



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ**

**Π.Μ.Σ. ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ,
ΛΟΓΟΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ
ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΣΤΑΡΤΗΓΙΚΩΝ
ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ**

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
ΜΕ ΘΕΜΑ:**

**«Transfer Pricing και η επικρατέστερη μέθοδος
τεκμηρίωσής του
Δείγμα: Φορολογικές Αρχές/ Ελεγκτικές Εταιρίες»**

ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ: ΠΑΛΑΜΑ ΜΑΡΙΑΝΑ

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ ΘΕΟΦΑΝΗΣ,
ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

ΤΡΙΜΕΛΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ:

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 2021

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η συγκεκριμένη εργασία μελετάει και αναλύει τον τρόπο με τον οποίο η ενδοομιλική τιμολόγηση (transfer pricing) πραγματοποιείται και εκτελείται. Στην ουσία, η ενδοομιλική τιμολόγηση είναι η μεταβίβαση στοιχείων που μια πολυεθνική επιχείρηση έχει στην κατοχή της, σε μια άλλη χώρα στην οποία δραστηριοποιείται με σκοπό την αποφυγή φορολογικών επιβαρύνσεων. Η εργασία ξεκινάει με την ανάλυση του θεωρητικού μέρους της παραπάνω ενέργειας για να περάσει μετέπειτα σε ένα πιο συγκεκριμένο και μεθοδολογικό πλαίσιο, αυτό των μεθόδων ενδοομιλικής τιμολόγησης. Στην συνέχεια, αναφέρεται επίσης ένα σύνολο τακτικών που χρησιμοποιούνται σήμερα για την αντιμετώπιση της ενδοομιλικής τιμολόγησης από ελεγκτικούς οργανισμούς. Μεγάλο ρόλο εκτιμάται πώς θα παίζει η τεχνολογία στην ελεγκτική διαδικασία στο μέλλον.

ABSTRACT

This work studies and analyzes the way transfer pricing is performed. In essence, intra-group pricing is the transfer of data that a multinational enterprise owns to another country in which it operates to avoid tax burdens. The work begins by analyzing the theoretical part of the above action to move on to a more specific and methodological framework, that of intra-group pricing methods. The following is also a set of tactics currently used to tackle intra-group pricing by audit agencies. How technology will play a role in the audit process in the future is of great importance.

Περιεχόμενα

1. Εισαγωγή	6
2. Βιβλιογραφική Ανασκόπηση	9
2.1. Όμιλοι Εταιριών	9
2.1.1. Ορισμός	9
2.1.2. Πολυεθνικές Επιχειρήσεις	9
2.1.3. Οι Υπεράκτιες Εταιρίες	11
2.2. Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση	17
2.2.1. Έννοια και Ορισμός Τιμολόγησης	17
2.2.2. Είδη Τιμολόγησης	19
2.2.3. Ενδοομιλική Τιμολόγηση	30
2.2.4. Προοπτικές και Δυσκολίες Ενδοομιλικής Τιμολόγησης	34
2.2.5. Φορολογικές Σχέσεις	38
2.2.6. Νομικό Πλαίσιο	41
2.3. Μέθοδοι Τεκμηρίωσης	44
2.3.1. Παραδοσιακές Μέθοδοι	44
2.3.2. Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση στην Ελλάδα	46
2.4. Φορολογικές Αρχές και Λογιστικές Εταιρίες	50
2.4.1. Ορισμός	50

2.4.2.	Νομικό Πλαίσιο	53
2.4.3.	Προοπτικές	55
3.	Συμπεράσματα.....	59
3.1.	Ανάλυση κύριων αποτελεσμάτων βιβλιογραφικής επισκόπησης.....	59
3.2.	Σημαντικότητα έρευνας.....	60
3.3.	Δυσκολίες Έρευνας.....	61
3.4.	Μελλοντικές Προτάσεις έρευνας.....	63
4.	Βιβλιογραφία.....	64

1. Εισαγωγή

Σύμφωνα με τον Pellefigue (2015), ως τιμή ορίζεται και προσδιορίζεται η ποσότητα της πληρωμής ή αποζημίωσης που δίνεται από ένα μέρος σε άλλο ως ανταμοιβή για την παροχή υλικών αγαθών ή υπηρεσιών. Ωστόσο, όταν η προμήθεια αγαθών, υπηρεσιών ή χρηματοδότησης πραγματοποιείται σε συνδεδεμένη εταιρεία, η τιμή διαπραγμάτευσης ονομάζεται "ενδοομιλική τιμολόγηση". Η ενδοομιλική τιμολόγηση (transferpricing) είναι ο διεθνώς αποδεκτός όρος για τον προσδιορισμό και την προσαρμογή της τιμής μιας συναλλαγής που έχει πραγματοποιηθεί μεταξύ δύο συνδεδεμένων μερών, δηλαδή θυγατρικών και μητρικών εταιρειών που βρίσκονται σε διαφορετικές χώρες. Αναφέρεται γενικά σε διακανονιστικές ρυθμίσεις για τη μεταβίβαση αγαθών, υπηρεσιών και άυλων αγαθών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων. Στην ουσία, είναι η τιμή που χρεώνεται ένα τμήμα ενός οργανισμού για ένα προϊόν ή μια υπηρεσία που παρέχεται σε άλλο τμήμα του ίδιου οργανισμού. Περιλαμβάνει, κυρίως, την επιβάρυνση που αποδίδεται σε ανταλλαγή αγαθών ή υπηρεσιών μεταξύ οργανωτικών μονάδων μιας εταιρείας (Pellefigue, 2015).

Η ενδοομιλική τιμολόγηση, όρος που χρησιμοποιείται γενικά στη φορολογία εισοδήματος, είναι ένας από τους βασικούς παράγοντες ενός συστήματος διαχείρισης, βοηθά μια επιχείρηση να επιτύχει τους στόχους της, συμπεριλαμβανομένης της μεγιστοποίησης των κερδών και της ελαχιστοποίησης των φόρων με τη χειραγώγηση των τιμών (Σαββαΐδου, 2014).

Στη σύγχρονη παγκόσμια οικονομική αγορά, όπου οι πολυεθνικές επιχειρήσεις διαδραματίζουν ολοένα και σημαντικότερο ρόλο, οι ενδοομιλικές συναλλαγές εξακολουθούν να απασχολούν εντατικά και σε καθημερινή βάση τις φορολογικές διοικήσεις και τις επιχειρήσεις. Για το λόγο αυτό, ήδη από τα πρώτα χρόνια ανάπτυξης πρακτικών φοροαποφυγής μέσω μεθοδεύσεων transfer pricing, επιδιώχθηκε η ανάληψη διεθνούς πρωτοβουλίας προς το σκοπό της εξεύρεσης κοινής γραμμής για την αντιμετώπιση του φαινομένου σε παγκόσμιο επίπεδο. Οι εταιρίες μπορούν να μειώσουν τη συνολική πληρωμή του φόρου μεταφέροντας υψηλότερα εισοδήματα σε χώρες με χαμηλό φόρο ή μεγαλύτερες δαπάνες σε εκείνες τις χώρες

όπου ο φορολογικός συντελεστής είναι πολύ υψηλός. Τα δικαιώματα και τα τέλη υπηρεσιών μπορούν επίσης να ρυθμιστούν για να εξασφαλίσουν τα καλύτερα παγκόσμια φορολογικά πλεονεκτήματα για τις επιχειρήσεις (Δουμουλάκης, 2009).

Με ευρύ τρόπο, η ενδοομιλική τιμολόγηση (transfer pricing) αναφέρεται στην τιμολόγηση των υλικών και άυλων περιουσιακών στοιχείων, υπηρεσιών και κεφαλαίων που μεταφέρονται σε τμήματα της ίδιας εταιρείας. Ο κλάδος που μεταφέρει την παραγωγή του σε άλλο μέρος, θεωρεί ότι η συναλλαγή αυτή είναι πώληση και υπάρχει μια καθορισμένη πολιτική για τον καθορισμό αυτής της τιμής μεταβίβασης που καθορίζεται από τη διοίκηση της ίδιας της εταιρείας. Η ενδοομιλική τιμολόγηση υφίσταται όταν τα περιουσιακά στοιχεία μεταφέρονται μεταξύ εταιρειών του ομίλου στην ίδια χώρα, για παράδειγμα, όταν τα εμπορεύματα μεταφέρονται από το τμήμα παραγωγής στο τμήμα εμπορίας της ίδιας χώρας. Από την άλλη πλευρά, στην περίπτωση μιας πολυεθνικής εταιρείας στην οποία τα τμήματα της εταιρείας διαδίδονται σε διεθνή κλίμακα, η μεταφορά περιουσιακών στοιχείων μεταξύ ενός τμήματος σε μία χώρα και μιας άλλης διαίρεσης στο εξωτερικό αναφέρεται ως διεθνής τιμολόγηση μεταβίβασης.

Δεδομένου ότι τα προϊόντα και οι υπηρεσίες θα μεταβιβαστούν εντός της ίδιας της εταιρείας, ο μηχανισμός της εξωτερικής αγοράς για τον καθορισμό των τιμών μεταφοράς ενδέχεται να μην χρειάζεται να εφαρμοστεί. Η μέθοδος με την οποία καθορίζονται οι τιμές μεταβίβασης καθορίζεται από τη διοίκηση και μπορεί να είναι οποιοδήποτε από τα ακόλουθα πέντε ευρεία συστήματα (Δουμουλάκης, 2009):

- 1) Μέθοδος της Συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price - CUP)
- 2) Μέθοδος της Τιμής μεταπώλησης μείον (Resale Price Method - RPM)
- 3) Μέθοδος του Κόστος συν κέρδος (Cost Plus Method)
- 4) Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method - TNMM)
- 5) Μέθοδος επιμερισμού κέρδους (Profit Split Method - PSM)

Οι κύριοι στόχοι της ενδοομιλικής τιμολόγησης μπορούν να ταξινομηθούν ως εξής:

Για να επιτευχθεί ομοιογένεια στόχων - οι ενέργειες και οι στόχοι των διαχειριστών που επιδιώκουν το δικό τους προσωπικό συμφέρον να είναι ευθυγραμμισμένοι και εναρμονισμένοι με τα συμφέροντα της συνολικής εταιρείας.

Για να διατηρηθεί η αυτονομία και η αποτελεσματικότητα των διαφόρων τμημάτων - είναι σημαντικό οι διαχειριστές και οι υπεύθυνοι αυτών των τμημάτων να αισθάνονται ότι έχουν λόγο πάνω στην ενδοομιλική τιμολόγηση έτσι ώστε να έχουν κίνητρα να βελτιώσουν την απόδοσή τους. Επιπλέον, ένα τμήμα δεν πρέπει να εξαρτάται απόλυτα από ένα άλλο (Pellefigue, 2015).

Για να είναι δυνατή η μέτρηση των επιδόσεων των διαφόρων τμημάτων - είναι σημαντικό το σύστημα να επιτρέπει στη διοίκηση να εκτιμά με ακρίβεια τη συμβολή που έχει κάθε τμήμα για τη συνολική κερδοφορία της εταιρείας. Αυτό παρέχει επίσης τη βάση για τη διάρθρωση των κινήτρων με βάση τις επιδόσεις των διαφόρων τμημάτων.

Οι διαφορετικές μέθοδοι τιμολόγησης στοχεύουν στην επίτευξη διαφορετικών στόχων και μια μέθοδος που αποσκοπεί στην επίτευξη ενός συγκεκριμένου σκοπού μπορεί να έρχεται σε σύγκρουση με άλλες. Είναι δύσκολο να εφαρμοστεί μια μέθοδος που επιτρέπει στη διοίκηση να επιτύχει όλους τους στόχους ταυτόχρονα. Επομένως, είναι σημαντικό η διοίκηση να καθορίσει πρώτα τον στόχο που θα επιδιωχθεί και στη συνέχεια να εφαρμόσει τη μέθοδο τιμολόγησης μεταφοράς, η οποία επιτυγχάνει το αντικείμενο αυτό καλύτερα (Σαββαΐδου, 2014).

Η διεθνής τιμολόγηση μεταβίβασης εγείρει περαιτέρω ζητήματα που πρέπει να εξεταστούν επιπλέον εκείνων που παρουσιάζονται στο πλαίσιο της εγχώριας τιμολόγησης. Η επιλογή της τιμής θα επηρεάσει την κατανομή των κερδών στα διάφορα τμήματα της εταιρείας. Στην περίπτωση των διεθνών εταιριών και τιμών, η μέθοδος των τιμών θα καθορίσει τα επίπεδα κέρδους σε κάθε διαφορετικό τμήμα και δικαιοδοσία, προσδιορίζοντας έτσι τα φορολογικά ποσά που καταβάλλονται σε διάφορες χώρες. Οι φορολογικές αρχές γνωρίζουν τη δυνατότητα φορολογικής μεταφοράς και έχουν θεσπιστεί πολλοί κανονισμοί για την αντιμετώπιση της αθέμιτης μεταβίβασης κερδών και ποσών τιμολόγησης.

2. Βιβλιογραφική Ανασκόπηση

2.1. Όμιλοι Εταιριών

2.1.1. Ορισμός

Ο όμιλος εταιρειών είναι μια συλλογή μητρικών και θυγατρικών εταιρειών που λειτουργούν ως μια ενιαία οικονομική οντότητα, μέσα από μια κοινή πηγή ελέγχου. Η έννοια του ομίλου χρησιμοποιείται συχνά στο φορολογικό δίκαιο, τη λογιστική και (πιο σπάνια) στο εταιρικό δίκαιο για να αποδώσει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις ενός μέλους του ομίλου σε ένα άλλο ή στο σύνολό του. Εάν οι εταιρείες του ομίλου ασχολούνται με εντελώς διαφορετικές επιχειρηματικές δραστηριότητες, τότε ονομάζεται όμιλος ετερογενών δραστηριοτήτων (Pellefigue, 2015). Η διαμόρφωση των εταιρικών ομίλων συνήθως περιλαμβάνει την ενοποίηση μέσω συγχωνεύσεων και εξαγορών. Παρά αυτό το γεγονός, η έννοια του ομίλου επικεντρώνεται στις περιπτώσεις στις οποίες τα συγχωνευμένα και επίκτητα νομικά πρόσωπα εξακολουθούν να υπάρχουν παρά τις περιπτώσεις στις οποίες διαλύονται από την μητρική. Ο όμιλος μπορεί να ανήκει σε εταιρεία χαρτοφυλακίου η οποία μπορεί να μην έχει έμπρακτες λειτουργίες (Cecchini, 2013).

2.1.2. Πολυεθνικές Επιχειρήσεις

Έχουν υπάρξει διαφορετικοί ορισμοί της πολυεθνικής επιχείρησης, που αποκαλείται ποικιλοτρόπως ως "διακρατική επιχείρηση", "διεθνείς εταιρείες", "παγκόσμια εταιρεία", "αποεθνοποιημένη εταιρεία", "υπερεθνική" ή "κοσμοεπιχείρηση". Η κυριότητα συνήθως σημαίνει πλειοψηφική ιδιοκτησία (πάνω από 50%), επομένως τον έλεγχο, επιχειρήσεων σε περισσότερες από μία χώρες. Υπό την έννοια αυτή εξομοιώνεται με ξένες άμεσες επενδύσεις (ΑΞΕ). Ο ορισμός των Ηνωμένων Εθνών (U.N) έδωσε λιγότερη έμφαση στην ιδιοκτησία. Ανέφερε ότι "όλες οι επιχειρήσεις που ελέγχουν τα περιουσιακά στοιχεία, εργοστάσια, ορυχεία, γραφεία πωλήσεων και άλλα παρόμοια, σε δύο ή περισσότερες χώρες" είναι πολυεθνικές επιχειρήσεις (Ηνωμένα Έθνη, 1973:5). Σε μια προσπάθεια να ποσοτικοποιήσει τον έλεγχο, τα Ενωμένα Έθνη (1973) ισχυρίστηκαν ότι επιχειρήσεις που είτε έχουν 10%

έλεγχο των μετοχών με δικαίωμα ψήφου ή 25% των πωλήσεων ή περιουσιακών στοιχείων σε ξένη θυγατρική ή συνεργάτη, θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως πολυεθνικές. Παρ' όλα αυτά, δεν απέφυγε το πρόβλημα της ποσότητας ιδιοκτησίας που απαιτείται για να ασκήσει τον έλεγχο θυγατρικών και να χαρακτηριστεί ως πολυεθνική (Bakker & Levey, 2012). Οι Ηνωμένες Πολιτείες, η Γερμανία και η Σουηδία απαίτησαν το 10% της ξένης ιδιοκτησίας για τον χαρακτηρισμό της πολυεθνικής, η Γαλλία 20%, η Αυστραλία, 25%. Ένας άλλος μελετητής (Vernon, 1971) τόνισε το "μέγεθος" των πολυεθνικών και απαιτούσε τουλάχιστον έξι χώρες λειτουργίας και έσοδα πωλήσεων ύψους 100 εκατομμυρίων δολαρίων (Alfons, 2009).

Ένα άλλο πρόβλημα στον ορισμό των ΠΕΕ προέκυψε από την αύξηση της συμμετοχής μη μετοχικού κεφαλαίου ή των αποκαλούμενων «νέων μορφών διεθνούς επένδυσης» ή «αδεσμοποίητων ΑΞΕ» επιχειρήσεων πέρα από τα εθνικά σύνορα όπως το franchising, συμβάσεις διαχείρισης και χρηματοδοτικές μισθώσεις. Ως αποτέλεσμα, ο ορισμός της πολυεθνικής επιχείρησης έπρεπε να διευρυνθεί. Σύμφωνα με τις νέες εξελίξεις, η πολυεθνική επιχείρηση ορίζεται ως "επιχείρηση που κατέχει ή ελέγχει δραστηριότητες προστιθέμενης αξίας σε δύο ή περισσότερες χώρες. Οι δραστηριότητες αυτές μπορούν να οδηγήσουν στην παραγωγή υλικών αγαθών ή άυλων υπηρεσιών ή σε κάποιο συνδυασμό των δύο" (Η προσθήκη αξίας μπορεί να συνεπάγεται "αύξηση της ποσότητας αγαθών, βελτίωση της ποιότητάς τους ή βελτίωση της διανομής τους τόσο στο χώρο όσο και στο χρόνο" (Alfons, 2009).

Σύμφωνα με τους Spero και Hart (2010), οι πολυεθνικές εταιρείες είναι επιχειρήσεις που διατηρούν άμεσες ξένες επενδύσεις προκειμένου να ελέγξουν ή να διαθέτουν περιουσιακά στοιχεία προστιθέμενης αξίας σε περισσότερες από μία χώρες. Συνεπώς, η επιχείρηση που λειτουργεί εκτός της εθνικής της οικονομίας μόνο ως ανάδοχος των ξένων rms δεν υπολογίζεται ως πολυεθνική εταιρεία. Πολλοί άλλοι ερευνητές υιοθετούν μια παρόμοια άποψη και ορίζονται ως ΠΕΕ οι εταιρίες που αποκτούν ουσιαστική ελεγκτική ισχύ σε εγκαταστάσεις που βρίσκονται σε τουλάχιστον δύο χώρες, μέσω των ξένων άμεσων επενδύσεων. Στο ίδιο πνεύμα, οι περισσότεροι διεθνείς οργανισμοί, μεταξύ άλλων, η UNCTAD, το ΔΝΤ και ο ΟΟΣΑ, ορίζουν τις ΠΕΕ με βάση ένα μόνο κριτήριο, την αναλογία του ξένου προς το συνολικό ενεργητικό. Το όριο καθορίζεται συνήθως ότι είναι μεγαλύτερο ή ίσο με 10 τοις εκατό. Η UNCTAD (2009) αντιλαμβάνεται μια ΠΕΕ ως εταιρεία που έχει συσταθεί ή δεν ανήκει σε εταιρία που αποτελείται από μια μητρική επιχείρηση (η

οποία κατέχει τουλάχιστον το 10% του ενεργητικού ή της εξουσίας μιας εταιρείας που βρίσκεται εκτός της εθνικής της οικονομίας) Το 10 τοις εκατό των περιουσιακών στοιχείων ή η ισχύς ψήφου των εν λόγω εταιρειών ανήκει σε εταιρεία που υπάρχει στο εξωτερικό). Για να θεωρηθούν ως ΠΕΕ, οι τρόποι υπολογισμού μετοχών πρέπει να είναι οι μοναδικοί τρόποι εισαγωγής για την έναρξη του παγκόσμιου προσανατολισμού μιας εταιρείας. Έτσι, οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν μη-μετοχικούς τρόπους (όπως οι εξαγωγές) στην αρχή της πολυεθνικής τους διαδικασίας δεν θεωρούνται ως ΠΕΕ.

Ομοίως, το ΔΝΤ (2008) και ο ΟΟΣΑ (2008) ορίζουν μια ΠΕΕ ή επιχείρηση άμεσων επενδύσεων ως επιχείρηση που έχει συσταθεί ή δεν είναι ανώνυμη εταιρία στην οποία ο άμεσος επενδυτής, ο οποίος είναι κάτοικος άλλης χώρας, κατέχει το 10% των μετοχών ή την ισχύ της ψήφου (Σαββαΐδου, 2014). Ο μέτοχος μπορεί να είναι θυγατρική (όταν ένας ξένος επενδυτής κατέχει περισσότερο από 50 τοις εκατό), ένας συνεργάτης (όταν ένας μη κερδοσκοπικός επενδυτής κατέχει ισόποσο ή μικρότερο από 50 τοις εκατό) ή ένα υποκατάστημα (μια πλήρως ή από κοινού ανώνυμη επιχείρηση). Από μια άλλη οπτική, είναι σημαντικό να αναφερθεί η παρατήρηση του Markusen (1995) σχετικά με την ομοιότητα μεταξύ πολυεθνικών εταιρειών και εξωτερικών άμεσων ξένων επενδύσεων, στο βαθμό που και οι δύο όροι χρησιμοποιήθηκαν εναλλακτικά για να αναφερθούν στο ίδιο φαινόμενο (Ζαβερδίνου, 2007). Επίσης, η UNCTAD (2009) ορίζει τόσο εξωτερικές άμεσες ξένες επενδύσεις όσο και πολυεθνικές εταιρείες με παρόμοιο τρόπο, με την έννοια ότι και οι δύο όροι μπορεί να θεωρηθούν ως ένα συνώνυμο. Το OFDI αναφέρεται σε ένα είδος επένδυσης που στοχεύει στην οικοδόμηση μιας μακροπρόθεσμης σχέσης μεταξύ μιας εταιρείας (άμεσου επενδυτή) και μιας άλλης εταιρείας που υπάρχει στο εξωτερικό (επένδυση επιχείρησης). Ο άμεσος επενδυτής πρέπει να κατέχει τουλάχιστον το 10% του ενεργητικού ή τη δύναμη ψήφου της επένδυσης (Παπαθεοδώρου, 2011).

2.1.3. Οι Υπεράκτιες Εταιρίες

Σε ελεύθερη μετάφραση, με την έννοια «υπεράκτια» εννοείται η επικράτεια που βρίσκεται πέρα από την ακτή, ενώ η αμερικανική λέξη αναθέτει στον ίδιο όρο την έννοια των οικονομικών δραστηριοτήτων και των εμπορικών εταιρειών που ασκούν

τη δραστηριότητά τους εκτός του εθνικού εδάφους του κράτους στο οποίο βρίσκονται. Ο ίδιος όρος, εξηγημένος από οικονομικής άποψης, είναι η δραστηριότητα που εκτελείται εξωτερικά, εκτελείται εκτός των νόμων της χώρας από την οποία προέρχεται ο επενδυτής. Θεωρητικά, οι υπεράκτιες εταιρείες μπορούν να δημιουργηθούν οπουδήποτε στον κόσμο, αλλά δεν είναι δυνατόν παντού να αποκτηθούν φορολογικά πλεονεκτήματα. Οι εταιρείες δεν απαλλάσσονται από τον φόρο απλώς και μόνο επειδή είναι υπεράκτιες εταιρείες, αλλά επειδή είναι εξωχώριες εταιρείες που είναι καταχωρημένες σε φορολογικό καταφύγιο (Περάκης, 2012).

Ο όρος «φορολογικό καταφύγιο» αναφέρεται σε ένα έδαφος που προσφέρει ένα ευρύ φάσμα φορολογικών πλεονεκτημάτων στις υπεράκτιες εταιρείες που είναι εγγεγραμμένες σε αυτό το έδαφος. Στα παραδοσιακά φορολογικά καταφύγια, η λειτουργία των υπεράκτιων εταιρειών υποστηρίζεται από έναν νομοθετικό μηχανισμό εξαιρετικά καλά οργανωμένο, που σημαίνει ότι στη σχετική χώρα οι νόμοι παρέχουν ευνοϊκούς φορολογικούς όρους στις υπεράκτιες εταιρείες. Πρέπει να σημειωθεί ότι η μη καταβολή του φόρου δεν συνεπάγεται παραβίαση του νόμου, αλλά αντίθετα συμμορφώνεται με τον νόμο, δεδομένου ότι απαλλάσσεται εν όλω ή εν μέρει από την καταβολή φόρων. Ως εκ τούτου, οι υπεράκτιες εταιρείες είναι εκείνες οι εταιρείες που είναι εγγεγραμμένες σε χώρες ή δικαιοδοσίες όπου η φορολογική νομοθεσία δεν προβλέπει την είσπραξη φόρων ή οι φόροι είναι πολύ χαμηλοί, εφόσον οι ενδιαφερόμενες εταιρείες δεν ασκούν δραστηριότητες στο έδαφος όπου είναι καταχωρημένες. Από την άποψη των εμπορικών πράξεων που εκτελούνται, οι υπεράκτιες εταιρείες μπορούν να θεωρηθούν ως ξένες εταιρείες, δεδομένου ότι δεν αποφέρουν έσοδα στη χώρα όπου έχουν εγγραφεί (Σαββαΐδου, 2014).

Ο σκοπός της ίδρυσης μιας τέτοιας εταιρείας έγκειται κυρίως στην ελαχιστοποίηση του δασμού και στη μείωση της φορολογίας, αλλά με την ενσωμάτωση μιας τέτοιας εταιρείας μπορεί να επιτευχθεί καλύτερη διαχείριση κινδύνου και σημαντική μείωση του κόστους. Εκτός από το καθεστώς επιτρεπόμενης φορολόγησης, οι εταιρείες αυτές επωφελούνται επίσης από συνθήκες εμπιστευτικότητας σε περίπτωση ανταλλαγματικού ελέγχου, απολαμβάνοντας προστασία από κυβερνητικές παρεμβάσεις και κατά των ξένων πολιτικών αλλαγών (Αθανασάκη, 2015).

Επί του παρόντος υπάρχουν πάνω από 40 περιφέρειες που προσφέρουν σε υπεράκτιες εταιρείες διάφορα πλεονεκτήματα σχετικά με το φορολογικό καθεστώς και τους όρους εμπιστευτικότητας. Αυτά τα φορολογικά καταφύγια, που θεωρούνται παραδοσιακά, βρίσκονται στο αρχιπέλαγος (Βρετανικές Παρθένες Νήσοι), στις νησιωτικές δημοκρατίες (Δημοκρατία του Ναούρου) ή σε μικρές χώρες (Παναμάς). Η νομοθεσία αυτών των κρατών ενθαρρύνει τους ξένους επενδυτές να ιδρύσουν τέτοιες εταιρείες στην επικράτειά τους. Προκειμένου να προσελκύσουν κεφάλαια ξένων επενδυτών, η πλειονότητα των υπεράκτιων περιοχών εγγυάται από τη νομοθεσία τους τη λειτουργία αυτών των εταιρειών, την ασφάλεια των ξένων επενδύσεων, καθώς και την προστασία των μυστικών πληροφοριών. Για παράδειγμα, το Νομοθετικό Συμβούλιο των Βρετανικών Παρθένων Νήσων υιοθέτησε έναν τέτοιο νόμο το 1984 με την επωνυμία International Business Companies Act. Ως εκ τούτου, οι εταιρείες που είναι εγγεγραμμένες στο παρόν δεν καταβάλλουν σε αυτό το κράτος άλλους φόρους εκτός από ετήσιο φόρο ύψους 300 USD, ανεξάρτητα από τον κύκλο εργασιών που αποκτήθηκε. Στις Μπαχάμες και Μπελίτζ, ο ετήσιος αυτός φόρος ανέρχεται σε 100 δολάρια, ενώ στον Παναμά ανέρχεται σε 150 δολάρια (Alfons, 2009).

Αυτό το νομικό μέτρο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνο από την άποψη των πλεονεκτημάτων που προσφέρονται στις υπεράκτιες εταιρείες που είναι εγκατεστημένες στο έδαφος του οικείου κράτους, αλλά και από την άποψη του κράτους ότι, δεδομένου ότι είναι συνήθως ένα μικρό κράτος με χαμηλό πληθυσμό, θα έχει στη διάθεσή της μια σειρά πλεονεκτημάτων μετά τη σύσταση των εταιρειών αυτών. Έτσι, αφενός, οι υπεράκτιες εταιρείες παρέχουν σημαντικά εισοδήματα σε αυτά τα κράτη ως αποτέλεσμα της καταβολής των τελών εγγραφής, της αναδημοσίευσης και των άλλων καθιερωμένων καθηκόντων και, αφετέρου, δημιουργούνται νέες θέσεις εργασίας, δεδομένου ότι η ύπαρξη δικηγορικών γραφείων, των οργανισμών εγγραφής, των τραπεζών που είναι εγγεγραμμένοι σε αυτά τα εδάφη κλπ. Επιπλέον αξίζει να σημειωθεί ότι παρόλο που οι παράκτιες εταιρείες συχνά θεωρούνται εταιρείες που απαλλάσσονται από τον φόρο, δεν υπάρχουν εταιρείες που να απαλλάσσονται εντελώς και νομίμως από οποιαδήποτε φορολογική υποχρέωση σε οποιοδήποτε μέρος του κόσμου (Δουμουλάκης, 2009).

Η βιβλιογραφία διακρίνει μεταξύ 3 τύπων πιθανών εταιρειών που είναι καταχωρημένες σε εδάφη με χαλαρή φορολογία. Κατα τη κα Σαββαΐδου, αυτοί οι τύποι είναι οι εξής:

- ✓ Εταιρείες χαρτοφυλακίου
- ✓ Εταιρείες βάσης
- ✓ Εταιρείες απάτης

Οι εταιρείες χαρτοφυλακίου είναι οι εταιρείες που κατέχουν χαρτοφυλάκιο μετοχών, χωρίς να ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Εντάσσονται σε εκείνα τα φορολογικά καταφύγια που τους επιτρέπουν να «συντάξουν οικονομικά καταφύγια προστατευμένα από οποιαδήποτε φορολογία» όπως υποστήριξε και ο κ. Martinez στο έργο του «La fraude fiscale». Τα κέντρα αυτά ονομάζονται "υπεράκτια χρηματοοικονομικά κέντρα" και παρέχουν "ανοικτά αμοιβαία κεφάλαια", βρίσκονται σε χώρες όπως το Λιχτενστάιν, το Λουξεμβούργο, η Ελβετία, το Μονακό, το Χονγκ Κονγκ, η Σιγκαπούρη, οι Βερμούδες και έχουν πολλαπλές λειτουργίες. Όταν οι φορολογικοί όροι που προσφέρονται καθίστανται λιγότερο ελκυστικοί από την άποψη της φορολογικής ρύθμισης, οι εταιρείες αυτές καταφεύγουν σε διάλυση και μεταφέρονται σε άλλο κράτος (Περάκης, 2012).

Οι εταιρείες βάσης είναι επίσης εγγεγραμμένες σε κράτη με χαλαρή φορολογία και δεν εκτελούν επιχειρηματικές δραστηριότητες, αλλά διαχειρίζονται το θησαυροφυλάκιο του ομίλου που τις δημιούργησε συγκεντρώνοντας και διαχειρίζοντας τα εμπορικά και οικονομικά οφέλη που αποκόμισαν σε άλλα κράτη με υψηλή φορολογία από τα υποκαταστήματα και τις επιχειρήσεις εντός της ιδρυτικής ομάδας (Cools, Emmanuel & Jorissen, 2008).

Οι επιχειρήσεις απάτης είναι οι εικονικές εταιρείες που δεν έχουν τη βάση τους στις χώρες των καταφυγίων, αλλά περιορίζονται σε ένα απλό "ταχυδρομικό κουτί" που δημιουργήθηκε προσωρινά και προσαρτήθηκε σε τράπεζα, δικηγόρο ή λογιστή, με στόχο, αφενός, τα κέρδη που αποκομίστηκαν μετά από ορισμένες πράξεις που πραγματοποιήθηκαν στις χώρες υποδοχής και, αφετέρου, καθιστώντας δυσκολότερο τον φορολογικό έλεγχο των λογιστικών βιβλίων της επιχείρησης του ομίλου (Σαββαΐδου, 2014).

Οι υπεράκτιες εταιρείες μπορούν να συσταθούν είτε ως εταιρίες (εταιρικές σχέσεις) με περιορισμένη ευθύνη (Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης) είτε ως εταιρείες μετοχών ή ως ιδρύματα για τη διαχείριση κεφαλαίων και να ασκούν οποιαδήποτε νομική δραστηριότητα χωρίς να χρειάζεται να δηλώσουν σκοπούς των εγγράφων καταχώρισης. Η μόνη εξαίρεση στον κανόνα αυτό αφορά τις δραστηριότητες που ασκούνται από τράπεζες και ασφαλιστικές εταιρείες (Bakker & Levey, 2012).

Ο κύριος τομέας δραστηριότητας όπου χρησιμοποιούνται οι υπεράκτιες εταιρείες είναι οι εξής:

- Διεθνές εμπόριο: με την ενσωμάτωση μιας εξωχώριας εταιρείας εισαγωγών - εξαγωγών σε ένα φορολογικό καταφύγιο, είναι δυνατή η μείωση του φόρου επί του κέρδους. Η υπεράκτια εταιρεία ενεργεί ως διαμεσολαβητής μεταξύ της κατασκευαστικής εταιρείας και του πελάτη. Αγοράζει τα αγαθά από τον κατασκευαστή για πολύ μικρή τιμή (κοντά στην τιμή κατασκευής) και τα πωλεί στον πελάτη για την τιμή αγοράς, ενώ τα αγαθά παραδίδονται απευθείας από την κατασκευαστική εταιρεία στον πελάτη και το πέρασμα των εμπορευμάτων μέσω της υπεράκτιας εταιρείας είναι μόνο θεωρητικό, και πραγματοποιείται βάσει εγγράφων. Φυσικά, πολύ συχνά, ο ιδιοκτήτης της υπεράκτιας εταιρείας είναι επίσης ο ιδιοκτήτης της κατασκευαστικής εταιρείας. Με αυτόν τον τρόπο, η υπεράκτια εταιρεία (που βρίσκεται σε φορολογικό καταφύγιο) αποφέρει ένα σημαντικό κέρδος που δεν θα φορολογείται, ενώ η κατασκευαστική εταιρεία που έχει εγγραφεί σε "φορολογική κόλαση" αποφέρει ένα χαμηλό κέρδος ή κανένα κέρδος (Παπαθεοδώρου, 2011).

- Επενδύσεις: Οι υπεράκτιες εταιρείες επενδύσεων μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση επενδύσεων που θα αποφέρουν μεγάλα κέρδη. Έτσι, τα κέρδη αυτά πρέπει να παραμείνουν μακριά από τους υψηλούς φόρους. Με τη βοήθεια των υπεράκτιων εταιρειών επενδύσεων, μπορεί να διασφαλιστεί η ανωνυμία του πραγματικού επενδυτή. Ένα άλλο πλεονέκτημα έγκειται στο γεγονός ότι στους λογαριασμούς της εταιρείας το ξένο νόμισμα μπορεί να διατηρείται χωρίς περιορισμό, εξαλείφοντας έτσι τις ζημιές που προκαλούνται από συναλλαγματικές διαφορές (Αθανασάκη, 2015).

- Συναλλαγές με ακίνητα: εάν μια υπεράκτια εταιρεία είναι ιδιοκτήτης ακινήτου, κατά την αλλοτρίωση τα ίδια σημαντικά ποσά μπορούν να εξοικονομηθούν από τους

φόρους. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο είναι προτιμότερο για εκείνους που έχουν ιδιοκτησίες να τις ελέγχουν μέσω μιας υπεράκτιας εταιρείας. Υπάρχει μια σειρά πλεονεκτημάτων, όπως η αποφυγή των διαδοχικών δασμών, των φόρων που προκύπτουν από την πώληση των κεφαλαιουχικών επενδύσεων (Σαββαΐδου, 2014).

- Επαγγελματικές υπηρεσίες: με την πληρωμή της ισοδύναμης αξίας των υπηρεσιών παροχής συμβουλών, σημαντικά ποσά μπορούν να μεταφερθούν στους λογαριασμούς υπεράκτιων εταιρειών χωρίς να καταβάλλουν φόρους (Cecchini, 2013).

Η ανωνυμία και η εμπιστευτικότητα αναφέρονται ως τα κυριότερα πλεονεκτήματα των υπεράκτιων εταιρειών, μετά από τους χαμηλούς φόρους ή ακόμη και την απουσία τους. Μεταξύ των λόγων που καθορίζουν μια τέτοια επιλογή είναι οι εξής: Στις περισσότερες περιπτώσεις οι υπεράκτιες εταιρείες χρησιμοποιούνται ως τρίτοι που πραγματοποιούν συναλλαγές στην τοπική αγορά. Στην περίπτωση αυτή, οι δύο εταιρείες δεν πρέπει να έχουν τον ίδιο διαχειριστή, διότι το ίδιο πρόσωπο δεν μπορεί να υπογράψει συμφωνία για δύο εταιρείες που ενεργούν υπό την ιδιότητα του διευθυντή και των δύο εταιρειών (Pellefigue, 2015).

Σε πολλές χώρες η υποχρέωση καταβολής φόρων συνδέεται με τη θέση της διοίκησης της εταιρείας. Εάν είναι προφανές ότι οι διαχειριστές και οι μέτοχοι μιας αλλοδαπής εταιρείας είναι εγγεγραμμένοι στην τοπική αγορά, τα έσοδα της αλλοδαπής εταιρείας θεωρούνται έσοδα τοπικών ιδιοκτητών και κατά συνέπεια φορολογούνται. Οι επιχειρηματίες επιθυμούν να διατηρήσουν την ανωνυμία τους όσον αφορά τις δραστηριότητες που πραγματοποιήθηκαν, τα κέρδη και τις επενδύσεις. Η ανωνυμία δεν μπορεί πλέον να επιτευχθεί μετά την καταχώριση της εταιρείας με βάση τους πραγματικούς ιδιοκτήτες της και τα έγγραφα στα οποία έχουν αναφερθεί οι μέτοχοι και οι διαχειριστές. Από την άλλη πλευρά, όταν η εταιρεία είναι καταχωρημένη ως ανώνυμη και οι ιδιοκτήτες σε κάποιο χρονικό διάστημα δεν το επιθυμούν πλέον, η δομή δεν μπορεί να αλλάξει ανά πάσα στιγμή. (Alfons, 2009). Το κοινό έχει πρόσβαση στα αρχεία που περιλαμβάνουν τα πιστοποιητικά μετοχών, τα έγγραφα ενσωμάτωσης μιας εταιρείας κ.λπ (Περάκης, 2012).

2.2 Η Ενδοομλική Τιμολόγηση

2.2.1. Έννοια και Ορισμός Τιμολόγησης

Η τιμολόγηση είναι η διαδικασία με την οποία μια επιχείρηση καθορίζει την τιμή με την οποία θα πουλά τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της και μπορεί να αποτελεί μέρος του σχεδίου μάρκετινγκ της επιχείρησης. Κατά τον καθορισμό των τιμών, η επιχείρηση θα λάβει υπόψη την τιμή στην οποία θα μπορούσε να αποκτήσει τα αγαθά, το κόστος κατασκευής, την αγορά, τον ανταγωνισμό, την κατάσταση της αγοράς, το εμπορικό σήμα και την ποιότητα του προϊόντος (Cools, Emmanuel & Jorissen, 2008).

Συγκεκριμένα η τιμολόγηση είναι μια βασική πτυχή της χρηματοοικονομικής μοντελοποίησης και είναι ένα από τα τέσσερα P του μάρκετινγκ, ενώ οι άλλες τρεις πτυχές είναι προϊόν, προώθηση και τόπος. Η τιμή είναι το μόνο στοιχείο που δημιουργεί έσοδα μεταξύ των τεσσάρων P, τα υπόλοιπα είναι τα κέντρα κόστους. Ωστόσο, τα άλλα προϊόντα μάρκετινγκ θα συμβάλλουν στη μείωση της ελαστικότητας των τιμών και έτσι θα επιτρέψουν στις αυξήσεις των τιμών να αυξήσουν τα έσοδα και τα κέρδη (Cecchini, 2013).

Η τιμολόγηση μπορεί να είναι μια χειροκίνητη ή αυτόματη διαδικασία για την εφαρμογή των τιμών στις παραγγελίες αγοράς και πώλησης, βάσει παραγόντων όπως: σταθερό ποσό, διακοπή ποσότητας, εκστρατεία προώθησης ή πωλήσεων, συγκεκριμένη προσφορά πωλητή, τιμή που ισχύει κατά την ημερομηνία εισόδου, αποστολής ή τιμολογίου, πολλαπλών εντολών ή γραμμών και πολλών άλλων. Τα συστήματα αυτόματης τιμολόγησης απαιτούν περισσότερη εγκατάσταση και συντήρηση, αλλά ενδέχεται να αποτρέψουν τα σφάλματα των τιμών. Οι ανάγκες του καταναλωτή μπορούν να μετατραπούν σε ζήτηση μόνο εάν ο καταναλωτής έχει την προθυμία και την ικανότητα να αγοράσει το προϊόν. Έτσι, η τιμολόγηση είναι η πιο σημαντική έννοια στον τομέα του μάρκετινγκ, χρησιμοποιείται ως απόφαση τακτικής σε ανταπόκριση στις μεταβαλλόμενες συνθήκες ανταγωνισμού, αγοράς και οργάνωσης. Σύμφωνα με τη κα Σαββαΐδου, οι στόχοι της τιμολόγησης πρέπει να λαμβάνουν υπόψη:

- Τους οικονομικούς στόχους της εταιρείας (δηλ. τη κερδοφορία)
- Τι ταιριάζει με την πραγματικότητα της αγοράς

- Τον βαθμό στον οποίο η τιμή υποστηρίζει την τοποθέτηση στην αγορά ενός προϊόντος και είναι συνεπής με τις άλλες μεταβλητές του μίγματος μάρκετινγκ
- Τη συνοχή των τιμών μεταξύ κατηγοριών και προϊόντων (η συνέπεια δείχνει την αξιοπιστία και υποστηρίζει την εμπιστοσύνη των πελατών και την ικανοποίηση των πελατών)

Σύμφωνα με την Σαββαΐδου, (2014) για να αντιμετωπίσει ή να αποτρέψει τον ανταγωνισμό η τιμή επηρεάζεται από τον τύπο καναλιού διανομής που χρησιμοποιείται, τον τύπο των προαγωγών που χρησιμοποιούνται και την ποιότητα του προϊόντος. Όπου η κατασκευή είναι δαπανηρή, η διανομή είναι αποκλειστική και το προϊόν υποστηρίζεται από εκτεταμένες διαφημιστικές εκστρατείες, τότε οι τιμές πιθανόν να είναι υψηλότερες. Η τιμή μπορεί να λειτουργήσει ως υποκατάστατο της ποιότητας των προϊόντων, των αποτελεσματικών προωθήσεων ή μιας ενεργειακής προσπάθειας πώλησης από τους διανομείς σε ορισμένες αγορές (Cecchini, 2013).

Από την άποψη του εμπόρου, μια αποδοτική τιμή είναι μια τιμή που είναι πολύ κοντά στο μέγιστο που οι πελάτες είναι διατεθειμένοι να πληρώσουν. Από οικονομική άποψη, είναι μια τιμή που μετατοπίζει το μεγαλύτερο μέρος του οικονομικού πλεονάσματος του καταναλωτή στον παραγωγό. Μια καλή στρατηγική τιμολόγησης θα μπορούσε να είναι η ισορροπία μεταξύ της τιμής (η τιμή κάτω από την οποία ο οργανισμός καταλήγει σε απώλειες) και το ανώτατο όριο τιμών (η τιμή με την οποία ο οργανισμός αντιμετωπίζει κατάσταση χωρίς ζήτηση) (Αθανασάκη, 2015).

Οι έμποροι αναπτύσσουν μια γενική στρατηγική τιμολόγησης που είναι συνεπής με την αποστολή και τις αξίες του οργανισμού. Αυτή η στρατηγική τιμολόγησης γίνεται συνήθως μέρος του συνολικού μακροπρόθεσμου στρατηγικού σχεδίου της εταιρείας. Η στρατηγική έχει σχεδιαστεί για να προσφέρει ευρεία καθοδήγηση στους φορείς καθορισμού τιμών και να εξασφαλίζει ότι η στρατηγική τιμολόγησης είναι συνεπής με άλλα στοιχεία του σχεδίου μάρκετινγκ. Ενώ η πραγματική τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών μπορεί να ποικίλει ανάλογα με διαφορετικές συνθήκες, η ευρεία προσέγγιση της τιμολόγησης (δηλαδή η στρατηγική τιμολόγησης) παραμένει σταθερή για την περίοδο προοπτικής του σχεδιασμού, η οποία είναι συνήθως 3-5 χρόνια, αλλά σε ορισμένες βιομηχανίες μπορεί να είναι μεγαλύτερη η περίοδος, 7-10 ετών. Η στρατηγική τιμολόγησης καθόρισε τους συνολικούς, μακροπρόθεσμους

στόχους της λειτουργίας τιμολόγησης, χωρίς να προσδιορίζει ένα πραγματικό σημείο τιμής (Παπαθεοδώρου, 2011).

2.2.2. Είδη Τιμολόγησης

Σε γενικές γραμμές, υπάρχουν έξι προσεγγίσεις της στρατηγικής τιμολόγησης που αναφέρονται στη βιβλιογραφία του μάρκετινγκ:

- Τιμολόγηση προσανατολισμένη στις λειτουργίες: όπου ο στόχος είναι η βελτιστοποίηση της παραγωγικής ικανότητας, η επίτευξη λειτουργικής αποτελεσματικότητας ή η αντιστοίχιση προσφοράς και ζήτησης μέσω διαφόρων τιμών. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι τιμές ενδέχεται να οριστούν για την αποδέσμευση (Cools, Emmanuel & Jorissen, 2008).
- Τιμολόγηση προσανατολισμού εσόδων: (γνωστή και ως τιμολόγηση προσανατολισμένη στα κέρδη ή τιμολόγηση με βάση το κόστος) όπου ο έμπορος επιδιώκει να μεγιστοποιήσει τα κέρδη (δηλαδή το πλεόνασμα των εσόδων έναντι του κόστους) ή απλώς να καλύψει τα κόστη. Για παράδειγμα, η δυναμική τιμολόγηση (γνωστή και ως διαχείριση απόδοσης) είναι μια μορφή τιμολόγησης προσανατολισμένη στα έσοδα (Σαββαΐδου, 2014).
- Τιμολόγηση προσανατολισμένη στους πελάτες: όπου ο στόχος είναι να μεγιστοποιηθεί ο αριθμός των πελατών, να ενθαρρύνουν ευκαιρίες πώλησης ή να αναγνωρίζουν διαφορετικά επίπεδα στην ικανότητα πληρωμής του πελάτη (Cecchini, 2013).
- Τιμολόγηση με βάση την αξία: (επίσης γνωστή ως τιμολόγηση βάσει εικόνας) συμβαίνει όταν η εταιρεία χρησιμοποιεί τις τιμές για να σηματοδοτήσει την αγοραία αξία ή να συσχετίσει την τιμή με την επιθυμητή θέση αξίας στο μυαλό του αγοραστή. Ο στόχος της τιμολόγησης με βάση την αξία είναι η ενίσχυση της στρατηγικής γενικής τοποθέτησης, π.χ. τιμολογιακή πολιτική για να επιδιώξει ή να διατηρήσει μια εικόνα πολυτελείας (Pellefigue, 2015).
- Τιμολόγηση προσανατολισμένη στις σχέσεις: όπου ο έμπορος θέτει τιμές για να δημιουργήσει ή να διατηρήσει σχέσεις με υπάρχοντες ή δυνητικούς πελάτες.

- Κοινωνικά προσανατολισμένη τιμολόγηση: Όταν ο στόχος είναι να ενθαρρυνθούν ή να αποθαρρυνθούν συγκεκριμένες κοινωνικές συμπεριφορές π.χ. υψηλά τιμολόγια στον καπνό για να αποθαρρυνθεί το κάπνισμα (Περάκης, 2012).

Όταν οι υπεύθυνοι λήψης αποφάσεων καθορίζουν την ευρεία προσέγγιση της τιμολόγησης (δηλαδή τη στρατηγική τιμολόγησης), στρέφουν την προσοχή τους στις τακτικές τιμολόγησης. Οι τακτικές αποφάσεις τιμολόγησης είναι βραχυπρόθεσμες τιμές, με σκοπό την επίτευξη συγκεκριμένων βραχυπρόθεσμων στόχων. Η τακτική προσέγγιση της τιμολόγησης μπορεί να ποικίλει από καιρό σε καιρό, ανάλογα με μια σειρά εσωτερικών εκτιμήσεων (π.χ., η ανάγκη διαγραφής του πλεονάσματος απογραφής) ή εξωτερικών παραγόντων (π.χ. απάντηση στις ανταγωνιστικές τακτικές τιμολόγησης). Κατά συνέπεια, μπορούν να χρησιμοποιηθούν διάφορες τακτικές τιμολόγησης κατά τη διάρκεια μίας μόνο περιόδου προγραμματισμού ή κατά τη διάρκεια ενός μόνο έτους. Συνήθως οι διαχειριστές λαμβάνουν την αναγκαία δικαιοδοσία για να διαφοροποιούν τις μεμονωμένες τιμές, υπό την προϋπόθεση ότι λειτουργούν στο πλαίσιο της ευρείας στρατηγικής προσέγγισης. Για παράδειγμα, μερικά premium brands ποτέ δεν προσφέρουν εκπτώσεις επειδή η χρήση χαμηλών τιμών μπορεί να αμαυρώσει την εικόνα της μάρκας. Αντί της προεξόφλησης, οι μάρκες υψηλής ποιότητας είναι πιο πιθανό να προσφέρουν αξία στον πελάτη μέσω της ομαδοποίησης των τιμών ή των προσφορών (Σαββαΐδου, 2014).

Κατά τον καθορισμό των επιμέρους τιμών, οι υπεύθυνοι για τη λήψη αποφάσεων απαιτούν μια σωστή κατανόηση των οικονομικών των τιμών, ιδίως της ανάλυσης της ισορροπίας, καθώς και την εκτίμηση των ψυχολογικών πτυχών της λήψης αποφάσεων των καταναλωτών, συμπεριλαμβανομένων των τιμών κράτησης, των ανώτατων τιμών και των κατώτατων τιμών. Η βιβλιογραφία του μάρκετινγκ αναγνωρίζει κυριολεκτικά εκατοντάδες τακτικές τιμολόγησης. Είναι δύσκολο να καθοριστεί η ποικιλία των τακτικών σε ευρεία χρήση. Οι Rao και Kartono πραγματοποίησαν μια διαπολιτισμική μελέτη για να προσδιορίσουν τις στρατηγικές τιμολόγησης και τις τακτικές που χρησιμοποιούνται ευρύτερα. Η παρακάτω λίστα βασίζεται σε μεγάλο βαθμό στο έργο τους (Αθανασάκη, 2015).

- Τιμολόγηση ARC / RRC

Μια παραδοσιακή τακτική που χρησιμοποιείται στην εξωτερική ανάθεση που χρησιμοποιεί ένα σταθερό τέλος για ένα σταθερό όγκο υπηρεσιών, με διακυμάνσεις των τελών για όγκους πάνω ή κάτω από τα κατώτατα όρια. Οι χρεώσεις για πρόσθετους πόρους ("ARC's") πάνω από το όριο τιμολογούνται σε τιμές που αντικατοπτρίζουν το οριακό κόστος της πρόσθετης παραγωγής συν ένα εύλογο κέρδος. Οι πιστώσεις ("RRC's") που χορηγούνται για τη μείωση των πόρων που καταναλώνονται ή παρέχονται προσφέρουν στον πελάτη της επιχείρησης κάποια άνεση, αλλά οι εξοικονομήσεις πιστώσεων τείνουν να μην ισοδυναμούν με το αυξημένο κόστος όταν πληρώνουν πρόσθετους πόρους που υπερβαίνουν το όριο (Heady, 2010).

- Συμπληρωματική τιμολόγηση

Η συμπληρωματική τιμολόγηση είναι μια κατηγορία «ομπρέλα» της τακτικής τιμολόγησης "αιχμής της αγοράς". Αναφέρεται σε μια μέθοδο στην οποία ένα από τα δύο ή περισσότερα συμπληρωματικά προϊόντα (π.χ. εκτυπωτής γραφείου) διατιμάται για μεγιστοποίηση του όγκου πωλήσεων, ενώ το συμπληρωματικό προϊόν (δοχεία μελάνης για εκτυπωτές) διατίθεται σε πολύ υψηλότερο επίπεδο για να καλύψει οποιαδήποτε έλλειψη που υπέστη το πρώτο προϊόν (Cecchini, 2013).

- Τιμολόγηση έκτακτης ανάγκης

Η τιμολόγηση έκτακτης ανάγκης είναι η διαδικασία όπου ένα τέλος χρεώνεται μόνο ανάλογα με ορισμένα αποτελέσματα. Η τιμολόγηση έκτακτης ανάγκης χρησιμοποιείται ευρέως σε επαγγελματικές υπηρεσίες όπως οι νομικές υπηρεσίες και οι υπηρεσίες παροχής συμβουλών. Στο Ηνωμένο Βασίλειο, ένα τέλος έκτακτης ανάγκης είναι γνωστό ως αμοιβή υπό όρους (Heady, 2010).

- Διαφορική τιμολόγηση

Η διαφοροποιημένη τιμολόγηση, γνωστή και ως ευέλικτη τιμολόγηση, πολλαπλή τιμολόγηση ή διάκριση τιμών, συμβαίνει όταν οι διαφορετικές τιμές χρεώνονται σε διαφορετικούς πελάτες ή τμήματα αγοράς και μπορεί να εξαρτάται από την εκτίμηση του παροχέα υπηρεσιών σχετικά με την προθυμία ή την ικανότητα πληρωμής του πελάτη. Υπάρχουν διάφορες μορφές διαφοράς τιμών, όπως: ο τύπος

του πελάτη, η γεωγραφική περιοχή που εξυπηρετείται, η παραγγελθείσα ποσότητα, ο χρόνος παράδοσης, οι όροι πληρωμής κ.λπ (Παπαθεοδώρου, 2011).

- Διακριτή τιμολόγηση

Διακριτή τιμολόγηση συμβαίνει όταν οι τιμές καθορίζονται σε επίπεδο που η τιμή εμπίπτει στην αρμοδιότητα της μονάδας λήψης αποφάσεων (DMU). Αυτή η μέθοδος τιμολόγησης χρησιμοποιείται συχνά σε περιβάλλον B2B, όπου ο αγοραστής μπορεί να εξουσιοδοτηθεί να πραγματοποιεί αγορές μέχρι ένα προκαθορισμένο επίπεδο, πέραν του οποίου οι αποφάσεις πρέπει να υποβάλλονται σε μια επιτροπή για έγκριση (Αθανασάκη, 2015).

- Τιμολόγηση έκπτωσης

Η τιμολόγηση έκπτωσης είναι όπου ο έμπορος ή ο λιανοπωλητής προσφέρει μειωμένη τιμή. Εκπτώσεις σε διάφορες μορφές π.χ. επιστροφές ποσότητας, επιστροφές πίστης, εποχιακές εκπτώσεις, περιοδικές ή τυχαίες εκπτώσεις κλπ.

- Διαφοροποιημένη τιμολόγηση

Η διαφοροποίηση των τιμών είναι μια παραλλαγή της απώλειας που χρησιμοποιείται σε μεγάλο βαθμό στις υπηρεσίες. Μια χαμηλή τιμή χρεώνεται σε μια βασική υπηρεσία με την πρόθεση να επιστραφούν τα επιπλέον τέλη. Μπορεί επίσης να αναφέρεται σε χαμηλές τιμές σε ορισμένα τμήματα της υπηρεσίας για την ανάπτυξη μιας εικόνας χαμηλής τιμής (Pellefigue, 2015).

- Καθημερινές χαμηλές τιμές

Οι καθημερινές χαμηλές τιμές αναφέρονται στην πρακτική της διατήρησης μιας τακτικής χαμηλής τιμής στην οποία οι καταναλωτές δεν αναγκάζονται να περιμένουν έκπτωση ή προσφορές. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται από τα σούπερ μάρκετ (Cools, Emmanuel & Jorissen, 2008).

- Τέλη εξόδου

Τα Τέλη Εξόδου αφορούν ένα τέλος που χρεώνεται για πελάτες που αποχωρούν από τη διαδικασία εξυπηρέτησης πριν από την φυσική ολοκλήρωση. Ο

στόχος των τελών εξόδου είναι να αποτρέψει την πρόωρη έξοδο. Τέλη εξόδου συχνά συναντώνται στις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες, στις υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών και στις εγκαταστάσεις φροντίδας ηλικιωμένων. Οι ρυθμιστικές αρχές σε ολόκληρο τον κόσμο εξέφρασαν συχνά τη δυσαρέσκειά τους για την πρακτική των τελών εξόδου επειδή έχουν τη δυνατότητα να αντιτίθενται στον ανταγωνισμό και περιορίζουν τις ικανότητες των καταναλωτών να αλλάζουν ελεύθερα, αλλά η πρακτική δεν έχει απαγορευτεί (Αθανασάκη, 2015).

- Τιμολόγηση της καμπύλης εμπειρίας

Η τιμολόγηση της καμπύλης εμπειρίας εμφανίζεται όταν ένας κατασκευαστής προβαίνει σε χαμηλό συντελεστή για ένα προϊόν ή μια υπηρεσία, προκειμένου να αποκτήσει όγκο και με την προσδοκία ότι το κόστος παραγωγής θα μειωθεί με την απόκτηση της κατασκευαστικής εμπειρίας. Αυτή η προσέγγιση, η οποία χρησιμοποιείται συχνά στην τιμολόγηση προϊόντων και υπηρεσιών υψηλής τεχνολογίας, βασίζεται στην αντίληψη ότι οι κατασκευαστές μαθαίνουν να κόβουν το κόστος παραγωγής με την πάροδο του χρόνου σε ένα φαινόμενο που είναι γνωστό ως αποτελέσματα εμπειρίας (Περάκης, 2012).

- Γεωγραφική τιμολόγηση

Η γεωγραφική τιμολόγηση συμβαίνει όταν διαφορετικές τιμές χρεώνονται σε διαφορετικές γεωγραφικές αγορές για ένα πανομοιότυπο προϊόν. Για παράδειγμα, οι εκδότες συχνά κάνουν βιβλία διαθέσιμα σε χαμηλότερες τιμές στις ασιατικές χώρες, επειδή οι μέσοι μισθοί τείνουν να είναι χαμηλότεροι με επιπτώσεις στην ικανότητα πληρωμής του πελάτη. Σε άλλες περιπτώσεις, οι γεωγραφικές διακυμάνσεις των τιμών ενδέχεται να αντικατοπτρίζουν το διαφορετικό κόστος διανομής και εξυπηρέτησης ορισμένων αγορών (Heady, 2010).

- Εγγυημένη τιμολόγηση

Η εγγυημένη τιμολόγηση είναι μια παραλλαγή της τιμολόγησης έκτακτης ανάγκης. Αναφέρεται στην πρακτική της ένταξης μιας επιχείρησης ή στην υπόσχεση ότι θα επιτευχθούν ορισμένα αποτελέσματα. Για παράδειγμα, ορισμένοι σύμβουλοι επιχειρήσεων αναλαμβάνουν την υποχρέωση να βελτιώσουν την παραγωγικότητα ή την αποδοτικότητα κατά 10%. Σε περίπτωση που το αποτέλεσμα δεν επιτευχθεί, ο πελάτης δεν πληρώνει για την υπηρεσία (Pellefigue, 2015).

- Τιμολόγηση υψηλού-χαμηλού κόστους

Η τιμολόγηση υψηλού-χαμηλού κόστους αναφέρεται στην πρακτική της προσφοράς αγαθών σε υψηλή τιμή για ένα χρονικό διάστημα, ακολουθούμενη από την προσφορά των ίδιων αγαθών σε χαμηλή τιμή για προκαθορισμένο χρόνο. Αυτή η πρακτική χρησιμοποιείται ευρέως από τα καταστήματα αλυσίδων που πωλούν οικιακά. Το κύριο μειονέκτημα της τακτικής υψηλού-χαμηλού επιπέδου είναι ότι οι καταναλωτές τείνουν να γνωρίζουν τους κύκλους των τιμών και τον χρόνο που οι αγορές τους συμπίπτουν με έναν κύκλο χαμηλών τιμών (Cecchini, 2013).

- Τιμολόγηση περιόδου χάριτος

Η τιμολόγηση περιόδου χάριτος αναφέρεται στην πρακτική της χρήσης μιας χαμηλής εισαγωγικής τιμής με επακόλουθες αυξήσεις των τιμών όταν δημιουργηθεί μια σχέση. Ο στόχος της τιμολόγησης περιόδου χάριτος είναι να «κλειδώσει» τους πελάτες σε μια μακροπρόθεσμη συνεργασία με τον πωλητή. Αυτή η προσέγγιση χρησιμοποιείται ευρέως σε καταστάσεις όπου το κόστος αλλαγής πελάτη είναι σχετικά υψηλό όπως σε στεγαστικά δάνεια και σε χρηματοοικονομικές επενδύσεις. Είναι επίσης συνηθισμένο σε κατηγορίες όπου χρησιμοποιείται ένα μοντέλο συνδρομής, ειδικά εάν αυτό συνδυάζεται με αυτόματες τακτικές πληρωμές, όπως σε συνδρομές εφημερίδων και περιοδικών, καλωδιακή τηλεόραση, συνδρομές ευρυζωνικών και κινητών τηλεφώνων και σε επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και ασφάλισης (Alfons, 2009).

- Τιμολόγηση απώλειας

Μια τιμολόγηση απώλειας χρησιμοποιείται για ένα προϊόν που έχει τιμή που ορίζεται κάτω από το λειτουργικό περιθώριο. Ο επικεφαλής απώλειας χρησιμοποιείται ευρέως στα σούπερ μάρκετ και στις τιμές των καταστημάτων λιανικής πώλησης όπου το κατάστημα αποτελεί μέσο για την παραγωγή της κυκλοφορίας των καταστημάτων. Η χαμηλή τιμή προωθείται ευρέως και το κατάστημα είναι διατεθειμένο να δεχθεί μικρή ζημιά σε ένα μεμονωμένο στοιχείο, με την προσδοκία ότι θα αποκαταστήσει αυτή την απώλεια όταν οι πελάτες αγοράσουν άλλα προϊόντα υψηλότερης τιμής. Στις βιομηχανίες υπηρεσιών, η απώλεια μπορεί να αναφέρεται στην πρακτική της χρέωσης μειωμένης τιμής στην πρώτη παραγγελία ως προτροπή και με την πρόβλεψη της επιβολής υψηλότερων τιμών στις επόμενες

παραγγελίες. Η απώλεια οδηγεί συχνά στο λιανικό εμπόριο, όπου ο επικεφαλής απώλειας χρησιμοποιείται για να κατευθύνει την κυκλοφορία των καταστημάτων και να παράγει πωλήσεις συμπληρωματικών αντικειμένων (Σαββαΐδου, 2014).

- Τιμολόγηση αντιστάθμισης

Η αντισταθμιστική τιμολόγηση (γνωστή επίσης ως διαφοροποιημένη τιμολόγηση) είναι το ισοδύναμο του επικεφαλής απώλειας της βιομηχανίας υπηρεσιών. Μια υπηρεσία μπορεί να τιμολογήσει ένα στοιχείο της προσφοράς σε πολύ χαμηλή τιμή με την προσδοκία ότι μπορεί να αποζημιώσει τυχόν ζημιές από διασταυρούμενες πωλήσεις πρόσθετων υπηρεσιών. Για παράδειγμα, μια υπηρεσία καθαρισμού χαλιών μπορεί να χρεώσει μια πολύ χαμηλή βασική τιμή για τα τρία πρώτα δωμάτια, αλλά χρεώνει υψηλότερες τιμές για επιπλέον δωμάτια, έπιπλα και καθαρισμό κουρτινών. Ο φορέας εκμετάλλευσης μπορεί επίσης να προσπαθήσει να προβεί σε διασταυρούμενη πώληση του πελάτη σε πρόσθετες υπηρεσίες, όπως προϊόντα καθαρισμού κηλίδων ή αντιδιαβρωτικές θεραπείες για υφάσματα και χαλιά (Παπαθεοδώρου, 2011).

- Τιμολόγηση ισοτιμίας

Η τιμολόγηση ισοτιμίας αναφέρεται στη διαδικασία τιμολόγησης ενός προϊόντος σε τιμή ανταγωνιστή ή κοντά σε αυτό, προκειμένου να παραμείνει ανταγωνιστικό (Αθανασάκη, 2015).

- Ομαδοποίηση τιμών

Η ομαδοποίηση των τιμών (γνωστή και ως ομαδοποίηση προϊόντων) συμβαίνει όταν δύο ή περισσότερα προϊόντα ή υπηρεσίες διατιμώνται ως πακέτο με ενιαία τιμή. Υπάρχουν διάφοροι τύποι δεσμίδων: καθαρές δέσμες όπου τα εμπορεύματα μπορούν να αγοραστούν μόνο ως συσκευασίες ή μικτές δεσμίδες όπου τα εμπορεύματα μπορούν να αγοραστούν μεμονωμένα ή ως συσκευασία. Οι τιμές της δέσμης είναι συνήθως μικρότερες από όταν τα προϊόντα αγοράζονται ξεχωριστά (Περάκης, 2012).

- Τιμές αιχμής και εκτός αιχμής

Οι τιμές αιχμής και εκτός αιχμής είναι μια μορφή διακρίσεων λόγω τιμής, όπου η διακύμανση της τιμής οφείλεται σε κάποιο είδος εποχιακού παράγοντα. Ο

στόχος της ανώτατης και της ανώτερης τιμολόγησης είναι η χρήση των τιμών για την εξισορρόπηση των αιχμών και των βυθίσεων της ζήτησης. Οι τιμές αιχμής και εκτός αιχμής χρησιμοποιούνται ευρέως στον τουρισμό, τα ταξίδια αλλά και στις επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, όπως οι πάροχοι ηλεκτρικής ενέργειας. Η τιμολόγηση αιχμής έχει κεντρίσει τη φαντασία του κοινού, καθώς ο πάροχος υπηρεσιών κοινής χρήσης, Uber, άρχισε να χρησιμοποιεί τιμολογιακές αυξήσεις και επιδίωξε να κατοχυρώσει με δίπλωμα ευρεσιτεχνίας τις τεχνολογίες που υποστηρίζουν αυτήν την προσέγγιση (Αθανασάκη, 2015).

- Διάκριση τιμών

Η διάκριση τιμών είναι επίσης γνωστή ως μεταβλητή τιμολόγηση ή διαφοροποιημένη τιμολόγηση (Σαββαΐδου, 2009).

- Τιμές επένδυσης

Η τιμολόγηση επένδυσης είναι η χρήση ενός περιορισμένου αριθμού τιμών για όλα τα προϊόντα που προσφέρονται από μια επιχείρηση. Η τιμή της επένδυσης είναι μια παράδοση που ξεκίνησε στα παλιά καταστήματα στα οποία τα πάντα κοστίζουν είτε 5 ή 10 σεντ. Στην τιμολόγηση της επένδυσης, η τιμή παραμένει σταθερή αλλά η ποιότητα ή η έκταση του προϊόντος ή της υπηρεσίας είναι προσαρμοσμένες ώστε να αντικατοπτρίζουν τις μεταβολές του κόστους. Το βασικό σκεπτικό αυτής της τακτικής είναι ότι τα ποσά αυτά θεωρούνται ως κατάλληλα σημεία τιμών για μια ολόκληρη σειρά προϊόντων από υποψήφιους πελάτες. Έχει το πλεονέκτημα της ευκολίας στη διαχείριση, αλλά το μειονέκτημα της ακαμψίας, ιδιαίτερα σε περιόδους πληθωρισμού ή ασταθών τιμών (Cools, Emmanuel & Jorissen, 2008).

- Τιμολόγηση διείσδυσης

Η τιμολόγηση διείσδυσης είναι μια προσέγγιση που μπορεί να ληφθεί υπόψη κατά την είσοδο στην αγορά. Με αυτή την προσέγγιση, η τιμή ενός προϊόντος αρχικά είναι χαμηλή σε μια προσπάθεια γρήγορης διείσδυσης στην αγορά. Οι χαμηλές τιμές και τα χαμηλά περιθώρια λειτουργούν επίσης αποτρεπτικά, εμποδίζοντας τους πιθανούς ανταγωνιστές να εισέλθουν στην αγορά, καθώς θα έπρεπε να υποχωρήσουν από τα χαμηλά περιθώρια κέρδους (Cools, Emmanuel & Jorissen, 2008).

- Σηματοδότηση τιμής

Η σηματοδότηση τιμής συμβαίνει όταν η τιμή χρησιμοποιείται ως δείκτης κάποιου άλλου χαρακτηριστικού. Για παράδειγμα, ορισμένα τουριστικά θέρετρα προωθούν ότι όταν γίνεται κράτηση δύο ενηλίκων, τα παιδιά μένουν δωρεάν. Αυτός ο τύπος τιμολόγησης έχει σχεδιαστεί για να σηματοδοτεί ότι το θέρετρο είναι μια φιλική προς την οικογένεια επιχείρηση (Σαββαΐδου, 2014).

- Τιμή ξαφρίσματος

Η τιμολόγηση ξαφρίσματος είναι μια τακτική που μπορεί να ληφθεί υπόψη κατά την είσοδο στην αγορά. Ο στόχος είναι να χρεώνονται σχετικά υψηλές τιμές προκειμένου να ανακτηθεί το κόστος της ανάπτυξης του προϊόντος στις αρχές του κύκλου ζωής και πριν οι ανταγωνιστές εισέλθουν στην αγορά (Αθανασάκη, 2015).

- Προωθητική τιμολόγηση

Η προωθητική τιμολόγηση είναι ένα προσωρινό μέτρο που περιλαμβάνει τον καθορισμό των τιμών σε επίπεδα χαμηλότερα από όσα κανονικά χρεώνονται για ένα αγαθό ή μια υπηρεσία. Η προωθητική τιμολόγηση είναι μερικές φορές αντίδραση σε απρόβλεπτες περιστάσεις, όπως όταν μια κάμψη της ζήτησης αφήνει μια εταιρεία με υπερβολικά αποθέματα. ή όταν η ανταγωνιστική δραστηριότητα μεταβάλλει τα μερίδια αγοράς ή τα κέρδη (Cecchini, 2013).

- Τιμολόγηση δύο μερών

Η τιμολόγηση σε δύο μέρη είναι μια παραλλαγή της τιμολόγησης της δεσμευμένης αγοράς που χρησιμοποιείται στις βιομηχανίες υπηρεσιών. Η τιμολόγηση δύο μερών σπάει την πραγματική τιμή σε δύο μέρη, σταθερό τέλος υπηρεσίας συν ένα μεταβλητό ποσοστό κατανάλωσης. Οι τακτικές τιμολόγησης δύο μερών χρησιμοποιούνται ευρέως από επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, όπως η ηλεκτρική ενέργεια, το φυσικό αέριο και το νερό και οι υπηρεσίες όπου υπάρχει σχέση τύπου οιονεί μέλους, πιστωτικές κάρτες όπου χρεώνεται ετήσιο τέλος και θεματικά πάρκα όπου εισπράττεται εισιτήριο εισόδου και ο πελάτης πληρώνει για επιπλέον θεάματα. Ένα μέρος της τιμής αντιπροσωπεύει ένα τέλος μέλους ή ένα τέλος σύνδεσης, ενώ το δεύτερο μέρος αντιπροσωπεύει τη συνιστώσα χρήσης (Heady, 2010).

- Ψυχολογική τιμολόγηση

Η ψυχολογική τιμολόγηση είναι μια σειρά από τακτικές σχεδιασμένες να έχουν θετικό ψυχολογικό αντίκτυπο. Οι ετικέτες τιμών που χρησιμοποιούν το τερματικό ψηφίο "9", (\$ 9.99, \$ 19.99 ή \$ 199.99) μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να σηματοδοτήσουν τα σημεία τιμών και να φέρουν ένα στοιχείο μέσα ακριβώς στο κοστολόγιο του καταναλωτή. Η ψυχολογική τιμολόγηση χρησιμοποιείται ευρέως σε ποικίλες επιχειρήσεις λιανικής (Σαββαΐδου, 2014).

- Τιμές Premium

Η τιμολόγηση Premium (η οποία ονομάζεται επίσης τιμολόγηση του κύρους) είναι η στρατηγική της σταθερής τιμολόγησης στο ή κοντά στο υψηλό τέλος της πιθανής κλίμακας τιμών που θα βοηθήσει στην προσέλκυση καταναλωτών που έχουν συνείδηση της κατάστασης. Η υψηλή τιμολόγηση ενός προϊόντος υψηλής ποιότητας χρησιμοποιείται για να ενισχύσει την εικόνα πολυτελείας ενός προϊόντος. Παραδείγματα εταιρειών που συμμετέχουν στην τιμολόγηση premium στην αγορά περιλαμβάνουν τη Rolex και τη Bentley. Εκτός από το εμπορικό σήμα, χαρακτηριστικά προϊόντων όπως η οικολογική επισήμανση και η προέλευση (π.χ. «βιολογικά πιστοποιημένο» και «προϊόν της Αυστραλίας») μπορούν να προσθέσουν αξία στους καταναλωτές και να προσελκύσουν τιμολόγια υψηλής ποιότητας. Ένα στοιχείο τέτοιων πριμοδοτήσεων μπορεί να αντικατοπτρίζει το αυξημένο κόστος παραγωγής. Σύμφωνα με τον Cecchini (Cecchini, 2013), οι άνθρωποι θα αγοράσουν ένα προϊόν υψηλής προστιθέμενης αξίας επειδή πιστεύουν ότι η υψηλή τιμή αποτελεί ένδειξη καλής ποιότητας, πιστεύουν ότι είναι ένα σημάδι αυτοπεποίθησης, το "αξίζουν", και πιστοποιεί την επιτυχία και το καθεστώς του αγοραστή. Είναι ένα μήνυμα στους άλλους ότι ο ιδιοκτήτης είναι μέλος μιας αποκλειστικής ομάδας. Απαιτούν άψογη απόδοση, Το κόστος δυσλειτουργίας του προϊόντος είναι υπερβολικά υψηλό για να αγοράσει τίποτα αλλά παρά το καλύτερο, για παράδειγμα, έναν καρδιακό βηματοδότη (Pellefigue, 2015).

Οι άνθρωποι γενικά έχουν γίνει πλουσιότεροι, επομένως το μαζικό φαινόμενο μάρκετινγκ πολυτελείας έχει γίνει απλά μέρος της καθημερινής ζωής και δεν είναι πλέον αποκλειστικό για την ελίτ. Δεδομένου ότι οι καταναλωτές έχουν μεγαλύτερη πηγή διαθέσιμου εισοδήματος, έχουν τώρα την εξουσία να αγοράζουν προϊόντα που

ικανοποιούν τις φιλοδοξίες τους. Αυτό το φαινόμενο επιτρέπει ευκαιρίες τιμολόγησης υψηλής ποιότητας για τους εμπόρους στις αγορές πολυτελών προϊόντων (Cools, Emmanuel & Jorissen, 2008).

Η «πολυτελειοποίηση» της κοινωνίας μπορεί να διαπιστωθεί όταν τα μέλη της μεσαίας τάξης της κοινωνίας είναι διατεθειμένα να πληρώσουν τιμές υψηλής ποιότητας για μια υπηρεσία ή ένα προϊόν υψηλότερης ποιότητας σε σύγκριση με παρόμοια προϊόντα. Παραδείγματα αυτού μπορούν να παρατηρηθούν με αντικείμενα όπως ρούχα και ηλεκτρονικά. Η χρέωση μιας τιμής υψηλής τιμής για ένα προϊόν το καθιστά επίσης πιο απρόσιτο και το βοηθά να αποκτήσει μια εικόνα αποκλειστικότητας. Τα πολυτελή εμπορικά σήματα όπως η Louis Vuitton και η Gucci είναι κάτι περισσότερο από ένδυμα και γίνονται περισσότερο σύμβολα θέσης (Παπαθεοδώρου, 2011).

Τα προϊόντα πωλούνται συνήθως από εταιρείες που έχουν μονοπώλιο στην αγορά και κατέχουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Λόγω της μεγάλης ισχύς που έχει η επιχείρηση στην αγορά, είναι σε θέση να χρεώσει με το παραπάνω τα αγαθά και είναι σε θέση να δαπανήσει μεγαλύτερο ποσό για την προώθηση και τη διαφήμιση. Σύμφωνα με τους Han, Nunes και Dreze (2015) κατατάσσουν την "προτίμηση του σήματος και την ταξινόμηση που βασίζεται στον πλούτο και την ανάγκη για καθεστώς" σε δύο κοινωνικές ομάδες γνωστές ως "Parvenus" και "Poseurs", οι οποίοι είναι γενικά πιο ευσυνείδητοι και βασίζονται στις αγορές για να φτάσουν σε υψηλότερες θέσεις ή για να κερδίσουν κοινωνικό κύρος. Περαιτέρω έρευνα αγοράς δείχνει το ρόλο των κτίσεων στη ζωή των καταναλωτών και πώς οι άνθρωποι κάνουν υποθέσεις για τους άλλους που βασίζονται αποκλειστικά στην ιδιοκτησία τους. Οι άνθρωποι συνδέουν τα προϊόντα υψηλής τιμής με την επιτυχία. Οι έμποροι κατανοούν αυτήν την έννοια και τιμολογούν τα αντικείμενα υψηλά για να δημιουργήσουν την ψευδαίσθηση της αποκλειστικότητας και της υψηλής ποιότητας. Οι καταναλωτές είναι πιθανό να αγοράσουν ένα προϊόν σε υψηλότερη τιμή από ένα παρόμοιο προϊόν, καθώς επιθυμούν το καθεστώς και την αίσθηση της ανωτερότητας ως μέρος μιας μειοψηφίας που μπορεί στην πραγματικότητα να προσφέρει το εν λόγω προϊόν (Αθανασάκη, 2015).

2.2.2. Ενδοομιλική Τιμολόγηση

Οι προσαρμογές των ενδοομιλικών τιμολογήσεων αποτελούν χαρακτηριστικό πολλών φορολογικών συστημάτων από τη δεκαετία του 1930. Οι Ηνωμένες Πολιτείες οδήγησαν στην εκπόνηση λεπτομερών και περιεκτικών κατευθυντήριων γραμμών για τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις με μια Λευκή Βίβλο το 1988 και προτάσεις για την περίοδο 1990-1992, οι οποίες τελικά κατέστησαν κανονιστικές κατά το 1994. Το 1995, ο ΟΟΣΑ εξέδωσε τις κατευθυντήριες γραμμές για τις τιμές μεταβίβασης που επεκτάθηκε το 1996 και το 2010. Τα δύο σύνολα κατευθυντήριων γραμμών είναι γενικά παρόμοια και περιέχουν ορισμένες αρχές που ακολουθούν πολλές χώρες. Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ έχουν εγκριθεί τυπικά από πολλές χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης με ελάχιστες ή καθόλου τροποποιήσεις (Περάκης, 2012).

Η ενδοομιλική τιμολόγηση δεν πρέπει να συνδυάζεται με την απάτη μη ορθή τιμολόγηση του εμπορίου, η οποία αποτελεί μια τεχνική για τη συγκάλυψη των παράνομων μεταφορών με την αναφορά ψευδεπίγραφων τιμών στα τιμολόγια που υποβάλλονται στους τελωνειακούς υπαλλήλους. Επειδή συχνά και οι δύο περιλαμβάνουν εσφαλμένη τιμολόγηση, πολλά επιθετικά συστήματα φοροδιαφυγής από πολυεθνικές εταιρείες μπορούν εύκολα να συγχέονται με την εσφαλμένη τιμολόγηση του εμπορίου. Ωστόσο, πρέπει να θεωρηθούν χωριστά πολιτικά προβλήματα με ξεχωριστές λύσεις (Cools, Emmanuel & Jorissen, 2008).

Στη σύγχρονη εποχή το Transfer Price ορίζεται ως η τιμή που καταβάλλεται μεταξύ δύο εταιρειών για αγαθά και υπηρεσίες που παραδίδονται ή πολλές εταιρείες ως μέλη της ίδιας της ομάδας ενοποίησης. Με απλά λόγια το Transfer Price είναι η τιμή που καταβάλλεται μεταξύ της συναλλαγής δύο εταιρειών σε οποιαδήποτε υπηρεσία και αγαθά. Η επιρροή του Transfer Price επιβάλλει συγκεκριμένα την πίεση στις εταιρείες που συμμετέχουν στην εγγραφή στον ίδιο όμιλο. Η μητρική εταιρεία και οι θυγατρικές της περιλαμβάνουν όλα. Συνήθως, όταν μια εταιρεία έχει δημιουργήσει θυγατρική σχέση (αποκτών), αποκτά πάνω από το 50% των εκκρεμών μετοχών της άλλης εταιρείας (αποκτηθείσα εταιρεία).

Επομένως, ο αγοραστής αποκτά τον έλεγχο της λειτουργικής και χρηματοοικονομικής πολιτικής των αποκτώμενων εταιρειών. Όμως, η σχέση μητρικής - θυγατρικής μπορεί να καθοριστεί όταν ο αγοραστής αποκτά λιγότερο από

το 50% των εκκρεμών μετοχών με δικαίωμα ψήφου, εάν η συμφωνία μεταξύ του αποκτώντος και της αποκτώμενης εταιρείας επιτρέπει την απόκτηση του ελέγχου της κεκτημένης εταιρείας και της λειτουργικής και χρηματοοικονομικής της πολιτικής. Για παράδειγμα, σύμφωνα με την οδηγία για τις μητρικές και θυγατρικές εταιρείες (ΕΕ), το 10% αρκεί για την ίδρυση μιας μητρικής - της σχέσης μεταξύ της θυγατρικής εταιρείας δύο εταιρειών (Alfons, 2009).

Όταν το εύρος συσσώρευσης του Transfer Price θα πρέπει να χρησιμοποιείται ως κέρδος μεταφοράς εργαλείων σε μια άλλη εταιρεία με την ίδια ομάδα και το αντίστροφο. Επιπλέον, οι επιβαρύνσεις των επιπτώσεων του Transfer Price στην κερδοφορία των εταιρειών που σχετίζονται με τον ίδιο όμιλο. Έτσι, οι διαχειριστές επιχειρήσεων που συμμετέχουν στην πολιτική Transfer Price της ομάδας. Ωστόσο, στο Transfer Price δίνεται ιδιαίτερη έμφαση σε πολυεθνικές. Όταν τα μέλη προέρχονται από διαφορετικές χώρες με διαφορετικά φορολογικά συστήματα. Συνολικά, το Transfer Price στον όμιλο μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση κερδών εταιρειών εντός του ομίλου στη χώρα με τη μικρότερη φορολογική επιβάρυνση (Σαββαΐδου, 2014).

Το Transfer Price έχει πολλούς στόχους, μερικοί κύριοι στόχοι είναι οι εξής (Αθανασάκη, 2015): Transfer Price με τη λειτουργία της μεγιστοποίησης των ενοποιημένων κερδών και της ελαχιστοποίησης των φορολογικών υποχρεώσεων: το Transfer Price που χρησιμοποιείται σε εταιρείες που λειτουργούν σε διαφορετικές τοποθεσίες, όπως πολυεθνικές εταιρείες, για να αποφεύγουν υψηλό ποσό φόρου σε μια συγκεκριμένη χώρα. Οι πολυεθνικοί οργανισμοί μπορούν να έχουν ένα πολύ προγραμματισμένο πλεονέκτημα από το να έχουν μια μητρική εταιρεία (έδρα) και εταιρίες ή θυγατρικές που λειτουργούν σε άλλες χώρες / τοποθεσίες ως ενοποιημένη οντότητα που συνδέει τις εταιρείες (κεντρικά γραφεία και τη συγγενή/κοινή/θυγατρική της) που αναλαμβάνει τις δραστηριότητές της σε διαφορετικά κράτη / έθνη. Η μόνη διάκριση είναι ότι ορισμένες θυγατρικές είναι κυρίως προσανατολισμένες στο κέρδος και η κερδοσκοπία δεν είναι πλήρως ενοποιημένη και αυτόνομη εξουσιοδοτημένη οντότητα που σχετίζεται με αυτήν.

Έτσι, οι επιχειρήσεις που λειτουργούν σε διαφορετικές χώρες μπορούν να χρησιμοποιήσουν την ευκαιρία και την αδυναμία των συστημάτων φορολογίας εισοδήματος άλλων χωρών, εφαρμόζοντας το Transfer Price ως μέσο για τη

μετακίνηση των ενοποιημένων κερδών στο σύστημα φόρου εισοδήματος ενός έθνους που έχει μικρότερη φορολογική επιβάρυνση. Οι εταιρείες εφαρμόζουν αυτή τη μέθοδο αποφυγής υψηλής φορολογικής επιβάρυνσης με τον ακόλουθο τρόπο: το Transfer Price που χρησιμοποιείται για τη διόρθωση εσόδων από παρόμοιες οντότητες (συνδεδεμένες / θυγατρικές) που εργάζονται σε δυσμενές φορολογικό περιβάλλον και αυξάνουν τα έσοδα που είναι συνδεδεμένες οντότητες / επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν τις δραστηριότητές τους για την ενθάρρυνση του φόρου εισοδήματος σύνθεσης. Το αποτέλεσμα είναι ότι θα βελτιώσει τα εισοδήματα με τη μείωση του φόρου (Heady, 2010).

Η εκμετάλλευση που λειτουργεί ή χρησιμοποιείται στο Transfer Price από τις διεθνείς εμπορικές επιχειρήσεις μπορεί να γίνει κατανοητή ως: οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις που πραγματοποιούν τις δραστηριότητές τους σε δυσμενείς φορολογικούς σχηματισμούς πληρώνουν τις χαμηλότερες τιμές μεταφοράς σε συναλλαγές με συνδεδεμένες θυγατρικές σε σύγκριση με εκείνες που δρουν για την ενθάρρυνση της φορολόγησης, ωστόσο, ενώ εμφανείς ή θυγατρικές που ενθαρρύνουν το φορολογικό περιβάλλον χρεώνουν υψηλό Transfer Price σε συναλλαγές με συμμαχικές οντότητες σε σκληρό φορολογικό περιβάλλον. Για να κερδίσουν, οι πολυεθνικές εταιρείες θα μειώσουν τα έσοδα θυγατρικής / μητρικής εταιρείας που βρίσκονται σε δυσμενή φορολογικά περιβάλλοντα, ενώ τα έσοδα των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, δηλ. είτε η μητρική εταιρεία είτε η θυγατρική της, για την ενθάρρυνση της φορολογικής ρύθμισης μεγιστοποιούνται. Το αποτέλεσμα είναι μια φορολογική επιβάρυνση μικρότερη από την τυποποιημένη και υψηλό εισόδημα (Αθανασάκη, 2015).

Και η απαγόρευση αυτών των δραστηριοτήτων για ελιγμούς Transfer Price από τις εταιρείες διεθνοποίησης που διεξάγουν επιχειρήσεις εκτός των συνόρων που αποσκοπούν κυρίως στη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης, παρακωλύεται από τη διακριτή φορολογική συμπεριφορά της τιμολόγησης μεταβίβασης σε παγκόσμιο επίπεδο, η οποία ορίζεται από τη διαδικασία που έδωσε ο Οργανισμός Ανάπτυξη Οικονομικής Συνεργασίας (ΟΟΣΑ) (Korn & Lengsfeld, 2004). Η καθοδηγητική αρχή της Οργάνωσης για την Οικονομική Συνεργασία, που επιβάλλεται από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού ως παγκόσμιο πρότυπο για την ανίχνευση και την ευθύνη του Transfer Price σε επιχειρήσεις που ανήκουν σε εταιρείες ετερογενών δραστηριοτήτων και η οποία προϋποθέτει ότι η αρχική αρχή του Transfer Price που χρεώνονται στις

συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων πολυεθνικών εταιρειών να επιλύσει την τιμή της αγοράς, γεγονός που θα τονώσει τις παρόμοιες επιχειρήσεις μεταξύ ανόμοιων εταιρειών. Πρέπει να υπάρξει μια ενιαία διεξαγωγή του Transfer Price σε παγκόσμιο επίπεδο, είναι πολύ σημαντική και πρέπει να προβλεφθεί λύση για την πρόληψη της εκμετάλλευσης των συναλλαγών για το Transfer Price από τις πολυεθνικές εταιρείες και για την προσφορά ενός δίκαιου και αντικειμενικού φόρου και την εξάλειψη της δυνατότητας διπλής φορολογίας. (Brem & Tucha, 2006).

Προς αποφυγή εκμετάλλευσης του Transfer Price, οι εγχώριες φορολογικές αρχές θα πρέπει να ενημερώνονται για να κατευθύνουν τη μέθοδο Transfer Price που χρεώνονται στην επιχειρηματική λειτουργία μεταξύ των σχετικών οργανισμών σε παγκόσμιο επίπεδο. Για τον έλεγχο του Transfer Price των κρατικών / εγχώριων φορολογικών διευθύνσεων για την επίτευξη των προτεινόμενων δημοσιονομικών στόχων, προτείνεται να σταματήσει η φοροαποφυγή και να προσφερθούν δίκαιοι και αντικειμενικοί εταιρικοί φόροι, διεθνώς αποδεκτοί και κατάλληλοι για να συμμορφωθούν οι πολυεθνικές εταιρείες με δίκαιο και την αντικειμενική φορολόγηση της πολυεθνικής οργάνωσης (εταιρείες που δραστηριοποιούνται παγκοσμίως) ως αποκλειστική δράση του Transfer Price σε παγκόσμιο επίπεδο.

Ωστόσο, ο Οργανισμός Ανάπτυξης Οικονομικής Συνεργασίας (ΟΟΣΑ) έχει δώσει τη διαδικασία για το διακρατικό Transfer Price και τους φορολογικούς κανονισμούς. Στόχοι αυτής της στρατηγικής είναι να ενταχθεί η αντιμετώπιση του Transfer Price σε παγκόσμιο επίπεδο από κάθε μέλος των πολυεθνικών εταιρειών που επιδιώκουν την επίτευξη των εθνικών φορολογικών συστημάτων των χωρών της Οργάνωσης Ανάπτυξης Οικονομικής Συνεργασίας (ΟΟΣΑ), γεγονός που θα ενθαρρύνει και άλλα έθνη που είναι δεν είναι μέλος του Σχεδίου Ανάπτυξης Οικονομικής Συνεργασίας για το σκοπό του Transfer Price στα δημόσια φορολογικά συστήματα (Cools, Emmanuel & Jorissen, 2008).

Δεν είναι δυνατόν να γίνει αποδεκτή η διακριτική δράση της παγκόσμιας μεταβίβασης τιμών και της τιμολόγησης μεταφοράς. Ο κανόνας καθορισμού Transfer Price από τον ΟΟΣΑ εξαγόρασε το πρότυπο του μήκους του ανταγωνισμού ως παγκόσμιο πρότυπο για τη διαχείριση Transfer Price και αυτός ο νόμος βασίζεται στις πληροφορίες για τη διευκόλυνση του Transfer Price στη συναλλαγή μεταξύ των συμμαχικών επιχειρηματικών επιχειρήσεων σε παγκόσμιο επίπεδο πρέπει να είναι με

την ίδια τιμή πώλησης τις ίδιες ή παρεμφερείς δραστηριότητες μεταξύ των αυτόνομων επιχειρήσεων. Η καθοδηγητική αρχή του ΟΟΣΑ εξηγεί επίσης τις μεθόδους τιμολόγησης των μεταβιβάσεων, οι οποίες πρέπει να χρησιμοποιηθούν για την επίλυση εάν το Transfer Price είναι ανθεκτικό στην ιδεολογία του ανταγωνισμού (Anthony & Govindarajan, 2010).

Τέλος, οι Bulend T και ο Robert (2011) εξέτασαν τη σημαντικότερη παγκοσμίως συμβατική τιμολόγηση μεταφοράς για να επιτευχθεί η ομοιότητα στόχου μέσα στον όμιλο, πράγμα που σημαίνει ότι ο σκοπός είτε της μητρικής είτε των θυγατρικών αντιστοιχεί σε εκείνους της ομάδας. Ωστόσο, δεν είναι εύκολο να μεταβιβαστεί η τιμολόγηση για τον διαχωρισμό των πρωταρχικών στόχων της επιχείρησης και των πολιτικών, οπότε η επίτευξη των στόχων είναι ο κύριος στόχος και εκτίμηση της ανεξαρτησίας (Παπαθεοδώρου, 2011).

2.2.3. Προοπτικές και Δυσκολίες Ενδοομιλικής Τιμολόγησης

Η αλληλεπίδραση μεταξύ Transfer Price και της διαφήμισης, της εμπορίας και της προώθησης (AMP) παρέμεινε αμφισβητήσιμη από το πλαίσιο της φορολογίας. Έχει παρατηρηθεί σε πολλές περιπτώσεις ότι τα έξοδα που πραγματοποίησε η εταιρεία προέλευσης της χώρας προέβαιναν στην επένδυση στη συνδεδεμένη επιχείρηση στην αλλοδαπή χώρα. Από τεχνική άποψη, οι δαπάνες αυτές πρέπει να αποζημιώνονται από τη μητρική εταιρεία. Το ζήτημα του Transfer Price είναι δύσκολο, συγκεκριμένα, στο πλαίσιο της Ινδίας, και αυτό στις ηλεκτρονικές εταιρείες. Επιπλέον, η φύση της προώθησης του εμπορικού σήματος και οι επιπτώσεις του στις διάφορες θυγατρικές της μητρικής εταιρείας παρέμεινε η πιο δύσκολη αντίληψη για τους φορολογούμενους και τις φορολογικές αρχές. Μία από τις μεθόδους, η δοκιμή Bright Line δεν έχει εξεταστεί στους κανονισμούς για τις τιμολογιακές μεταφορές στην Ινδία (Περάκης, 2012).

Το ενδιαφέρον φαινόμενο στο πλαίσιο του Transfer Price είναι ότι τα κεφάλαια παραμένουν εντός του οργανισμού, τα οποία παράγονται από τα κέντρα κερδοφορίας της οργάνωσης. Και αυτές οι συναλλαγές καταγράφονται επίσης σε ένα βιβλίο της εταιρείας, το οποίο δεν έχει αντίκτυπο σε ολόκληρη την επιχείρηση. Αυτό υποδεικνύει εμμέσως τον μηχανισμό παραγωγής Transfer Price "ένα τεχνητό λογιστικό σύστημα".

η πρωτοβάθμια φάση της καταχρηστικής τιμολόγησης των μεταβιβάσεων. Οι πρόσφατες εξελίξεις στην τιμολόγηση μεταβίβασης έχουν οδηγήσει σε μεγάλο αριθμό περιπτώσεων κακής χρήσης. Σημειώθηκε ευρέως ότι οι μέθοδοι Transfer Price χρησιμοποιήθηκαν για να αποφευχθούν οι φόροι και να επιταχυνθούν τα έξοδα μιας επιχείρησης. Η ανίχνευση της κατάχρησης Transfer Price είναι δαπανηρή υπόθεση για την ανίχνευση των ρυθμιστικών αρχών φορολογίας.

Επιπλέον, υπάρχουν πολλές περιπτώσεις στις οποίες έχουν ληφθεί μέτρα προκειμένου να μειωθούν οι ανωμαλίες στο Transfer Price με την επιβολή οικονομικών κυρώσεων και επιβολής (Williamson et al., 2001). Οι κύριοι παράγοντες της παγκόσμιας οικονομίας, οι κυβερνήσεις, οι πολυεθνικές και οι μη κυβερνητικοί φορείς, μοιράζονται διαφορετική οπτική όσον αφορά την ηθική στο Transfer Price. Όλοι αυτοί μοιράζονται διαφορετικές οπτικές στο Transfer Price, οι οποίες προειδοποιούν την ανάγκη συναίνεσης για τις προσαρμογές και την κατανόηση του Transfer Price για όλους τους ενδιαφερόμενους. Ένα από τα πιο αμφισβητήσιμα και περιπλεγμένα ζητήματα που αφορούν το Transfer Price είναι η εμπορική άυλη. Η πτυχή της υπερβολικής τιμολόγησης βρήκε την πιο αξιοσημείωτη τεχνική στο μηχανισμό τιμολόγησης Transfer Price. Διάφορες βιομηχανίες έχουν υιοθετήσει διαφορετικά επίπεδα που υπερβαίνουν τις τιμές. Παρατηρήθηκε ότι το ποσοστό υπεραξίας κυμαίνεται από δέκα τοις εκατό έως δέκα χιλιάδες τοις εκατό. Η βιομηχανία καουτσούκ λειτουργεί με 40 τοις εκατό, 26 τοις εκατό είναι η συνήθης τιμή για τη χημική βιομηχανία και 16-60 τοις εκατό για τον ηλεκτρονικό εξοπλισμό (Σαββαΐδου, 2014).

Το μάρκετινγκ των άυλων αγαθών είναι πάντα φλέγον θέμα για τις επιχειρήσεις, δεδομένου ότι η αποτίμηση των άυλων αγαθών εμπορίας θεωρείται ένα από τα πιο περίπλοκα θέματα. Ο ΟΟΣΑ είχε καθορίσει συγκεκριμένους κανονισμούς που διέπουν τον τρόπο με τον οποίο θα μπορούσαν να μετρηθούν τα άυλα αγαθά. Σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ (1996), η κατηγοριοποίηση των άυλων στοιχείων ακολουθείται ως εξής:

- ✓ Ευρεσιτεχνία, εφεύρεση, τύπος, διαδικασία, σχεδιασμός ή σχέδιο.
- ✓ Πνευματικά δικαιώματα, λογοτεχνική, μουσική ή καλλιτεχνική σύνθεση.
- ✓ Εμπορικό σήμα, εμπορική επωνυμία.

- ✓ Franchise, άδεια ή σύμβαση.
- ✓ Πρόγραμμα μεθόδου, σύστημα, διαδικασία, εκστρατεία, έρευνα, μελέτη, πρόβλεψη, εκτίμηση, λίστα πελατών ή τεχνικά δεδομένα.
- ✓ Άλλη πνευματική ιδιοκτησία που δεν αναφέρεται παραπάνω.

Επιπλέον, η ινδική υπηρεσία εσόδων δήλωσε ότι το πλεόνασμα που δαπανάται για διαφημιστικό μάρκετινγκ και προώθηση (AMP) από ινδική συνεργαζόμενη επιχείρηση συμβάλλει είτε στην ανάπτυξη είτε στην ενίσχυση ενός εμπορικού σήματος που ανήκει σε μητρική πολυεθνική ομάδα, αυτή η αντιληπτή βελτίωση αποκαλείται γενικά ως "Άυλο Μάρκετινγκ". Εκτός από αυτό το μάρκετινγκ, τα άυλα στοιχεία εξαρτώνται από την ακόλουθη πτυχή ενός οργανισμού (Cecchini, 2013) είναι: η φήμη του εμπορικού ονόματος ή του εμπορικού σήματος, η ποιότητα των αγαθών και των υπηρεσιών που παρέχονται στο παρελθόν με το όνομα ή το σήμα, το μέγεθος της διαθεσιμότητας αγαθών και υπηρεσιών που διατίθενται στο εμπόριο, ο έλεγχος ποιότητας και η λειτουργία E & A στην οργάνωση

Το κομμάτι αποτίμησης των άυλων στοιχείων παραμένει αμφιλεγόμενο για πολλά χρόνια και οι επιχειρηματίες συνήθως ονομάζουν άυλα για νομικούς σκοπούς μόνο. Ο λόγος αυτής της αρνητικής στάσης είναι η πολυπλοκότητα και η ανάλυση του θέματος που προκαλεί ένα είδος ανησυχίας. Υπάρχουν αρκετές σημαντικές πτυχές που τροφοδότησαν τη σημασία του Transfer Price για άυλα στοιχεία: αυξανόμενη παγκοσμιοποίηση και αναδιάρθρωση επιχειρήσεων, αύξηση της εγρήγορσης από τις εθνικές φορολογικές αρχές προκειμένου να προστατευθεί το μερίδιο του φόρου που κερδίζουν οι ίδιοι από πολυεθνικούς οργανισμούς και τέλος η αξιοσημείωτη ανάπτυξη των επιχειρήσεων ηλεκτρονικού εμπορίου και του αυξανόμενου μεριδίου τους σε επιχειρηματικές δραστηριότητες είχαν προσελκύσει τις φορολογικές αρχές να προχωρήσουν στον έλεγχο του Transfer Price. Επιπλέον, η στάση του ΟΟΣΑ είναι περισσότερο επικίνδυνη έναντι της οικονομικής ιδιοκτησίας των άυλων στοιχείων σε σύγκριση με τη νομική ιδιοκτησία, που είναι αντίθετη με τη γενική στάση στην οποία δίδεται μεγαλύτερη σημασία στη νομική ιδιοκτησία (Alfons, 2009).

Μια μελέτη από τους Knowles και Mathur (1985) αποκάλυψε ότι η επίτευξη του στόχου, η αξιολόγηση και το κίνητρο που αυξάνουν τα οφέλη και περιορίζουν το κόστος είναι οι πρωταρχικοί στόχοι τους οποίους ένας οργανισμός λαμβάνει υπόψη. Όλα αυτά υποδηλώνουν ότι η σημασία του Transfer Price είναι πρωταρχικής

σημασίας και λαμβάνοντας υπόψη την παγκοσμιοποίηση απαιτεί πιο στρατηγική ώθηση από τις αρχές σε επίπεδο διοικητικών συμβουλίων. Ο Erickson (2012) ανέφερε ότι το σταθερό Transfer Price περιλαμβάνεται στην αντικειμενική λειτουργία για μάρκετινγκ και λειτουργίες με στόχο τη μεγιστοποίηση του κέρδους της επιχείρησης. Ωστόσο, η διεπαφή μεταξύ του μάρκετινγκ και της του Transfer Price έχει προσελκύσει σημαντική προσοχή από τους νομοθέτες, δεδομένου ότι το Transfer Price χρησιμοποιήθηκε ως στρατηγικό μέσο για την αντιμετώπιση του προβλήματος της διάδοσης των σημάτων στον ανταγωνισμό ολιγοπωλίων. Το μονοπωλιακό μοντέλο διαφοροποίησης της μάρκας αποκλείει τις εξωτερικές επιπτώσεις από την οργανωτική διαίρεση. Αυτό δείχνει ότι το υψηλότερο Transfer Price προσκαλεί ευκολότερη αθέμιτη σύμπραξη μεταξύ του τμήματος της μάρκας (Ζαφείρης, 2009).

Με παρόμοιο τρόπο, το Transfer Price θα πρέπει να προκαλείται από την κατάτμηση ενός οργανισμού σε ανεξάρτητο κέρδος. Δεδομένου ότι το Transfer Price θα πρέπει να χρησιμοποιείται για να ληφθεί η στρατηγική απόφαση σε επίπεδο τμημάτων, ωστόσο σε επίπεδο ομίλου τα κέρδη και οι στόχοι δεν θα πρέπει να διακυβεύονται. Πιο ενδιαφέρον, το Transfer Price ξεκινά με τις πηγές ή τις αποφάσεις των προμηθειών σε μια οργάνωση κατασκευής, πράγματι το βήμα αυτό αγνοείται συχνά στην πλειονότητα των οργανισμών. Πράγματι, αυτή η διεπαφή είχε προσελκύσει πολλές αγωγές που διεξήχθησαν από τις φορολογικές αρχές πολλών χωρών όταν διαπιστώθηκαν αποκλίσεις στην ορθή εφαρμογή από τους οργανισμούς (Παπαθεοδώρου, 2011).

Ο ασφαλής λιμένας είναι ένας από τους τρόπους με τους οποίους μπορεί να προαχθεί η αποφυγή των διαφορών και μεταγενέστερων διαδικασιών και να δημιουργηθεί ασφαλές περιβάλλον για έναν ξένο παίκτη και μια συνεργαζόμενη επιχείρηση. Παρόλο που αυτή η διαδικασία δεν έγινε αποδεκτή από πολλές χώρες, αλλά ταυτόχρονα προσελκύει τους διαμορφωτές πολιτικής της εθνικής φορολογικής αρχής για να ενθαρρύνουν τις συναλλαγές μεταξύ οικιακών και ξένων οργανισμών. Σύμφωνα με τα πρότυπα του ΟΟΣΑ, το ασφαλές λιμάνι είναι ένα "ασφαλές λιμάνι σε ένα καθεστώς τιμολόγησης μεταφοράς, που είναι μια διάταξη που εφαρμόζεται σε μια συγκεκριμένη κατηγορία φορολογούμενων ή συναλλαγών και ανακουφίζει τους επιλέξιμους φορολογούμενους από ορισμένες υποχρεώσεις που επιβάλλονται γενικά από τους γενικούς κανόνες Transfer Price" (HEALY Hazel, 2013). Μια από τις κύριες προθέσεις εφαρμογής κανόνων ασφαλούς λιμένα είναι η μείωση του

διοικητικού φόρτου της κυβέρνησης και η παροχή αξιοπιστίας στην οργάνωση ώστε οι συναλλαγές της να γίνουν δεκτές από τη φορολογική αρχή με περιορισμένο έλεγχο ή σε ορισμένες περιπτώσεις χωρίς ελέγχους. Το 2013, το Κεντρικό Συμβούλιο των Άμεσων Φόρων (CBDT) εξέδωσε τους κανόνες των ασφαλών λιμένων για την πενταετία που αρχίζει από το οικονομικό έτος 2012-13 έως το 2016-17. Η CBDT υποστηρίχθηκε από το Financial Act 2009, το οποίο είχε ορισμένες διατάξεις για την εισαγωγή των κανόνων του ασφαλούς λιμένα βάσει του Ινδικού Φορολογικού Νόμου (ILT). Επιπλέον, την 1η Απριλίου 2017, η CBDT εξέδωσε αρκετές τροποποιήσεις στους κανόνες του ασφαλούς λιμένα. Παράλληλα, δόθηκε στους φορολογουμένους επιλογές για να επιλέξουν τους κανόνες που είναι πιο επωφελείς για αυτούς, σε περίπτωση που οι κανόνες αλληλεπικαλύπτονται με τον προηγούμενο προηγούμενο νόμο. Η εφαρμογή των τροποποιημένων κανόνων είναι για τρία έτη: από το 2016 έως το 2018-19. Πρέπει να σημειωθεί ότι τα SHR που εισήχθησαν το 2013 δεν έλαβαν μεγάλη ελκυστικότητα από τους ινδούς φορολογούμενους, δεδομένου ότι τα επιτόκια θεωρήθηκαν υψηλά. Επιπλέον, για όλους τους φορολογούμενους των οποίων οι συναλλαγές υπερβαίνουν τα 200 κορρές INR, δεν υπάρχει καμία επιλογή να περάσουν από τη διαδρομή SHRs. Επιπλέον, μπορούν να υιοθετήσουν τις ΣΠΕΣ και τη συνήθη διαδρομή που ενδέχεται να προσελκύσουν μακροπρόθεσμα τις διαφορές. Αυτό υποδηλώνει επίσης τις προθέσεις της CBDT να περιορίσει την εφαρμογή των SHRs σε παρόχους υπηρεσιών μικρού και μεσαίου μεγέθους, όπως η IT, ITeS, KPO, R & D, για την πληροφορική και τα γενόσημα φαρμακευτικά προϊόντα (Σαββαΐδου, 2014).

2.2.4. Φορολογικές Σχέσεις

Η προηγούμενη βιβλιογραφία εξετάζει διεξοδικά τον πολυεθνικό φορολογικό σχεδιασμό. Στο πλαίσιο αυτού του ευρύτερου θέματος εξετάστηκε επίσης το κατά πόσον οι εταιρείες αποφεύγουν τους φόρους με τη μετατόπιση των εισοδημάτων από τις υψηλές φορολογικές αρχές στις χώρες με χαμηλό φόρο, όπως περιγράφεται κατωτέρω. Ωστόσο, παρόλο που το Transfer Price συχνά υποστηρίζεται ότι αποτελεί το μέσο για την επίτευξη φορολογικής αποταμίευσης μέσω της αλλαγής του εισοδήματος, παραμένουν ασαφείς οι άμεσες αποδείξεις σχετικά με το ρόλο του

Transfer Price στη φορολογική μείωση. Στόχος είναι να γεμίσει αυτό το κενό. Οι Klassen, Lang και Wolfson (1993) παρέχουν στοιχεία για τη μετατόπιση του γεωγραφικού εισοδήματος σε ανταπόκριση στις μεταβολές των φορολογικών συντελεστών στις ΗΠΑ, τον Καναδά και την Ευρώπη. Εξετάζοντας 191 πολυεθνικές εταιρείες των ΗΠΑ, διαπιστώνουν ότι οι μειώσεις των φορολογικών συντελεστών του Ηνωμένου Βασιλείου και της Γαλλίας το 1985-86, καθώς και η ταυτόχρονη αύξηση των καναδικών φορολογικών συντελεστών, οδήγησαν τις πολυεθνικές στις ΗΠΑ να μεταφέρουν έσοδα από τον Καναδά και την Ευρώπη. Με τη μείωση του φορολογικού συντελεστή στις ΗΠΑ το 1987, διαπιστώνουν ότι το εισόδημα μετατοπίστηκε στις ΗΠΑ από άλλες δικαιοδοσίες. Παρόλο που βρίσκουν αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με το εισόδημα που μεταφέρεται από δικαιοδοσίες υψηλότερου φόρου σε δικαιοδοσίες χαμηλότερου φόρου όταν υλοποιούνται τα κατάλληλα φορολογικά κίνητρα, χρησιμοποιώντας τις πηγές δεδομένων τους, δεν είναι σε θέση να ελέγξουν άμεσα εάν το Transfer Price ή κάποιος άλλος μηχανισμός εξηγεί το αποτέλεσμα τους (Δουμουλάκης, 2009).

Χρησιμοποιώντας τη δημοσιοποίηση των οικονομικών καταστάσεων στο πλαίσιο του SFAS 14 των πωλήσεων εντός επιχείρησης, ο Jacob (1996) διαπιστώνει ότι το μέγεθος της μετατόπισης των εσόδων φαίνεται να σχετίζεται με τον όγκο των ενδοεταιρικών διεθνών μεταβιβάσεων και τις περιφερειακές διαφορές των φορολογικών συντελεστών. Τα στοιχεία του υποστηρίζουν τον Klassen et al. (1993), δεδομένου ότι το περισσότερο ενδοεπιχειρησιακό εμπόριο μειώνει σταθερά τις παγκόσμιες φορολογικές πληρωμές. Ωστόσο, το μεγαλύτερο ενδοεπιχειρησιακό εμπόριο μειώνει τις φορολογικές πληρωμές των ΗΠΑ πριν από τη μείωση του φορολογικού συντελεστή στις ΗΠΑ το 1987, αλλά αύξησε τις φορολογικές πληρωμές των ΗΠΑ μετά τη μείωση του επιτοκίου. Επειδή τα αποτελέσματά του συνάδουν με τη μείωση του οριακού κόστους του εντοπισμού εισοδήματος στις ΗΠΑ σε σύγκριση με άλλες χώρες, ο Jacob (1996) συνάγει ότι το Transfer Price είναι ένας πιθανός μηχανισμός για την μετατόπιση εισοδήματος που βρέθηκε στο Klassen et al. (1993).

Σε πιο πρόσφατες έρευνες, οι Dyreng και Lindsey (2009) δείχνουν ότι η χρήση θυγατρικών σε φορολογικά καταφύγια μειώνει τα ETR των επιχειρήσεων κατά περίπου 1,5% σε σύγκριση με τις επιχειρήσεις που δεν χρησιμοποιούν θυγατρικές του φορολογικού καταφυγίου, γεγονός που αποτελεί και πάλι συνεπή αλλά έμμεση απόδειξη, οι στρατηγικές εκτίμησης που χρησιμοποιούν τα φορολογικά καταφύγια

μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως μηχανισμός για τη μετατόπιση του εισοδήματος στις δικαιοδοσίες χαμηλού φόρου. Από τους Klassen και Laplante (2012a, β) διερευνώνται τα έσοδα που μετατοπίζονται ευρύτερα και δείχνουν ότι η κερδοφορία του εξωτερικού είναι αρνητικά συνδεδεμένη με τους φορολογικούς συντελεστές του εξωτερικού, αφού ελεγχθεί η συνολική κερδοφορία. Δείχνουν επίσης ότι αυτή η σχέση σχετίζεται με σταθερά και χρονικά χαρακτηριστικά, αντίστοιχα. Σε σχέση με τη μεταβίβαση των τιμών, οι Mescall και Klassen (2014) θεωρούν ότι η αυστηρότερη επιβολή Transfer Price στις διάφορες χώρες επηρεάζει δυσμενώς τις διασυνοριακές πριμοδοτήσεις συγχωνεύσεων και εξαγορών, γεγονός που υποδηλώνει ότι η μείωση των ευκαιριών επιλογής των πλεονεκτικών Transfer Price για φορολογικούς σκοπούς μειώνει την αξία της επιχείρησης. Επίσης, ο Towery (2013) αναφέρει ότι ο δεύτερος μεγαλύτερος τομέας της αβεβαιότητας σχετικά με τον φόρο εισοδήματος των εταιρειών που αποτελεί το φορολογικό απόθεμα FIN 48 (όπως αναφέρεται στο Πρόγραμμα UTP του IRS το 2010) σχετίζεται με τη διεθνή τιμολόγηση μεταβίβασης. Οι διαθέσιμες πηγές αρχειακών δεδομένων δεν μπορούν να προσδιορίσουν άμεσα το Transfer Price ως μηχανισμό μετατόπισης του εισοδήματος για τη μείωση των παγκόσμιων φορολογικών επιβαρύνσεων. Έτσι, τα αποδεικτικά στοιχεία σε κάθε μια από αυτές τις μελέτες είναι έμμεσα και οι αναγνώστες αφήνονται να συμπεράνουν τον συγκεκριμένο μηχανισμό που οδηγεί στο παρατηρήσιμο αποτέλεσμα. Πιο πρόσφατα, οι ερευνητές αρχίζουν να χρησιμοποιούν μεθόδους και πηγές έρευνας. Οι Blouin et al. (2012) χρησιμοποιούν στοιχεία από το Γραφείο Οικονομικής Ανάλυσης (BEA) για τον εντοπισμό των ενδοεταιρικών συναλλαγών μεταξύ των εταιριών των Η.Π.Α. και των ξένων θυγατρικών τους. Επιβεβαιώνουν τα προηγούμενα ευρήματα ότι οι επιχειρήσεις αναφέρουν περισσότερα εισοδήματα σε θυγατρικές σε χώρες με χαμηλό εισόδημα και μικρότερο εισόδημα σε θυγατρικές σε χώρες με υψηλό εισόδημα. Υπογραμμίζουν επίσης ότι η μετατόπιση του εισοδήματος μπορεί όχι μόνο να αφορά την ελαχιστοποίηση των φόρων εισοδήματος αλλά και την ελαχιστοποίηση των δασμών και των τελωνειακών δασμών. Εντούτοις, δεν υπάρχουν διαθέσιμα άμεσα στοιχεία για τον τρόπο με τον οποίο οι επιχειρήσεις επιτυγχάνουν τα αποτελέσματά τους ως προς το εισόδημα και για τις στρατηγικές των επιχειρήσεων όσον αφορά τον καθορισμό του Transfer Price για φορολογικούς σκοπούς (Περάκης, 2012).

Υπάρχουν άλλα έγγραφα έρευνας στη φορολογική βιβλιογραφία που δεν μελετούν το Transfer Price, αλλά είναι συναφή με την προσέγγισή αυτή. Πρώτον, οι Slemrod και Blumenthal (1996), με τη βοήθεια του ΤΕΙ, εξετάζουν το κόστος φορολογικής συμμόρφωσης των μεγάλων εταιρειών το 1992. Διαπιστώνουν ότι το κόστος συμμόρφωσης με τους ομοσπονδιακούς και υποεθνικούς φόρους εισοδήματος ανέρχεται σε πάνω από 2 δισεκατομμύρια δολάρια. Οι Mills et al. (1998) χρησιμοποιούν τα ίδια στοιχεία έρευνας για να διερευνήσουν παράγοντες που δημιουργούν διαφοροποιημένες επενδύσεις των επιχειρήσεων στον φορολογικό σχεδιασμό. Ο Robinson (2010) εξετάζει εάν ο χαρακτηρισμός (και τα σχετικά κίνητρα) μιας φορολογικής υπηρεσίας εντός της εταιρείας, είτε ως κέντρο κερδών είτε ως κέντρο κόστους, επηρεάζει τα φορολογικά βάρη όπως μετριούνται από τα ETR. Χρησιμοποιώντας μια έρευνα των Ernst και Young, από τους 205 Διευθυντές Χρηματοοικονομικών Υπηρεσιών των εταιρειών Fortune 1000, διαπιστώνουν ότι οι επιχειρήσεις που αξιολογούν τα φορολογικά τμήματα τους ως κέντρα κερδοσκοπικού χαρακτήρα παρουσιάζουν χαμηλότερα ETA από GAAP από ό, τι οι επιχειρήσεις που αξιολογούν τα φορολογικά τους τμήματα ως κέντρα κόστους. Τέλος, οι Graham et al. (2010, 2011, 2014) ερευνούν τα στελέχει των ΤΕΙ σχετικά με τις συζητήσεις σχετικά με τον επαναπατρισμό των αποδοχών, τον φορολογικό σχεδιασμό και τον τρόπο των αλλοδαπών επιχειρήσεων και την επίδρασή τους στο φόρο. Διαπιστώνουν ότι το κόστος χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αποτελεί μείζονος σημασίας στοιχείο σε αυτές τις αποφάσεις (Alfons, 2009).

2.2.5. Νομικό Πλαίσιο

Οι απαιτήσεις τεκμηρίωσης για το Transfer Price εισήχθησαν για πρώτη φορά από τις Ηνωμένες Πολιτείες το 1994. Ο Διεθνής Κώδικας Φορολογίας (§482), με σκοπό να διασφαλιστεί ότι «οι φορολογούμενοι αντικατοπτρίζουν σαφώς το εισόδημα που αποδίδεται στις ελεγχόμενες συναλλαγές και να αποτρέψουν την αποφυγή των φόρων σε σχέση με τέτοιες συναλλαγές.», προϋπόθεσε την αποφυγή κυρώσεων κατά την ανάπτυξη και τη διατήρηση της σύγχρονης τεκμηρίωσης που δείχνει πώς εφαρμόστηκαν οι μέθοδοι τιμολόγησης. Στη συνέχεια, το 1995, οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για το Transfer Price περιλάμβαναν ένα

κεφάλαιο σχετικά με την τεκμηρίωση για το Transfer Price. Παρέχει «γενική καθοδήγηση για να λαμβάνονται υπόψη οι φορολογικές διοικήσεις κατά την ανάπτυξη κανόνων και/ή διαδικασιών σχετικά με τις τεκμηρίωση από τους φορολογούμενους (...)» και παρέχει «οδηγίες για να βοηθήσει τους φορολογούμενους να εντοπίσουν τα έγγραφα που θα ήταν πολύ χρήσιμα για να αποδειχθεί ότι οι ελεγχόμενες συναλλαγές τους ικανοποιούν την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού και συνεπώς την επίλυση των ζητημάτων τιμολόγησης και τη διευκόλυνση των φορολογικών εξετάσεων» (Pellefigure, 2015).

Έκτοτε, οι απαιτήσεις τεκμηρίωσης για την τιμολόγηση των μεταφορών έχουν εξαπλωθεί γρήγορα σε όλο τον κόσμο. Αυτό σημαίνει ότι ο αριθμός των χωρών με κανόνες τεκμηρίωσης των τιμολογίων μεταφοράς έχει αυξηθεί και, επειδή αυτοί οι κανόνες διέπονται από την εθνική νομοθεσία με ισχυρή εσωτερική φορολογική άποψη, οι απαιτήσεις αυτές ποικίλλουν σημαντικά μεταξύ των χωρών. Αυτός ο πολλαπλασιασμός, η δραματική αύξηση του όγκου και της πολυπλοκότητας του διεθνούς εμπορίου εντός του ομίλου καθώς και ο βαθύς έλεγχος των εκδόσεων των τιμολογίων μεταφοράς από τις φορολογικές αρχές κατέστησαν την τεκμηρίωση για την τιμολόγηση μεταφοράς μία από τις κορυφαίες προτεραιότητες φορολογικής συμμόρφωσης στις ημερήσιες διατάξεις των φορολογικών αρχών και τις επιχειρήσεις.

Προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι δυσκολίες που αντιμετωπίζει μια ΠΕΕ, έγιναν διεθνείς προσπάθειες για την επίτευξη συντονισμένων προσεγγίσεων «(...) προκειμένου να ελαχιστοποιηθούν οι ενδεχόμενες δυσμενείς συνέπειες για τους φορολογούμενους [...]». Το 2003, η Ειρηνικός Σύνδεσμος Φορολογικών Διαχειριστών κυκλοφόρησε το «P.A.T.A. Πακέτο τεκμηρίωσης μεταφοράς τιμολογίου» (Heady, 2010).

Στόχος αυτού του πακέτου τεκμηρίωσης ήταν «να επιτρέψει στους φορολογούμενους στις χώρες μέλη της ΡΑΤΑ (...) να δημιουργήσουν ένα σύνολο τεκμηρίωσης για τις τιμές μεταβίβασης για μια πολυεθνική επιχείρηση που θα ικανοποιεί τις απαιτήσεις εγγράφων κάθε σχετικής δικαιοδοσίας, αποφεύγοντας έτσι την επιβολή κυρώσεων στην φορολογούμενος για ανεπαρκή τεκμηρίωση σχετικά με το Transfer Price». Η χρήση αυτού του πακέτου από έναν φορολογούμενο είναι εθελοντική και είναι συμβατή με τις βασικές ιδέες που καθορίζονται από τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για το Transfer Price. Εδώ λειτουργούσαν τρεις

αρχές (Alfons, 2009): 1) «Οι ΠΕΕ πρέπει να καταβάλλουν εύλογες προσπάθειες, όπως καθορίζεται από κάθε φορολογική διοίκηση της ΡΑΤΑ, για να καθορίσουν τις τιμές μεταφοράς σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού». 2) «Τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν συγχρόνως τεκμηρίωση των προσπαθειών τους να συμμορφωθούν με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.» και 3) «Οι ΠΕΕ πρέπει να προσκομίσουν εγκαίρως τα έγγραφα που θα τους ζητηθούν από έναν διαχειριστή φόρων μελών της ΡΑΤΑ». Το Ρ.Α.Τ.Α. το πακέτο τεκμηρίωσης προβλέπει έναν εξαντλητικό κατάλογο εγγράφων, που διοργανώνεται σε δέκα κατηγορίες και καλύπτει σαράντα οκτώ συγκεκριμένους τομείς εγγράφων. Επίσης, το 2003, το Διεθνές Εμπορικό Επιμελητήριο παρουσίασε την «Τεκμηρίωση για τις τιμές μεταβίβασης: περίπτωση διεθνούς συνεργασίας». «Πρέπει να αναπτυχθεί ένα παγκόσμιο σύνολο κανόνων που θα επιτρέπουν στις πολυεθνικές εταιρείες να προετοιμάσουν ένα ενιαίο σύνολο τεκμηρίων που θεωρούνται εύλογες από όλες τις εμπλεκόμενες φορολογικές αρχές» ήταν ο στόχος αυτής της δήλωσης πολιτικής (Παπαθεοδώρου, 2011).

Τον Φεβρουάριο του 2013, ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε μια έκθεση στην οποία ανέφερε ότι «για να αντιμετωπιστεί η διάβρωση της βάσης και η μετατόπιση του κέρδους, η οποία βασικά οφείλεται σε μεγάλο αριθμό αλληλεπιδρώντων παραγόντων, πρέπει να αναπτυχθεί σύντομα συνολική δράση» σχετικά με την τεκμηρίωση τιμολόγησης μεταφοράς. Παρά ταύτα, τα προαναφερθέντα προβλήματα ήταν γνωστά και η Διεθνής Φορολογική Αναθεώρηση κατέληξε στο συμπέρασμα ότι υπήρχε περιθώριο τεκμηρίωσης για την τιμολόγηση των μεταφορών – «Μία σελίδα: ένα υπολογιστικό φύλλο που διαιρεί μια ΠΕΕ στις λειτουργίες παγκόσμιας αξίας, προσδιορίζοντας τις εταιρείες, τους υπαλλήλους τους, σύμφωνα με το Σχέδιο Δράσης για τη Διάβρωση Βάσης και την Μετατροπή Κέρδους, που δημοσιεύθηκε από τον ΟΟΣΑ, γνωρίζοντας ότι αντιμετωπίσαμε αυτά τα προβλήματα, τον Ιούλιο του 2013, ο ΟΟΣΑ θα αναπτύξει κανόνες σχετικά με την τεκμηρίωση του Transfer Price να ενισχυθεί η διαφάνεια της φορολογικής διοίκησης, λαμβάνοντας υπόψη το κόστος συμμόρφωσης για τις επιχειρήσεις (...)» και «(...) οι κανόνες που θα αναπτυχθούν θα περιλαμβάνουν την απαίτηση να παρέχουν όλες οι κυβερνήσεις τις απαραίτητες πληροφορίες για την παγκόσμια κατανομή του εισοδήματος, και οι φόροι που καταβάλλονται μεταξύ των χωρών σύμφωνα με ένα κοινό πρότυπο» (Heady, 2010).

Επίσης, τον Ιούλιο του 2013, δημοσιεύθηκε η Λευκή Βίβλος για την τεκμηρίωση της του Transfer Price, η οποία κάλεσε δημόσια σχόλια «προκειμένου να ξεκινήσει μια παγκόσμια συζήτηση σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο οι κανόνες τεκμηρίωσης του Transfer Price μπορούν να βελτιωθούν, να τυποποιηθούν και να απλοποιηθούν» (Pellefigure, 2015).

2.3. Μέθοδοι Τεκμηρίωσης

2.3.1. Παραδοσιακές Μέθοδοι

Στα πλαίσια της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης, ουσιαστικά αναφέρεται στην πραγματοποίηση μιας σύγκρισης μεταξύ κερδοφορίας των μελών με τις συγκρίσιμες επιχειρήσεις. Ως επί το πλείστον, για να μπορέσει να πραγματοποιηθεί, είναι αναγκαίο να γίνουν ευδιάκριτες οι δοσοληψίες και οι διαφόρων τύπων συναλλαγές που έλαβαν τόπο ανάμεσα στις συγγενικές εταιρείες. Οι οικονομικές σχέσεις και οι σχετικές συναλλαγές ανάμεσα σε επιχειρήσεις πρέπει να μπορούν να συγκριθούν και να συσχετιστούν με αυτές ανάμεσα στις συνδεδεμένες εταιρείες.

Όμως, η συγκεκριμένη μέθοδος δεν θα πρέπει να έχει σαν βάση μόνο την αποσαφήνιση των προαναφερθέντων συναλλαγών και των τιμών καθώς τα παραπάνω δεν ορίζονται ως επαρκή σε άλλες τις περιπτώσεις. Σε μία παραδοσιακή μέθοδο, είναι αναγκαίο να εφαρμοστούν οι απαραίτητες ρυθμίσεις ώστε να διορθωθούν πιθανές διαφορές λόγω διαφορετικών όρων συναλλαγών. Αν παρά τις παραπάνω προσεγγίσεις, δεν είναι ικανοποιητικό το αποτέλεσμα μεταξύ των συγκρίσιμων συναλλαγών ή αν οι διαφορές μεταξύ των συναλλαγών που εξετάζονται δεν είναι δυνατών να πλαισιοθούν με τα απαραίτητα δικαιολογητικά, οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι καλό να αντικατασταθούν με άλλες που έχουν σαν βάση συσχέτισης και εξέτασης την κερδοφορία των εταιρειών.

Παρακάτω, παρουσιάζονται οι παραδοσιακές μέθοδοι που επιτρέπουν να αποσαφηνιστούν οι οικονομικές δοσοληψίες και οι οικονομικές σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών (Pellefigure, 2015).

Συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη τιμή

Οι συγκρίσιμες πωλήσεις και οι σχετικές μπορούν να είναι μεταξύ δύο τρίτων μερών ή μεταξύ ενός από τα αντισυμβαλλόμενα μέρη και ενός τρίτου. Η μέθοδος CUP είναι η πιο αξιόπιστη μέθοδος για την εξέταση της εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων, από την στιγμή που οι συναλλαγές είναι όμοιες ή εάν υφίστανται μόνο δευτερεύουσες προσδιορίσιμες διαφορές. Στη μέθοδο CUP έχουμε έναν υψηλό βαθμό συγκρισιμότητας των προϊόντων και των λειτουργιών. Ο τρόπος επίτευξης της συγκρισιμότητας μπορεί να επιτευχθεί έπειτα από έναν λογικό αριθμό παραδοχών, οι οποίες δεν έχουν πραγματικές επιπτώσεις στη συγκρίσιμη τιμή (Heady, 2010).

Τιμή μεταπώλησης

Τα προϊόντα που μεταπωλούνται χωρίς να τα μετασηματίσουν ή να πραγματοποιήσουν κάποια προσθήκη στην ουσιαστική αξία αυτών βασίζονται στη συγκεκριμένη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης μείον που χρησιμοποιείται συχνά από τους διανομείς. Αυτή η μέθοδος βασίζεται σε λεπτομερή σύγκριση των λειτουργιών που γίνονται, των κινδύνων που αναλαμβάνονται, των συμβατικών όρων των ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών. Ως αποτέλεσμα, ένας υψηλότερος βαθμός συγκρισιμότητας είναι πιθανότερο να υφίσταται μεταξύ των ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων μεταπωλήσεων αγαθών από τον ίδιο μεταπωλητή, μια σωστή σύγκριση μπορεί να προέλθει από τις συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές άλλων μεταπωλητών (δηλ. μέθοδος της εξωτερική τιμής μεταπώλησης) (Pellefigue, 2015).

Κόστος συν κέρδος

Στα πλαίσια της προσέγγισης και μεθόδου 'κόστος συν κέρδος', λαμβάνεται υπόψιν μια μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης που βασίζεται στο άθροισμα του κόστους που πραγματοποιείται από τον προμηθευτή των προϊόντων ή υπηρεσιών στο πλαίσιο μιας ελεγχόμενης συναλλαγής. Μία κατάλληλη προσαύξηση εφαρμόζεται στις δαπάνες που έγιναν ώστε να υπάρχει ένα επίπεδο κέρδους σύμφωνα με τις διεξαχθείσες λειτουργίες, τα δεσμευμένα στοιχεία ενεργητικού, το επίπεδο του αναλαμβανόμενου κινδύνου και τις συνθήκες της αγοράς. Το αποτέλεσμα, μετά από την εφαρμογή της προσαύξησης στα προαναφερθέντα κόστη, μπορεί να προσδιοριστεί ως αξία των ίσων αποστάσεων της ελεγχόμενης συναλλαγής. Η

συγκεκριμένη μέθοδος απαιτεί αναλυτική σύγκριση των παραγόμενων προϊόντων, των λειτουργιών που διενεργούνται, των κινδύνων που αναλαμβάνονται, την πολυπλοκότητα της κατασκευής, τις δομές δαπανών και τα χρησιμοποιούμενα άυλα αγαθά μεταξύ των ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών (Heady, 2010).

Η εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων είναι προτιμότερη σε σχέση με άλλες μεθόδους. Όμως υπάρχουν περιπτώσεις που οι παραδοσιακές μέθοδοι δεν είναι αρκετά αξιόπιστες κατά την εφαρμογή τους ή η εφαρμογή τους είναι αδύνατη. Σε αυτές τις περιπτώσεις είναι αναγκαίο, για να ισχύει η αρχή των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές να εφαρμοσθεί μία άλλη μέθοδος: μέθοδος συναλλαγών βασιζόμενη στα κέρδη. Σε αυτήν την ενότητα αναλύονται οι διαθέσιμες μέθοδοι που βασίζονται στο κέρδος. Εν αντίθεση από τις παραδοσιακές μεθόδους που εστιάζουν σε συγκεκριμένες συναλλαγές, οι μέθοδοι που εξαρτώνται στα κέρδη λαμβάνουν υπόψη το ολικό κέρδος που πραγματοποιήθηκε από συγκεκριμένες συναλλαγές μεταξύ των συγγενών συμβαλλόμενων μερών. Αληθεύει ότι το κέρδος που επιτεύχθηκε σε μια συναλλαγή μεταξύ των συγγενών συμβαλλόμενων μερών δίνει την δυνατότητα να δούμε εάν η μέθοδος που βασίζεται στο κέρδος επιτρέπει να καθοριστεί εάν η συναλλαγή έχει επηρεαστεί από τους όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν υπάρξει μεταξύ μη συγγενών επιχειρήσεων σε παρόμοιες περιστάσεις (Παπαθεοδώρου, 2011).

2.3.2. Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση στην Ελλάδα

Η Ελλάδα ενέκρινε πρόσφατα τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ και η νέα επιτροπή πληροφόρησης αναφέρεται ρητά στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ όσον αφορά την ερμηνεία και την εφαρμογή των διατάξεων της σχετικά με τις διεπιχειρησιακές συναλλαγές. Επιπλέον, οι συναλλαγές εντός ομίλου θα πρέπει να ακολουθούν την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού όταν διεξάγονται διασυνοριακά ή εγχώρια, υπό διαφορετικές οικονομικές ή εμπορικές συνθήκες από εκείνες που θα ισχύουν μεταξύ μη συνδεδεμένων τρίτων. Όλα τα κέρδη που θα προέκυπταν από μια εγχώρια οντότητα αλλά δεν προέκυψαν λόγω της εφαρμογής αυτών των «διαφορετικών οικονομικών ή εμπορικών όρων» θα συμπεριληφθούν στο

φορολογητέο εισόδημα της τοπικής εταιρείας μόνο στο βαθμό που τα έσοδα αυτά δεν μειώνει το ποσό του καταβληθέντος φόρου (Παπαθεοδώρου, 2011).

Οι εγχώριες νομικές οντότητες (συνδεδεμένες) και οι μόνιμες αλλοδαπές επιχειρήσεις στην Ελλάδα υποχρεούνται να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης των τιμών μεταβίβασης για συναλλαγές εντός του ομίλου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Πρέπει να καταρτίζεται φάκελος τεκμηρίωσης για τις τιμές μεταβίβασης και ένα συνοπτικό δελτίο πληροφοριών πρέπει να υποβληθεί ηλεκτρονικά στις ελληνικές φορολογικές αρχές. Οι δύο υποχρεώσεις ισχύουν για όλες τις διεπιχειρησιακές συναλλαγές τόσο για ελληνικές οντότητες όσο και για μόνιμες εγκαταστάσεις, υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών στην Ελλάδα, εκτός αν η αξία όλων των συναλλαγών δεν υπερβαίνει συνολικά τα 100.000 ευρώ ή το συνολικό ποσό των 200.000 ευρώ, τα ακαθάριστα έσοδα του αντίστοιχου οικονομικού έτους της ελληνικής οντότητας υπερβαίνουν το ανώτατο όριο των 5.000.000 €. Σε περίπτωση υπέρβασης αυτών των ορίων, πρέπει να τεκμηριώνονται όλες οι διεταιρικές συναλλαγές για κάθε συνδεδεμένη οντότητα (Περάκης, 2012).

Ο ελληνικός φάκελος καθορίζει τις λειτουργίες και τους κινδύνους που αναλαμβάνει η εν λόγω εταιρεία τόσο εντός του ομίλου όσο και την ανάπτυξη των δραστηριοτήτων του εκτός του ομίλου. Πιο συγκεκριμένα, η απαραίτητη τεκμηρίωση είναι (Αθανασάκη, 2015):

Λεπτομερής περιγραφή της υπεύθυνης οντότητας και της στρατηγικής της, συμπεριλαμβανομένων όλων των αλλαγών που σημειώθηκαν σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος (Pellefigue, 2015).

Λεπτομερής περιγραφή των συναλλαγών που πρέπει να τεκμηριώνονται, συμπεριλαμβανομένων:

α) της φύσης των συναλλαγών (πώληση αγαθών, υπηρεσιών, χρηματοοικονομικών συναλλαγών, ασώματων ακινητοποιήσεων κ.λπ.),

β) ροής τιμολογίων,

γ) περιγραφή των έκτακτων επιβαρύνσεων ή περιστατικών, περιλαμβανομένων εκείνων που προκύπτουν από τη μεταβίβαση καθυκόντων όπως περιγράφεται στο άρθρο 51 του Ν. 4172/2013,

ε) Σε περίπτωση πώλησης / αγοράς ή μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων προς ή από θυγατρική, πρόσθετες πληροφορίες (σε σχέση με αυτές τις συναλλαγές) για την τήρηση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, δηλαδή, η τιμή 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 (Περάκης, 2012).

Συγκριτική ανάλυση, συγκεκριμένα:

α) Χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων και λειτουργιών και πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά ή / και εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον υπάρχουν. Θα πρέπει να ληφθούν υπόψη συγκεκριμένοι παράγοντες για να δικαιολογηθεί η συγκρισιμότητα των άυλων περιουσιακών στοιχείων και της τιμής σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, όπως: τα αναμενόμενα οφέλη, οι γεωγραφικοί περιορισμοί, η μεταβίβαση δικαιωμάτων αποκλειστικότητας ή όχι, η συμμετοχή του αγοραστή στο μέλλον

β) επιχειρησιακή ανάλυση (συνεχιζόμενες λειτουργίες, χρησιμοποιηθέντα περιουσιακά στοιχεία, επιχειρηματικοί κίνδυνοι),

γ) συμβατικοί όροι,

δ) οικονομικοί όροι,

ε) ειδικές στρατηγικές της επιχείρησης (Παπαθεοδώρου, 2011).

Επεξήγηση της επιλογής και των μεθόδων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών των συναλλαγών εντός του ομίλου.

Περιγραφή της εφαρμογής πολιτικής του υπόχρεου σε σχέση με τις τιμές μεταφοράς εντός του ομίλου.

Δέσμευση του υπόχρεου να παράσχει οποιεσδήποτε συμπληρωματικές πληροφορίες σχετικά με τις συναλλαγές εντός του ομίλου, κατόπιν αιτήματος της Φορολογικής Υπηρεσίας και μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα, ιδίως στο βάζο ενός φορολογικού ελέγχου.

Αιτιολογία της μεθόδου υπολογισμού της προσαρμογής, όταν ο υπόχρεος αναπροσαρμόζει τα φορολογητέα κέρδη του προκειμένου να συμμορφωθεί με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

Περιγραφή και λεπτομερής αιτιολογία των τυχόν προσαρμογών που έγιναν για να επιτευχθεί συγκρισιμότητα.

Συμπληρωματικές πληροφορίες για συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα ή με φορολογική τους κατοικία σε χώρες που δεν συνεργάζονται σε φορολογικά θέματα, η οποία στην περίπτωση του ομίλου θα περιλαμβάνει τυχόν πληροφορίες ισολογισμού και τις καταστάσεις αποτελεσμάτων των θυγατρικών εταιρειών. Διάγραμμα ροής των συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων των έκτακτων. Αντίγραφα των συμβάσεων που διέπουν τις εν λόγω συναλλαγές (Αθανασάκη, 2015).

Σε ότι αφορά, τέλος, το ελληνικό θεσμικό πλαίσιο περί ενδοομιλικής τιμολόγησης, πρέπει να αναφερθεί ότι η παρατεταμένη περίοδος οικονομικής κρίσης έχει καταστήσει την ελληνική επιχειρηματικότητα επισφαλή επενδυτικά και φορολογικά. Αποτέλεσμα αυτού υπήρξε η ανάγκη των ελληνικών και πολυεθνικών επιχειρήσεων με έδρα την Ελλάδα, να περιορίσουν τον ελληνικό κίνδυνο μέσα από τη δραστηριοποίηση τους σε ξένες αγορές ιδρύοντας συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι ο φάκελος τεκμηρίωσης πρέπει να καταρτίζεται από τη διεύθυνση της επιχείρησης, ενώ σε περίπτωση συμμόρφωσης με ανακριβή ή ελλιπή τεκμηρίωση επιβάλλονται πρόστιμα. Το φάκελο τεκμηρίωσης (που αποτελείται από το αρχείο αλληλογραφίας και το ελληνικό αρχείο) καταρτίζεται εντός 4 μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους και υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη φορολογική αρχή εντός του ίδιου όρου (Αθανασάκη, 2015). Ο φάκελος τεκμηρίωσης φυλάσσεται στις εγκαταστάσεις του υπόχρεου κατά τη διάρκεια ολόκληρης της περιόδου για την οποία υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων και αρχείων για το σχετικό φορολογικό έτος. Ο υποκείμενος στον φόρο ενημερώνει τον φάκελο μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους κατά το οποίο πραγματοποιείται η προαναφερόμενη αλλαγή. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, το αρχείο τεκμηρίωσης μπορεί να χρησιμοποιηθεί για το επόμενο φορολογικό έτος, εάν ενημερωθεί, ενσωματώνοντας όλες τις απαραίτητες αλλαγές (Περάκης, 2012).

2.4. Φορολογικές Αρχές και Λογιστικές Εταιρίες

2.4.1. Ορισμός

Η λογιστική έχει υποστεί σημαντικές αλλαγές στις μεταβατικές οικονομίες και έχει εξελιχθεί από τεχνικό θέμα σε επιστημονικό. Αλλά αργότερα με την ανάπτυξη πολύπλοκων εγχώριων και παγκόσμιων αγορών, η λογιστική έγινε μια κοινωνικά ενσωματωμένη πρακτική που επηρέασε ιδιαίτερα τη συσσώρευση πλούτου. Καθώς οι ευρέως γνωστές οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική κατάσταση της οικονομικής οντότητας, την οικονομική επίδοση και την ταμειακή ροή (Παπαθεοδώρου, 2011). Οι ενδιαφερόμενοι φορείς της οντότητας ενδιαφέρονται ιδιαίτερα για αυτού του είδους τις πληροφορίες. Ωστόσο, υπάρχουν διαφορετικές οικονομικές καταστάσεις στις διάφορες χώρες, καθώς οι Nobes και Parker (2008) ορίζουν αυτές ως λογιστικά συστήματα. Υποστηρίζουν ότι «αν ένας αριθμός λογιστών από διαφορετικές χώρες ή ακόμη και από μία χώρα δέχεται ένα σύνολο συναλλαγών από τις οποίες προετοιμάζει τις οικονομικές καταστάσεις, δεν θα παράγουν πανομοιότυπες δηλώσεις» αν και καταβάλλονται προσπάθειες για τη μείωση ιδίως από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) (Ρόκας, 2008).

Οι διεθνείς διαφορές στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση ενθάρρυναν τη διεθνή ταξινόμηση των λογιστικών συστημάτων προκειμένου να κατανοηθούν οι πολυπλοκότητες των λογιστικών πρακτικών σε διάφορα μέρη του κόσμου. Ο Nobes (1998) με απλοποιημένο τρόπο υποδεικνύει τη διαίρεση των χωρών σε δύο κύριες ομάδες. Παρόμοιες λογιστικές πρακτικές των οντοτήτων σε διαφορετικές χώρες ομαδοποιούνται σε μία ομάδα λογιστικών συστημάτων), στην πραγματικότητα ταξινομούνται ως (Nobes, 1998):

- ✓ Χώρες με σημαντικές αγορές μετοχών,
- ✓ Χώρες με πιστωτικό σύστημα χρηματοδότησης και σχετικά αδύναμες αγορές μετοχών.

Ο Nobes (1998) υποστηρίζει επίσης ότι η χρηματοοικονομική πληροφόρηση έχει διαφορετικούς στόχους σε αυτά τα λογιστικά συστήματα επιπλέον, μια χώρα θα

μπορούσε να έχει διάφορα συστήματα στη συνέχεια με βάση τη λογιστική εναρμόνιση, δηλαδή την εναρμόνιση στην ΕΕ, τη διεθνοποίηση της αγοράς μετοχών και τη συμμόρφωση με τα ΔΠΧΑ θα οδηγήσει τις χώρες να κινηθούν στο πρώτο λογιστικό μοντέλο. Έγινε εξέταση αυτών των αιτίων για διεθνείς διαφορές όπως: το νομικό σύστημα, οι χρηματοδότες, η φορολογία και το επάγγελμα. Με βάση αυτούς τους παράγοντες, καθορίστηκε αν οι χώρες που βρίσκονται σε μετάβαση ανήκουν στην πρώτη ή τη δεύτερη ομάδα χωρών. Επιπλέον, οι Soderstrom και Sun (2007) αναφέρουν αυτές τις ομαδοποιήσεις ως "λογιστικές ιδιότητες", δηλαδή πώς γίνεται αντιληπτή η λογιστική ποιότητα σε κάθε ομάδα (Alfons, 2009).

Το πρώτο μοντέλο χωρών Nobes με σημαντικές αγορές μετοχών αναφέρεται επίσης ως αγγλοσαξονικό μοντέλο. Η βιομηχανική επανάσταση και η οικονομική ανάπτυξη του 19ου αιώνα προώθησαν τη δημιουργία κεφαλαιαγορών όπου ο κίνδυνος διανεμήθηκε σε ποικίλους πιστωτές και επενδυτές. Ως εκ τούτου, η απαίτηση ενημέρωσης των επενδυτών σχετικά με τις δραστηριότητες της οντότητας προέκυψε ως προτεραιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η οποία είναι προσανατολισμός των μετόχων. Πρώτα απ' όλα, αυτή η εξέλιξη θα μπορούσε να διεκδικηθεί για το βρετανικό λογιστικό σύστημα ως μια βιομηχανική επανάσταση που κληρονόμησε από εκεί, αλλά και για το αμερικανικό λογιστικό σύστημα. Αυτές οι χώρες, συμπεριλαμβανομένης της Αυστραλίας, του Καναδά και της Νέας Ζηλανδίας, βασίζονται σε ένα νομικό σύστημα κοινού δικαίου που επηρεάζει το εμπορικό δίκαιο, με άλλα λόγια, το περιβάλλον (Μουστακής, 2009). Οι χώρες του κοινού δικαίου είναι πιο πιθανό να χρησιμοποιούν λιγότερο συντηρητικά και λιγότερο μυστικοπαθή λογιστικά πρότυπα όσον αφορά την πολιτισμική πτυχή. Με βάση τα ανωτέρω επιχειρήματα, οι κυριότεροι φορείς χρηματοδότησης για τις περισσότερες οντότητες είναι μεμονωμένοι μέτοχοι. Αυτό δείχνει επίσης ότι αυτές οι χώρες χαρακτηρίζονται από περισσότερες εισηγμένες οντότητες από άλλες χώρες, όπως αυτές του δεύτερου μοντέλου. Ο Nobes (1998) υποστηρίζει ότι η λογιστική πρακτική μιας οικονομικής οντότητας θα καθορίζεται κυρίως από τις πηγές χρηματοδότησης.

Η φορολογία είναι ένας άλλος λόγος που προκαλεί διαφορές στο λογιστικό σύστημα. Όπως ισχυρίστηκε η προηγούμενη οικονομική πληροφόρηση για τις χώρες αυτές έχει ως στόχο την ενημέρωση των μετόχων και όχι την ισχυρή σχέση μεταξύ χρηματοοικονομικής αναφοράς και φόρου. Κατά συνέπεια, το λογιστικό επάγγελμα

μπορεί να θεωρηθεί ως αιτία για διεθνείς διαφορές που είναι η ικανότητα, η ισχύς και το μέγεθος του επαγγέλματος και είναι σε κάποιο βαθμό υψηλότερο στις αγγλοσαξονικές χώρες, καθώς οι μεγαλύτερες κεφαλαιαγορές απαιτούν ανάγκη για λογιστές και ελεγκτές αντί για φορολογικούς εμπειρογνώμονες (Bakker & Levey, 2012).

Η δεύτερη επικρατούσα ταξινόμηση από τον Nobes είναι αυτή των χωρών με αδύναμες αγορές μετοχών γνωστές ως ηπειρωτικό μοντέλο. Η κύρια έννοια της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης υπακούει στους κανόνες προκειμένου να ασφαλιστούν οι πιστωτές και να ικανοποιηθεί το κράτος. Ο αντίκτυπος του ναπολεονικού εμπορικού κώδικα που εκδόθηκε στη Γαλλία τον δέκατο έβδομο αιώνα θεωρείται ως επιρροή στο ηπειρωτικό μοντέλο, δηλαδή στην επιρροή του κράτους. Σε αντίθεση με το πρώτο μοντέλο, το νομικό σύστημα στις χώρες αυτές, όπως στη Γερμανία, την Ιταλία, τη Γαλλία, τις Κάτω Χώρες, την Ισπανία κλπ., βασίζεται στον κώδικα δικαίου, παρόλο που οι Κάτω Χώρες αποτελούν εξαίρεση λόγω της σημασίας της κεφαλαιαγοράς τους. Εδώ η ιδέα βασίζεται στους κανόνες που διέπουν τη λογιστική πρακτική και προστατεύει τον πιστωτή. Ένα πολιτιστικό παράδειγμα αυτού του ομίλου είναι ότι οι χώρες του κώδικα δικαίου έχουν περισσότερες πιθανότητες να χρησιμοποιούν πιο συντηρητικά και συνετά λογιστικά πρότυπα (Ρόκας, 2008).

Οι μεγαλύτεροι προμηθευτές κεφαλαίων για τις χώρες αυτές είναι οι τράπεζες, αντί να βασίζονται σε μετόχους. Δεν είναι ότι αυτές οι χώρες δεν έχουν καθόλου αγορές μετοχών, καθώς αυτά τα επιχειρήματα είναι σε σχετικούς όρους. Ως εκ τούτου, αντίθετα, αυτές οι χώρες έχουν λιγότερες εισηγμένες οντότητες από την προηγούμενη ομάδα των χωρών με σημαντικές αγορές μετοχών. Το φορολογικό σύστημα επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό την οικονομική πληροφόρηση στο ηπειρωτικό μοντέλο. Είναι σημαντικό να υπογραμμιστεί ότι για αυτές τις χώρες είναι σε μεγάλο βαθμό η περίπτωση ότι οι φορολογικοί κανόνες είναι οι λογιστικοί κανόνες πράγμα που σημαίνει ότι η χρηματοοικονομική πληροφόρηση συνδέεται στενά με τη φορολογία. Όπως αναφέρθηκε στο προηγούμενο τμήμα, αντίθετα, η δύναμη, η ικανότητα και το μέγεθος των επαγγελματιών θεωρείται χαμηλότερη στο ηπειρωτικό μοντέλο, από την άλλη πλευρά μπορεί να προκύψει η ανάγκη για φοροτεχνικούς εμπειρογνώμονες, λόγω του ότι η λογιστική σχετίζεται στενά με τη φορολογία.

Όπως προκύπτει από την παραπάνω ενότητα, υπάρχουν ενδείξεις ότι υπάρχουν λογιστικές διαφορές λαμβάνοντας υπόψη τα λογιστικά συστήματα που εγκαθίστανται από διαφορετικές χώρες σε διάφορα μέρη του κόσμου. Ωστόσο, οι προσπάθειες εναρμόνισης συνέβαλαν σε μεγάλο βαθμό τις λογιστικές διαφορές, λαμβάνοντας υπόψη την ανάγκη συγκρίσιμων λογιστικών πληροφοριών από τους μετόχους και άλλους σημαντικούς φορείς. Ο Ding (2005) υποστηρίζει ότι υπάρχουν διάφοροι λόγοι για τη διεθνή λογιστική εναρμόνιση, αλλά οι σημαντικότεροι είναι η αύξηση της σπουδαιότητας των διεθνών κεφαλαιαγορών στην κατανομή των οικονομικών πόρων, η εξάπλωση των πολυλειτουργικών οντοτήτων ως ένα μοναδικό σύνολο λογιστικών προτύπων και οι διεθνείς θεσμικοί επενδυτές. Ο Haller (2002) υποστηρίζει ότι η λογιστική εναρμόνιση μεταξύ της ΕΕ αντιπροσωπεύει ένα πολιτικό καθήκον στη διαδικασία επίτευξης μιας ενοποιημένης ευρωπαϊκής οικονομικής αγοράς. Από την άλλη, οι Sellhorn και Tomaszewski (2006) υποστηρίζουν ότι οι πολιτικές και οικονομικές δυνάμεις θα διαμορφώνουν πάντα τις λογιστικές πρακτικές με στόχο τη βελτίωση της εσωτερικής και εξωτερικής διαδικασίας λήψης αποφάσεων, αντίστοιχα, της διοίκησης και των ενδιαφερόμενων μερών. Δηλαδή, οι οντότητες θα χρησιμοποιούν διαφορετικές λογιστικές πρακτικές ανάλογα με τις πολιτικές και οικονομικές συνθήκες που θα μπορούσαν να προκαλέσουν περαιτέρω συνέπειες στις διαφορές στα λογιστικά συστήματα (Ρόκας, 2008).

2.4.2. Νομικό Πλαίσιο

Τα κύρια μέσα για την επίτευξη της εναρμόνισης της λογιστικής στην ΕΕ ήταν η τέταρτη και η έβδομη οδηγία. Τα κράτη μέλη της ΕΕ είναι ικανοποιημένα με το να εφαρμόσουν αυτές τις οδηγίες στην εθνική τους νομοθεσία. Η τέταρτη οδηγία περιλαμβάνει την προετοιμασία των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και τις απαιτήσεις αποτίμησης για ιδιωτικές και δημόσιες οντότητες, όπου η έννοια της αληθινής και αληθούς θεώρησης πρωτοστάτησε και επηρεάστηκε από το Ηνωμένο Βασίλειο. Με άλλες εκδοθείσες καλύφθηκαν οι απαιτήσεις δημοσιότητας που πρέπει να αυξηθούν. Η έβδομη οδηγία κάλυψε την ενοποίηση όπου εντοπίστηκε η έννοια της ομάδας, δηλαδή η προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων και των μεθόδων

ενοποίησης, προκειμένου να βελτιωθεί η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, ιδίως για τις πολυεθνικές οντότητες.

Όπως αναφέρεται στο μοντέλο Nobes, οι περισσότερες ευρωπαϊκές χώρες, εκτός από τις Κάτω Χώρες, ανήκουν στο ηπειρωτικό μοντέλο λογιστικού συστήματος. Η κύρια έννοια αυτού του μοντέλου είναι η σημαντική σχέση μεταξύ λογιστικής και φορολογίας. Οι πάροχοι χρηματοδότησης είναι κυρίως τράπεζες. Άρα το λογιστικό σύστημα είναι προσανατολισμένο προς την προστασία των πιστωτών. Συνεπώς, οι υποστηρίζεται ότι η απουσία της προσέγγισης ΔΠΧΠ / ΔΛΠ καθορίζει την αδυναμία των αγορών μετοχών, ιδίως στις αναδυόμενες και μεταβατικές οικονομίες. Από την άλλη πλευρά, η διαδικασία εναρμόνισης επηρέασε τη λογιστική πρακτική της χώρας, καθιερώνοντας τη «δυναμικότητα» στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση, η οποία είναι η πληροφόρηση και η άλλη για φορολογικούς σκοπούς. Αυτό δείχνει ότι οι αλλαγές στις λογιστικές πρακτικές για την παροχή χρήσιμων πληροφοριών στο κοινό συνάδουν με το επιχείρημα Nobes για λογιστική εναρμόνιση, δεδομένου ότι οι χώρες θα κινηθούν προς το αγγλοσαξονικό μοντέλο. Αυτό φαίνεται πολύ λογικό και εύκολο να υποστηριχθεί, αν και οι λογιστικές διαφορές δεν συρρικνώνονται καθόλου, εξακολουθούν να υπάρχουν διαφορές (Ρόκας, 2008).

Ο Haller (2002) υποστηρίζει ότι παρόλο που η διαδικασία εναρμόνισης αποτελούσε αποτελεσματικό εργαλείο εναρμόνισης, «όλα αυτά δεν μπορούν να κρύψουν το γεγονός ότι η εναρμόνιση μέσω των οδηγιών δεν παρείχε ικανοποιητικό επίπεδο συγκρισιμότητας και ισοδυναμίας μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων εντός της Ευρώπης, το περιεχόμενο των λογαριασμών και τα οικονομικά μεγέθη είναι συχνά τόσο διαφορετικά ώστε να μην μπορούν να συγκριθούν και να αναλυθούν αξιοπρεπώς» (σελ.159) και να μην εφαρμοστούν τα ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ (Heady, 2010). Το γεγονός αυτό φαίνεται να παραπέμπει σε χώρες που διατηρούν το συνηθισμένο λογιστικό τους σύστημα. Συνεπώς, είναι χρήσιμη η διάκριση μεταξύ δημόσιων και ιδιωτικών φορέων, ενοποιημένων και ατομικών οικονομικών καταστάσεων. Η Γαλλία, για παράδειγμα, εφαρμόζει τα πρότυπα IFRS για τις εισηγμένες οντότητες, αλλά από την άλλη υπάρχει μια επιλογή χρήσης για τις μη εισηγμένες οντότητες, δηλαδή δεν απαιτούνται τα ΔΠΧΑ, είναι ακόμα προαιρετικό. Οι γερμανοί μεμονωμένοι φορείς επιτρέπεται να καταρτίζουν τα ΔΠΧΑ είτε οικονομικές καταστάσεις των ΗΠΑ, αλλά ταυτόχρονα πρέπει να προετοιμάζονται βάσει των εθνικών γερμανικών GAAP. Από την άλλη πλευρά, γίνεται διάκριση

μεταξύ υποχρεωτικών και εθελοντών υιοθετών των ΔΠΧΠ / ΔΛΠ. Υποστηρίζεται ότι οι οντότητες που είναι εθελοντές υιοθετούν πράγματι "σοβαρές" υιοθεσίες, πράγμα που σημαίνει ότι είναι προς το συμφέρον τους να συμμορφωθούν με τα διεθνή πρότυπα και επηρεάζονται σημαντικά από την αγορά μετοχών. Από την άλλη πλευρά, η υποχρεωτική συμμόρφωση με τα ΔΠΧΑ / ΔΛΠ, ειδικά μετά το 2005, έχει δείξει ότι αυτοί οι υιοθετές εκμεταλλεύονται το άνοιγμα και την ευελιξία των προτύπων IFRS / IAS για να διατηρήσουν τις παραδοσιακές λογιστικές πρακτικές τους (Carmona και Trombetta, 2008) υιοθετώντας οι οποίοι αμφισβητούν εκ νέου τη λογιστική εναρμόνιση και βελτίωση. Υποστηρίζουν ότι η υποχρεωτική υιοθεσία δεν είχε αποτελέσματα επιρροής, ιδιαίτερα σε χώρες όπου οι εθνικές GAAP διαφέρουν προφανώς από τα πρότυπα των ΔΠΧΠ / ΔΛΠ. Επομένως, η λογιστική εναρμόνιση και η εφαρμογή των διεθνών προτύπων αποτελεί πραγματική πρόκληση.

2.4.3. Προοπτικές

Κατά τη διάρκεια της περιόδου ελέγχου, οι φορολογικές αρχές αναλύουν την τεκμηρίωση των τιμολογίων μεταφοράς, τις οικονομικές αποδόσεις και άλλα έγγραφα που υποβάλλονται από τις επιχειρήσεις και μπορούν να αμφισβητήσουν την τιμή αναφοράς βάσει της φερόμενης ως ανεπαρκώς εφαρμοζόμενης μεθοδολογίας και ερμηνείας των γεγονότων. Το πρόβλημα είναι ότι οι λειτουργικές και συγκριτικές μέθοδοι που εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις στην τεκμηρίωση των τιμών μεταβίβασης δεν είναι η ακριβής επιστήμη, αλλά εξαρτώνται από τα γεγονότα κάθε συγκεκριμένης περίπτωσης και την υποκειμενική τους ερμηνεία από τις επιχειρήσεις. Ως αποτέλεσμα, η λειτουργική ανάλυση τοποθετεί μια εσωτερική συναλλαγή σε ένα ευρύτερο πλαίσιο εμπορικών, λειτουργικών και οικονομικών ρυθμίσεων της ομάδας. Οι οικονομικές συνθήκες και περιστάσεις εξετάζονται επίσης μέσω της ανάλυσης της φύσης της συναλλαγής, των εμπορικών και οικονομικών κινδύνων, των επιχειρηματικών στρατηγικών του Ομίλου.

Τα ανωτέρω χαρακτηριστικά μπορούν να αξιολογηθούν με διαφορετικό τρόπο, ανάλογα με τις περιστάσεις και τη συγκριτική μέθοδο που εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις, η οποία προσθέτει επίσης διακριτική εξουσία στην ανάλυση. Κατά τον έλεγχο, οι φορολογικές αρχές αντιμετωπίζουν την ίδια αβεβαιότητα των γεγονότων και της ερμηνείας με πολυπλοκότητα πολλαπλασιασμένη με διοικητικούς περιορισμούς. Η έλλειψη εμπειρογνωμοσύνης στον συγκεκριμένο επιχειρηματικό τομέα, ο εκτεταμένος φόρτος εργασίας, η ασυμμετρία της πληροφόρησης, οι χρονικοί περιορισμοί και η αναποτελεσματικότητα της διαχείρισης οδηγούν σε λιγότερες προσαρμογές της τιμής μεταβίβασης και, ως εκ τούτου, ακόμη πιο δημιουργική εφαρμογή των λειτουργικών και συγκριτικών μεθόδων (Alfons, 2009).

Στην ενδοομιλική τιμολόγηση, μπορεί να υπάρχουν αρκετοί τρόποι επαναχρησιμοποίησης των προσδιορισμών του παρελθόντος φορολογικού ελέγχου: (1) επαναχρησιμοποίηση της λύσης του παρελθόντος περιστατικού (π.χ. ανακατανομή κερδών και ζημιών) και (2) επαναχρησιμοποίηση της προηγούμενης μεθόδου που δημιούργησε τη λύση (π.χ. τεχνητών διατάξεων). Οι περιπτώσεις μπορούν να διατηρηθούν ως συγκεκριμένες εμπειρίες (π.χ. μια προσαρμογή τιμής για τη στρατηγική της επιχείρησης) ή ένα σύνολο παρόμοιων περιπτώσεων μπορεί να αποτελέσει μια γενικευμένη περίπτωση (π.χ. με ακατάλληλες προσαρμογές) (Anthony & Govindarajan, 2010).

Η βάση και η κλίμακα για τη σημασιολογική ομοιότητα (για να απαντηθεί ο λόγος που ταιριάζουν τα περιστατικά) και η ιεραρχία των χαρακτηριστικών (για να απαντηθεί ο τρόπος με τον οποίο τα γεγονότα ταιριάζουν) θα αποτελούν μέρος της βασισμένης στο κανόνα γενικής γνώσης που προκύπτει από τις κατευθυντήριες γραμμές. Τέλος, οι μέθοδοι που βασίζονται σε συγκεκριμένες περιπτώσεις μπορεί να είναι καθαρά αυτοτελείς ή να αλληλεπιδρούν έντονα με τον χρήστη για υποστήριξη και καθοδήγηση των επιλογών τους (π.χ. διατύπωση ερωτηματολογίου για τον φορολογούμενο μετά από επεξεργασία των αναφερόμενων πληροφοριών). Μια προσέγγιση βασισμένη σε συγκεκριμένες περιπτώσεις είναι πολύ φιλόδοξη και δύσκολη, αλλά ενδέχεται να μην υπάρχει προοπτική όταν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη εξωτερικοί μη τομεακοί και μη ειδικοί παράγοντες (π.χ. στατιστικά στοιχεία και εμπειρικά στοιχεία για την επαλήθευση της αξιοπιστίας των δηλώσεων του φορολογούμενου στις παρούσες οικονομικές συνθήκες). Από αυτή την άποψη, τα

νευρωνικά δίκτυα αποτελούν μια ενδιαφέρουσα αλλά αμφιλεγόμενη λύση (Anthony & Govindarajan, 2010).

Η εφαρμογή των τεχνητών νευρωνικών δικτύων στη νομική αιτιολογία σχετίζεται κατ' αρχήν με την προσέγγιση που βασίζεται σε συγκεκριμένες περιπτώσεις. Η διαφορά είναι ότι οι περιπτώσεις δεν έχουν διαμορφωθεί απευθείας, αλλά ένας αλγόριθμος αυτοελέγχου είναι εκτεθειμένος σε δεδομένα από μεγάλο αριθμό προηγούμενων περιπτώσεων. Αυτή η μέθοδος, σαν μια προσέγγιση βασισμένη σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, αποσκοπεί στην πρόβλεψη των αποτελεσμάτων. Η μη δημοφιλότητα αυτής της μεθόδου στο πεδίο της νομικής ερμηνείας αιτιολογείται από τη δυσκολία να συγκεντρωθεί ένα σύνολο δεδομένων κατάρτισης επαρκούς μεγέθους και κάλυψης και προβλημάτων εξήγησης των συμπερασμάτων που επιτεύχθηκαν. Συνεπώς, μπορεί να χρησιμοποιηθεί η αποσύνθεση ενός μεγαλύτερου δικτύου σε μικρότερα διασυνδεδεμένα δίκτυα και μπορούν να δημιουργηθούν εξηγήσεις ανεξάρτητα από τη διαδικασία που χρησιμοποιήθηκε για να συναχθεί ένα συμπέρασμα. Έτσι, ένας εμπειρογνώμονας μπορεί πάντα να έχει πρόσβαση στα αποτελέσματα σε επίπεδο υπο-δικτύου και να επαληθεύει τα υποκείμενα δεδομένα (Bakker & Levey, 2012).

Οι κατευθυντήριες γραμμές για την ενδοομιλική τιμολόγηση περιλαμβάνουν γενικά ένα σύνολο δύο αλληλεξαρτώμενων παραγόντων τομέα: νομικό και οικονομικό. Κατ' αρχήν, οι κανόνες ενδοομιλικής τιμολόγησης αναγνωρίζουν μόνο έναν περιορισμένο αριθμό γενικά καθορισμένων τύπων (ομάδα, μέλος του ομίλου, ανεξάρτητη οντότητα), νομικά συναφείς λειτουργίες (δημιουργία αξίας, διαχείριση κινδύνων, αποδοτικότητα κόστους, εμπορική λογική κ.λπ.) (παραβίαση συναλλαγών, ανακατανομή του κινδύνου / κέρδους, επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου). Είναι λογικό να πιστεύεται ότι η γνώση σχετικά με τις σχετικές απαιτήσεις που σχετίζονται με τις επιχειρήσεις (π.χ. ευθυγράμμιση μεταξύ λειτουργιών, κινδύνων, περιουσιακών στοιχείων και κατανομής κερδών, συγκρίσιμα στοιχεία) θα μπορούσε να εκπροσωπείται σε μια μεγάλη συλλογή αλγορίθμων υπολογιστών μικρής κλίμακας που βασίζονται στις μεθόδους που περιγράφονται ανωτέρω. Για να λειτουργήσουν οι μέθοδοι αυτών των αλγορίθμων, τα δεδομένα εισόδου πρέπει να τυποποιηθούν. Οι πληροφορίες μπορούν να προέρχονται τόσο από εξωτερικές (βάσεις δεδομένων, ειδήσεις, διεθνείς οργανισμούς) όσο και από εσωτερικές (εκθέσεις ΠΕ, έγγραφα τεκμηρίωσης μεταφοράς, υλικά φορολογικού ελέγχου) τυποποιημένες πηγές ειδικού

και ποσοτικού χαρακτήρα. Ως αποτέλεσμα, οι αλγόριθμοι θα παρέχουν ένα ποσοστό απόδοσης - αξιοπιστίας για κάθε εκπροσώπηση, ερμηνεία και κρίση του εκάστοτε τομέα (Anthony & Govindarajan, 2010).

Ένα νευρωνικό σύστημα με μικρά διασυνδεδεμένα δίκτυα μπορεί να είναι ένα αποτελεσματικό μέσο για την εισαγωγή αυτοματοποιημένης συλλογιστικής σε διάφορες πτυχές της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Για παράδειγμα, η λειτουργική ανάλυση (κίνδυνοι, περιουσιακά στοιχεία και λειτουργίες) των μελών του ομίλου, όπως παρουσιάζονται με την τεκμηρίωση για τις τιμές μεταβίβασης (ξεχωριστό σύνολο δεδομένων). Ένας αρκετά μεγάλος αριθμός ξεχωριστών συνόλων δεδομένων μπορεί να επιτρέψει στον αλγόριθμο νευρωνικού δικτύου να μάθει να ζυγίζει την παρουσία των σχετικών παραγόντων σε μια νέα περίπτωση με τον ίδιο τρόπο που έχουν κάνει και οι κλασικές μέθοδοι σε προηγούμενες περιπτώσεις. Το έργο της πρόβλεψης του αποτελέσματος της κατανομής περιουσιακών στοιχείων, κινδύνων και λειτουργιών θα μπορούσε έτσι να αποσυντεθεί σε ένα σύνολο μικρότερων εργασιών: π.χ. το δίκτυο αναλαμβάνει τον κίνδυνο, ελέγχει τον κίνδυνο, εκτελεί τις λειτουργίες, συνεισφέρει, ελέγχει τα περιουσιακά στοιχεία. Καθένα από αυτά τα καθήκοντα θα μπορούσε να αναλυθεί περαιτέρω σε μικρότερες δευτερεύουσες εργασίες (παράγοντες) μέχρις ότου τα δεδομένα από το σύνολο δεδομένων σχηματίζουν την είσοδο για την πλησιέστερη υποδιαίρεση. Στα χαμηλότερα επίπεδα της ιεραρχίας όπου παρατηρείται ελάχιστη διακριτική ευχέρεια, θα εφαρμοστούν πρότυπα βασισμένα σε κανόνες. Όσο υψηλότερο είναι το επίπεδο διακριτικής ευχέρειας στα περαιτέρω καθήκοντα - τόσο υψηλότερο είναι το δυναμικό για εφαρμογή νευρωνικών δικτύων. Τέλος, η λειτουργική αποσύνθεση των αποτελεσμάτων που παράγονται από υπολογιστή θα εξασφάλιζε τον έλεγχο της αυτοματοποιημένης διαδικασίας και την κατανόηση του υποκείμενου συλλογισμού πίσω από το ποσοστό πιθανότητας. Ταυτόχρονα, η αλληλεξάρτηση μεταξύ μιας μεγάλης ομάδας αλγορίθμων μικρής κλίμακας και της δομικής ενσωμάτωσης των δεδομένων εξόδου θα μπορούσε να παράσχει περαιτέρω καθοδήγηση για καλύτερη αξιολόγηση και εφαρμογή από τη φορολογική διοίκηση (Bakker & Levey, 2012).

3. Συμπεράσματα

3.1 Ανάλυση κύριων αποτελεσμάτων βιβλιογραφικής επισκόπησης

Έν κατακλείδι η ενδοομιλική τιμολόγηση είναι ένα είδος φαινομένου στον κλάδο της φορολογίας που θεωρείται ως απειλή για τα φορολογικά έσοδα. Στην πραγματικότητα, οι εφαρμογές της ενδοομιλικής τιμολόγησης μπορούν να καθοριστούν σε δύο κατηγορίες. Πρώτον, είναι η μείωση της φορολογικής υποχρέωσης των εταιρειών από τέτοιου είδους "ρυθμίσεις" σε ένα εμπόριο και, δεύτερον, η ενδοομιλική τιμολόγηση είναι ένα είδος πλεονεκτήματος της εταιρείας, ειδικά για την τεράστια εταιρεία με πολλά δίκτυα σε όλο τον κόσμο. Το πρώτο είναι ένα αρνητικό στοιχείο, διότι ο στόχος είναι να έχουν οι επιχειρήσεις πλεονεκτήματα απέναντι στο φορολογικό καθεστώς μιας χώρας. Επιπλέον, η ενδοομιλική τιμολόγηση πραγματοποιείται από εταιρείες που έχουν πρόθεση να προβούν σε «νομικούς ελιγμούς» για να βελτιώσουν τα κέρδη τους με λιγότερους φόρους.

Μπορούμε να διαπιστώσουμε ότι οι «νομικοί ελιγμοί» πραγματοποιούνται με την κατασκευή τέτοιου διακανονισμού σε ένα εμπόριο που περιλαμβάνει δύο εμπορικές εταιρείες και μια εξωτερική εταιρεία. Ως επί το πλείστον, η έννοια της ενδοομιλικής τιμολόγησης εξηγείται ως ο έλεγχος ενός εμπορίου μεταξύ δύο εταιρειών (ο πωλητής και ο αγοραστής) από άλλο μέρος, όπου και ο πωλητής και ο αγοραστής ή και οι δύο ελέγχονται από το ίδιο 'πρόσωπο'. Διαφορετικά, στο πλαίσιο της φορολογίας, μπορεί να εξηγηθεί ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση μπορεί να οδηγήσει σε μεταφορά εισοδήματος ή φορολογικής βάσης ή / και κόστους ενός φορολογούμενου (εταιρείας) σε άλλον φορολογούμενο (εταιρεία), ο οποίος μπορεί να χειριστεί για να μειώσει το συνολικό ποσό του φόρου επί των φορολογουμένων που έχουν «ειδική σχέση». Ότι η εξωτερική εταιρεία που εμπλέκεται σε "ειδική σχέση" μπορεί να είναι η θυγατρική εταιρεία από την εταιρεία αγοραστή ή πωλητή εξαρτάται από την "εξουσία" της και είναι προφανώς η μεγαλύτερη εταιρεία αυτή που έχει τον έλεγχο σε αυτό το πλαίσιο.

3.2 Σημαντικότητα έρευνας

Η παρούσα βιβλιογραφική έρευνα επισημαίνει τόσο την σημαντικότητα όσο και την αναγκαιότητα μελέτης ενδοομιλικών συναλλαγών. Ειδικότερα, τονίζεται ότι η εμβάθυνση, η οποία πρέπει να γίνει σε τέτοιου είδους θέματα καθώς αυτά αφορούν διαφορετικές και μεγάλου βεληνεκούς οικονομίες. Η μελέτη και η κατανόηση των ενδοομιλικών θεωρείται ιδιαίτερα πολύτιμη από την οπτική γωνία της φορολογίας. Στον τομέα της φορολογίας και της λογιστικής, η ενδοομιλική τιμολόγηση αναφέρεται στους κανόνες και τις μεθόδους τιμολόγησης των συναλλαγών εντός και μεταξύ επιχειρήσεων υπό κοινή κυριότητα ή έλεγχο. Λόγω του ενδεχόμενου διασυνοριακών ελέγχων για τη νόθευση των φορολογητέων εισοδημάτων, οι φορολογικές αρχές σε πολλές χώρες μπορούν να προσαρμόσουν τις τιμές εντός των ομίλων που διαφέρουν από εκείνες που θα χρεώνονταν από ανεξάρτητες επιχειρήσεις που ασχολούνταν με εμπορικούς όρους. Ο ΟΟΣΑ και η Παγκόσμια Τράπεζα συστήνουν τους κανόνες τιμολόγησης εντός ομίλου βάσει της αρχής του αμερικανικού σώματος και 19 από τα 20 μέλη της G20 έχουν υιοθετήσει παρόμοια μέτρα μέσω διμερών συνθηκών και εθνικής νομοθεσίας, κανονισμών ή διοικητικής πρακτικής. Οι χώρες με νομοθεσία για τον καθορισμό των ενδοομιλικών τιμολογήσεων ακολουθούν γενικά τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις στα περισσότερα σημεία, αν και οι κανόνες τους ενδέχεται να διαφέρουν σε ορισμένες σημαντικές λεπτομέρειες.

Όταν εγκρίνονται, οι κανόνες για τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις επιτρέπουν στις φορολογικές αρχές να προσαρμόζουν τις τιμές για τις περισσότερες διασυνοριακές ενδοεταιρικές συναλλαγές, συμπεριλαμβανομένων των μεταβιβάσεων ενσώματων ή άυλων περιουσιακών στοιχείων, υπηρεσιών και δανείων. Για παράδειγμα, μια φορολογική αρχή μπορεί να αυξήσει το φορολογητέο εισόδημα μιας επιχείρησης μειώνοντας την τιμή των αγαθών που αγοράζονται από συνδεδεμένο αλλοδαπό κατασκευαστή ή αυξάνοντας τα δικαιώματα που η εταιρεία πρέπει να χρεώνει τις θυγατρικές της στο εξωτερικό για δικαιώματα χρήσης αποκλειστικής τεχνολογίας ή επωνυμίας, υπολογιζόμενες με μία ή περισσότερες από τις μεθόδους τιμολόγησης μεταβίβασης που καθορίζονται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ και υπόκεινται σε δικαστικό έλεγχο ή άλλους μηχανισμούς επίλυσης διαφορών.

3.3 Δυσκολίες έρευνας

Το θέμα των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι συνάμα τόσο ενδιαφέρον όσο και πολύπλοκο στη μελέτη του. Ιδιαίτερα, η συγκεκριμένη δυσκολία εφάπτεται στη πολυπλοκότητα των πληροφοριών γύρω από τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Η περιορισμένη πληροφόρηση για συγγενείς επιχειρήσεις διαφορετικών χωρών αναμφιβήτητα είναι ένας παράγοντας, ο οποίος επηρεάζει αρνητικά τη μελέτη των ενδοομιλικών.+ Αν και οι τιμές των ενδοομιλικών τιμολογήσεων παρουσιάζονται μερικές φορές ανακριβώς από τους σχολιαστές ως πρακτική φοροαποφυγής ή τεχνική (εσφαλμένη μεταβίβαση), ο όρος αναφέρεται σε ένα σύνολο ουσιαστικών και διοικητικών κανονιστικών απαιτήσεων που επιβάλλονται από κυβερνήσεις σε ορισμένους φορολογούμενους. Ωστόσο, η επιθετική τιμολόγηση εντός του ομίλου - ειδικά για τα χρέη και τα άυλα στοιχεία - διαδραμάτισε σημαντικό ρόλο στην αποφυγή φορολογίας επιχειρήσεων και ήταν ένα από τα θέματα που εντοπίστηκαν όταν ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε το 2013 το σχέδιο δράσης για τη διάβρωση της βάσης και τη μετατόπιση του κέρδους (BEPS) 2015 τελικές εκθέσεις του BEPS ζήτησαν εκθέσεις ανά χώρα και αυστηρότερους κανόνες για τις μεταβιβάσεις κινδύνων και άυλων στοιχείων. Αυτές οι συστάσεις έχουν επικριθεί από πολλούς φορολογούμενους και επιχειρήσεις επαγγελματικής εξυπηρέτησης για την απομάκρυνση από τις καθιερωμένες αρχές και από ορισμένους ακαδημαϊκούς και ομάδες υπεράσπισης επειδή δεν πραγματοποίησαν τις κατάλληλες αλλαγές.

Πάνω από εξήντα κυβερνήσεις έχουν υιοθετήσει κανόνες για την ενδοομιλική τιμολόγηση, οι οποίες σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις (με τις αξιοσημείωτες εξαιρέσεις της Βραζιλίας και του Καζακστάν) βασίζονται στην αρχή της αρχής του ανταγωνισμού. Οι κανόνες σχεδόν όλων των χωρών επιτρέπουν στα συνδεδεμένα μέρη να καθορίζουν τις τιμές με οποιονδήποτε τρόπο, αλλά επιτρέπουν στις φορολογικές αρχές να προσαρμόζουν αυτές τις τιμές (για σκοπούς υπολογισμού της φορολογικής υποχρέωσης) όπου οι χρεώσεις που ισχύουν είναι εκτός εύρους τιμών. Οι περισσότερες, αν όχι όλες, κυβερνήσεις επιτρέπουν την αναπροσαρμογή από τη φορολογική αρχή ακόμη και όταν δεν υπάρχει πρόθεση να αποφευχθεί ή να αποφευχθεί ο φόρος. Οι κανόνες γενικά απαιτούν το επίπεδο αγοράς, οι λειτουργίες, οι κίνδυνοι και οι όροι πώλησης συναλλαγών ή δραστηριοτήτων μη συνδεδεμένων

μερών να είναι συγκρίσιμα συγκρίσιμα με αυτά τα στοιχεία όσον αφορά τις συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη ή την αποδοτικότητα που εξετάζεται.

Η προσαρμογή των τιμών πραγματοποιείται γενικά με την προσαρμογή του φορολογητέου εισοδήματος όλων των εμπλεκόμενων συνδεδεμένων μερών στη δικαιοδοσία, καθώς και με την προσαρμογή τυχόν παρακρατούμενων ή άλλων φόρων που επιβάλλονται σε μέρη εκτός της δικαιοδοσίας. Τέτοιες προσαρμογές γίνονται γενικά μετά την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. Για παράδειγμα, αν η Bigco US χρεώνει την εταιρεία Bigco Germany για μηχανή, είτε οι αμερικανικές είτε οι γερμανικές φορολογικές αρχές μπορούν να προσαρμόσουν την τιμή κατά την εξέταση της αντίστοιχης φορολογικής δήλωσης. Μετά από μια προσαρμογή, ο φορολογούμενος επιτρέπεται γενικά (τουλάχιστον από την κυβέρνηση προσαρμογής) να πραγματοποιεί πληρωμές για να αντικατοπτρίζει τις προσαρμοσμένες τιμές.

Τα περισσότερα συστήματα επιτρέπουν τη χρήση πολλαπλών μεθόδων ενδοομιλικής τιμολόγησης, όπου αυτές οι μέθοδοι είναι κατάλληλες και υποστηρίζονται από αξιόπιστα δεδομένα, για να ελέγξουν τις τιμές των συνδεδεμένων μερών. Μεταξύ των κοινώς χρησιμοποιούμενων μεθόδων είναι συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες τιμές, κόστος-plus, τιμή μεταπώλησης ή σήμανση και μέθοδοι που βασίζονται στην κερδοφορία. Πολλά συστήματα διαφοροποιούν τις μεθόδους δοκιμής των αγαθών από εκείνες για υπηρεσίες ή χρήση ακινήτων λόγω εγγενών διαφορών στις επιχειρηματικές πτυχές αυτών των ευρέων τύπων συναλλαγών. Ορισμένα συστήματα παρέχουν μηχανισμούς για την κατανομή του κόστους απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένων των άυλων περιουσιακών στοιχείων) μεταξύ συνδεδεμένων μερών κατά τρόπο που αποσκοπεί στη μείωση της φορολογικής αντιπαράθεσης. Οι περισσότερες κυβερνήσεις έχουν εξουσιοδοτήσει τις φορολογικές τους αρχές να προσαρμόσουν τις τιμές που χρεώνονται μεταξύ συνδεδεμένων μερών. Πολλές τέτοιες άδειες, συμπεριλαμβανομένων εκείνων των Ηνωμένων Πολιτειών, του Ηνωμένου Βασιλείου, του Καναδά και της Γερμανίας, επιτρέπουν εσωτερικές και διεθνείς προσαρμογές. Ορισμένες εξουσιοδοτήσεις ισχύουν μόνο διεθνώς.

Οι περισσότεροι κανόνες απαιτούν οι φορολογικές αρχές να εξετάζουν τις πραγματικές συναλλαγές μεταξύ των μερών και να επιτρέπουν την προσαρμογή μόνο στις πραγματικές συναλλαγές. Πολλαπλές συναλλαγές μπορούν να συγκεντρωθούν ή

να εξεταστούν χωριστά και οι δοκιμές μπορούν να χρησιμοποιούν δεδομένα πολλαπλών οικονομικών ετών. Επιπλέον, οι συναλλαγές των οποίων η οικονομική ουσία διαφέρει ουσιαστικά από τη μορφή τους μπορεί να επαναχαρακτηριστεί σύμφωνα με τους νόμους πολλών συστημάτων για την παρακολούθηση της οικονομικής ουσίας.

3.4 Μελλοντικές Προτάσεις έρευνας

Σκοπός της παρούσας μελέτης ήταν να εξηγήσει και να αποσαφηνίσει τους στόχους και τις μεθόδους της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Επίσης, η παρούσα μελέτη έχει εξετάσει τη σύγχρονη μέθοδο, δηλαδή την τιμή που καταβάλλεται στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών. Επιπλέον, στη μελέτη αυτή χρησιμοποιήθηκαν πληροφορίες σχετικά με τα προβλήματα και τις δυσκολίες ενδοομιλικής τιμολόγησης, η εφαρμογή των οποίων γίνεται όλο και πιο πολύπλοκη και δαπανηρή. Έτσι, για να αποφευχθεί η δυνατότητα χειραγώγησης των φορολογικών δομών των εταιρειών μέσω των ενδοομιλικών τιμολογήσεων, οι οικονομικές αρχές εκτελούν τις απαιτήσεις για την προετοιμασία ορισμένων εγγράφων που σχετίζονται με τον καθορισμό των ενδοομιλικών τιμολογήσεων με πιο αυστηρό τρόπο.

Δηλαδή είναι επιτακτική η ανάγκη ύπαρξης κάποιων τυπικών και άτυπων κανόνων στο θέμα των ενδοομιλικών τόσο από την πλευρά των επιχειρήσεων όσο και από τη πλευρά των κρατικών μηχανισμών και των φορολογικών αρχών. Οι μέν εταιρείες θα πρέπει να ενισχύσουν την κοινωνική ευθύνη τους πάνω σε αυτό το κομμάτι και να αυξήσουν τη διαφάνεια των οικονομικών τους πληροφοριών. Οι δε φορολογικές αρχές θα πρέπει να ενισχύσουν του ελέγχους και την ευθύνη των επιχειρήσεων. Ταυτόχρονα, σε ευρωπαϊκό επίπεδο, η Ευρωπαϊκή Ένωση αλλά και ο ΟΑΣΑ θα πρέπει να συμβάλλουν δίνοντας πιο αυστηρές κατευθυντήριες γραμμές σε θέματα ενδοομιλικής τιμολόγησης.

4. Βιβλιογραφία

Αγγλική

Abdel-Khalik, A. Rashad & Edward J. Lusk (1974). Transfer Pricing-A Synthesis, The Accounting Review, Vol. 49, No. 1, pp. 8-23.

Alfons J.W (2009). ‘‘Profit shifting in the EU: evidence from Germany’’

Alles, M & Datar, S (1998). Strategic Transfer Pricing, Management Science, 1998, Vol. 44, No. 4, p. 451-461.

Anctil, Regina M. and Sunil Dutta. (1999). Negotiated Transfer Pricing and Divisional vs. Firm-Wide Performance Evaluation, The Accounting Review, Vol. 74, No. 1, p. 87-104.

Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2010). Management Control Systems (twelfth Ed.). New Delhi, India: Tata McGraw-Hill.

Asher M.G and Rajan R.S (1999). ‘‘Globalization and Taxes System: Implications on Developing Countries with Particular reference to Southern Asia ‘ ’

Bakker, A & Levey, M. (2012). Transfer Pricing and Intra-Group Financing, IBFD

Baldenius, T, Reichelstein, S and Savita A. Sahay. (1999). Negotiated versus Cost-Based Transfer Pricing, Review of Accounting Studies, Vol. 4, pp. 67–91.

Bartelsman, Eric J. and Roel M.W.J. Beetsma. (2003). Why pay more? Corporate tax avoidance through Transfer Pricing in OECD countries, Journal of Public Economics, Vol. 87, pp. 2225–2252.

Becker, J & Clemens, F. (2009). Transfer Pricing Policy and the Intensity of Tax Rate Competition, Oxford University Centre for Business Taxation, Working Paper 09/30

Borkowski, S.C . (1992). Choosing a Transfer Pricing method. A study of the domestic and international decision making process.

- Cecchini, Mark. (2013), *Multinational Transfer Pricing: A transaction cost and resource based view*, *Journal of Accounting Literature*, Volume 31, Issue 1, July 2013, Pages 31–48.
- Choe, C., & Hyde, C. (2004). *Multinational Transfer Pricing, Tax Arbitrage and the Arm's Length principle*, Discussion paper.
- Choi, F. D., & Meek, G. K. (2009). *International Accounting (Fifth Ed.)*. India: Dorling Kindersley (India) Pvt. Ltd.
- Clausing, Kimberly A. (2003). *Tax-motivated Transfer Pricing and US intrafirm trade prices*, *Journal of Public Economics*, Vol. 87, pp. 2207–2223.
- Cools, M - Emmanuel, C ,&Jorissen, A. (2008). *Management control in the Transfer Pricing tax compliant multinational enterprise*, *Accounting, Organizations and Society* , 33(6), p. 603-628.
- Cravens, K. (1997). *Examining of the role of Transfer Pricing as a strategy for multinational firms*, *International Business Review*, 6 (2), p. 127-145.
- Curtis, S. (2008). *Transfer Pricing for Corporate Treasury in the Multinational Enterprise*, *Journal of Applied Corporate Finance*, 20, p. 97-112.
- Deloitte. (2015). *2015 Global Transfer Pricing Country Guide*, Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-transfer-pricing-country-guide-2015.pdf>
- DiMatteo, L & Dhooge, L. (2005). *International Business Law – A Transactional Approach*
- Eden L. (1983). “*Transfer Pricing Policies under Tariff Barriers* ‘
- Eden L. (2000). “*Taxes, Transfer Pricing, and the Multinational Enterprise* ‘
- Elitzur, R & Mintz, J. (1996). *Transfer Pricing rules and corporate tax competition*,
- Elliot, Jamie and Clive Emmanuel, (2000). “*International Transfer Pricing: Searching for Patterns European Management Journal*”
- Feinschreiber, R. (2004). *Transfer Pricing methods: an applications guide*, Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Glould J.R., (1964). ‘‘Internal Pricing in firm when there are costs of using an outside market’’

Grubert, H & Mutti, J. (1991). Taxes, Tariffs and Transfer Pricing in Multinational Corporate Decision Making, *The Review of Economics and Statistics*, Vol. 73, No. 2, p. 285-293.

Harris D. and Sansing R. (1998). ‘‘ Distortions caused by the use of arm’s – lenght Transfer Pricing’’

Heady, C (2010). *The Allocation of Profits and the OECD Approach to Business Restructuring*, School of Economics, University of Kent.

Hirshleifer, J (1956). *On the Economics of Transfer Pricing*, *Journal of Business*, Vol.

Holmstrom, B & Tirole, J. (1991). *Transfer Pricing and Organizational Form*, *Journal of Law, Economics, & Organization*, Vol. 7, No. 2, p. 201-228.

Horggren T. Charles – Sundem L. Gary. (1996). *Introduction to management accounting*, (ninth Ed), Prentice Hall International Inc.

Horst T. (1971). ‘‘The theory of multinational firm: optima: behavior under different toriff and tax rates’’

International Revenue Service United States Department of the treasury. (2010).

Journal of International Economics, Vol. 4, pp. 147-157.

Kant, C. (1988). *Endogenous Transfer Pricing and the Effect of Uncertain Regulation*,

Kimberly. (1998). *The Impact of Transfer Pricing on Intra Firm Trade*. National Bureau of Economic Research.

Korn E., & Lengsfeld, S. (2004, July 5). *Duopolistic Competition, Taxes, and the Arm's-Length Principle*.

Lawrence, P., and Lorsch, J., *Differentiation and Integration in Complex Organizations* *Administrative Science Quarterly* 12, (1967). 1-30.

Leitch R.A and Barrett K.S (1972). ‘‘Multinational enterprise Transfer Pricing: Objectives and Constraints’’ , *Journal of Accounting Literature*,

Maria João da Cruz Mauricio, (2013). Transfer Pricing and the arm's length principle in the European Union law and domestic law, Universidad do Minho Escola de Direito.

MateiGheorghe , (2011). "Transfer Pricing in the European Union"

Murray Robin (1981). Multinationals beyond the market: intra-firm and the control of Transfer Pricing, The Harvester Press. Library of University of Piraeus

Nielsen, Søren Bo, PascalisRaimondos - Møller and GuttormSchjelderup. (2010). Formula Apportionment and Transfer Pricing Under Oligopolistic Competition, Journal of Public Economic Theory, Vol. 5, No. 2, p. 419–437

P. Raimondos and Moller, k. Scharf (2002). "Transfer Pricing rules and competing governments"

Pellefigure J. (2015). "Transfer Pricing Economics for the Digital Economy"

Samuelson, L. (1982). "The multinational firm with arm's length transfer price limits"

Vogelle A. (2008). "Haudbuch der Verrechnungspreise 2nd edition"

Ελληνική

Αθανασάκη Βασιλική (2015). "Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στις χρηματοοικονομικές ενδοομιλικές συναλλαγές"

Δουμουλάκης, Β. (2009). Ερμηνευτικές παρατηρήσεις για τους κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τόμος 63ος , σελ 1079-1086

Ζαβερδίνου , Ζ. (2007). Εφαρμογή υπερτιμολογήσεων - υποτιμολογήσεων στην επιχειρηματική πρακτική και οι συνέπειές της – σχετική νομολογία : ΣτΕ 995/1995 ΣτΕ 3803/1988, Ε7 2009,139

Ζαφείρης, Ι.Π (2009). Ενδοομιλικές τιμολογήσεις (transferpricing), Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Τμήμα Οικονομικής Επιστήμης. Βιβλιοθήκη Πανεπιστημίου Πειραιώς.

Θεοχαροπούλου, Ζ. (2004). Ζητήματα στη Διεύθυνση Ομίλου Επιχειρήσεων και εταιρική διακυβέρνηση, Σύνδεσμος Ελλήνων Εμπορικών Λόγων, Νομική Βιβλιοθήκη.

Μουστακίης Νικόλαος (2009). “Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις (TransferPricing) μεταξύ Πολυεθνικών επιχειρήσεων”

Παπαθεοδώρου, Χρυσούλα Β. (2011). Διακριτή τιμολόγηση: προσέγγιση φαινομένου και η παρουσίαση του νομοθετικού πλαισίου στην Ελλάδα , Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Τμήμα Οικονομικής Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων. Βιβλιοθήκη Πανεπιστημίου Πειραιώς.

Περάκης, Ε (2012). Πτωχευτικό δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη.

Περάκης, Ε. (2000). Γενικό Μέρος Εμπορικού Δικαίου.

Πέρου, Α. (2004). Διασυνοριακή μεταφορά ζημιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων της ΕΕ, ΔΕΕ 11/2004 (ΕΤΟΣ 10ο) σελ 11139-1147.

Ρόκας, Ι. (2004). εισήγηση στο 13ο Πανελλήνιο Συνέδριο του Συνδέσμου Ελλήνων Εμπορικών Λόγων, «Η οργάνωση της επιχείρησης των κεφαλαιουχικών εταιριών», Κέρκυρα 2003, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Ρόκας, Ν. (2008). Εμπορικές Εταιρίες

Σαββαΐδου, Α. (2009). Κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τόμος 63ος , Αριθμός 1421.

Σαββαΐδου, Α. (2014). Το transferpricing στο προσκήνιο των διεθνών φορολογικών εξελίξεων και η εφαρμογή του στην Ελλάδα. Διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση : <http://www.capital.gr/story/2155269> .