

RP

حزمة الإيرادات

دليل منظمة الجمارك العالمية
للتقييم الجمركي

والتسعير التحويلي



منظمة الجمارك العالمية

قائمة المحتويات

5	الفصل الأول مقدمة
5	1.1. من يجب ان يقرأ هذا الدليل؟
5	1.2. ما هي المسألة
6	1.3. ما هي الفوائد؟
7	الفصل الثاني التقييم الجمركي ومعاملات الأطراف ذات العلاقة
7	2.1. خلفية منهجية التقييم الجمركي
10	2.2. معاملات أطراف ذات علاقة: "قيم الاختبار"
11	2.3. معاملات أطراف ذات علاقة: "الظروف المحيطة بالبيع"
12	2.4. قيم المعاملة - تعديلات على السعر المدفوع فعلاً أو المستحق الدفع
13	2.5. طرق التقييم البديلة
15	الفصل الثالث: مقدمة للتسعير التحويلي
15	3.1. ما هو التسعير التحويلي؟
17	3.2. التاريخ والحالة الراهنه
19	3.3. الإطار القانوني
19	3.3.1. التشريعات المحلية
20	3.3.2. معاهدات الضرائب
22	3.3.3. إرشادات منظمه التعاون الاقتصادي والتنمية للتسعير التحويلي
23	3.3.4. دليل الأمم المتحدة العملي
24	3.3.5. أخرى
24	3.4. مبدأ السعر المحايد وتطبيقه عمليا
24	3.4.1. مبدأ السعر المحايد
25	3.4.2. إمكانية المقارنة
31	3.4.3. طرق التسعير التحويلي
40	3.4.4. اختيار طريقة التسعير التحويلي
42	3.4.5. اختيار الطرف المفحوص
43	3.4.6. مدى السعر المحايد
44	3.4.7. تعديلات التسعير التحويلي
45	3.5. تجنب النزاع والتسوية
45	3.5.1. ترتيبات التسعير المسبق
46	3.5.2. إجراء الاتفاق المتبادل
46	3.6. مسائل عملية مختارة
47	3.6.1. صعوبات الحصول على معلومات قابلة للمقارنة
47	3.6.2. المقارنات السرية
48	3.6.3. استخدام كامل البيانات المالية للمنشأة كمقارنة
48	3.6.4. استخدام طرق تسعير تحويلي قائمة على الأرباح
49	3.6.5. تجميع المعاملات الخاضعة للمراقبة
50	3.6.6. إعادة هيكلة الأعمال ونماذج الأعمال النموذجية
50	3.7. مطابقة التسعير التحويلي
50	3.7.1. جداول التقارير السنوية
51	3.7.2. وثائق التسعير التحويلي
52	الملحق الأول: أمثلة على حسابات المؤشرات المالية
54	الملحق الثاني: المراجع
55	الفصل الرابع: العلاقة بين التسعير التحويلي والتقييم الجمركي
55	4.1. معلومات أساسية

4.2	الاستخدام العملي لوثائق التسعير التحويلي	57
4.3	المؤتمرات المشتركة بين منظمة الجمارك العالمية - منظمة التعاون الاقتصادي/مجموعة التركيز لمنظمة الجمارك	57
4.4	عمل اللجنة الفنية للتقييم الجمركي (TCCV)	58
4.5	تعاون منظمة الجمارك مع منظمة التعاون الاقتصادي ومجموعة البنك الدولي (WBG)	58
4.6	آراء القطاع الخاص - بيان سياسة الغرفة التجارية الدولية	59
4.7	الفصل الخامس: استخدام معلومات التسعير التحويلي لفحص معاملات الأطراف ذات العلاقة	60
5.1	مقدمة	60
5.2	النظر في عبارة "الظروف المحيطة بالبيع" في المادة 1.2 أ من الاتفاقية باستخدام وثائق التسعير التحويلي	60
5.2.1	معلومات أساسية	60
5.2.2	التحديات الأساسية	61
5.2.3	استخدام اتفاقيات التسعير المسبق (APAs) والأحكام المسبقة للتقييم الجمركي	64
5.2.4	معالجة التقييم الجمركي حيث تشير اتفاقية التسعير التحويلي إلى أنه سيتم تعديل القيمة الجمركية المصرح بها في تاريخ لاحق	64
5.2.5	معلومات أساسية	64
5.2.6	معالجة جمركية ممكنة لتعديلات التسعير التحويلي	66
5.2.7	التحديد النهائي للقيمة الجمركية بعد تعديلات التسعير التحويلي	66
5.2.8	تحديات عملية	67
6.1	مقدمة	69
6.2	الممارسات الجيدة لمديري سياسة تقييم الجمارك	69
6.3	الممارسات الجيدة للأعمال	70
6.4	الممارسات الجيدة لإدارة الضرائب	70
72	الملحق الأول: المبادرات الوطنية	72
75	الملحق الثاني: اجتماع مجموعة التركيز بشأن التسعير التحويلي، بروكسل، 26 أكتوبر 2007- التوصيات	75
76	الملحق الثالث: اللجنة الفنية للتقييم الجمركي- التعليق 23.1	76
78	الملحق الرابع: اللجنة الفنية للتقييم الجمركي- التعليق 4.1	78
80	الملحق الخامس: اللجنة الفنية للتقييم الجمركي- دراسة حالة 10.1	80
83	الملحق السادس: بيان السياسة غرفة التجارة الدولية	83
92	الملحق السابع: مسرد المصطلحات الشائعة للتسعير التحويلي	92
97	الملحق الثامن: وثائق التسعير التحويلي: مثال على الهيكل	97
98	الملحق التاسع: شكر وتقدير	98

حقوق التأليف والنشر © 2015 منظمة الجمارك العالمية. جميع الحقوق محفوظة. يجب توجيه الطلبات والاستفسارات المتعلقة بحقوق الترجمة والاستنساخ والتعديل إلى: copyright@wcoomd.org

الفصل الأول-مقدمة

1-1 من يجب ان يقرأ هذا الدليل؟

يتعلق هذا الدليل بالعلاقة بين التقييم الجمركي والتسعير التحويلي. وهو مصمم أساساً لمساعدة موظفي الجمارك المسؤولين عن سياسة التقييم الجمركي أو الذين يقومون بعمليات التدقيق والضوابط على الشركات متعددة الجنسيات. ويوصى أيضاً بقراءته من قبل القطاع الخاص والإدارات الضريبية المهتمة بهذا الموضوع.

ولا يقدم الدليل نهجاً نهائياً لمعالجة هذه المسألة. وفي وقت كتابة هذا الدليل، تواصل اللجنة الفنية المعنية بالتقييم الجمركي - وهي الهيئة التي لها صلاحية النظر في التفسير الفني لمسائل التقييم الجمركي - تواصل مناقشة المسألة. وبدلاً من ذلك، يعطي الدليل خلفية فنية والحلول الممكنة فيما يتعلق بالمضي قدماً، ومشاركة الأفكار والممارسات الوطنية، بما في ذلك وجهة نظر الأوساط التجارية.

2-1 ما هي المسألة؟

ولأغراض التقييم الجمركي، تعامل معاملات الاستيراد بين كيانيين مختلفين ومنفصلين قانوناً من نفس مجموعة الشركات متعددة الجنسيات¹ "معاملات مع أطراف ذات علاقة". ويمكن فحص هذه المعاملات من قبل الجمارك لتحديد ما إذا كان السعر المعلن للسلع المستوردة "يتأثر" بالعلاقة أم لا. وبعبارة أخرى، هل الثمن الذي بيعت به السلع ذو مستوى أدنى مما كان لو لم تكن الأطراف ذات صلة وكان الثمن قد تم التفاوض عليه بحرية؟

وتحدد اتفاقية تنفيذ المادة السابعة من الاتفاقية العامة للتعريفات الجمركية والتجارة لعام 1994 ("الاتفاقية") منهجية تحديد القيمة الجمركية للسلع المستوردة الخاضعة لمعدلات الرسوم الجمركية. وجميع البلدان الأعضاء في منظمة التجارة العالمية ملزمة بتنفيذ الاتفاقية وتطبيق هذه المنهجية. ويختار بعض الأعضاء من غير أعضاء منظمة التجارة العالمية أيضاً اعتمادها، ومن ثم فهي تنطبق على الغالبية العظمى من جميع التجارة الدولية. ويرد المزيد من التفاصيل في الفصل الثاني.

تضطلع الشركات متعددة الجنسية أيضاً بمسؤولية مباشرة عن الضرائب على أرباح الشركات في معظم البلدان في جميع أنحاء العالم. وتعرف الآلية التي تحدد بها المنشآت متعددة الجنسية أسعار السلع والخدمات والأصول المشتراة والمباعة داخل المجموعة "بالتسعير التحويلي". وقد وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مبادئ توجيهية للمنهجية التي يتعين تطبيقها عند تحديد أو اختبار "التسعير التحويلي" لأغراض الضرائب المباشرة. إن هذه المنهجية، التي تستند إلى مبدأ "السعر المحايد"، مقبولة عموماً كمعيار دولي تستخدمه الشركات والسلطات الضريبية. وترد تفاصيل إضافية عن السعر التحويلي في الفصل الثالث.

نوقشت العلاقة بين التقييم الجمركي والتسعير التحويلي في مختلف المحافل الوطنية والدولية على مدى السنوات القليلة الماضية (انظر الفصل 4).

¹ مجموعة الشركات متعددة الجنسيات MNE: مجموعة من الشركات المرتبطة بمؤسسات أعمال في بلدين أو أكثر (المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، 2010)

وقد أثار الوسط التجاري هذه المسألة كمسألة مثيرة للقلق، ولا سيما الدعوة إلى أن تأخذ الجمارك في الاعتبار معلومات التسعير التحويلي المتاحة المعدة لأغراض الضرائب المباشرة عند فحص المعاملات مع الأطراف ذات الصلة، وكذلك إيلاء الاعتبار لتأثير تعديلات التسعير التحويلي على القيمة الجمركية. ومن المسلم به أن أي مواعمة أو دمج منهجيات ضريبية وجمركية ليست في هذه المرحلة اقتراحا واقعا بالنظر إلى تفاصيل الأطر القانونية القائمة التي تستند إليها. وبالتالي فإن جوهر المسألة يرد في السؤال التالي: إلى أي مدى يمكن للمعلومات الواردة في وثائق التسعير التحويلي، التي وضعت أساسا لأغراض الضرائب، تقديم معلومات مفيدة للجمارك لتحديد ما إذا كان السعر المعن للسلع المستوردة قد تأثر بالعلاقة بين الطرفين، من أجل اتخاذ قرار نهائي بشأن القيمة الجمركية؟

وقد أكدت اللجنة الفنية المعنية بالتقييم الجمركي المبدأ الأساسي بأن وثائق التسعير التحويلي قد توفر معلومات مفيدة للجمارك فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذات العالقة، على أساس كل حالة على حدة (انظر الفصل 4). وينصب التركيز الآن على تقديم المزيد من التوجيه للجمارك بشأن كيفية فحص وتفسير وثائق التسعير التحويلي التي قد تكون مفيدة في هذا الصدد. والسؤال الرئيسي الآخر هو أثر التعديلات التي أجريت (بعد الاستيراد) لأغراض التسعير التحويلي، في أي الحالات، إن وجدت، يجب أن تأخذ هذه الجمارك في الاعتبار هذه التعديلات في تحديد القيمة الجمركية للسلع المستوردة؟

وبالإضافة إلى ذلك، تعمل منظمة الجمارك العالمية مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومجموعة البنك الدولي لتشجيع الإدارات الجمركية والضريبية على إقامة خطوط اتصال ثنائية لتبادل المعارف والمهارات والبيانات، حيثما أمكن، مما سيساعد على ضمان أن يكون لكل سلطة أوسع صورة من الأعمال التجارية في المنشآت متعددة الجنسية، وسجل الامتثال لها، ويمكن أن تتخذ قرارات مستنيرة بشأن الالتزام الصحيح بالإيرادات.

1-3 ما هي الفوائد؟

من شأن زيادة فهم هذه المسألة وتقاسم الأفكار والحلول أن يوفر مزيدا من اليقين للحكومات والأعمال التجارية وسيؤدي إلى اتباع نهج أكثر اتساقا وتحديد دقيق للالتزامات المتعلقة بالواجبات. ويمكن أيضا تقليص العبء على الأعمال التجارية من خلال اتباع نهج أكثر اندماجا يمكن اعتباره تدبيرا هاما لتيسير التجارة.

الفصل الثاني التقييم الجمركي ومعاملات الأطراف ذات العلاقة

1-2 خلفية منهجية التقييم الجمركي

يقدم هذا الفصل معلومات فنية عن منهجية التقييم الجمركي، وخاصة الأحكام ذات الصلة بطريقة قيمة المعاملة والشروط التي تنطبق على المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. ويمكن الحصول على مزيد من المعلومات عن جميع جوانب التقييم الجمركي عن طريق موقع منظمة الجمارك العالمية على شبكة الإنترنت هنا:

and via the WCO Bookshop link: <http://www.wcoomd.org/en/topics/valuation/overview.aspx>
<http://wcoomdpublishings.org/valuation.html>

وتستخدم القيمة الجمركية للسلع المستوردة أساساً كأساس لتحديد الرسوم الجمركية المفروضة على السلع المستوردة حيث تنطبق الرسوم القيمة. ويعتبر تصنيف التعريفات والمنشأ التفضيلي العناصر الرئيسية الأخرى اللازمة لتحديد مسؤولية دفع الرسوم الجمركية. كما أن التقييم والتصنيف والمنشأ جميعها حيوي بالنسبة لإحصاءات التجارة الدولية.

وتحدد منهجية تقييم الجمارك في اتفاقية التقييم لمنظمة التجارة العالمية. يحتوي الاتفاق على تسلسل هرمي لطرق التقييم ويحدد طريقة قيمة المعاملة كطريقة أساسية. وينص التعليق العام التمهيدي على الاتفاق على ما يلي:

1 - الأساس الأساسي للقيمة الجمركية بموجب هذه الاتفاقية هو "قيمة المعاملة" على النحو المحدد في المادة 1. وينبغي قراءة المادة 1 بالاقتران مع المادة 8 التي تنص، في جملة أمور، على إدخال تعديلات على السعر المدفوع فعلاً أو المستحق الدفع في الحالات التي تعتبر فيها بعض العناصر المحددة جزءاً من القيمة للأغراض الجمركية يتحملها المشتري ولكنها غير مدرجة في الثمن المدفوع فعلاً أو المستحق الدفع للسلع المستوردة. وتنص المادة 8 أيضاً على أن تدرج في قيمة المعاملة اعتبارات معينة قد تمر من المشتري إلى البائع في شكل سلع أو خدمات محددة وليس في شكل أموال. وتوفر المواد من 2 إلى 7 طرقاً لتحديد القيمة الجمركية كلما تعذر تحديدها بموجب أحكام المادة 1.

وعلاوة على ذلك، تنص ديباجة الاتفاقية على ما يلي: "وإذ تدرك أن أساس تقييم السلع لأغراض الجمارك ينبغي أن يكون، إلى أقصى حد ممكن، قيمة الصفقة للسلع التي يجري تقييمها". وأفادت بلدان كثيرة بأن قيمة المعاملة تستخدم في 90-95 في المائة من جميع الواردات.

وكما ذكر أعلاه، هناك عنصران رئيسيان لقيمة الصفقة. والعنصر الأول، الوارد في المادة 1، هو الثمن المدفوع فعلاً أو المستحق الدفع للسلع عند البيع أو التصدير إلى بلد الاستيراد. والثاني هو سلسلة من عناصر التكلفة غير المدرجة في سعر الفاتورة (المعروفة باسم "التسويات") والتي ستضاف إلى السعر المحدد بموجب المادة 1، عند استيفاء المعايير اللازمة، للوصول إلى قيمة المعاملة. ويرد وصف هذه التعديلات في المادة 8.

والخطوة الأولى هي تحديد ما إذا كانت السلع المعنية قد بيعت للتصدير.

الرأي الاستشاري 1.1 ينص على أن مصطلح "بيع" ينبغي أن يفسر على أوسع نطاق ممكن. كما يقدم أمثلة على الحالات التي تعتبر فيها السلع المستوردة غير موضوع بيع، على سبيل المثال. شحنات مجانية، بضائع مستوردة بموجب عقد تأجير أو إيجار، بضائع مستوردة من قبل فروع ليست كيانات قانونية منفصلة.

وبالإشارة إلى المثال الأخير، يلاحظ أن الشركات التابعة داخل المنشآت متعددة الجنسية غالباً ما تكون كيانات قانونية مستقلة بدلاً من فروع، وبالتالي في مثل هذه الحالات، تعامل المبيعات بين، على سبيل المثال، الشركة الأم والفرعية، كمبيعات بالمعنى الوارد في المادة 1.

وتحدد المادة 1 أيضاً بعض الشروط والقيود التي قد تؤثر على مقبولية الثمن المدفوع فعلاً أو المستحق الدفع. وشملت هذه المعايير هو الحالة التي يكون فيها المشتري والبايع للسلع المستوردة ذات الصلة. وفيما يلي تعريف الأطراف ذات الصلة الوارد في المادة 4-15 من الاتفاقية:

4- لأغراض هذه الاتفاقية، لا يعتبر الأشخاص مرتبطين إلا إذا:

- (أ) أنهم مسؤولون أو مديرون لبعضهم البعض.
- (ب) أنهم شركاء معترف بهم قانوناً في الأعمال التجارية.
- (ج) أنهم رب عمل وموظف.
- (د) أي شخص يمتلك أو يسيطر أو يحتفظ بصورة مباشرة أو غير مباشرة بنسبة 5 في المائة أو أكثر من نسبة التصويت القائم أو أسهم كل منهما؛
- (هـ) يسيطر أحدهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة على الآخر
- (و) كل منهما يخضع لسيطرة شخص ثالث بصورة مباشرة أو غير مباشرة؛
- (ز) أن يسيطروا معاً بصورة مباشرة أو غير مباشرة على شخص ثالث؛ أو
- (ح) أنهم من أفراد الأسرة الواحدة.

وبعد إثبات أن المشتري والمشتري لهما صلة، فإن الاتفاقية توضح أن هذا في حد ذاته ليس سبباً في اعتبار قيمة المعاملة غير مقبولة. ويمكن قبول قيمة المعاملة شريطة ألا تؤثر العلاقة على السعر. وإذا كان للجمارك، في ضوء المعلومات المتاحة، أسباب تدعو إلى اعتبار أن العلاقة أثرت على السعر، يتعين عليها إجراء مزيد من الاستفسارات مع المستورد قبل التوصل إلى نتيجة. وترد تفاصيل إضافية عن الإجراءات الواجب اتباعها من قبل الجمارك والمستورد في المادة 1.2؛ انظر مقتطفات رئيسية أدناه.

وتشير المادة 1 ومذكرتها التفسيرية إلى نهجين رئيسيين لدراسة ما إذا كانت معاملة طرف ذي صلة قد تأثرت في حالة معينة أم لا بالعلاقة:

ط- "الظروف المحيطة بالبيع" المادة 1.2 (أ)

(أ) عند تحديد ما إذا كانت قيمة المعاملة مقبولة لأغراض الفقرة 1، فإن كون المشتري والبايع مرتبطين بالمعنى الوارد في المادة 15 لا يكون في حد ذاته سبباً في اعتبار قيمة المعاملة غير مقبولة. وفي هذه الحالة يتم فحص الظروف المحيطة بالبيع وتقبل قيمة المعاملة شريطة ألا تؤثر العلاقة على السعر. (...)

ملاحظة للفقرة 2 من المادة 1

2 - تنص الفقرة 2 (أ) على أنه عندما يكون المشتري والبائع متصلين، تدرس الظروف المحيطة بالبيع وتقبل قيمة المعاملة كقيمة جمركية شريطة ألا تؤثر العلاقة على السعر. وليس المقصود أن يكون هناك فحص للظروف في جميع الحالات التي يكون المشتري والبائع ذات الصلة. ولا يلزم إجراء هذا الفحص إلا إذا كانت هناك شكوك بشأن مقبولية السعر. وفي حالة عدم وجود شكوك لدى إدارة الجمارك بشأن مقبولية السعر، ينبغي قبولها دون طلب مزيد من المعلومات من المستورد. فعلى سبيل المثال، ربما تكون إدارة الجمارك قد درست العلاقة من قبل، أو قد تكون لديها بالفعل معلومات مفصلة عن المشتري والبائع، وقد تكون قد استوفيت بالفعل من هذا الفحص أو المعلومات التي تفيد بأن العلاقة لم تؤثر على السعر.

3 إذا لم تتمكن إدارة الجمارك من قبول قيمة المعاملة دون مزيد من الاستفسار، ينبغي لها أن تعطي المستورد فرصة لتقديم المزيد من المعلومات التفصيلية التي قد تكون ضرورية لتمكينه من دراسة الظروف المحيطة بالبيع. وفي هذا السياق، ينبغي أن تكون إدارة الجمارك على استعداد لدراسة الجوانب ذات الصلة من الصفقة، بما في ذلك الطريقة التي يقيم بها البائع والمشتري علاقتهما التجارية والطريقة التي تم بها التوصل إلى السعر المعني، وذلك لتحديد ما إذا كان العلاقة أثرت على السعر. وحيثما يمكن إثبات أن المشتري والبائع، على الرغم من أنهما مرتبطان بأحكام المادة 15، يشتركون من بعضهما البعض ويبيعهما كما لو لم يكنا متصلين، فإن ذلك سيثبت أن السعر لم يتأثر بالعلاقة. وكمثال على ذلك، إذا كان السعر قد تم تسويته بطريقة تتفق مع ممارسات التسعير العادية للصناعة المعنية أو بالطريقة التي يستقر بها البائع أسعار البيع للمشتريين غير المرتبطين بالبائع، فإن ذلك سيثبت أن لم يتأثر السعر بالعلاقة. وكمثال آخر، حيث يتبين أن السعر كاف لضمان استرداد جميع التكاليف مضافا إليها الربح الذي يمثل الربح الإجمالي للشركة المحقق على مدى فترة تمثيلية (على سبيل المثال على أساس سنوي) في مبيعات السلع من نفس الفئة أو النوع، فإن ذلك سيثبت أن السعر لم يتأثر.

2- قيم الاختبار

المادة 2.1 (ب)

(ب) في حالة البيع بين الأشخاص ذوي الصلة، تقبل قيمة المعاملة والسلع التي تقدر قيمتها وفقا لأحكام الفقرة 1 كلما أثبت المستورد أن هذه القيمة تقترب إلى حد بعيد من واحد مما يلي في نفس الوقت أو تقريبا:

(1) قيمة الصفقة في المبيعات للمشتريين غير ذوي الصلة من السلع المماثلة أو المماثلة للتصدير إلى نفس بلد الاستيراد؛

'2' القيمة الجمركية لسلع مماثلة أو مماثلة على النحو المحدد بموجب أحكام المادة 5؛

'3' القيمة الجمركية لسلع مماثلة أو مماثلة على النحو المحدد في أحكام المادة 6؛

عند تطبيق الاختبارات السالفة الذكر، يؤخذ في الاعتبار الاختلافات الواضحة في المستويات التجارية ومستويات الكمية والعناصر الواردة في المادة 8 والتكاليف التي يتحملها البائع في المبيعات التي لا يرتبط فيها البائع والمشتري والتي لا يتحملها البائع في المبيعات التي يكون فيها البائع والمشتري مرتبطان.

(ج) تستخدم الاختبارات المبينة في الفقرة 2 (ب) بمبادرة من المستورد، ولأغراض المقارنة فقط. ولا يجوز تحديد قيم بديلة بموجب أحكام الفقرة 2 (ب).

ملاحظة للفقرة 2 من المادة 1

4- تتيح الفقرة 2 (ب) فرصة للمستورد لإثبات أن قيمة المعاملة تقترب بشكل وثيق من قيمة "اختبار" سبق أن قبلتها إدارة الجمارك، وبالتالي فهي مقبولة بموجب أحكام المادة 1. وإذا كان الاختبار بموجب الفقرة 2 (ب)، ليس من الضروري دراسة مسألة التأثير بموجب الفقرة 2 (أ). وإذا كانت إدارة الجمارك لديها معلومات كافية بالفعل لا بد من استيفائها، دون مزيد من الاستفسارات التفصيلية، أن أحد الاختبارات المنصوص عليها في الفقرة 2 (ب) قد استوفي، فلا يوجد سبب يدعوها إلى أن يثبت المستورد أن الاختبار يمكن أن يكون النقي. وفي الفقرة 2 (ب) يقصد بتعبير "المشترون غير المتصلين" المشتريين الذين لا يتصلون بالبائع في أي حالة بعينها.

ملاحظة للفقرة 2 (ب) من المادة 1،

ويجب أن يؤخذ عدد من العوامل في الاعتبار عند تحديد ما إذا كانت قيمة واحدة "تقترب بشكل وثيق" من قيمة أخرى. وتشمل هذه العوامل طبيعة السلع المستوردة، وطبيعة الصناعة نفسها، والموسم الذي تستورد فيه السلع، وما إذا كان الفرق في القيم ذا أهمية تجارية. وبما أن هذه العوامل قد تختلف من حالة إلى أخرى، سيكون من المستحيل تطبيق معيار موحد مثل نسبة مئوية ثابتة، في كل حالة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يكون هناك اختلاف طفيف في القيمة في حالة تنطوي على نوع واحد من السلع غير مقبول، في حين أن هناك اختلافا كبيرا في حالة تنطوي على نوع آخر من السلع قد يكون مقبولا في تحديد ما إذا كانت قيمة المعاملة تقارب قيم "الاختبار" المبينة في الفقرة 2 (ب) من المادة 1.

ويتم تحليل هذين النهجين على النحو التالي، بدءا من الأخير:

2-2 معاملات أطراف ذات علاقة: "قيم الاختبار"

وكما هو منصوص عليه في المادة 1.2 (ج)، يجب استخدام قيم الاختبار بمبادرة من المستورد. لذا، فإن مدى استخدامها يعتمد على قدرة المستورد على الوصول إلى البيانات ذات الصلة بالأسعار وتقديمها للجمارك. ويمكن ملاحظة أن المعايير التي يتعين الوفاء بها بموجب المادة 1-2 (ب) '1' و '2' و '3' تقتضي أن تقدم أسعار تتعلق ببضائع مماثلة أو مماثلة. بيد أن السلع المصنعة غالبا ما تحتوي على تكنولوجيا أو ملكية فكرية فريدة بالنسبة للشركة متعددة الجنسيات ولذلك فإن أسعار المقارنة هذه لا تتوفر عادة. وعلاوة على ذلك، فإن السلع التي تبيعها الشركات متعددة الجنسية داخل مجموعتها لا تباع في الغالب لأطراف غير ذات صلة. وبالتالي، نادرا ما يستخدم هذا الخيار في الممارسة العملية.

3-2 معاملات أطراف ذات علاقة: "الظروف المحيطة بالبيع"

يسمح هذا الخيار للجمارك بفحص كيفية تحديد السعر بشكل أوسع. وينص الاتفاق على أنه لا يقصد به أن يكون هناك فحص للظروف المحيطة بالبيع في جميع الحالات التي يكون فيها المشتري والبايع مرتبطين فقط في الحالات التي تكون فيها الجمارك تشكك في مقبولية السعر.

عندما تقرر الجمارك إجراء تحقيق، ينبغي إعطاء المستورد فرصة لتقديم مزيد من المعلومات التفصيلية عند الضرورة لتمكينه من دراسة الظروف المحيطة بالبيع من أجل تحديد ما إذا كان السعر لم يتأثر بالعلاقة

وكما ذكر أعلاه، تقدم المذكرة التفسيرية المشورة وأمثلة على ذلك، في شكل أسئلة يمكن تلخيصها على النحو التالي:

1. هل تم تسوية السعر بطريقة تتفق مع ممارسات التسعير العادية للصناعة المعنية؟
 2. هل تم تسوية السعر بطريقة تتفق مع الطريقة التي يقوم بها البائع بتسوية أسعار البيع للمشتريين الذين ليس لهم علاقة بالبائع؟
 3. هل يمكن إثبات أن السعر كاف لضمان استرداد جميع التكاليف مضافا إليها الربح الذي يمثل ربح الشركة الإجمالي المحقق على مدى فترة تمثيلية (على سبيل المثال على أساس سنوي) في مبيعات السلع من نفس الفئة أو النوع؟
- وسينظر في هذه الخيارات بمزيد من التفصيل لاحقا في الدليل.

مثال على فحص الجمارك للظروف المحيطة بالبيع - دراسة حالة 10.1 - تطبيق المادة 1.2

وينظر هذا الصك الصادر من قبل اللجنة الفنية للتقييم الجمركي في حالة تكشف فيها الجمارك عن الظروف المحيطة ببيع منتجين يباعان بين أطراف ذات صلة.

وفي الحالة الأولى، قام البائع المعني ببيع المنتج إلى مشتر ذي صلة في بلد الاستيراد وكذلك إلى مشتر غير ذي صلة بسعر أعلى. وقد ثبت أن التكاليف التي يتحملها المصدر هي نفسها في المبيعات لكل من المشتريين ذوي الصلة وغير ذي صلة. ولم يفسر المستورد سبب اختلاف السعر في كل حالة، ولم تكن هناك أسباب كافية للاعتقاد بأن فرق السعر ليس كبيرا.

وفي حالة المنتج الآخر الذي بيع فقط بين أطراف ذات صلة، حددت الجمارك أن الأسعار المحملة على المشتري ذي الصلة كافية لاسترداد جميع تكاليف البائع، بما في ذلك تكاليف الاقتناء بالإضافة إلى تكاليف إعادة التعبئة والمناولة ورسوم الشحن، وكذلك لاسترداد الربح الذي كان يمثل الربح الإجمالي للشركة على مدى فترة تمثيلية من الزمن. ومن ثم فقد قبلت قيمة المعاملة في هذه الحالة.

وترد الحالة الكاملة في المرفق الخامس.

4-2 قيم المعاملة - تعديلات على السعر المدفوع فعلا أو المستحق الدفع

تنص المادة 8 من الاتفاقية على تفاصيل العناصر التي ينبغي إدراجها في قيمة المعاملة، بالإضافة إلى السعر الفعلي المدفوع أو المستحق الدفع.

وتشمل هذه التعديلات ما يلي:

- عمولات البيع والوساطة، ولكن ليس عمولات الشراء.
 - قيمة بعض السلع والخدمات التي يقدمها المشتري مجانا أو بتكلفة مخفضة لاستخدامها فيما يتعلق بإنتاج وبيع السلع المستوردة، بما في ذلك:
 - المواد والمكونات وقطع الغيار المدرجة في السلع المستوردة.
 - الأدوات والصبغات والقوالب وما إلى ذلك المستخدمة في إنتاج السلع المستوردة؛
 - المواد المستهلكة في إنتاج السلع المستوردة،
 - الهندسة والتطوير والأعمال الفنية والأعمال التصميمية والخطط والرسومات المخططة في أماكن أخرى غير البلد المستورد وضرورة لإنتاج السلع المستوردة؛
- تعرف هذه الفئة "بالمساعدة".
- الأتعاب ورسوم الترخيص المتعلقة بالبضائع التي تقدر أن المشتري يجب أن يدفع، بشكل مباشر أو غير مباشر، كشرط لبيع البضائع التي يجري تقييمها، إلى حد أن هذه الإتاوات والرسوم غير مشمولة في السعر المدفوع فعلا أو مستحق الدفع.
 - قيمة أي جزء من عائدات أي إعادة بيع أو بيع أو استخدام لاحق للسلع المستوردة التي تستحق مباشرة أو غير مباشرة للبائع.

وبالإضافة إلى ذلك، لدى أعضاء منظمة التجارة العالمية خيار إدراج العناصر التالية أو عدم إدراجها:

(أ) تكلفة نقل البضائع المستوردة إلى الميناء أو مكان الاستيراد؛

(ب) رسوم الشحن والتفريغ والمناولة المرتبطة بنقل البضائع المستوردة إلى الميناء أو مكان الاستيراد؛ و

(ج) تكلفة التأمين.

أغلبية أعضاء منظمة التجارة العالمية اتخذوا قرارا لمرّة واحدة بإدراج هذه العناصر في قيمة الجمارك؛ المعروفة باسم (التكلفة، التأمين، الشحن). النظام الذي يستخدمه عدد قليل من الأعضاء الذين اختاروا عدم إدراج هذه العناصر يعرف باسم (التسليم على ظهر السفينة)

إن تحديد ما إذا كانت عناصر المادة 8 ينبغي أن تدرج في القيمة الجمركية في حالة معينة يمكن أن تكون عملية معقدة وتتطلب عادة التشاور مع المستورد من أجل وضع جميع الحقائق ذات الصلة قبل التوصل إلى قرار. قد تكون مبالغ كبيرة من المال على المحك، وخاصة مع عناصر مثل الإتاوات. وتتضمن خلاصة التقييم الصادرة عن منظمة الجمارك العالمية العديد من الأدوات المفيدة التي أصدرتها اللجنة الفنية للتقييم الجمركي فيما يتعلق بهذه المواضيع التي يمكن أن تساعد في تفسير سيناريوهات معينة.

ويلاحظ أيضا في هذا السياق أن العديد من هذه العناصر، مثل اللجان والإتاوات والمساعدات المتعلقة بأعمال التصميم مثلا يمكن اعتبارها "خدمات" أو "غير ملموسة". وهذا يسلط الضوء على أنه على الرغم من أن دور الجمارك هو تحديد قيمة الجمارك والمسؤولية عن السلع المستوردة "المادية"، بعض العناصر غير الملموسة يمكن أيضا أن تكون قابلة للتضمين في القيمة الجمركية لتلك السلع.

5-2 طرق التقييم البديلة

لا تستخدم طرق التقييم البديلة إلا عندما لا يمكن تطبيق قيمة المعاملة. هناك ثلاث حالات رئيسية حيث سيحدث ذلك:

- (1) يتم رفض قيمة المعاملة على أساس عدم توفر واحد أو أكثر من شروط المادة 1
- (2) تم رفض قيمة العملية بعد تطبيق إجراءات قرار منظمة التجارة العالمية 6.1، أي أن لدى الجمارك شكوك بشأن الحقيقة أو دقة القيمة المعلنة التي تم نقلها إلى المستورد وظلت الشكوك الجمركية بعد اتباع عملية التشاور الواجبة.
- (2) لم يحدث أي بيع (مثل السلع المؤجرة والهدايا والسلع المنقولة بين الفروع وما إلى ذلك). فقط في الظروف المذكورة أعلاه يمكن النظر في الطرق البديلة. وهذه هي كما يلي:

- قيمة معاملة البضائع المطابقة (المادة 2)؛
- قيمة معاملة السلع المماثلة (المادة 3)؛
- طريقة القيمة الاستنتاجية (المادة 5)؛
- طريقة القيمة المحسوبة (المادة 6)
- الخيار الاحتياطي (المادة 7).

تتطلب الطرق الموصوفة في المادتين 2 و 3 شحنة قابلة للمقارنة حيث تكون قيمة المعاملة قد قبلتها الجمارك من قبل. وتنص الاتفاقية على معايير لتحديد السلع المتطابقة والمماثلة التي تغطي السلع نفسها ووقت الاستيراد والمستوى التجاري للشحنة وما إلى ذلك. وتكون معايير السلع المماثلة أقل تقييدا من السلع المماثلة مما يسمح بالنظر في تشكيلة أوسع من السلع / الشحنات المماثلة. وإذا تم إيجاد شحنات مماثلة تستوفي المعايير المعنية بالنسبة إلى المادتين 2 أو 3، وتم تخليص هذه الشحنات على أساس قيمة المعاملة، يمكن عندئذ تطبيق هذه القيمة باعتبارها القيمة الجمركية.

وتستند الطريقة المبينة في المادة 5 والمعروفة باسم "القيمة الاستنتاجية" إلى السعر الذي تباع به السلع المستوردة (أو السلع المماثلة أو المتطابقة) في السوق المحلية. ويحدد ذلك "سعر الوحدة" الذي ستخصم منه التكاليف المتعلقة بأنشطة وعناصر ما بعد الاستيراد، مثل تكاليف النقل والتخزين بعد الاستيراد ومصروفات الأرباح والمصروفات العامة (مع تعديل بموجب المادة 8-2 إن أمكن). وتستند القيمة الجمركية بموجب المادة 5 إلى السعر بعد إجراء هذه الخصومات.

وتستند الطريقة المبينة في المادة 6 والمعروفة باسم "القيمة المحسوبة" إلى سعر مبني من مختلف العناصر التي تساهم في السلع المصنعة. وهذا يشمل تكلفة المواد والمكونات وما إلى ذلك تكاليف التصنيع، والأرباح والنفقات العامة والنقل. وعادة ما تستخدم هذه الطريقة نادرا جدا لأنها تتطلب بيانات مالية قد تكون سرية للشركة المصنعة ولن تكون متاحة طوعا للمستورد أو الجمارك في البلد المستورد.

المادة 7 تعرف بصورة غير رسمية باسم "الاحتياطي" - فهي ليست "طريقة" محددة على هذا النحو، وإنما تصف الوسائل الممكنة لتحديد القيمة الجمركية عندما لا يمكن تطبيق الأساليب السابقة. كما يسرد النهج التي يحظرها الاتفاق صراحة (على سبيل المثال، يجب ألا تستند القيم إلى القيم الجمركية الدنيا أو القيم التعسفية أو الوهمية).

ويجب النظر في الأساليب المذكورة أعلاه بالترتيب المحدد في الاتفاق، أي إذا لم يكن من الممكن تطبيق المادة 2 ينبغي النظر في المادة 3 وما إلى ذلك. لاحظ أن الأمر في تطبيق المادتين 5 ويمكن عكسه إذا طلب المستورد ذلك. وعندما لا تكون قيمة المعاملات قابلة للتطبيق، ولا يمكن استخدام الأساليب السابقة لتحديد قيمة بسبب الافتقار إلى البيانات وأسعار المقارنة، تطبق المادة 7.

ومن المهم ملاحظة أنه عند استخدام الطرق البديلة، ينبغي أن تكون هناك عملية تشاور بين إدارات الجمارك والمستورد بغية تحديد أساس سليم للقيمة لأغراض الجمارك.

ولا يتضمن الاتفاق منهجية التقييم فحسب بل يتضمن أيضا عددا من المتطلبات الإضافية، بما في ذلك تدابير تيسير التجارة التي تحدد حقوق والتزامات المستورد، وكذلك حقوق إدارة الجمارك.

ولمزيد من المعلومات عن قيمة المعاملة والطرق البديلة وغيرها من مسائل التقييم الجمركي، يوصى باستشارة الروابط المقدمة في بداية هذا الفصل.

الفصل الثالث: مقدمة للتسعير التحويلي²

1-3 ما هو التسعير التحويلي؟

عندما تقوم الشركة متعددة الجنسيات بتأسيس نفسها (مجموعة شركات متعددة الجنسيات) في سوق جديدة من خلال دمج أو الحصول على شركة تابعة محلية أو إنشاء فرع، فإن الشركة الفرعية المحلية أو الفرع يشترك عموماً في معاملات مع أعضاء آخرين في المجموعة، ونتيجة لذلك، من المقدر أن تجري التجارة بين أعضاء مجموعات المنشآت متعددة الجنسية، حيث تتراوح التقديرات بين الثلث (الأونكتاد 1999) إلى 60 في المائة (منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 2013).

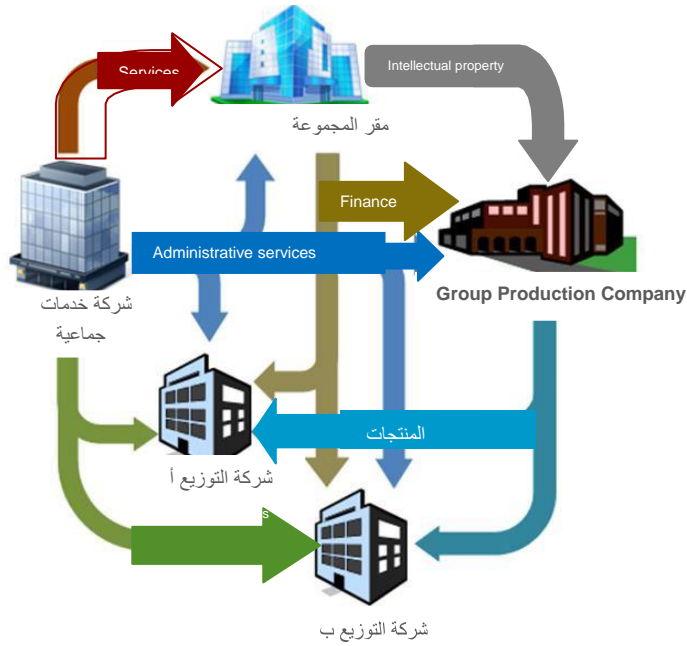
وبسبب علاقات الملكية والإدارة والسيطرة المشتركة التي توجد بين أعضاء مجموعة المنشآت متعددة الجنسيات، فإن المعاملات بينهم ليست خاضعة تماماً للعديد من قوى السوق التي كان من الممكن أن تكون على خلاف ذلك (إذا كانت المعاملات قد جرت بين أطراف مستقلة تماماً). ونتيجة لذلك، الأسعار المدفوعة والتي تعرف باسم التسعير التحويلي قد تكون بطريقة غير مقبولة لبعض أصحاب المصلحة (مثل السلطات الضريبية وسلطات الجمارك ومساهمي الأقلية).

ولا تقتصر هذه الظاهرة على المعاملات داخل مجموعات المنشآت متعددة الجنسية. ويحدث ذلك أيضاً في المعاملات بين أي أطراف أخرى - مثل أفراد الأسرة أو الشركات والمساهمين الأفراد الكبار - الذين قد تسمح لهم علاقاتهم بالتأثير على شروط المعاملة.

ويمكن أن تشمل المعاملات بين الأطراف التي قد تسمح لعلاقاتها بالتأثير على شروط المعاملات - الأطراف ذات الصلة (يشار إليها أيضاً باسم "المؤسسات المرتبطة") - بتوفير الممتلكات أو الخدمات، واستخدام الأصول (بما في ذلك الأصول غير الملموسة)، وتوفير التمويل، وكلها تحتاج إلى التسعير (انظر الشكل 1.1)

² وقد قامت مجموعة البنك الدولي بتقديم الفصل الثالث، وهو يستند إلى مقتطفات معدلة من "التسعير الدولي للنقل والاقتصادات النامية: من التنفيذ إلى التطبيق"، وهو منشور يصدر قريباً عن مجموعة البنك الدولي. ولا يعكس محتوى هذا الفصل بالضرورة آراء مجموعة البنك الدولي أو البلدان الأعضاء فيها.

الشكل 1-1 المعاملات النموذجية داخل مجموعات المشاريع المتعددة الجنسيات



يتأثر تحديد التسعير التحويلي عمليا بمجموعة من العوامل التنظيمية وغير التنظيمية، بما في ذلك الضرائب (مثل ضريبة دخل الشركات) والرسوم³.

ولذلك فإن التسعير التحويلي هو مفهوم محايد يشير ببساطة إلى تحديد أسعار التحويل للمعاملات بين الأطراف ذات الصلة. وكما أشارت شبكة العدالة الضريبية، فإن "التسعير ليس في حد ذاته غير قانوني أو مسيء. ما هو غير قانوني أو مسيء هو نقل خاطئ، المعروف أيضا باسم التلاعب بالتسعير التحويلي أو مخالفات التسعير التحويلي" (شبكة العدالة الضريبية).

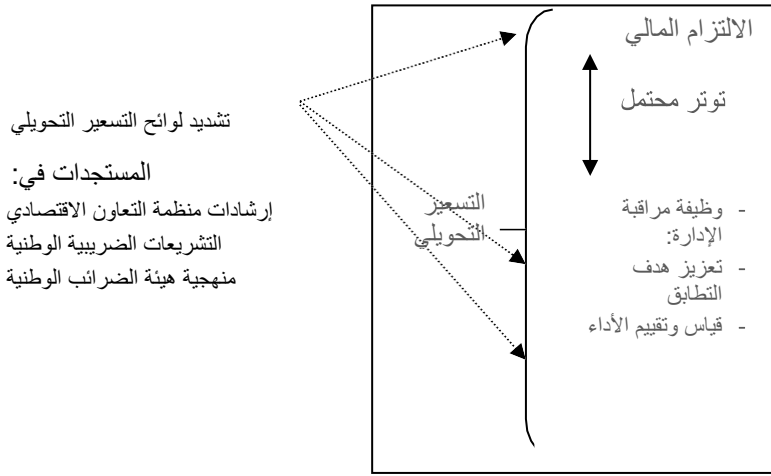
ويؤثر التسعير التحويلي بشكل مباشر على تحديد أرباح أو خسائر الأطراف. وبما أن معظم البلدان تفرض شكلا من أشكال الضرائب المباشرة (المعروفة بأسماء مختلفة، مثل ضريبة دخل الشركات أو ضريبة الأرباح) على المؤسسات المقيمة أو غير المقيمين ذوي الوجود الخاضع للضريبة في ذلك البلد، فإن التسعير التحويلي له أهمية حاسمة في تحديد المسؤولية الضريبية للمؤسسة. على سبيل المثال، يمكن أن تؤدي أسعار نقل السلع المستوردة "المبالغ فيها" إلى التقليل من قيمة الدخل الخاضع للضريبة للمؤسسة المحلية (بسبب الخصم "المبالغ فيه" المطالب به لسعر الشراء)، وأسعار نقل السلع المصدرة التي لا يمكن تقديرها يؤدي إلى انخفاض في قيمة الدخل الخاضع للضريبة للمؤسسة المحلية) بسبب "انخفاض" إيرادات المبيعات المبلغ عنها (. وبالنسبة للمؤسسة في البلد الآخر، يلاحظ الآثار المعاكسة. وحيثما تختلف المعدلات الضريبية الفعلية للبلدان المعنية اختلافا كبيرا، قد يكون لدى مجموعات المنشآت متعددة الجنسيات حافز لتحديد أسعار نقلها بطريقة تخصص الأرباح للولاية الضريبية الأدنى، مما يخفض الالتزام الضريبي على مستوى العالم.

³ ومن الأمثلة على ذلك تنظيم العملات الأجنبية، ومتطلبات المحاسبة وممارساتها، وقانون الشركات، والإحصاءات التجارية، والمتطلبات التعاقدية، وغيرها

ولمعالجة هذا، قام عدد متزايد من البلدان بإدخال أحكام محددة في تشريعاتها الضريبية المتعلقة بالتسعير التحويلي وتنفيذها بفعالية. وتقتضي هذه الأحكام عادة تحديد التسعير التحويلي للمعاملات بين المشاريع المرتبطة وفقاً لمبدأ العمل على أساس السعر المحايد (كما هو مبين أدناه). ويمكن أن يؤدي عدم الامتثال لهذه الأحكام إلى تعديل للالتزام الضريبي لدافعي الضرائب وفرض عقوبات وفوائد إذا ما تم الكشف عنها. وقد وجدت دراسة أجراها كولس (2003، p.139)، استناداً إلى أدلة تجريبية، أن "المتطلبات الضريبية للتسعير التحويلي تلعب دوراً بارزاً في عملية صنع القرار في الشركات المتعددة الجنسيات" (بسبب التهديد الحقيقي لعمليات التدقيق والعقوبات (انظر الشكل 2-1)).

ومع استمرار نمو عدد البلدان التي أدخلت أحكام التسعير التحويلي وتنفيذه بفعالية (انظر أدناه)، فإن تأثير متطلبات الضرائب المباشرة على تحديد التسعير التحويلي سترتفع.

الشكل 1.2 دور التسعير التحويلي في استراتيجية الشركة استراتيجية الشركات للمنشآت متعددة الجنسيات



المصدر: كولس 2003

ملاحظة: نظراً للدور المهيمن للتشريع الضريبي المباشر في تحديد التسعير التحويلي، يستخدم مصطلح "التسعير التحويلي" عادة لوصف تنظيم التسعير التحويلي لأغراض الضرائب المباشرة (ضريبة الشركات وضريبة الدخل وضريبة الأرباح وما إلى ذلك).

2-3 التاريخ والحالة الراهنة

إن مبدأ، وهو المبدأ الذي تقوم البلدان على أساسه بوضع أحكام تشريعاتها الضريبية المتعلقة بالتسعير التحويلي (انظر أدناه)، له جذوره بوصفه المبدأ المعتمد دولياً للتعامل مع التسعير التحويلي لأغراض الضرائب المباشرة أوائل عام 1900 حيث أدرج ضمناً في المعاهدات التي أبرمتها فرنسا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة. وقد اعتمد المبدأ أولاً في سياق دولي في المادة 3 من عسبة الأمم مشروع اتفاقية بشأن توزيع أرباح وممتلكات المؤسسات الدولية (1933). ثم تم اعتماده في اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لعام 1963 بشأن الضرائب، واتفاقيات الضرائب النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (الأمم المتحدة) اللاحقة.

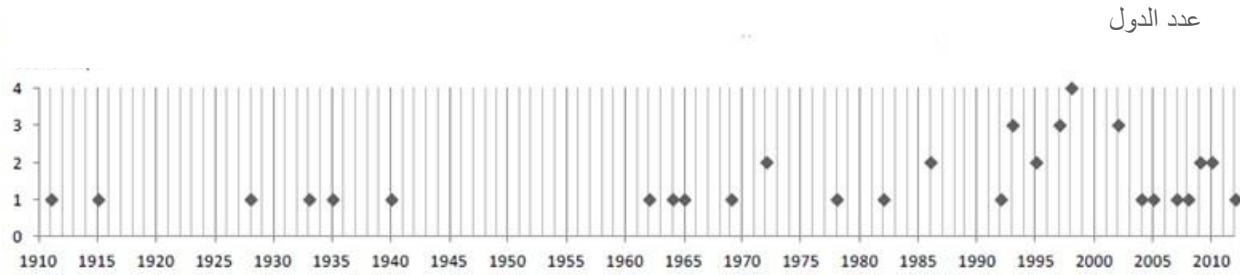
وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أول توجيه دولي بشأن التسعير التحويلي عام 1979 - تقرير لجنة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن التسعير التحويلي والشركات المتعددة الجنسيات. وقد سعى هذا التقرير إلى توثيق "الممارسات المتفق عليها عموماً في تحديد أسعار التحويل لأغراض ضريبية". ومع تطور عدد وحجم مجموعات الشركات متعددة الجنسية وطبيعة التجارة الدولية، تم إيلاء اهتمام متزايد للتسعير التحويلي، وخلال عام 1995 أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مبادئ توجيهية معدلة - مبادئ توجيهية بشأن التسعير التحويلي للمؤسسات المتعددة الجنسيات والإدارات الضريبية. وقد لعبت هذه المبادئ التوجيهية دوراً قيادياً في التأثير على تطوير تشريعات التسعير التحويلي وممارساته على الصعيد العالمي. وفي السنوات التي أعقبت نشرها، استكملت المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن المنظمة لعام 1995 بفصول إضافية تقدم توجيهات بشأن مسائل محددة مثل الممتلكات غير الملموسة (1996)، والخدمات (1996)، واتفاقيات المساهمة في التكاليف (1997).

وبعد العديد من المشاورات العامة بشأن قضايا محددة (مثل القابلية للمقارنة واستخدام الأساليب القائمة على الربح) ومع الاستفادة من أكثر من عقد من التطبيق العملي للمبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 1995، صدر في عام 2010 نسخة منقحة من المبادئ التوجيهية (المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لعام 2010). وشملت التغييرات الهامة التي تختلف عن نسخة عام 1995 إزالة حالة "الملاذ الأخير" لاستخدام الأساليب القائمة على الأرباح، والتوجيه المنقح بشأن اختيار طريقة التسعير التحويلي (أي إدخال "الطريقة الأنسب لظروف الحالة")، وإدراج إرشادات إضافية بشأن تحليلات القابلية للمقارنة وإدراج فصل إضافي في جوانب التسعير التحويلي لإعادة هيكلة الأعمال.

في السنوات الأخيرة أصبح التسعير التحويلي بلا شك أحد من أهم القضايا الضريبية الدولية التي تواجهها مجموعات الشركات متعددة الجنسية والحكومات. ومن أجل حماية قواعدها الضريبية، أدخل عدد كبير ومنتامي من البلدان أحكاماً في تشريعاتها الضريبية المتعلقة بالتسعير التحويلي، وكثير منها قام أو سيقوم بزيادة الموارد المخصصة لبناء القدرات المتخصصة في إدارتها الضريبية. وعلى الرغم من أن العديد من البلدان قد وضعت أحكاماً تتعلق بالتسعير التحويلي في تشريعاتها الضريبية على أساس مبدأ السعر المحايد منذ أوائل عام 1900، فإن الغالبية العظمى قد أدخلت هذه الأحكام في العقود الماضية (انظر الشكل 1-3). فعلى سبيل المثال، ازداد عدد الدول التي لديها قواعد "فعالة" لتوثيق التسعير التحويلي خلال الفترة 1994-2014 من 4 إلى أكثر من 80 قاعدة (انظر الشكل 1.4)⁴

⁴ "فعالة"، لهذه الأغراض، تشير إلى أن لدى البلد تشريعات أو لوائح أو إرشادات أخرى تقترح، كحد أدنى، بقوة أن وثائق التسعير التحويلي يجب أن تكون موجودة.

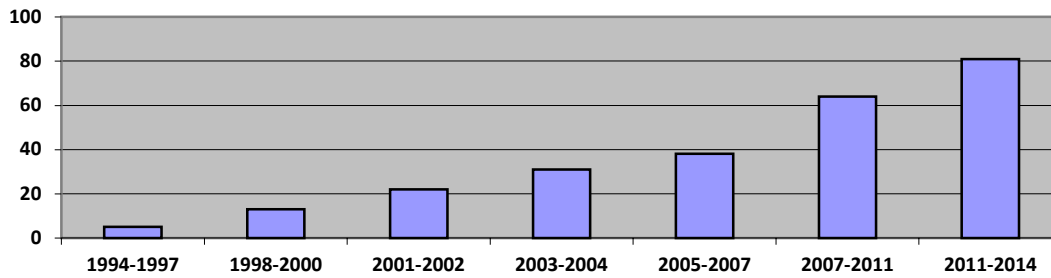
الشكل 1-3: توقيت إدخال مبدأ السعر المحايد في دول مختارة



الدول: الأرجنتين وأستراليا والنمسا وبلجيكا وكندا وشيلي والصين وكولومبيا والجمهورية التشيكية والدانمرك وأستونيا وفنلندا وفرنسا وألمانيا والمجر والهند وإندونيسيا وإيرلندا وإسرائيل وإيطاليا واليابان وكوريا وكسميرغ وماليزيا، والمكسيك، وهولندا، ونيوزيلندا، والنرويج، وبولندا، والبرتغال، وروسيا، وسنغافورة، وسلوفاكيا، وسلوفينيا، وإسبانيا، وجنوب أفريقيا، والسويد، وسويسرا، وتركيا، والمملكة المتحدة والولايات المتحدة.

المصدر: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 2012

الشكل 1-4 الجدول الزمني لقواعد وثائق التسعير التحويلي الفعال، 1994-2014



المصدر: استنادا إلى أوستر هوف (2008) وبراييس ووترهاوس كوبرز (2014)

3-3 الإطار القانوني

وعلى الرغم من أن قضايا التسعير التحويلي يمكن أن تنشأ في سياق محلي محض (مثل المعاملات بين دافعي الضرائب المقيمين ذوي الصلة)، فإن أحكام التسعير التحويلي تتعلق في الغالب بالمعاملات الدولية (عبر الحدود). ولذلك، عند النظر في الإطار القانوني للتسعير التحويلي، يلزم الإشارة إلى كل من التشريع المحلي والإطار القانوني الدولي ذي الصلة. وترد أدناه لمحة عامة عن دور التشريعات المحلية والمعاهدات الضريبية وغيرها من المصادر الدولية ذات الصلة، مثل المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لعام 2010، ودليل الأمم المتحدة العملي بشأن التسعير التحويلي للدول النامية 2013.

1-3-3 التشريعات المحلية

يتطلب تنظيم التسعير التحويلي لأغراض الضرائب المباشرة أحكاما في التشريع الضريبي المحلي. وفي حين أن الدول ذات السيادة، من الناحية النظرية، حرة في اعتماد أي تشريع يرويه مناسباً للغرض، فإن هذه الحرية قد تحد من الالتزامات الدولية وغالبا ما تتأثر بمجموعة من العوامل الاقتصادية وممارسات البلدان الأخرى. وفي حالة التسعير التحويلي، لا يوجد هيكل واحد من القانون الدولي أو صك دولي محدد يتعلق بالتسعير التحويلي (كما هو الحال بالنسبة للتقييم الجمركي)، غير أن الشبكة الضخمة من المعاهدات الضريبية الثنائية (انظر أدناه) ومختلف مصادر التوجيه (انظر أدناه) دورا رئيسيا في صياغة التشريعات المحلية المتعلقة بالتسعير التحويلي.

وحتى الآن، تميل البلدان إلى اعتماد أحكام متجانسة نسبياً في تشريعاتها الضريبية المتعلقة بالتسعير التحويلي، وهي تشريع يقوم على أساس مبدأ السعر المحايد، وفي معظم الحالات، المفاهيم الأساسية المبينة في المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (انظر أدناه) (5) وفي حين أن المبادئ الأساسية هي نفسها في العادة، فإن الاختلافات في الأحكام المحلية شائعة. ومن أمثلة الاختلافات المشتركة ما يلي: نطاق الأحكام (مثل تعريف الأطراف ذات الصلة وأنواع المعاملات المشمولة) والمتطلبات الإدارية (مثل متطلبات وثائق التسعير التحويلي).

2-3-3 المعاهدات الضريبية

تعتبر **الضرائب المزدوجة**⁶ عموماً عائقاً أمام التجارة والاستثمار الدوليين. وهكذا، وبغية تعزيز التجارة والاستثمار، سعت البلدان إلى حد كبير إلى تجنب حالات الازدواج الضريبي أو إلغائها عن طريق الدخول في معاهدات ضريبية. وهذه المعاهدات (الثنائية إلى حد كبير) هي اتفاقات بين الأطراف المتعاقدة (الولايات) بشأن تخصيص حقوق الضرائب (أي مدى قيام كل دولة بتصنيف الضرائب في حالات محددة)، من بين أمور أخرى (مثل تبادل المعلومات والإجراءات الإدارية الأخرى). ويتزايد عدد المعاهدات الضريبية باطراد - أكثر من 3,000 معاهدة سارية حالياً.

وفيما يتعلق بالتسعير التحويلي، توفر المعاهدات الضريبية لدافعي الضرائب مستوى من اليقين فيما يتعلق بمعاملة معاملات الأطراف ذات الصلة عن طريق وضع حدود لتطبيق التشريعات الضريبية المحلية للدول المتعاقدة، وتوفير إطار قانوني دولي لتجنب وإزالة الضريبة الاقتصادية المضاعفة. وتنص المعاهدات الضريبية التي تتضمن أحكاماً تستند إلى المادة 9 (1) من نماذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ونموذج الأمم المتحدة (انظر أدناه)، إلى الحد الذي ينطبق على معاملة معينة أو مجموعة من المعاملات، على وضع مبدأ السعر المحايد بحكم "الحدود" لتطبيق كل من أحكام قانون الضرائب المحلية في الدول المتعاقدة بشأن التسعير التحويلي.

⁵ الاستثناء الوحيد الذي لوحظ في وقت كتابة هذا الفصل هو البرازيل. وللإطلاع على نظرة عامة على النهج الذي تتبناه البرازيل في تحديد أسعار التحويل، انظر الفصل 10-2 من دليل الأمم المتحدة بشأن التسعير التحويلي (2013)

⁶ يمكن أن تكون الضرائب المزدوجة قانونية (فرض ضريبة على نفس الدخل في يد شخص واحد بأكثر من ولاية واحدة) أو اقتصادية (ضريبة الدخل نفسه في أيدي شخصين مختلفين).

المادة 9 من المعاهدة النموذجية الضريبية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن الدخل ورأس المال (2010)

1- حيث

(أ) تشارك مؤسسة لدولة متعاقدة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو مراقبة أو رأس مال لمؤسسة تابعة لدولة متعاقدة أخرى، أو

(ب) أن يشارك نفس الأشخاص بشكل مباشر أو غير مباشر في إدارة أو مراقبة أو رأس مال مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة ومؤسسة تابعة لدولة متعاقدة أخرى، وفي كلتا الحالتين يتم فرض أو فرض شروط بين المؤسستين في معاملتهما التجارية أو المالية العلاقات التي تختلف عن تلك التي ستنتم بين المؤسسات المستقلة، ثم أي أرباح من شأنها، ولكن لهذه الشروط، تراكمت إلى إحدى الشركات، ولكن بسبب هذه الشروط، لم تستحق حتى الآن، يمكن إدراجها في والأرباح من تلك المؤسسة والضرائب وفقا لذلك.

(2) عندما تدرج الدولة المتعاقدة في أرباح مؤسسة من تلك الدولة - والضرائب وفقا لذلك - الأرباح التي فرضت عليها مؤسسة من الدولة المتعاقدة الأخرى ضريبة على تلك الدولة الأخرى، والأرباح المشمولة بذلك هي أرباح يمكن أن يكون لها المستحقة على مؤسسة الدولة المذكورة أولا إذا كانت الشروط التي أبرمت بين المؤسستين هي الشروط التي كانت ستنتم بين المؤسسات المستقلة، فإن على الدولة الأخرى أن تجري تعديلا ملائما على مقدار الضريبة المفروضة عليها على تلك الأرباح. ويتعين عند تحديد هذا التعديل مراعاة الأحكام الأخرى من هذه الاتفاقية والمختصة.....

ولا تعتبر المعاهدات الضريبية عموما بمثابة سلطات ضريبية إضافية لتلك التي ينص عليها القانون الداخلي لكل دولة متعاقدة؛ بل يتمثل دورها في وضع قيود على سلطات الضرائب في الدول المتعاقدة وفقا للتخصيص المتفق عليه لحقوق الضرائب بموجب المعاهدة. ومن ثم فإن الرأي السائد هو أن المادة 9 من معاهدة الضرائب نفسها ليست أساسا قانونيا لتعديل تسعير التحويل ("تسوية أولية") يتعين أن تقوم به إدارة ضريبية، وأن هناك حاجة إلى أساس قانوني محلي من أجل فرض ضريبة الإدارة لإجراء مثل هذا التعديل (لأنج 2010). ولذلك، فإن دور أحكام المعاهدات المبني على المادة 9 (1) هو تزويد دافعي الضرائب باليقين فيما يتعلق بمعاملة معاملات الأطراف المرتبطة بهم التي تقع في نطاقه وتوفير مستوى من الحماية من الازدواج الضريبي الاقتصادي.

على الرغم من أن المادة 9 تحت عنوان "المؤسسات المرتبطة"، فإن المصطلح لم يتم تفصيله بعد الإشارة إلى المشاركة "بشكل مباشر أو غير مباشر في الإدارة أو الرقابة أو رأس المال" ولا يقدم أي من النماذج ولا تعليقاتها مزيدا من التبصر بشأن متى تكون هذه العتبة تعتبر قد استوفيت. ووفقا للمادة 3 (2) من النماذج، حيث لا يعرف مصطلح ما، قد تكون هناك حاجة إلى الرجوع إلى القانون المحلي للبلدان، وهو ما يمكن أن يؤدي إلى تفسيرات متضاربة⁷

⁷ وبما أن تعريف القوانين المحلية في البلدان يمكن أن تختلف وتختلف بشكل معقول، يمكن أن تنشأ حالات تكون فيها للدول المتعاقدة مواقف مختلفة فيما يتعلق بانطباق المادة، مما قد يؤدي إلى حالات الازدواج الضريبي الاقتصادي التي لا يوجد حل واضح أو واضح لها (روتوندارو 2000). ومن الناحية العملية، فإن حدوث هذه الحالات ضئيل.

وتوفر أحكام المعاهدات الضريبية المستندة إلى المادة 9 (2) من نماذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والأمم المتحدة آليات للتخفيف من الازدواج الضريبي الاقتصادي الناشئ عن تعديل التسعير التحويلي وفقا لمبدأ السعر المحايد. ويشار عموما إلى آلية التخفيف من الازدواج الضريبي الاقتصادي بموجب المادة 9 (2) كتعديل مقابل (أو "التعديل المترابط" بموجب نموذج الأمم المتحدة)، ويشتمل عموما على الدولة المتعاقدة الأخرى التي تجري تعديلا على مقدار الضريبة المفروضة من أجل توفير التخفيف من الازدواج الضريبي الاقتصادي.

كما تتضمن المعاهدات الضريبية عادة مواد أخرى ذات أهمية لنقل التسعير. على سبيل المثال، المواد ذات الصلة من نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية هي: المادة 25 (إجراءات الاتفاق المتبادل) (انظر أدناه)، والمادة 26 (تبادل المعلومات) جنبا إلى جنب مع غيرها من المواد التي تشير إلى مبدأ السعر المحايد (أي المواد 7 و 11 و 12)⁸

3-3-3- إرشادات منظمه التعاون الاقتصادي والتنمية للتسعير التحويلي

وتوفر المبادئ التوجيهية لأسعار النقل الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وهي المصدر الأكثر تأثيرا للإرشاد بشأن تسعير التحويل، توجيهات لمجموعات المنشآت متعددة الجنسيات وإدارات الضرائب فيما يتعلق بالتطبيق العملي لمبدأ السعر المحايد. وتتضمن نسخة عام 2010 من المبادئ التوجيهية 9 فصول تغطي مجموعة من قضايا التسعير التحويلي. ويتم تحديث المبادئ التوجيهية دوريا لمعالجة الموضوعات الجديدة محل الاهتمام أو لتعكس بشكل أفضل التطورات في ممارسات التسعير التحويلي.

وهذه المبادئ التوجيهية ليست صكا قانونيا في حد ذاته، ونتيجة لذلك، تتفاوت الأهمية القانونية والعملية للمبادئ التوجيهية اختلافا كبيرا بين البلدان وقد تعتمد على انطباق معاهدة ضريبية تحتوي على مادة منشآت مرتبطة بها استنادا إلى المادة 9 من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أو اتفاقية الأمم المتحدة الضريبية النموذجية (انظر أعلاه).

وفي حالة تطبيق معاهدة ضريبية تحتوي على مادة منشآت مرتبطة بها استنادا إلى المادة 9 من اتفاقيات الضرائب النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي أو الأمم المتحدة، يتم الرجوع عادة إلى المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عند تطبيق تلك المادة (على سبيل المثال، أثناء إجراء اتفاق متبادل). وفي هذا الصدد، تشير الفقرة 1 من التعليق على المادة 9 من نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى أن المبادئ التوجيهية تمثل "مبادئ متفق عليها دوليا و [توفر] مبادئ توجيهية لتطبيق مبدأ حرية التصرف [المادة 9] هو البيان الرسمي". ومع ذلك، ترد هذه الإشارة في التعليق على النموذج، الذي يمكن أن يختلف وضعه كثيرا بين البلدان وهو موضع نقاش كبير.

وفي الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، أوصى مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بأن تتبع الإدارات الضريبية في دول المنظمة المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عنها، وأن تشجع دافعي الضرائب على اتباعها (منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 2010b). وفي بعض الدول الأعضاء، يتضح وضع المبادئ التوجيهية حيث يشار إليها صراحة في التشريع (مثل أستراليا والمملكة المتحدة وإيرلندا). وفي حين أنه في بلدان أخرى، على الرغم من أن لها أهمية عملية عالية، فإن أهميتها القانونية قد تكون أقل تأكيدا⁹. وبغض النظر عما إذا كان

⁸ على سبيل المثال، تقضي المادة 7 (الأرباح التجارية) بتحديد الأرباح المنسوبة إلى مؤسسة دائمة وفقا لمبدأ حرية التصرف، والمادة 11 (الفائدة) والمادة 12 (الإتاوات) تصاغ بحيث تنطبق فقط على مبلغ طول الذراع من الفوائد أو دخل الأرباح الأديبية.

⁹ على سبيل المثال، في أستراليا، في قضية شنف (أستراليا) بتي لت v فك من T [2010] فكا 635، لاحظ ميدلتون جيه (في الفقرة 58) إلى أنه أشار إلى مجموعة تبغ التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية كمرجع ملائم لمختلف الأساليب التي اعتمدت أو أشير إليها في تحديد الاعتبار على أساس تجاري ولكنهم "... لا يملون على المحكمة أي واحد أو أكثر من الملائم

توجد إشارة في القانون المحلي أو لا، فإن المبادئ التوجيهية تعتبر عموماً مقنعة للغاية في البلدان الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وغالباً ما يشار إليها في الممارسة العملية من قبل الإدارات الضريبية والقطاع الخاص.

أما في البلدان غير الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، فإن الحالة أقل وضوحاً. وفي العديد من البلدان غير الأعضاء في المنظمة، مثل ألبانيا وجورجيا وناميبيا والفلبين وصربيا وجنوب أفريقيا، تشير التشريعات أو التوجيهات الإدارية ضمناً أو صراحة إلى المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، مما يجعل أهميتها واضحة. ومع ذلك، ففي العديد من البلدان الأخرى غير الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، لم ترد أي إشارة إلى المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن المنظمة، على الرغم من أن تشريعات التسعير التحويلي المحلية تستند في كثير من الحالات إلى التوجيهات الواردة في المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

وفي العديد من البلدان، على الرغم من عدم الإشارة إلى المبادئ التوجيهية في القانون المحلي وإمكانية تطبيق معاهدة ضريبية، فإن المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ستعتبر على الأقل مصدر مرجعي ذي صلة من جانب دافعي الضرائب، والإدارة الضريبية، وحتى السلطة القضائية. وفقاً لناشر فيسرام جيه في يونيليفر كينيا المحدودة (استئناف ضريبة الدخل 753/752 لعام 2003) كينيا "... سيكون من المحزن لأي محكمة تجاهل المبادئ المقبولة دولياً من الأعمال طالما أن هذه لا تتعارض مع شركائنا. وفي حالة عدم وجود تشريعات أو توجيهات متضاربة بوضوح في بلد ما، فمن المعقول افتراض أن المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سيكون لها تأثير كبير على ممارسات التسعير التحويلي في ذلك البلد.

3-3-4 دليل الأمم المتحدة العملي

شكلت لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية التابعة للأمم المتحدة "اللجنة الفرعية المعنية بالتسعير التحويلي - المسائل العملية" في دورتها السنوية في عام 2009. وقد منحت اللجنة الفرعية مسؤولية إصدار دليل عملي بشأن التسعير التحويلي استناداً إلى المبادئ التالية (الأمم المتحدة 2012):

- (أ) ينبغي أن يعكس عمل المادة 9 من الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة، ومبدأ السعر المحايد الوارد فيها، ويكون متسقاً مع التعليقات ذات الصلة من الاتفاقية.
- (ب) يجب أن يعكس واقع البلدان النامية في المراحل ذات الصلة من تنمية قدراتها؛
- (ج) يجب إيلاء اهتمام خاص لتجربة البلدان النامية الأخرى؛
- (د) يجب أن يستفيد من العمل الجاري في محافل أخرى.

وفي مسودة الدليل، يلاحظ أن المبادئ التوجيهية هي "دليل عملي وليس نموذجاً تشريعياً"، وأن "القيمة المضافة" الرئيسية للدليل هي عمليته ... "وأنه في وضع الدليل" تم السعي إلى تحقيق الاتساق مع المبادئ التوجيهية [التسعير] الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية " (الأمم المتحدة 2012). ووافقت لجنة الخبراء، خلال دورتها المعقودة في أكتوبر 2012، على مسودة الدليل العملي المقدم والصيغة النهائية

والأساليب، وهي مجرد ما يفترض أن يكون، المبادئ التوجيهية ". وفي هذا الصدد، ميز التشريع الأسترالي للتسعير التحويلي الذي لم يتضمن في ذلك الوقت أي إشارة إلى المبادئ التوجيهية من المبادئ التوجيهية للمملكة المتحدة، حيث أشير صراحة إلى المبادئ التوجيهية. ومنذ ذلك الحين، قامت أستراليا بتنقيح تشريعاتها المتعلقة بالتسعير التحويلي.

صدر في مايو 2013. ويصف الدليل بأنه "... العمل الحي الذي سيتحسن ويضاف إلى مرور الوقت بالاستناد إلى المزيد من الخبرات" (الأمم المتحدة 2012).

وفي حين أنه من المتوقع أن يؤدي الدليل دوراً مؤثراً في تطوير ممارسات التسعير التحويلي في البلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقال والاقتصادات النامية، مثل المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة الاقتصاد والتنمية، فإنها ليست صكاً قانونياً. وبالتالي فإن وضعها ونفوذها يعتمدان على مراجع وممارسات القانون المحلي في كل بلد، مع الأخذ في الاعتبار أن الدليل لم يعتمد بتوافق الآراء من قبل جميع الدول الأعضاء في الأمم المتحدة بل من قبل لجنة الخبراء (التي تضم 25 عضواً ترشحهم الحكومات، ولكنها تتصرف في قدراتهم الشخصية الخبراء).

3-3-5 أخرى

بالإضافة إلى المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة الاقتصاد والتنمية والدليل العملي للأمم المتحدة، هناك عدة مصادر دولية وإقليمية أخرى للتوجيه قد تكون ذات صلة ببلد معين. وتشمل هذه الاتفاقيات التحكيم الاتحاد الأوروبي ومختلف الصوك القانونية والتقارير التي أعدها المنتدى المشترك للتسعير التحويلي الاتحاد الأوروبي¹⁰ والتي أقرتها المفوضية الأوروبية وجمعية المحيط الهادئ لمديري الضرائب¹¹ حزمة وثائق التسعير التحويلي والتوجيه العملي على إجراءات الاتفاق المتبادل.

3-4 مبدأ السعر المحايد وتطبيقه عملياً

يقدم هذا القسم نظرة عامة على مبدأ سعر السوق وتطبيقه عملياً. وعلى وجه الخصوص، يفسر المفهوم الأساسي للمقارنة، إلى جانب أساليب التسعير التحويلي، يعتمد هذا القسم إلى درجة كبيرة على الدليل العملي للأمم المتحدة المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة الاقتصاد والتنمية، مع الإشارة حيث يمكن إلى الدليل العملي للأمم المتحدة في التسعير التحويلي، وأي منهجيات لوحظت عادة في الممارسة العملية.

3-4-1 مبدأ السعر المحايد

يتطلب مبدأ السعر المحايد أن تكون الشروط (الأسعار، هوامش الربح وما إلى ذلك) في المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة هي نفسها التي كانت سائدة بين طرفين مستقلين في معاملة مماثلة في ظل ظروف مماثلة. ويمكن التعبير عن هذا المبدأ وتطبيقه بطرق مختلفة¹²، ومع ذلك، فإن أكثر أشكال التعبير شيوعاً هو ما يرد في المادة 9 (1) من المعاهدات الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والأمم المتحدة، والتي تنص على ما يلي:

"... يتم ترتيب أو فرض شروط بين المؤسستين في علاقاتهما التجارية أو المالية تختلف عن تلك التي ستم بين الشركات المستقلة..."

¹⁰ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/

¹¹ أستراليا وكندا واليابان والولايات المتحدة

¹² تستخدم تشريعات تسعير نقل العديد من البلدان مصطلحات مثل "السعر المحايد" أو "القيمة السوقية العادلة". وعند استخدامها في سياق مماثل، تفسر هذه المصطلحات عموماً على أنها مكافئة، أو مماثلة، وفقاً لمبدأ طول السوق. غير أنه تجدر الإشارة إلى أن مصطلحي "السعر المحايد" و "القيمة السوقية العادلة" المستخدمة في التقييمات المالية وما إلى ذلك، مفهومان مختلفان لمبدأ السعر المحايد.

ثم أي أرباح من شأنها، ولكن لهذه الشروط، تراكمت إلى واحدة من الشركات، ولكن بسبب هذه الشروط، لم يتم استحقاقها، قد تدرج في أرباح تلك المؤسسة والضرائب وفقا لذلك".

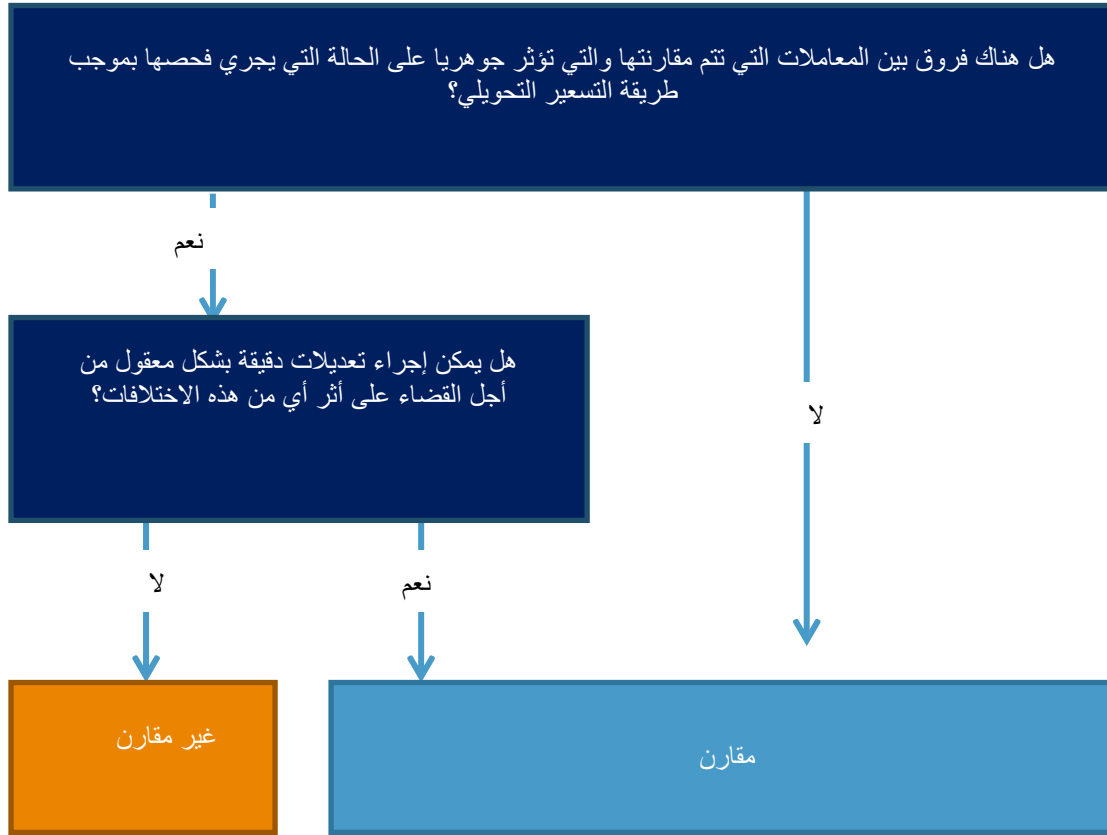
وباختصار، يتطلب مبدأ السعر المحايد أن يقوم الأطراف ذوي العلاقة بتسعير معاملاتهم مع بعضهم البعض كما لو كانوا أطرافا ذوي استقلالية تامة يقومون بإجراء مثل هذه المعاملات فيما بينهم والتصرف على هذه الأساس.

2-4-3 إمكانية المقارنة

إن تطبيق مبدأ السعر المحايد يعتمد عادة على مقارنة الشروط في المعاملة الخاضعة للرقابة مع الشروط في المعاملات "المقارنة" بين الأطراف المستقلة. ويتطلب هذا النهج بالضرورة تحديد المعاملات القابلة للمقارنة، وبالتالي إجراء تحليل للمقارنة. أي أنه يقارن بين شروط المعاملة بين الأطراف ذات العلاقة (المعاملة الخاضعة للمراقبة) مع شروط المعاملات بين الأطراف المستقلة (المعاملات غير الخاضعة للرقابة) التي تبين أنها قابلة للمقارنة.

وفقا للمبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والدليل العملي للأمم المتحدة والتشريعات/المبادئ التوجيهية للغالبية العظمى من البلدان التي لديها قواعد تسعير تحويلي المتقدمة، وقابلية المقارنة لأغراض تطبيق مبدأ السعر المحايد يتطلب أن المعاملات التي تتم مقارنتها متطابقة. بل إن قابلية المقارنة تقتضي ألا يؤثر أي من الفروق بين المعاملات التي تجري مقارنتها ماديا على الحالة التي يجري بحثها في منهجية التسعير التحويلي التي يتعين تطبيقها (أي السعر أو هامش الربح)؛ أو أنه في حالة وجود مثل هذه الاختلافات، يمكن إجراء تعديلات دقيقة إلى حد معقول (تعديلات القابلية للمقارنة) من أجل إزالة أثر أي من هذه الاختلافات على الحالة قيد البحث.

الشكل 4.1 مخطط قابلية المقارنة



عوامل المقارنة

وعند تحديد ما إذا كانت هناك أية فروق بين المعاملات التي تتم مقارنتها والتي تؤثر بشكل جوهري على الحالة التي يجري فحصها، هناك خمسة عوامل للمقارنة تحدد المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (2010) والدليل العملي للأمم المتحدة (2013) أهمية اعتبارها:

- خصائص المنتج أو الخدمة
- التحليل الوظيفي
- المصطلحات التعاقدية
- الظروف الاقتصادية
- استراتيجيات الأعمال

ويشار إلى عوامل القابلية الخمسة هذه بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تشريعات / توجيهات معظم البلدان التي لديها قواعد تسعير تحويلي ثابتة.

خصائص المنتج أو الخدمة

تؤثر خصائص منتج معين أو خدمة معينة على القيمة المنسوبة إليه في السوق المفتوحة. لذلك فإن النظر في خصائص المنتجات و / أو الخدمات في المعاملات التي تتم مقارنتها مطلوب لتحديد ما إذا كانت هناك أي اختلافات تؤثر جوهريا على الحالة قيد الفحص، وحيثما وجدت، ما إذا كان من الممكن إجراء تعديلات مناسبة على والقضاء على تأثير. وترد في الجدول أدناه أمثلة على الخصائص التي قد تكون مهمة للنظر فيها.

خصائص المنتج أو الخدمة - مثال الخصائص	
الممتلكات الملموسة	<ul style="list-style-type: none"> ▪ الميزات الفيزيائية ▪ الجودة والموثوقية ▪ التوافر وحجم العرض
الخدمات	<ul style="list-style-type: none"> ▪ طبيعة الخدمات ▪ مدى الخدمات
الممتلكات غير الملموسة	<ul style="list-style-type: none"> ▪ شكل المعاملة (مثل البيع أو الترخيص) ▪ نوع الملكية (مثل البراءات أو العلامات التجارية أو الدراية) ▪ مدة ودرجة الحماية ▪ الفوائد المتوقعة من الاستخدام

المصدر: استنادا إلى الفقرة 1.39 من المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (2010)

التحليل الوظيفي

ويقدر ما يمكن اعتبار تحليل القابلية للمقارنة حجر الزاوية في مبدأ السعر المحايد، يمكن اعتبار **التحليل الوظيفي** (الذي يتضمن تحليلاً للوظائف المنجزة والمخاطر المفترضة والأصول المستخدمة) حجر الزاوية في تحليل القابلية للمقارنة. عندما تتعامل الأطراف المستقلة، فإن الأسعار المتفق عليها سوف تعكس بشكل عام الوظائف التي تقوم بها الأطراف المعنية، والمخاطر التي تتحملها والأصول التي تستخدمها. فعلى سبيل المثال، كلما زادت المهام التي يؤديها الطرف، والمخاطر الأكبر التي يتحملها، وارتفاع قيمة الأصول المستخدمة فيما يتعلق بمعاملة ما، كلما زادت المكافأة التي يتوقع أن يتلقاها فيما يتعلق بها. ونتيجة لذلك، فإن مكافآت طرف ما، وبالتالي إمكانية ربحه ترتبط بشكل عام بالمهام التي يضطلع بها، والمخاطر التي يتحملها، والأصول التي يستخدمها. وترد في الجدول أدناه أمثلة على الوظائف والأصول والمخاطر التي قد تكون مهمة للنظر فيها.

التحليل الوظيفي - مثال الوظائف والأصول والمخاطر	
الوظائف	<ul style="list-style-type: none"> ▪ تصميم ▪ التصنيع ▪ تجميع ▪ البحث والتطوير ▪ خدمات ▪ المشتريات ▪ توزيع ▪ التسويق ▪ الإعلان ▪ النقل ▪ تمويل ▪ إدارة
الأصول	<ul style="list-style-type: none"> ▪ المصنع والمعدات ▪ قيمة غير ملموسة ▪ الأصول المالية <p>ملاحظة: العمر، والقيمة السوقية، والموقع، والحق حماية الممتلكات وما إلى ذلك قد تتطلب أيضا النظر فيها، مع الملكية القانونية والاقتصادية للموجودات غير الملموسة القيمة</p>
المخاطر	<ul style="list-style-type: none"> ▪ مخاطر السوق مثل تقلبات أسعار المدخلات والمخرجات ▪ مخاطر الخسارة المرتبطة بالاستثمار في الممتلكات والمنشآت والمعدات واستخدامها ▪ مخاطر الفشل أو النجاح في البحث والتطوير ▪ المخاطر المالية مثل تلك الناجمة عن أسعار صرف العملات وتقلب أسعار الفائدة ▪ مخاطر الائتمان

المصدر: استنادا إلى الفقرات 1.43 - 1.50 من المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لعام 2010 دليل منظمة الجمارك العالمية للتقييم الجمركي والتسعير التحويلي

التحليل الوظيفي ضروريا فقط لتقييم القابلية للمقارنة، بل يعد أيضا الأساس لتوصيف المعاملة (المعاملات) بدقة واختيار طريقة التسعير التحويلي المناسبة والطرف المختبر، حيثما ينطبق ذلك (انظر أدناه).

في الممارسة العملية إجراء تحليل وظيفي غالبا ما ينطوي على جمع كميات هائلة من المعلومات والبحوث والتحليلات الهامة. وعادة ما تستخدم مجموعة متنوعة من مصادر المعلومات في إجراء تحليل الوظائف، بما في ذلك على سبيل المثال لا الحصر:

- مقابلات الموظفين (لاحظ أن هذا غير ممكن عموما فيما يتعلق بالمقارنة الخارجية)
- بحوث الإنترنت (مواقع الشركة ومواقع الصناعة / المتخصصة الخ)
- المعلومات في قواعد البيانات الخاصة
- مراجعة التقارير السنوية، والهيكل التنظيمية والقانونية، والعقود ذات الصلة، وتقارير الصناعة، والمقالات الإخبارية

الشروط التعاقدية

عندما تتعامل الأطراف المستقلة مع بعضها البعض، فإن الشروط التعاقدية المتفق عليها سوف تؤثر على توزيع المهام والمخاطر بين الأطراف، ونتيجة لذلك، ومكافأة الأطراف. وبناء على ذلك، فإن الشروط التعاقدية المطبقة على المعاملات التي تتم مقارنتها تتطلب تحليلا لتحديد ما إذا كانت هناك أية فروق قد تؤثر على إمكانية المقارنة.

وفي حالة وجود عقود رسمية، من المهم التحقق مما إذا كانت شروط العقد ملتزمة فعليا. وإذا لم يكن الأمر كذلك، فإن سلوك الأطراف قد يوفر أساسا أكثر موثوقية للمقارنة. وفي الحالات التي لا تكون فيها الترتيبات التعاقدية الرسمية قائمة، لأغراض التسعير التحويلي، قد يلزم استخلاص المصطلحات من العلاقات الاقتصادية بين الأطراف وسلوكها، كما يتضح مثلا من خلال المراسلة والاتصال بين الطرفين.

قد تتضمن أمثلة الشروط التعاقدية التي قد تؤثر على السعر أو الهامش، على سبيل المثال لا الحصر: ¹³

- الاختلافات في شروط الدفع (على سبيل المثال صافي 30 يوما بالمقارنة مع صافي 90 يوما)
- شروط الشحن (على سبيل المثال التسليم على ظهر السفينة بالمقارنة مع التكاليف وأجرة الشحن أو التكلفة والتأمين والشحن)
- المنطقة الجغرافية، التفرد، المدة فيما يتعلق بترخيص الأصول غير الملموسة
- العملات والأمان وخيارات الاتصال والسداد فيما يتعلق بالمعاملات المالية

¹³ أنظر الفقرات 1.52-1.45 من المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 2010.

الظروف الاقتصادية

يمكن أن يكون للظروف الاقتصادية المحيطة في المعاملات بين الأطراف المستقلة (بما في ذلك السوق التي تتم فيها المعاملة) تأثير كبير على تسعيرها. على سبيل المثال، يمكن أن يختلف السعر المدفوع لنفس السلع أو الخدمات اختلافا كبيرا بين المواقع الجغرافية أو الصناعة (أو الصناعة الفرعية) التي تجري فيها. أما ما إذا كان للفروق في الظروف الاقتصادية أثر مادي على الحالة قيد البحث سيعتمد على الحقائق والظروف الخاصة. على سبيل المثال، بالنسبة لبعض المنتجات والخدمات ظهرت الأسواق العالمية، وبالتالي الموقع الجغرافي قد يكون لها تأثير محدود أو معدوم على التسعير.¹⁴ ومع ذلك، فبالنسبة للعديد من المنتجات والخدمات، يمكن أن يكون للاختلافات في حجم السوق والمنافسة والتنظيم أثر كبير على التسعير على المستوى الإقليمي أو القطري.

ومن الأمثلة على الظروف الاقتصادية التي قد تكون مهمة للنظر فيها، على سبيل المثال لا الحصر:¹⁵

- الموقع الجغرافي
- حجم السوق
- الحواجز أمام الدخول
- مستوى السوق (تجارة الجملة والتجزئة وما إلى ذلك)
- المنافسة
- وجود وتوافر المنتجات البديلة
- تكاليف الموقع المحددة
- التنظيم الحكومي
- الحالة الاقتصادية لهذه الصناعة
- القوة الشرائية للمستهلك
- الدورات الاقتصادية أو التجارية أو المنتج

استراتيجيات الأعمال

يمكن أن يكون لتطبيق استراتيجيات أعمال معينة من قبل أطراف في معاملة) أو مجموعة من المعاملات (تأثير جوهري على التسعير. ويمكن أن تشمل هذه الاستراتيجيات جملة أمور منها؛ اختراق السوق؛ التوسع في السوق؛ واستراتيجيات تنويع الأسواق.

إجراء تحليل للمقارنة عمليا

ويتمثل هدف تحليل القابلية للمقارنة، إلى جانب تحديد وتحليل العناصر الهامة اقتصاديا في المعاملات الخاضعة للرقابة، في تحديد المعاملات غير الخاضعة للرقابة التي يمكن مقارنتها بما فيه الكفاية مع المعاملات الخاضعة للمراقبة الخاضعة للرقابة حتى تكون قادرة على تطبيق طريقة التسعير التحويلي وتحديد السعر المحايد أو الهامش، أو حسب ما هو أكثر شيوعا، مجموعة من الأسعار أو الهوامش (انظر أدناه).

¹⁴ انظر على سبيل المثال: الضرائب مقابل شنف استراليا بتي لت 2011 أتمس 20-265 (استراليا) حيث وجد ريان وجيسوب و بيرام جي أن الأدلة "... أشارت إلى وجود سوق عالمية" وأن " دليل على أن الاستنتاج ينبغي أن يكون من المستغرب أن تكون المنتجات المعنية كمية كبيرة من المواد الكيميائية الصناعية المستخدمة في الصناعات في جميع أنحاء العالم ونقل بطبيعتها. ومن الصعب أن نرى كيف أن السوق لا يمكن أن يكون عالميا."

¹⁵ انظر كذلك الفقرات 1-55-58 من المبادئ التوجيهية لأسعار النقل الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي لعام 2010

العملية الفعلية التي أتبعنا عملها ستعتمد الحقائق والظروف معينة لحالة ما والمصادر المتوفرة، إن المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (2010) تعطي بالتفصيل عملية نموذجية من 9 خطوات تعتبر ممارسة جيدة في هذا الصدد. الفصل حول "تحليل المقارنة" في دليل التسعير التحويلي للأمم المتحدة يعطي تفاصيل عملية مماثلة، وإن كانت مختلفة قليلاً

تحليل المقارنة: العملية النموذجية 9 خطوات في المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (2010)

- **الخطوة 1:** تحديد السنوات الواجب تغطيتها
- **الخطوة 2:** تحليل واسع النطاق لظروف دافعي الضرائب
- **الخطوة 3:** فهم المعاملات (العمليات) الخاضعة للمراقبة لموضوع الفحص، على وجه الخصوص بناء على تحليل وظيفي، من أجل اختيار الطرف الذي تم اختياره (عند الحاجة)، وأنسب طريقة للتسعير التحويلي لظروف الحالة، والمؤشر المالي الذي (في حالة طريقة الربح في المعاملات)، ولتحديد عوامل القابلية للمقارنة الهامة التي ينبغي أخذها في الاعتبار.
- **الخطوة 4:** استعراض المقارنات الداخلية القائمة، إن وجدت.
- **الخطوة 5:** تحديد المصادر المتاحة للمعلومات عن المقارنات الخارجية حيثما تكون هناك حاجة إلى هذه المقارنات الخارجية مع مراعاة موثوقيتها النسبية.
- **الخطوة 6:** اختيار أنسب طريقة للتسعير التحويلي، واعتماداً على الطريقة، تحديد المؤشر المالي ذي الصلة (مثل تحديد مؤشر صافي الربح ذي الصلة في حالة طريقة هامش صافي المعاملات).
- **الخطوة 7:** تحديد المقارنات المحتملة: تحديد الخصائص الرئيسية التي يتعين الوفاء بها من خلال أي معاملة غير خاضعة للرقابة لكي تعتبر قابلة للمقارنة، استناداً إلى العوامل ذات الصلة المحددة في الخطوة 3 ووفقاً لعوامل المقارنة المبينة في الفقرات 1-38-1.63.
- **الخطوة 8:** تحديد التعديلات وجعلها قابلة للمقارنة عند الاقتضاء.
- **الخطوة 9:** تفسير واستخدام البيانات التي يتم جمعها، وتحديد المكافأة على أساس السعر المحايد.

مصادر المعلومات المقارنة

إن تطبيق مبدأ السعر المحايد يتسم بالمرونة النسبية إزاء مصادر المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها، مع توافر المؤهلات المقبولة عموماً التي يجب أن تكون المعلومات متاحة للجمهور (انظر أدناه)، وتتعلق بالمعاملات بين الأطراف غير ذات الصلة وتفي بالمعيار من قابلية المقارنة (انظر أعلاه).

وبصفة عامة، يمكن التمييز بين ما يسمى "المقارنات الداخلية" و "المقارنات الخارجية":

- **المقارنات الداخلية** - المعاملات المماثلة التي تمت بين طرف إلى المعاملة الخاضعة للرقابة وطرف مستقل.
- **المقارنات الخارجية** - المعاملات المماثلة التي تمت بين طرفين مستقلين، ولا علاقة لهما ببعضها البعض أو طرف المعاملة الخاضعة للرقابة.

ويمكن أن تكون للمقارنات الداخلية، حيثما وجدت، علاقة مباشرة أكثر بالصفقة التي يجري فحصها. وعلاوة على ذلك، من المرجح أن تكون المعلومات اللازمة لإجراء تحليل القابلية للمقارنة أكثر سهولة واستملا. ونتيجة لذلك، يمكن أن تكون المقارنات الداخلية أسهل وأقل كلفة لتحديد والحصول على المعلومات المتعلقة بها بدلا من المقارنة الخارجية. ومع ذلك، وبما أن معظم مجموعات المنشآت متعددة الجنسية متكاملة إلى حد كبير، فإن المقارنات الداخلية غير شائعة في الممارسة العملية. وفي كثير من الأحيان، عندما يكون الكيان قد اشترك في معاملات يمكن أن تكون غير قابلة للمقارنة، فإن هذه المعاملات غير الخاضعة للرقابة لا تستوفي، عند إجراء فحص أدق، معيار القابلية للمقارنة. ويرجع ذلك غالبا إلى الاختلافات في عوامل المقارنة مثل: مستوى السوق؛ السوق الجغرافية؛ الشروط التعاقدية؛ والكميات المباعة أو المشتراة.

وهناك مصادر مختلفة للمعلومات يمكن استخدامها لتحديد والحصول على معلومات عن المقارنات الخارجية. بيد أن توافر هذه المعلومات سيعتمد اعتمادا كبيرا على عوامل عديدة منها: ونوع المعاملة التي يجري فحصها، والمنهجية المطبقة، وحيثما ينطبق ذلك، البلد (أو المنطقة) الذي يقع فيه الطرف المختبر. وتشمل مصادر المعلومات الشائعة استخدام قواعد البيانات التجارية (التي تجمع المعلومات المتاحة للجمهور في شكل سهل الاستعمال وسهل البحث)، والهيئات الحكومية التي تقوم بجمع ونشر الحسابات المالية القانونية للكيانات المحلية ومواقع الشركة والإنترنت بشكل عام (والتي يمكن استخدامها ل مثال للحصول على نسخ من التقارير السنوية والمعلومات العامة عن أنشطة الأعمال واستراتيجيات المؤسسات). وتستخدم مصادر المعلومات هذه من قبل دافعي الضرائب والإدارات الضريبية.¹⁶

3-4-3 طرق التسعير التحويلي

تعطي المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (2010) تفصيل لخمس طرق للتسعير التحويلي التي يمكن أن تستخدم "لتحديد ما إذا كانت الشروط المفروضة في العلاقات التجارية أو المالية بين المشاريع المرتبطة تتماشى مع مبدأ السعر المحايد" (منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 2010)

- طريقة السعر الحر المقارن
- طريقة سعر إعادة البيع
- طريقة سعر التكلفة مضافا إليه ربح معين
- طريقة التكلفة الاجمالية مضافا إليها هامش ربح
- طريقة تقسيم أرباح المعاملات

الطرق الثلاثة الأولى يشار إليها عادة باسم "أساليب المعاملات التقليدية" في حين أن الأخيرين يشار إليهما باسم "أساليب أرباح المعاملات". ويشار إلى هذه الأساليب أو تكراراتها منها في دليل الأمم المتحدة العملي (2013) وفي التشريعات المحلية أو المبادئ التوجيهية الإدارية في جميع البلدان تقريبا التي لديها تسعير تحويلي ثابت. ويشار أيضا إلى المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن استخدام أساليب أخرى لتحديد التسعير التحويلي، شريطة أن تكون النتيجة متسقة مع مبدأ السعر المحايد. وقد يكون استخدام أساليب أخرى مقبولا أو غير مقبول وفقا للقانون المحلي الساري.

¹⁶ على سبيل المثال، كشفت مصلحة الضرائب الأمريكية في إعلانها وتقريرها بشأن اتفاقية التسعير المسبق (29 مارس 2011) أن المصادر التالية للمعلومات المماثلة استخدمت (بدرجات متفاوتة من التردد): كومبستات، ديسكلوسور؛ Mergent. Worldscope، أماديوس. وكالة موديز. الأعمال الاسترالية و'و'؛ كابيتال أو؛ جلوبال فانينج؛ SEC. أوزوريس. حسابات وبيانات اليابان بشأن المشاريع (جيد)؛ و آخرين". <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/2010statutoryreport.pdf>

وفيما يلي شرح أساسي لكل طريقة من هذه الطرق.

طريقة السعر الحر المقارن

تقارن طريقة السعر الحر المقارن السعر المحمل في المعاملة الخاضعة للرقابة مع الأسعار المحملة على سلع أو خدمات مماثلة (بما في ذلك توفير التمويل والممتلكات غير الملموسة) في المعاملات غير الخاضعة للرقابة. وحيثما تختلف الأسعار، قد يكون ذلك مؤشرا على أن شروط المعاملات الخاضعة للرقابة لم تكن على أساس السعر المحايد.

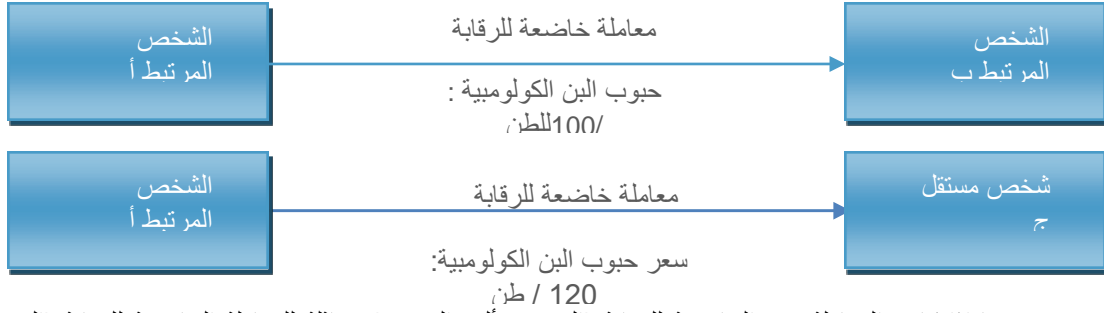
ويمكن إجراء مقارنة الأسعار بين المعاملات الداخلية غير الخاضعة للرقابة أو المعاملات الخارجية غير الخاضعة للرقابة (انظر أعلاه)، وهذا يتوقف على وجود مثل هذه المعاملات وتوافر المعلومات المتعلقة بها. الشرط الذي يتم فحصه عند تطبيق طريقة السعر الحر المقارن هو سعر المنتجات أو الخدمات (بما في ذلك توفير التمويل والممتلكات غير الملموسة). وبناء على ذلك، عند تقييم القابلية للمقارنة، من المهم أن نعتبر أن الاختلافات البسيطة في المقارنة يمكن أن يكون لها تأثير مادي على الحالة التي يجري فحصها. وفي هذا الصدد، فإن معيار المقارنة المطلوب لتطبيق طريقة السعر الحر المقارن مرتفع بالنسبة لطرق التسعير التحويلي الأخرى.

نقاط القوة الرئيسية لطريقة السعر الحر المقارن هي حقيقة أن السعر الفعلي في المعاملة يخضع للمقارنة / التحليل وأنه ليس تحليلا من جانب واحد (ليس هناك شرط لاختيار طرف اختبار - انظر أدناه). ومع ذلك، نظرا لأن تطبيق طريقة السعر الحر المقارن يتطلب معلومات تفصيلية عن المعاملات التي لا تكون متاحة للجمهور في كثير من الأحيان، في غياب المقارنات الداخلية، قد يكون من الصعب جدا تطبيق هذه الطريقة عمليا. وحتى في الحالات التي توجد فيها معاملات داخلية، غالبا ما تكون غير قابلة للمقارنة، على سبيل المثال، تم الدخول فيها على مستوى مختلف في السوق أو مع أطراف في أسواق جغرافية مختلفة.

ومن الأمثلة الشائعة على طريقة السعر الحر المقارن التي تطبق بنجاح في الممارسة العملية، في جملة أمور، ما يلي:

- الحالات التي توجد فيها مقارنات داخلية (السلع الملموسة، والخدمات، ومعدلات الأتعاب الأدبية وغيرها)
- صفقات السلع
- المعاملات المالية (أسعار الفائدة على القروض وما إلى ذلك)

رسم توضيحي لطريقة السعر الحر المقارن



أولاً، يجب تحديد ما إذا كانت المعاملة غير الخاضعة للرقابة (البيع من ألف إلى باء). وسيتم ذلك من خلال تحليل قابلية المقارنة (استعراض عوامل القابلية للمقارنة الخمسة). وقد يكون الفرق في أسعار المعاملات يعكس فرقا فيما يتعلق بعامل مقارن واحد (على سبيل المثال، وظيفة إضافية يتم تنفيذها أو مخاطر يتحملها ألف في معاملته مع ج، مقارنة بمعاملته مع ب). وفي هذه الحالة، ينبغي، إلى أقصى حد ممكن، القضاء على تأثير هذا الاختلاف من خلال تعديل المقارنة. إذا كانت المعاملات الاثنتين قابلة للمقارنة، قد يشير الفرق في الأسعار إلى أن المعاملة الخاضعة للرقابة ليست على أساس السعر المحايد، وقد تنظر إدارة التدقيق الضريبي (أ) في تعديل التسعير التحويلي بما يعادل 20 طناً.

المصدر: أمانة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، التسعير التحويلي (2010)

طريقة سعر إعادة البيع

تبدأ طريقة سعر إعادة البيع بالسعر الذي يتم فيه إعادة بيع المنتج الذي هو موضوع المعاملة الخاضعة للمراقبة إلى مؤسسة مستقلة ("سعر إعادة البيع) والتي يتم تخفيضها بعد ذلك من خلال هامش ربح إجمالي مناسب ("هامش سعر إعادة البيع") من أجل تحديد السعر المحايد. ويتم تحديد هامش سعر إعادة البيع المناسب بالرجوع إلى الهوامش الإجمالية (انظر التذييل 1) في معاملات مماثلة غير خاضعة للرقابة. ولذلك فإن اتساق المحاسبة هو أمر بالغ الأهمية لتطبيق طريقة سعر إعادة البيع بصورة موثوق بها.

$$\text{السعر المحايد} = \text{سعر إعادة البيع} \times (1 - \text{هامش سعر إعادة البيع})$$

حيث هو هامش سعر إعادة البيع = هامش الربح الإجمالي، يعرف بأنه نسبة إجمالي الربح إلى الإيرادات.

والشرط الذي يتم فحصه عند تطبيق طريقة سعر إعادة البيع هو هامش سعر إعادة البيع الذي يكتسبه بائع البضاعة، ومن ثم فهو أسلوب أحادي الجانب يتطلب اختيار طرف تم اختياره (انظر أدناه). وبما أن نقطة البداية لتطبيق طريقة سعر إعادة البيع هي سعر إعادة البيع، يجب أن يكون الطرف الذي تم اختياره بالضرورة الطرف الذي يشتري المنتج في المعاملة الخاضعة للرقابة والتي يعاد بيعها.

ويمثل هامش سعر إعادة البيع الهامش الذي يسعى مورد المنتجات ذات الصلة إلى تحقيقه لتغطية نفقات التشغيل، مع مراعاة المهام المنجزة والأصول المستخدمة والمخاطر المفترضة. ويمكن تحديد هامش سعر إعادة البيع بالرجوع إلى هامش إجمالي الربح المكتسب في المعاملات الداخلية المقارنة الحرة أو بالرجوع إلى هامش الربح الإجمالي الذي تحصلت عليه الأطراف المستقلة في معاملة خارجية مقارنة حرة.

ويمكن استخدام هوامش أسعار إعادة البيع القابلة للمقارنة إما للمقارنة أو لاختبار الالتزام بمبدأ السعر المحايد أو كنقطة مرجعية لتحديد الأسعار في معاملات خاضعة للرقابة.

عند تقييم قابلية المقارنة لأغراض تطبيق طريقة سعر إعادة البيع، من المهم أن نعتبر أن الاختلافات الطفيفة في خصائص المنتج قد تؤثر بشكل جوهري على الحالة التي يتم فحصها - هامش سعر إعادة البيع - على سبيل المثال، من المرجح أن تؤثر بشكل جوهري على السعر بدلا من هامش الربح. ومع ذلك، فإن قابلية المقارنة الوظيفية مهمة جدا، حيث أن الفرضية الرئيسية التي تستند إليها طريقة إعادة البيع هي أن الأطراف ذات الملامح الوظيفية المشابهة (مع مراعاة الأصول والمخاطر) ستعوض بالمثل.

وتتمثل نقاط القوة الرئيسية لطريقة إعادة البيع في أنه نظرا لأن الشرط الذي يجري فحصه هو على مستوى هامش الربح الإجمالي، فإن هناك مجالا أقل للمتغيرات التي لا علاقة لها بالسعر التحويلي في المعاملة الخاضعة للرقابة (مقابل طريقة التكلفة الاجمالية مضافا إليها هامش ربح أدناه) وكون نقطة البداية هي سعر مستقل (أي سعر إعادة البيع) والتوافر النسبي للمعلومات القابلة للمقارنة مقابل طريقة السعر الحر المقارن (انظر أعلاه). غير أن طريقة سعر إعادة البيع هي طريقة من جانب واحد، وبالتالي تتطلب اختيار طرف مختبر. عندما يتم اختبار طرف واحد فقط في الصفقة، هناك احتمال أن هامش بيع إعادة البيع لطرف واحد قد يؤدي إلى نتيجة متطرفة للطرف الآخر في المعاملات (العمليات) الخاضعة للرقابة (أي خسارة أو ربحية قصوى). ونظرا لعدم الإبلاغ عن بيانات هامش الربح الإجمالي وحيثما توجد اختلافات في المعالجة المحاسبية التي يمكن تعديلها بشكل موثوق به، قد تتوفر هذه البيانات أو قد تكون غير مناسبة لتطبيق طريقة سعر إعادة البيع (انظر أدناه). ونتيجة لذلك، يمكن أن يكون توافر بيانات هامش الربح الإجمالي الموثوق بها لأغراض تطبيق طريقة سعر إعادة البيع مشكلة في الممارسة العملية.

ومن الأمثلة الشائعة على طريقة سعر إعادة البيع التي تطبق بنجاح في الممارسة العملية، في جملة أمور، ما يلي:

- الحالات التي يشتري فيها البائع منتجات لإعادة البيع من الأطراف المرتبطة والأطراف المستقلة، ولكن بسبب اختلافات المنتج لا يمكن تطبيق طريقة السعر الحر المقارن
- مشتريات المنتجات من الأطراف المرتبطة بإعادة البيع من قبل موزع لا يضيف قيمة كبيرة من خلال إجراء تعديلات فعلية أو مساهمة ممتلكات غير ملموسة قيمة أو أنشطة تسويقية هامة.
- المفوضون والوكلاء (لا يقومون بأنشطة تسويقية هامة)

مثال توضيحي على سعر إعادة البيع

سعر البيع للعملاء المستقلين	1,000	اختبارها في طريقة سعر إعادة البيع. تحدد من دون رقابة المتماثلة
هامش إعادة البيع (أي الهامش الإجمالي) (على سبيل المثال 40٪)	400	
تكلفة البضائع المباعة: التسعير التحويلي	(600)	(أي سعر البيع لطرف مرتبط)
مصاريف البيع والمصاريف التشغيلية الأخرى	(300)	
أرباح التشغيل	100	

المصدر: أمانة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية- طرق التسعير التحويلي (2010)

طريقة سعر التكلفة مضافا إليه ربح معين

تبدأ طريقة سعر التكلفة مضافا إليه ربح معين بالتكاليف التي يتكبدها مورد الممتلكات أو الخدمات التي هي موضوع المعاملة الخاضعة للرقابة، والتي يتم بعد ذلك ترميزها بواسطة علامة مناسبة لتحديد السعر المحايد. يتم تحديد التكلفة المناسبة مضافا إليها الإشارة إلى الهوامش الإجمالية المكتسبة في معاملات مماثلة حرة. ولذلك فإن اتساق المحاسبة، ولا سيما تكوين قاعدة التكاليف ذات الصلة، له أهمية قصوى في التطبيق الموثوق به لطريقة سعر التكلفة مضافا إليه ربح معين.

السعر المحايد = أساس التكلفة x (1 + توصيف سعر التكلفة مضافا إليه ربح معين)
حيث توصيف سعر التكلفة مضافا إليه ربح معين = هامش الربح الإجمالي، يعرف بأنها نسبة إجمالي الربح إلى أساس التكلفة ذات الصلة

وتمثل الزيادة في التكلفة زائد الهامش الذي يسعى مورد السلع أو الخدمات ذات الصلة إلى تقديمه لتغطية نفقات التشغيل، مع مراعاة المهام المنجزة والأصول المستخدمة والمخاطر التي يتم تحملها. يمكن تحديد سعر التكلفة مضافا إليه ربح معين بالرجوع إلى هوامش الربح الإجمالي المكتسب في معاملات مقارنة حرة أو بالرجوع إلى هوامش الربح المكتسبة من أطراف مستقلة في معاملات خارجية مقارنة حرة. ويمكن استخدام سعر التكلفة مضافا إليه ربح معين بالإضافة إلى الهوامش إما للمقارنة مع الامتثال للاختبار لمبدأ السعر المحايد أو كنقطة مرجعية لتحديد الأسعار في المعاملات الخاضعة للمراقبة.

والشرط الذي يجري فحصه عند تطبيق طريقة سعر التكلفة مضافا إليه ربح معين هو التكلفة المضافة مضافا إليها الربح الذي يحصل عليه المورد للمنتجات أو الخدمات؛ وبالتالي فهو أسلوب من جانب واحد يتطلب اختيار الطرف المختبر. وبما أن نقطة البداية لتطبيق طريقة سعر التكلفة مضافا إليه ربح معين هي التكاليف التي يتكبدها مورد السلع أو الخدمات، يجب أن يكون الطرف الذي تم اختياره بالضرورة هو الطرف الذي يقدم المنتج أو الخدمة في المعاملة الخاضعة للرقابة.

التكاليف التي يجب أخذها في الاعتبار هي التكاليف المباشرة وغير المباشرة لإنتاج المنتج أو الخدمة، باستثناء تكاليف التشغيل. وبما أن هذه التكاليف هي نقطة البداية، فمن الضروري أن تتكبد هذه التكاليف إما في معاملات مع أطراف مستقلة، أو خلاف ذلك أن تكون متسقة مع مبدأ السعر المحايد.

وتتمثل نقاط القوة الرئيسية لطريقة سعر التكلفة مضافا إليه ربح معين في أنه بالنظر إلى أن الشرط الذي يجري فحصه هو على مستوى هامش الربح الإجمالي، فإن هناك بالتالي مجالاً أقل للمتغيرات التي لا علاقة لها بالتسعير التحويلي في المعاملات الخاضعة للرقابة لكي يكون لها تأثير (مقابل طريقة التكلفة الاجمالية مضافا إليها هامش ربح: انظر أدناه) وحقبة أن الأطراف المستقلة تستخدم أحيانا التكاليف كنقطة مرجعية لتحديد الأسعار وتوافر معلومات قابلة للمقارنة مقابل طريقة السعر الحر المقارن (انظر أعلاه). وبما أنه لا يمكن الإبلاغ عن بيانات هامش الربح الإجمالي، وحيثما يكون ذلك، لا يمكن تعديل الفروق في المعالجة المحاسبية بشكل موثوق به، مما يجعل طريقة التكلفة زائد غير مناسبة في كثير من الحالات. ويمكن أن يكون توافر بيانات هامش الربح الإجمالي الموثوق بها لأغراض تطبيق طريقة سعر التكلفة مضافا إليه ربح معين مشكلة في الممارسة، لا سيما بالنظر إلى أهمية التأكد من إمكانية مقارنة قاعدة التكلفة بين العمليات التي تتم مقارنتها (انظر أدناه).

ومن الأمثلة الشائعة على طريقة سعر التكلفة مضافا إليه ربح معين التي تطبق بنجاح في الممارسة العملية، في جملة أمور، ما يلي:

- الحالات التي يقوم فيها مورد السلع أو الخدمات في المعاملات الخاضعة للرقابة بتوفير سلع أو خدمات مماثلة لأطراف مستقلة، ولكن بسبب الاختلافات في المنتج أو الخدمة لا يمكن استخدام طريقة السعر الحر المقارن.
- مبيعات المنتجات التي لا يساهم فيها المصنع في ممتلكات غير ملموسة قيمة أو يتكبد مخاطر كبيرة (أي مصنعي العقود وما إلى ذلك)
- الخدمات داخل المجموعة
- ترتيبات البحث والتطوير في العقود

رسم توضيحي لطريقة سعر التكلفة مضافا إليه ربح معين		
تكلفة المواد الخام	200	الاختبار في طريقة سعر التكلفة مضافا إليه ربح معين محدد من المقارنات غير الخاضعة للرقابة
تكاليف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة الأخرى	100	
إجمالي أساس التكلفة	300	
ترميز التكاليف (على سبيل المثال، 20%)	60	(أي سعر البيع لطرف مرتبط)
التسعير التحويلي	360	
النفقات العامة ومصاريف التشغيل الأخرى	(40)	
أرباح التشغيل	20	

المصدر: أمانة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية- طرق التسعير التحويلي (2010)

طريقة التكلفة الاجمالية مضافا اليها هامش ربح¹⁷

تفحص طريقة التكلفة الاجمالية مضافا اليها هامش ربح مؤشرا ماليا مناسبا (بناء على صافي الربح) الذي يحققه الطرف الذي تم اختياره في المعاملات الخاضعة للمراقبة، ويقارن ذلك بالمؤشر المحقق في المعاملات غير الخاضعة للمراقبة. ويختلف المؤشر المالي المناسب تبعاً للحقائق والظروف واختيار الطرف الذي تم اختياره (انظر أدناه). يتحدد المؤشر المالي المناسب بالإشارة إلى صافي الربح (الهامش التشغيلي) (راجع التذييل 1) المكتسب في معاملات حرة مقارنة مماثلة (مقابل الهامش الإجمالي، كما هو مستخدم عند تطبيق طريقة سعر إعادة البيع أو طريقة سعر التكلفة مضافا إليه ربح معين). وترد في الجدول أدناه أمثلة على المؤشرات المالية التي يشجع استخدامها.

المؤشرات المالية	الطرف الخاضع للاختبار	أمثلة على الاستخدام
هامش الربح التشغيلي (أيضا الأرباح قبل الفوائد والضرائب/نسبة المبيعات)	هامش صافي التشغيل باستبعاد الضرائب والفائدة، أيضا ما يشار إليه بالأرباح قبل الفوائد والضرائب	شركات التوزيع
العائد على إجمالي التكاليف (أيضا "التكلفة الكاملة مضافا إليها لمبلغ المضاف فوق التكلفة لتحقيق ربح)	الربح التشغيلي/ إجمالي التكاليف	مقدمي الخدمة والمصنعين
نسبة بيروي	إجمالي الربح / نفقات التشغيل	شركات التوزيع
العائد على الأصول	الربح التشغيلي/الأصول *الأصول التشغيلية الملموسة عموما	أنشطة مكثفة الأصول
العائد على رأس المال	الربح / رأس المال التشغيلي وظف *على سبيل المثال، مجموع الأصول أقل حالية الخصوم أو الأصول الثابتة زائدا رأس المال العامل	أنشطة مكثفة الأصول/رأس المال

¹⁷ في بعض البلدان (تحديدا الولايات المتحدة) يتم تطبيق نسخة مختلفة قليلا من هذه الطريقة، والتي يشار إليها باسم طريقة الأرباح المقارنة، إن الكلفة الإسمية لكل ألف ظهور مشابهة جدا لطريقة التكلفة الاجمالية مضافا اليها هامش ربح ، والفرق الرئيسي هو أن في طريقة الأرباح المقارنة وصفت في لوائح الولايات المتحدة بأنها توفر مقارنة مع نتائج الكيانات الحرة، في حين أن طريقة التكلفة الاجمالية مضافا اليها هامش ربح، كما هو موضح في المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 2010، تشير إلى مقارنة المعاملات الخاضعة للمراقبة مع المعاملات الحرة وفي حين أن التمييز واضح نسبيا من الناحية النظرية، فإنه من الناحية العملية، طريقة التكلفة الاجمالية مضافا اليها هامش ربح ، للضرورة، تطبق غالبا باستخدام كامل الكيان أو بيانات مجزأة (شريطة الوفاء بمتطلبات قابلية المقارنة)

ملاحظة: انظر الملحق 1 على سبيل المثال حسابات هامش الربح التشغيلي، والعائد على إجمالي التكاليف ونسبة بيرري.

عند تقييم قابلية المقارنة لأغراض تطبيق طريقة التكلفة الاجمالية مضافا اليها هامش ربح من المهم أن نعتبر أن الاختلافات الطفيفة في خصائص المنتج أو الخدمة قد لا تؤثر بشكل جوهري على الحالة قيد البحث - هامش صافي الربح - على سبيل المثال، فإن الفروقات الطفيفة فيما يتعلق بالمنتج أو الخدمات من المرجح أن تؤثر بشكل جوهري على السعر أو هامش الربح الإجمالي، بدلا من هامش صافي الربح. غير أن قابلية المقارنة الوظيفية مهمة جدا، حيث أن الفرضية الأساسية التي تقوم عليها طريقة التكلفة الاجمالية مضافا اليها هامش ربح هي أن الأطراف ذات الملامح الوظيفية المماثلة سوف يتم تعويضها بالمثل، إلا أن الاختلافات الطفيفة نسبيا في الأداء الوظيفي قد لا يكون لها تأثير مادي على هامش الربح الصافي، أو قد تكون قادرة على تعديلها بشكل مناسب.

نقاط القوة الرئيسية في طريقة التكلفة الاجمالية مضافا اليها هامش ربح هي أنه حيث أن الحالة التي يجري فحصها على مستوى الهامش الصافي هناك مجموعة أكبر من المعلومات القابلة للمقارنة المحتملة المتاحة مقابل طريقة السعر الحر المقارن، طريقة سعر إعادة البيع وطريقة سعر التكلفة مضافا إليه ربح معين. ويرجع ذلك إلى أن هامش الربح الصافي أقل احتمالا بأن يتأثر بشكل جوهري بالفروق في المنتج / الخدمة أو الاختلافات الوظيفية البسيطة، وحقبة أن معلومات الهامش الصافي يتم الإبلاغ عنها بشكل شائع (في الحسابات المالية) وأقل احتمالا أن تتأثر بشكل جوهري عن طريق الفروقات المحاسبية. كما أن طريقة التكلفة الاجمالية مضافا اليها هامش ربح هي أيضا مرنة جدا في تطبيقها، حيث يمكن مقارنة الهامش الصافي مع أسس مختلفة اعتمادا على المؤشر المالي المختار، مما يسمح، على سبيل المثال، لاختيار المورد أو المشتري في المعاملات الخاضعة للرقابة ليتم اختياره على أنها طرف خاضع للاختبار. ونتيجة لهذه المرونة والتوافر النسبي للمعلومات، تعد طريقة التكلفة الاجمالية مضافا اليها هامش ربح من أكثر الطرق شيوعا في الممارسة العملية (كوبر & أجاروال 2011) في البلدان المتقدمة والنامية.

ومن أهم الانتقادات التي تواجه طريقة التكلفة الاجمالية مضافا اليها هامش ربح هو أن صافي الهوامش تتأثر بعوامل أخرى غير التسعير التحويلي، ولذلك فمن المهم التأكد من أنه خلال تحليل قابلية المقارنة فإن هذه العوامل الأخرى ذات الصلة بالتسعير غير التحويلي هي وأن المعاملات الأخرى الخاضعة للمراقبة والتي قد تؤثر على هامش الربح الصافي (مثل مدفوعات الخدمات) تتسق مع مبدأ السعر المحايد.

وتشمل الأمثلة الشائعة لطريقة التكلفة الاجمالية مضافا اليها هامش ربح التي تطبق بنجاح في الممارسة العملية، في جملة أمور، ما يلي:

- مبيعات المنتجات الملموسة إلى الموزعين (الذين لا يؤدون وظائف تسويقية كبيرة أو يسهمون في أصول غير ملموسة قيمة) حيث لا تتوفر البيانات لاستخدام طريقة سعر إعادة البيع
- مبيعات المنتجات الملموسة من قبل المصنعين) أداء وظائف التصنيع الروتينية وعدم المساهمة بالموجودات غير الملموسة القيمة أو تحمل مخاطر كبيرة (حيث تتوفر البيانات الاستخدام وطريقة سعر التكلفة مضافا إليه ربح معين)
- عندما تكون بيانات الهامش الإجمالي متاحة ولكن ال يمكن الاعتماد عليها بسبب الفروقات المحاسبية
- الخدمات المشتركة بين المجموعات، بما في ذلك ترتيبات البحث والتطوير التعاقدية

الفرق بين سعر إعادة البيع وطريقة التكلفة الاجمالية
مضافا اليها هامش ربح للموزع: (توضيح)

إيرادات المبيعات (المبيعات للعملاء المستقلين)	1,000	
تكلفة السلع المباعة (المشتريات من الشركات المرتبطة)	(400)	
إجمالي الأرباح (مثل 60% من	600	اختبار في طريقة سعر إعادة البيع
مصاريف البيع والمصاريف التشغيلية الأخرى	(400)	
الأرباح التشغيلية (على سبيل المثال 20% من	200	اختبار في طريقة التكلفة الاجمالية مضافا اليها هامش ربح
البنود المالية	+10	
البنود الاستثنائية	(30)	
الأرباح قبل الضريبة (الأرباح قبل الفوائد والأرباح قبل الضرائب)	180	
ضريبة الدخل	(60)	
صافي الربح	120	
توزيعات الأرباح / الأرباح		

المصدر: أمانة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية- طرق التسعير التحويلي (2010)

الفرق بين طريقة سعر التكلفة مضافا إليه ربح معين وطريقة التكلفة الاجمالية مضافا اليها
هامش ربح لصانع العقد (توضيح):

تكلفة المواد الخام	200	
تكاليف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة الأخرى	100	
إجمالي قاعدة	300	
الربح الإجمالي على التكاليف (مثلا 20%)	360	اختبر بطريقة سعر التكلفة مضافا إليه ربح معين
التسعير التحويلي	360	
النفقات العامة ومصاريف التشغيل الأخرى	(45)	
الأرباح التشغيلية (مثل 5% من التكاليف)	15	اختبر بطريقة التكلفة الاجمالية مضافا اليها هامش ربح

المصدر: أمانة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية- طرق التسعير التحويلي (2010)

www.wcoomd.org