

Αθήνα 7 Μαΐου 2009
Αριθμ.Πρωτ. Α2- 2233

ΘΕΜΑ: «Ερμηνευτική εγκύκλιος σχετικά με την επιβολή Κανόνων Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών σύμφωνα με το Άρθρο 26 του Ν.3728/2008 και την Απόφαση Α2-8092/31-12-2008 (ΦΕΚ 2709 Β΄) του Υπουργού Ανάπτυξης»

Με αφορμή την υποβολή πολλών ερωτημάτων στο Υπουργείο μας και προς διευκρίνιση ζητημάτων που ανέκυψαν εν όψει της πρώτης εφαρμογής του παραπάνω νομοθετικού πλαισίου, κρίνουμε σκόπιμο να διευκρινίσουμε τα ακόλουθα:

1. Κατά το άρθρο 26 παρ. 4 του ν. 3728/2008 και το άρθρο 8 της Υ.Α. Α2-8092/31-12-2008, η βασική αρχική υποχρέωση των υπόχρεων εταιρειών για τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών είναι να υποβάλλουν, εντός 4 μηνών και 15 ημερών από τη λήξη της διαχειριστικής τους χρήσης, κατάσταση με τις συναλλαγές αυτές, για την οποία κατάσταση χρησιμοποιείται το υπόδειγμα που παρατίθεται στο Παράρτημα ΙΙ της ανωτέρω απόφασης. Τα απαιτούμενα στοιχεία που πρέπει να αναφέρονται στις καταστάσεις προσδιορίζονται επίσης στο άρθρο 8 της προαναφερθείσας απόφασης.

2. Δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής φακέλου τεκμηρίωσης (Βασικού ή και Ελληνικού) στις ελέγχουσες υπηρεσίες, εάν δεν ζητηθεί τέτοιος φάκελος από τις ελέγχουσες υπηρεσίες. Σε περίπτωση που ζητηθεί, τότε αυτός πρέπει να είναι διαθέσιμος εντός 30 ημερών, σύμφωνα με το άρθρο 26 παρ. 3 του ν. 3728/2008.

3. Ελέγχουσες Υπηρεσίες είναι οι αρμόδιες Διευθύνσεις της Υπηρεσίας Εποπτείας της Αγοράς του Υπουργείου Ανάπτυξης. Σύμφωνα με το άρθρο 12 της Υ.Α. Α2-8092/31-12-2008, μέχρι την έναρξη λειτουργίας της Υπηρεσίας Εποπτείας της Αγοράς, η υποβολή των καταστάσεων και εν συνεχεία, εφόσον ζητηθούν, των φακέλων τεκμηρίωσης, γίνεται στις υφιστάμενες Διευθύνσεις της Γενικής Διεύθυνσης Εσωτερικού Εμπορίου της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου του Υπουργείου Ανάπτυξης, (Διεύθυνση Τιμών Τροφίμων και Ποτών, Διεύθυνση Τιμών Βιομηχανικών Προϊόντων και Φαρμάκων, Διεύθυνση Τιμών Παροχής Υπηρεσιών) κατά περίπτωση. Η υποβολή των ως άνω στοιχείων που γίνεται με διαβιβαστικό έγγραφο της εταιρείας, θα πρωτοκολλείται κατά περίπτωση, στις υπηρεσίες του Υπουργείου που αναφέρονται ανωτέρω, είτε ιδιοχείρως, είτε με συστημένη και μόνο επιστολή, εντός των χρονικών ορίων που ορίζει ο νόμος

4. Σχετικά με το ερώτημα ποιες είναι οι υπόχρεες εταιρείες για τεκμηρίωση τιμών συναλλαγών και την έννοια των συνδεδεμένων με αυτές επιχειρήσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 42ε του ΚΝ.2190/1920, πέρα από τα αναφερόμενα στο άρθρο 1 της Υ.Α. Α2-8092/31-12-2008, επισημαίνουμε τα εξής (βλ. και την 393/Υ/2008 Απόφαση του Τμήματος Α΄ της Επιτροπής Ανταγωνισμού):

Ο ορισμός των συνδεδεμένων επιχειρήσεων δίνεται από την παράγραφο 5 του άρθρου 42ε του Ν. 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» σε συνδυασμό με το άρθρο 96 παρ. 1 του ίδιου νόμου.

Επισημαίνεται ότι στο πλαίσιο του Ν. 2190/1920 οι ρυθμίσεις που αφορούν σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις αφορούν κυρίως σε θέματα κατάρτισης εταιρικών ετήσιων

λογαριασμών και ενοποιημένων λογαριασμών, καθώς αποτελούν προσαρμογή του ελληνικού δικαίου προς τις κοινοτικές οδηγίες περί ενοποιημένων λογαριασμών.

Ειδικότερα, στο άρθρο 42ε παρ. 5 ορίζεται η σχέση μητρικής προς θυγατρικής ως η κύρια σχέση σύνδεσης επιχειρήσεων, ενώ στο άρθρο 96 παρ. 1 προβλέπονται δυο επιπλέον τρόποι σύνδεσης, οι οποίοι αν και δεν δημιουργούν σχέση μεταξύ μητρικής προς θυγατρική, είναι κρίσιμοι για την ύπαρξη υποχρέωσης ενοποίησης.

Όπως προαναφέρθηκε, σύμφωνα με το άρθρο 42ε υπό α συνδεδεμένες είναι οι επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρική. Σχέση μητρικής προς θυγατρική **τεκμαίρεται αμάχητα** ότι υπάρχει στις ακόλουθες *εξαντλητικά*

απαριθμούμενες περιπτώσεις:

Πλειοψηφική συμμετοχή (άρ. 42 ε α υπό αα):

Σχέση μητρικής προς θυγατρική υφίσταται όταν μια επιχείρηση (μητρική) έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή *εναλλακτικά* των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης επιχείρησης θυγατρικής. Η πλήρωση ενός από τα δύο περιστατικά (πλειοψηφία κεφαλαίου ή ψήφων) αρκεί για να θεωρηθούν οι δυο επιχειρήσεις συνδεδεμένες.

Συμβατικός έλεγχος της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου (άρ. 42 ε α υπό ββ):

Πρόκειται για την περίπτωση ύπαρξης συμφωνιών μετόχων ή εταίρων, που δίνουν τη δυνατότητα στη μητρική επιχείρηση να ελέγχει τα δικαιώματα ψήφου άλλων μετόχων ή εταίρων.

Διορισμός των μελών της διοίκησης (άρ. 42 ε α υπό γγ):

Συνδεδεμένες θεωρούνται δυο επιχειρήσεις και όταν μια επιχείρηση (η μητρική) συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης θυγατρικής) και έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της τελευταίας αυτής επιχείρησης. Η δυνατότητα *de facto* επιρροής κατά την εκλογή της διοίκησης δεν αρκεί:

απαιτείται νομικά διασφαλισμένη δυνατότητα επηρεασμού του διορισμού της πλειοψηφίας των μελών του διοικητικού οργάνου.

Κυριαρχική επιρροή ή έλεγχος ή ενιαία διεύθυνση (άρ. 42 ε α υπό δδ):

Προϋπόθεση της διάταξης είναι η δυνατότητα άσκησης ή η πραγματική άσκηση είτε κυριαρχικής επιρροής είτε ελέγχου σε άλλη επιχείρηση ή η υπαγωγή σε ενιαία διεύθυνση. Ως κυριαρχική επιρροή θα πρέπει να χαρακτηριστεί εκείνη η νομική κατάσταση, από την οποία απορρέουν για την «κυρίαρχη» επιχείρηση οι ίδιες δυνατότητες επιρροής πάνω

στην εξαρτημένη επιχείρηση όπως στις παραπάνω περιπτώσεις. Η άσκηση ή η δυνατότητα άσκησης κυριαρχικής επιρροής θα πρέπει να αφορά σε ορισμένους βασικούς τομείς στη λειτουργία της θυγατρικής, όπως εκείνους των επενδύσεων, της χρηματοδότησης, των προμηθειών, των πωλήσεων και του προσωπικού.

Η κυριαρχική επιρροή ασκείται κυρίως μέσω του ελέγχου των μελών της διοίκησης της θυγατρικής. Κρίσιμος είναι ο πραγματικός έλεγχος των αποφάσεων του διαχειριστικού οργάνου της θυγατρικής, ανεξάρτητα του αν αυτός προκύπτει π.χ. από τη σύμπτωση της

πλειονηφίας των προσώπων που απαρτίζουν τα διαχειριστικά όργανα των δύο εταιρειών.

Ως κυριαρχική επιρροή θα μπορούσε επίσης να θεωρηθεί και η οικονομική εξάρτηση της θυγατρικής από τη μητρική.

Γίνεται δεκτό ότι το κριτήριο της κυριαρχικής επιρροής αποκτά ιδιαίτερη σημασία στις

περιπτώσεις μειοψηφικής συμμετοχής σε άλλη επιχείρηση. Ως έλεγχος εν προκειμένω θα πρέπει να θεωρηθεί η κατάσταση, από την οποία απορρέουν για την «κυρίαρχη» επιχείρηση οι ίδιες δυνατότητες επιρροής πάνω στην εξαρτημένη επιχείρηση όπως στις παραπάνω περιπτώσεις. Η ενιαία διεύθυνση αποτελεί έννοια οικονομική και προϋποθέτει τον ενιαίο σχεδιασμό της επιχειρηματικής πολιτικής των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, καθώς και την εφαρμογή αυτού του σχεδιασμού. Βασικό εννοιολογικό χαρακτηριστικό του όρου «ενιαία διεύθυνση» συνιστά το προβάδισμα των συμφερόντων του ομίλου. Η βάση πάνω στην οποία μπορεί να στηριχθεί η άσκηση ενιαίας διοίκησης μπορεί να είναι είτε συμβατική είτε de facto.

Σύμφωνα με το άρθρο 42ε υπό β, γ και δ συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι και οι θυγατρικές ή οι θυγατρικές των θυγατρικών των ανωτέρω επιχειρήσεων, ακόμα και αν δεν υφίστανται μεταξύ τους απευθείας δεσμοί συμμετοχής, καθώς και κάθε άλλη επιχείρηση που συνδέεται με τις ανωτέρω προσδιορισθείσες επιχειρήσεις με τις σχέσεις που περιγράφονται στο άρθρο 96 παρ. 1.

5. Διευκρινίζεται ωστόσο, ότι για τους σκοπούς του Ν.3728/2008 η σχέση franchisor (δικαιοπάροχος) – franchisee (δικαιοδόχος) ή αποκλειστικού διανομέα δεν δημιουργεί κυριαρχική επιρροή ή έλεγχο ή ενιαία διεύθυνση μεταξύ των μερών κατά την έννοια του άρθρου 42ε (α)(δδ) του Ν. 2190/1920, και συνεπώς δε δημιουργεί από μόνη της υποχρέωση τεκμηρίωσης τιμών, εφ' όσον δε συντρέχουν οι άλλες προϋποθέσεις του Άρθρου 42ε.

6. Οι κοινοπρακτικά συνδεδεμένες εταιρείες δε νοούνται ότι μετέχουν σε ενδοομιλική συναλλαγή στα πλαίσια της σύμβασης της κοινοπραξίας.

7. Δεν εμπίπτει στην έννοια των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, η προικοδότηση υποκαταστήματος από το κεντρικό του.

8. Σχετικά με την υποχρέωση υποβολής κατάστασης στην οποία εμφανίζονται τα στοιχεία κάθε μίας από τις ενδοομιλικές συναλλαγές, τις οποίες πραγματοποίησαν μέσα στη ελεγχόμενη διαχειριστική χρήση, εντός 4 μηνών και 15 ημερών από τη λήξη αυτής, σημειώνουμε ότι οι υπόχρεες εταιρείες θα πρέπει να περιλαμβάνουν στις υποβαλλόμενες καταστάσεις, κάθε μία από τις πραγματοποιηθείσες συναλλαγές, ανεξαρτήτως ποσού, ανά αντισυμβαλλόμενο και κατηγορία συναλλαγής, ενώ το όριο των 200.000 € ετησίως, ισχύει μόνο για την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

9. Ειδικά σε ότι αφορά τις δανειακές συμβάσεις (συμπεριλαμβανομένων των ομολογιακών δανείων), στην αναφερόμενη στην προηγούμενη παράγραφο κατάσταση περιλαμβάνεται διακεκριμένα τόσο το χορηγηθέν ποσό (κεφάλαιο), όσο και το ποσό των δεδουλευμένων τόκων κατά τη διάρκεια του κρινόμενου έτους.

Αυτονόητο είναι ότι κριτήριο για την υποχρέωση τεκμηρίωσης ή όχι αποτελεί το ύψος του χορηγηθέντος ποσού πλέον των δεδουλευμένων τόκων κατά τη διάρκεια του κρινόμενου έτους.

10. Ως προς τα παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών (συμπεριλαμβανομένων _____ χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και άλλων) στις καταστάσεις θα περιλαμβάνονται τόσο οι ανταλλασσόμενες απαιτήσεις/ υποχρεώσεις όσο και τα κέρδη/ζημίες και οι σχετικές αμοιβές που προκύπτουν από τις συμβάσεις αυτές.

11. Σχετικά με τον τρόπο συμπλήρωσης και τα περιλαμβανόμενα στοιχεία στις καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών, διευκρινίζεται ότι οι συναλλαγές θα αναγράφονται ανά αντισυμβαλλόμενο και κατηγορία συναλλαγής, δηλαδή αγορά ή πώληση αγαθών (εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, κλπ), λήψη ή παροχή υπηρεσιών (συμπεριλαμβανομένων των μισθωμάτων κινητών και ακινήτων), λήψη ή παροχή δικαιωμάτων ή άλλων άυλων περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών συναλλαγών (δάνεια, αλληλόχρεοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί, προθεσμιακές καταθέσεις, κλπ).

12. Σχετικά με το όριο του 1.000.000 Ευρώ του ετήσιου κύκλου εργασιών, διευκρινίζονται τα εξής:

- Ειδικά για την πρώτη χρήση που κλείνουν οι εταιρείες μετά την ψήφιση του Ν. 3728/2008 η υποχρέωση υποβολής της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών και τεκμηρίωσης των τιμών των συναλλαγών που υπερβαίνουν τις 200.000€ δημιουργείται, εφόσον ο κύκλος εργασιών τους υπερβαίνει το 1.000.000€, όπως προκύπτει από τα επίσημα βιβλία των εταιρειών. Το ίδιο όριο ισχύει και για τις υπερδωδεκάμηνες ή υποδωδεκάμηνες χρήσεις.
- Σε συνέχεια, κάθε εταιρεία που απαλλάσσεται σύμφωνα με τον κύκλο εργασιών της πρώτης κλειόμενης χρήσης μετά την ψήφιση του νόμου, υποχρεούται να υποβάλει κατάσταση με τις ενδοομιλικές συναλλαγές της χρήσης αυτής, καθώς και να τεκμηριώσει αυτές που υπερβαίνουν τις 200.000€ εντός της χρήσης εκείνης, κατά την οποία για δεύτερη συνεχόμενη φορά υπερβαίνει το όριο του 1.000.000€.
- Εταιρεία που για δεύτερη συνεχόμενη χρονιά έχει κύκλο εργασιών κάτω του 1.000.000€, δεν έχει υποχρέωση υποβολής της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών και απαλλάσσεται κάθε άλλης υποχρέωσης.

Παραδείγματα:

Α. Εστω ότι εταιρεία Α κλείνει την 1η χρήση μετά την πρώτη εφαρμογή του νόμου στις 31/12/2008. Αυτή η εταιρεία έχει με βάση τα επίσημα βιβλία της ετήσιο κύκλο εργασιών 950.000€.

Την χρήση που κλείνει στις 31/12/2009 ο κύκλος εργασιών με βάση τα επίσημα βιβλία της είναι 1.100.000€.

Την χρήση που κλείνει στις 31/12/2010 ο κύκλος εργασιών της με βάση τα επίσημα βιβλία της είναι 1.200.000€.

Για την τελευταία χρήση αυτή μόνο απαιτείται η υποβολή της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών και η προσκόμιση φακέλου τεκμηρίωσης τιμών για τις συναλλαγές που ξεπερνούν τις 200.000€.

B. Εστω ότι εταιρεία Β κλείνει την 1η χρήση μετά την πρώτη εφαρμογή του νόμου στις 30/06/2009. Αυτή η εταιρεία έχει με βάση τα επίσημα βιβλία της ετήσιο κύκλο εργασιών 1.550.000€. Για αυτή τη χρήση η εταιρεία έχει υποχρέωση να υποβάλλει κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών εντός της προθεσμίας που τάσσεται από τον νόμο και να τεκμηριώσει τις τιμές για τις συναλλαγές που ξεπερνούν τις 200.000€. Την χρήση που κλείνει στις 30/06/2010 ο κύκλος εργασιών με βάση τα επίσημα βιβλία της είναι 880.000€. Και για αυτή τη χρήση η εταιρεία έχει υποχρέωση να υποβάλλει κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών εντός της προθεσμίας που τάσσεται από τον νόμο και να τεκμηριώσει τις τιμές για τις συναλλαγές που ξεπερνούν τις 200.000€.

Την χρήση που κλείνει στις 30/06/2011 ο κύκλος εργασιών της με βάση τα επίσημα βιβλία της είναι 900.000€.

Για την τελευταία χρήση η εταιρεία απαλλάσσεται από την υποχρέωση υποβολής κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών και τεκμηρίωσης τιμών.

Σημειωτέον ότι η εταιρεία αυτή υπάγεται εκ νέου στις υποχρεώσεις του νόμου κατά τη χρήση που υπερβαίνει για δεύτερη συνεχή χρονιά το όριο του 1.000.000€.

13. Ως προς το «**Βασικό**» και τον «**Ελληνικό**» φάκελο τεκμηρίωσης και τους υπόχρεους σύνταξής τους, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

- **Όμιλος με ελληνική μητρική και ελληνική/ές ή/και αλλοδαπή/ές συνδεδεμένες εταιρείες:**

Η ελληνική μητρική συντάσσει «**Βασικό φάκελο τεκμηρίωσης**» για το σύνολο των ενδοομιλικών συναλλαγών και τεκμηριώνει τις συναλλαγές της ίδιας και τις συναλλαγές των συνδεδεμένων με αυτήν εταιρειών μεταξύ τους όταν μία από αυτές είναι ημεδαπή και υπερβαίνουν το όριο των 200.000€ ετησίως.

Για σκοπούς διευκόλυνσης του ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών μίας από τις θυγατρικές ελληνικού Ομίλου, δύναται να προσκομίζονται μόνο οι ενότητες του Βασικού Φακέλου που αφορούν τις υπό εξέταση συναλλαγές της εν λόγω θυγατρικής.

- **Αλλοδαπός όμιλος με ελληνικές θυγατρικές και όλες τις συνδεδεμένες σύμφωνα με το αρ. 42ε, (β), (γ) και (δ) του Ν. 2190/1920:**

Οι ελληνικές θυγατρικές συντάσσουν η κάθε μία ξεχωριστό «**Ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης**» για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και τεκμηριώνουν αυτές που υπερβαίνουν το όριο των 200.000€ ετησίως.

Το ίδιο ισχύει και για όλες τις ελληνικές συνδεδεμένες του αλλοδαπού ομίλου με βάση το Αρ.42 (ε) (β), (γ) και (δ) του Ν. 2190/1920 (δηλαδή εγγονές, δισέγγονες, τρισέγγονες κ.λ.π.) για όλες τις συναλλαγές που έχουν με τις συνδεδεμένες με αυτές εταιρείες ημεδαπές και αλλοδαπές, έστω και αν δεν υφίστανται μεταξύ τους απευθείας δεσμοί συμμετοχής.

14. Αναφορικά με την εκπλήρωση των σχετικών υποχρεώσεων σε περιπτώσεις αλλαγών στη μετοχική σύνθεση εταιρειών, υποβάλλονται τόσες καταστάσεις και

τεκμηριώνονται τόσες φορές οι ενδοομιλικές συναλλαγές, όσες απαιτούνται ώστε να καλύπτονται πλήρως οι υποχρεώσεις που απορρέουν από το Ν.3728/2008. Δηλαδή υποβάλλονται οι καταστάσεις και τεκμηριώνονται οι τιμές από τον ημεδαπό ή αλλοδαπό Όμιλο στον οποίο ανήκαν μέχρι την στιγμή της μεταβολής και από εκεί και πέρα από τον καινούριο ημεδαπό ή αλλοδαπό όμιλο στον οποίο περιέρχονται.

15. Τέλος, με αφορμή την υποβολή πολλών σχετικών ερωτημάτων, επισημαίνεται ότι επικαιροποίηση της μελέτης τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών απαιτείται όταν υπάρχουν σημαντικές αλλαγές στο είδος και στον τρόπο διενέργειας των ενδοομιλικών συναλλαγών ή στα διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία της αγοράς.

Σημειώνεται

ωστόσο, ότι με βάση τη διεθνή εμπειρία, επικαιροποίηση των φακέλων τεκμηρίωσης, αναμένεται ότι θα απαιτείται τουλάχιστον κάθε τρία (3) χρόνια.

16. Η παρούσα θα αναρτηθεί στο σύνολό της στην ιστοσελίδα της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου : www.gge.gr

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ
ΜΙΧΑΛΗΣ ΧΑΤΣΙΟΣ