



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

TRANSFER PRICING

του

ΣΙΑΣΙΟΥ ΘΕΟΔΩΡΟΥ
Επιβλέπων Καθηγητής: Ταχυνάκης Παναγιώτης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στη
Λογιστική και Χρηματοοικονομική
Εφαρμοσμένη Λογιστική & Ελεγκτική

Αύγουστος 2011

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον κ. Π. Ταχυνάκη για την εμπιστοσύνη που μου έδειξε ως προς την επιλογή του θέματος της διπλωματικής εργασίας όπως και για την άψογη συνεργασία κατά τη διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος καθώς επίσης και τον κ. Μ. Σαμαρίδη για τις πολύ σημαντικές του οδηγίες κατά τη συγγραφή τ.

Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω τον κ. Ι. Λιανό και τη Würth Hellas για τις πάρα πολύ σημαντικές πληροφορίες και εμπειρίες που μου παρείχαν.

Τέλος ευχαριστώ την οικογένεια μου για τη στήριξη που μου παρείχαν σε όλα τα επίπεδα.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στα πλαίσια αυτής της εργασίας γίνεται μια προσπάθεια μελέτης του Transfer Pricing. Ένα ζήτημα ιδιαίτερα επίκαιρο την περίοδο αυτή όπου το παγκόσμιο φορολογικό καθεστώς βρίσκεται σε μια διαδικασία αναδιάρθρωσης. Όμως δε μελετάται μόνο η φορολογική επίπτωση των πολιτικών ενδοομιλικής τιμολόγησης. Γίνεται μια προσπάθεια ανάδειξης πληθώρας ζητημάτων που καταδεικνύουν πόσο σύνθετο και συνάμα περίπλοκο ζήτημα αποτελεί.

Επιπλέον μέσα από πληθώρα παραδειγμάτων παρέχονται αποδείξεις των αποτελεσμάτων που μπορεί να έχει μια πολιτική Transfer Pricing. Φωτίζονται οι σκοτεινές πλευρές των πολιτικών αυτών καθώς επίσης και η τάση της εξέλιξης του ζητήματος μέσα στο χρόνο.

Μια πολύ σημαντική ενότητα αποτελείται από την στρατηγική και τα θεσμικά όπλα των αρμόδιων εθνικών και διεθνών ελεγκτικών υπηρεσιών. Θα αναδειχθεί η σημαντικότητα του I.R.S (Internal Revenue Services) των Η.Π.Α και των τεχνοκρατικών μεθόδων που ακολούθησε για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Ακόμη μέσα από αναλύσεις περιπτώσεων ο αναγνώστης θα έχει τη δυνατότητα να διαπιστώσει τη διαφορετικότητα των πολιτικών που ακολουθούνται από διάφορα κράτη και σε ποια αποτελέσματα οδηγεί..

Τέλος μέσα από την παράθεση 3 ερευνών ο αναγνώστης θα έχει τη δυνατότητα να παρακολουθήσει την διαφοροποίηση του transfer pricing και από την πλευρά των επιχειρήσεων αλλά και από την πλευρά των ίδιων των κρατικών κυβερνήσεων.

ΛΕΞΕΙΣ-ΚΛΕΙΔΙΑ:

1. ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ.
2. ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ (TAX AVOIDANCE).
3. ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ (TAX EVASION).
4. OFFSHORE COMPANIES
5. TAX COMPLIANCE
6. BASIC ARM'S LENGTH STRENGTH
7. COMPARABLE UNCONTROLLABLE PRICE METHOD.
8. ADVANCE PAYMENT AGREEMENTS (A.P.A)

Περιεχόμενα

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	ii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	iii
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	2
1 ^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ.....	3
ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΟΥ TRANSFER PRICING.....	3
1.1 Έννοιολογική προσέγγιση της ενδοομιλικής τιμολόγησης (transfer price, transfer pricing, controlled & uncontrolled transaction).....	3
1.2. Σκοπός της ενδοομιλικής τιμολόγησης.....	4
1.2.1 Ανάλυση στόχων της ενδοομιλικής τιμολόγησης.....	5
1.2.1.1 Ελαχιστοποίηση φορολογητέου εισοδήματος.....	6
1.2.1.2 Ελαχιστοποίηση εισαγωγικών δασμών.....	9
1.2.1.3 Αποφυγή χρηματοοικονομικών προβλημάτων.....	10
1.2.1.4 Συναλλαγματικές διαφορές.....	10
1.2.1.5 Έλεγχος των αποτελεσμάτων των εταιριών ενός ομίλου από άποψη αποδοτικότητας.....	11
1.3 Η άλλη πλευρά της ενδοομιλικής τιμολόγησης.....	12
1.3.1 Οι απόψεις των ελεγκτικών εταιριών για το transfer price.....	15
1.3.2 Ο ρόλος της Παγκοσμιοποίησης.....	15
1.3.2.1 Ο ρόλος των υπεράκτιων εταιριών (offshore).....	17
1.4 Η ενδοομιλική τιμολόγηση στις αναπτυσσόμενες χώρες και αναπτυγμένες χώρες. Ανάλυση περιπτώσεων.....	18
1.4.1 Η περίπτωση της Κίνας.....	18
1.4.2 Η περίπτωση της Ρωσίας.....	19
1.4.4 Η περίπτωση της Νέας Γουινέας.....	21
1.4.3 Η περίπτωση της Αμερικής.....	22
1.5. Εσωτερική ευθύνη εντός ομίλων. Συμβουλές δράσης της διοίκησης. Ματιά του transfer pricing μέσα από τις ίδιες τις επιχειρήσεις).....	24
1.6 Η προσαρμογή στα φορολογικά νομικά πλαίσια και οι βαθμοί δυσκολίας. Οι κανόνες των 5 ερωτήσεων.....	26
1.6.1 Υπερασπίζοντας ιστορικές θέσεις.....	30
2ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ.....	34
ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΡΧΩΝ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	34
2.1 Ανάλυση αρχής ίσων αποστάσεων (Basic Arm's Length strength).....	34
2.1.1 Η αδυναμία της Αρχής «Ίσων Αποστάσεων».....	36

2.2 Μέθοδοι εφαρμογής της «Αρχής Ίσων Αποστάσεων».....	38
2.2.1 Παραδοσιακές μέθοδοι.....	38
2.2.1.1 Μέθοδος συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (comparable uncontrollable price method).....	38
2.2.1.2 Μέθοδος τιμής μεταπώλησης.(Resale price method).....	40
2.2.1.3 Μέθοδος κόστος+ κέρδος (COST PLUS METHOD)	42
2.2 Μη παραδοσιακές μέθοδοι.	44
2.2.2 Μέθοδος του κέρδους της συναλλαγής.....	44
2.2.2.1 Μέθοδος επιμερισμού του κέρδους.....	44
2.2.2.2 Μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής(transactional net margin method).	45
2.2.3 Μέθοδοι συνολικού κέρδους.....	46
2.3 Επιλογή μεθόδου	46
2.4 Ανεύρεση συγκριτικών στοιχείων.....	47
2.5 Η διαδικασία εξεύρεσης στοιχείων-Τράπεζες πληροφοριών.	49
2.6 Έλεγχος συγκρισιμότητας.	50
2.7 Εύρος αποδεκτών τιμών.....	51
3 ^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ.....	52
ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ (ADVANCED PRICING ARRANGEMENT).....	52
4 ^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ.....	55
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ.....	55
4.1 Τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών.	55
4.1.1 Το σύστημα του πυρήνα τεκμηρίωσης (core document concept).	56
4.1.2 Το σύστημα του βασικού φακέλου (master file concept).....	57
5 ^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ.....	57
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΩΝ	57
5.1 Έρευνα Ο.Η.Ε σε επίπεδο κυβερνητικών μέτρων.....	57
5.2 Έρευνα στην πολιτική ενδοομιλικής τιμολόγησης σε επιχειρήσεις (U.S based firms)....	64
6 ^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ.....	66
ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ.	66
6.1 Ο νόμος 3728/2008.....	66
6.1.1 Κανονιστικό περιεχόμενο του Ν.3728/2008.	66
6.1.2 Μέθοδοι Υπολογισμού των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών.....	67
6.1.3 Συγκριτικά στοιχεία.....	67
6.1.4 Εύρος αποδεκτών τιμών.....	68

6.1.5 Τεκμηρίωση τιμών ενδοομικών συναλλαγών.	68
6.1.5.1 Περιεχόμενο φακέλων τεκμηρίωσης.	69
6.1.6 Υποβολή κατάστασης ενδοομικών συναλλαγών.	70
6.2 Έλεγχος.	70
6.2.1 Αντικείμενο του ελέγχου.	70
6.2.2 Διενέργεια του ελέγχου.	71
6.2.3 Κυρώσεις.	72
7. Έρευνα.	72
7.1 Μεθοδολογία.	73
7.2 Γραφικές παραστάσεις δεδομένων.	73
7.3 Εμπειρικός έλεγχος (parametric test).	82
7.3.1 Πρώτος έλεγχος χ^2 PEARSON CHI SQUARE TEST.	83
7.3.2 Δεύτερος έλεγχος PEARSON CORRELATION.	84
7.3.3 Τρίτος έλεγχος ANOVA.	85
8. Συμπεράσματα.	85
8. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.	vii
9. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.	xi

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.

Ο όρος transfer pricing αποτελεί μια έννοια σχετικά πρόσφατη στη διεθνή βιβλιογραφία. Στην ελληνική αποδίδεται καλύτερα με τον όρο ενδοομιλική τιμολόγηση σε αντίθεση με άλλες έννοιες όπως υπερτιμολόγηση ή υποτιμολόγηση. Στα πλαίσια της εργασίας αυτής γίνεται μια σοβαρή προσπάθεια μέσα από ένα συγκερασμό πηγών επιστημονικών αλλά και επιχειρησιακών να φωτιστούν όλες οι πλευρές ώστε να προσφέρει μια όσο το δυνατόν πιο αντικειμενική σκοπιά για το ζήτημα στον αναγνώστη. Ασφαλώς σαν εφαρμογή μέσα στα πλαίσια ενός ομίλου επιχειρήσεων δεν αποτελεί ένα εργαλείο υγιούς ανάπτυξης. Αντίθετα ο σκοπός για τον οποίο χρησιμοποιείται τόσα χρόνια ήταν κυρίως η φοροαποφυγή και η όσο το δυνατόν μεγαλύτερη εξοικονόμηση του φόρου εισοδήματος. Εντούτοις με τον τρόπο που διαρθρώνεται η μελέτη και μέσα από τη διαχρονική εξέλιξη της ενδοομιλικής τιμολόγησης φαίνεται ότι αργά αλλά σταθερά αλλάζουν οι προτεραιότητες του σύγχρονου επιχειρείν ,μεταστρέφεται δηλαδή η νοοτροπία τους στην ομαλή εφαρμογή του transfer pricing αλλά κυρίως στην επαρκή τεκμηρίωση ώστε να μη βρεθούν αντιμέτωπες με τις συνέπειες ενός ελέγχου (TP audit). Σε αυτό βέβαια έπαιξε σημαντικό ρόλο και η ταχεία προσαρμογή των ελεγκτικών οργανισμών που με επικεφαλής το I.R.S (Ελεγκτικές Υπηρεσίες) των Η.Π.Α υιοθέτησαν τρόπους και κατάλληλα θεσμικά πλαίσια ώστε να τεθούν αρχές και κατάλληλα πρόστιμα για όσους έκαναν αδιάκριτη εφαρμογή της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Στο 1^ο κεφάλαιο θα διαμορφώσουμε μια σφαιρική άποψη για το θέμα μέσα από τη θεωρητική προσέγγιση και θα κατανοήσουμε την αρνητική πλευρά θα μελετήσουμε περιπτώσεις κρατών που υπέφεραν από την απώλεια φόρων και παράλληλα θα την εξετάσουμε από τη σκοπιά των ίδιων των επιχειρήσεων. Στο 2^ο κεφάλαιο θα προχωρήσουμε σε μια θεωρητική ανάλυση των μεθόδων της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Επίσης θα διερευνηθεί η βασική αρχή στην οποία βασίζεται το έργο των ελεγκτικών υπηρεσιών και η ορθότητα της στρατηγικής στην οποία βασίζονται οι επιχειρήσεις. Στο 4^ο κεφάλαιο θα αναφέρουμε όλο το πλαίσιο που διέπει ένα σύγχρονο μέτρο

κατοχύρωσης στρατηγικής δηλαδή τις Συμφωνίες Προκαθορισμένης Τιμολόγησης (Advance Payment Agreements). Στο 5^ο κεφάλαιο θα παρουσιαστούν δυο έρευνες η μια στα πλαίσια του Ο.Η.Ε που αφορά την πολιτική ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών για τα κράτη και η άλλη έρευνα από τη σκοπιά των ίδιων των επιχειρήσεων. Στο 6^ο κεφάλαιο θα αναφερθούν οι νέες διατάξεις του ελληνικού φορολογικού δικαίου και ο τρόπος με τον οποίο οι θυγατρικές στην Ελλάδα τεκμηριώνουν τις συναλλαγές τους με τις αλλοδαπές συνδεδεμένες. Στο 7^ο κεφάλαιο θα μελετήσουμε τα αποτελέσματα από μια προσωπική έρευνα πάνω στο ζήτημα της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Τέλος στο 8^ο κεφάλαιο θα μπορέσετε να δείτε το ερωτηματολόγιο της πρώτης έρευνας αλλά και το αντίστοιχο από την προσωπική μου έρευνα στα πλαίσια τούτης της εργασίας.

1^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΟΥ TRANSFER PRICING.

1.1 Εννοιολογική προσέγγιση της ενδοομιλικής τιμολόγησης (transfer price, transfer pricing, controlled & uncontrolled transaction).

Η τιμολόγηση των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ονομάζεται ενδοομιλική τιμολόγηση (transfer pricing). Αποτελεί έναν οικονομικό όρο και αναφέρεται στον προσδιορισμό της αξίας των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Πρακτικά, ο όρος transfer pricing ασχολείται με το ενδεχόμενο τον έλεγχο των τιμών που χρεώνονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων για τη μεταβίβαση αγαθών υπηρεσιών και άυλων περιουσιακών στοιχείων διαφέρουν από εκείνες που θα είχαν καταλογιστεί εάν οι ίδιες οικονομικές οντότητες ήταν ανεξάρτητες μεταξύ τους.

Ο προσδιορισμός της τιμής σε μια συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της ενδοομιλικής τιμολόγησης ανεξάρτητα από την

προσαρμογή της η μη στο εκάστοτε νομικό πλαίσιο που τις ορίζει. Λαμβάνοντας υπόψη το τελευταίο οφείλουμε να μη συνδυάζουμε την ενδοομιλική τιμολόγηση με φορολογική ή άλλου είδους παραβατικότητα.

1. ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΙΜΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ.(TRANSFER PRICE).

Ως τιμή ενδοομιλικής τιμολόγησης (transfer price) ορίζεται το αντίτιμο για μια συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων οργανισμών. Δηλαδή συνιστά το αποτέλεσμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης.(Transfer pricing).¹

2. CONTROLLED & UNCONTROLLED TRANSACTION

Στη διεθνή βιβλιογραφία χρησιμοποιούνται οι όροι «controlled» και «uncontrolled» συναλλαγές και αφορά τη διάκριση των συναλλαγών που διενεργούνται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων από εκείνες που διενεργούνται με ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Η διαφορά τους έγκειται στο ότι στις πρώτες τη διαμόρφωση των τιμών τις κάνει ο όμιλος ενώ στη δεύτερη η αγορά παίζει το ρυθμιστή των τιμών.

1.2. Σκοπός της ενδοομιλικής τιμολόγησης

Η ενδοομιλική τιμολόγηση αποτελεί ένα ιδιαίτερα ευαίσθητο θέμα ενδο-εταιρικής φύσεως. Κι αυτό διότι μια επιτυχής τιμολόγηση θα αποτελούσε σημαντικό θεμέλιο για την επίτευξη και κατοχύρωση κερδών. Για τους πολυεθνικούς οργανισμούς(multinational company or MNC) η ενδοομιλική τιμολόγηση γνωρίζει μεγάλη σημαντικότητα διότι τις βοηθά να αποφασίζουν που και με ποιο τρόπο θα διοχετεύσουν τα κέρδη τους. Από την άλλη πλευρά οι εθνικές αρχές και οι κυβερνήσεις παρακολουθούν το θέμα στενά διότι η τιμολόγηση μεταξύ

¹ Introduction to Management Accounting 1996 page 122 transfer price is explained as «the amount charged by one segment of an organization for a product or a service it supplies to another segment of the same organization.» Hongrin

συνδεδεμένων εταιριών οδηγεί στη διαμόρφωση φορολογικών εσόδων καθώς και πληθώρα άλλων παραμέτρων που θα αναλυθούν παρακάτω.

Η ενδοομιλική τιμολόγηση εξυπηρετεί τις παρακάτω παραμέτρους:

1. Ελαχιστοποίηση φορολογητέου εισοδήματος.
2. Ελαχιστοποίηση εισαγωγικών δασμών.
3. Αποφυγή χρηματοοικονομικών προβλημάτων.
4. Διευθέτηση προσαρμογών για τις νομισματικές μεταβολές.
5. Έλεγχος των αποτελεσμάτων των εταιριών ενός ομίλου από άποψη αποδοτικότητας.

Με βάση βέβαια μια σειρά συγγραφέων (Abdallah 1989, Al Eryani 1990, Agran 1972, Borkowski 1990, Tang 1992) οι στόχοι της ενδοομιλικής τιμολόγησης συνοψίζονται στα παρακάτω:

1. Διαχείριση δασμών εμπορίου
2. Προσαρμογή στα εθνικά φορολογικά πλαίσια
3. Διαχείριση φορολογητέας ύλης.
4. Κίνητρα
5. Αποτίμηση απόδοσης
6. Προώθηση της επίτευξης των στόχων
7. Ανταγωνιστικότητα
8. Αντιμετώπιση των περιορισμών στη διαχείριση ρευστότητας.
9. Ελαχιστοποίηση ρίσκου πληθωρισμού
10. Διαχείριση συναλλαγματικών ισοτιμιών
11. Ορθή απεικόνιση πραγματικού κόστους και εισοδήματος.

Ενυπάρχει βέβαια και μια άλλη προσέγγιση η οποία υποστηρίζει ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση δεν αποτελεί πρωταρχικό εργαλείο λογιστικής διαχείρισης αλλά αποτελεί εργαλείο συμπεριφοράς προκειμένου οι μάνατζερ να λαμβάνουν σωστές αποφάσεις.²

1.2.1 Ανάλυση στόχων της ενδοομιλικής τιμολόγησης

² Anthony et Al 1992

1.2.1.1 Ελαχιστοποίηση φορολογητέου εισοδήματος

Πολλές έρευνες έχουν δείξει ότι η ελαχιστοποίηση φορολογητέων κερδών αποτελεί μια από τις πιο σημαντικές παραμέτρους στην ενδοομιλική τιμολόγηση και στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Ωστόσο αν αναλογιστούμε ότι το 35% του παγκόσμιου εμπορίου αποτελείται από ενδοομιλικές συναλλαγές δεν θα πρέπει να μας εκπλήσσει. Οικονομικής φύσεως πλεονεκτήματα γίνονται άμεσα ορατά σε περίπτωση που κέρδη μεταφέρονται από επικράτειες με μεγάλους φορολογικούς συντελεστές σε αντίστοιχες με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές. Δεδομένης της ιδιαίτερης σχέσης μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων οι τιμές των μεταξύ τους συναλλαγών δεν διαμορφώνονται με βάση τις συνθήκες της ελεύθερης αγοράς δηλαδή με βάση την προσφορά και τη ζήτηση. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα οι όμιλοι να αποφασίζουν κατά το δοκούν. έχει επομένως τη δυνατότητα μέσω της κατάλληλης ενδοομιλικής τιμολόγησης να μεταβάλλει το φορολογητέο κέρδος των εταιριών δηλαδή να τα μεταφέρει από τη μια στην άλλη και να επηρεάζει τη συνολική φορολογική επιβάρυνση του ομίλου.

Το παρακάτω απλό παράδειγμα μπορεί να βοηθήσει τον αναγνώστη να συλλογιστεί τη σημαντικότητα της «μεταφοράς κερδών»

Παράδειγμα 1.1

	Low tax rate A	High tax rate B	Combined (A+B)
Low transfer price			
Sales Price	2.000,00 €	4.000,00 €	4.000,00 €
Cost of Goods sold	1.000,00 €	2000,00 €	1.000,00 €
Gross Profit	1.000,00 €	2.000,00 €	3.000,00 €
Operating expenses	200, 00	400, 00	600, 00
Earnings before taxes	600,00	1600,00	2,400.00
Taxes (20%+50%)	120,00	800,00	920,00
Net income	380,00	800,00	1480,00

High transfer price

Sales Price	3000,00	4000,00	4000, 00
Cost of Goods sold	1000, 00	3000, 00	1000, 00
Gross Profit	2000, 00	1000, 00	3000, 00
Operating expenses	200, 00	400, 00	600, 00
Earnings before taxes	1800, 00	600, 00	2400, 00
Taxes (20%+50%)	360, 00	300, 00	660, 00
Net income	1440, 00	300, 00	1740, 00

Η επιχείρηση Α είναι εγκατεστημένη σε χώρα όπου επιβάλλεται χαμηλός συντελεστής φορολόγησης (20%) και η επιχείρηση Β βρίσκεται σε κράτος με διαφορετική φορολογική πολιτική. Εφαρμόζοντας χαμηλή ενδοομιλική τιμολόγηση στον πρώτο πίνακα παρατηρούμε ότι σε ενοποιημένο ισολογισμό θα πληρώσει 1480 €. Αντίθετα εφαρμόζοντας υψηλή τιμολογιακή πολιτική στο δεύτερο παράδειγμα εξοικονομεί σημαντικό ποσό φόρου και θα κληθεί σε ενοποιημένη βάση να πληρώσει 660 €. Από το απλό αυτό παράδειγμα διαφαίνεται η σημαντικότητα της ενδοομιλικής τιμολόγησης και το κόστος λήψης αποφάσεων.

Παράδειγμα 1.2

Μητρική εταιρία Μ είναι εγκατεστημένη στο κράτος Α κατασκευάζει προϊόντα με κόστος κατασκευής 1000 €. Η εταιρία Μ πωλεί τα προϊόντα στη θυγατρική εταιρία Θ η οποία βρίσκεται στο κράτος Β. Η θυγατρική Θ πωλεί τα προϊόντα της με τιμή μονάδας 5.000,00 €. Φορολογικός συντελεστής στο κράτος Α είναι 35% και στο Β 25%.

ΤΙΜΗ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ	ΚΕΡΔΟΣ Μ	ΚΕΡΔ ΟΣ Θ	ΚΕΡΔΟΣ ΟΜΙΛΟΥ(Π ΡΟ ΦΟΡΩΝ)	ΦΟΡΟΣ ΚΡΑΤΟ ΥΣ Α(40%)	ΦΟΡΟΣ ΚΡΑΤΟ ΥΣ Β(20%)	ΣΥΝΟΛΙΚ ΟΣ ΦΟΡΣ ΟΜΙΛΟΥ	ΚΕΡΔΟΣ ΟΜΙΛΟΥ ΜΕΤΑ ΦΟΡΩΝ
1000	0	4000	4000	0	800	800	3200
2000	1000	3000	4000	400	600	1000	3000
3000	2000	2000	4000	800	400	1200	2800
4000	3000	1000	4000	1200	200	1400	2600
5000	4000	0	4000	1600	0	1600	2400



Στο παραπάνω διάγραμμα φαίνεται ότι τα κέρδη του ομίλου παραμένουν σταθερά ανεξαρτήτως της τιμής της ενδοομιλικής πώλησης. Εντούτοις όσο αυξάνει η τιμή τόσο περισσότερο κέρδος αποκομίζει η μητρική ενώ όσο χαμηλώνει η τιμή τόσο μεγαλύτερο κέρδος προσπορίζεται στη θυγατρική. Λαμβάνοντας υπόψη τις διακυμάνσεις της τιμής συναλλαγής αναπροσαρμόζεται και η συνολική φορολογική επιβάρυνση του ομίλου. Δηλαδή στο παράδειγμα μας όσο αυξάνει η τιμή μεταβίβασης τόσο αυξάνει και η φορολογική επιβάρυνση του ομίλου.

Από την πλευρά των επιχειρήσεων τίθεται λόγω φορολογικών διαφορών σε ποια χώρα και στην κατοχή ποιας από τις επιχειρήσεις του ομίλου θα φορολογηθεί ο κέρδος. Οι σκοποί της πολιτικής της ενδοομιλικής τιμολόγησης επηρεάζονται αφ' ενός από την ατομική κατάσταση της εκάστοτε μονάδας του ομίλου και από τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή. Στο πλαίσιο αυτό χρήσιμο ερώτημα αποτελεί εάν τα εμπλεκόμενα κράτη εφαρμόζουν τους ίδιους κανόνες για την κατανομή του

φορολογητέου εισοδήματος. Εάν δεν υπάρχει συμβατότητα τότε ενυπάρχει ο κίνδυνος διπλής φορολόγησης.

1.2.1.2 Ελαχιστοποίηση εισαγωγικών δασμών.

Η επιχείρηση A του παραπάνω παραδείγματος πωλεί αγαθά στην επιχείρηση B. Με βάση τους κανόνες του transfer pricing θα πρέπει να πουλήσει σε όσο το δυνατόν υψηλότερη τιμή σε περίπτωση που ο φορολογικός συντελεστής της επιχείρησης A είναι χαμηλός και όσο το δυνατόν πιο φθηνά σε περίπτωση που ο ο συντελεστής αυτός είναι υψηλότερος. Σε περίπτωση που εμφανίζονται εισαγωγικοί δασμοί το θέμα περιπλέκεται περισσότερο σε σχέση με τους στόχους που προσπαθεί να επιτύχει το transfer price. Υποθετικά η επιβολή χαμηλότερου transfer price όντως οδηγεί σε χαμηλότερους δασμούς αλλά από την άλλη οδηγεί σε υψηλότερη φορολογία στη συνδεδεμένη εταιρία. Από την άλλη πλευρά η επιβολή υψηλού transfer price οδηγεί σε χαμηλότερο φόρο εισοδήματος εντούτοις θα οδηγήσει σε υψηλότερους δασμούς γεγονός που θα επιβαρύνει το ίδιο το προϊόν και την αγοράστρια εταιρία. Γενικότερα η ελαχιστοποίηση εισαγωγικών δασμών είναι κάτι το εξαιρετικά εύκολο. Όμως η εμπλοκή στο θέμα της φορολογητέας ύλης ίσως να περιπλέκει τα πράγματα. Επιπρόσθετα μια χώρα με χαμηλούς εισαγωγικούς δασμούς μπορεί να επιβάλλει υψηλό συντελεστή φορολογίας όπως και το αντίστροφο. Επομένως για τους πολυεθνικούς ομίλους που εφαρμόζουν το transfer price θα πρέπει να συνυπολογίσουν τα οφέλη από την εξοικονόμηση καταλογισμού φορολογητέου εισοδήματος καθώς και την ελαχιστοποίηση οιοδήποτε είδους δασμού και να προσπαθήσουν να ελαχιστοποιήσουν τα οφέλη τους από ένα μίγμα πολιτικής.

1.2.1.3 Αποφυγή χρηματοοικονομικών προβλημάτων

Η ενδοομιλική τιμολόγηση χρησιμοποιείται για να δίνει λύση σε κάθε είδους χρηματοοικονομικά προβλήματα αλλά και να βελτιώνει τη χρηματοοικονομική θέση των ομίλων. Όπως θα δούμε παρακάτω σε παραδείγματα μερικές αναπτυγμένες χώρες με ισχυρούς ελεγκτικούς μηχανισμούς δεν επιτρέπουν την διαφυγή κερδών από τη χώρα πάνω από ένα όριο. Μια μέθοδος αποφυγής αυτού του περιορισμού είναι η επιβολή υψηλών τιμών στις εισαγωγές αγαθών. Επομένως ελέγχουν στενά τις τιμές των εισαγωγών-εξαγωγών.

Ένας άλλος γνωστός περιορισμός είναι η απαγόρευση καταλογισμού από τη μητρική εξόδων προς έκπτωση από το φορολογικό εισόδημα. Για παράδειγμα απαγορεύουν τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης σε άλλη χώρα πλην της μητρικής. Λόγω αυτού του περιορισμού ένας τρόπος να ξεπεραστεί το πρόβλημα είναι η επιβολή υψηλού transfer price κατά τη χώρα όπου ισχύουν αυτές οι απαγορεύσεις.

Τέλος η ενδοομιλική τιμολόγηση δίνει τη δυνατότητα να «ενεργοποιεί» κανάλια χρηματοδότησης από μια μητρική σε οιαδήποτε θυγατρική διαμορφώνοντας μια ιδανική εικόνα ως προς τη χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης που να ικανοποιεί τους αλλοδαπούς δανειστές. Επομένως η μητρική δεν θα χρειαστεί να διοχετεύσει κεφάλαια στη θυγατρική εταιρία παρά το ότι η τελευταία μπορεί να τα χρειαστεί προκειμένου να διασφαλίσει μια νέα χρηματοδότηση.

1.2.1.4 Συναλλαγματικές διαφορές

Η μεγάλη σημασία των συναλλαγματικών διαφορών μπορεί εύκολα να επηρεάσει τη βάση πάνω στην οποία γίνεται η διαδικασία των αναφορών σε έναν πολυεθνικό όμιλο. Για παράδειγμα πολλές Αμερικάνικες εταιρίες αποτιμούν τα μηνιαία αποτελέσματα των θυγατρικών τους σε δολάρια

Αμερικής(\$).Αν όμως αλλάξει η ισοτιμία των νομισμάτων μπορεί να καθίσταται δύσκολη η εύλογη αποτίμηση των αποτελεσμάτων μιας θυγατρικής η οποία κάνει τις αναφορές στο τοπικό της νόμισμα. Η λύση έρχεται με την προσαρμογή της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Όμως αυτό μπορεί να δημιουργήσει πρόβλημα σε ότι αφορά την κερδοφορία κάποιων εταιριών. Δηλαδή μπορεί τα κέρδη μιας εταιρίας να είναι μεγαλύτερα όχι λόγω καλύτερης διοίκησης αλλά λόγω της διαφοράς της ενδοομιλικής τιμολόγησης που επιβάλλεται. Η λύση στο ανωτέρω πρόβλημα είναι η τήρηση δυο ειδών βιβλίων από τη μητρική εταιρία Το ένα για τις αλλοδαπές ελεγκτικές υπηρεσίες και το άλλο για τους λόγους αποτίμησης αξιών και περιουσιακών στοιχείων των εταιριών του ομίλου.

1.2.1.5 Έλεγχος των αποτελεσμάτων των εταιριών ενός ομίλου από άποψη αποδοτικότητας.

Προκειμένου να μπορούν να ελέγχουν καλύτερα και να εξασφαλίζονται όλες εκείνες οι δικλείδες ασφαλείας που θα διασφαλίζουν τον έλεγχο καθώς και τη μέγιστη αποδοτικότητα ο Abdallah (1989) προτείνει τις παρακάτω προϋποθέσεις για ένα ουσιαστικό σύστημα ενδοομιλικής τιμολόγησης.

- Το σύστημα θα πρέπει να υπολογίζει τα κέρδη των θυγατρικών στο εξωτερικό και το αποτέλεσμα των managers συμπεριλαμβανομένης της ελεγχόμενης συνεισφοράς του ομίλου στο αποτέλεσμα.
- Θα πρέπει να προμηθεύει το ανώτατο management με όλες εκείνες τις πληροφορίες που θα λειτουργούν σαν πυξίδα στην διαμόρφωση της εταιρικής πολιτικής.
- Το σύστημα θα πρέπει από μόνο του να βελτιώνει την αποτελεσματικότητα του ομίλου.
- Το σύστημα θα πρέπει να παροτρύνει τους διευθυντές των θυγατρικών να βελτιώνονται ως προς την ουσιαστικότητα και αποτελεσματικότητα τους αρμονικά σε σχέση με τις απαιτήσεις του top-management.
- Τέλος θα πρέπει να ελαχιστοποιεί τα κόστη των διεθνών συναλλαγών καταργώντας τα σύνορα, μειώνοντας τις φορολογικές επιβαρύνσεις τα

έξοδα για τη διενέργεια συναλλαγών και τη διαφυγή κερδών λόγω συναλλαγματικών ισοτιμιών.

1.3 Η άλλη πλευρά της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Η ενδοομιλική τιμολόγηση έχει ιδιαίτερη σημασία στους οργανισμούς σε μια παγκοσμιοποιημένη οικονομία η δραστηριότητα των οποίων επεκτείνεται σε χώρες με διαφορετικά νομικά πλαίσια και φορολογικά συστήματα.

Το κυνήγι των κερδών της ασφαλούς διαμόρφωσης ταμιακών ροών και διαθεσίμων των πλάνων των πωλήσεων των οικονομιών κλίμακας του συγκριτικού πλεονεκτήματος μέσω του επιμερισμού των δραστηριοτήτων η δημιουργία διαφόρων επενδυτικών σχημάτων (trusts) θυγατρικών εταιριών υποκαταστημάτων απαιτούν υπολογισμό του κόστους για την ίδρυση τους καθώς και υπολογισμός των φορολογητέων εισοδημάτων τους. Σε ένα τέτοιο περιβάλλον οι οργανισμοί πρέπει να δημιουργούν και να εξελίσσουν διαδικασίες οι οποίες να καταλογίζουν τα κόστη στα κατάλληλα κέντρα καθώς και τα Γ.Β.Ε (overhead costs) για αγαθά και υπηρεσίες. Πρακτικά επειδή οι διαδικασίες αυτές αποτελούν επτασφράγιστο μυστικό για τις επιχειρήσεις καθώς και ένα βαθμό υποκειμενικότητας υπάρχει πλήρης ελευθερία κινήσεων. Αυτή η ελευθερία κινήσεων τους επιτρέπει να ελαχιστοποιούν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και να διαχωρίζουν τα κέρδη τους διασφαλίζοντας ωστόσο ότι θα καταλογιστούν σε κράτη με ευνοϊκά φορολογικά καθεστάτα δηλαδή με χαμηλούς συντελεστές φορολογίας ή με χαλαρό θεσμικό πλαίσιο. Οι ειδικοί αναγνωρίζουν ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση μπορεί να βοηθήσει τις επιχειρήσεις να αποφύγουν τη διπλή φορολογία αλλά από την άλλη εμπεριέχονται και παγίδες. Μπορεί να χρησιμοποιηθεί το να μεταφέρει κέρδη τεχνικά από μια χώρα με υψηλό ποσοστό φορολόγησης σε χώρα με αντίστοιχους χαμηλότερους με το να:

- Είτε να μεγιστοποιεί τα έξοδα στην πρώτη(πωλήτρια)
- Είτε να μεγιστοποιεί το εισόδημα της δεύτερης (αγοράστρια).³

³ (PRICEWATERHOUSE COOPERS PAGE 15 EDITION 2009)

Πρώην στέλεχος του Brookings Institution επιχειρηματολόγησε ότι «η ενδοομιλική τιμολόγηση χρησιμοποιείται σχεδόν από κάθε πολυεθνική εταιρία με σκοπό να μεταφέρει με τη θέληση της τα κέρδη της σε όλον τον κόσμο.⁴

Η ευελιξία που παρουσιάζει το transfer pricing είτε για φοροαποφυγή (tax avoidance) είτε για φοροδιαφυγή (tax evasion) είναι ακατόρθωτο να γίνει αντιληπτό στην πλειοψηφία του δημοσίου κοινού και πολύ ακριβό για τις ελεγκτικές αρχές για να το εντοπίσουν. Ενυπάρχει ωστόσο ένα περίεργο παιχνίδι με πολλούς εμπλεκόμενους δηλαδή εταιρίες, ελεγκτές-λογιστές-δικηγόροι-σύμβουλοι-αρμόδιες ελεγκτικές αρχές-διεθνή πρακτορεία προμηθειών οι οποίοι στήνουν τους κανόνες και τους επανεξετάζουν ανάλογα με το ποια μέθοδος γίνεται καλύτερα αποδεκτή και εξελίσσοντας τρόπους για να διαχειρίζονται καλύτερα τα φορολογητέα κέρδη αποφεύγοντας ή και λειτουργώντας με υπόγειους τρόπους για να παραβιάσουν τους κανόνες. Πλέον η αδιάλειπτη χρήση της ενδοομιλική τιμολόγησης έχει βαρύνουσα έμμεση σημασία για τα διεθνή χρηματιστήρια μετοχών και άλλων τίτλων στα μερίσματα στα κέρδη στο δείκτη (R.O.I) καθώς και στο ποσοστό επιστροφής στο κεφάλαιο. Επίσης είναι σημαντικός παράγοντας για τα μόνους και τις παραπάνω αμοιβές για την ανώτατη διοίκηση τα οποία συνδέονται με τα λειτουργικά κέρδη (operating result). Τέλος ο λόγος που η ενδοομιλική τιμολόγηση έχει τόσο μεγάλη σημασία είναι γιατί συνδέεται με τους φόρους οι οποίοι επιβάλλονται στα επιχειρηματικά κέρδη με σκοπό να χρηματοδοτήσουν τις δημόσιες υπηρεσίες ένα κράτος πρόνοιας καθώς και τη δημοσιονομική πολιτική της εκάστοτε κυβέρνησης. Σύμβουλοι επιχειρήσεων διατείνονται ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση συνεχίζει να είναι και αποτελεί στο μέλλον το πιο κρίσιμο φορολογικό ζήτημα που αντιμετωπίζουν οι διεθνείς πολυεθνικοί όμιλοι⁵.

Αποδίδοντας την πραγματική σημασία της ενδοομιλικής τιμολόγησης στην μεταφορά εταιρικών κερδών στην διαμόρφωση πολιτικής για φόρο αποφυγή και στη εύκολη μεταφορά κεφαλαίου καθώς και τις συνέπειες τους στις δημόσιες υπηρεσίες και αγαθά η διοίκηση του Internal Revenue Services (I.R.S) προχωρήσει στην εξής δήλωση στον Τύπο: «Είναι ένα από τα πιο σημαντικά ζητήματα με μεγάλες προκλήσεις» (Times 12 of September 2006). Επιπρόσθετα μια μελέτη στις αμερικάνικες εταιρίες κατέληξε στο ότι «πέρα από τα συνήθη χαρακτηριστικά γνωρίσματα της ενδοομιλικής τιμολόγησης έχει σημαντικό ρόλο σωρευτικά στο

⁴ (Baker 2005 p.30)

⁵ Ernst& Young 2006 page 5.

λογιστικό σύστημα της χώρας καθώς και ότι δυνητικά μειώνει την αξία των εξαγωγών και το Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν.

Η εκτενής χρήση του transfer price οι εθνικές αρμόδιες ελεγκτικές αρχές προσπαθούν να διαπιστώσουν πόση ευελιξία περιέχει και ποια είναι τα τρωτά σου σημεία.

Κάποιες δε από αυτές έχουν πάρει ασυνήθιστη αρμοδιότητα ως προς τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών. Για παράδειγμα οι ελεγκτικές αρχές των Η.Π.Α υπό τη σκέπη του άρθρου 482 του Εσωτερικού κώδικα Εσόδων (Internal Revenue Code) έχουν την ελευθερία να ελέγχουν τη μεταφορά κερδών τις εκπτώσεις τις επιστροφές και οποιεσδήποτε σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών αν είναι να αποφευχθεί η φοροδιαφυγή. Παρακάτω αναφέρουμε ότι πολλές χώρες μπροστά στο δυσάρεστο ενδεχόμενο περιορισμού του προϋπολογισμού τους και ανήσυχες για τη διασφάλιση πολιτικής και κοινωνικής σταθερότητας δείχνουν μεγαλύτερο ενδιαφέρον να μελετήσουν προσεκτικά το πλαίσιο των ενδοομιλικών τιμολογήσεων πάνω στα εταιρικά κέρδη.⁶ Κάποιες μάλιστα από αυτές εφαρμόζοντας επιθετική πολιτική θέσπισαν υψηλά πρόστιμα και μεγάλη συχνότητα ελέγχων δίνοντας έμφαση στην εκπαίδευση στελεχών.⁷

Από την άλλη πλευρά οι διοικήσεις των εταιριών παραδέχονται η πρωτοβουλία των ελεγκτικών αρχών για τον τρόπο που εφαρμόζουν την ενδοομιλική τιμολόγηση έχει αυξηθεί σημαντικά.⁸ και αρκετές επιχειρήσεις ήδη έχουν κληθεί στο δικαστήριο και άλλες έχουν πειστεί να συνάψουν κάποια φορολογική συμφωνία. Για παράδειγμα Η Μεγάλη Βρετανία πραγματοποίησε προσαρμογές σε 1724 ελέγχους καταλογίζοντας τεράστιο ποσό προστίμων σε πέντε περιπτώσεις. Για την περίοδο 2003-2007 οι προσαρμογές στο φορολογητέο εισόδημα ανήλθαν σε 1 δις 134 εκατομμύρια στερλίνες και άλλα 2,114 δις στερλίνες εξοικονόμησε από το διάστημα 2007-2009.⁹ Τέλος η ενεργοποίηση της αυστραλιανής κυβέρνησης τη βοήθησε να εξοικονομήσει πάνω από 2,5 δις δολάρια από το 2005 ως τις αρχές του 2010.

Για την αποφυγή των δυσλειτουργιών καθώς και του ρίσκου που εκτίθενται οι επιχειρήσεις υπάρχουν οι προϋποθέσεις να αποφύγουν μακροχρόνιες διαμάχες με τις ελεγκτικές αρχές ,έσω των Συμφωνιών Προκαθορισμένης τιμολόγησης (Advance Pricing Agreements). Αυτές επιτρέπουν μια συμφωνία με τις εγχώριες και αλλοδαπές ελεγκτικές αρχές να συμφωνούν πάνω στη μέθοδο transfer price που εφαρμόζεται

⁶ Hansard UK House of Commons Debates 2006 US Government accountability.

⁷ Williamson et Al. Edition 2001+ edition 2005

⁸ Henderson Global Investors 2005 page 4.

⁹ Hansard UK House of common debates 11 January 2010 col.781

πληρώνοντας ένα ανταποδοτικό τέλος και αποφεύγοντας έτσι ένα «φορολογικό κυνηγητό». Για λόγους εμπιστευτικότητας οι κυβερνήσεις δε δημοσιοποιούν λεπτομέρειες αλλά κάποια αντιπροσωπευτικά στοιχεία δίνονται στο παράρτημα.

1.3.1 Οι απόψεις των ελεγκτικών εταιριών για το transfer price.

Οι εταιρίες παροχής λογιστικών και ελεγκτικών υπηρεσιών δρομολογούν διαδικασίες για την εξέλιξη και την κατάλληλη χρήση των εκάστοτε νομικών πλαισίων για την φοροαποφυγή των πελατών τους.¹⁰ Μελέτη της ERNST& YOUNG ανέφερε χαρακτηριστικά: «ο φόρος είναι κόστος οπότε ένας καλός μάνατζερ θα προσπαθήσει να διαχειριστεί αυτό το κόστος καθώς και το ρίσκο που το συνοδεύει.»(Irish Times 7 7/05/2004.). Επιπλέον η Deloitte & Touche σε άρθρο της στο New York Times στις 7/04/2009 αναφέρει: «εφαρμόζοντας μια στρατηγική ενδοομιλικής τιμολόγησης από την πρώτη στιγμή παρά περιμένοντας μέχρι το τέλος της περιόδου χάριτος(...) η ίδια η εταιρία και το πολυεθνικό συγκρότημα στο οποίο ανήκει μπορούν να εκμεταλλευτούν τα πρώτα χρόνια λειτουργίας για να μεταφέρουν κέρδη (...) και να περιορίσουν το κόστος του φόρου για όλο το συγκρότημα.» Το ενδεχόμενο της μείωσης ή της πλήρους αποφυγής επιβολής φορολογίας αποτελεί στόχο των εταιριών διότι αυξάνει την αξία των μετόχων τα κέρδη μετά φόρων και την επιστροφή κεφαλαίου (R.O.I).Επιπρόσθετα αυξάνει τις πρόσθετες αμοιβές των ανωτάτων στελεχών καθώς τα τελευταία συνδέονται με τα αποτελέσματα και το πώς διαμορφώνονται.

1.3.2 Ο ρόλος της Παγκοσμιοποίησης.

Η παγκοσμιοποίηση έχει επιφέρει νέες περιπλοκές στις στρατηγικές της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Πλήρως απαλλαγμένοι από καθεστωτικούς περιορισμούς και οι οργανισμοί μπορούν πιο εύκολα να δημιουργούν θυγατρικές υποκαταστήματα κοινοπραξίες εταιρίες ειδικού σκοπού και επενδυτικά κεφάλαια σε γεωγραφικές

¹⁰ KPMG 2004,2009 a.b Deloitte & Touche 2007.

περιοχές με χαμηλή φορολογία οι άλλες εισφορές. Για παράδειγμα μια αυτοκινητοβιομηχανία μπορεί να σχεδιάσει τα εξαρτήματα στη χώρα Α και Β μετά να κατασκευάσει στη χώρα Γ και Δ να αποθηκευτούν στην Ε να κατοχυρωθούν οι καινοτομίες και τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας στην ΣΤ. Το προηγούμενο παράδειγμα κατέδειξε την ανάγκη των πολυεθνικών εταιριών για ανάπτυξη σε παγκόσμια κλίμακα. Αυτή η ανάγκη δημιούργησε νέες και πιο εξελιγμένες στρατηγικές για transfer pricing και καθιστά πιο εύκολη τη μεταφορά φορολογητέων κερδών σε πιο ευνοϊκούς φορολογικά προορισμούς. Το 2000 (millennium) οι 51 από τις μεγαλύτερες οικονομίες αποτελούνταν από εταιρίες παρά από κράτη που απολαμβάνουν τεράστια δύναμη ¹¹ οι 100 μεγαλύτερες εταιρίες κατείχαν περιουσιακά στοιχεία αξίας 3,4 τρις \$εκ των οποίων το 40% βρισκόταν έξω από τη μητρική τους εταιρία. Οι 200 μεγαλύτεροι όμιλοι κατείχαν το 28% της παγκόσμιας οικονομικής δραστηριότητας. Οι 500 μεγαλύτεροι διεθνείς οργανισμοί κατείχαν το 70% του παγκόσμιου εμπορίου το 80% των άμεσων ξένων επενδύσεων το 1/3 των εξαγωγών βιομηχανικών προϊόντων και το 75% του παγκόσμιου εμπορίου Ά υλών. Η ραγδαία ανάπτυξη του διεθνούς εμπορίου αλλά και των πολυεθνικών εταιριών παρείχαν πολλές προοπτικές για την εφαρμογή στρατηγικών ενδοομιλικής τιμολόγησης ειδικά για τους οργανισμούς που προμηθεύονται τα υλικά τους σε μεγαλύτερη κλίμακα απ' ότι τα ίδια τα έθνη. Οι Αμερικανικές φορολογικές αρχές διευκρινίζουν ότι : «δυο είδη δραστηριοτήτων δεσπόζουν μεταξύ εταιριών ενός ομίλου συμφωνίες επιμερισμού του κόστους και συμφωνίες παροχής υπηρεσιών αποτελούν δραστηριότητες κλειδιά για παγίδες ενδοομιλικής τιμολόγησης και φοροαποφυγής (transfer pricing abuse). Σε πολλές περιπτώσεις λόγω της δομής της αγοράς ή και της ύπαρξης μονοπωλίων η «Αρχή ίσων αποστάσεων» (Arm's Length price) η βασική έννοια της ενδοομιλικής τιμολόγησης δεν μπορεί να εφαρμοστεί απόλυτα οπότε οι ελεγκτικές αρχές εξετάζουν προσεκτικά τις εταιρικές πολιτικές. Οι αναπτυσσόμενες χώρες είναι ιδιαίτερα ευάλωτες στη χρήση της ενδοομιλικής τιμολόγησης για τη φοροαποφυγή και τη διαφυγή κεφαλαίων (Borkowski 1997) και πολλές φορές η δυνατότητα τους να εντοπίσουν αυτούς τους ελεγκτικούς μηχανισμούς προσκρούει πάνω στην έλλειψη κεφαλαίων και κατ' επέκταση τη

¹¹ Tripathi 2000, Korten 2001 ,UNFAO 2003

δημιουργία ειδικού σώματος που θα εξετάζει αναλυτικά και στενά τις εταιρικές πολιτικές.¹²

Ένας άλλος φορέας που εξέφρασε την άποψη του ήταν το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (International Monetary Fund) το οποίο διευκρίνισε ότι το παγκόσμιο εμπόριο δημιουργεί «προβλήματα για τις εθνικές φορολογικές αρχές που προέρχονται από τις στρατηγικές ενδοομιλικής τιμολόγησης που εφαρμόζονται από τις πολυεθνικές περιλαμβάνοντας δάνεια επιμερισμό του σταθερού κόστους και η αποτίμηση εμπορικών ονομάτων καθώς και καινοτομιών. Πολλοί σύμβουλοι επιχειρήσεων πιστεύουν ότι πολλοί οργανισμοί χειρίζονται τα τις ενδοομιλικές συναλλαγές ώστε να μεταφέρουν κέρδη από χώρες με υψηλό συντελεστή σε αντίστοιχες με χαμηλότερο.»¹³ Άλλωστε είναι γνωστή και η ρήση του Διευθυντή Οικονομικού σχεδιασμού της BMW που δήλωσε δημόσια ότι η ίδια η εταιρία προσπάθησε να αυξήσει τα κόστη για τα συνδεδεμένα μέρη στα οποία το φορολογικό καθεστώς περιλαμβάνει υψηλούς συντελεστές.¹⁴

1.3.2.1 Ο ρόλος των υπεράκτιων εταιριών (offshore).

Ένας άλλος συντελεστής που δίνει κύρος και δύναμη στις πολυεθνικές εταιρίες είναι ότι υπό τη σκέπη του καπιταλισμού πολλές χώρες αγωνίζονται να προσελκύσουν επενδύσεις να τονώσουν τις εθνικές τους οικονομίες. Επιπρόσθετα οι προοπτικές για το transfer pricing αυξάνονται κατακόρυφα λόγω της ύπαρξης των μικροπολιτειών (microstates) κοινώς γνωστά σαν υπεράκτια χρηματοοικονομικά κέντρα (offshore financial centres) ή φορολογικοί παράδεισοι (tax havens). Οι περιοχές αυτές θεσπίζοντας τα κατάλληλα νομικά πλαίσια εξασφαλίζουν μυστικότητα, χαλαρή πολιτική ελέγχου κεφαλαίων και χαμηλή ή ελάχιστη φορολόγηση. Η μυστικότητα αυτή επιτρέπει να διενεργούνται συναλλαγές με τελικό αποδέκτη εταιρίες φαντάσματα και να εφαρμόζονται δημιουργικές μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης που ουδεμία συσχέτιση θα μπορούσαν να έχουν με την

¹² Plasshaert 1985:Christian-Aid 2008)

¹³ Tanzi 2000 p.10)

¹⁴ Weichnrieder 1996 p.38)

αρχή ίσων αποστάσεων¹⁵. Όλα τα παραπάνω αποτέλεσαν μαγνήτη για πολλές εταιρίες να στήσουν εκεί τα διοικητικά τους κέντρα. Αυτές οι επιχειρηματική μορφή επιτρέπει στις εταιρίες να καταχωρούν και να κατευθύνουν τις συναλλαγές τους ώστε να αποφεύγουν τη φορολογία. Είναι αξιοσημείωτο ότι σχεδόν το μισό παγκόσμιο εμπόριο περνά από υπεράκτιες εταιρίες αν και έχουν συμμετοχή στο παγκόσμιο Α.Ε.Π (g.d.p) μόλις κατά 3%. Οι περιοχές αυτές αντιπροσωπεύουν μόλις το 1,2 % του παγκόσμιου πληθυσμού αλλά το 26% των περιουσιακών στοιχείων και το 31% των κερδών των Αμερικανικών Πολυεθνικών εταιριών. Υπολογίζεται περίπου ότι 11,5 τρις \$ περιουσιακών στοιχείων είναι τοποθετημένα σε φορολογικούς παραδείσους. Κάθε χρόνο πάνω από 200.00 εταιρίες ιδρύονται στο φορολογικούς παραδείσους. Ένα κτίριο στα νησιά Cayman αποτελεί την επίσημη διεύθυνση για πάνω από 18,857 εταιρίες. Αναλυτικό παράδειγμα για το ρόλο τους στις μελέτες περιπτώσεων σε εθνικό επίπεδο.

1.4 Η ενδοομιλική τιμολόγηση στις αναπτυσσόμενες χώρες και αναπτυγμένες χώρες. Ανάλυση περιπτώσεων.

1.4.1 Η περίπτωση της Κίνας.

Η Κίνα αποτελεί τον ανερχόμενο οικονομικό γίγαντα. Η εξαγωγική της δραστηριότητα η οποία αυξάνεται κατά 10 % το χρόνο έχει προσελκύσει αλλοδαπές άμεσες επενδύσεις.(Foreign direct investments-FDI) που στηριζόμενη στο φθινό εργατικό δυναμικό καθώς και στην εγχώρια τεχνολογία προκαλεί αυτήν την εξαγωγική υπερδραστηριότητα. Η κυβέρνηση της Κίνας συνεχίζει να διατηρεί τα δικαιώματα των ενσώματων στοιχείων της αλλά και να προσελκύει ξένες επενδύσεις με το να προσφέρει φορολογικά προνόμια. Ενδεικτικά προσφέρει περίοδο «χάριτος» 2 χρήσεων και φορολόγηση στην πρώτη κερδοφόρα χρήση τους. Επιπρόσθετα παρέχει 50% έκπτωση φορολογίας για τις 3 επόμενες χρήσεις. Τέλος στις εταιρίες

¹⁵ Brittain - Catlin 2005 art. Page 12.

υψηλής τεχνολογίας καθώς και σε μη κερδοφόρους τομείς όπως δραστηριότητες πρωτογενούς τομέα όπως ξυλεία ή άλλες αγροτικές δραστηριότητες. Παρέχει πρόσθετα άλλα 2 χρόνια χάριτος από τη φορολόγηση των εταιρικών κερδών. Ως προς τη στήριξη της τοπικής οικονομίας η πολιτική της είναι σταθερή εντούτοις έχει απαγορευτεί η είσοδος σε κάποιες αγορές, διακρατά η ίδια τον έλεγχο για τη συναλλαγματική ισοτιμία και η τιμή του Γουάν διαμορφώνεται περισσότερο από την κυβέρνηση παρά από τις ίδιες τις χρηματαγορές. Το 2004 υπήρχαν περισσότερα από 400.00 εταιρίες στη χώρα. Το διάστημα 1996-2004 το 60-65% των εταιρών αυτών δήλωναν αρνητικά φορολογητέα κεφάλαια και το 2005 το ποσοστό αυτό ανήλθε σε 55%. Η επίσημη κυβερνητική ιστοσελίδα ανέφερε χαρακτηριστικά ότι: «Η ενδοομιλική τιμολόγηση σαν μέσο φοροαποφυγή αποτελεί το 60 % του τρόπου δράσης των πολυεθνικών στην χώρα μας.». Το 2007 η Εθνική Στατιστική Υπηρεσία της Κίνας ανέφερε ότι το 2/3 των εταιριών προέβησαν σε παραπλανητικές αναφορές και ότι λόγω της ενδοομιλικής τιμολόγησης χάθηκαν 30 δις Γουάν από φόρους.¹⁶ Από το 2006 η κινεζική κυβέρνηση αντέδρασε πιο επιθετικά και διενήργησε αρκετούς ελέγχους οι οποίοι από το 2006 απέφεραν 460 εκατομμύρια Γουάν και το 2007 987 εκατομμύρια Γουάν.¹⁷ Γενικότερα μελέτες έχουν δείξει ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση χρησιμοποιείται προκειμένου να προσαρμόζει τις τιμές εισαγωγών και εξαγωγών. (Adjustments to import-export prices.). Μια άλλη μελέτη έδειξε ότι κατά μέσο όρο κατά 17 % υπερεκτιμώνται οι εισαγωγές και κατά 9% υποεκτιμώνται οι εξαγωγές γεγονός που αποφέρει μείωση των φόρων ως και 30 δις Γουάν.

1.4.2 Η περίπτωση της Ρωσίας.

Η Ρωσία μετά την πτώση της Σοβιετικής Ένωσης υπέφερε πολλά χρόνια από ύφεση διαφθορά και πτώση του Α.Ε.Π της. Κάποια διαρθρωτικά μέτρα ελήφθησαν προκειμένου να ανακάμψει η οικονομία της. Νομικό πλαίσιο για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και την τιμολόγηση καθώς και η εφαρμογή τα αρχής Ίσων Αποστάσεων υιοθετήθηκαν το 1999. Οι τομείς στους οποίους δόθηκε σημαντική βαρύτητα ήταν ο κλάδος του πετρελαίου και του φυσικού αερίου που αποτελούν βασική συνεισφορά στην οικονομία της Ρωσίας. Στις αρχές του 2004 η Παγκόσμια Τράπεζα έδειξε με

¹⁶ Global Times 31/07/2009

¹⁷ Shanghai Daily 04/02/2008

μελέτη ότι οι εξαγωγές της χώρας στα παραπάνω υλικά αποτελούνε το 25 % του Α.Ε.Π σε σχέση με το 9% που κατέγραφαν οι επίσημες αρχές¹⁸. Ο κύριος λόγος γι' αυτή τη μεγάλη διαφορά ήταν το χαλαρό ακόμα νομικό πλαίσιο το οποίο επέτρεπε στις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης πετρελαίου και φυσικού αερίου να αποκρύπτουν σημαντικά εισοδήματα και με την εφαρμογή επιθετικού transfer pricing να μεταφέρουν τα κέρδη σε ευνοϊκά φορολογικά καθεστάτα. Κύριο ρόλο συνετέλεσε η ύπαρξη υπεράκτιων εμπορικών εταιριών οι οποίες εμφανίζονταν αγοραστές τεραστίων ποσοτήτων πετρελαίου και φυσικού αερίου από τα εργοστάσια παραγωγής και το πουλούσαν πίσω σε απίστευτα υψηλά επίπεδα μέσω μεσαζόντων¹⁹. Μια αναφορά του Ρωσικού Ελεγκτικού συμβουλίου ανέφερε ότι το 80% του άνθρακα που εξορύσσεται από παραγωγικές μονάδες στη Ρωσία φτάνουν στην τελική αγορά μέσω υπεράκτιων εταιριών σε τιμή πολύ διαφορετική σε σχέση με την τιμή αγοράς. Σαν αποτέλεσμα οι εταιρίες απέφευγαν τεράστια ποσά σε φόρους ακριβώς γιατί τα κέρδη δεν εμφανίζονταν στη Ρωσία.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα υπήρξε η εταιρία Gazprom η οποία είχε μια θυγατρική την Itera στο Jacksonville των Η.Π.Α. Υπολογίστηκε λοιπόν ότι το φυσικό αέριο που στην εσωτερική ρωσική αγορά πωλούνταν μεταξύ 2-4\$ ανα χίλια κυβικά μέτρα πωλούνταν στην ίδια τιμή στην αμερικάνικη θυγατρική η οποία τα μεταπώλούσε σε Ρώσικες δημοκρατίες σε τιμές μεταξύ 30\$-90 \$! Μια άλλη μελέτη έδειξε ότι μεταξύ 1995 και 1999 οι εξαγωγές 25 προϊόντων από τη Ρωσία στην Αμερική ήταν υποτιμολογημένα κατά περίπου 7,24 δις δολάρια ενώ αντίστοιχα οι εισαγωγές ήταν υπερτιμολογημένες κατά 1.68 δις δολάρια. Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα την διαφυγή κεφαλαίου τουλάχιστον 9 δις δολαρίων²⁰

Η μεγαλύτερη περίπτωση όμως που έγινε παγκοσμίως γνωστή ήταν τι καμάρι της Ρωσικής οικονομίας η εταιρία Yukos Φοροδιαφυγή και κατηγορίες για διαφυγή κεφαλαίου ήταν η νόμιμη βάση για την προσαγωγή της μεγαλύτερης εταιρίας ενέργειας στη Ρωσία. Η Yukos ανήκε στον όμιλο Menatep με έδρα μια ταχυδρομική θυρίδα κάπου στο Γιβραλτάρ(!) οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις υπογράφονταν από μεγάλη ελεγκτική εταιρία σύμφωνα με τα Αμερικάνικα λογιστικά πρότυπα. Ο ιδρυτής της Yukos και μετέπειτα διευθύνων σύμβουλος Mikhael Khodorkovsky κατηγορήθηκε για μεταφορά τεραστίων ποσών ενεργητικών στοιχείων

¹⁸ Financial Times 19 February 2004

¹⁹ Globalist 1 December 2004.

²⁰ De Boyrie 2005

στο εξωτερικό καθώς και για αδιάκριτη εφαρμογή transfer pricing με σκοπό μονάχα τη φοροδιαφυγή. Σε μια έκθεση 120 σελίδων διαρθρώνει σειρά κατηγοριών εναντίον της Yukos καθώς και των εικονικών εταιριών και συνδεδεμένων εταιριών του ομίλου της σε χώρες όπως η Ελβετία ο Παναμάς το Γιβραλτάρ και άλλες κάνοντας σαφή και τις μεθόδους ενδοομιλικής τιμολόγησης που χρησιμοποιούσαν. Η ρωσική κυβέρνηση καταλόγισε στον όμιλο πρόστιμο ύψους 28 δις δολαρίων για αναβαλλόμενη φορολογία καθώς και φοροδιαφυγή. Συγκεκριμένα η Ρωσική κυβέρνηση διατεινόταν ότι εργοστάσια του ομίλου στη Ρωσία πουλούσαν αργό πετρέλαιο σε εικονικές εταιρίες συνδεδεμένες σε περιοχές με πολύ χαμηλούς ή μηδενικούς φορολογικούς συντελεστές σε τιμές κάτω από τις τιμές αγοράς.(market -prices). Οι εταιρίες αυτές μεταπωλούσαν το πετρέλαιο σε ημεδαπές ή αλλοδαπές χώρες σε τιμές αγοράς. Η Yukos ήλεγχε πλήρως όλες τις λειτουργίες και τη χρηματοοικονομική κατάσταση των εταιριών αυτών συμφωνιών οι οποίες της επέτρεπαν να διευθύνει τις προμήθειες τις πωλήσεις την επεξεργασία καθώς και τη μεταφορά του πετρελαίου. Σαν αμοιβή η Yukos αμειβόταν με προμήθεια ονομαστική (0.01-0.05 %) και το σύνολο των κερδών έμενε στις εικονικές εταιρίες από ολόκληρο το κανάλι από την παραγωγή μέχρι και την τελική πώληση. Αυτή η πολιτική της Yukos την οδήγησε σε φοροδιαφυγή.

1.4.4 Η περίπτωση της Νέας Γουινέας.

Στη Νέα Γουινέα λόγω των διαφόρων πολιτικών ενδοομιλικών τιμολογήσεων που ακολουθούνται έχουν χαθεί καταλογισμένοι φόροι από 9 εκατομμύρια δολάρια μέχρι και 17 εκατομμύρια δολάρια το 1999. Το κλειδί στην οικονομία της είναι η υλοτόμηση και εξαγωγή ξυλείας τα οποία εξάγουν των Ά ύλη σε θυγατρικές οι οποίες τα μεταπωλούν σε τιμή πολύ υψηλότερη από την τιμή αγοράς. Τη μέθοδο αυτή ανακάλυψε η εθνική φορολογική αρχή της Νέας Γουινέας μετά τη διενέργεια ελέγχων. Το κοινωνικό ζήτημα που προκύπτει είναι ότι για το κράτος αυτό με ιδιαίτερα δυσχερείς κοινωνικούς δείκτες διαβίωσης οι φόροι είναι απαραίτητοι προκειμένου να βελτιωθεί η οικονομική ζωή των κατοίκων της.

1.4.3 Η περίπτωση της Αμερικής.

Μια μελέτη του Pak και Zdanowicz το 2002 έδειξε τα ακόλουθα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1 : ΤΙΜΕΣ ΕΙΣΑΓΩΓΩΝ ΣΤΙΣ Η.Π.Α.

ΧΩΡΑ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ	ΧΩΡΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ	ΕΙΔΟΣ	ΤΙΜΗ
ΤΣΕΧΙΑ	Η.Π.Α	ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΔΟΧΕΙΑ	972,98 \$/ΤΕΜΑΧΙΟ
ΚΑΝΑΔΑΣ	Η.Π.Α	ΔΙΑΚΟΣΜΗΤΙΚΕΣ ΣΤΗΛΕΣ	1853,50/ΤΕΜΑΧΙΟ
ΚΙΝΑ	Η.Π.Α	ΧΑΡΤΙ	4121.81/ΚΙΛΟ
ΙΣΡΑΗΛ	Η.Π.Α	ΧΥΜΟΣ ΜΗΛΟΥ	2052 \$/ΛΙΤΡΟ
ΤΡΙΝΙΝΤΑΝΤ	Η.Π.Α	BALLPOINT ΣΤΥΛΟ	8500 \$/
ΙΑΠΩΝΙΑ	Η.Π.Α	ΤΣΙΜΠΙΔΑΚΙΑ	4896 \$ /ζεύγος.

ΠΙΝΑΚΑΣ 4: ΤΙΜΕΣ ΕΞΑΓΩΓΩΝ ΑΠΟ Η.Π.Α

ΧΩΡΑ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ	ΧΩΡΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ	ΕΙΔΟΣ	ΤΙΜΗ
Η.Π.Α	HONG KONG	ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΝΗΣ	1.75 \$/ΤΕΜΑΧΙΟ
Η.Π.Α	ΤΡΙΝΙΝΤΑΝΤ	ΠΡΟΚΑΤ ΣΠΙΤΙΑ	1,20 \$/ΕΝΑ
Η.Π.Α	BENEΖΟΥΕΛΑ	ΜΠΟΥΛΑΝΤΟΖΕΣ	387,83 \$/ΕΝΑ
Η.Π.Α	ΙΣΡΑΗΛ	ΠΥΡΑΥΛΟΙ ΚΑΙ ΑΝΤΙΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ	52,03 \$/ΕΝΑ

Όπως φαίνεται από τους παραπάνω πίνακες υπάρχουν άπειρα παραδείγματα τα οποία πιστοποιούν τη δυνατότητα της κάθε επιχειρήσεις να διαμορφώνει στρατηγικές ενδοομιλικής τιμολόγησης. Τα παραπάνω παραδείγματα τα οποία είναι υπερβολικά καταδεικνύουν επίσης το ρίσκο που αναλαμβάνουν οι επιχειρήσεις ακόμη και στις Η.Π.Α όπου οι ελεγκτικές αρχές (I.R.S) αν μη τι άλλο περνούν από εξονυχιστικό έλεγχο τις πολυεθνικές εταιρίες.

Στην ενότητα αυτή θα ασχοληθούμε με 2 πολύ μεγάλες εταιρίες της Αμερικανικής οικονομίας που έκαναν εκτενή χρήση ενδοομιλικής τιμολόγησης για φορολογικούς λόγους και όμως οι χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις υπογράφονταν από πολύ μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες(!).

Κατ' αρχάς η περίπτωση της Enron της οποίας η πτώχευση έγινε μέσα σε χρόνο ρεκόρ και βύθισε το χρηματιστήριο της Νέας Υόρκης. Η ίδια η εταιρία με έδρα τις Η.Π.Α έχοντας σα συμβούλους τις Deloitte & Touch, chase Manhattan, Deutsche Bank, Bankers Trust, και πολλές δικηγορικές εταιρίες δημιούργησε περισσότερες από 3500 εταιρίες συνδεδεμένες και θυγατρικές με σκοπό τη διαφοροποίηση απέναντι στον κίνδυνο. Οι φορολογικές αρχές διενεργώντας έλεγχο διαπίστωσαν οργανωμένη

στρατηγική και συστηματική εφαρμογή transfer pricing με κύριο σκοπό την φόρο-αποφυγή. Κυρίως, με βάση το πόρισμα των ελεγκτικών αρχών η ενδοομιλική τιμολόγηση αφορούσε income reallocation μέσα από την τιμολόγηση υπηρεσιών που περιείχε σε θυγατρικές ειδικά στις αναπτυσσόμενες χώρες. Τελικά τα κεφάλαια και τα κέρδη έφταναν μέσα από έναν κύκλο συναλλαγών σε δυο holdings στα νησιά Cayman²¹. Το αξιοσημείωτο είναι ότι τα έξοδα, με τα οποία χρεώνονταν οι θυγατρικές ήταν εκπιπτόμενες από το φόρο και το γεγονός αυτό εξασφάλιζε μηδαμινές φορολογικές υποχρεώσεις στον όμιλο. Χαρακτηριστικό παράδειγμα τα κέρδη του ομίλου από το 1996-2000 1,785 δις δολάρια τα οποία δεν φορολογήθηκαν καθόλου. Κι όμως οι ελεγκτές της εταιρίας υπέγραφαν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της εταιρίας τεκμηριώνοντας ότι έχουν καταρτιστεί με βάση το U.S GAAP.

Η άλλη περίπτωση ήταν η αντίστοιχη της World.Com. Χρησιμοποίησε πιο δημιουργικές μεθόδους εστιάζοντας κυρίως σε intangible assets όπως σήματα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, brand names. Για φόρο 9,2 εκατομμυρίων δολαρίων η ελεγκτική εταιρία τη συμβούλεψε να αυξήσει τα κέρδη μετά φόρων υιοθετώντας ένα σύστημα ενδοομιλικής τιμολόγησης ασώματων περιουσιακών στοιχείων. Έτσι η εταιρία δημιούργησε το στοιχείο «Management Foresight». Το εισήγαγε σαν χαμηλής φορολογίας δραστηριότητα και αποτέλεσε άδεια η οποία παρεχόταν σε κάθε θυγατρική με ένα αντίτιμο αντί για τα ετήσια royalties. Η αλλαγή πολιτικής οδήγησε σε εξοικονόμηση φόρων 25 εκατομμύρια δολάρια τον πρώτο χρόνο και περισσότερα από 170 για τα επόμενα 5 χρόνια. Μετέπειτα διαπιστώθηκε ότι σε κάποιες περιπτώσεις τα royalties που χρεώνονταν ουσιαστικά ξεπερνούσαν το ενοποιημένο καθαρό εισόδημα από το 1998-2001 περισσότερα από 20 δις δολάρια καταλογίστηκε σε royalty fees για τη χρήση των ασώματων περιουσιακών στοιχείων και η πλειοψηφία αυτών προερχόταν από τη χρέωση για το management foresight. Οι εταιρίες το αντιμετώπιζαν σαν εκπιπόμενο έξοδο και η παραλήπτρια φορολογούνταν γι' αυτό με χαμηλό φορολογικό συντελεστή. Συνολικά αυτή η μέθοδος που ακολουθήθηκε οδήγησε σε εξοικονόμηση από 100-350 εκατομμύρια δολάρια σε φόρους.

²¹ US Senate Joint Committee on Taxation 2003,page 383.)

1.5. Εσωτερική ευθύνη εντός ομίλων. Συμβουλές δράσης της διοίκησης. Ματιά του transfer pricing μέσα από τις ίδιες τις επιχειρήσεις).

Αποφάσεις ενδοομιλικής τιμολόγησης λαμβάνονται κάθε ημέρα στα κέντρα λήψης αποφάσεων των πολυεθνικών εταιριών. Όταν ένα τμήμα πολυεθνικής εταιρίας τιμολογεί είτε ενσώματα είτε ασώματα στοιχεία του Ενεργητικού σε άλλη συνδεδεμένη είτε θυγατρική το αντιμετωπίζει σαν πώληση. Η τιμή η οποία χρησιμοποιείται σε αυτή τη συναλλαγή ονομάζεται ενδοομιλική τιμολόγηση (transfer price). Η χρήση της ως εργαλείο φορολογικού σχεδιασμού για να αυξήσει τα κέρδη των θυγατρικών όταν βρίσκονται σε περιβάλλον με ευνοϊκή φορολογία Η θυγατρική από την άλλη πλευρά δημιουργεί αξίες ώστε να δικαιολογεί όλο και περισσότερα κέρδη και να ελαχιστοποιεί παράλληλα το καταλογισμένο φόρο εισοδήματος. Βασιζόμενη στο περιβάλλον μιας ξένης χώρας η μαμά εταιρία θα διαλέξει μεταξύ ενός υψηλού ή χαμηλού επιπέδου ενδοομιλικής τιμολόγησης. Για παράδειγμα όταν ο % φόρος είναι χαμηλός όπως στην Αμερική τότε η πολιτική που προτιμάται είναι αγορά σε χαμηλή τιμή και πώληση σε υψηλή τιμή καταλογίζοντας τα κέρδη στις θυγατρικές. Όταν από την άλλη πλευρά ο φόρος στην αλλοδαπή είναι υψηλός τότε ακολουθείται η αντίστροφη μέθοδος δηλαδή αγοράζει σε υψηλές τιμές και πουλά σε χαμηλές τιμές. Λαμβάνοντας υπόψη τους φορολογικούς συντελεστές της αλλοδαπής σε σχέση με τη μητρική εταιρία και το περιβάλλον του ανταγωνισμού η ενδοομιλική τιμολόγηση θα προκαλέσει επιπτώσεις στην περίπτωση ενός ελέγχου (audit).

Με βάση τις πρακτικές του παρελθόντος η μέθοδος του κόστους + κέρδος + ένα ποσοστό για ακραία ενδεχόμενα έχει κατοχυρωθεί τα οποία δεν μελετούνταν σωστά. Η μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης ορισμένες φορές αντανάκλα τη δυναμική της αγοράς τις προϋποθέσεις του ανταγωνισμού τους στόχους του κόστους καθώς και της κερδοφορίας καθώς και τη διαδικασία επιμερισμού των πόρων που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για τις δραστηριότητες της. Θέτοντας μια στρατηγική ενδοομιλικής τιμολόγησης μέσα σε ένα θεσμικό πλαίσιο προκύπτουν και διαφορών ειδών αναποτελεσματικότητες. Μια σημαντική διέξοδος για την αποφυγή αυτών των αναποτελεσματικοτήτων είναι η «Αρχή Ίσων Αποστάσεων» (Basic Arm's Length). Η

αρχή αυτή υιοθετήθηκε από τις φορολογικές αρχές από τις Η.Π.Α και μετέπειτα από τα υπόλοιπα κράτη. Για να εξεταστεί η αρχή αυτή οι φορολογικές αρχές ελέγχουν συνήθως τις συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες τιμές πώλησης που τίθενται μεταξύ ανεξάρτητων οργανισμών σε παρόμοια επιχειρηματικά περιβάλλοντα. Το επίπεδο τιμών που προκύπτει αποτελεί το σημείο αναφοράς (benchmark) το οποίο χρησιμοποιείται άμεσα προκειμένου να ελεγχθεί αν η ελεγχόμενη επιχείρηση λειτουργεί σύμφωνα με τις επιταγές της. Γενικότερα το ανώτατο μανατζμεντ των εταιριών αυτών θα πρέπει να έχουν πλήρη επίγνωση όσο το δυνατόν του περίπλοκου νομικού καθεστώτος που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές καθώς και τις επιπτώσεις τους στις δραστηριότητες της. Τα προηγούμενα χρόνια οι επιχειρηματικές στρατηγικές ανάγκασαν τα διεθνή φορολογικά συστήματα να εστιάσουν πάνω στο θέμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Συγκεκριμένα οι ενέργειες του I.R.S περιόρισαν τη δυνατότητα των πολυεθνικών να μεταφέρουν κέρδη και να αυξήσουν παράλληλα τη διενέργεια των ελέγχων καθώς και τον καταλογισμό προστίμων για διαχείριση κερδών (manipulation). Επιπρόσθετα έγιναν αποτελεσματικοί στη εξέταση στρατηγικών Ενδοομιλικής τιμολόγησης και συστάθηκε η Επιτροπή Ανταγωνισμού (Competent Authority) προκειμένου να λύνει τις διαφορές που προκύπτουν. Οποιοσδήποτε μανατζερ που δε γνωρίζει αυτές τις εξελίξεις βρίσκεται σε εξαιρετικά μειονεκτική θέση. Γι' αυτό το λόγο οποιοσδήποτε μανατζερ δε γνωρίζει γι' αυτά τα θέματα βρίσκεται σε εξαιρετικά μειονεκτική θέση.

Καταστρώνοντας μια στρατηγική ενδοομιλικής τιμολόγησης η διοίκηση θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη κριτήρια φορολογικά και μη. Αν δε γίνει σωστή αξιολόγηση η εταιρία μπορεί να βρεθεί αντιμέτωπη με πολλά πρόστιμα. Αν δε συμφωνήσουν οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές διπλή φορολογία μπορεί να προκύψει. Αυτό θα λάβει χώρα αν το φορολογητέο εισόδημα φορολογηθεί και στη χώρα του πωλητή και στην αντίστοιχη του αγοραστή Στην πραγματικότητα η φοροαποφυγή λόγω της ενδοομιλικής τιμολόγησης έχει κοστίσει στις Η.Π.Α πάνω από 8 δις \$ φόρους. Με το πρόβλημα βεβαίως να εστιάζεται στις αμερικάνικες και τις θυγατρικές τους στο εξωτερικό. Όποια εταιρία χρησιμοποιεί τη χρησιμοποιεί με άνομο τρόπο μπαίνει στο στόχαστρο ενός ελέγχου. Το άρθρο 482 του κώδικα I.R.S θέτει ξεκάθαρα τους όρους με τους οποίους οι αρχές συγκρίνουν τις τιμές με την αρχή ίσων αποστάσεων. Αν υπάρχει μεγάλη διαφορά οι αρχές προχωρούν σε προσαρμογή φορολογητέων κερδών και πρόστιμα λόγω χειραγώγησης της αγοράς. Κάποιες χώρες αντιμετωπίζουν

επιθετικά την Ενδοομιλική τιμολόγηση και τις εταιρίες που την εφαρμόζουν με κύριο στόχο να επηρεάσουν τα κέρδη και να αναβάλλουν καταλογισμένες φορολογικές υποχρεώσεις. Πέραν αυτού τα κράτη έχουν τη δυνατότητα να επιβάλλουν έκτακτη φορολογία και πρόστιμα από τις εγχώριες ελεγκτικές αρχές. Επομένως μπορεί η λάθος διαχείριση να οδηγήσει σε αρνητική πίεση και σε απώλεια αξιοπιστίας είτε προμηθευτή είτε πελάτη στη χώρα που δραστηριοποιείται.

Από την άλλη πλευρά οι εταιρίες αν θεωρήσουν ότι οι αποφάσεις και το πρόστιμο δεν είναι νόμιμα έχουν όργανα να καταφύγουν. Στην επιτροπή Ανταγωνισμού (Competent Authority) και να ερευνήσει σε πρώτο βαθμό το θέμα και να δώσει μια απόφαση. Μετά πηγαίνουν στα δικαστήρια. Μάλιστα κάποιες φορές το δικαστήριο δικαίωσε τις εταιρίες σε σχέση με τις αναπροσαρμογές κερδών που εφήρμοσαν οι εθνικές ελεγκτικές υπηρεσίες. Για παράδειγμα το 1981 και 1982 το I.R.S προχώρησε σε ενοποιημένο επίπεδο την αύξηση του ενοποιημένου συνολικού εισοδήματος της εταιρίας B&L Inc. Καταλογίζοντας εισόδημα από την θυγατρική στην Ιρλανδία πίσω στην έδρα της εταιρίας την Αμερική. Εντούτοις τον υπολογισμό αυτόν τον έκανε με τρόπο διαφορετικό απ' ότι πριν. Έτσι το δικαστήριο αποφάσισε ότι η προσαρμογή των κερδών της εταιρίας ήταν προκλητική. («liberal adjustment») Πρόσφατα νέες διατάξεις έχουν εισαχθεί αναφορικά με τον έλεγχο της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Ωστόσο η ευθυγράμμιση (compliance) είναι το πολύ σημαντικό ζήτημα για τις πολυεθνικές εταιρίες και ιδιαίτερα η ποινική πλευρά της ενδοομιλικής τιμολόγησης, οι επιπτώσεις που προκαλούνται από την αγορά και άλλοι παράγοντες κάνουν επιτακτική την ανάγκη για τις εταιρίες να αναθεωρήσουν την πολιτική τους ως προς τις μεθόδους αλλά και τον τρόπο με τον οποίο θα τις τεκμηριώσουν σε περίπτωση ελέγχου. Για να γίνει κατανοητή το μέγεθος της πρόκλησης η διοίκηση θα πρέπει να κατανοήσει ότι δεν υπάρχει μια στρατηγική που να είναι κατάλληλη για όλους τους τύπους είτε της αγοράς είτε των συναλλαγών.

1.6 Η προσαρμογή στα φορολογικά νομικά πλαίσια και οι βαθμοί δυσκολίας. Οι κανόνες των 5 ερωτήσεων.

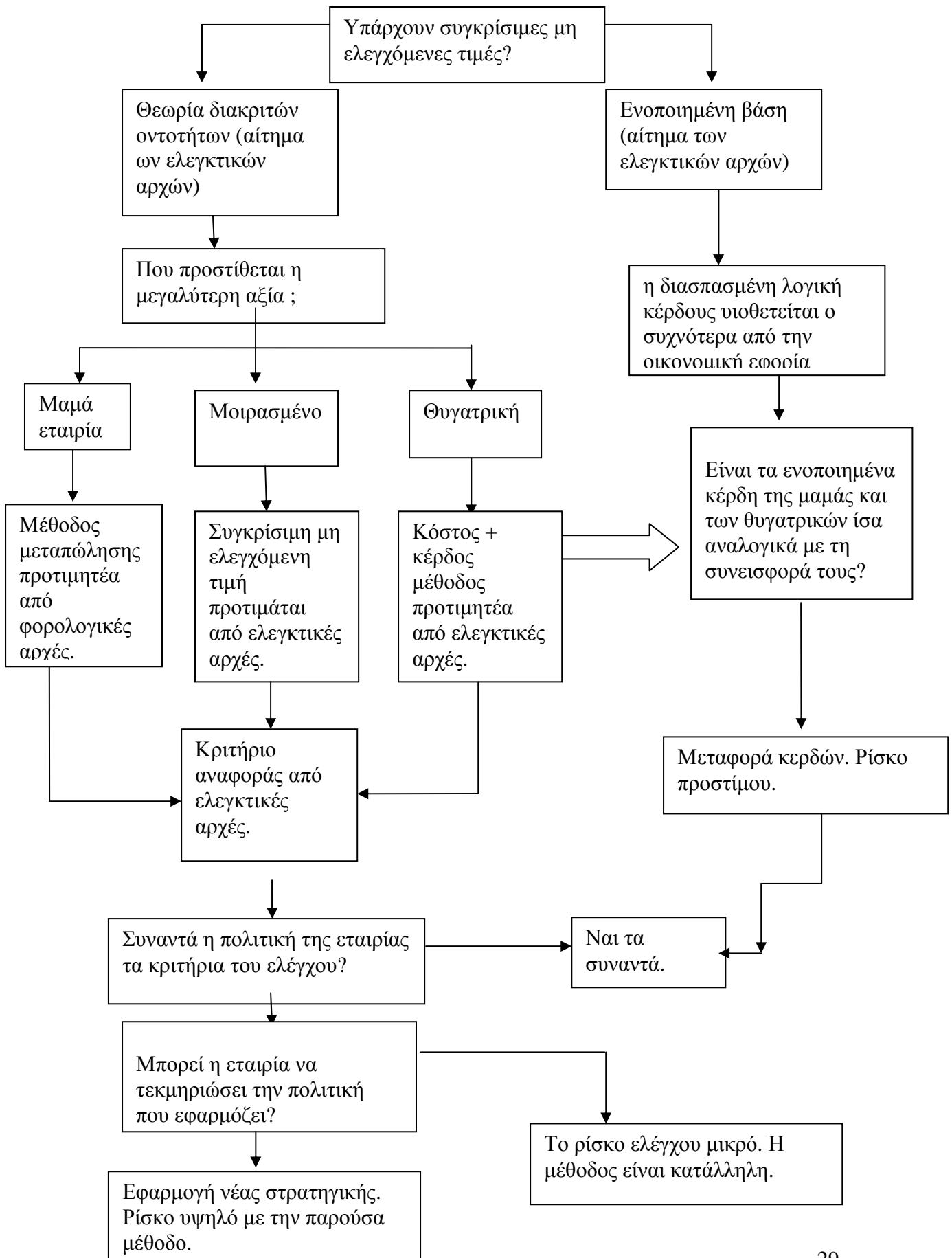
Ο στόχος μιας πολυεθνικής είναι να τιμολογεί στις ενδοομιλικές συναλλαγές κοντά στην τιμή που ορίζει η αρχή ίσων αποστάσεων. Όταν η τιμή σε μια ενδοομιλική τιμολόγηση είναι κοντά σε μια τιμή σε σχέση με αυτές που θα συμφωνούσαν δυο ανεξάρτητες εταιρίες μεταξύ τους τότε η αρχή συναντάται και επιτυγχάνεται η προσαρμογή (compliance). Στις χώρες όμως όπου δεν υπάρχουν ανταγωνισμός οι ελεγκτικές αρχές αντιμετωπίζουν πρόβλημα ως προς τον εντοπισμό του σημείου αναφοράς («benchmark») προκειμένου να μπορούν να αιτιολογήσουν οι πολυεθνικές την πολιτική της ενδοομιλικής τιμολόγησης που ακολουθούν. Αντίθετα σε χώρες όπου ο ανταγωνισμός υφίσταται οι ελεγκτικές αρχές διαμορφώνουν γρήγορα ένα σημείο αναφοράς το οποίο το αναδεικνύει η ίδια η αγορά. Για παράδειγμα η Αγγλία και η Γερμανία εντείνουν τους εξονυχιστικούς ελέγχους στις πολυεθνικές για την «E.T.» που εφαρμόζουν. Όταν προβλήματα προκύπτουν τότε οι εταιρίες βασίζονται στη συμφωνία Αγγλίας-Γερμανίας το οποίο περιλαμβάνει εθελοντική διαιτησία διαθέσιμη εφόσον οι επιτροπές ανταγωνισμού δεν συμφωνούν μεταξύ τους. Η Ιαπωνία επίσης πολύ επιθετικά αντιμετωπίζει την ενδοομιλική τιμολόγηση με ιδιαίτερα εξονυχιστικούς ελέγχους και παράλληλη επικουρική βοήθεια του νομικού πλαισίου το οποίο της παρέχει τη δυνατότητα για μια μάλλον πολιτική καταλογισμού προστίμων και αναπροσαρμογών και ελάχιστα περιθώρια για τις επιχειρήσεις να αντιδράσουν. Το φορολογικό της πλαίσιο περιλαμβάνει επίσης ένα ποσοστό που επιβάλλεται σε όλες τις αλλοδαπές και υποκαταστήματα πολυεθνικών φόρο επί της επιστροφής κεφαλαίου και ιδιαίτερα εξειδικευμένους κανόνες για την ενδοομιλική τιμολόγηση. Μια μελέτη το 1991 από τον Kee & Jeonng έδειξε ότι:

- Οι κανόνες της ενδοομιλικής τιμολόγησης αφορούν κυρίως αγορές και πωλήσεις αγαθών ενσώματων περιουσιακών στοιχείων υπηρεσίες και μισθώσεις.
- Ο καλύτερος τρόπος για να ελεγχθεί η ορθότητα της στρατηγικής που εφαρμόζεται είναι είτε η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής είτε της τιμής μεταπώλησης.

Οι διάφορες έρευνες κατά καιρούς έχουν δείξει ότι οι περισσότεροι μάνατζερ δε γνωρίζουν τα πολύ σημαντικά πρόστιμα ενός ελέγχου ενδοομιλικής τιμολόγησης. Συχνά λαμβάνουν τις αποφάσεις τους πολύ πρόχειρα, χωρίς να έχουν λάβει υπόψη τους τις οδηγίες του εκάστοτε θεσμικού και εθνικού πλαισίου. Παρακάτω τίθεται ένα διάγραμμα μοντέλο λήψης αποφάσεων που είναι σχεδιασμένο να βοηθήσει οποιονδήποτε μάνατζερ να κατανοήσει αν μια στρατηγική θα βοηθήσει ή θα εκθέσει σε κίνδυνο προστίμων και εξονυχιστικού ελέγχου. Είναι γνωστό ότι η έκθεση στο ρίσκο βασίζεται σε 5 ερωτήσεις τις απαντήσεις των οποίων αναλαμβάνει ο μάνατζερ:

- Υπάρχουν συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές??
- Που προστίθεται η μεγαλύτερη αξία?? Στη μαμά στη θυγατρική ή μοιράζεται μεταξύ των δυο?
- Η στρατηγική που εφαρμόζει η Πολυεθνική συναντά την αρχή ίσων αποστάσεων?
- Μπορεί η εταιρία να τεκμηριώσει την πολιτική που εφαρμόζει?
- Είναι τα ενοποιημένα κέρδη της μαμάς και των θυγατρικών ίσα αναλογικά με τη συνεισφορά τους

Πίνακας 2 : Οδηγίες για το ανώτατο μανάτζμεντ.



Όπως δείχνει το μοντέλο οι απαντήσεις στα ερωτήματα αποτελούν τις γραμμές πλεύσης για την εκάστοτε πολιτική μιας εταιρίας στην ενδοομιλική τιμολόγηση.

Οδηγίες προς

- αρχείο με την οικονομική εφορία
- αφήστε ένα ίχνος χαρτιού
- Σχέδιο μπροστά από την κατοχή δικαιολογήσιμου προϋποθέσεων και Συμφωνιών.

1.6.1 Υπερασπίζοντας ιστορικές θέσεις.

Η τεκμηρίωση που υποστηρίζει την ιστορική θέση ενδοομιλικής τιμολόγησης μιας εταιρίας-φορολογούμενης περιλαμβάνει χαρακτηριστικά τα συμπεράσματα μιας λειτουργικής ανάλυσης και οικονομικής ανάλυσης. Η λειτουργική ανάλυση καθορίζει το χαρακτηρισμό ενός μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού το οποίο ελέγχεται για τις ενδοομιλικές συναλλαγές του.¹ Κυρίως αξιολογεί τις διεταιρικές συναλλαγές ενός φορολογούμενου μέσω της απομόνωσης των διενεργηθεισών λειτουργιών προβλέποντας κινδύνους και αξιολογώντας όλα τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από τα συμβαλλόμενα μέρη. Παραδείγματος χάρη μερικές ενδεικτικές κατηγορίες χαρακτηρισμού περιλαμβάνουν έναν φορέα παροχής υπηρεσιών, μια εταιρία αγοράς-πώλησης όπως ένας διανομέας, ένας κατασκευαστής συμβάσεων, ή ένας επιχειρηματίας. Διευθύνοντας μια λεπτομερή λειτουργική ανάλυση και καθορίζοντας το χαρακτηρισμό του δοκιμασμένου συμβαλλόμενου μέρους, είναι έπειτα δυνατό να προσδιοριστεί η καλύτερη μέθοδος για τον έλεγχο και παράλληλα την κατάλληλη τεκμηρίωση μιας συναλλαγής.

Εάν η καλύτερη μέθοδος είναι βασισμένη στο συνολικό κέρδος όπως αναφέρεται στο αμερικάνικο φορολογικό σύστημα στη μέθοδο σύγκρισης κερδών ή με βάση τον Ο.Ο.Σ.Α στη μέθοδο του καθαρού κέρδους συναλλαγής τότε πρώτα κάποιος θα αναζητήσει εταιρίες με συγκρίσιμες δραστηριότητες σε σχέση με την ελεγχόμενη επιχείρηση θέτοντας κάποιο κριτήριο αναφοράς ως προς τα κέρδη που θα έπρεπε να έχει παρουσιάσει τόσα χρόνια. Στην εφαρμογή Κόστος + Κέρδος, ο χρονικός

ορίζοντας δοκιμασμένος είναι συμβατικά τρία χρόνια. Τυπικά τρία έτη ο προγενέστερα από το έτος της ανάλυσης λόγω της χρονικής καθυστέρησης δημοσίευσης διαθέσιμων οικονομικών στοιχείων για τις συγκρίσιμες επιχειρήσεις. Επομένως, μια επιχείρηση που προετοιμάζει την τεκμηρίωση ενδοομιλικής τιμολόγησης για το 2008 πλέον πιθανό θα χρησιμοποιεί τα συγκρίσιμα στοιχεία από το 2005 μέχρι το 2007 για τα στοιχεία των Η.Π.Α και το 2004 μέχρι το 2006 για τα αλλοδαπά στοιχεία (επειδή ενυπάρχει πιο μεγάλη χρονική καθυστέρηση στη διαθεσιμότητα πληροφοριών έξω από τη επικράτεια των Ηνωμένων Πολιτειών). Σε μια οικονομία ύφεσης, αυτή τη φορά η καθυστέρηση στα συγκρίσιμα στοιχεία έχει επιπτώσεις στον τρόπο με τον οποίο οι φορολογούμενοι και οι διατιμώντας επαγγελματίες μεταφοράς πλησιάζουν την αξιολόγηση και δικαιολογούν τις ιστορικές θέσεις. Επιλέξτε συγκρίσιμα μεγέθη σοφά. Κατά την εφαρμογή μεθόδου σύγκρισης κερδών ή καθαρού κέρδους συναλλαγής, εξετάστε τον επιχειρηματικό κύκλο του ελεγχόμενου συμβαλλόμενου μέρους στην έρευνα για τις συγκρίσιμες επιχειρήσεις. Οι κυκλικές οικονομικές διακυμάνσεις ποικίλλουν, και δεν ακολουθούν όλες οι βιομηχανίες τον ίδιο κύκλο. Ένα παράδειγμα κατά τη διάρκεια μιας ύφεσης μπορεί να βρεθεί στη βιομηχανία αγαθών πολυτέλειας. Πρακτικά αυτή η βιομηχανία υποφέρει ενώ η βιομηχανία υγειονομικής περίθαλψης, συμπεριλαμβανομένης της φαρμακοβιομηχανίας μπορεί να έχει καλύτερα αποτελέσματα. Επιλέξτε συγκρίσιμα μεγέθη σοφά Ψάχνοντας για τις λειτουργικά συγκρίσιμες επιχειρήσεις στις κατάλληλες επιστροφές συγκριτικής μέτρησης επιδόσεων για μια εταιρεία υπηρεσιών, κοιτάξτε περισσότερο για τις βιομηχανίες με τις παρόμοιες κυκλικές οικονομικές διακυμάνσεις. Οι επιχειρήσεις σε ορισμένες βιομηχανίες αισθάνονται τα αποτελέσματα μιας υποχώρησης πιο σύντομα από άλλα, και ορισμένες επιχειρήσεις παίρνουν περισσότερο για να ανακτήσουν από μια υποχώρηση. Αυτό μπορεί να δημιουργήσει ένας σοβαρός κακός συνδυασμός στη συγκρισιμότητα του δοκιμασμένου συμβαλλόμενου μέρους και των συγκρίσιμων επιχειρήσεων. Οι φορολογούμενοι μπορούν να διαπιστώσουν ότι οι εταιρείες υπηρεσιών που αντιμετωπίζουν τον πραγματικό κίνδυνο αγοράς σε μια ιδιαίτερη βιομηχανία παρουσιάζουν αρκετά μειωμένα κέρδη ή, στην πραγματικότητα, απώλειες εμπειρίας κατά τη διάρκεια μερικών ετών ενός δεδομένου επιχειρηματικού κύκλου. Επομένως, η σκέψη πρέπει να δοθεί ως προς το εάν οι επιχειρήσεις απώλειας πρέπει να περιληφθούν ή να απορριφθούν από ένα σύνολο συγκρίσιμων επιχειρήσεων (για να απεικονίσουν τους αληθινούς οικονομικούς κύκλους).

Πολλάκις, οι αξιολογώντας μελέτες αποβάλλουν αυτόματα τις ζημιογόνες επιχειρήσεις ως τρόπο να περιορίσει ένα δείγμα. Η υποχρεωτική αποβολή των ζημιογόνων επιχειρήσεων (ενώ συμπεριλαμβανομένων των εξαιρετικά κερδοφόρων επιχειρήσεων) τείνει να διαστρεβλώσει προς τα πάνω μια αξιολόγηση. Στην πραγματικότητα, σε ένα υποχωρητικό περιβάλλον, μπορεί να είναι ιδιαίτερα αρμόζον να περιληφθεί η απώλεια συγκρίσιμων μεγεθών σε ορισμένα τμήματα βιομηχανίας. Οι επιχειρήσεις πρέπει να επιλεγούν μέσω της αξιολογώντας διαδικασίας βάσει της λειτουργικής συγκρισιμότητας, ανεξάρτητα από το τους

Κατά κοίταγμα για να εφαρμόσουν τις συναλλαγών μεθόδους, όπως η συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη μέθοδος συναλλαγής, και ούτε εσωτερικά ούτε εξωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία υπάρχουν, οι φορολογούμενοι πρέπει να θεωρήσουν άλλες πιθανές συναλλαγές ή παρατηρήσεις που μπορούν να χρησιμεύσουν ως οι ενισχυτικές πληροφορίες για τη θέση του φορολογούμενου. Δηλαδή ορισμένες πιθανές συναλλαγές μπορούν να μην είναι «αρκετά συγκρίσιμες» για να ικανοποιήσουν τη αρχή Ίσων Αποστάσεων αλλά μπορούν να παρέχουν τις πολύτιμες πληροφορίες για τις πρακτικές τιμολόγησης αγοράς σε μια δεδομένη βιομηχανία,

Η συμμόρφωση με την ύπαρξη Συμφωνιών Προκαθορισμένης Τιμολόγησης, που καθιερώθηκαν κατά τη διάρκεια των ανεπτυγμένων οικονομιών, μπορεί να αποδειχθεί οικονομική πρόκληση. Δηλαδή γενικά μια τέτοια Συμφωνία Προκαθορισμένης Τιμολόγησης θα απαιτήσει την εφαρμογή μιας μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και συγκριτικά μεγέθη που αντιπροσωπεύει τα υγιή χρηματοοικονομικά αποτελέσματα για το ελεγχόμενο συμβαλλόμενο μέρος, και δεν μπορούν πλέον να απεικονίσουν τα αποτελέσματα της Αρχής Ίσων Αποστάσεων..

Για την Αμερική οι φορολογούμενοι, παραδείγματος χάριν, μπορούν να καθορίσουν εάν οποιεσδήποτε από τις κρίσιμες υποθέσεις μιας Συμφωνίας Προκαθορισμένης Τιμολόγησης έχουν παραβιαστεί, επιτρέποντας την αναθεώρηση της Σ.Π.Τ. Μια κρίσιμη υπόθεση είναι είτε όχι οποιοδήποτε γεγονός (είτε μέσα είτε έξω από τον έλεγχο του φορολογούμενου) σχετικού με το φορολογούμενο, έναν τρίτο, μια βιομηχανία, ή την επιχείρηση και τις οικονομικές καταστάσεις, η συνεχής ύπαρξη του οποίου είναι σημαντικό για τη μέθοδο ενδοομιλικής τιμολόγησης του φορολογουμένου. Μια βασική υπόθεση για τις αμερικανικές ελεγκτικές αρχές είναι ότι οι δραστηριότητες τα αποτελέσματα οι οικονομικές συνθήκες οι χρηματοοικονομικές και φορολογικές μέθοδοι που εφαρμόζονται από το φορολογούμενο παραμένουν ίδιες με βάση τη Συμφωνία Προκαθορισμένης

Τιμολόγησης. Μια μικρή μεταβολή στα αποτελέσματα δεν αποτελεί ουσιαστική μεταβολή. Ωστόσο η ελεγχόμενη εταιρία είναι αυτή που πρέπει να αναδείξει την ουσιαστικότητα της μεταβολής που έχει επέλθει.

Σε τέτοιες περιστάσεις, οι φορολογούμενοι μπορούν να εξετάσουν εάν είναι δυνατό να αποχωρήσει ενός Συμφωνία Προκαθορισμένης Τιμολόγησης, παίρνοντας τις πιθανότητες τους στην υποστήριξη των αποτελεσμάτων κέρδους χαμηλότερων από εκείνοι συμφωνηθέντες επομένως είναι ο φορολογούμενος που πρέπει να καταδείξει ότι μια υλική αλλαγή στις επιχειρησιακές δραστηριότητες, παρά μια μόνη αλλαγή στα επιχειρησιακά αποτελέσματα, εμφανίστηκε. Πρέπει να σημειωθεί ότι εάν μια παραβίαση μιας κρίσιμης υπόθεσης Συμφωνία Προκαθορισμένης Τιμολόγησης εμφανίζεται και ο φορολογούμενος και το IRS είναι ανίκανοι να συμφωνήσουν να αναθεωρήσουν το Συμφωνία Προκαθορισμένης Τιμολόγησης, το IRS μπορεί να επιδιώξει να το ακυρώσει. Σε αυτήν την οικονομία, οι φορολογούμενοι να εξετάσουν ποικίλους τρόπους να τροποποιήσουν τις τιμές μεταφοράς τους. Τα εύκαμπτα δικαιώματα, οι διασπάσεις κέρδους, η εκτίμηση της πιθανής «απώλειας συγκρίσιμων μεγεθών,» η τροποποίηση του αριθμού ετών που αναλύονται, και ακόμη και απευθυνόμενος σε μια διαφορετική θέση στη σειρά μπορούν να είναι ευεργετικά. Επιπλέον, οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιήσουν την οικονομία ως λόγο να εξεταστούν οι τροποποιήσεις αλυσίδων εφοδιασμού, η μετανάστευση άυλων αγαθών, ή η διανομή δαπανών. Ανεξάρτητα από τις επιλογές που γίνονται, η προσοχή πρέπει να ληφθεί για να εξασφαλίσει δια η μεταφορά τιμολόγησης υποστηρίζεται από τα γεγονότα και ότι οποιεσδήποτε τροποποιήσεις έχουν γίνει με έναν τρόπο μήκους των όπλων.

Σε αυτούς τους αβέβαιους χρόνους, ένα πράγμα είναι σίγουρο: Όταν υπάρχουν λιγότερα χρήματα στο σύστημα, μπορούμε να αναμείνουμε τις οικονομικές εφορίες για να αναθεωρήσουμε όλες τις πολιτικές μεταφοράς τιμολόγησης σοβαρά, ειδικά εάν οι τροποποιήσεις έχουν γίνει. Η κατάλληλη υπεράσπιση αυτών των καταστάσεων θα είναι κρίσιμη στους μήνες και τα προσεχή έτη.

2ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΡΧΩΝ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ.

2.1 Ανάλυση αρχής ίσων αποστάσεων (Basic Arm's Length strength)

Η συνήθης μέθοδος για τον προσδιορισμό αποτελεσμάτων κάθε οικονομικής μονάδας που ανήκει σε έναν όμιλο επιχειρήσεων είναι η Άμεση μέθοδος (separate entity approach). Λογίζεται σαν ξεχωριστή οικονομική μονάδα. Με τον τρόπο αυτό εντάσσεται σε ένα πλαίσιο ανταγωνισμού στη αγορά την οποία ανήκει και καθίσταται ευκολότερη η σύγκριση με άλλες ανταγωνίστριες μονάδες. Ο παραπάνω ισχυρισμός συναντάται με την Αρχή Ίσων αποστάσεων. Σύμφωνα με αυτήν η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής έχει εύλογο χαρακτήρα αν ευθυγραμμίζεται με την αντίστοιχη τιμή που θα συμφωνούσαν μεταξύ τους δυο ανεξάρτητες επιχειρήσεις του κλάδου σε παρόμοια συναλλαγή και σε παρόμοιες συνθήκες ανταγωνισμού σε ελεύθερες συνθήκες αγοράς. Ο ορισμός ανατρέχει στο άρθρο 9 του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης. Σύμφωνα με το άρθρο στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις μεταξύ δυο συνδεδεμένων εταιριών επικρατούν ή επιβάλλονται όροι διάφοροι από αντίστοιχους μεταξύ δυο ανεξάρτητων εταιριών τότε τα κέρδη που θα έπρεπε να πραγματοποιηθούν αλλά ποτέ δεν πραγματοποιήθηκαν θα πρέπει να ενσωματωθούν και επομένως να αλλάξει και ο αντίστοιχος φόρος εισοδήματος.

Από ορολογικής απόψεως η «αρχή των ίσων αποστάσεων» συναντάται και ως «αρχή του πλήρους ανταγωνισμού», «αρχή της ελεύθερης αγοράς», «αρχή της ανοικτής αγοράς».

Η καταλληλότητα της τεκμηριώνεται από τη συνολική αποδοχή του Ο.Ο.Σ.Α των εθνικών κρατών και των επιχειρήσεων ότι η συμπεριφορά ανεξάρτητων μεταξύ τους επιχειρήσεων αποτελεί τον καλύτερο γνώμονα ώστε να ικανοποιείται η απαίτηση για ουδέτερη κατανομή του φορολογητέου κέρδους που προκύπτει από τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Βασικό λοιπόν αξίωμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι οι συνθήκες της ελεύθερης αγοράς οι οποίες οδηγούν στη σύγκριση με τις αντίστοιχες συναλλαγές μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων. Αυτό είναι το βαθύτερο σκεπτικό της αρχής των ίσων αποστάσεων. Επιπρόσθετα συμβάλλει στη διαμόρφωση μιας κοινής και κατά το δυνατόν ομοιόμορφης πολιτικής στο πλαίσιο της διεθνούς φορολογίας. Κατά τα άλλα αποτελεί την ελάχιστη συναίνεση από α εθνικά κράτη και τις επιχειρήσεις για την ύπαρξη μιας αρχής η οποία θα μπορεί να αποτελεί μια βάση για τη σύγκριση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Βέβαια βαθμιαία οδηγηθήκαμε σ' αυτήν λόγω της αλόγιστης χρήσης της ενδοομιλικής τιμολόγησης και την απώλεια τεραστίων ποσών φορολογητέων κερδών τα οποία διέφυγαν σε πιο ευνοϊκά φορολογικά καθεστάτα.

Όμως δεν είναι μόνο οι φορολογικοί λόγοι που μας οδήγησαν στην υιοθέτηση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Ένα παράδειγμα είναι οι ίδεις οι ρυθμίσεις του εταιρικού δικαίου δηλαδή η διατήρηση του ονομαστικού κεφαλαίου και η προάσπιση των μετόχων μειοψηφίας και των δανειστών και των προμηθευτών της εταιρίας υπαγορεύουν την ουδετερότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών. Αντίθετα η μη τήρηση της προκαλεί στρεβλή εικόνα στα εισοδήματα τις δαπάνες την αποδοτικότητα και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων και μπορούν να προκαλέσουν λανθασμένη εικόνα στους μετόχους τους δανειστές τους εργαζομένους τους πιστωτές της εταιρίας. Ένας ανασταλτικός παράγοντας είναι ότι εάν ένας όμιλος έχει αποκεντρωμένη δομή και λειτουργεί με βάση τα κέντρα κόστους ή κέρδους έχουν συμφέρον οι επιμέρους μονάδες να αποδίδουν τα πραγματικά αποτελέσματα κάθε κέντρου κέρδους. Κι αυτό γιατί οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών έχουν αντίκτυπο στην αξιολόγηση της διοίκησης των εκάστοτε οικονομικών μονάδων που συνήθως έχουν συγκεκριμένα πλάνα-στόχους να επιτευχθούν. Γι' αυτό το λόγο οι εσφαλμένες ενδοομιλικές τιμές μπορεί να προκαλέσουν διενέξεις και να προκαλέσουν τριγμούς στο φορολογικό σχεδιασμό ενός ομίλου.

Τέλος έτσι εξηγείται και η ρητή κατευθυντήρια γραμμή του Ο.Ο.Σ.Α που συνιστούν στις αρμόδιες φορολογικές αρχές να λαμβάνουν υπόψη αν ένας όμιλος είναι οργανωμένος κατά κέντρα κέρδους.²²

2.1.1 Η αδυναμία της Αρχής «Ίσων Αποστάσεων»

Η κριτική που δέχεται η αρχή βασίζεται στην ύπαρξη δυσκολιών αναφορικά με τις προϋποθέσεις που θέτει για την ορθή εφαρμογή της. Το κυριότερο σημείο της προβληματικής πλευράς της εστιάζεται στο ότι βασιζόμενη στην υπόθεση της ανεξάρτητης επιχείρησης (separate entity theory) δεν μπορεί να συμπεριλάβει τις οικονομίες κλίμακας που μπορεί να πραγματοποιεί καθώς και τις συνέργιες ή και με την εξοικονόμηση δαπανών που μπορεί να προκύπτει από μια σχέση σύνδεσης (integration benefits). Σε αντίθεση με την πρωταρχική παραδοχή της αρχής των ίσων αποστάσεων οι συνδεδεμένες και οι ανεξάρτητες διαφέρουν μεταξύ τους από πολλές απόψεις τόσες ώστε μερικές φορές η λογική της αρχής που τις καθιστά «ανεξάρτητες» προκειμένου να γίνουν συγκρίσεις δεν μπορεί να οδηγήσει σε ορθά αποτελέσματα.²³

Παράδειγμα: Χάρη στην τυποποίηση και την κεντρική προμήθεια Α Υλών από έναν όμιλο επιχειρήσεων επιτυγχάνει τιμές που είναι πολύ χαμηλότερες από εκείνες που θα εξασφάλιζαν οι θυγατρικές από μόνες τους αν προμηθεύονταν απ' ευθείας. Πως λοιπόν μπορούν να ληφθούν υπόψη τέτοιου είδους οικονομίες κλίμακας κατά την εφαρμογή της αρχής ίσων αποστάσεων.

Εντούτοις η σημαντικότερη διαφορά μεταξύ ενδοομιλικών συναλλαγών από τις συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων είναι ότι οι πρώτες διαμορφώνονται πρωταρχικά από μια σχέση εξάρτησης ενώ οι δεύτερες από μια σχέση αντικρουόμενων συμφερόντων. Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις τεκμηριώνουν τις συναλλαγές τους μέσω ενοχικών συμβάσεων. Η ιεραρχική τους όμως ενσωμάτωση στην οργάνωση ενιαίας επιχείρησης σημαίνει ότι η εκτέλεση των συμφωνηθέντων δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο δικαστικού εξαναγκασμού και ότι μπορούν να αναθεωρηθούν με βάση τη βούληση της δεσπόζουσας επιχείρησης. Αντίθετα στην περίπτωση των ανεξάρτητων επιχειρήσεων οι συμβάσεις δεν καθορίζουν μόνο τις

²² Κεφ. IV παράγραφος 4.10 Ο.Ο.Σ.Α

²³ Hosson Intertax 1996 page 347 Distribution & Special Service center

εκατέρωθεν υποχρεώσεις των συμβαλλομένων. Επομένως κατά την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων γίνεται σύγκριση των συμβατικών όρων χωρίς να υπάρχει απόλυτη συγκρισιμότητα των συμβατικών υποχρεώσεων και των επιπτώσεων από την ενδεχόμενη παράβαση αυτών των όρων.²⁴

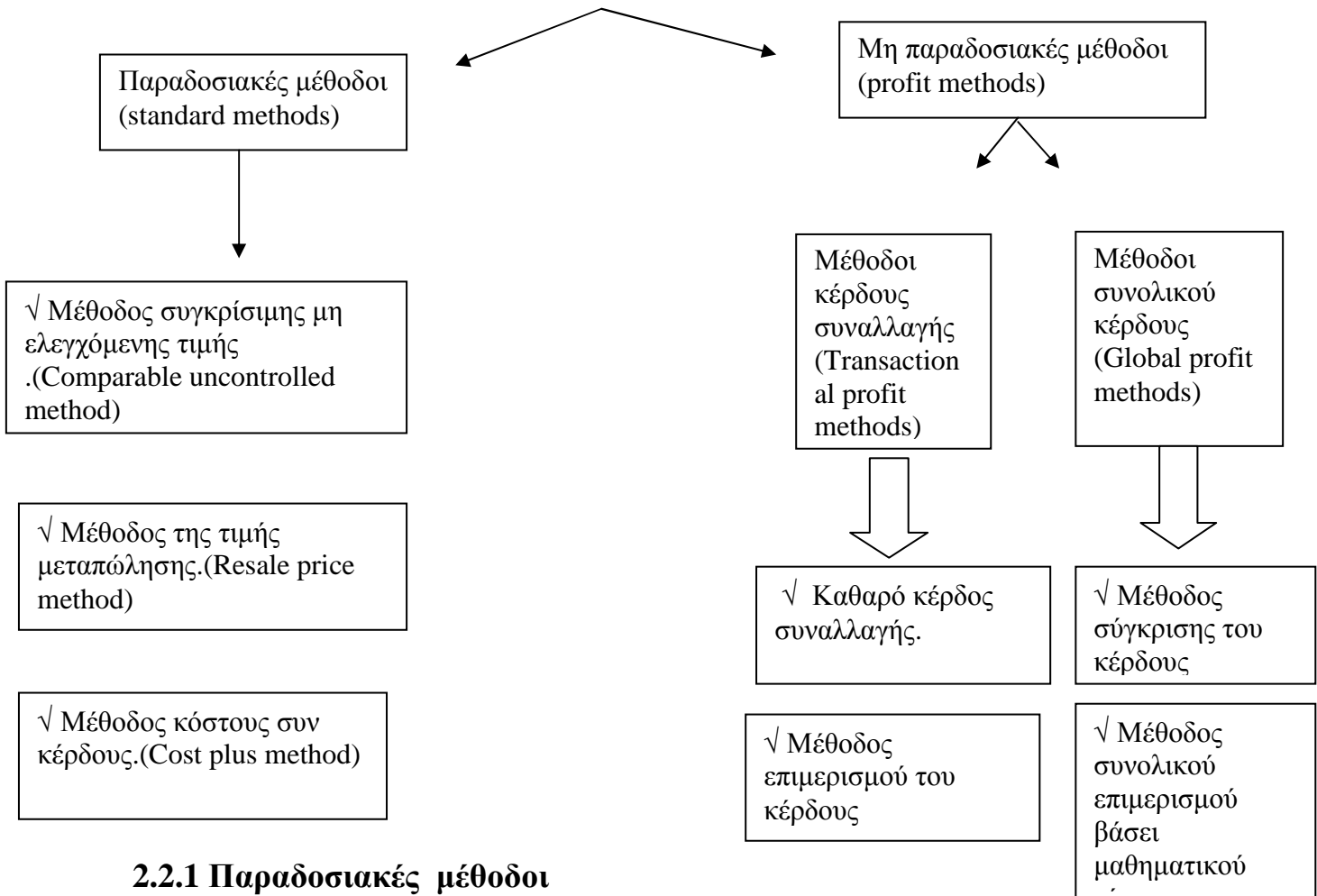
Τέλος μια ακόμη σημαντική διαφορά που διαφοροποιεί την ουσία των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων και ανεξάρτητων επιχειρήσεων είναι η ανάληψη των οικονομικών κινδύνων. Για παράδειγμα οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις συμφωνούν ,μεταξύ τους ποιος αναλαμβάνει τον κίνδυνο συναλλαγματικών ισοτιμιών και τον αναθέτουν σε μια ασφαλιστική εταιρία δηλαδή σε έναν τρίτο. Σε περίπτωση όμως συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων τον κίνδυνο τον αναλαμβάνει ένας αφού πρακτικά αποτελούν τμήματα ενός ομίλου. Επιπλέον ο κίνδυνος συναλλαγματικών ισοτιμιών που αναλαμβάνει μια εταιρία ενός ομίλου δεν μπορεί να συγκριθεί με τον αντίστοιχο μιας εταιρίας που δρα ανεξάρτητα ακριβώς γιατί ένας όμιλος αντισταθμίζει τις θέσεις του για να μη εκτίθεται στον κίνδυνο αυτόν. Κατ' αυτές τις περιπτώσεις κατά τη σύγκριση ενδοομιλικών και ανεξάρτητων συναλλαγών συνυπολογίζεται ένας κίνδυνος ο οποίος είτε δεν υπάρχει είτε έχει εντελώς διαφορετική βαρύτητα.

²⁴ Σελ. 31 «transfer pricing» Ανδρέας Τσουρουφλής.

ΑΝΑΛΥΣΗ ΜΕΘΟΔΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.

2.2 Μέθοδοι εφαρμογής της «Αρχής Ίσων Αποστάσεων».

BASIC ARM'S LENGTH STRENGTH «ΑΡΧΗ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ»



2.2.1 Παραδοσιακές μέθοδοι

2.2.1.1 Μέθοδος συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (comparable uncontrollable price method).

Με βάση τη μέθοδο αυτή (συντομογραφικά CUP method) η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής συγκρίνεται με την τιμή μιας παρόμοιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Λειτουργεί δηλαδή η εξής ταυτότητα:

$$\text{Τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής} = \text{Τιμή συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων}$$

Ο προσδιορισμός των τιμών των παρόμοιων συναλλαγών μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων γίνεται συνήθως με δυο τρόπους:

- Εξωτερική σύγκριση (external comparison): Ερευνώνται οι τιμές μεταξύ τρίτων ανεξάρτητων επιχειρήσεων.
- Εσωτερική σύγκριση (internal comparison): Ερευνώνται οι τιμές μεταξύ μιας εταιρίας του ομίλου και μιας ανεξάρτητης επιχείρησης.

Προτιμάται η εσωτερική σύγκριση ως προς την αξιοπιστία της.

Χαρακτηριστικά σύγκρισης.

Προκειμένου να αξιοποιηθούν τα στοιχεία των συναλλαγών με ανεξάρτητες επιχειρήσεις θα πρέπει οι συναλλαγές που θα συγκριθούν να είναι ομοειδείς. Τα κριτήρια είναι τα ακόλουθα²⁵:

1. Τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή και υπηρεσιών που παρέχονται:
 - Διαθεσιμότητα, αξιοπιστία, ποιότητα, φυσικά χαρακτηριστικά.
 - Βαθμός ολοκλήρωσης
 - Άλλα χαρακτηριστικά που επηρεάζουν τον αγοραστή (brand name φήμη, ειδικές ιδιότητες.)
2. Οι διαδικασίες που εκτελούνται από τα συμβαλλόμενα μέρη:
 - Μεταφορά
 - Συσκευασία
 - Υποστήριξη πωλήσεων
 - Διαφήμιση
 - Εγγύηση
3. Συμβατικοί όροι και συνθήκες ανταλλαγής:
 - Όγκος πωλούμενων αγαθών ή παρεχόμενων υπηρεσιών
 - Όροι εξόφλησης
 - Προθεσμία και χρονικό σημείο παράδοσης ή παροχής.
4. Συνθήκες της αγοράς
 - Οικονομική και κοινωνική δομή
 - Κυβερνητική πολιτική

²⁵ Παρ. 1.15 Κατ Ο.Ο.Σ.Α

- Γεωγραφική περιοχή μέγεθος αγοράς
- Ανταγωνισμός.

Η καταλληλότητα της μεθόδου εξαρτάται από το βαθμό συγκρισιμότητας των στοιχείων που αντλούνται από παρόμοιες συναλλαγές. Για την εφαρμογή της απαιτείται όμως υψηλός βαθμός συγκρισιμότητας. Σε περίπτωση που τα χαρακτηριστικά δεν είναι πανομοιότυπα η μέθοδος παρουσιάζει αποκλίσεις και χάνει την αξιοπιστία της. Η χρήση της ενδείκνυται σε περιπτώσεις όπου στην ίδια αγορά δραστηριοποιούνται κι άλλες εταιρίες που παρέχουν παρόμοια αγαθά και οι συναλλαγές γίνονται τόσο με συνδεδεμένες όσο και με ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

2.2.1.2 Μέθοδος τιμής μεταπώλησης.(Resale price method).

Η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (resale price method or RPM) εξετάζει κατά πόσον η τιμή που χρεώνεται για μια συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων συνάδει με την αρχή ίσων αποστάσεων συγκρίνοντας:

- Το περιθώριο του μικτού κέρδους που πραγματοποιείται κατά την μεταπώληση σε μια ανεξάρτητη επιχείρηση με
- Το περιθώριο του μικτού κέρδους που πραγματοποιείται σε συγκρίσιμες ανεξάρτητες συναλλαγές δηλαδή σε εκείνες που η αγορά γίνεται από ανεξάρτητη και μεταπωλείται σε άλλη ανεξάρτητη.

Η διαδικασία που ακολουθείται είναι η εξής:

1. Εξεύρεση τιμής με την οποία ένα προϊόν αγοράστηκε από μια συνδεδεμένη μεταπωλείται σε μια ανεξάρτητη.
2. Προσδιορίζεται το περιθώριο μικτού κέρδους που είναι κατάλληλο να αποζημιώσει το μεταπωλητή για τις υπηρεσίες του κατά τη μεταπώληση.
3. Η τιμή ενδοομιλικής τιμολόγησης προκύπτει από την αφαίρεση της τιμής μεταπώλησης του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Παραστατικά αποτυπώνεται ως εξής:

Τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής = τιμή μεταπώλησης-περιθώριο μικτού κέρδους.

Τιμή μεταπώλησης: Είναι η τιμή με την οποία ένα προϊόν που αγοράστηκε από μια συνδεδεμένη επιχείρηση μεταπωλείται σε μια ανεξάρτητη επιχείρηση. Μπορεί να αφορά είτε το ίδιο το αγαθό που μεταπωλείται είτε συγκρίσιμα αγαθά που μεταπωλούνται υπό παρόμοιες συνθήκες σε μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Περιθώριο Μικτού Κέρδους: Αντιπροσωπεύει το ποσό με το οποίο ο μεταπωλητής επιδιώκει να καλύψει τις δαπάνες πωλήσεων τα λειτουργικά του έξοδα και τέλος να επιτύχει ένα κέρδος το οποίο να είναι εύλογο σε σχέση με τις λειτουργίες που επιτελεί λαμβάνοντας υπόψη και τους κινδύνους που αναλαμβάνει.

Το περιθώριο προσδιορίζεται ως εξής:

- Είτε στο κέρδος που ο μεταπωλητής τυγχάνει κατά την αγορά από μια συνδεδεμένη και την πώληση σε ανεξάρτητη. (εσωτερική σύγκριση)
- Είτε στο κέρδος που αποκτάται από μια ανεξάρτητη επιχείρηση σε παρόμοιες συναλλαγές. (εξωτερική σύγκριση)

Παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη είναι οι εξής:

- Ο όγκος των πωλήσεων.
- Η συνεισφορά του μεταπωλητή μέσω λειτουργιών μεταποίησης και επεξεργασίας.
- Η συνεισφορά του μεταπωλητή στην επίτευξη της τελικής μεταπώλησης.
- Ο δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας των αποθεμάτων
- Οι παρεχόμενες εγγυήσεις για το προϊόν.
- Ο κίνδυνος συναλλαγματικών ισοτιμιών.

Εφαρμογή της μεθόδου:

Η μέθοδος είναι ιδιαίτερα κατάλληλη όταν τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες έχουν αγοραστεί από συνδεδεμένες εταιρίες και ο μεταπωλητής δεν έχει προσθέσει σημαντική αξία σε αυτές. Τέτοιες δραστηριότητες είναι το μάρκετινγκ καθώς και οι πωλήσεις ενσώματων περιουσιακών στοιχείων στα οποία δεν προστίθεται σημαντική

προστιθέμενη αξία μέσω φυσικής μεταποίησης.²⁶ Μια χαρακτηριστική περίπτωση για την εφαρμογή της μεθόδου είναι οι εταιρίες διανομής. Γενικότερα η μέθοδος αυτή ενδείκνυται στην περίπτωση που είναι δύσκολο να αντληθούν στοιχεία συγκρισιμότητας για την συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη τιμή.

Δεν ενδείκνυται ιδιαίτερα όταν ο μεταπωλητής ενσωματώνει σημαντική προστιθέμενη αξία ή μεταβάλλει ολόκληρο το προϊόν ή την υπηρεσία.

Και στην περίπτωση συνεχών μεταπωλήσεων από μια εταιρία του ομίλου σε άλλες συνδεδεμένες έχει εφαρμογή η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης. Το σημαντικότερο σημείο αποτελεί το γεγονός ότι η τιμή μεταπώλησης από την τελευταία συνδεδεμένη στον ανεξάρτητη επιχείρηση είναι αυτή που λαμβάνεται υπόψη. Ωστόσο ο υπολογισμός του μικτού περιθωρίου κέρδους θα πρέπει να συμπεριλάβει και τις υπόλοιπες λειτουργίες όλων των μερών που συμμετείχαν στις μεταπωλήσεις μέχρι τον τελική πώληση στον ανεξάρτητο επιτηδευματία.

Τελικά η πρώτη προτεραιότητα για την εφαρμογή της μεθόδου μεταπώλησης είναι πρωταρχική η ύπαρξη υψηλού βαθμού συγκρισιμότητας στοιχείων. Αποτελεί την απαραίτητη δικλείδα ασφαλείς εντούτοις η κατοχύρωση τους μπορεί να καθιστά ευχερέστερη την χρήση άλλης μεθόδου όπως η συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη τιμή.

2.2.1.3 Μέθοδος κόστος+ κέρδος (COST PLUS METHOD)

Ορολογικά εμφανίζεται ως cost plus method ή CPM ή C+. Βάση αυτής της μεθόδου είναι το περιθώριο κέρδους. Η διαφορά με την προηγούμενη μέθοδο έγκειται στο ότι στην τιμή μεταπώλησης μελετάται το περιθώριο κέρδους επί της τιμής πώλησης ενώ στη μέθοδο κόστος + κέρδος μελετάται το περιθώριο κέρδους επί του κόστους κτήσεως.

Η μέθοδος βασίζεται σε δυο παραδοχές

1. Υπάρχει σταθερή αναλογία μεταξύ κόστους και κέρδους.
2. Συνεχή επιχειρηματική δραστηριότητα.(Going Concern)

Διαγραμματικά μπορεί να παρουσιαστεί ως εξής:

Τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής = Κόστος κτήσεως + Περιθώριο Κέρδους

²⁶ Transfer Pricing strategy in a Global Economy 1993 page 107 Pagan/Wilkie

Προϋπόθεση για τη χρήση της μεθόδου είναι η εφαρμογή της πλήρους κοστολόγησης. Λαμβάνονται ως βάση υπολογισμού τα κόστη παραγωγής είτε τα άμεσα (direct cost) είτε τα έμμεσα. Με βάση τις κατευθυντήριες Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α δίνεται έμφαση στο ιστορικό κόστος.²⁷ Σε περίπτωση δε που η κοστολόγηση γίνεται με βάση προϋπολογιστικά στοιχεία οι ελεγκτικοί μηχανισμοί στρέφονται στην επαλήθευση τους με βάση τα ιστορικά στοιχεία. Σε ότι αφορά το περιθώριο κέρδους πρέπει να εξασφαλίζεται η ενσωμάτωση όλων των λειτουργιών και των κινδύνων που αναλαμβάνονται από την πωλητή στον ανεξάρτητο επιτηδευματία. Σε περίπτωση όμως που παρατηρηθούν διαφορές στις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών με τους τρίτους (ανεξάρτητους) θα πρέπει να ενεργοποιηθεί και να εφαρμοστεί ο μηχανισμός των προσαρμογών (accurate adjustments). Σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων θα πρέπει το περιθώριο να ισοδυναμεί με εκείνο με πετυχαίνει ο πωλητής ή ο πάροχος υπηρεσιών σε συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις. (εσωτερική σύγκριση). Σε περίπτωση όπου δεν υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία λαμβάνεται υπόψη το περιθώριο κέρδους που θα επιτύγχανε μια ανεξάρτητη επιχείρηση στις αντίστοιχες συναλλαγές με άλλες ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Η μέθοδος αυτή έχει κατάλληλη εφαρμογή στην περίπτωση που δεν υπάρχουν συγκριτικά στοιχεία για τις τιμές είτε των προϊόντων είτε των υπηρεσιών που αφορούν ενδοομιλικές συναλλαγές καθώς και όταν δε χρησιμοποιούνται σημαντικά άυλα στοιχεία για την παραγωγή των αγαθών ή των υπηρεσιών.

Διακρίνονται δε οι εξής περιπτώσεις:

- Εσωτερική ενδοομιλική διακίνηση των αγαθών
- Προσδιορισμός κόστους ημιτελών αγαθών
- Μακροχρόνιες συμβάσεις προμήθειας.
- Παραχώρηση χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας.

Ο λόγος για τον οποίο σε αυτές τις περιπτώσεις ενδείκνυται η μέθοδος κόστους συν κέρδους είναι καταρχάς δια της ατόπου επαγωγής των άλλων μεθόδων. Δηλαδή μεταπώληση δεν υπάρχει άρα αποκλείεται η μέθοδος τιμής μεταπώλησης. Επίσης αποκλείεται η συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη τιμή λόγω επειδή η μη συναλλαγή με ανεξάρτητες επιχειρήσεις καθιστά εξαιρετικά δύσκολη την ανεύρεση συγκριτικών στοιχείων.

²⁷ Παράγραφος 2.42 Ο.Ο.Σ.Α

Το μειονέκτημα της μεθόδου είναι ότι παρουσιάζει τάσεις απόκλισης από την αρχή των ίσων αποστάσεων. Κι αυτό γιατί τον αγοραστή δεν τον ενδιαφέρει ο κόστος του πωλητή αλλά το μείζον για τον ίδιο ζήτημα είναι η τιμή που διαμορφώνεται μέσα από την αγορά.

2.2 Μη παραδοσιακές μέθοδοι.

2.2.2 Μέθοδος του κέρδους της συναλλαγής.

2.2.2.1 Μέθοδος επιμερισμού του κέρδους

Αποδίδεται στα αγγλικά με τον όρο profit split method ή συντομογραφικά PSM και αναλύεται στο καθαρό αποτέλεσμα (net) κέρδος ή ζημία που προκύπτει και κατανέμεται ανάλογα με τη συνεισφορά των συμβαλλομένων μερών στη συναλλαγή. Το σημαντικό ζήτημα στη μέθοδο αυτή είναι η ανάλυση συνεισφοράς που επιμερίζεται στις εξής κατηγορίες:

- Ανάλυση συνεισφοράς (contribution analysis).
Επιμερισμός του καθαρού κέρδους από μια συναλλαγή με βάση τις λειτουργίες που επιτελέστηκαν για την εκτέλεση της αυτής συναλλαγής. Αρχικά προσδιορίζονται οι πραγματικές τιμές της αγοράς για τις λειτουργίες αυτές. Ακολουθεί μια σύγκριση της συνεισφοράς των συμβαλλόμενων επιχειρήσεων ως προς το μέγεθος τους ώστε με βάση την αναλογία συνεισφοράς τους να εξαχθεί το ποσοστό συμμετοχής τους στα κέρδη.
- Μέθοδος συγκριτικού επιμερισμού του κέρδους (comparable profit split method). Με βάση τη μέθοδο αυτή προχωρούμε σε ανάλυση της κατανομής του κέρδους σε παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων οι οποίες υπόκεινται στις ίδιες συνθήκες ως προς τις λειτουργίες που επιτελούν και τους κινδύνους που αναλαμβάνουν. Η αναλογία συμμετοχής τους στο συνολικό κέρδος από τη συναλλαγή χρησιμοποιείται για τον επιμερισμό του κέρδους μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

- Με βάση τη μέθοδο αυτή και τα δύο μέρη έχουν είτε κέρδος είτε ζημία, Σε ορισμένα φορολογικά πλαίσια η μέθοδος εφαρμόζεται σε επιχείρηση που έχει χαμηλή κερδοφορία ή συνεχόμενες ζημιογόνες χρήσεις.

Να τονιστεί εδώ ότι η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους δεν ισοδυναμεί με την αντίστοιχη της ενιαίας φορολόγησης που εφαρμόζεται στις Η.Π.Α. Δεν ευθυγραμμίζεται με τις επιταγές του Ο.Ο.Σ.Α γιατί υπολογίζεται η κατανομή του φορολογητέου εισοδήματος με βάση μια φόρμα αναλογιών (Ratio calculation).

2.2.2.2 Μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής (transactional net margin method).

Συνομογραφικά αναφέρεται ως TNMM ή transactional net margin method. Θεωρείται με αυτή τη μέθοδο ότι η ευθυγράμμιση με την αρχή ίσων αποστάσεων επιτυγχάνεται όταν το περιθώριο καθαρού κέρδους από τη συναλλαγή αντιστοιχεί στο περιθώριο που θα μπορούσαν να επιτύχουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε παρόμοιες συνθήκες. Για την ανάλυση αυτού του περιθωρίου απαραίτητη είναι απαραίτητη ύπαρξη μιας βάσης αναφοράς π. χ κόστος κτήσεως, κύκλος εργασιών.

Υποθετικά θα μπορούσαμε να δώσουμε το εξής παράδειγμα:

Η επιχείρηση X θέλει να προσδιορίσει την τιμή για μια παράδοση προϊόντων τα οποία προμηθεύτηκε από την επιχείρηση B (συνδεδεμένη). Η τιμή μεταπώλησης σε μια ανεξάρτητη είναι 500 € το περιθώριο με το οποίο δουλεύει είναι 5% και τα έξοδα συναλλαγής ανέρχονται σε 10 €. Άρα ,

Τιμή μεταπώλησης 500

Καθαρό κέρδος(500X5%) 25

Έξοδα συναλλαγής 10

465 € τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής

Το κυριότερο πλεονέκτημα της μεθόδου είναι ότι για την εφαρμογή της απαιτούνται στοιχεία ως προς τις λειτουργίες και τους κινδύνους μόνο μιας από τις συμβαλλόμενες συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Το πλεονέκτημα αυτό παίρνει μεγαλύτερες διαστάσεις όταν η μια εκ των δυο συνδεδεμένων νομικών προσώπων έχει περίπλοκη δομή.

Από την άλλη συσσωρεύει και αρκετά μειονεκτήματα όπως το ότι η μονομέρεια εξέτασης επηρεάζει την αξιοπιστία της μεθόδου. Επιπλέον το γεγονός ότι η συναλλαγή είναι επικερδής για ένα τουλάχιστον συμβαλλόμενο μέρος μπορεί να μην αντανakλά την πραγματική σχέση μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

2.2.3 Μέθοδοι συνολικού κέρδους

Για τις μεθόδους συνολικού κέρδους δεν υπάρχουν αρκετά στοιχεία στη διεθνή βιβλιογραφία. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι χρησιμοποιούνται συγκεκριμένοι τύποι καθώς και πλήθος αριθμοδεικτών το οποίο διαφέρει ανά φορολογικό σύστημα. Επιμερίζονται σε δυο κατηγορίες:

1. Συνολικός επιμερισμός βάσει μαθηματικού τύπου
2. Μέθοδος σύγκρισης του κέρδους.

2.3 Επιλογή μεθόδου

Δεν μπορεί να τεθεί μια αυστηρή ιεραρχική σχέση μεταξύ των μεθόδων για τον προσδιορισμό της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Παρ' όλα αυτά με την προσέγγιση της κάθε χώρας μπορεί να δοθεί προτεραιότητα στην εφαρμογή κάποιων μεθόδων υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Η ελευθερία της επιλογής βασίζεται στην διαπίστωση ότι ανάλογα με την περίπτωση μπορεί να υπάρχουν διαφορετικές ανάγκες και διαφορετικές δυνατότητες εξεύρεσης στοιχείων. Η ευχέρεια και η αποτελεσματικότητα αποτελούν αποφασιστικό παράγοντα για την τελική επιλογή της μεθόδου. Δίνεται λοιπόν προβάδισμα στις λεγόμενες παραδοσιακές μεθόδους.

Επίσης η εφαρμογή των μεθόδων συνολικού κέρδους αποκλείεται κατηγορηματικά. Παρουσιάζεται λοιπόν η εξής σειρά προτεραιότητας:

1. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής.
2. Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης
3. Μέθοδος του κόστους συν κέρδους
4. Μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής
5. Μέθοδος του επιμερισμού του κέρδους.

Οι Η.Π.Α έχουν θεσπίσει τον επονομαζόμενο «κανόνα της καλύτερης μεθόδου» (best method rule). Πρέπει να εφαρμόζεται εκείνη η μέθοδος που σε σχέση με τα στοιχεία που υπάρχουν οδηγούν στα πιο ορθά αποτελέσματα. Η συγκρισιμότητα και η ποιότητα των στοιχείων αποτελούν τους δυο βασικούς πυλώνες. Πρακτικά με βάση το νομικό πλαίσιο των Η.Π.Α προκειμένου να σταθμιστούν τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα εξετάζονται σχεδόν όλες οι μέθοδοι. Με βάση τις κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α δε χρειάζεται για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών να εφαρμόζονται και να συγκρίνονται όλες οι μέθοδοι. Κάτι τέτοιο θα συνιστούσε υπέρμετρη επιβάρυνση για τις επιχειρήσεις και οδηγούσε σε αυξημένη πολυπλοκότητα. Μόνο σε δύσκολες περιπτώσεις όπου δεν εξάγονται πειστικά αποτελέσματα με την εφαρμογή μόνο μιας μεθόδου προτείνεται μια πιο ευέλικτη προσέγγιση με βάση την οποία περισσότερες μέθοδοι θα μπορούσαν να συνδυαστούν.

2.4 Ανεύρεση συγκριτικών στοιχείων.

Οι συναλλαγές μπορούν να καταταγούν στις ακόλουθες κατηγορίες με κριτήριο τη σχέση μεταξύ συμβαλλόμενων μερών:

- Όλα τα συμβαλλόμενα μέρη ανήκουν στον όμιλο.
- Μόνο ένα εκ των δυο μερών ανήκει στον όμιλο.
- Κανένα από τα συμβαλλόμενα μέρη δεν ανήκει στον όμιλο.

Η σύγκριση επιμερίζεται σε:

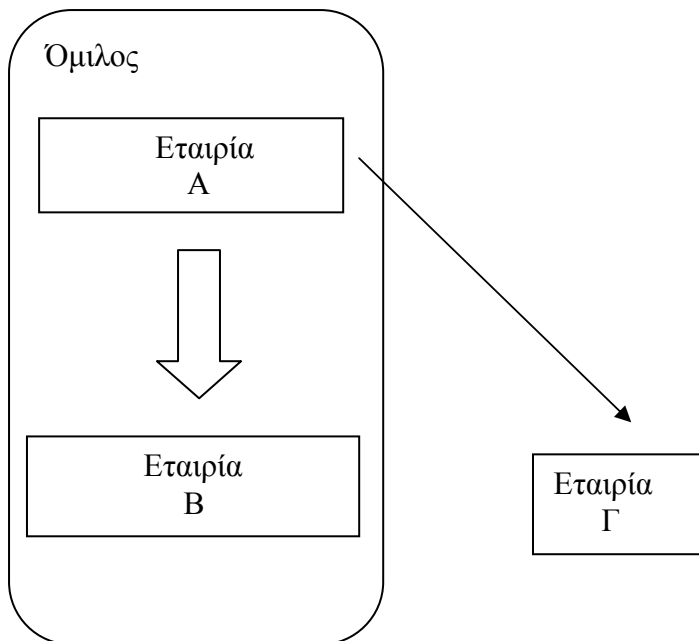
- Εσωτερική σύγκριση
 - Συναλλαγές της υπό εξέταση εταιρίας με μια ανεξάρτητη

- Συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την υπό εξέταση εταιρία με μια ανεξάρτητη.

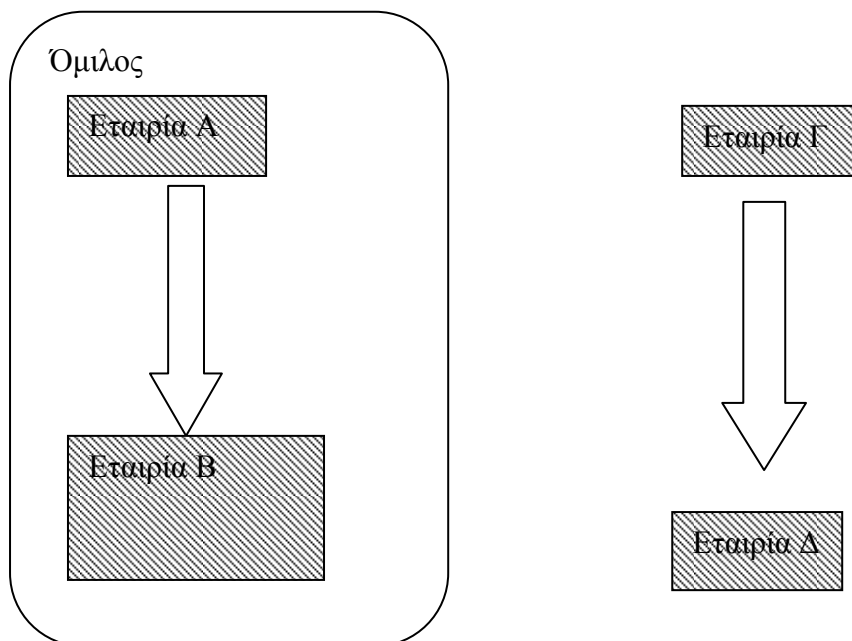
- Εξωτερική σύγκριση
 - Συναλλαγές δυο ανεξάρτητων ως προς την κρινόμενη εταιρία

Ενδεικτικό είναι το ακόλουθο διάγραμμα:

Εσωτερική σύγκριση



Εξωτερική σύγκριση



Κατά κανόνα για τον έλεγχο της συγκρισιμότητας χρησιμοποιούνται δεδομένα από συγκριτικά στοιχεία που αφορούν συναλλαγές συνδεδεμένης με μια ανεξάρτητη εταιρία που είναι προϊόν εσωτερικής σύγκρισης.

2.5 Η διαδικασία εξεύρεσης στοιχείων-Τράπεζες πληροφοριών.

Η δυσκολία εξεύρεσης οικονομικών στοιχείων καθιστά χρήσιμη την ύπαρξη τραπεζών πληροφοριών (data banks) ή βάσεων δεδομένων (databases). Ο χαρακτήρας τους είναι είτε ιδιωτικός είτε κρατικός. Ο ρόλος τους υποβοηθά είτε τους φορολογούμενους είτε και τις ελεγκτικές αρχές. Ως προς την αξιοπιστία των βάσεων αυτών δεδομένων εξαρτώνται κυρίως από την ποιότητα και τις ιδιότητες των δεδομένων που καταχωρούνται.

Τα κυριότερα χαρακτηριστικά που καθορίζουν την αξιοπιστία μιας βάσης δεδομένων είναι:

- Αντικείμενο-λεπτομέρεια-σκοπός εγγραφών
- Γεωγραφικές περιοχές που καλύπτονται
- Λεπτομέρεια εγγραφών

- Δυνατότητα επεξεργασίας εγγράφων
- Προέλευση είδος και το εύρος των επιχειρήσεων και των συναλλαγών που καταγράφονται.

Επιμερίζονται σε εθνικές και διεθνείς. Οι διεθνείς πλεονεκτούν ως προς το πλήθος των δεδομένων αλλά μειονεκτούν σε σχέση με τις εθνικές ως προς την ομοιογένεια των δεδομένων.

Αναφέρονται οι σημαντικότερες βάσεις δεδομένων:

1. ORBIS
2. ONE SOURCE
3. AMADEUS
4. DAFNE
5. COMPUSTAT
6. FAME

2.6 Έλεγχος συγκρισιμότητας.

Η βασική επιταγή της αρχής ίσων αποστάσεων απαιτεί τη σύγκριση των συνθηκών ενδοομιλικής συναλλαγής με τις συνθήκες συναλλαγών μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Διαφορές δε θεωρούνται ουσιώδεις αν

- Δεν επηρεάζουν ουσιαστικά τα χαρακτηριστικά που συγκρίνονται
- Μπορεί να εξαλειφθεί η επίδραση τους μέσα από διενέργεια προσαρμογών.

Χαρακτηριστικά των προϊόντων ή των συναλλαγών

Τα χαρακτηριστικά που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη είναι:

1. Ενσώματα αγαθά
 - a. Φυσικά γνωρίσματα
 - b. Ποιότητα
 - c. Αξιοπιστία
 - d. Διαθεσιμότητα
 - e. Όγκος πωλήσεων

2. Υπηρεσίες
 - a. Η φύση της παρεχόμενης υπηρεσίας
 - b. Έκταση της παρεχόμενης υπηρεσίας
3. Άυλα περιουσιακά στοιχεία
 - a. Η μορφή της συναλλαγής
 - b. Το είδος του περιουσιακού στοιχείου
 - c. Διάρκεια και έκταση νομικής προστασίας
 - d. Προσδοκώμενα οφέλη από τη χρήση του άυλου αγαθού

ΣΥΜΒΑΤΙΚΟΙ ΟΡΟΙ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ

Η συγκριτική ανάλυση θα πρέπει να περιλαμβάνει και την ανάλυση των συμβατικών όρων των συναλλαγών δεδομένου ότι από αυτά καθορίζεται ο καταμερισμός ευθυνών και ωφελειών από τις συμβαλλόμενες επιχειρήσεις. Οι συμβατικοί όροι προκύπτουν από τις έγγραφες συμβάσεις των συναλλασσομένων εταιριών. Επίσης είναι σημαντικό να τονιστεί ότι θα πρέπει να μελετάται και η τήρηση των όρων αυτών

Επιπρόσθετα άλλοι τομείς που πρέπει να ερευνώνται είναι οι:

1. Οικονομικές συνθήκες
2. Επιχειρηματική στρατηγική
3. Λειτουργίες που έχουν συμφωνήσει οι συμβαλλόμενες εταιρίες.

2.7 Εύρος αποδεκτών τιμών.

Η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων μπορεί να οδηγήσει σε ένα μοναδικό αποτέλεσμα δηλαδή μια ενιαία τιμή είτε είναι τιμή είτε είναι περιθώριο. Όμως στις περισσότερες των περιπτώσεων παρατηρείται μια διακύμανση. Αυτό εν μέρει οφείλεται στην πολιτική τους στόχους που έχει κάθε επιχείρηση καθώς και στις οικονομικές συνθήκες που μεταβάλλονται συνεχώς.

Από τη στιγμή λοιπόν που προσδιορίζεται ένα εύρος τιμών με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων γεννάται το ζήτημα εάν όλες οι τιμές είναι αξιόπιστες. Σε περίπτωση λοιπόν που δεν μπορεί να διασφαλιστεί η αξιοπιστία των δεδομένων θα πρέπει να υπάρξει περιορισμός του εύρους τιμών. Η πρακτική αυτή βοηθά στον περιορισμό του κινδύνου σφάλματος και στο να αποκλειστούν τιμές που αποκλίνουν

και δημιουργούν πρόβλημα στη στατιστική κατανομή που πρέπει να ακολουθεί το υπόλοιπο δείγμα ανάλυσης.

Η πρακτική που έχει βρει μεγάλη απήχηση είναι η αναπροσαρμογή του εύρους τιμών με βάση στατιστική μέθοδο. Αρχικά το εύρος των αποδεκτών τιμών υποδιαιρείται σε 4 τεταρτημόρια τα οποία εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις που είδαμε πριν αποκλείονται το 1^ο και το 4^ο. Δηλαδή το περιορισμένο εύρος λαμβάνει χώρα από το 2^ο έως και το 3^ο τεταρτημόριο. Η τακτική που ακολουθείται είναι η περικοπή του εύρους στο 50% των τιμών όπως έγινε στις Η.Π.Α είτε να παραμείνει πλήρες ανάλογα με τις διατάξεις του εκάστοτε νομικού πλαισίου. Λαμβάνοντας υπόψη τη θέση της κάθε τιμής στην κατανομή οι αρχές αποφασίζουν αν είναι εντός του εύρους ότι ευθυγραμμίζεται με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Αντίθετα αν είναι εκτός του εύρους οι αρμόδιες αρχές μπορούν να προβούν σε προσαρμογή η οποία συνήθως λαμβάνει τη θέση της διαμέσου του εύρους τιμών.

3^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ (ADVANCED PRICING ARRANGEMENT).

Η πολυπλοκότητα της ενδοομιλικής τιμολόγησης σε συνδυασμό με τις βαριές νομικές κυρώσεις που μπορεί να επισύρει σε περίπτωση διόρθωσης οδηγεί αφενός μεγάλη ανασφάλεια στα φορολογούμενα νομικά πρόσωπα και αφετέρου φόρτο στις ελεγκτικές αρχές. Για τους παραπάνω λόγους παρέχεται η δυνατότητα συνεννόηση μεταξύ φορολογουμένων και των αντίστοιχων ελεγκτικών υπηρεσιών πριν τη διενέργεια συναλλαγών ώστε να καθορίζονται από κοινού ορισμένες παράμετροι της ενδοομιλικής τιμολόγησης που θα μειώσουν τον κίνδυνο διαφωνιών και ενδεχόμενων δικαστικών διαμαχών. Αυτή η συνεννόηση επιτυγχάνεται μέσω των Συμφωνιών Προκαθορισμένης Τιμολόγησης. Στα αγγλικά αποδίδεται ως A.P.A –Advance Pricing Agreements or Arrangements.

Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ είναι μια συμφωνία μεταξύ του φορολογουμένου και των φορολογικών αρχών η οποία καθορίζει πριν από την πραγματοποίηση των ενδοομιλικών συναλλαγών ένα ενδεδειγμένο σύνολο κριτηρίων όπως η μέθοδος

τα συγκριτικά στοιχεία τη φύση των αγαθών για τον προσδιορισμό των τιμών αυτών των συναλλαγών για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Βρήκε πολύ γρήγορα πολύ μεγάλη απήχηση στις επιχειρήσεις προκειμένου να μειώσουν τον κίνδυνο έκθεσης σε κάποιον έλεγχο και να αποφευχθούν διαμάχες με τις εγχώριες ελεγκτικές αρχές. Το μειονέκτημα που δημιουργείται είναι ότι για λόγους εμπιστευτικότητας οι αρχές δε δημοσιεύουν τέτοιου είδους πληροφορίες. Τα στοιχεία όμως που προέκυψαν από τις Σ.Π.Τ που προέκυψαν από την Μεγάλη Βρετανία δείχνουν ότι ακόμη οι συνθήκες δεν έχουν ωριμάσει ιδιαίτερα καθώς αντιμετωπίζεται σαν πεδίο ιδιαίτερα πολύπλοκο και όχι ιδιαίτερα θωρακισμένο από κάποιο νομικό πλαίσιο παραμένει ακόμη δύσκολος ο εντοπισμός επιχειρήσεων που εφαρμόζουν καταχρηστικά ενδοομιλική τιμολόγηση και θεωρείται ανεκτός κίνδυνος για τις επιχειρήσεις σε σχέση με τα πλεονεκτήματα που αποδίδονται. Με τις συμφωνίες αυτές προσδιορίζονται και κρίσιμες παραδοχές τα οποία αποτελούν αντικειμενικά κριτήρια που έχουν να κάνουν με χαρακτηριστικά ενός κλάδου μιας δραστηριότητας ή κάποιων εξειδικευμένων συνθηκών. Κατ'αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται το πλαίσιο για την εφαρμογή της Συμφωνίας. Θα πρέπει να γίνει αντιληπτό ότι οι Συμφωνίες αυτές δεν καθορίζουν συγκεκριμένες τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών αλλά διαμορφώνουν τα κριτήρια με βάση τα οποία μπορούν να προσδιοριστεί η τιμή των ενδοομιλικών συναλλαγών. Για ιστορικούς λόγους είναι καλό να αναφερθεί ότι θεσπίστηκε για πρώτη φορά στην Ιαπωνία το 1987 και ακολούθησαν οι Η.Π.Α. Σε αντίθεση με πληθώρα χωρών που τις υιοθέτησαν η χώρα μας κανένα φορολογικά πλαίσιο δεν προβλέπει τέτοια διαδικασία. Οι Συμφωνίες Προκαθορισμένης Τιμολόγησης διακρίνονται σε:

1. Μονομερείς
2. Διμερείς
3. Πολυμερείς

Ανάλογα με τον αριθμό των κρατών που συμμετέχουν.

Οι μονομερείς ΣΠΤ εμπεριέχουν το μειονέκτημα ότι παρέχουν μερική ασφάλεια δεδομένου ότι σε περίπτωση διασυνοριακών συναλλαγών ίσως να μην είναι εφικτό να αποτρέψουν την διπλή φορολογία λόγω του ότι δε δεσμεύεται από τη Συμφωνία

και η αλλοδαπή ελεγκτική αρχή. Στις κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α συνιστάται η σύναψη διμερών και πολυμερών Συμφωνιών.²⁸

Οι Συμφωνίες αυτές συνήθως προκύπτουν μετά από πρωτοβουλία του φορολογούμενου ο οποίος επιλέγει τις συναλλαγές καθώς και τις εταιρίες του ομίλου που θα συμπεριλάβει στη Συμφωνία. Από τις ελεγκτικές αρχές διεξάγεται έρευνα με σκοπό να διερευνηθούν οι λόγοι για τους οποίους ο φορολογούμενος θέλει να προχωρήσει στη συμφωνία αυτήν. Ακολουθεί διαδικασία διαπραγματεύσεων μεταξύ του φορολογούμενου της αρμόδιας φορολογικής αρχής και των φορολογικών αρχών άλλων κρατών.

Η σύναψη κάποιας ΣΠΤ προϋποθέτει την καταβολή κάποιων τελών. Τα τελευταία μπορεί να εξαρτώνται είτε από τις διοικητικές ενέργειες που απαιτούνται για τη σύναψη της Συμφωνίας είτε να έχουν πάγιο χαρακτήρα ή να αποτελούν και συνδυασμό και των δυο.

Μια άλλη οικεία με αυτήν των ΣΠΤ είναι η διαδικασία προέγκρισης δαπανών για αποζημιώσεις για παραχώρηση δικαιωμάτων χρήσης πνευματικών και βιομηχανικής ιδιοκτησίας (royalties).

Οι ΣΠΤ αναπτύσσουν δυναμική ισχύ που απορρέει από τη δημιουργία και εμπέδωση νομικής ασφάλειας. Όμως η μορφή και η έκταση νομικής δέσμευσης ποικίλλουν από χώρα σε χώρα. Σε χώρες που βασίζονται στη διαδικασία έγγραφης γνωμοδότησης δεσμεύεται μόνο η φορολογική αρχή και όχι ο φορολογούμενος ενώ σε κάποιες άλλες έχουν την μορφή σύμβασης ιδιωτικού δικαίου στην οποία πρέπει να συναινέσει ο φορολογούμενος. Είναι γεγονός ότι οι Συμφωνίες Προκαθορισμένης τιμολόγησης έχουν αποδειχθεί ιδιαίτερα χρήσιμες διότι αυξάνουν την νομική ασφάλεια και από τη σκοπιά του φορολογουμένου αποφεύγονται τα πρόστιμα οι δικαστικές διαμάχες οι κυρώσεις η αναπροσαρμογή κερδών. Από τη σκοπιά της ελεγκτικής αρχής μειώνονται οι ανάγκες για εξονυχιστικούς ελέγχους ,οι δικαστικές διενέξεις. ****

²⁸ Παρ. 4.31,4.148 και 4.163 Ο.Ο.Σ.Α

4^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ.

4.1 Τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών.

Σκοπός της τεκμηρίωσης δεν είναι άλλος από το να επιτρέψει σε έναν ελεγκτή της αρμόδιας φορολογικής αρχής να αποκρυσταλλώσει μια άποψη για τις συναλλακτικές δραστηριότητες μιας οικονομικής οντότητας με συνδεδεμένες επιχειρήσεις καθώς και τη διαμόρφωση των τιμών σε αυτές τις συναλλαγές. Είναι η διαδικασία αυτή που εξασφαλίζει έναν ταχύ και αποτελεσματικό έλεγχο της τιμολόγησης μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Παρατηρείται μεταξύ των χωρών μια διαφοροποίηση στο πεδίο εφαρμογής της τεκμηρίωσης. Λόγω του ότι η προβληματική πλευρά της ενδοομιλικής τιμολόγησης εμφανίζεται στις διασυνοριακές συναλλαγές πολλές χώρες κάνουν διάκριση μεταξύ εγχώριων και αλλοδαπών συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Επιπρόσθετα κάποιες άλλες καθιστούν υποχρεωτική την τεκμηρίωση και στις εγχώριες συναλλαγές. Σε ότι αφορά την Ελλάδα υιοθετούνται και οι δυο καθώς με την αγορανομική διάταξη 3728/2008 επιζητά τεκμηρίωση τόσο στις διασυνοριακές συναλλαγές όσο και στις εγχώριες συναλλαγές ενώ με το φορολογικό νομοσχέδιο 2238/1994 περιορίζεται στις συναλλαγές με αλλοδαπές επιχειρήσεις.

Γενικότερα προκειμένου να αποφεύγονται τα προβλήματα συμμόρφωσης καλό θα είναι από την πλευρά των εταιριών να γίνεται συγκερασμός κεντρικών και αποκεντρωμένων στοιχείων τεκμηρίωσης ώστε να ελαχιστοποιείται το κόστος συμμόρφωσης χωρίς να θίγεται η φορολογική συνέπεια των επιχειρήσεων.

Πρακτικά ενυπάρχουν δυο συστήματα για την κατάρτιση διαφορετικών υποχρεώσεων τεκμηρίωσης από χώρα σε χώρα:

1. Το σύστημα του πυρήνα τεκμηρίωσης (core document concept)
2. Το σύστημα του βασικού φακέλου (master file concept)

4.1.1 Το σύστημα του πυρήνα τεκμηρίωσης (core document concept).

Βασίζεται στην ιδέα της κατάρτισης μιας βασικής τυποποιημένης τεκμηρίωσης που να μπορεί να χρησιμοποιηθεί όσο το δυνατόν από περισσότερες εταιρίες του ομίλου. Για την εφαρμογή αυτού του συστήματος απαιτείται η εξέταση του υπάρχοντος νομικού πλαισίου σε όσες χώρες δραστηριοποιείται ο όμιλος και η ανάδειξη των κοινών σημείων καθώς και οι διαφοροποιήσεις από χώρα σε χώρα. Έχοντας την ανάλυση αυτή προκύπτει το εύρος του πυρήνα τεκμηρίωσης ο οποίος πρέπει να καλύπτει όλα τα κοινά σημεία άρα να αποτελεί τον κοινό παρονομαστή για ολόκληρο τον όμιλο. Θα πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη:

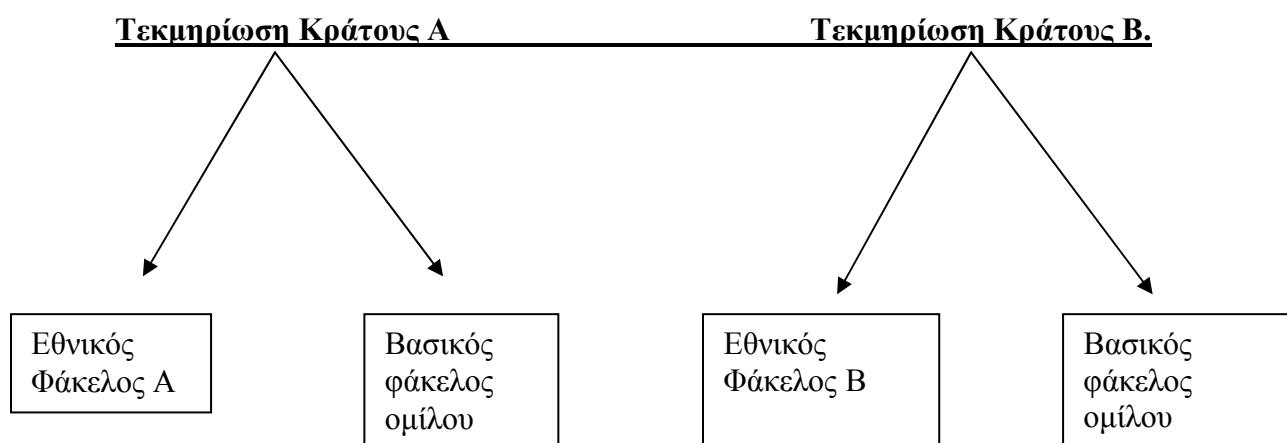
- a. Η δομή του ομίλου
- b. Οι δραστηριότητες του
- c. Οι λειτουργίες των επιμέρους εταιριών.

Στον πυρήνα της τεκμηρίωσης περιλαμβάνονται πληροφορίες όπως:

- a. Γενική περιγραφή του ομίλου.
- b. Ιστορική διαδρομή του.
- c. Νομική, λειτουργική, οργανωτική δομή του.
- d. Παρουσίαση επιχειρηματικής στρατηγικής.
- e. Ανάλυση κλάδου.
- f. Παρουσίαση ενδοομιλικών σχέσεων.
- g. Ανάλυση λειτουργιών και κινδύνων που έχουν αναληφθεί.
- h. Αιτιολόγηση εφαρμοζόμενων μεθόδων ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Ύστερα από τη διαμόρφωση του πυρήνα σε κεντρικό επίπεδο γίνονται μικροδιορθώσεις και προσαρμογές σε εθνικό επίπεδο ώστε να ευθυγραμμιστεί πλήρως με τις απαιτήσεις της εκάστοτε εθνικής νομοθεσίας.

4.1.2 Το σύστημα του βασικού φακέλου (master file concept).



Όπως δείχνει και το σχεδιάγραμμα το σύστημα του βασικού φακέλου χρησιμοποιεί για την τεκμηρίωση των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών δυο φακέλους. Το βασικό φάκελο (MASTER FILE) και τον εθνικό φάκελο (country file). Ο βασικός φάκελος περιλαμβάνει στοιχεία για τον όμιλο και ο εθνικός εξειδικευμένα στοιχεία για την εκάστοτε εταιρία του ομίλου ανάλογα με την χώρα που δραστηριοποιείται σε εθνικό επίπεδο. Το σύστημα του βασικού φακέλου είναι εκείνο που επελέγη από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή για την Ευρωπαϊκή τεκμηρίωση.

5^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΩΝ

5.1 Έρευνα Ο.Η.Ε σε επίπεδο κυβερνητικών μέτρων.

Σκόπιμο εδώ είναι να αναφερθούν τα αποτελέσματα έρευνας που διενεργήθηκαν υπό την αιγίδα των Ηνωμένων Εθνών στη διάσκεψη για το Εμπόριο και την ανάπτυξη. Το ερωτηματολόγιο εστάλη σε όλα τα μέλη-κράτη των Ηνωμένων Εθνών. Το ερωτηματολόγιο συμπληρώθηκε από επιστήμονες ανάλογα με το εθνικό πλαίσιο που εφαρμόζεται σε κάθε χώρα αλλά πάντα υπό την κυβερνητική παρακολούθηση και υπό την ίδια σκοπιά. Από τα 185 μέλη τα ερωτηματολόγια συμπληρώθηκαν από

τα σαράντα επτά και επεστράφησαν απαντημένα. Οι χώρες επιμερίστηκαν σε 3 για να αποκαλυφθούν οι διαφορές μεταξύ αναπτυσσόμενων και υπό ανάπτυξη κρατών σχετικά με τις ανησυχίες τους για τα θέματα ενδοομικής τιμολόγησης. Οι λιγότερο αναπτυγμένες χώρες ακολουθούν διαφορετική πολιτική πιο χαλαρή προκειμένου να προσελκύσουν Άμεσες ξένες επενδύσεις (Foreign Direct Investments). Με βάση τη μελέτη της Παγκόσμιας Τράπεζας για το Ακαθάριστο Εθνικό Προϊόν έγινε και η ταξινόμηση στο οικονομικό επίπεδο. Έτσι οι χώρες με κατά κεφαλήν εισόδημα λιγότερο από 696 θεωρήθηκαν χαμηλού επιπέδου. Από 696 \$-8625 \$ μεσαίου εισοδήματος και από 8625 \$ και πάνω υψηλού εισοδήματος οικονομίες. Τα κράτη αυτά αναλύθηκαν και ως προς τα φορολογικά τους καθεστώτα αν είναι δηλαδή φορολογικοί παράδεισοι με βάση την έρευνα του Hines and Rice το 1994. Κι αυτό γιατί οι φορολογικοί παράδεισοι προκειμένου να προσελκύσουν τις πολυεθνικές και να αυξήσουν το εισόδημα τους ακολουθούν μια τελείως διαφορετική πολιτική. Φορολογικός παράδεισος νοείται όταν το φορολογικό του πλαίσιο η πολιτική που ακολουθεί επιτρέπει σε έναν όμιλο να μειώσει το καταλογιστέο φόρο και να μεταφέρει τα κέρδη του με πολύ χαμηλότερο ή μηδενικό συντελεστή φορολόγησης στη χώρα αυτή. Χρησιμοποιήθηκε η κατανομή Kruskal-Wallis. Δείγμα αποτελούσαν οι 47 χώρες μέλη του Ο.Η.Ε που επέστρεψαν το ερωτηματολόγιο απαντημένο.

Οι χώρες που συμμετείχαν ήταν οι εξής:

Αυστραλία Μπαγκλαντές Βέλγιο Μποτσουάνα Βραζιλία Λίβανος. Θεωρούνταν φορολογικός παράδεισος) Βουλγαρία Μαλαισία Μαλί Μαρόκο Καναδάς Κίνα Τσεχία Κύπρος Γαλλία Φινλανδία Γκάνα Ελλάδα Γρενάδα Ουγγαρία Ινδία Ινδονησία Ιρλανδία Ιταλία Ιαπωνία Ιορδανία Κορέα Λεττονία Ολλανδία Νέα Ζηλανδία Νιγηρία Πακιστάν Παπούα Νέα Γουινέα Ρουμανία Σιγκαπούρη Σλοβακία Νησιά Σολομώντα Νότια Αφρική Σουδάν Σουηδία Ελβετία Τανζανία Ταϊλάνδη Ζάμπια Ζιμπάμπουε

Πίνακας 3. Χώρες που απάντησαν στο ερωτηματολόγιο.

Κ.Κ Α.Ε.Π	ΧΑΜΗΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΜΕΣΑΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΥΨΗΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΣΥΝΟΛΟ
ΒΟΡΕΙΑ ΑΜΕΡΙΚΗ	0	0	1	1
ΕΥΡΩΠΗ	0	5	10	15
ΝΟΤΙΑ ΑΜΕΡΙΚΗ	0	2	0	2
ΑΣΙΑ	4	6	3	13
ΑΦΡΙΚΗ	9	3	0	12
ΩΚΕΑΝΙΑ	0	2	2	4
ΣΥΝΟΛΟ	13	18	16	47

Πίνακας 4. Αποδεκτές μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Κ.Κ Α.Ε.Π	ΧΑΜΗΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΜΕΣΑΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΥΨΗΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΣΥΝΟΛΟ
ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ με συγκεκριμένη ιεράρχηση.	6	4	4	14
ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ χωρίς συγκεκριμένη ιεράρχηση.	2	7	7	16
ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΣΥΓΚΡΙΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ	2	2	1	5
ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΣ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	0	1	0	1
ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΣ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΣ ΣΥΓΚΡΙΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ.	1	0	2	3

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΒΑΣΕΙ ΜΑΘΗΜΑΤΙΚΟΥ ΤΥΠΟΥ.	0	1	0	1
ΑΜΟΙΒΑΙΕΣ ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ.	0	2	2	4
ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ.	0	1	0	1
ΚΑΜΙΑ ΜΕΘΟΔΟΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΥΠΑΡΞΗΣ ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΩΝ ΣΤΗ ΧΩΡΑ.	2	0	0	2
ΣΥΝΟΛΟ.	13	18	16	47

Πίνακας 5. Ταξινόμηση με βάση το φορολογικό πλαίσιο.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	ΧΑΜΗΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΜΕΣΑΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΥΨΗΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΣΥΝΟΛΟ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΑΡΑΔΕΙΣΟΙ	0	3	4	7
ΜΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΑΡΑΔΕΙΣΟΙ	13	15	12	40
ΣΥΝΟΛΟ	13	18	16	47

όπως παρατηρείται δεν υπάρχει φορολογικός παράδεισος με χαμηλά εισοδήματα!!! Με βάση την έρευνα (Πίνακας 7) που έγινε οι παραδοσιακές μέθοδοι που εφαρμόζονται από την αρχή ίσων αποστάσεων έχει εφαρμογή στο 67% των χωρών που απήντησαν. Το υπόλοιπο 20% κάνει αποδεκτές και μεθόδους του κέρδους συναλλαγής αλλά και μεθόδους του συνολικού κέρδους. Μόνο μια χώρα η Μαλαισία δεν κάνει χρήση αυτών των μεθόδων και ακολουθεί τη μέθοδο του συνολικού επιμερισμού βάσει μαθηματικού τύπου κι αυτό γιατί δεν θεωρεί ότι το «transfer pricing» αποτελεί σημαντικό θέμα και δεν έχει θεσπίσει κανένα φορολογικό πλαίσιο. Επίσης τέσσερις χώρες (Ουγγαρία, Ιταλία, Νέα Γουινέα και Σλοβακία) είχαν απαντήσει ότι εφόσον είχαν διασυνοριακές συμφωνίες με αλλοδαπά κράτη ήταν αρκετό για να διασφαλίσουν το σωστή φορολόγηση και επιμερισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Η Ρουμανία αντίθετα είχε ήδη να εφαρμόζει τις Συμφωνίες Προκαθορισμένης Τιμολόγησης (Advance Payment Agreements).

Πίνακας 6. Επιθυμητές μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης με βάση φορολογικά κριτήρια.

Κ.Κ Α.Ε.Π	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΠΑΡΑΔΕΙΣΟΣ	ΜΗ ΦΟΡΛΟΓΙΚΟΣ ΠΑΡΑΔΕΙΣΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ
ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ με συγκεκριμένη ιεράρχηση.	0	14	14
ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ χωρίς συγκεκριμένη ιεράρχηση.	6	10	16
ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΣΥΓΚΡΙΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ	0	5	5
ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΣ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	0	1	1
ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΣ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΣ ΣΥΓΚΡΙΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ	1	2	3
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΒΑΣΕΙ ΜΑΘΗΜΑΤΙΚΟΥ ΤΥΠΟΥ	0	1	1
ΑΜΟΙΒΑΙΕΣ ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ	0	4	4
ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ	0	1	1
ΚΑΜΙΑ ΜΕΘΟΔΟΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΥΠΑΡΞΗΣ ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΩΝ ΣΤΗ ΧΩΡΑ	0	2	2
ΣΥΝΟΛΟ	7	40	47

Όταν τα αποτελέσματα συγκριθούν με τις χώρες που είναι φορολογικοί παράδεισοι κατανοεί κανείς ότι κανένα κράτος δεν έχει επιλέξει αυστηρή μέθοδο ελέγχου της ενδοομιλικής τιμολόγησης ακριβώς για το λόγο ότι εφόσον αναμένουν εισόδημα από μεταφορά κερδών δεν υπάρχει κανένας λόγος να σφίξει το φορολογικό της μηχανισμό.

Επιπλέον δε μπορεί αυτόματα να υποθεθεί ότι το πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών οι οδηγίες διευρύνονται πέρα από την ενδοομιλική τιμολόγηση εμπορευμάτων και ασώματων ακινητοποιήσεων.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα η ερώτηση:

Οι υπηρεσίες καλύπτονται από το νομικό πλαίσιο της χώρας σας; Οι απαντήσεις είναι αποκαλυπτικές:

Πίνακας 7. Εφαρμογή κανόνων στην ενδοομιλική τιμολόγηση.

κατά κεφαλήν Α.Ε.Π	ΧΑΜΗΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΜΕΣΑΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΥΨΗΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΣΥΝΟΛΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ
ΝΑΙ	6	6	5	17	36%
ΌΧΙ	6	11	10	27	57%
ΔΕΝ ΑΠΗΝΤΗΣΑΝ	1	1	1	3	6%
ΣΥΝΟΛΟ	13	17	16	47	100%

Πίνακας 8. Εφαρμογή κανόνων στην ενδοομιλική τιμολόγηση.(φορολογικό κριτήριο.)

κατά κεφαλήν Α.Ε.Π	Φορολογικός παράδεισος	Μη φορολογικός παράδεισος	Σύνολο	Ποσοστό
ΝΑΙ	3	14	17	36%
ΌΧΙ	4	23	27	57%
ΔΕΝ ΑΠΗΝΤΗΣΑΝ	0	3		6%
ΣΥΝΟΛΟ	7	40	47	100%

Μια ακόμη ερώτηση που τέθηκε ήταν αν η μεταφορά τεχνολογίας είτε με τη μορφή καινοτομιών πνευματικής ιδιοκτησίας ή βιομηχανικής ιδιοκτησίας (royalties) περιλαμβανόταν ως μορφή ενδοομιλικής τιμολόγησης στην ελεγκτική διαδικασία αλλά και σαν θεσμικό πλαίσιο. Οι απαντήσεις ήταν οι ακόλουθες:

Πίνακας 9. Τιμολόγηση ασώματων περιουσιακών στοιχείων. (τεχνολογία)

Panel A.	ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΝΟΝΩΝ ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΤΕΧΝΟΛΙΚΩΝ ΕΥΡΕΣΙΤΕΧΝΙΩΝ				
κατά κεφαλήν Α.Ε.Π	ΧΑΜΗΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΜΕΣΑΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΥΨΗΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΣΥΝΟΛΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ
ΝΑΙ	8	11	5	24	51%
ΌΧΙ	4	6	10	20	43%
ΔΕΝ ΑΠΗΝΤΗΣΑΝ	1	1	1	3	6%
ΣΥΝΟΛΟ	13	18	16	47	100%

Όπως μπορούμε να παρατηρήσουμε την χρονολογία που διενεργήθηκε η έρευνα το 1/3 των χωρών δεν είχαν κωδικοποιήσει την ενδοομιλική τιμολόγηση των υπηρεσιών και περισσότερες από τις μισές δεν γνώριζαν καν πιθανή εφαρμογή της στον τομέα της τεχνολογίας...

5.2 Έρευνα στην πολιτική ενδοομιλικής τιμολόγησης σε επιχειρήσεις (U.S based firms).

Το 1997 η κ. Caren S. Cravens (university of Tulsa School of Accounting USA) προκειμένου να καταδείξει την αποτελεσματικότητα της ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση του ως σημαντικό εργαλείο στα χέρια των ιδιωτικών οργανισμών διεξήγαγε μια έρευνα:

Δείγμα: 542 επιχειρήσεις, πολυεθνικές με θυγατρικές ανά τον κόσμο εκ των οποίων οι 363 είχαν την έδρα τους στην Αμερική.

Μέγεθος του δείγματος: Σχετικά μεγάλο για την εποχή για να μπορέσει να διασφαλίσει αξιοπιστία στο δείγμα καθώς και να μπορέσει να καταγράψει τις διαφορετικές πολιτικές και στόχους για την ενδοομιλική τιμολόγηση.

Είδος έρευνας: Ποσοτική ερωτηματολόγιο που απευθυνόταν στον εκπρόσωπο του Διοικητικού Συμβουλίου.

Επεξεργασία: Με την παραλαβή των απαντήσεων έγινε συσχέτιση των απαντήσεων με τις δημοσιευμένες καταστάσεις των εταιριών αυτών.

Τελικό μέγεθος δείγματος: 21% απήντησαν.²⁹

Μέσος όρος εταιριών του δείγματος μέσος όρος ενοποιημένου τζίρου ήταν περίπου ίσο με 4,4 δις \$ και σύνολο περιουσιακών στοιχείων (Asset value) 4,6 δις \$. Χώρες δραστηριοποίησης από 11 και άνω με μέσο όρο 46 θυγατρικών και συνδεδεμένων η κάθε εταιρία

Πίνακας 9: Απαντήσεις τον ανώτατου μάνατζμεντ:

ΣΚΟΠΟΙ	%
<u>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ</u>	
ΑΠΟΦΥΓΗ ΔΑΣΜΩΝ	4
ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	7
ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ	40
	51
<u>ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΜΑΝΑΤΖΜΕΝΤ</u>	
ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΙΔΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	7
ΚΙΝΗΤΡΑ	9
ΠΡΟΩΘΗΣΗ ΕΠΙΤΕΥΞΗΣ ΣΤΟΧΩΝ	5
	21
<u>ΔΙΕΘΝΕΙΣ Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ</u>	
ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΣΤΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ	2

²⁹ Παρουσιάζει ομοιότητα με άλλες έρευνες Al-Eryani 1990, Tang 1992 Yunker 1983)

ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ	21
ΑΝΑΔΕΙΞΗ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	5
	28

Όπως φαίνεται ξεκάθαρα ο φορολογικός χαρακτήρας της ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι αυτός που ενδιαφέρει ξεκάθαρα τις εταιρίες. Όμως και η ανταγωνιστικότητα φαίνεται σα σημαντικός παράγοντας. Τέλος κριτικό παραμένει το ποσοστό που είναι προσηλωμένο στη χρήση της σαν εργαλείο εσωτερικής διαχείρισης και ειδικότερα στον τομέα των κινήτρων (motivation). Το γεγονός τούτο τονίζει τις διαφορετικές προσεγγίσεις που λαμβάνει πλέον η ενδοομιλική τιμολόγησης εγκαινιάζοντας πρακτικά μια τελείως διαφορετική σκοπιά σε σχέση με τα προηγούμενα χρόνια. Τα πιο ενδιαφέροντα δεδομένα πηγάζουν από το επόμενο μέρος της έρευνας όπου καλούνταν οι διοικήσεις να αξιολογήσουν την επιρροή της ενδοομιλικής τιμολόγησης στους τομείς της :

1. Κερδοφορία και η συσχέτιση της με την ανταγωνιστικότητα
2. Μεριδίο της αγοράς
3. Αειφόρος Ανάπτυξη
4. Ικανοποίηση του πελάτη
5. R.O.I (Return on Investment)

Πίνακας 10. Απαντήσεις με βάση βαθμό σημαντικότητας:

	Καθόλου σημαντικό							Πολύ σημαντικό	
	1	2	3	4	5	6	7		
Κερδοφορία-ανταγωνισμός	21,00%	11,00%	13,00%	18,00%	23,00%	13,00%	1,00%	100,00%	
Μεριδίο αγοράς	21,00%	14,00%	17,00%	18,00%	18,00%	11,00%	1,00%	100,00%	
Μεγέθυνση	18,00%	14,00%	18,00%	27,00%	17,00%	5,00%	1,00%	100,00%	
Ικανοποίηση πελάτη	27,00%	23,00%	14,00%	21,00%	10,00%	5,00%	0,00%	100,00%	
R.O.I	13,00%	12,00%	13,00%	22,00%	30,00%	7,00%	3,00%	100,00%	

Τα αποτελέσματα δείχνουν αυτό που ούτως ή άλλως είναι προφανές ότι συμβάλλει στην κερδοφορία και στην κατοχύρωση ανταγωνιστικής θέσεως αλλά από την άλλη

αναδεικνύει και ένα άλλα γεγονός που είναι η απόδοση μιας επένδυσης γεγονός που συνδέεται άμεσα με την ικανοποίηση των μετόχων. Τονίζεται τέλος ότι παρά τη διαφορά της επιχειρηματικής κουλτούρας της κάθε εταιρίας η ενδοομιλική τιμολόγηση επηρεάζει πολλές πτυχές της οικονομικής δραστηριότητας ενός οργανισμού ανάλογα με τον τύπο του μανάτζμεντ που εφαρμόζεται. Συνεχίζει παρ' όλα αυτά να διαφαίνεται ότι πρωταρχικός στόχος είναι η διαχείριση της φορολογητέας.³⁰

6ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ.

6.1 Ο νόμος 3728/2008.

Με το νόμο 3728/2008 επιχειρήθηκε από το υπουργείο Ανάπτυξης να κατοχυρωθούν μέτρα για την εποπτεία της αγοράς. Ήταν αποτέλεσμα εκτεταμένων παραπόνων του ελληνικού καταναλωτικού κοινού λόγω των πολλών ανατιμήσεων στην ελληνική αγορά.

6.1.1Κανονιστικό περιεχόμενο του Ν.3728/2008.

Με βάση το άρθρο 26 του νόμου 3728/2008 επιβάλλονται οι ακόλουθες υποχρεώσεις σε επιχειρήσεις που διενεργούν ενδοομιλικές συναλλαγές:

1. Εφαρμογή αρχής Ίσων Αποστάσεων.
2. Μελέτη τεκμηρίωσης τιμών.
3. Υποβολή κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών σε ετήσια βάση.
4. Υποβολή φακέλου τεκμηρίωσης.

³⁰ Borkowski S.C 1992 Choosing a transfer pricing method.page 36

6.1.2 Μέθοδοι Υπολογισμού των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών.

Με βάση την Υπουργική Απόφαση προβλέπονται οι ακόλουθες μέθοδοι:

1. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής,
2. Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης μείον.
3. Μέθοδος του Κόστους+ κέρδους.

Θα πρέπει να τονιστεί εδώ ότι η Υπουργική Απόφαση δεν περιέχει αναλυτικές οδηγίες για τη χρήση των μεθόδων αυτών. Επίσης ορίζει τη χρήση λοιπών μεθόδων όπως αυτή του καθαρού κέρδους συναλλαγής μόνο στις περιπτώσεις που η χρήση τους κρίνεται με ειδική τροπολογία.

Με βάση την Υ.Α καθορίζεται η εξής σειρά προτεραιότητας:

1. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής.
2. Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης.
3. Μέθοδος καθαρού κέρδους συναλλαγής.

Ως προς την τεκμηρίωση τίθενται οι ακόλουθες απαιτήσεις.:

1. Μέθοδος συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής: Δεν απαιτείται αιτιολογία.
2. Μέθοδος τιμής μεταπώλησης μείον: Απαιτείται επαρκής αιτιολογία
3. Μέθοδος Κ.Κ. συναλλαγής: Απαιτείται επαρκής αιτιολογία.

6.1.3 Συγκριτικά στοιχεία.

Η Υ.Α δεν κάνει διάκριση μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων ως προς το βαθμό αξιοπιστίας τους. Επίσης είναι αποδεκτή η χρήση συγκριτικών στοιχείων που προέρχονται από τράπεζες πληροφοριών. Δε γίνεται καμιά διάκριση σε ελληνικές ή διεθνείς τράπεζες δεδομένων. Άρα ενδείκνυται και προτιμώνται οι διεθνείς τράπεζες πληροφοριών. Σε ότι αφορά την τράπεζα πληροφοριών θα πρέπει να αναφέρονται με ακρίβεια τα ακόλουθα στοιχεία:

1. Πάροχος.
2. Ονομασία
3. Έκδοση.
4. Χρόνος τελευταίας ενημέρωσης

5. Άδεια χρήσης.
6. Πλήθος στοιχείων.
7. Αιτιολόγηση κριτηρίων για τη χρήση των δεδομένων.

Σε περίπτωση που τα στοιχεία αντλήθηκαν αφορούσαν το περιθώριο κέρδους είναι απαραίτητο να αναφέρονται:

1. Ανάλυση ισολογισμού και Αποτελεσμάτων Χρήσης όπως εμφανίζονται στη βάση δεδομένων.
2. Αρχές που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
3. Κριτήρια και λόγοι επιλογής των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στο δείγμα σύγκρισης.
4. Κατάσταση των εταιριών που αποκλείστηκαν και ειδική αιτιολόγηση των λόγων αποκλεισμού.

6.1.4 Εύρος αποδεκτών τιμών.

Ως προς το εύρος των αποδεκτών τιμών η Υ.Α αντιγράφει πλήρως τις σχετικές οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. Κρίνεται απαραίτητη η μέθοδος της στατιστικής κανονικής κατανομής και ο επιμερισμός τους σε 4 τεταρτημόρια. Θεωρητικά για τις ελεγκτικές αρχές χρησιμοποιείται το ένδο τεταρτημοριακό εύρος δηλαδή το διάστημα από το 1^ο ως το 3^ο τεταρτημόριο μέσα στα πλαίσια των οποίων θα πρέπει να κατανέμονται οι τιμές του δείγματος. Σε περίπτωση που τιμές αποκλίνουν από τα τεταρτημόρια αυτά τότε επεμβαίνει η ελεγκτική αρχή και τη διορθώνει στην τιμή της διαμέσου. Ως προς το εύρος τιμών στο παράρτημα μπορείτε να δείτε ένα παράδειγμα από πραγματικό έλεγχο.

6.1.5 Τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών.

Η μελέτη τεκμηρίωσης απαρτίζεται από δυο φακέλους:

1. Βασικός Φάκελος

2. Ελληνικός Φάκελος.

Ο βασικός Φάκελος καταρτίζεται από ομίλους των οποίων η μητρική εταιρία είναι ελληνική. Περιέχονται γενικές πληροφορίες για τον όμιλο για την τιμολογιακή του πολιτική και τη μέθοδο τεκμηρίωσης που ακολουθεί.

Ο Ελληνικός φάκελος καταρτίζεται από τις θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων και οποιεσδήποτε αλλοδαπές εταιρίες που λειτουργούν στην Ελλάδα. Περιέχει εξίσου σημαντικές πληροφορίες για την τεκμηρίωση των τιμών της ελληνικής θυγατρικής.

6.1.5.1 Περιεχόμενο φακέλων τεκμηρίωσης.

ΒΑΣΙΚΟΣ ΦΑΚΕΛΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΜΗΤΡΙΚΗΣ.

1. Περιγραφή δομής του ομίλου και των εταιριών που συνθέτουν τον όμιλο, το γενικότερο πλαίσιο στο οποίο δραστηριοποιείται καθώς και περιγραφή των οικονομικών στοιχείων αυτού.
2. Περιγραφή επιχειρηματικών δραστηριοτήτων καθώς και της επιχειρηματικής στρατηγικής του ομίλου.
3. Περιγραφή της ενδοομιλικής τιμολογιακής πολιτικής και στρατηγικής.
4. Προσδιορισμός συναλλαγών μεταξύ μητρικής και θυγατρικών.
5. Χρηματικά ποσά συναλλαγών.
6. Οποιοσδήποτε Συμφωνίες Προκαθορισμένης τιμολόγησης έχουν υπογραφεί μεταξύ αλλοδαπών θυγατρικών και αντίστοιχων φορολογικών αρχών.
7. Γενική περιγραφή λειτουργιών που επιτελούνται αι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται από τα συνδεδόμενα μέρη.
8. Κατάλογος με την ιδιοκτησία επί των Άυλων περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν στον όμιλο.

Τα ίδια ακριβώς ισχύουν για τον Ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης τον οποίο καταρτίζουν θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων στην Ελλάδα. Πρακτικά ο Έλληνας νομοθέτης δεν ξέφυγε καθόλου από τα πρότυπα και τις αρχές του Ο.Ο.Σ.Α.

6.1.6 Υποβολή κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών.

Με βάση το 3728/2008 η υποχρέωση των εταιριών είναι η υποβολή της κατάστασης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Υποβάλλεται στην Υπηρεσία Εποπτείας της Αγοράς της Γενικής Γραμματείας του Υπουργείου Οικονομικών. Η προθεσμία υποβολής είναι 4 μήνες και 15 ημέρες από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης. Θα πρέπει λοιπόν να αναγράφονται:

1. Αντικείμενο της συμφωνίας δηλαδή αγορά ή πώληση αγαθών, λήψη ή παροχή υπηρεσιών, δικαιώματα και οποιεσδήποτε χρηματοοικονομικές συναλλαγές.
2. Στοιχεία αντισυμβαλλόμενου.
3. Ημερομηνία κατάρτισης και τρόπος κατάρτισης της συμφωνίας.
4. Αξία συναλλαγής.
5. Παρουσίαση όλων των τριγωνικών συναλλαγών.

Σε περίπτωση σύνθετων χρηματοοικονομικών προϊόντων μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών πρέπει να περιλαμβάνονται στις καταστάσεις τόσο οι ανταλλασσόμενες απαιτήσεις όσο και οι υποχρεώσεις τα κέρδη και οι ζημίες και οι αμοιβές όπως και οι προμήθειες που απορρέουν από τις συμβάσεις αυτές.

6.2 Έλεγχος.

6.2.1 Αντικείμενο του ελέγχου.

Η υποβολή καταστάσεων ενδοομιλικών συναλλαγών η κατάρτιση φακέλου τεκμηρίωσης και η ευθυγράμμιση με την αρχή ίσων αποστάσεων υπόκεινται σε έλεγχο. Ερευνάται καταρχάς η τυπική συμμόρφωση με τις παραπάνω υποχρεώσεις και ειδικότερα επαρκώς τεκμηριωμένες ενδοομιλικές συναλλαγές θεωρούνται όταν:

1. Τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται είναι σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4-6 της Υ.Α α2-8092/2008.

2. Η αντικειμενικότητα και η αξιοπιστία των στοιχείων αυτών δεν αμφισβητούνται αιτιολογημένα.
3. Ο προσδιορισμός των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών έχει γίνει με κάποια από τις αποδεκτές μεθόδους.

Βέβαια το αρνητικό με το νομοσχέδιο είναι ότι δεν υπεισέρχεται στην ουσιαστική συμμόρφωση των παραπάνω υποχρεώσεων. Επίσης λόγω του αγορανομικού χαρακτήρα του νομοσχεδίου ο έλεγχος των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων δεν υπάγεται στην αρμοδιότητα σε αντίθεση με άλλα κράτη π. χ η υπηρεσία I.R.S των Η.Π.Α όπου μαζί με τον έλεγχο των υποχρεώσεων διενεργείται και φορολογικός έλεγχος.

6.2.2 Διενέργεια του ελέγχου.

Απευθύνεται έγγραφη αίτηση από την Υπηρεσία Εποπτείας της Αγοράς στην ελεγχόμενη εταιρία για την προσκόμιση του φακέλου τεκμηρίωσης. Ο έλεγχος διενεργείται στα γραφεία της Υπηρεσίας Εποπτείας της Αγοράς. Ο έλεγχος γίνεται από εντεταλμένους ελεγκτές.

Με βάση το άρθρο 9 οι αρμόδιες αρχές μπορούν να ζητούν συμπληρωματικές πληροφορίες όπως:

1. Γενικά Καθολικά και Αναλυτικά Ισοζύγια της εταιρίας.
2. Οικονομικές καταστάσεις και ατομικές και ενοποιημένες.
3. Διευκρινήσεις σχετικά με συμμετοχές και μόνιμες εγκαταστάσεις.
4. Πληροφορίες για το είδος των συμβάσεων με συνδεδεμένες.

Με το πέρας του ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου η οποία περιέχει τα πορίσματα. Στην ελεγχόμενη εταιρία αποδίδεται ένα αντίγραφο το αυθεντικό παραμένει στην Υπηρεσία.

6.2.3 Κυρώσεις.

Σε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων συντάσσεται έκθεση ελέγχου από τους εντεταλμένους ελεγκτές η οποία τεκμηριώνει τη φύση της παράβασης. Η έκθεση υποβάλλεται αμέσως στην Υπηρεσία Εποπτείας της Αγοράς και το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του Ειδικού Γραμματέα το οποίο πρέπει να φέρει και αιτιολογία. Η απόφαση επιβολής προστίμου κοινοποιείται μαζί με αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου στην επιχείρηση εντός τριάντα ημερών από την έκδοση της.

Οι κυρώσεις διαφέρουν ανάλογα με το είδος της παράβασης που διαπράχθηκε. Έτσι σε:

1. Περίπτωση παράβασης της υποχρέωσης κατάρτισης πλήρους και τυποποιημένης μελέτης τεκμηρίωσης επιβάλλεται αυτοτελές χρηματικό πρόστιμο ίσο με 10% της αξίας των συναλλαγών.
2. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ετήσιας κατάστασης ενδοομικών συναλλαγών επιβάλλεται ποινή χρηματικού προστίμου ίση με 10% της αξίας των συναλλαγών που δεν υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα.
3. Σε περίπτωση παράβασης της αρχής ίσων αποστάσεων επιβάλλεται πρόστιμο 5000 €. Παράλληλα ενημερώνονται οι αρμόδιες φορολογικές αρχές ώστε να διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος και να καταλογιστούν και οι προβλεπόμενες φορολογικές κυρώσεις.

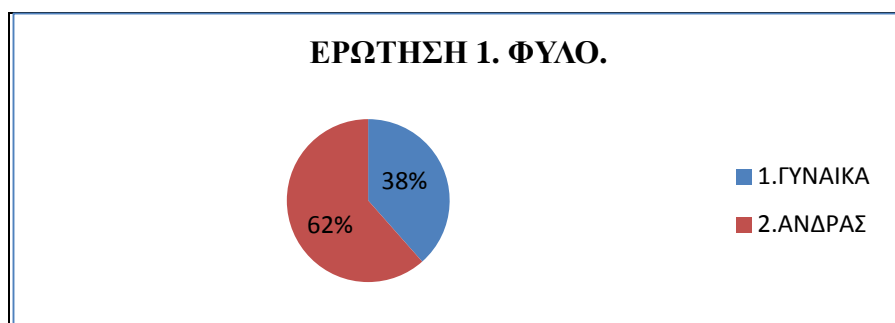
7. Έρευνα.

Έχοντας πλέον διερευνήσει όλο το θεωρητικό πλαίσιο της ενδοομικής τιμολόγησης συμπεριλαμβάνοντας το αντίστοιχο ελληνικό θεσμικό πλαίσιο προχώρησα στη διενέργεια αντίστοιχης έρευνας θεωρώντας την ιδιαίτερα αναγκαία με σκοπό να διαπιστώσω και να αποδείξω με προφανές τεκμήριο ότι η ενδοομική τιμολόγηση αποτελεί ένα αμφίσημο θέμα της σύγχρονης οικονομικής ζωής.

7.1 Μεθοδολογία.

Οι παρατηρήσεις (observations) προέκυψαν από δείγμα πληθυσμού 39 στελεχών διαφόρων επιχειρήσεων. Στόχος της έρευνας είναι η Στατιστική Συμπερασματολογία (Statistical Inference) Να σημειωθεί ότι η έρευνα εστιάστηκε σε επιχειρήσεις με θυγατρικές στο εξωτερικό καθώς και αλλοδαπές με αντίστοιχες συνδεδεμένες εταιρίες και υποκαταστήματα στην Ελλάδα. Η διενέργεια της έρευνας έγινε με τη μορφή ερωτηματολογίου συνόλου 15 ερωτήσεων εκ των οποίων οι πρώτες έξι ερωτήσεις αποτελούσαν πηγή ονομαστικών (nominal) δεδομένων και οι υπόλοιπες ερωτήσεις αφορούσαν την διατακτικά δεδομένα (ordinal) προκειμένου να εξαχθούν συμπεράσματα. Το ερωτηματολόγιο μπορεί να το δει ο αναγνώστης στο παράρτημα της παρούσης εργασίας. Στο σύνολο εστάλησαν 100 ερωτηματολόγια και επέστρεψαν απαντημένα τα 39. Η έρευνα διεξήχθη από τις 10 Οκτωβρίου 2011 έως και τις 19 Οκτωβρίου 2011. Οι ερωτηθέντες κλήθηκαν να απαντήσουν στο ερωτηματολόγιο είτε μέσω τηλεμοιότυπου(fax) είτε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail). Σε κάποιες εκ των περιπτώσεων η επικοινωνία γινόταν μόνο μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου λόγω της υψηλής σημαντικότητας των ερωτήσεων που απαντήθηκαν.

7.2 Γραφικές παραστάσεις δεδομένων.

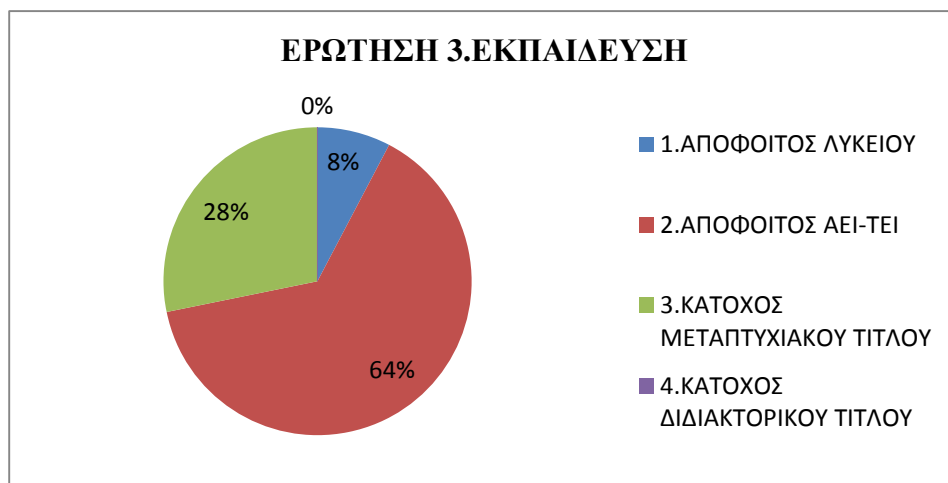


Στην πρώτη ερώτηση του ερωτηματολογίου παρατηρούμε ότι το 62% των ερωτηματολογίων απαντήθηκε από άνδρες στελέχη γεγονός που συμβαδίζει με τις

προηγούμενες 2 έρευνες στις οποίες την πλειοψηφία των στελεχών αποτελούσαν άνδρες.

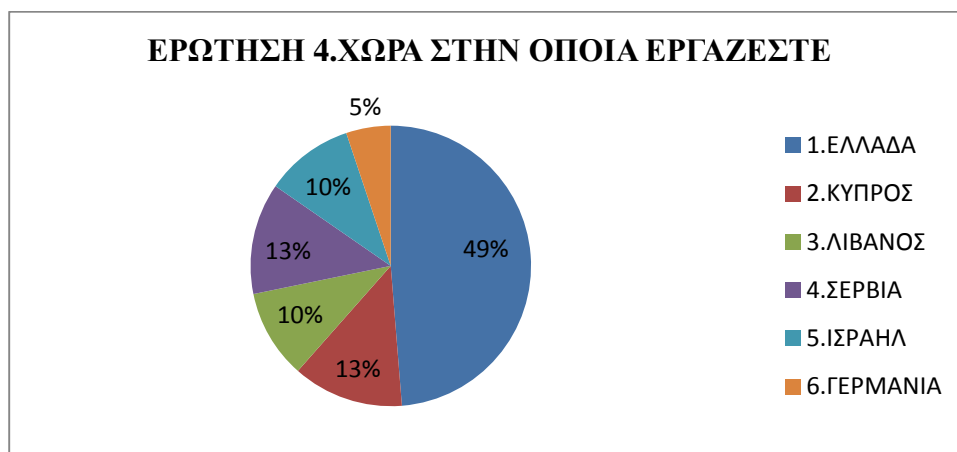


Σε ότι αφορά τη δεύτερη ερώτηση του ερωτηματολογίου ο αναγνώστης παρατηρεί ότι το 58% του δείγματος αποτελούν στελέχη που ανήκουν στην ηλικιακή κλίμακα άνω των σαράντα ετών. Φαντάζει λογικό καθώς το σύνολο των ερωτηθέντων αποτελούν στελέχη εταιριών με πολλά χρόνια εμπειρία και προϋπηρεσία στο χώρο τους.



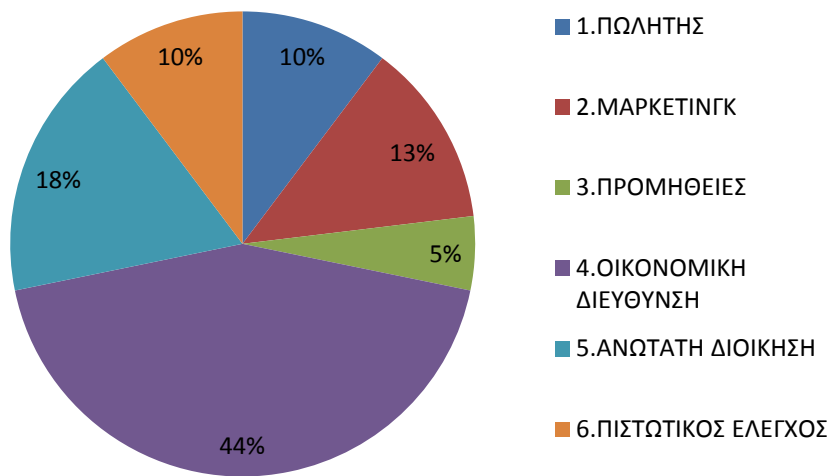
Στην ερώτηση με θέμα την εκπαίδευση μπορούμε να διαπιστώσουμε ότι κανένας ερωτηθείς δεν είναι κάτοχος διδακτορικού τίτλου. Σε συνδυασμό με την προηγούμενη ερώτηση μπορούμε να συμπεράνουμε ότι τα επιχειρηματικά στελέχη συγκεκριμένης

ηλικίας δεν είχαν στα πλάνα τους την διδακτορική διατριβή. Το αξιοσημείωτο γεγονός επίσης αποτελεί το γεγονός ότι οι πλειοψηφία των κατόχων μεταπτυχιακών τίτλων είναι οι Έλληνες ερωτηθέντες καταδεικνύοντας έτσι την υψηλή σημαντικότητα της ακαδημαϊκής εκπαίδευσης στη χώρα μας. Σε αντίθεση με τους συναδέλφους τους στο Λίβανο την Κύπρο και τη Σερβία κάποιοι εκ των οποίων τελείωσαν απλά τη δευτεροβάθμια εκπαίδευση και εκπαιδεύτηκαν από την πολυεθνική εταιρία που τους προσέλαβε.



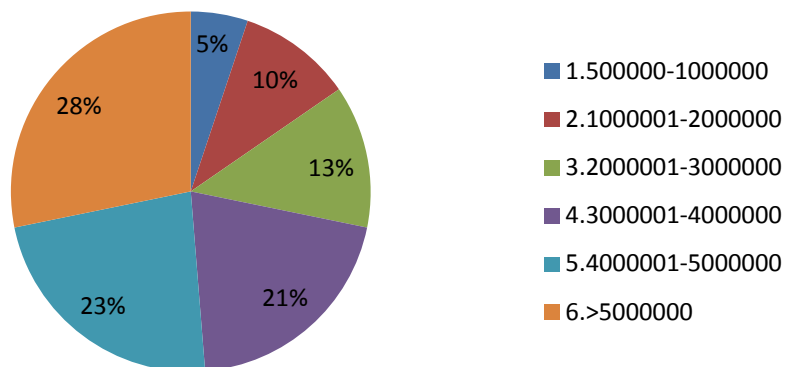
Μπορούμε να δούμε από το ποσοστό των απαντήσεων ότι η πλειοψηφία των απαντήσεων έρχεται από την Ελλάδα. Ακολουθεί η Κύπρος η Σερβία. Να τονιστεί εδώ ότι η υπηκοότητα του εργαζομένου είναι ανεξάρτητη από την χώρα εργασίας του. Για παράδειγμα μπορεί το 49 % των ερωτηθέντων να απασχολείται στην Ελλάδα αλλά δεν είναι και όλοι τους Έλληνες. Ακριβώς επειδή υπήρξαν ζητήματα εθνικότητας γι' αυτό επελέγη αυτού του τύπου η ερώτηση προκειμένου να εστιάσουμε στην πορεία στη γνώμη του καθενός για τη χώρα απασχόλησης τους.

**ΕΡΩΤΗΣΗ 5.ΘΕΣΗ ΣΤΗΝ ΟΠΟΙΑ ΕΡΓΑΖΕΣΤΕ
ΣΤΗΝ ΕΤΑΙΡΙΑ**

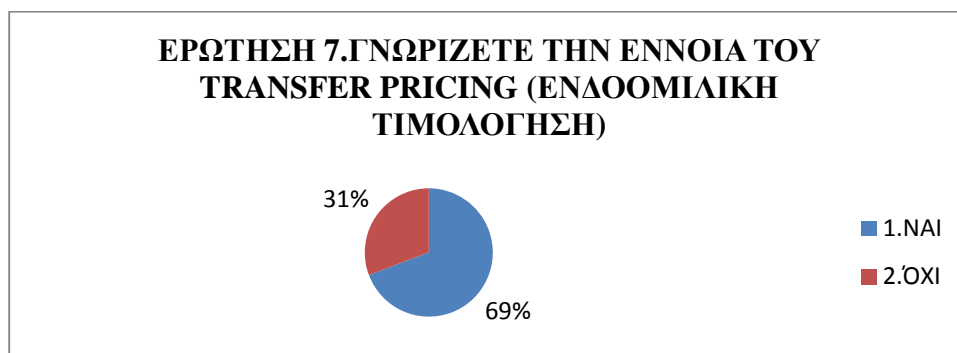


Παρατηρούμε ότι από την έρευνα ότι καλύπτεται ένα ευρύ φάσμα θέσεων προκειμένου να συλεγούν όσο το δυνατόν απόψεις από διαφορετικές θέσεις. Παρατηρούμε ωστόσο ότι σημαντικό ποσοστό ερωτηθέντων απασχολείται στην οικονομική διοίκηση. Ασφαλώς είναι μια κίνηση αναπόφευκτη διότι το υπό εξέταση θέμα είναι ιδιαίτερα εξειδικευμένο και αποτελεί βασική προϋπόθεση την καλή επισκόπηση οικονομικών θεμάτων.

**ΕΡΩΤΗΣΗ 6.ΜΕΓΕΘΟΣ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΣΤΗΝ
ΟΠΟΙΑ ΕΡΓΑΖΕΣΤΕ ΣΤΗΝ (ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ)**

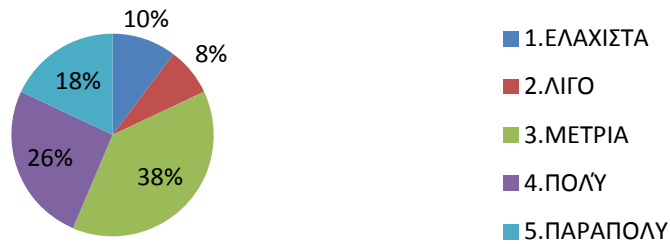


Ως προς το μέγεθος των εταιριών του δείγματος περίπου το 71% αποτελείται από εταιρίες με κύκλο εργασιών από 3 εκατομμύρια €έως και άνω των 5 εκατομμυρίων €. Προτιμήθηκαν αυτού του είδους οι εταιρίες καθώς ακριβών λόγων των σημαντικών κύκλων εργασιών είτε έχουν εσωτερικούς μηχανισμούς για την ενδοομιλική τιμολόγηση είτε απασχολούν τις ελεγκτικές αρχές της χώρας τους για τη μεταφορά της φορολογητέας ύλης από τη μητρική στις θυγατρικές και οιαδήποτε σχέση με άλλες συνδεδεμένες.



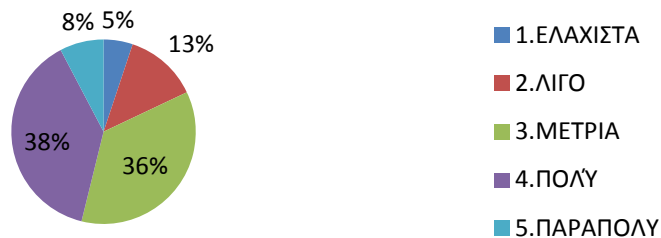
Από την ερώτηση αυτή ξεκινά η συλλογή διατακτικών δεδομένων. Παρατηρούμε ότι ισχυρή πλειοψηφία γνωρίζει το θέμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Σε αυτό συνηγορεί βεβαίως και το γεγονός ότι σχετική πλειοψηφία των ερωτηθέντων απασχολείται στην οικονομική διοίκηση. Δείχνει βεβαίως και μια τάση ότι ένα εργαλείο στα χέρια των πολυεθνικών εταιριών με ιδιαίτερα υψηλό βαθμό εμπιστευτικότητας γίνεται πλέον ευρέως γνωστό. Επιβεβαιώνεται δηλαδή ο λόγος της κυρίας Caren S. Cravens η οποία στην έρευνα της κάνει λόγο για διαφοροποίηση του «transfer pricing» και μεταστροφή του σαν εργαλείο αποτελεσματικότητας.

ΕΡΩΤΗΣΗ 8.ΘΕΩΡΕΙΤΕ ΟΤΙ ΤΟ Τ.Ρ ΕΠΗΡΡΕΑΖΕΙ ΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΣΕ ΜΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ?



Είναι φανερό ότι όλοι υπάρχει πλέον βαρύνουσα σημασία και συσχέτιση μεταξύ των τιμών των αγαθών και τις ενδοομιλικές συναλλαγές σε μια οικονομία. Απεικονίζεται ξεκάθαρα στις απαντήσεις καθώς αποδίδεται μόνο 10% στο ΕΛΑΧΙΣΤΑ και μόλις 8% στο ΛΙΓΟ.

ΕΡΩΤΗΣΗ 9.ΘΕΩΡΕΙΤΕ ΟΤΙ ΕΝΑ ΔΟΜΗΜΕΝΟ ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΕΙ ΤΙΣ ΑΡΝΗΤΙΚΕΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΟΥ Τ.Ρ?



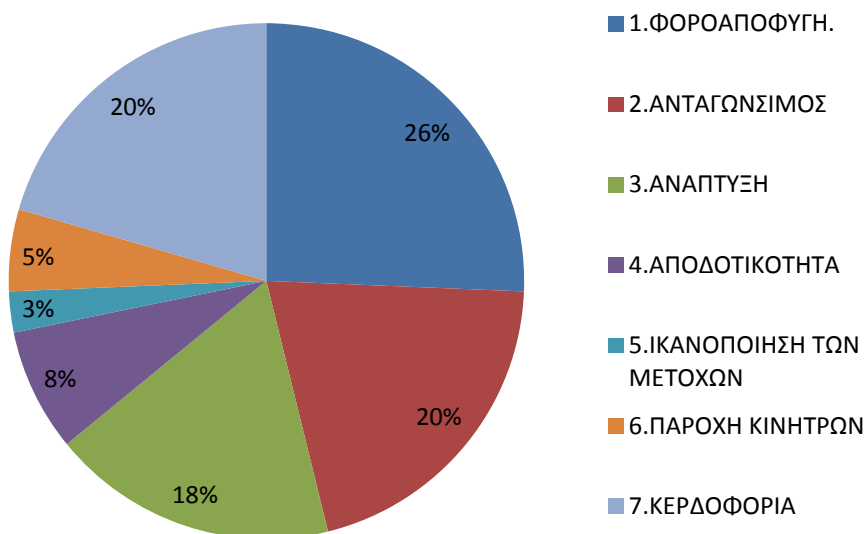
Το ίδιο φαινόμενο παρατηρείται και στην ερώτηση που έχει να κάνει με το νομικό πλαίσιο και τις συνέπειες του «transfer pricing». Ιδιαίτερα στις απαντήσεις των εργαζομένων στην Ελλάδα οι απαντήσεις είναι προσανατολισμένες στις τρεις τελευταίες βαθμίδες βεβαιώνοντας την ανησυχία των θεσμικών οργάνων καθώς και των ινστιτούτων των καταναλωτών για την ακρίβεια των καταναλωτικών αγαθών στην Ελλάδα.

ΕΡΩΤΗΣΗ 10. ΘΕΩΡΕΙΤΕ ΟΤΙ ΟΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ ΠΟΥ ΕΡΓΑΖΕΣΤΕ ΕΙΝΑΙ ΕΠΑΡΚΕΙΣ ΠΡΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΝΑ ΕΝΤΟΠΙΖΟΥΝ ΚΑΙ ΝΑ ΑΠΟΤΡΕΠΟΥΝ ΤΙΣ ΑΡΝΗΤΙΚΕΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΟΥ TRANSFER PRICING?

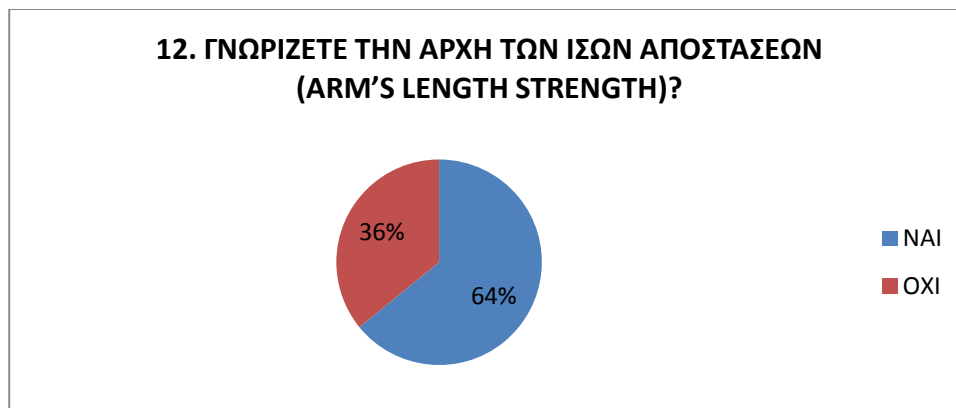


Το αξιοσημείωτο σε αυτήν την υπόθεση είναι ότι το 49% θεωρεί ότι οι ελεγκτικοί μηχανισμοί είναι ανεπαρκείς για τον εντοπισμό και την αποτροπή της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Συνολικά το 74% των απαντήσεων καταδεικνύουν την ανεπάρκεια των ελεγκτικών μηχανισμών στην καταπολέμηση ον «transfer pricing».

ΕΡΩΤΗΣΗ 11. ΠΟΙΟΙ ΠΙΣΤΕΥΕΤΕ ΟΤΙ ΕΙΝΑΙ ΟΙ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ TRANSFER PRICING; ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΤΕ ΤΑ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑ.

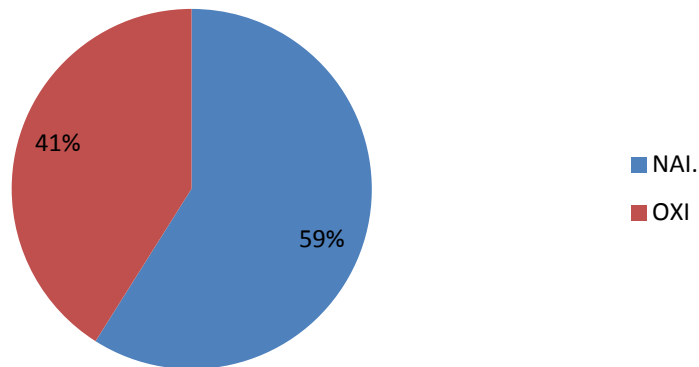


Οι απαντήσεις στην ερώτηση αυτή αποτελούν ένα μικρό θησαυρό της έρευνας μας. Ουσιαστικά επιβεβαιώνεται η τάση για την οποία πρώτη έγγραψε στην εργασία της το 1997 η κ. Caren S. Cravens (university of Tulsa School of Accounting USA) με την οποία αναδείκνυε τη μεταστροφή της χρησιμότητας της ενδοομιλικής τιμολόγησης από μέσο φοροαποφυγής σε σκοπούς υγιώς επιχειρηματικούς και συνδεδεμένους με στόχους και πλάνα. Έχει αξία να δούμε ότι μιας και οι απαντήσεις δόθηκαν από στελέχη και μάνατζερ έχει δοθεί μεγαλύτερη σημασία στην κερδοφορία, την ανάπτυξη τον ανταγωνισμό εντούτοις η ικανοποίηση των μετόχων είναι χαρακτηριστικά στην τελευταία επιλογή επιβεβαιώνοντας το κόστος αντιπροσώπευσης (agency cost).



Το ποσοστό συμβαδίζει με το αντίστοιχο ποσοστό για την γνώση της ενδοομιλικής τιμολόγησης (transfer pricing). Το 64% των ερωτηθέντων γνωρίζει για τη βασική αρχή των ίσων αποστάσεων βασικό συστατικό της έννοιας της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

13. ΓΝΩΡΙΖΕΤΕ ΤΙΣ ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ(ΑΡΑ)?



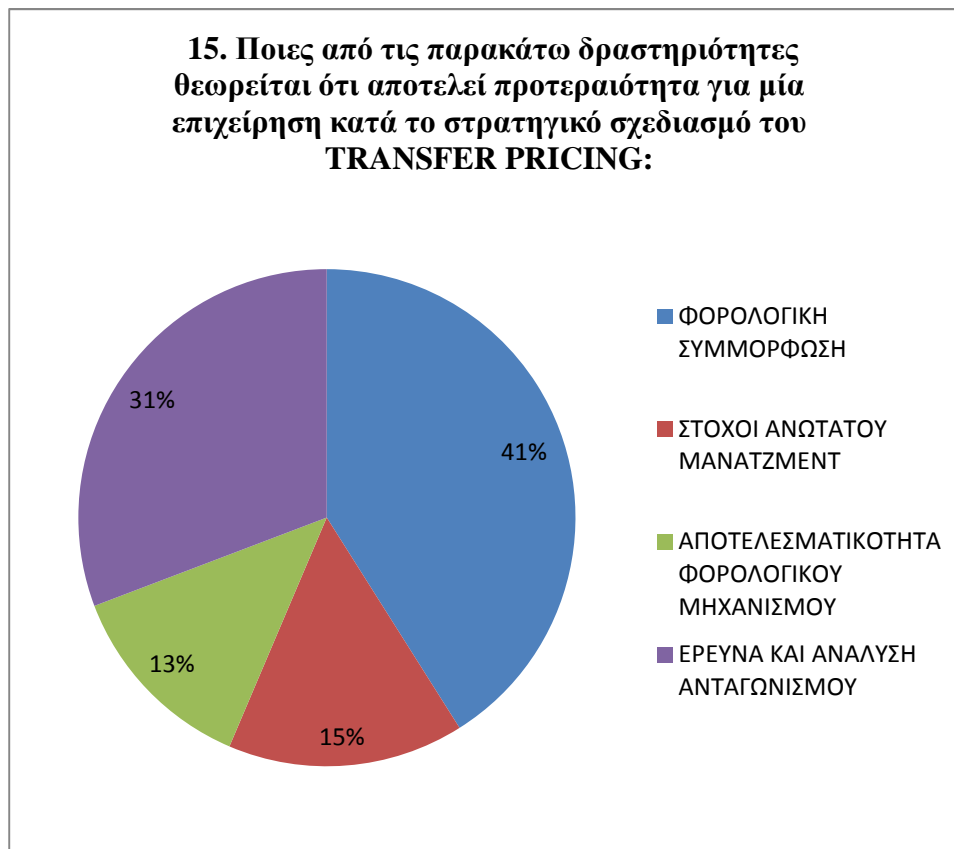
Στον ίδιο βαθμό περίπου είναι γνωστή η έννοια των Συμφωνιών Προκαθορισμένης Τιμολόγησης. 89 % γνωρίζουν τις συμφωνίες αυτές. Το θέμα που γεννάται πως είναι δυνατόν και οι Ελληνικές αρχές δεν γνωρίζουν καθόλου τον όρο και δεν έχουν κάνει καμία προσπάθεια εφαρμογής του στα πλαίσια της βελτίωσης των ελεγκτικών μηχανισμών.

14. Θεωρείται την τεκμηρίωση των ενδοομικών συναλλαγών σημαντική για την απόδειξη της ορθότητας της ενδοομικής τιμολόγησης που ακολουθεί μία επιχείρηση;



Επίσης αναμενόμενα τα ποσοστά των απαντήσεων. Ενδεικτικά να αναφερθεί ότι σε κάποιες χώρες λόγω του ιδιαίτερα παρεμβατικού ρόλου του κράτους όπως η Κύπρος ο Λίβανος και το Ισραήλ δεν απαιτείται τεκμηρίωση και

προφανώς αυτός είναι και ο λόγος που συγκεντρώθηκε στο ΟΧΙ το ποσοστό αυτό.



Στη τελευταία ερώτηση του ερωτηματολογίου φαίνεται ότι ξεκάθαρα η έννοια της ενδοομιλικής τιμολόγησης έχει αλλάξει και πλέον τίθεται πάρα πολύ σοβαρά υπόψη όλων των διοικήσεων η αποφυγή προβλημάτων με τις φορολογικές αρχές δηλαδή η κατοχύρωση μιας ορθής αμυντικής πολιτικής σε περίπτωση ελέγχου και μετά ακολουθούν οι πιο επιθετικοί στόχοι τους όπως οι στόχοι που έχουν τεθεί καθώς και ο ανταγωνισμός.

7.3 Εμπειρικός έλεγχος (parametric test).

Πραγματοποιήσαμε 3 ελέγχους προκειμένου να δούμε την εξάρτηση μεταξύ των μεταβλητών που θέσαμε μέσα από το δείγμα.

7.3.1 Πρώτος έλεγχος χ^2 PEARSON CHI SQUARE TEST.

Στον έλεγχο αυτόν προσπαθήσαμε να δούμε για επίπεδο σημαντικότητας $\alpha=0.05$ αν υπάρχει εξάρτηση μεταξύ των μεταβλητών κατηγορίας(nominal) και διάταξης (ordinal). Από την εφαρμογή προέκυψε συσχέτιση της ερώτησης 3 που αφορά την εκπαίδευση και της ερώτησης 7 που σχετίζεται με τη γνώση της έννοιας της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Είναι λογική η εξάρτηση διότι το «transfer pricing» αποτελεί μια έννοια συγκεκριμένη ως προς το πεδίο των οικονομικών επομένως η γνώση της απαιτεί μεγαλύτερο επίπεδο πανεπιστημιακής κατάρτισης. Εξάρτηση προέκυψε μεταξύ της ερώτησης 3 και της ερώτησης 9 που αφορά τη γνώμη των ερωτηθέντων για το εάν ένα δομημένο θεσμικό πλαίσιο μπορεί να περιορίσει τις αρνητικές συνέπειες του transfer pricing. Για τους παραπάνω λόγους είναι φυσιολογικό να υπάρχει εξάρτηση καθώς η πανεπιστημιακή εκπαίδευση παίζει καταλυτικό ρόλο στην βαθύτερη γνώση της ύπαρξης αλλά και πιθανών τρόπων ελέγχου των συνεπειών της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Ακριβώς η ίδια σχέση παρουσιάζεται και μεταξύ των ερωτήσεων που αφορούν τη εκπαίδευση αλλά και της ερώτησης 12 στην οποία οι ερωτηθέντες κλήθηκαν να απαντήσουν για την έννοια της ΑΡΧΗΣ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ. Είναι ιδιαίτερα κατανοητό για ποιο λόγο συμβαίνει. Η αρχή αυτή είναι η βασική αρχή (principle) της διαδικασίας της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Επομένως όποιος γνωρίζει την αρχή αυτή γνωρίζει και την ενδοομιλική τιμολόγηση και το αντίστροφο.

Επιπρόσθετα , προέκυψε ισχυρή εξάρτηση μεταξύ των ερωτήσεων 6 δηλαδή ο κύκλος εργασιών στον οποίον εργάζεται ο ερωτηθείς και στην ερώτηση 14 στον θεωρείται σημαντική η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών για την απόδειξη της ορθότητας της ενδοομιλικής πολιτικής που εφαρμόζει η επιχείρηση. Ίσως ένας λόγος που θα μπορούσε να αιτιολογήσει αυτήν την εξάρτηση είναι ότι όσο πιο μεγάλος ο κύκλος εργασιών μιας συνδεδεμένης η μιας θυγατρικής ενός ομίλου τόσο περισσότερες οι υποχρεώσεις αλλά και το ρίσκο ενός ελέγχου(audit) από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές. Ένα παράδειγμα στην Ελλάδα θυγατρικές και υποκαταστήματα μόνο όταν ξεπεράσουν το 1 εκατομμύριο τζίρο μπαίνουν σε διαδικασία κατάθεσης φακέλου στην αρμόδια Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών.

7.3.2 Δεύτερος έλεγχος PEARSON CORRELATION.

Στον δεύτερο έλεγχο που πραγματοποιήσαμε για επίπεδο σημαντικότητας εξετάσαμε πιθανή συσχέτιση όλων των μεταβλητών διάταξης(ordinal) μεταξύ τους. Προέκυψε συσχέτιση μεταξύ των ερωτήσεων 7 (γνώση περί του transfer pricing) και της ερώτησης 8 (εάν το τελευταίο επηρεάζει τις τιμές των αγαθών σε μια οικονομία)Η συσχέτιση που προκύπτει είναι σημαντική και δείχνει ότι η γνώση της της έννοιας οδηγεί και σε μια αποκρυσταλλωμένη άποψη για το αν επηρεάζει τις τιμές των αγαθών σε μια οικονομία. Η ίδια ακριβώς συσχέτιση προκύπτει μεταξύ των ερωτήσεων 7 (αναφέρθηκε) και της ερώτησης 15 (προτεραιότητες κατά το στρατηγικό σχεδιασμό της πολιτικής transfer pricing που θα εφαρμοστεί). Ακριβώς αυτό το σημείο είναι πολύ σημαντικό διότι επαληθεύεται ξανά η έρευνα της κυρίας Caren S. Cravens η οποία διερεύνησε αυτή τη συσχέτιση και έδειξε ότι η νέα τάση των στελεχών που γνωρίζουν για το transfer pricing είναι κατ' αρχάς μια ορθά τεκμηριωμένη ορθά πολιτική ενδοομιλικής τιμολόγησης και στη συνέχεια να εξυπηρετηθούν πιο επιθετικοί σκοποί για την ίδια την επιχείρηση όπως ο ανταγωνισμός.

Η επόμενη ομάδα ερωτήσεων στις οποίες προέκυψε εξάρτηση είναι η ερώτηση 12 (γνώση της αρχής των ίσων αποστάσεων) και της ερώτησης 13 (γνώση των προκαθορισμένων συμφωνιών τιμολόγησης) η οποία φαντάζει αρκετά λογική καθώς η γνώση της μιας πρακτικά σημαίνει ότι είναι γνωστή και η άλλη. Επίσης σημαντική είναι η εξάρτηση που προέκυψε μεταξύ της ερώτησης 12 και της ερώτησης 14(αφορά σημαντικότητα τεκμηρίωσης ως προς την απόδειξη ορθής πολιτικής ενδοομιλικής τιμολόγησης. Είναι πολύ σημαντικό διότι καταδεικνύει εμπειρικά πως η έννοια της ΑΡΧΗΣ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ συνδέεται με την τεκμηρίωση όπως αποδεικνύεται βάσει των οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α.

Τέλος ιδιαίτερα βαρύνουσας σημασίας αποτελεί η συσχέτιση μεταξύ των ερωτήσεων 9 (αναφέρεται στη δυνατότητα ενός νομικού πλαισίου να καταπολεμά τις αρνητικές συνέπειες της ενδοομιλικής τιμολόγησης) και της ερώτησης 15 (οι προτεραιότητες μιας επιχείρησης κατά το στρατηγικό σχεδιασμό. Δείχνει ισχυρή συσχέτιση των

προτεραιοτήτων των στελεχών σε σχέση με την άποψη τους για ένα σωστά διαρθρωμένο νομικό πλαίσιο το οποίο θα εντοπίζει και θα καταπολεμά τα μειονεκτήματα μιας πολιτικής transfer pricing. Συνδέεται άμεσα η γνώμη των ερωτηθέντων για το θεσμικό πλαίσιο με τις προτεραιότητες που θέτουν κατά το σχεδιασμό μιας στρατηγικής ενδοομιλικής τιμολόγησης.

7.3.3 Τρίτος έλεγχος ANOVA.

Στον τρίτο έλεγχο που κάναμε πάνω στα δεδομένα των απαντήσεων επιλέξαμε την διερεύνηση εξάρτησης με βάση κάποια βασικά κριτήρια δηλαδή κάποια δεδομένα κατηγορίας με σκοπό να ελέγξουμε τη συμπεριφορά τους. Θέσαμε σαν βασικά κριτήρια τις ερωτήσεις 3 (εκπαίδευση) , 4 (χώρα εργασίας) , 5(θέση εργασίας). Τα αποτελέσματα ως προς την ερώτηση 3 έφεραν στην επιφάνεια τις συσχετίσεις που τονίσαμε παραπάνω. Ως προς την χώρα δραστηριότητας η εφαρμογή μας έδειξε εξάρτηση μεταξύ της χώρας καθώς και της ερώτησης 8 (επιρροή T.P στις τιμές των αγαθών μιας οικονομίας) το οποίο μας δείχνει μια εξάρτηση ότι ανάλογα με τη χώρα διαφοροποιούνται και οι απαντήσεις. Για παράδειγμα στην Κύπρο δεν υπάρχει νομικό πλαίσιο για την ενδοομιλική τιμολόγηση λόγω των ευνοϊκών φορολογικών συντελεστών που εφήρμοζε ενώ στο Ισραήλ υπάρχει αρκετά οργανωμένος κρατικός μηχανισμός και τέλος στη Γερμανία όπου το θεσμικό πλαίσιο εποπτεύει πολύ αυστηρά το transfer pricing των εισαγωγών. Ως προς το τελευταίο κριτήριο δεν εξήχθησαν σημαντικές συσχετίσεις οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν βαρύνουσα σημασία

8. Συμπεράσματα.

Στα πλαίσια της εργασίας έγινε σαφές ότι:

1. Η ενδοομιλική τιμολόγηση είναι μια σύνθετη έννοια. Μπορεί να διαμορφωθεί μέσα από πολλές και διαφορετικούς μεθόδους οι οποίες καλύπτουν ένα ευρύτατο φάσμα δραστηριοτήτων.

2. Το σημείο κλειδί στην ανάλυση και την τεκμηρίωση είναι η συγκρισιμότητα των στοιχείων που έχει στη διάθεση της το tax department μιας επιχείρησης.
3. Τα στοιχεία που κατατέθηκαν μέχρι τώρα συνηγορούν ότι αποτέλεσε καθαρά ένα εργαλείο διαχείρισης των φορολογικών εκκρεμοτήτων μιας εταιρίας στα πλαίσια ενός ομίλου.
4. Με βάση τη δεύτερη έρευνα καταδεικνύεται το γεγονός ότι και οι επιχειρήσεις υπό την πίεση των φορολογικών ελέγχων μεταβάλλουν την πολιτική τους στην όσο το δυνατόν καλύτερη τεκμηρίωση και προάσπιση της στρατηγικής τους.
5. Προκειμένου να υπάρχει μια κοινή αρχή αξιολόγησης έχει κατοχυρωθεί η αρχή των Ίσων Αποστάσεων η οποία εντούτοις παρουσιάζει πολλές προβληματικές σκοπιές.
6. Από άποψη εταιρικής διακυβέρνησης το επίπεδο χρήσης της ενδοομιλικής τιμολόγησης επαφίεται στη διοίκηση των εταιριών και στον τρόπο που αντιλαμβάνονται τη φορολογία σαν μέσο δημοσιονομικής πολιτικής.
7. Οι μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες δεν φαίνονται αμέτοχες. Στις περιπτώσεις της World.Com και της Enron όπως είδαμε ουδεμία αναφορά ουδεμία παρατήρηση έγινε για τον τρόπο που διαχειρίζονταν οι όμιλοι τις θυγατρικές και συνδεδεμένες εταιρίες των ομίλων τους. Ίσα ίσα υπέγραφαν ότι οι χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις συμβάδιζαν με τα Εθνικά Πλαίσια αναφοράς.
8. Με βάση την πρώτη έρευνα που αφορούσε τις εθνικές ελεγκτικές αρχές στη δεκαετία του 1990 φάνηκε ότι λίγα ήταν τα κράτη που έδειξαν φροντίδα για το θέμα ενώ η πλειοψηφία αυτών μάλλον τα αγνόησε.
9. Οι ελεγκτικές αρχές θα πρέπει να έχουν άμεσες διαδικασίες ελέγχου και να στελεχώνονται από ανθρώπινο δυναμικό κατάλληλα καταρτισμένο.
10. Σε ότι αφορά το ελληνικό νομοσχέδιο όλα συνηγορούν ότι έγινε μια μάλλον κακή αντιγραφή της οδηγίας του Ο.Ο.Σ.Α. Στο θέμα των κυρώσεων ακολουθήθηκε η πεπατημένη του νόμου 2523/1997 γνωστού και ως ποινολογίου.
11. Επιπλέον με τον τρόπο που διαμορφώθηκε (Αγορανομική διάταξη) εξοβέλισε το κύριο αντικείμενο που έχουν αντίστοιχοι έλεγχοι σε αλλοδαπές χώρες που είναι η φοροδιαφυγή.

12. Προκειμένου να συνδυαστεί ένας έλεγχος ενδοομικών συναλλαγών θα πρέπει να ενημερωθεί η φορολογική Υπηρεσία στην οποία υπάγεται η ελεγχόμενη εταιρία. Καταλαβαίνει λοιπόν κανείς ότι υπάρχουν πολλά περιθώρια βελτίωσης του εγχώριου ελεγκτικού μηχανισμού. Το θέμα δεν είναι γιατί ανεβαίνουν οι τιμές των εισαγόμενων προϊόντων αλλά ποια πολιτική κρύβεται πίσω από το γεγονός αυτό.
13. Η εναλλακτική επιλογή της Συμφωνίας Προκαθορισμένης Τιμολόγησης φαίνεται σαν ιδανική επιλογή αφενός εξοικονομεί χρόνο στις ελεγκτικές αρχές και αφετέρου ξεκαθαρίζει το τοπίο για τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις.
14. Στην Ελλάδα καμιά τέτοια ρύθμιση για Συμφωνίες Προκαθορισμένης Τιμολόγησης δεν υφίσταται γεγονός πολύ αρνητικό για μια χώρα στην οποία συναντά κανείς «χαλαρούς» ελεγκτικούς μηχανισμούς.

8.ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.

8.1 Στο ερωτηματολόγιο οι ερωτήσεις τέθηκαν κατά ως εξής:

1. Οριοθετήστε σειρά προτεραιότητας για μεθόδους βασισμένες στη συναλλαγή: ελεγχόμενη μη συγκρίσιμη τιμή μεταπώλησης Κόστος συν κέρδος μέθοδοι.
2. Οριοθετήστε αποδοχή για μεθόδους διαφορετικές από αυτές που είναι βασισμένες στη συναλλαγή.
3. Η χρήση της ενδοομιλικής τιμολόγησης απασχολεί τις ελεγκτικές αρχές της χώρας σας;
4. Θεωρείτε το παραπάνω θέμα σημαντικό ή μη σημαντικό?
5. Τι πιστεύετε ότι μπορεί γίνει για το θέμα αυτό?
6. Το θέμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης από αλλοδαπούς ομίλους με θυγατρικές στη χώρα σας απασχολεί?
7. Θεωρείτε το παραπάνω ζήτημα σημαντικό?
8. Τι πιστεύετε ότι μπορεί να γίνει γι' αυτό το θέμα?
9. Οι υπηρεσίες καλύπτονται από το νομικό πλαίσιο της χώρας σας?
10. Η τιμολόγηση τεχνολογικών περιουσιακών στοιχείων καλύπτεται από το νομικό πλαίσιο της χώρας σας?

8.2 ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

ΕΡΕΥΝΑ ΜΕ ΘΕΜΑ ΤΗΝ ΕΝΔΟΟΜΙΑΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ (TRANSFER PRICING).

Το παρόν ερωτηματολόγιο πραγματοποιείται στα πλαίσια έρευνας που διενεργείται για την εκπόνηση της διπλωματικής εργασίας με τίτλο «Εφαρμοσμένη Λογιστική & Ελεγκτική». Σκοπός του είναι να διερευνήσει την στάση των ερωτώντων για την έννοια και το ρόλο του transfer pricing ή ενδοομιλική τιμολόγηση. Το ερωτηματολόγιο είναι ανώνυμο και τα στοιχεία που θα δοθούν θα χρησιμοποιηθούν για την εξαγωγή συμπερασμάτων από τη στατιστική ανάλυση.
Ευχαριστώ εκ των προτέρων για τον χρόνο που θα αφιερώσετε.

Σιάσιος Θεόδωρος e-mail: teosiasios@hotmail.com

1.ΦΥΛΟ:

- **Ανδρας**
- **Γυναίκα**

2.ΗΛΙΚΙΑ

- **20-25**
- **26-30**
- **31-40**
- **>40**

3.ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ

- **ΑΠΟΦΟΙΤΟΣ ΛΥΚΕΙΟΥ**
- **ΑΠΟΦΟΙΤΟΣ ΑΕΙ-ΤΕΙ**
- **ΚΑΤΟΧΟΣ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟΥ ΤΙΤΛΟΥ**
- **ΚΑΤΟΧΟΣ ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΟΥ ΤΙΤΛΟΥ**

4.ΧΩΡΑ ΣΤΗΝ ΟΠΟΙΑ ΕΡΓΑΖΕΣΤΕ

- ΕΛΛΑΔΑ
- ΚΥΠΡΟΣ
- ΛΙΒΑΝΟΣ
- ΣΕΡΒΙΑ
- ΙΣΡΑΗΛ
- ΓΕΡΜΑΝΙΑ

5.ΘΕΣΗ ΣΤΗΝ ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΟΥ ΕΡΓΑΖΕΣΤΕ:

- ΠΩΛΗΤΗΣ
- ΜΑΡΚΕΤΙΓΚ
- ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ
- ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ
- ΑΝΩΤΑΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ
- ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

6.ΜΕΓΕΘΟΣ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΣΤΗΝ ΟΠΟΙΑ ΕΡΓΑΖΕΣΤΕ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟΝ ΚΥΚΛΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΤΗΣ:

- 500.000-1000.000
- 1000.001-2000.000
- 3.000.000-3000000
- 3000001-4000000
- 4000001-5000000
- >5.000.001

7. ΓΝΩΡΙΖΕΤΕ ΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ «TRANSFER PRICE»ή ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ?

- ΝΑΙ
- ΟΧΙ

8.ΘΕΩΡΕΙΤΕ ΟΤΙ ΤΟ TRANSFER PRICING ΕΠΗΡΡΕΑΖΕΙ ΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΤΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΣΕ ΜΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ;

- ΕΛΑΧΙΣΤΑ
- ΛΙΓΟ
- ΜΕΤΡΙΑ
- ΠΟΛΥ
- ΠΑΡΑ ΠΟΛΥ

9. ΘΕΩΡΕΙΤΕ ΟΤΙ ΕΝΑ ΔΟΜΗΜΕΝΟ ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΕΙ ΤΙΣ ΑΡΝΗΤΙΚΕΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΟΥ TRANSFER PRICING ;

- ΕΛΑΧΙΣΤΑ
- ΛΙΓΟ
- ΜΕΤΡΙΑ
- ΑΡΚΕΤΑ
- ΠΟΛΥ

10. ΘΕΩΡΕΙΤΕ ΟΤΙ ΟΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ ΣΑΣ ΕΙΝΑΙ ΕΠΑΡΚΕΙΣ ΠΡΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΝΑ ΕΝΤΟΠΙΖΟΥΝ ΚΑΙ ΝΑ ΑΠΟΤΡΕΠΟΥΝ ΤΙΣ ΑΡΝΗΤΙΚΕΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΟΥ TRANSFER PRICING?

- ΕΛΑΧΙΣΤΑ
- ΛΙΓΟ
- ΜΕΤΡΙΑ
- ΑΡΚΕΤΑ
- ΠΟΛΥ

11. ΠΟΙΟΙ ΠΙΣΤΕΥΕΤΕ ΟΤΙ ΕΙΝΑΙ ΟΙ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ TRANSFER PRICING; ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΤΕ ΤΑ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑ.

- ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ.
- ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ.

- ΑΝΑΠΤΥΞΗ.
- ΑΠΟΛΟΤΙΚΟΤΗΤΑ.
- ΙΚΑΝΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ.
- ΠΑΡΟΧΗ ΚΙΝΗΤΡΩΝ.
- ΚΕΡΔΟΦΟΡΙΑ.

12. ΓΝΩΡΙΖΕΤΕ ΤΗΝ ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ (ARM'S LENGTH STRENGTH)?

- ΝΑΙ
- ΟΧΙ

13. ΓΝΩΡΙΖΕΤΕ ΤΙΣ ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ;

- ΝΑΙ
- ΟΧΙ

14.ΘΕΩΡΕΙΤΕ ΤΗΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΗΜΑΝΤΙΚΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΤΗΣ ΟΡΘΟΤΗΤΑΣ ΤΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΑΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ ΠΟΥ ΑΚΟΛΟΥΘΕΙ ΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ;

- ΝΑΙ
- ΟΧΙ

15. ΠΟΙΕΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΘΕΩΡΕΙΤΕ ΟΤΙ ΑΠΟΤΕΛΕΙ ΠΡΟΤΕΡΑΙΟΤΗΤΑ ΓΙΑ ΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΟ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΟ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟ ΤΟΥ TRASNFER PRICING:

- ΓΝΩΣΗ ΤΟΥ ΕΓΧΩΡΙΟΥ ΘΕΣΜΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ.
- ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗ.
- ΣΤΟΧΟΙ ΤΟΥ ΑΝΩΤΑΤΟΥ ΜΑΝΑΤΖΜΕΝΤ
- ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΥ.
- ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΥΝΑΜΕΩΝ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ.

9.ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.

Ξένη Βιβλιογραφία

1. The dark side of Transfer Pricing: Its role in tax avoidance and wealth retentiveness. Auditor Prem Sikka Hugh Willmott.
2. Examining the Role of Transfer Pricing as a strategy for Multinational Firms. Karen S. Cravens University of Tulsa. (1997)
3. Borkowski (1990) Environmental and organizational factors Affecting transfer pricing: a survey. Journal of Management Accounting Research.
4. Borkowski S.C. (1992) Choosing a transfer pricing method. A study of the domestic and international decision making process.
5. Borkowski S.C (1997) The Transfer Pricing Concerns of Developed and developing Countries.
6. Transfer Pricing by Multinational Marketers: Risky Business. JohnP. Fraedrich and Connie Bateman.
7. Pricewaterhouse Coopers Transfer Pricing in a Recession 2005.
8. Should Countries control international profit shifting? Susan Peralta, Xavier Wauthy, Tanguy van Ypsele Journal of international Economics. 2006
9. Global Corporate Finance Fifth Edition Suk. H. Kim, Seung H. Kim, Kenneth A. Kim

Ελληνική Βιβλιογραφία:

1. Αληφαντής Γ. Οι ενδοεταιρικές Συναλλαγές με το νόμο 3775/2009.
2. Βαρελάς Μ. Η διαμόρφωση της εσωτερικής ευθύνης στους ομίλους εταιριών.2007
3. Η ενδοομιλική Τιμολόγηση (Transfer Pricing) Ανδρέας Τσουρουφλής.
4. Οι κανόνες της ενδοομιλικής τιμολόγησης στην Ελλάδα μετά το νόμο 3728/2008 Επιχείρηση 2009.
5. Grant Thornton: Νέοι κανόνες για την αποφυγή υπερτιμολογήσεων - υποτιμολογήσεων σε ενδοομιλικές συναλλαγές Χρήστος Κόδος.