ.1144/15.5.2014 Τροποποίηση της ΠΟΛ 1097/9-4-2014 (Φ.Ε.Κ. Β' 883) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων  
Διαθέσιμο:  
<https://www.taxheaven.gr/circulars/18916/pol-1144-15-5-2014> (προσβάσιμο την 08.04.2021)
22. ΠΟΛ.1097/9.4.2014 Καθορισμός του ακριβούς περιεχομένου και των στοιχείων που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, στο Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, των περιπτώσεων κατά τις οποίες οι παραπάνω Φάκελοι Τεκμηρίωσης θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, των αποδεκτών μεθόδων καθορισμού τιμών των συναλλαγών και των μεθόδων καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν.4174/2013  
Διαθέσιμο:  
<https://www.taxheaven.gr/circulars/18564/pol-1097-9-4-2014> (Προσβάσιμο την 11.04.2021)
23. Νόμος Ν.4490/2017 Κύρωση της Πολυμερούς Συμφωνίας Αρμόδιων Αρχών για την Ανταλλαγή Εκθέσεων ανά Χώρα, διατάξεις εφαρμογής και λοιπές διατάξεις  
Διαθέσιμο:  
<https://www.taxheaven.gr/law/4490/2017> (προσβάσιμο την 15.04.2021)

24. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4337 Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων

Διαθέσιμο:

<https://www.taxheaven.gr/law/4337/2015> (Προσβάσιμο την 15.04.2021)

### **Λοιπά**

1. AGROTECH S.A., Ημερίδα Ενημέρωσης με θέμα ΣΥΛΛΟΓΙΚΑ ΣΧΗΜΑΤΑ ΑΓΡΟΤΩΝ, Συνεταιρισμοί & Ομάδες παραγωγών , Οικονομικά και Φορολογικά Οφέλη , ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ και στο ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟ ΤΟ ΕΤΟΣ 2020, Εισηγητές ΝΙΦΟΡΟΠΟΥΛΟΣ Ιωαν. ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ, ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Θωμ. ΓΕΩΡΓΙΟΣ
2. Σχέδιο Καταστατικού Λειτουργίας Ομάδας Παραγωγών

# ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

### ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

#### ΠΡΟΣ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων-Γ.Γ.Π.Σ

Γενική Διεύθυνση ΚΕΠΥΟ-Δ30

#### ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΑΦΜ			
Επωνυμία			
Αρμόδια Δ.Ο.Υ.			
Διεύθυνση			
Τηλέφωνο			
e-mail			
Υπεύθυνος επικοινωνίας			
Κ.Α.Δ. Δραστηριότητας με μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα			
		Αριθμητικώς	Διεθνής Κωδ. Χώρας <sup>1</sup> ή Χωρών
Συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις	Στην Ελλάδα		
	Στην Ε.Ε. <sup>2</sup> /Ε.Ο.Χ. <sup>3</sup>		
	Σε χώρες εκτός της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. με τις οποίες υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ. <sup>4</sup>		
	Σε χώρες εκτός της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. με τις οποίες δεν υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ.		

<sup>1</sup> ISO 3166 Κωδικός Χώρας

<sup>2</sup> Ευρωπαϊκή Ένωση

<sup>3</sup> Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος

<sup>4</sup> Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

Διαχειριστική περίοδος (από: - έως: )		
Υπάρχει αλλαγή στο ιδιοκτησιακό καθεστώς της επιχείρησης στην εν λόγω διαχειριστική περίοδο;	Συγχώνευση <input type="checkbox"/> Διάσπαση <input type="checkbox"/> Μετατροπή <input type="checkbox"/> Απόσχιση <input type="checkbox"/> Είσοδος νέων μετόχων <input type="checkbox"/> Καμία αλλαγή <input type="checkbox"/>	
Εφόσον είναι διαθέσιμη, αναγράψτε τον υπερσύνδεσμο (hyperlink) της μητρικής(σε περίπτωση ομίλων).		
Υπάρχουν συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις, αναφορικά με υπηρεσίες, μεταβίβαση ενσώματων ή ασώματων παγίων ή κάποια άλλη μεταβίβαση χωρίς τη καταβολή χρηματικού ανταλλάγματος (π.χ. με τη χρήση σύνθετων χρηματοοικονομικών παραγώνων, εκπτώσεις κλπ)	Στην ημεδαπή	Στην αλλοδαπή
	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>
Υπάρχει παροχή υπηρεσιών προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις και μόνιμες εγκαταστάσεις ή μεταβίβαση ενσώματων ή άυλων παγίων, ή κάποια άλλη μεταβίβαση, για τις οποίες δεν προβλέπεται καταβολή τιμήματος;	Στην ημεδαπή	Στην αλλοδαπή
	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>

## ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ

1. Πληροφορίες για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή μόνιμες εγκαταστάσεις με τις οποίες πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο.

A.Φ.Μ. ή VAT number ή Registration number	Χώρα <sup>5</sup>	Επωνυμία	Είδος Σχέσης <sup>6</sup>	Ημερομηνία Έναρξης Σχέσης <sup>7</sup>	Ημερομηνία Διακοπής Σχέσης <sup>7</sup>	Κ.Α.Δ. κύριας δραστηριότητας
			Συμμετοχή στο Κεφάλαιο <input type="checkbox"/>			
			Συμμετοχή στη Διοίκηση <input type="checkbox"/>			
			Επιρροή <input type="checkbox"/>			
			Μόνιμη Εγκατάσταση <input type="checkbox"/>			

<sup>5</sup> ISO 3166 Κωδικός Χώρας

<sup>6</sup> Υπάρχει δυνατότητα πολλαπλής επιλογής.

<sup>7</sup> Εφόσον υπάρχει μεταβολή μέσα στη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο.

## 2. Λειτουργίες και κίνδυνοι υποβάλλουσας επιχείρησης

Λειτουργίες που επιτελούνται <sup>8</sup>	Κίνδυνοι που αναλαμβάνονται <sup>8</sup>	Χρησιμοποιηθέντα Πάγια <sup>8</sup>
Έρευνα και ανάπτυξη	<input type="checkbox"/> Επιχειρηματικός / Εμπορικός	<input type="checkbox"/> Ενσώματα (εγκαταστάσεις και εξοπλισμός)
Παραγωγή	<input type="checkbox"/> Έρευνας και ανάπτυξης	<input type="checkbox"/> Άυλα (εμπορικά σήματα, πατέντες, τεχνογνωσία κ.λπ)
Διανομή	<input type="checkbox"/> Πιστωτικός	
Αντιπροσώπωση	<input type="checkbox"/> Επισφάλειας	
Τεχνική υποστήριξη	<input type="checkbox"/> Εγγυήσεων	
Εξυπηρέτηση πελατών	<input type="checkbox"/> Συναλλαγματικός	
Προώθηση πωλήσεων	<input type="checkbox"/> Διατήρησης Αποθεμάτων	
Μεταφορές	<input type="checkbox"/> Άλλος	
Αποθήκευση	<input type="checkbox"/>	
Χρηματοδότηση	<input type="checkbox"/>	
Ποιοτικός έλεγχος	<input type="checkbox"/>	
Διοικητικές Υπηρεσίες	<input type="checkbox"/>	
Λοιπές υπηρεσίες	<input type="checkbox"/>	
Άλλες	<input type="checkbox"/>	
Υπάρχει αλλαγή στις λειτουργίες που αναλαμβάνει η επιχείρηση. ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>	Υπάρχει αλλαγή στους κινδύνους που αναλαμβάνει η επιχείρηση. ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>	

<sup>8</sup> Υπάρχει δυνατότητα πολλαπλής επιλογής.

4

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΠΡΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

	A.Φ.Μ. ή VAT number ή Registration number	Χώρα <sup>9</sup>	Επωνυμία	Αγορά/λήψη σε €	Μέθοδος τεκμηρίωσης <sup>10</sup>	Πώληση/παροχή σε €	Μέθοδος Τεκμηρίωσης <sup>10</sup>
Πρώτες ύλες							
Προϊόντα							
Εμπορεύματα							
Δικαιώματα							
Σήματα							
Λοιπά άυλα							
Άμοιβες διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης							

<sup>9</sup> ISO 3166 Κωδικός Χώρας

<sup>10</sup> Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) = 1, τιμής μεταπώλησης (RPM) = 2, κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (CPM) = 3, καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) = 4, επιμερισμού κερδών (PSM) = 5, άλλη = 6, με δυνατότητα επιλογής περισσότερων της μιας μεθόδων.

5



Διοικητική Υποστήριξη							
Χρηματοοικονομικές συναλλαγές (τόκοι, μερίσματα, χρηματοδοτικές μισθώσεις, χρεόγραφα, ασφάλειες, κ.λπ.)							
Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων							
Τεχνική Υποστήριξη							
Εκμίσθωση							
Αποθήκευση							
Έρευνα & Ανάπτυξη							
Λοιπές Υπηρεσίες							
Επιδότηση – Διαγραφή χρεών							
Κατανομή δαπανών (Συμφωνίες Κατανομής Κόστους) <sup>41</sup>							
Λοιπά							

#### ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Έχει καταρτιστεί φάκελος τεκμηρίωσης σύμφωνα με το άρθρο 39 <sup>Α</sup> του ν. 2238/94 για τις συναλλαγές που αναφέρονται ανωτέρω	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>
Υπάρχει απόφαση προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοοικιακής τιμολόγησης (ΑΡΑ) για κάποια από τις προαναφερόμενες συναλλαγές;	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>
Υπάρχει τεκμηριωτικό υλικό ως προς τα συμπληρωμένα πεδία του πίνακα;	ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>

<sup>41</sup> CCA's: Cost Contribution Arrangements