



## Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας

Τμήμα Οικονομικών Επιστημών - Τμήμα Λογιστικής και  
Χρηματοοικονομικής

Διατμηματικό Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών «Λογιστική και  
Ελεγκτική»

### ΕΠΙΠΕΔΟ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΣΥΝΟΡΙΑΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ (TRANSFER PRICING)

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Μαρκέλλα Κωνσταντίνου Ευθυμίου**

**Επιβλέπουσα καθηγήτρια: Κα. Βρέντζου Ελένη, Προϊσταμένη  
Διεύθυνσης Φορολογικής Πολιτικής, Υπουργείο Οικονομικών,  
Εξωτερική Συνεργάτης Πανεπιστημίου Θεσσαλίας**

**Βόλος, 2022**

## Υπεύθυνη Δήλωση

Βεβαιώνω ότι είμαι συγγραφέας αυτής της μεταπτυχιακής διπλωματικής εργασίας και πως κάθε βοήθεια για την προετοιμασία της είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται στην μεταπτυχιακή διπλωματική εργασία. Επίσης, έχω αναφέρει τις πηγές από τις οποίες έκανα χρήση δεδομένων, ιδεών ή λέξεων, είτε αυτές αναφέρονται ακριβώς είτε παραφρασμένες. Επίσης, βεβαιώνω πως αυτή η διπλωματική εργασία προετοιμάστηκε από εμένα προσωπικά ειδικά για τις απαιτήσεις του Διατμηματικού Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών στη «Λογιστική και Ελεγκτική» των τμημάτων Οικονομικών Επιστημών και Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής, Πανεπιστημίου Θεσσαλίας, Βόλος 2022.

## Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά την επιβλέπουσα καθηγήτριά μου, κα. Βρέντζου Ελένη, για την πολύτιμη βοήθειά της κατά τη διάρκεια εκπόνησης της παρούσας μεταπτυχιακής εργασίας. Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου για την αμέριστη συμπαράστασή τους καθ' όλη τη διάρκεια των μεταπτυχιακών σπουδών μου.

*Αφιερωμένη στον πατέρα μου, ο οποίος  
«έφυγε» ξαφνικά, λίγο πριν το τέλος...*

## Περιεχόμενα

Κατάλογος εικόνων .....	5
Κατάλογος πινάκων .....	6
Κατάλογος γραφημάτων .....	8
ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	9
ABSTRACT .....	10
1. Εισαγωγή.....	11
2. Θεωρητικό Πλαίσιο.....	12
2.1 Φοροδιαφυγή .....	12
2.1.1 Έννοια της φοροδιαφυγής ( <i>tax evasion</i> ) .....	12
2.1.2 Επικρατέστερες Θεωρίες στην Φορολογία .....	14
2.1.3 Εμπειρική διερεύνηση στην φοροδιαφυγή .....	15
2.1.4 Αιτίες φοροδιαφυγής .....	16
2.2 Τι είναι το transfer pricing .....	18
2.3 Το transfer pricing ως παγκόσμιο φαινόμενο .....	21
2.4 Κυβερνήσεις έναντι του transfer pricing .....	22
2.5 Ηθικά ζητήματα και transfer pricing .....	24
3. Ερευνητικό μέρος.....	26
3.1 Το μοντέλο VAT GAP .....	26
3.2 Μελέτες περίπτωσης.....	28
3.2.1 <i>Amazon</i> .....	28
3.2.2 <i>Adecco</i> .....	30
3.2.3 <i>Philips</i> .....	30
3.2.4 <i>Σύνοψη</i> .....	32
3.3 Υπολογισμός VAT gap σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.....	32
3.3.1 <i>Περιγραφή μοντέλου</i> .....	33

3.3.2	<i>Δεδομένα</i> .....	34
3.3.3	<i>Υπολογισμός VTTL</i> .....	40
3.3.4	<i>Υπολογισμός VAT gap</i> .....	42
3.4	. Περιγραφική στατιστική ανάλυση αποτελεσμάτων .....	45
3.4.1	<i>Παράγοντες που οδηγούν τη φοροδιαφυγή</i> .....	47
	Συμπεράσματα.....	55
	Βιβλιογραφία.....	57

## Κατάλογος εικόνων

Εικόνα 2-1: Κύριες μορφές τιμολόγησης μεταφοράς, (αριστερά) Στρατηγικό Transfer Pricing, (δεξιά) Στρατηγική χρήση τους χρέους (πηγή: Malesky, 2015) .....	20
Εικόνα 2-2: Η ηθική ως ανασταλτικός παράγοντας στο Transfer Pricing (πηγή Lukman et al., 2021).....	25
Εικόνα 3-1: Χάσμα ΦΠΑ (Hutton, 2017) .....	28
Εικόνα 3-2: Εφαρμοζόμενος Φόρος Προστιθέμενης Αξίας στην Ευρώπη (Tax Foundation, 2021).....	33
Εικόνα 3-3: Πλήθος πολυεθνικών ομίλων που λειτουργούν στην Ευρώπη (ανά χώρα) (European Commission, 2021).....	37

## Κατάλογος πινάκων

Πίνακας 3-1: Συνολική κατανάλωση 2015-2020 (πηγή Eurostat).....	34
Πίνακας 3-2: Εφαρμοζόμενος ΦΠΑ στις χώρες της Ευρώπης (Tax Foundation, 2021).....	36
Πίνακας 3-3: Συντελεστές ΦΠΑ στις εξεταζόμενες χώρες.....	38
Πίνακας 3-4: Ελβετία: Κατάτμηση κατανάλωσης ανά τομέα (πηγή Eurostat).....	39
Πίνακας 3-5: Ιταλία: Κατάτμηση κατανάλωσης ανά τομέα (πηγή Eurostat).....	39
Πίνακας 3-6: Ισπανία: Κατάτμηση κατανάλωσης ανά τομέα (πηγή Eurostat).....	40
Πίνακας 3-7: Πολωνία: Κατάτμηση κατανάλωσης ανά τομέα (πηγή Eurostat).....	40
Πίνακας 3-8: VTTL Ελβετία.....	41
Πίνακας 3-9: VTTL Ιταλία.....	41
Πίνακας 3-10: VTTL Ισπανία.....	41
Πίνακας 3-11: VTTL Πολωνία.....	42
Πίνακας 3-12: Πραγματικά έσοδα από ΦΠΑ (The World Bank, 2021).....	42
Πίνακας 3-13: Υπολογιζόμενο VAT gap.....	43
Πίνακας 3-14: Περιγραφική στατιστική – Φορολογητέα βάση Ιταλία.....	45
Πίνακας 3-15: Περιγραφική στατιστική – VTTL Ιταλία.....	45
Πίνακας 3-17: Περιγραφική στατιστική – Φορολογητέα βάση Ισπανία.....	46
Πίνακας 3-18: Περιγραφική στατιστική – VTTL Ισπανία.....	46
Πίνακας 3-18: Περιγραφική στατιστική – VAT gap Ιταλία και Ισπανία [2015 – 2019].....	46
Πίνακας 3-19: ΑΕΠ Ισπανίας και Ιταλίας [2015 – 2018].....	48
Πίνακας 3-20: Ύψος μικρών επιχειρήσεων ανά μέγεθος βάσει πλήθους εργαζομένων Ισπανία [2015 – 2018].....	48
Πίνακας 3-21: Ύψος μικρών επιχειρήσεων ανά μέγεθος βάσει πλήθους εργαζομένων Ιταλία [2015 – 2018].....	48
Πίνακας 3-22: VAT gap και κατά κεφαλήν εισόδημα (Ισπανία).....	49
Πίνακας 3-23: VAT gap και πλήθος επιχειρήσεων με κανέναν εργαζόμενο (Ισπανία).....	49

Πίνακας 3-24: VAT gap και πλήθος επιχειρήσεων με 1 έως 4 εργαζόμενους (Ισπανία) .....	50
Πίνακας 3-25: VAT gap και πλήθος επιχειρήσεων με 5 έως 9 εργαζόμενους (Ισπανία) .....	50
Πίνακας 3-26: VAT gap και πλήθος επιχειρήσεων με 10 εργαζόμενους και άνω(Ισπανία) ...	51
Πίνακας 3-27: VAT gap και κατά κεφαλήν εισόδημα (Ιταλία) .....	51
Πίνακας 3-28: VAT gap και πλήθος επιχειρήσεων με κανέναν εργαζόμενο (Ιταλία).....	52
Πίνακας 3-29: VAT gap και πλήθος επιχειρήσεων με 1 έως 4 εργαζόμενους (Ιταλία).....	52
Πίνακας 3-30: VAT gap και πλήθος επιχειρήσεων με 5 έως 9 εργαζόμενους (Ιταλία).....	53
Πίνακας 3-31: VAT gap και πλήθος επιχειρήσεων με 10 εργαζόμενους και άνω (Ιταλία).....	53



## **Κατάλογος γραφημάτων**

Γράφημα 3-1: VAT gap Ισπανία και Ιταλία .....	44
---	----

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η διαρκής επιθυμία των εταιρειών να μεγιστοποιούν την καθαρή τους κερδοφορία, αλλά και η διαφορά μεταξύ των φορολογικών συντελεστών μεταξύ διαφορετικών χωρών, ωθούν τις επιχειρήσεις, κυρίως τις πολυεθνικές επιχειρήσεις, στην εκτέλεση διασυνοριακών συναλλαγών προκειμένου να επωφεληθούν από χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές και γενικότερα στη φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή. Μέσα από τις διασυνοριακές συναλλαγές, οι επιχειρήσεις τείνουν να μετατοπίζουν τα έσοδά τους στις χώρες όπου δραστηριοποιούνται και όπου οι συντελεστές φορολόγησης είναι χαμηλότεροι. Αν και η εκτέλεση διασυνοριακών συναλλαγών είναι μία κοινή πρακτική, πέραν των πλαισίων της φοροδιαφυγής, εντούτοις όταν αυτή ασκείται σκόπιμα και σε μεγάλο βαθμό οδηγεί σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

Το επονομαζόμενο transfer pricing είναι ένα φαινόμενο το οποίο ταλανίζει τη διεθνή οικονομία και εναντίον του οποίου έχει αυξηθεί η εγρήγορση και η προσοχή των κρατών και των φορολογικών αρχών. Καθώς πρόκειται για ένα εργαλείο το οποίο χρησιμοποιείται από τις πολυεθνικές επιχειρήσεις στην καθημερινότητά τους, εγείρονται σημαντικά ηθικά ζητήματα όταν οι φορολογικές αρχές καλούνται να αποφανθούν αν μία επιχείρηση έχει ξεπεράσει τα νοητά όρια και έχει εμπλακεί σε φοροδιαφυγή μέσω των διασυνοριακών συναλλαγών.

Μολονότι το θέμα της φοροδιαφυγής μέσω διασυνοριακών συναλλαγών συγκεντρώνει μεγάλο ακαδημαϊκό ενδιαφέρον, εντούτοις υπάρχει μεγάλη δυσκολία στον εντοπισμό κατάλληλων δεδομένων για τη μέτρηση του φαινομένου. Για το λόγο αυτό, στο ερευνητικό μέρος της παρούσης εξετάστηκαν περιπτώσεις πολυεθνικών οι οποίες κατηγορήθηκαν και αθώωθηκαν για την εμπλοκή τους σε φοροδιαφυγή, και προσεγγίστηκε η φοροδιαφυγή σε δύο κράτη της Ε.Ε. με εφαρμογή του μοντέλου VAT gap, αλλά και εξετάστηκαν παράγοντες οι οποίοι την οδηγούν. Η παρούσα καταλήγει ότι το κατά κεφαλήν εισόδημα και το μέγεθος και πλήθος των εταιρειών που δραστηριοποιούνται σε μία χώρα μπορεί να επηρεάζει στατιστικά σημαντικά τη φοροδιαφυγή σε επίπεδο εμπιστοσύνης όχι μεγαλύτερο του 86%.

Λέξεις κλειδιά: φοροδιαφυγή, διασυνοριακές συναλλαγές, χάσμα ΦΠΑ, παράγοντες που οδηγούν στη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή

## **ABSTRACT**

The constant desire of companies to maximize their net profitability, the different corporate taxes between countries drive firms, especially multinational enterprises, to take advantage of transfer pricing so as to benefit from reduced corporate taxes and in general towards tax evasion and tax avoidance. Transfer pricing allows for reporting revenue in countries with lower corporate taxes. Although transfer pricing is an everyday practice for MNEs, there are some vague limits, which lead to tax evasion if not respected.

Transfer pricing is a phenomenon besetting the global economy, against which governments and tax authorities have increased vigilance. As transfer is a common tool used by MNEs, important ethical issues arise when the tax authorities are called upon to decide whether a company has crossed the aforementioned vague limits and been engaged in tax evasion.

Although the issue of tax evasion through transfer pricing is gathering a lot of academic interest, there is a great deal of difficulty in identifying appropriate data to measure the phenomenon. For this reason, the research part of this master thesis consists of examining three case studies of MNEs that were accused and acquitted of their involvement in tax evasion. Moreover, the research part consists of approximating tax evasion via implementing the VAT gap model, as well as via examining factors driving tax evasion. This thesis concludes that the per capita income and the size and number of companies operating in a country can drive tax evasion statistically significantly at the confidence level of no more than 86%.

**Keywords:** tax evasion, transfer pricing, VAT GAP, tax evasion drivers, tax avoidance

# 1. Εισαγωγή

Οι φορολογικοί συντελεστές στα κέρδη των εταιρειών διαφέρουν σημαντικά μεταξύ των χωρών και ορισμένες χώρες υιοθετούν φορολογικά μέτρα με χαμηλούς συντελεστές, ώστε όλο και περισσότερες εταιρείες να αποκτούν έδρα στην συγκεκριμένη χώρα. Δεδομένου ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις συμμετέχουν ενεργά σε ενδοεταιρικές συναλλαγές διασυνοριακά, έχουν κίνητρο να χειραγωγούν τις εσωτερικές τιμές μεταφοράς από μία χώρα στην άλλη, για να αποφεύγουν τις πληρωμές φόρων, μια δραστηριότητα που συχνά ονομάζεται καθορισμός των τιμών μεταβίβασης (αγγλικά transfer pricing). Είναι γνωστό ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις τείνουν να μετατοπίζουν τα κέρδη τους από χώρες με υψηλό συντελεστή φόρου σε χώρες με χαμηλό συντελεστή φόρου (Davies et al., 2018; Tørsløv et al., 2020). Σύμφωνα με τους Choi et al. (2020) οι επιθεωρήσεις από τις φορολογικές αρχές του Βιετνάμ διαπίστωσαν ότι «το πιο συνηθισμένο τέχνασμα που ενεργούσαν οι βιομηχανικές πολυεθνικές εταιρίες για να αποφύγουν τους φόρους ήταν η αύξηση των τιμών των πρώτων υλών και η μείωση των τιμών εξαγωγής για την απώλεια ή τη μείωση των κερδών στα λογιστικά τους βιβλία. Από την άλλη, οι Egger et al. (2010) διαπίστωσαν ότι η μέση θυγατρική μιας πολυεθνικής επιχείρησης πληρώνει περίπου 32% λιγότερο φόρο σε σχέση με μία παρόμοια τοπική εταιρεία σε χώρες με υψηλό φόρο. Σύμφωνα με την Goldman Sachs (2016, 182) η εξοικονόμηση φόρου από πολυεθνικές επιχειρήσεις των ΗΠΑ ανέρχεται σε 2 τρισεκατομμύρια δολάρια, που ισοδυναμεί με τέσσερα έτη φορολογικών εσόδων των ΗΠΑ.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να διερευνηθούν τα βασικά ζητήματα του transfer pricing, να γίνει παρουσίαση του τρόπου με τον οποίο οι πολυεθνικές εταιρείες μπορούν να χρησιμοποιούν πολιτικές τιμολόγησης μεταφοράς και να περιγράψει τη σημασία αυτών των μεταφορών. Περαιτέρω, καθώς δεν υπάρχουν διαθέσιμα δεδομένα για την ποσοτική ανάλυση και τυχόν οικονομετρική μελέτη της φοροδιαφυγής, αυτή προσεγγίζεται στο ερευνητικό μέρος της παρούσης με τρεις τρόπους. Αρχικά μελετώνται συνοπτικά τρεις μελέτες περίπτωσης γνωστών πολυεθνικών εταιρειών οι οποίες ενεπλάκησαν σε υποθέσεις φοροδιαφυγής μέσω διασυνοριακών συναλλαγών, αλλά δεν απεδείχθη ποτέ η ενοχή τους για φοροδιαφυγή. Εν συνεχεία, υπολογίζεται με εφαρμογή του μοντέλου VAT gap η φοροδιαφυγή για δύο χώρες της Ε.Ε. και τέλος εξετάζονται με εφαρμογή παλινδρομήσεων δύο κοινοί παράγοντες οι οποίοι οδηγούν στη φοροδιαφυγή.

## 2. Θεωρητικό Πλαίσιο

### 2.1 Φοροδιαφυγή

#### 2.1.1 Έννοια της φοροδιαφυγής (*tax evasion*)

Η φοροδιαφυγή αναφέρεται ως μια σκόπιμη προσπάθεια ανθρώπων, εταιρικών φορέων και άλλων ιδρυμάτων να αποφύγουν παράνομα να πληρώσουν τους φόρους τους και να αναφέρουν την πραγματική και εύλογη αξία των κερδών τους στις φορολογικές αρχές (Edwin, 2007). Η φοροδιαφυγή χαρακτηρίζεται ως η εσκεμμένη παράνομη στάση ή ως η συμπεριφορά που συνεπάγεται άμεση παραβίαση των φορολογικών νόμων και κανόνων δεοντολογίας σχετικά με την υποχρέωση του πολίτη να διαφύγει την πληρωμή του φόρου. Η σκόπιμη υποβολή μη ορθών αναφορών εισοδήματος, καθώς, και η υπερβολική απαίτηση έκπτωσης φόρου, είναι ένα προφανές παράδειγμα φοροδιαφυγής (Adebisi και Gbegi, 2013). Οι Soyode και Kajola (2006) ορίζουν τη φοροδιαφυγή ως εσκεμμένη και συνειδητή πρακτική της μη αποκάλυψης πλήρους φορολογητέου εισοδήματος. Πρόκειται για παραβίαση των φορολογικών νόμων κατά τους οποίους ο φορολογικός συντελεστής που οφείλεται από υποκείμενο στον φόρο δεν καταβάλλεται μετά την ελάχιστη απαιτούμενη περίοδο (Temitope et al., 2010). Η φοροδιαφυγή αποτελεί σαφή απόδειξη σε μια κατάσταση όπου οι φορολογούμενοι μειώνουν, κάνουν ή διακηρύσσουν ψευδή δήλωση σχετικά με τις υποχρεώσεις τους επί του φόρου εισοδήματος μέσω εκμετάλλευσης της αναποτελεσματικότητας των φορολογικών νόμων και κανονισμών.

Η φοροδιαφυγή συνήθως περιλαμβάνει τους φορολογούμενους που συνειδητά παραπλανούν ή κρύβουν την πραγματική θέση των εσόδων τους στις αρμόδιες φορολογικές αρχές για να μειώσουν τη φορολογική τους επιβάρυνση. Ωστόσο, η φοροδιαφυγή μπορεί να χαρακτηριστεί ως πλήρης φοροδιαφυγή ή μερική φοροδιαφυγή (Adegbe και Fakile, 2011). Μερική φοροδιαφυγή συμβαίνει όταν το άτομο ή η εταιρική οντότητα δηλώνει λιγότερα κέρδη με σκοπό το χαμηλό εισόδημα, άρα λιγότερους φόρους προς πληρωμή. Ενώ πλήρης φοροδιαφυγή συμβαίνει όταν το φυσικό ή το νομικό πρόσωπο που είναι υπόχρεο να πληρώσει φόρο αποτυγχάνει να αποδώσει σωστή οικονομική εικόνα στις φορολογικές αρχές και στο φορολογικό σύστημα και υπάρχει αποφυγή φόρων μεγάλης κλίμακας. Αυτή η πράξη περιλαμβάνει, συγκεκριμένα, δόλιες φορολογικές αναφορές, όπως δήλωση λιγότερων κερδών, υπερβολικά έξοδα ή και τα δύο ταυτόχρονα. Ενόψει του νόμου, η φοροδιαφυγή αποτελεί έγκλημα και υπόκειται σε επιβολή προστίμου, φυλάκιση ή και τα δύο. Αυτές οι

πολιτικές εφαρμόζονται σε όλες τις χώρες του κόσμου. Επομένως, η φοροδιαφυγή αντιπροσωπεύει παράνομες πρακτικές από τον φορολογούμενο για να ξεφύγει από την αστική ευθύνη που επιβάλλει ο νόμος ή είναι γενικά αποδεκτή από την κοινωνία ή το έθνος. Λόγω αυτής της κατάστασης, το φορολογητέο εισόδημα και άλλες φορολογικές δραστηριότητες που υπόκεινται σε φόρο αποκρύπτονται, είτε τα φορολογητέα ποσά ή οι πηγές εσόδων παρουσιάζονται εσφαλμένα, με μείωση ή απαλλαγή που γίνεται σκόπιμα (Chiumya, 2006). Από την άλλη, συχνά η φοροδιαφυγή μπορεί να συμβεί ως επί το πλείστον σε μια άτυπη οικονομία όπου οι δραστηριότητες των επιχειρήσεων και άλλων εμπορικών συναλλαγών πραγματοποιούνται με άτυπο τρόπο, ο οποίος διευκολύνει τη φοροδιαφυγή. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν μία επιχείρηση δεν είναι εγγεγραμμένη στις φορολογικές αρχές και ως εκ τούτου, στις περισσότερες περιπτώσεις, λειτουργεί σε απομακρυσμένες περιοχές και μετακινείται ελεύθερα από τη μία τοποθεσία στην άλλη. Σύμφωνα με τον Richardson (2008) η φοροδιαφυγή ως εκ προθέσεως είναι η παράνομη και απαράδεκτη συμπεριφορά δραστηριοτήτων που συνεπάγονται με άμεση παραβίαση του φορολογικού νόμου για την αποφυγή της καταβολής του φόρου. Επιπλέον, ο Kim (2008) πιστεύει ότι η φοροδιαφυγή είναι παράνομη παραβίαση των φορολογικών νόμων, ενώ η φοροαποφυγή είναι ένας νομικός τρόπος μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης. Και οι δύο τρόποι δεν είναι αποδεκτοί για το κράτος και την κοινωνία, αλλά το τελευταίο είναι λιγότερο σοβαρό σε σχέση με το πρώτο στη διάβρωση της δημιουργίας εσόδων για τη χρηματοδότηση δημοσίων δαπανών.

Ο Olatunde (2009) προσδιόρισε ότι η φοροδιαφυγή είναι ένα από τα κύρια κοινωνικά δεινά που εμποδίζει την πρόοδο στις αναπτυσσόμενες χώρες και διαβρώνει την επικρατούσα ευημερία του κοινωνικού συνόλου στις αναπτυγμένες αγορές του κόσμου. Αυτό το φαινόμενο επικεντρώθηκε σε μια αυξανόμενη σκέψη μεταξύ των μελετητών, των διεθνών οργανισμών, των δυτικών χωρών και των υπευθύνων χάραξης πολιτικής παγκοσμίως. Ωστόσο, στις αναπτυσσόμενες χώρες δόθηκε λίγη προσοχή για τον περιορισμό του προβλήματος εις βάρος της δημόσιας ευημερίας (Temitope et al. 2010). Επίσης, οι Sikka και Hampton (2005) αναφέρουν ότι η ευημερία μίας κοινωνίας γίνεται αντιληπτή από τα εγχώρια φορολογικά έσοδα, επειδή τα φορολογικά έσοδα δημιουργούν τις συνθήκες ευημερίας των πολιτών.

### ***2.1.2 Επικρατέστερες Θεωρίες στην Φορολογία***

Σύμφωνα με τον Evans, (2009) η φορολογία είναι ένα μόνιμο θέμα συζήτησης μεταξύ των φορολογουμένων και των κυβερνήσεων και παρατηρείται από τα πρώτα χρόνια του πολιτισμού της ανθρωπότητας. Η έννοια της φορολογίας έχει δημιουργήσει πολλές διαμάχες και σοβαρούς πολιτικούς αγώνες κατά την διάρκεια της ιστορίας. Λαμβάνοντας υπόψη τη σημασία του, έχουν προταθεί διάφορες οικονομικές θεωρίες για τη διαχείριση ενός αποτελεσματικού και σαφούς φορολογικού συστήματος. Η φορολογία, επομένως, γενικά κατηγοριοποιείται σε τρεις κύριες διαφορετικές θεωρίες, που ταξινομούνται ως εξής: αρχή της ικανότητας πληρωμών των φορολογουμένων, αρχή της φορολογίας βάσει παροχών ή χρησιμότητας και αρχή της ίσης κατανομής.

Η αρχή της ικανότητας πληρωμών των φορολογουμένων σημαίνει ότι οι φόροι πρέπει να επιβάλλονται σύμφωνα με την ικανότητα ενός ατόμου να πληρώνει με βάση τα εισοδήματά του. Είναι ευρέως γνωστό ότι οι δημόσιες δαπάνες πρέπει να κατανέμονται σε εκείνους που έχουν και όχι από εκείνους που δεν έχουν. Η αρχή αυτή ξεκίνησε από τον δέκατο έκτο αιώνα. Η αρχή επεκτάθηκε συστηματικά από τον Ελβετό φιλόσοφο Jean Jacques Rousseau του 17ου αιώνα (1712-1778), στη συνέχεια από τον Γάλλο πολιτικό-οικονομολόγο με το όνομα Jean-Baptiste Say (1767-1832) και, τέλος, από τον Άγγλο οικονομολόγο John Stuart Mill (1806-1873). Οι συγκεκριμένοι θεωρητικοί έθεσαν τα θεμέλια ενός προοδευτικού φόρου, καθώς, ο φορολογικός συντελεστής αυξάνεται, όσο αυξάνεται και το φορολογητέο εισόδημα. Αυτή η αρχή είναι σίγουρα το καλύτερο και το πιο δίκαιο φορολογικό σύστημα, καθώς έχει εφαρμοστεί ευρέως σε ανεπτυγμένες οικονομίες (Russell, 1996).

Η αρχή της φορολογίας βάσει παροχών ή χρησιμότητας σημαίνει ότι οι φόροι πρέπει να επιβάλλονται ανάλογα με τη χρησιμότητα που απολαμβάνει ο φορολογούμενος από τις υπηρεσίες που παρέχονται από το κράτος. Αυτό πρέπει να βασίζεται στην υπόθεση ότι υπάρχει μια ανταλλαγή σχέσεων μεταξύ του φορολογούμενου και της κυβέρνησης. Η κυβέρνηση στοχεύει σε ορισμένα οφέλη για τους φορολογούμενους παρέχοντας διαφορετικές υπηρεσίες και άλλα κοινωνικά αγαθά. Επιπλέον, αυτή η θεωρία υποστηρίζει ότι η δικαιοσύνη στη φορολογία σημαίνει ότι ένα άτομο θα κληθεί να υποβάλει ένα φορολογικό ποσοστό του εισοδήματός του στα έσοδα του κράτους ανάλογα από τις κρατικές υπηρεσίες που του παρέχονται. Η συγκεκριμένη θεωρία τονίζει την ανταλλαγή σχέσεων μεταξύ των φορολογουμένων και της κυβέρνησης, εντοπίστηκαν ωστόσο πολλές δυσκολίες στην εφαρμογή της θεωρίας. Τα πιο σοβαρά προβλήματα που αντιμετωπίζει αυτή η αρχή είναι ο

τρόπος ποσοτικοποίησης και μέτρησης της λαμβάνουσας ωφέλειας από τον φορολογούμενο από τις δημόσιες υπηρεσίες που του παρέχονται. Για παράδειγμα, με ποια κλίμακα θα επιμετρηθεί το όφελος των φορολογουμένων για την εθνική ασφάλεια και την εκπαίδευση, τη διατήρηση του νόμου και της τάξης και άλλων κοινωνικών υποδομών, που όλα παρέχονται από το κράτος. Επιπλέον, διάφορες δαπάνες που πραγματοποιούνται από κυβερνητικές υπηρεσίες που είναι αδιαίρετα, τα οποία δεν είναι δυνατόν να διαιρεθούν, όπως είναι η κοινωνική μέριμνα, το σύστημα υγείας, το σύστημα εκπαίδευσης και άλλα (Scherf και Weinzierl, 2020).

Η αρχή της ίσης κατανομής σημαίνει ότι η φορολογική υποχρέωση πρέπει να κατανέμεται έτσι ώστε μεταξύ διαφορετικών προσώπων, το συνολικό κόστος χρησιμότητας κάθε ατόμου που καταβάλλει φόρο θα πρέπει να είναι ίσο. Αυτή η μέθοδος επιδιώκει να μειώσει τη συνολική θυσία των ανθρώπων στο σύνολο των φορολογικών εσόδων. Όταν μεγάλος αριθμός ατόμων πληρώνουν μεγάλα ποσά φόρου σημαίνει ότι η οριακή θυσία των παροχών τους πρέπει να είναι η ίδια με αυτούς που πληρώνουν λιγότερους φόρους, καθώς η συνολική απώλεια χρησιμότητας της κοινωνίας θα είναι χαμηλότερη. Ως εκ τούτου, η αρχή της ίσης κατανομής εξετάζει το πρόβλημα της κατανομής της φορολογικής υποχρέωσης υπό το πρίσμα της ωφέλειας ολόκληρης της κοινωνίας από την συλλογή φόρων. Η κοινωνική φιλοσοφία που ανέπτυξε αυτή την αρχή θεωρεί ότι η θυσία που επιβάλλεται από τη φορολογία στους φορολογούμενους πρέπει να είναι κοινωνικά η μικρότερη. Έτσι, η αρχή της ίσης κατανομής υποστηρίζει μια πολύ προοδευτική φορολογική δομή. Αυτή η αρχή της φορολογίας έχει προταθεί από πολλούς οικονομολόγους, όπως ο Edgeworth, ο Musgrave και ο Pigou, που το θεωρούν ως την πιο σωστή αρχή της φορολογίας (Liebig et al., 2016).

### ***2.1.3 Εμπειρική διερεύνηση στην φοροδιαφυγή***

Η φοροδιαφυγή μελετήθηκε επιστημονικά από τους Allingham και Sandmo (1972) στο ομώνυμο άρθρο τους για την φοροδιαφυγή. Η μελέτη τους παρατήρησε μια θετική σχέση μεταξύ των φορολογικών συντελεστών και της φοροδιαφυγής. Αυτό το εύρημα είναι επιπλέον συνεπές με την μελέτη των Soyode και Kajola (2006) που διέκριναν τις αιτίες της φοροδιαφυγής. Οι Soyode και Kajola (2006) σημείωσαν ότι οι συντελεστές με τους οποίους φορολογούνται γενικά οι φορολογούμενοι επηρεάζουν τη φοροδιαφυγή. Παρατηρήθηκε, επίσης, ότι όσο υψηλότερο είναι το ποσοστό των φορολογικών συντελεστών, τόσο



υψηλότερη θα είναι η πιθανότητα να αποφύγουν οι φορολογούμενοι να πληρώσουν φόρους, καθώς αυτό αυξάνει το φορολογικό τους φορτίο και κατά συνέπεια μειώνεται το διαθέσιμο εισόδημά τους. Επιπλέον, η πιθανότητα αντίκτυπου στην αποφυγή φόρων έχει, επίσης, αντίκτυπο στην επιλογή ενός φορολογούμενου ως εάν θα αποφύγει ή όχι να πληρώσει τους φόρους του. Αυτό συνδέεται άμεσα με το επίπεδο της γενικής εφαρμογής των αυστηρών φορολογικών νόμων και ελέγχων (Allingham και Sandmo, 1972; Soyode και Kajola, 2006). Η βιβλιογραφία που έχει αναπτυχθεί σε αυτό το θέμα παρέχει, επίσης, μια σύνδεση μεταξύ της φοροδιαφυγής και της ατέλειας. Οι Accoppia et al. (2003) παρατήρησαν ότι το επίπεδο φοροδιαφυγής βασίζεται σε στοιχεία όπως η ευημερία του φορολογούμενου και η αμοιβή του φορολογικού υπαλλήλου. Ο Morales (1998) ανέπτυξε περαιτέρω ένα μοντέλο, όπου προσπάθησε να διακρίνει την ιδανική αμοιβή με την οποία θα έπρεπε να αποζημιωθούν οι φορολογικοί υπάλληλοι. Οι κυβερνήσεις αντιμετωπίζουν δυσκολία διάκρισης ενός επιπέδου αμοιβών που θα εγγυάται ότι οι φορολογικοί υπάλληλοί τους δεν θα μπουκν στον πειρασμό να αλλοιώσουν τα στοιχεία των φορολογουμένων, καθώς υπάρχει σχέση μεταξύ της φοροδιαφυγής και του επιπέδου αμοιβής των φορολογικών υπαλλήλων μέσω της διαστρέβλωσης της εικόνας των φορολογουμένων (Accoppia et al., 2003). Σύμφωνα με τον Pashev, (2005), μία απογοήτευση της κυβέρνησης να συγκεντρώσει φορολογικά έσοδα ώστε να καλύψει τον προγραμματισμό της και, εκ τούτου, να επιβάλει μεγαλύτερους φορολογικούς συντελεστές, μπορεί να διαταράξει και να αυξήσει τη φοροδιαφυγή. Η απουσία ειλικρίνειας και ευθύνης στη χρήση ανοιχτής εμπιστοσύνης έχει αντίκτυπο τη δημιουργία αμφιβολιών τόσο στο φορολογικό πλαίσιο όσο και στο κράτος. Επομένως, αυτό γίνεται αποδεκτό από το σύνολο της κοινωνίας στην επέκταση του επιπέδου φοροδιαφυγής (Pashev, 2005). Για παράδειγμα, εν μέσω της οικονομικής κρίσης στην Ελλάδα του 2010 επιβλήθηκαν επιπλέον φόροι και, κατά συνέπεια, αυξήθηκε η φοροδιαφυγή και η αποφυγή φόρων (Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών, 2018).

#### **2.1.4 Αιτίες φοροδιαφυγής**

Υπάρχουν διαφορετικοί παράγοντες που είναι οι αιτίες που ενθαρρύνουν και κάνουν τους φορολογούμενους, φυσικά πρόσωπα και εταιρείες, να ενεργούν προς τη φοροδιαφυγή. Αυτό το φαινόμενο έχει εντοπιστεί από διάφορες μελέτες και συγγραφείς και είναι ένα αντικείμενο που εξετάζεται ακόμα σε παγκόσμιο επίπεδο. Τα προβλήματα της φοροδιαφυγής αναπτύχθηκαν και εξελίχθηκαν σε πολλές χώρες και τα αίτια φαίνεται να είναι καθολικά.

Αυτό οφείλεται στο ότι επιβάλλεται φόρος στους πολίτες και στις εταιρικές οντότητες ως συμβολή στην αναδιανομή των πόρων που μαζεύονται από φόρους στην εκτέλεση των δημοσίων δαπανών. Επομένως, οι φορολογούμενοι θέλουν να έχουν μία στάση ελαχιστοποίησης της φορολογικής τους υποχρέωσης με όλα τα διαθέσιμα και πιθανά μέσα και να μεγιστοποιήσουν τα εγωιστικά τους συμφέροντα. Οι Adebisi και Gbegi (2010) πρότειναν τις παρακάτω αιτίες φοροδιαφυγής σε πολλές χώρες όπου επιβάλλονται υψηλοί φόροι:

- Άδικη κατανομή των παροχών
- Κακή διαχείριση και κατάχρηση του φόρου που εισπράχθηκε
- Έλλειψη ουσιαστικής ευθύνης απέναντι στον πολίτη
- Μη προσβασιμότητα των φορολογουμένων στις κυβερνητικές υπηρεσίες

Παρόμοια με τα παραπάνω, ο Cobham (2005) εντόπισε πέντε λόγους απώλειας φορολογικών εσόδων (φοροδιαφυγής), που είναι οι εξής:

1. Η εγχώρια σκιώδης οικονομία (παραοικονομία),
2. Ξένα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από κατοίκους εσωτερικού
3. Μεταβολή εισοδήματος από πολυεθνικές εταιρείες λόγω transfer pricing,
4. Φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των χωρών που αυξάνει ή μειώνει τους φορολογικούς συντελεστές
5. Μη καταβολή φόρων που οφείλονται αλλά δεν εισπράττονται για λόγους όπως ελλείψεις της φορολογικής διοίκησης.

Άλλοι σημαντικοί παράγοντες που προκαλούν φοροδιαφυγή από τη βιβλιογραφία είναι ο ρυθμός πληθωρισμού, το επίπεδο εισοδήματος, η ανεργία, ο φορολογικός συντελεστής, το φτωχό φορολογικό σύστημα, το μέγεθος της κυβέρνησης και οι αδυναμίες των φορολογικών πολιτικών, κανονισμών και του εμπορικού ανοίγματος (Tabandeh et al., 2012). Επιπλέον, οι Fakile και Adegbe (2011) σε μελέτη τους για τη φοροδιαφυγή καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι υπάρχουν διάφοροι παράγοντες που είναι από τις κύριες αιτίες της φοροδιαφυγής σε πολλές χώρες. Αυτοί οι παράγοντες είναι ο υψηλός φορολογικός συντελεστής που καθιστά την φοροδιαφυγή πιο ελκυστική, η απόλυτη άγνοια των φορολογικών νόμων, η έλλειψη φυσικών ωφελειών που προέρχονται από τον φορολογούμενο και η έλλειψη εμπιστοσύνης στην κυβέρνηση για την αποτελεσματική διαχείριση του φόρου. Επιπλέον παράγοντες είναι άλλοι φορολογούμενοι οι οποίοι είναι απρόθυμοι να πληρώσουν φόρο για το προσωπικό τους

συμφέρον, η ικανότητα εντοπισμού και η επιβολή φόρων από τη φορολογική αρχή, η δωροδοκία και η διαφθορά στο φορολογικό σύστημα και τη διοίκηση και, τέλος, η χαμηλή ποινή που ορίζει ο νόμος για την καθυστερημένη ή μη πληρωμή οφειλόμενων φόρων.

## **2.2 Τι είναι το transfer pricing**

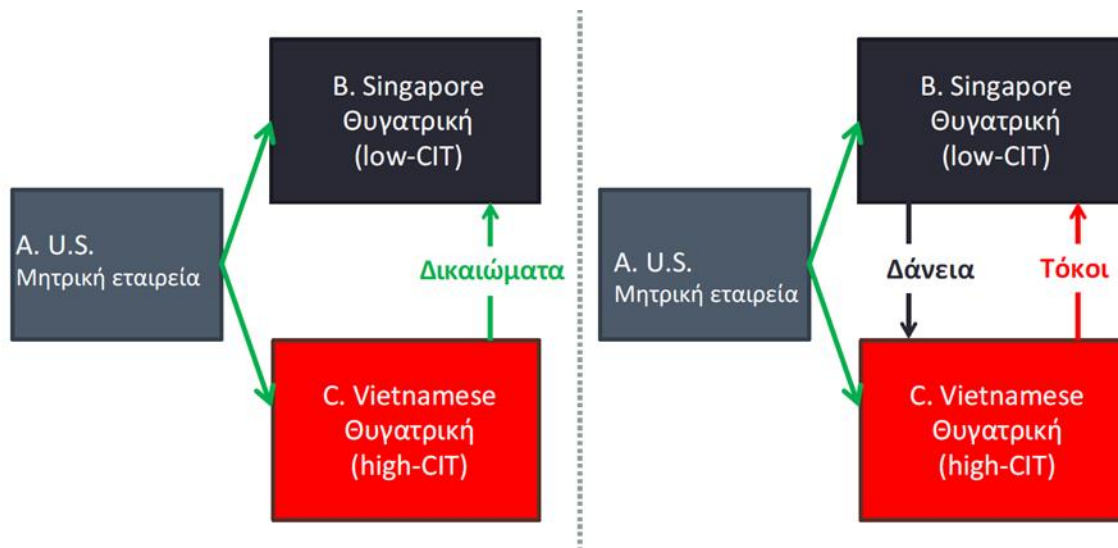
Με την πιο βασική της έννοια η μεταφορά τιμολόγησης «transfer pricing» είναι απλώς η εκχώρηση εσωτερικών τιμών για αγαθά και υπηρεσίες που πωλούνται εντός μιας εταιρείας και μεταξύ θυγατρικών της ίδιας εταιρείας. Αυτή είναι μια συνήθης πρακτική που αποτελεί μέρος μίας επιχειρησιακής πολιτικής από την επινοήση των εταιρειών (Coase, 1937). Στην πιο συνηθισμένη χρήση, το transfer pricing ορίζεται ως η μέθοδος κατανομής κερδών που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό και την απόδοση καθαρού κέρδους (ή ζημίας) πριν από τη φορολογία σε χώρες όπου μια πολυεθνική εταιρεία δραστηριοποιείται. Οι δραστηριότητες που εμπíπτουν σε αυτές τις πρακτικές περιλαμβάνουν συχνά (i) τον καθορισμό τιμών μεταξύ τμημάτων εντός ενός οργανισμού και (ii) χρεώσεις για αγαθά και υπηρεσίες μεταξύ ελεγχόμενων (ή συναφών) τμημάτων σε μια επιχείρηση, συμπεριλαμβανομένων υποκαταστημάτων, θυγατρικών και σε ορισμένες περιπτώσεις, εταιρείες που μοιράζονται μέλη διοικητικού συμβουλίου (ΟΟΣΑ, 2010).

Κατ' αρχήν, μια τιμή μεταφοράς θα πρέπει να αντιστοιχεί είτε σε αυτό που θα χρεώνει ο πωλητής σε ανεξάρτητο, εξωτερικό πελάτη, είτε με αυτό που ο αγοραστής θα πληρώνει σε ανεξάρτητο, εξωτερικό προμηθευτή. Αυτές οι συναλλαγές αναφοράς είναι γνωστές ως τιμές "arm's length". Όπου μπορεί να προσδιοριστεί μια τιμή «βραχίονα» (για παράδειγμα, εμπορεύματα), είναι εύκολο να επαληθευτεί ο προσδιορισμός της ακριβούς τιμολόγησης μεταφοράς. Ανεπιθύμητες περιπτώσεις, οι ακριβείς τιμές μεταφοράς είναι πιο δύσκολο να εντοπιστούν, επειδή η εν λόγω καλή υπηρεσία είναι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, όπως μια άδεια franchise, πνευματική ιδιοκτησία ή ιδιόκτητη τεχνολογία, για την οποία δεν υπάρχουν διαθέσιμες τιμές (Susin, 2002). Αυτές οι υποθέσεις είναι πιο περίπλοκες, αλλά παρ' όλα αυτά είναι η νομική και τυπική διαδικασία λειτουργίας για τις σύγχρονες πολυεθνικές εταιρείες.

Οι transfer pricings γίνονται ανησυχητικές όταν εφαρμόζονται λανθασμένα σε χαμηλότερα κέρδη σε ένα τμήμα μιας επιχείρησης που βρίσκεται σε μια χώρα που επιβάλλει υψηλό φόρο και αυξάνει τα κέρδη σε μια χώρα που επιβάλλει καθόλου ή χαμηλούς φόρους, όπως ένα

κράτος με χαμηλή φορολογία (Malesky 2015). Αυτή η δραστηριότητα μπορεί να είναι προβληματική όταν στερεί από τις χώρες υποδοχής νόμιμα φορολογικά έσοδα. Τέτοιες δραστηριότητες περιλαμβάνουν την υπερκοστολόγηση εξοπλισμού και εισροών, την υπερεκτίμηση εσωτερικών συμβουλευτικών υπηρεσιών, πληρωμές για brand names και άδειες που δεν χρεώνονται σε παρόμοιες θυγατρικές σε άλλες χώρες. Δανεισμός από θυγατρικές σε περιβάλλον χαμηλού φόρου (συχνά φορολογικοί παράδεισοι). Αυτές οι δραστηριότητες θέτουν τις χώρες στη δύσκολη θέση να προστατεύσουν τη φορολογική τους βάση, διατηρώντας παράλληλα ένα φιλόξενο περιβάλλον για ξένους επενδυτές (Malesky, 2015).

Το transfer pricing είναι η πιο κοινή μορφή ενός συνόλου τεχνικών γνωστών ως «μετατόπιση κερδών», η οποία ορίζεται ως «χειραγώγηση του κόστους και των εσόδων» σε μια πολυεθνική εταιρεία σε όλες τις φορολογικές δικαιοδοσίες, σε όλες τις χώρες που δραστηριοποιείται, έτσι ώστε να καταγράφονται τα κέρδη όπου θα φορολογούνται στο χαμηλότερο ποσοστό. Η εικόνα 2-1 παρέχει δύο σχήματα κοινών τεχνικών. Στο αριστερή πλευρά, μια πολυεθνική εταιρεία (έδρα Ηνωμένες Πολιτείες) ιδρύει δύο θυγατρικές στη Σιγκαπούρη (με χαμηλούς φόρους στα κέρδη [φορολογικός συντελεστής (CIT) = 10%]) και στο Βιετνάμ (με φόρους κέρδους μεσαίου εύρους [φορολογικός συντελεστής = 20%]). Η θυγατρική της Σιγκαπούρης αναφέρεται για φορολογικούς σκοπούς ως ιδιοκτήτης του πολύτιμου άυλου περιουσιακού στοιχείου της πολυεθνικής εταιρείας (ένα ιδιόκτητο λογισμικό ή βιομηχανική τεχνική). Αλλά η πολυεθνική εταιρεία δεν προτίθεται να χρησιμοποιήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο στη Σιγκαπούρη. Μάλλον, το πωλεί στη θυγατρική της στο Βιετνάμ όπου πραγματοποιείται η κατασκευή. Στη συνέχεια, το υποκατάστημα της Σιγκαπούρης χρεώνει στη θυγατρική του Βιετνάμ ένα εσωτερικό δικαίωμα για τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Λόγω του κόστους του περιουσιακού στοιχείου, η θυγατρική του Βιετνάμ καταλήγει στο κόκκινο που μεταφράζεται σε μηδενικούς φόρους κέρδους στο υψηλό περιβάλλον φορολογικού συντελεστή. Η πολυεθνική εταιρεία αναφέρει κέρδη από την πώληση στη Σιγκαπούρη, όπου πληρώνει το χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή. Η δεξιά πλευρά, δείχνει μια δεύτερη έκδοση της τεχνικής με την οποία η θυγατρική της Σιγκαπούρης δανείζει κεφάλαιο στη θυγατρική του Βιετνάμ, καταγράφοντας το χρέος στο Βιετνάμ και τις πληρωμές τόκων στη Σιγκαπούρη.



Εικόνα 2-1: Κύριες μορφές τιμολόγησης μεταφοράς, (αριστερά) Στρατηγικό Transfer Pricing, (δεξιά) Στρατηγική χρήση τους χρέους (πηγή: Malesky, 2015)

Τέσσερις δυνάμεις έχουν συνδυαστεί για να δημιουργήσουν αυτό που η Price Water House Coopers (PwC, 2015), μία από τις μεγαλύτερες παγκόσμιες λογιστικές εταιρείες με μια αρκετά μεγάλη εμπειρία στο transfer pricing, έχει ονομάσει την «τέλεια καταιγίδα» για την τιμολόγηση μεταφοράς.

Πρώτον, το ταχέως αναπτυσσόμενο διεθνές εμπόριο αύξησε το μέγεθος και την ποικιλομορφία των προϊόντων που διατίθενται σε εταιρείες που παράγουν αγαθά και υπηρεσίες σε όλο τον κόσμο. Δεύτερον, η επέκταση των άμεσων ξένων επενδύσεων, ιδίως η άνοδος των άμεσων ξένων επενδύσεων σε αναπτυσσόμενες χώρες τις τελευταίες δύο δεκαετίες, έχει επεκτείνει τον αριθμό των αλλοδαπών θυγατρικών που εργάζονται σε οποιαδήποτε δεδομένη χώρα υποδοχής, αναγκάζοντας τις χώρες υποδοχής να αντιμετωπίσουν διαφορετικές λογιστικές πρακτικές, εταιρικές κουλτούρες, και τις μοναδικές φορολογικές δικαιοδοσίες της χώρας καταγωγής των νέων επισκεπτών τους. Τρίτον, η άνοδος των πολυεθνικών εταιρειών και η ενσωμάτωση των διεθνών αλυσίδων παραγωγής που οδηγούν σε ανάπτυξη εξαρτημάτων προϊόντων σε πολλές χώρες σε όλο τον κόσμο σημαίνει ότι οι πολυεθνικές εταιρείες λειτουργούν τώρα με μια ευρεία ποικιλία φορολογικών κωδικών που παρέχουν πολύ διαφορετικές ευκαιρίες και κινδύνους. Σήμερα, περισσότερα προϊόντα προσεγγίζουν πελάτες μέσω παραγωγής από πολυεθνικές συνεργαζόμενες εταιρείες παρά μέσω άμεσων εξαγωγών (Stern, 2010). Τέταρτον, η εποχή της πληροφορίας έχει αυξήσει την

αξία της πνευματικής ιδιοκτησίας και της τεχνολογίας. Η χρήση ιδιόκτητων γνώσεων, τεχνικών και πνευματικής ιδιοκτησίας ως στρατηγικής σημασίας σημαίνει ότι δεν υπάρχει δημόσια διαθέσιμη αγορά για αυτές τις δραστηριότητες. Η αληθινή ανακάλυψη τιμών για άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι αδύνατη, επειδή οι συναλλαγές μήκους απλώς δεν υπάρχουν για τα περισσότερα από αυτά τα αγαθά και δραστηριότητες.

### **2.3 To transfer pricing ως παγκόσμιο φαινόμενο**

Ο καθορισμός των transfer pricings είναι ένα από τα πιο δύσκολα προβλήματα που πρέπει να αντιμετωπίσουν οι πολυεθνικές εταιρίες. Το πρόβλημα είναι να βρεθούν επαρκείς τιμές τιμολόγησης (transfer pricings), έτσι ώστε να ικανοποιούνται οι παγκόσμιοι εταιρικοί στόχοι και τα μέτρα απόδοσης να είναι δίκαια για όλες τις θυγατρικές και τα τμήματα της εταιρείας (Eccles, 1985). Σύμφωνα με τους Weinstein et al.(1997) το πρόβλημα προέρχεται από τις συγκρούσεις μεταξύ των γενικών στόχων μίας πολυεθνικής εταιρείας και των εσωτερικών στόχων των θυγατρικών της, και από τους περιορισμούς που επιβάλλει το νομικό περιβάλλον που συνεπάγεται με φόρους και δασμούς. Η χρησιμοποίηση της αρχής του «arm's length», η οποία καθορίζει τη χρήση των τιμών μεταβίβασης σαν τα εμπλεκόμενα μέρη να μην ανήκουν στην ίδια εταιρεία, είναι ευρέως αποδεκτή. Κατά συνέπεια, οι Mueller et al. (1997) δηλώνουν ότι οι περισσότερες τρέχουσες πολιτικές transfer pricing βασίζονται είτε στις τιμές της εξωτερικής αγοράς είτε στο εσωτερικό κόστος. Και οι δύο έχουν το πλεονέκτημα ότι είναι αποδεκτές από τις φορολογικές αρχές.

Οι πολυεθνικές εταιρείες επιδιώκουν διαφορετικούς στόχους κατά τον καθορισμό των transfer pricing τους. Οι Weinstein et al.(1997) παρουσιάζουν τα αποτελέσματα πολλών ερευνών σχετικά με τους βασικούς στόχους που προσπαθούν να επιτύχουν οι πολυεθνικές εταιρείες μέσω των πολιτικών τους για το transfer pricing. Γενικά, τα αποτελέσματα αυτών των ερευνών δεν είναι συνεπή, καθώς ορισμένα από αυτά δίνουν μεγαλύτερη σημασία σε ορισμένους στόχους, ενώ άλλα αγνοούν τους ίδιους στόχους. Συνοπτικά, αυτοί οι στόχοι είναι οι εξής παρακάτω:

- Ικανοποίηση φορολογικών και άλλων νομικών απαιτήσεων
- Δημιουργία μεγιστοποίησης κερδών ελαχιστοποιώντας τους παγκόσμιους φόρους και δασμούς

- Δημιουργία ενός δίκαιου πλαισίου για την αξιολόγηση της απόδοσης και των κινήτρων όλων των συνδεδεμένων μερών
- Μετακίνηση κεφαλαίων σε διεθνές επίπεδο
- Ελαχιστοποίηση των κινδύνων συναλλαγματικών ισοτιμιών
- Αποφυγή ελέγχων ανταλλαγής και ποσοτώσεων
- Αύξηση μεριδίου κέρδους από κοινοπραξίες.

Ένας από τους πιο αμφιλεγόμενους στόχους των πολιτικών πολυεθνικών εταιρειών είναι η μεγιστοποίηση των κερδών ελαχιστοποιώντας τους παγκόσμιους φόρους και δασμούς. Οι Weinstein et al. (1997) δηλώνουν ότι αν και πολλές εταιρείες υποστηρίζουν ότι η ελαχιστοποίηση των φόρων δεν είναι ο κύριος στόχος τους, στην πραγματικότητα πολλές εταιρείες φαίνεται να σχεδιάζουν πολιτικές transfer pricing για να επωφεληθούν από τις διαφορές φορολογικών δομών μεταξύ των χωρών. Παρά τους ισχύοντες κανονισμούς που επιβάλλονται από τις περισσότερες χώρες που αποσκοπούν στην αποφυγή της αυθαίρετης χειραγώγησης των τιμών μεταφοράς, υπάρχουν σημαντικές ευκαιρίες για μεγιστοποίηση του κέρδους που δεν είναι παράνομες. Ο αντίκτυπος των μικρών αλλαγών στις τιμές μεταφοράς στο παγκόσμιο κέρδος μιας εταιρείας μπορεί να είναι σημαντικός. Ως εκ τούτου, ο σχεδιασμός πολιτικών transfer pricing για την ελαχιστοποίηση των φόρων νόμιμα δεν πρέπει να αγνοείται από τις πολυεθνικές εταιρείες που προτιμούν να σχεδιάζουν πολιτικές σύμφωνα με την εταιρική στρατηγική και την οργανωτική δομή της εταιρείας.

## 2.4 Κυβερνήσεις έναντι του transfer pricing

Το φαινόμενο του transfer pricing είναι ένα από τα κύρια ζητήματα που πρέπει να αντιμετωπίσουν οι κυβερνήσεις ώστε να υπάρχει φορολογική δικαιοσύνη. Σύμφωνα με τους Choi et al. (2020), εάν οι κυβερνήσεις δεν ρυθμίσουν το transfer pricing, οι πολυεθνικές επιχειρήσεις ενδέχεται να μετατοπίσουν ένα μεγάλο μέρος των κερδών τους από τις χώρες τους σε χώρες με χαμηλή φορολογία, μειώνοντας σημαντικά τις φορολογικές τους βάσεις και τους φορολογικούς τους στόχους. Οι κυβερνήσεις πρέπει να επιβάλλουν, επομένως, κανόνες μεταφοράς τιμών για τον έλεγχο της χειραγώγησης των τιμών μεταφοράς. Συγκεκριμένα, ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) πρότεινε οι εσωτερικές τιμές μεταφοράς να ακολουθούν την επονομαζόμενη αρχή του όγκου των κατευθυντήριων γραμμών για τις τιμές μεταφοράς που δημοσιεύθηκαν το 1995 και αναθεωρήθηκαν το 2010.

Η βασική προσέγγιση αυτής της αρχής είναι ότι τα κεντρικά γραφεία και οι θυγατρικές μιας πολυεθνικής επιχείρησης θα πρέπει να αντιμετωπίζονται ως «μία λειτουργία χωριστής οντότητας και όχι ως αδιαχώριστα μέρη μιας ενιαίας επιχείρησης» και η ελεγχόμενη εσωτερική τιμή μεταφοράς πρέπει να ακολουθεί την τιμή αγοράς. Γιατί αν δεν εφαρμοστεί, αυτό θα μπορούσε να οδηγήσει σε ανεξέλεγκτες συναλλαγές μεταξύ αυτών των μερών και στην απώλεια εσόδων για το κράτος. Αυτό το είδος συγκριτικής ανάλυσης βρίσκεται στο επίκεντρο της εφαρμογής αυτού του κανόνα. Ωστόσο, αυτό που εφαρμόζεται είναι η διεθνής αρχή μεταφοράς τιμολόγησης με την οποία έχουν συμφωνήσει τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ.

Μια μονοπωλιακή πολυεθνική επιχείρηση μετατοπίζει όλα τα κέρδη της στη χώρα με χαμηλό φόρο επιλέγοντας την τυπική τιμή μονοπωλίου ως τιμή μεταφοράς, επαναλαμβάνοντας το αποτέλεσμα του μονοπωλίου στην αγορά. Για την αντιμετώπιση τέτοιων ακραίων δραστηριοτήτων μεταφοράς τιμολόγησης, η χώρα καταγωγής της πολυεθνικής επιχείρησης μπορεί να ενισχύσει τον κανονισμό μεταφοράς τιμολόγησης μειώνοντας το ανώτατο όριο μεταφοράς τιμών. Οι φορολογικές αρχές ελέγχουν τις συμπεριφορές φοροαποφυγής συγκρίνοντας τις τιμές που χρησιμοποιούνται σε ενδοεταιρικές συναλλαγές με εκείνες παρόμοιων ανεξέλεγκτων συναλλαγών μεταξύ ανεξάρτητων μερών, τις τιμές αγοράς. Αυτή η μέθοδος ονομάζεται συγκρίσιμη μέθοδος ανεξέλεγκτης τιμής. Στην πράξη, ωστόσο, είναι δύσκολο να βρεθεί μια συγκρίσιμη συναλλαγή παρόμοιων προϊόντων μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Σε τέτοιες περιπτώσεις, εφαρμόζονται άλλες μέθοδοι βασικής αρχής, όπως η μέθοδος του επιπλέον κόστους. Η μέθοδος του επιπλέον κόστους είναι, επίσης μια αρχή του φυσικού μονοπωλίου, διότι σε πολλά μονοπωλιακά περιβάλλοντα είναι δύσκολο να βρεθούν άλλες συναλλαγές συγκρίσιμων εισροών (Choi et al., 2020).

Η μεταφορά τιμολόγησης συνεπάγεται με μείωση αυτού του ποσού που η πολυεθνική επιχείρηση αντιλαμβάνεται ως το οριακό κόστος παραγωγής της. Το «αντιληπτό οριακό κόστος» μειώνεται ως αποτέλεσμα της μεταφοράς τιμολόγησης, επειδή η οριακή εξοικονόμηση φόρου που προκύπτει από ένα πρόσθετο ποσό του ενδιάμεσου αγαθού χρησιμεύει ως το οριακό όφελος της παραγωγής για την πολυεθνική επιχείρηση. Δεν προκαλεί έκπληξη, επομένως, ότι οι άμεσες ξένες επενδύσεις συμβαίνουν ακόμη και αν είναι λιγότερο αποτελεσματικό να παραχθεί ενδιάμεσο αγαθό εσωτερικά στη θυγατρική μίας επιχείρησης στο εξωτερικό, επειδή μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως μέσο για τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης με μια διογκωμένη εσωτερική τιμή. Είναι ενδιαφέρον, ωστόσο, ότι η μετατόπιση των κερδών με τον κανονισμό μπορεί επίσης να ωφελήσει τους καταναλωτές,



επειδή η μεταφορά τιμολόγησης μειώνει το αντιληπτό οριακό κόστος του μονοπωλίου, οδηγώντας έτσι σε περισσότερη παραγωγή, δηλαδή μείωση τιμής, και αυξάνεται η κατανομή αναποτελεσματικότητας λόγω της ισχύος στην αγορά. Έτσι, η χώρα προέλευσης των άμεσων ξένων επενδύσεων μπορεί να επιδιώκει τις δραστηριότητες εξοικονόμησης φόρου και τιμολόγησης των πολυεθνικών εταιριών (Choi et al., 2020).

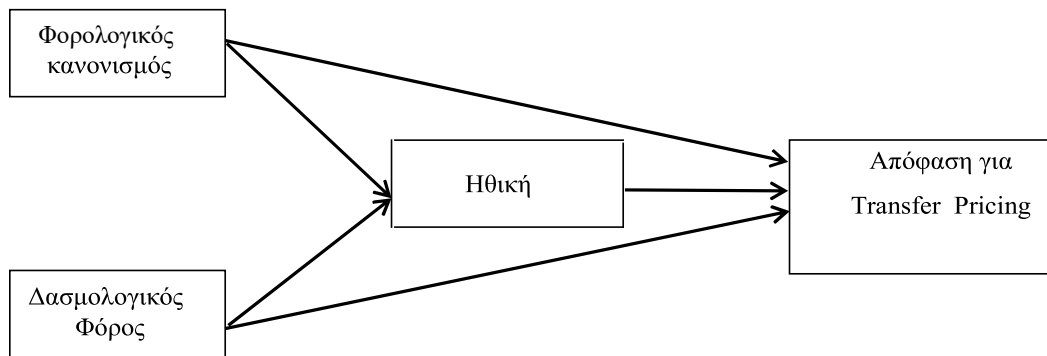
## **2.5 Ηθικά ζητήματα και transfer pricing**

Δεδομένου ότι η μεταφορά τιμολόγησης είναι ένα πολυεθνικό θέμα και λόγω ότι κάθε χώρα έχει τους δικούς της κανόνες μεταφοράς τιμολόγησης, έχουν γραφτεί πολλές μελέτες για το συγκεκριμένο θέμα και αφορά, επίσης, ζήτημα ηθικής για το πώς οι χώρες πρέπει να τοποθετηθούν απέναντι σε αυτό το φαινόμενο.

Η οικονομική παγκοσμιοποίηση έχει εισέλθει σε μια νέα διάσταση της παγκόσμιας οικονομίας και έχει δώσει αυξανόμενο αντίκτυπο στις διεθνείς συναλλαγές. Τα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων σε αυτήν την εποχή δίνουν έμφαση στη μείωση και την εξάλειψη των παγκόσμιων οικονομικών φραγμών (Bartelsman και Beetsma, 2000). Οι ραγδαίες αλλαγές στα επιχειρηματικά πεδία απαιτούν από μια εταιρεία να κινηθεί πιο γρήγορα και να προβεί σε προσαρμογές, ώστε να είναι σε θέση να ανταγωνίζεται εγχώρια και παγκόσμια. Η γέννηση της Γενικής Συμφωνίας Εμπορίου και Δασμών (GATT) και του Παγκόσμιου Οργανισμού Εμπορίου (ΠΟΕ) έχουν εξαλείψει τα εμπόδια στην κυκλοφορία αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίων μεταξύ των χωρών. Οι εταιρείες όχι μόνο πραγματοποιούν τις δραστηριότητές τους στη χώρα καταγωγής, αλλά έχουν επεκταθεί σε άλλες χώρες για να μεγιστοποιήσουν τις δυνατότητες που τους προσφέρει η παγκόσμια αγορά και να αυξήσουν τα κέρδη τους (Lukman et al, 2021).

Οι παραπάνω συνθήκες της παγκοσμιοποίησης ανταποκρίνονται ευρέως από πολυεθνικές με διάφορους στόχους. Οι περισσότερες πολυεθνικές εταιρείες προσπαθούν να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα μέσω καναλιών διανομής και αλυσίδων εφοδιασμού διεθνώς. Η αποτελεσματικότητα στη διανομή μπορεί να γίνει μετακινώντας τη διαδικασία παραγωγής στην περιοχή μάρκετινγκ. Η οικονομική παγκοσμιοποίηση οδηγεί σε ανάπτυξη της αγοράς και σε υψηλότερη παραγωγή που έχει αντίκτυπο στο επίπεδο βελτιστοποίησης του κόστους παραγωγής και των διαφορών εισοδήματος μεταξύ των χωρών που εμπλέκονται στη

δημιουργία αυτών των δαπανών (Beebejaun, 2018). Όσον αφορά την αποδοτικότητα παραγωγής, μπορεί να γίνει από τη διεθνή αλυσίδα εφοδιασμού που προμηθεύει ανταλλακτικά.



Εικόνα 2-2: Η ηθική ως ανασταλτικός παράγοντας στο Transfer Pricing (πηγή Lukman et al., 2021)

Σε μελέτη της η Ernst & Young (2007) πάνω σε 850 πολυεθνικές εταιρείες σε 24 χώρες διαπίστωσε ότι το 40 τοις εκατό όλων των ερωτηθέντων θεώρησε ότι η μεταβίβαση τιμολόγησης είναι το πιο σημαντικό φορολογικό ζήτημα που αντιμετωπίζει ο οργανισμός τους, το οποίο κατατάχθηκε υψηλότερο από οποιοδήποτε άλλο φορολογικό ζήτημα. Είναι τόσο σημαντικό που ορισμένες μεγάλες λογιστικές εταιρείες έχουν δημοσιεύσει οδηγίες για να βοηθήσουν τους πελάτες τους να υιοθετήσουν μια στρατηγική μεταφορά τιμολόγησης (Tohmatsu, 2004).

### 3. Ερευνητικό μέρος

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζεται το ερευνητικό μέρος της παρούσης το οποίο αποτελείται από συνδυασμό μελετών περίπτωσης και εφαρμογής ενός οικονομετρικού μοντέλου. Πιο συγκεκριμένα, μετά την παρουσίαση του οικονομετρικού μοντέλου VAT GAP, εξετάζονται τρεις μελέτες περίπτωσης εταιρειών, οι οποίες ενεπλάκησαν πρόσφατα σε υποθέσεις φοροδιαφυγής και διώχθηκαν για αυτές. Στη συνέχεια εφαρμόζεται το οικονομετρικό μοντέλο VAT GAP, το οποίο είναι το πλέον διαδεδομένο μοντέλο για τη μέτρηση της φοροδιαφυγής, για επιλεγμένα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επίσης, προσεγγίζεται η φοροδιαφυγή για δύο χώρες της Ε.Ε. και τέλος εξετάζονται με εφαρμογή παλινδρομήσεων δύο κοινοί παράγοντες οι οποίοι οδηγούν στη φοροδιαφυγή.

#### 3.1 Το μοντέλο VAT GAP

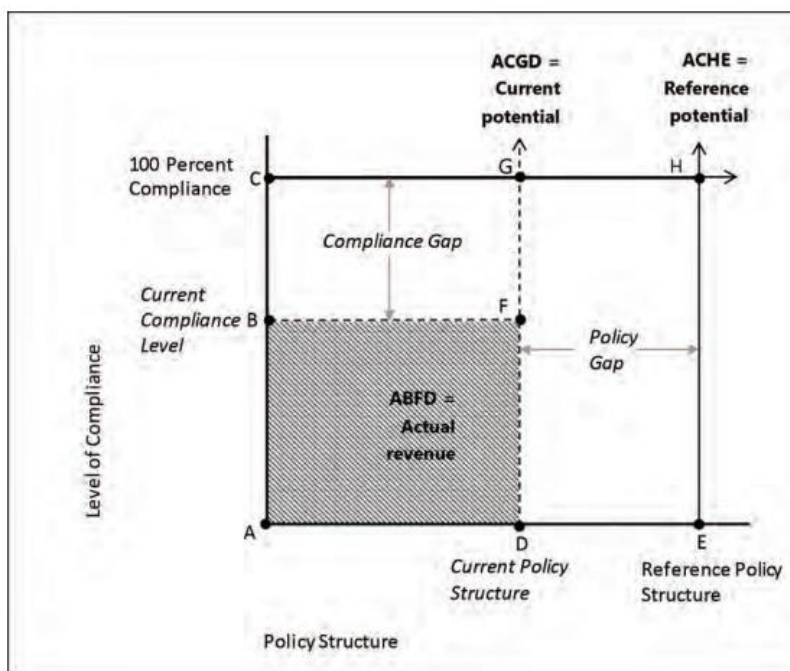
Ο υπολογισμός της φοροδιαφυγής είναι ένα επίπονο και πολύπλοκο πρόβλημα, το οποίο γίνεται ακόμη πιο πολύπλοκο όταν το ζητούμενο είναι ο υπολογισμός του μέρους εκείνου της φοροδιαφυγής το οποίο οφείλεται σε διασυνοριακές συναλλαγές. Ένα κοινά αποδεκτό μοντέλο για τον υπολογισμό της φοροδιαφυγής, χωρίς να εξειδικεύεται στον υπολογισμό της συνιστώσας της φοροδιαφυγής μέσω διασυνοριακών συναλλαγών, είναι το μοντέλο VAT gap. Το μοντέλο VAT gap αποτελεί μία μέθοδο υπολογισμού του χάσματος ή απλούστερα της διαφοράς μεταξύ του εισπραττόμενου ΦΠΑ και του προσδοκώμενου ΦΠΑ.

Εισάγονται οι όροι της φορολογητέας βάσης, επί της οποίας επιβάλλονται διαφορετικά κλιμάκια ΦΠΑ, και του συνολικού παθητικού ΦΠΑ ή πιο σύντομα VTTL (VAT Total Tax Liability). Αρχικά, το VTTL υπολογίζεται εφαρμόζοντας τα διαφορετικά κλιμάκια ΦΠΑ επί της συνολικής κατανάλωσης αγαθών σε διαφορετικούς κλάδους της οικονομίας. Ακολούθως, αθροίζεται το υπολογιζόμενο VTTL για τους διαφορετικούς κλάδους της οικονομίας. Πιο αναλυτικά, αρχικά υπολογίζεται το VTTL για τους κλάδους της οικονομίας οι οποίοι εμπίπτουν σε ειδικά ή μειωμένα κλιμάκια ΦΠΑ και εν συνεχεία υπολογίζεται το VTTL για την εναπομένουσα κατανάλωση, η οποία προκύπτει κατόπιν αφαίρεσης της κατανάλωσης σε κλάδους που εμπίπτουν σε μειωμένα ή ειδικά κλιμάκια ΦΠΑ από τη συνολική κατανάλωση.

Ακολούθως, το VAT gap, ως απόλυτος αριθμός, προκύπτει από την αφαίρεση του VTTL από τον πραγματικά εισπραχθέντα ΦΠΑ. Εν συνεχεία, για τον υπολογισμό του VAT gap υπό μορφή ποσοστού, υπολογίζεται ο λόγος του VAT gap προς το VTTL.

Για τον ακριβή υπολογισμό του VAT gap, απαιτείται να είναι διαθέσιμα δεδομένα για την αφαίρεση από τη φορολογητέα βάση εσόδων ή μέρους της κατανάλωσης το οποίο τελικώς δεν εμπίπτει σε ΦΠΑ και για την αφαίρεση από τον πραγματικά εισπραχθέντα ΦΠΑ, εσόδων τα οποία δεν προκύπτουν από την ευθεία εφαρμογή κλιμακίων ΦΠΑ επί της κατανάλωσης. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί ο τζίρος νεοφυών ή πολύ μικρών επιχειρήσεων, ο τζίρος που προκύπτει από τριγωνικές συναλλαγές, από επιχειρήσεις που απολαμβάνουν φορολογικές ελαφρύνσεις κ.α.. Για το λόγο αυτό, η εφαρμογή του μοντέλου VAT gap απαιτεί τη διαθεσιμότητα δεδομένων, τα οποία δεν είναι συνήθως διαθέσιμα εις όλον. Ωστόσο, το υπολογιζόμενο χάσμα ΦΠΑ μπορεί να αποτελέσει εφελκτήριο και μία καλή ένδειξη του ύψους της φοροδιαφυγής σε επίπεδο κρατών.

Παρακάτω παρατίθεται ένα επεξηγηματικό διάγραμμα, στο οποίο παρουσιάζονται ειδικά τα κενά συμμόρφωσης και πολιτικής (compliance και policy gaps), όπως αυτά αναφέρονται παραπάνω ως μέρη του VTTL τα οποία πρέπει να αφαιρούνται, καθώς προκύπτουν από την εφαρμογή της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας ή από την παροχή φορολογικών ελαφρύνσεων σε μερίδα των επιχειρήσεων, κ.ο.κ.:



Εικόνα 2-3: Χάσμα ΦΠΑ (Hutton, 2017)

Το γραμμοσκιασμένο τετράγωνο αντιστοιχεί στον ακριβή υπολογισμό του χάσματος ΦΠΑ, κατόπιν εντοπισμού και αφαίρεσης των κενών συμμόρφωσης και πολιτικής (compliance και policy gaps), ενώ παράλληλα, το παραπάνω γράφημα μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την ερμηνεία του χάσματος ΦΠΑ πριν και μετά την εφαρμογή πολιτικών ή πριν και μετά την εφαρμογή διαφορετικής νομοθεσίας, προκειμένου να εξεταστεί η μεταβολή του χάσματος ΦΠΑ.

### 3.2 Μελέτες περίπτωσης

Στις επόμενες παραγράφους εξετάζονται μελέτες περιπτώσεων ομίλων οι οποίοι ενεπλάκησαν σε υποθέσεις φοροδιαφυγής μέσω διασυνοριακών συναλλαγών.

#### 3.2.1 Amazon

Ο όμιλος Amazon έχει την έδρα του στις Η.Π.Α. και ασκεί ως επί το πλείστον δραστηριότητες λιανικής πώλησης μέσα από διάφορες ιστοσελίδες τις οποίες λειτουργεί σε διαφορετικές ομάδες χωρών. Εντούτοις, όλες οι αποστολές προϊόντων εξυπηρετούνται από τις κεντρικές αποθήκες του ομίλου στις Η.Π.Α. οι οποίες διανέμουν τα προϊόντα σε περισσότερα περιφερειακά κέντρα διανομής.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ξεκίνησε να διεξάγει έρευνα για τις οικονομικές δραστηριότητες και τις οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής εταιρείας της Amazon με έδρα στο Λουξεμβούργο, μέσα από την οποία ο όμιλος κατάφερε να απολαύσει μεγάλες φορολογικές ελαφρύνσεις για όλα τα έσοδα τα οποία δημιουργούνταν στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Οι ελαφρύνσεις αυτές προέκυψαν μετά από τη σύναψη ειδικής συμφωνίας με τις φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου, πριν από τη μεταφορά της φορολογικής έδρας του ομίλου στην Ε.Ε. στο Λουξεμβούργο. Η συμφωνία αυτή ίσχυσε για την περίοδο από το 2003 μέχρι και το 2011. Σύμφωνα με τη συμφωνία αυτή, όλα τα έσοδα του ομίλου στην Ε.Ε. μεταφέρονταν στη θυγατρική με έδρα το Λουξεμβούργο, μέσω της οποίας ο όμιλος δεν κατέβαλε φόρους, με αντιστάθμιση την καταβολή δικαιωμάτων χρήσης από τη μητρική στη θυγατρική ύψους €4 δις. Από το ποσό αυτό, μόνον το €1 δις φορολογήθηκε στις Η.Π.Α. με τα εναπομένοντα €3 δις να αποτελούν έσοδα τα οποία δεν φορολογήθηκαν.

Σύμφωνα με άρθρο του Bloomberg και των Financial Times, ο όμιλος δήλωσε κέρδη ύψους €11 εκατομμυρίων για τις δραστηριότητες στην Ε.Ε. ενώ ο συνολικός τζίρος έφτασε στα €60 δις κατά τη δεκαετία 2003-2013 (Houlder, 2014). Είναι καταφανές το πλεονέκτημα που απόλαυσε η Amazon μέσα από τη συμφωνία με τις αρχές του Λουξεμβούργου. Η ευνοϊκή αυτή μεταχείριση θεωρείται από πολλούς ότι αποτέλεσε καταλύτη για τη ραγδαία ανάπτυξη της Amazon, σε βάρος του ανταγωνισμού.

Σημειώνεται ότι στο Λουξεμβούργο παρόλο που ο φορολογικός συντελεστής των επιχειρήσεων φτάνει στο 21%, εντούτοις οι επιχειρήσεις που έχουν εκεί την έδρα τους μπορούν να εκμεταλλευτούν συμφωνίες ανταλλαγής δικαιωμάτων προκειμένου να χτίσουν αφορολόγητο το οποίο μπορεί να φτάσει ακόμη και στο 80%, με αποτέλεσμα ο συντελεστής 21% να καταβάλλεται μόνον επί του εναπομένοντος 20% των καθαρών κερδών.

Σύμφωνα με ιστορική απόφαση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, η συμφωνία της Amazon με τις αρχές του Λουξεμβούργου και η πρακτική φορολόγησης των κερδών από τις δραστηριότητες στην Ευρωπαϊκή Ένωση στο Λουξεμβούργο κρίθηκε καταχρηστική και χαρακτηρίστηκε στη βιβλιογραφία ως χαρακτηριστική περίπτωση φοροδιαφυγής μέσα από την εκμετάλλευση διασυνοριακών συναλλαγών (Baugh, et al., 2014).

### **3.2.2 Adecco**

Ο όμιλος Adecco κατηγορήθηκε από τη Δανέζικη Οικονομική Διοίκηση για φοροαποφυγή μέσω διασυνοριακών συναλλαγών κατόπιν δημοσίευσης οικονομικών καταστάσεων στις οποίες η θυγατρική εμφάνιζε ζημίες. Ο όμιλος έχει την έδρα του στην Ελβετία, ενώ η θυγατρική στη Δανία κατέβαλε δικαιώματα στην ελβετική μητρική εταιρεία του ομίλου βάσει ενδοομιλικής συμφωνίας (Bjørnholm & Tolstrup, 2021). Τα δικαιώματα αυτά αφορούσαν στη χρήση του εμπορικού σήματος του ομίλου από τη θυγατρική, την αγορά και χρήση τεχνογνωσίας, αλλά και την πρόσβαση στο πελατολόγιο του ομίλου. Οι φορολογικές αρχές της Δανίας έκριναν πως ο συντελεστής που εφαρμόστηκε για την καταβολή δικαιωμάτων εκμετάλλευσης του ομίλου δεν ήταν σύμφωνος με τις αρχές του ανταγωνισμού. Μάλιστα, σύμφωνα με το πόρισμα των φορολογικών αρχών, η θυγατρική δεν θα έπρεπε να καταβάλει καθόλου δικαιώματα για το εξεταζόμενο οικονομικό έτος, ως αντιστάθμιση υπηρεσιών τις οποίες παρείχε στη μητρική εταιρεία.

Αυτό είχε ως αποτέλεσμα τα καταβληθέντα δικαιώματα στη μητρική να μην αναγνωριστούν από τη φορολογική αρχή της Δανίας ως εκπιπτόμενα έξοδα, απόφαση η οποία αναιρέθηκε από τις δικαστικές αρχές της Δανίας, οι οποίες έκριναν ότι τα καταβληθέντα δικαιώματα στη μητρική εταιρεία ήταν συνδεδεμένα με την επιχειρηματική δραστηριότητα της θυγατρικής και το ύψος αυτών συνδεόταν με τα έσοδα της θυγατρικής. Σύμφωνα με τις δικαστικές αρχές, τα καταβληθέντα δικαιώματα στη μητρική εταιρεία ήταν αναλογικά με τη χρήση της πνευματικής ιδιοκτησίας της μητρικής, αλλά ήταν και πλήρως αποσυνδεδεμένα από το γεγονός ότι η θυγατρική εταιρεία δήλωσε ζημία στις οικονομικές της καταστάσεις (Deloitte, 2020).

Η απόφαση των φορολογικών αρχών ήταν ενδεικτική της εγρήγορσης στην οποία βρίσκονται οι φορολογικές αρχές για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής μέσω διασυνοριακών συναλλαγών.

### **3.2.3 Philips**

Το νομοθετικό και φορολογικό πλαίσιο στη Γαλλία παρέχει κίνητρα στις εταιρείες για την προώθηση των επενδύσεων σε Έρευνα και Ανάπτυξη. Τα κίνητρα αυτά αποτελούνται από πληθώρα φορολογικών εκπτώσεων και φοροαπαλλαγών, κίνητρα τα οποία έχουν αναδείξει τη Γαλλία σε πόλο έλξης επιχειρήσεων και θυγατρικών ομίλων για την μεταφορά των δραστηριοτήτων Έρευνας και Ανάπτυξης. Από τη μία πλευρά αυτό έχει αναδειχθεί σε

καταλύτη για την ανάπτυξη της οικονομίας, π.χ. μέσω της ενίσχυσης της απασχόλησης, και από την άλλη πλευρά έχει μετατραπεί σε εφιάλη για τις γαλλικές φορολογικές αρχές οι οποίες έρχονται αντιμέτωπες με πληθώρα εταιρειών που ανήκουν σε ομίλους και οι οποίες αποφεύγουν την καταβολή μεγάλου ποσού φόρων μέσω διασυνοριακών συναλλαγών με το πρόσχημα της Έρευνας και Ανάπτυξης. Για το λόγο αυτό, συχνά οι γαλλικές φορολογικές αρχές αμφισβητούν το εύλογο των διασυνοριακών συναλλαγών οι οποίες δημοσιοποιούνται ως δαπάνες Έρευνας και Ανάπτυξης. Χαρακτηριστικό είναι το παράδειγμα του ομίλου Philips.

Η γαλλική θυγατρική του ομίλου παρείχε υπηρεσίες Έρευνας και Ανάπτυξης στη μητρική εταιρεία, η οποία έχει την έδρα της στην Ολλανδία, με κόστος το ύψος κάθε σύμβασης έργου Έρευνας και Ανάπτυξης επαυξημένο κατά 10%. Σε πρώτο βαθμό, οι γαλλικές φορολογικές αρχές αμφισβήτησαν τα ύψη των εσόδων της γαλλικής θυγατρικής και πρότειναν την αναθεώρησή του ποσοστού της προσαύξησης σε τιμές κάτω από το αναφερόμενο 10% από τη γαλλική θυγατρική.

Εντούτοις, το φορολογικό πλαίσιο στη Γαλλία πιστώνει στις φορολογούμενες επιχειρήσεις το τεκμήριο της αθωότητας και υποχρεώνει τις φορολογικές αρχές να τεκμηριώνουν πλήρως ότι σε κάθε περίπτωση η φορολογούμενη επιχείρηση προέβη σε διασυνοριακές συναλλαγές προκειμένου να αποκομίσει φορολογικά οφέλη, εν γένει για να εκμεταλλευτεί το ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς.

Για την απόδειξη της κατηγορίας της φοροδιαφυγής, οι γαλλικές φορολογικές αρχές είναι υποχρεωμένες να αποδεικνύουν σε κάθε περίπτωση ότι η υπό εξέταση επιχείρηση αποκομίζει πλεονεκτήματα μέσα από τη μετατόπιση ομιλικών κερδών. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις αποτελούν οι χορηγήσεις άτοκων δανείων και οι παραιτήσεις από καταβολή δικαιωμάτων εκμετάλλευσης ή εν γένει η παροχή υπηρεσιών αμισθί.

Σε δεύτερο χρόνο, η θυγατρική της Philips αθώωθηκε από τις γαλλικές δικαστικές αρχές οι οποίες έκριναν πως το ύψος κάθε σύμβασης με τη μητρική εταιρεία μπορεί να ποικίλει ανά περίπτωση είτε προβλέπεται ρητά η καταβολή προσαύξησης επί του ύψος κάθε σύμβασης είτε όχι. Επιπλέον, πρότειναν ότι δεν μπορούν να εξεταστούν όλες οι συμβάσεις τις οποίες σύναψε και εκτέλεσε η θυγατρική για λογαριασμό της μητρικής και ως εκ τούτου έκρινε το πόρισμα των φορολογικών αρχών ως άκυρο (France vs Philips, September 2018, Conseil d'État, Case No 405779, 2018).



Η απόφαση αυτή λειτούργησε μάλιστα ως νομολογία, δημιουργώντας δεδικασμένο το οποίο αναγνώριζε πως η απολαβή φορολογικών ελαφρύνσεων για δραστηριότητες Έρευνας και Ανάπτυξης δεν αποτελεί από μόνη της ένδειξη φοροδιαφυγής. Το σκεπτικό της απόφασης αυτής βασίζεται στο γεγονός ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες Έρευνας και Ανάπτυξης έχουν μεταβαλλόμενο ανά περίπτωση κόστος, το οποίο πρέπει να αντισταθμιστεί επαυξημένο κατά οποιοδήποτε συντελεστή κρίνει η εκάστοτε επιχείρηση που λειτουργεί στη Γαλλία (Thomsen & Watrin, 2018).

### **3.2.4 Σύνοψη**

Η εξέταση των παραπάνω τριών μελετών περίπτωσης και η αναφορά άλλων περιπτώσεων πολυεθνικών ομίλων οι οποίοι δραστηριοποιούνται στην Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως η Starbucks και η Google, οι οποίοι συγκέντρωσαν το ενδιαφέρον της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και των κατά τόπους φορολογικών αρχών με την υπόνοια της φοροδιαφυγής μέσω διασυνοριακών συναλλαγών και άλλων τεχνασμάτων, καταδεικνύει την έκταση που έχει λάβει το ζήτημα της φοροδιαφυγής.

Στις παραπάνω περιπτώσεις, μόνον η Amazon βρέθηκε τελεσίδικα να φοροδιαφεύγει καθώς τα στοιχεία, με έμφαση στα κέρδη και τον συνολικό κύκλο εργασιών, έδειξαν ότι η εταιρεία κατάφερε όχι μόνον να απολαύσει αφορολόγητων κερδών αλλά και να ζημιώσει έμμεσα τους ανταγωνιστές της. Στις περιπτώσεις της Adecco και της Philips, μολονότι οι υποψίες των φορολογικών αρχών ήταν ισχυρές, εντούτοις οι επιχειρήσεις κρίθηκε πως δεν φοροδιέφευγαν λόγω αδυναμιών της νομοθεσίας, αδυναμίες τις οποίες και γνώριζαν και εκμεταλλεύτηκαν οι επιχειρήσεις καταφανώς. Για το λόγο αυτό, στο σημείο αυτό τονίζεται ότι η χρήση διασυνοριακών συναλλαγών για την μείωση της φορολογικής βάσης είναι σε σημαντικό βαθμό νόμιμη, ωστόσο δεν είναι ηθική, ιδίως όταν ξεπερνά κάποια όρια, όπως άλλωστε αναφέρθηκε και στην παράγραφο 2.5 (Mehafdi, 2008; McGee, 2010).

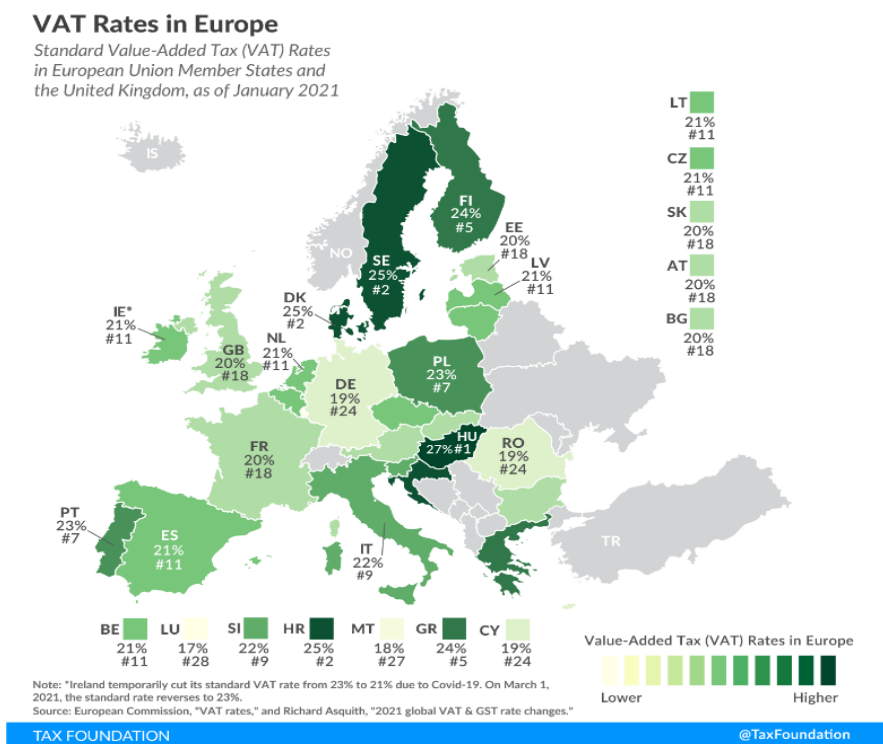
## **3.3 Υπολογισμός VAT gap σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης**

Στις επόμενες παραγράφους παρουσιάζεται ένα οικονομετρικό μοντέλο το οποίο κατασκευάστηκε για τον υπολογισμό της φοροδιαφυγής σε επιλεγμένα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

### 3.3.1 Περιγραφή μοντέλου

Το μοντέλο σκοπεύει στον υπολογισμό του ποσοστιαίου VAT gap σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την πενταετία 2015 – 2019. Δεν κατέστη εφικτή η εφαρμογή του μοντέλου για το 2020 καθώς δεν βρέθηκαν στοιχεία στη Eurostat για όλα τα κράτη μέλη της Ε.Ε..

Για τον υπολογισμό του VAT gap αρχικά συλλέχθηκαν δεδομένα από τη Eurostat αναφορικά με την κατανάλωση ανά τομέα. Παράλληλα, συλλέχθηκαν δεδομένα σχετικά με τον εφαρμοζόμενο ΦΠΑ στα κράτη μέλη της Ε.Ε. ανά τομέα. Από την εφαρμογή του εκάστοτε εφαρμοζόμενου ΦΠΑ ανά τομέα στην κατανάλωση στον ίδιο τομέα υπολογίστηκε το VTTL (VAT Total Tax Liability).



Εικόνα 2-4: Εφαρμοζόμενος Φόρος Προστιθέμενης Αξίας στην Ευρώπη (Tax Foundation, 2021)

Για παράδειγμα, για ΦΠΑ 6% σε τρόφιμα και δαπάνη €10 εκατομμυρίων, υπολογίζεται συνολική αναμενόμενη εισπραξη ΦΠΑ €600.000.

Στη συνέχεια συλλέχθηκαν δεδομένα αναφορικά με τα φορολογικά έσοδα ανά κράτος μέλος και υπολογίστηκε ο λόγος μεταξύ των φορολογικών εσόδων όπως αυτά καταγράφηκαν και των αναμενόμενων φορολογικών εσόδων.

### 3.3.2 Δεδομένα

Παρακάτω παρουσιάζονται στοιχεία από τη συνολική κατανάλωση στην Ευρώπη καθώς και σε χώρες που έχουν συνάψει συμφωνίες εμπορικής συνεργασίας με την Ε.Ε..

Πίνακας 2-1: Συνολική κατανάλωση 2015-2020 (πηγή Eurostat)

GEO/TIME / Prices in million euros	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<i>European Union - 27 countries (from 2020)</i>	6.513.467,2	6.673.233,2	6.923.516,4	7.147.141,6	7.342.979,3	:
<i>European Union - 28 countries (2013-2020)</i>	8.137.177,6	8.178.279,1	8.375.189,2	8.637.799,6	8.877.889,3	:
<i>European Union - 15 countries (1995-2004)</i>	7.457.451,2	7.477.082,9	7.613.284,2	7.824.669,7	8.015.159,2	:
<i>Euro area</i>	5.640.365,8	5.775.855,1	5.963.462,4	6.144.347,5	6.294.480,8	:
<i>Euro area - 19 countries (from 2015)</i>	5.640.365,8	5.775.855,1	5.963.462,4	6.144.347,5	6.294.480,8	:
<i>Euro area - 12 countries (2001-2006)</i>	5.507.943,6	5.637.761,0	5.817.305,2	5.988.980,7	6.131.194,1	:
<i>Belgium</i>	204.797,5	210.579,1	218.908,7	227.143,5	232.819,6	:
<i>Bulgaria</i>	29.816,6	31.143,1	33.268,6	35.425,6	37.913,9	:
<i>Czechia</i>	81.903,4	86.008,1	93.851,6	101.750,7	107.220,6	97.446,5
<i>Denmark</i>	125.312,7	129.349,2	134.498,1	139.837,7	142.347,6	139.770,4
<i>Germany</i>	1.530.457,0	1.577.720,0	1.620.634,0	1.667.428,0	1.717.028,0	1.641.044,0
<i>Estonia</i>	10.772,9	11.259,0	12.024,9	12.885,0	13.621,4	12.919,2
<i>Ireland</i>	84.211,0	88.665,7	91.631,0	96.709,5	100.989,5	91.309,5
<i>Greece</i>	130.015,7	127.146,4	131.603,5	135.432,3	139.573,0	:
<i>Spain</i>	650.059,0	671.832,0	705.546,0	727.150,0	739.680,0	622.896,0
<i>France</i>	1.159.070,0	1.178.256,0	1.208.982,0	1.243.065,0	1.271.780,0	1.181.934,0
<i>Croatia</i>	32.066,8	33.683,6	35.507,9	37.521,2	39.577,4	:

<i>GEO/TIME / Prices in million euros</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>	<i>2020</i>
<i>Italy</i>	1.015.428,2	1.029.343,2	1.056.495,3	1.077.803,3	1.087.456,1	957.843,7
<i>Cyprus</i>	13.200,4	13.844,0	14.640,0	15.444,0	15.885,0	13.505,4
<i>Latvia</i>	14.638,2	15.245,5	16.171,7	17.178,7	17.720,9	16.505,0
<i>Lithuania</i>	23.339,5	24.507,1	26.253,9	27.922,4	29.350,0	28.972,5
<i>Luxembourg</i>	17.576,7	18.165,2	18.799,9	20.003,5	20.900,6	:
<i>Hungary</i>	56.611,4	59.481,1	64.649,2	67.987,8	73.421,4	66.920,4
<i>Malta</i>	5.745,8	5.948,6	6.438,2	6.960,7	7.429,0	5.859,3
<i>Netherlands</i>	303.545,0	309.721,0	320.945,0	335.967,0	348.862,0	332.285,0
<i>Austria</i>	181.398,4	187.075,8	193.752,0	200.083,7	204.786,9	188.163,6
<i>Poland</i>	250.672,0	248.802,1	272.513,6	288.325,9	304.266,9	293.608,9
<i>Portugal</i>	122.329,6	127.447,0	134.028,5	140.437,7	146.606,1	129.421,8
<i>Romania</i>	96.233,1	103.962,5	115.906,0	126.731,0	135.759,0	130.187,6
<i>Slovenia</i>	21.989,9	22.863,7	23.741,4	25.077,8	26.597,3	23.681,3
<i>Slovakia</i>	42.627,6	44.320,7	46.995,6	50.056,6	52.766,0	52.607,6
<i>Finland</i>	109.140,0	111.894,0	114.425,0	118.018,0	120.363,0	115.667,0
<i>Sweden</i>	200.484,4	204.926,8	209.808,1	205.931,3	206.389,5	202.880,1
<i>Iceland</i>	8.034,6	9.809,1	11.609,0	11.741,9	11.481,6	9.384,4
<i>Norway</i>	135.761,0	136.668,1	141.655,7	143.062,3	144.323,0	130.943,4
<i>Switzerland</i>	317.567,4	314.864,9	314.094,3	308.858,0	323.609,4	316.905,6
<i>United Kingdom</i>	1.623.710,5	1.505.045,9	1.451.672,8	1.490.658,0	1.538.782,4	:
<i>Montenegro</i>	3.665,8	3.810,7	4.077,9	4.367,6	4.579,9	3.518,1
<i>North Macedonia</i>	6.309,8	6.515,3	6.748,5	7.156,4	7.431,2	:
<i>Albania</i>	8.421,0	8.946,1	9.534,1	10.503,2	11.420,7	:
<i>Serbia</i>	25.245,9	25.535,3	27.306,0	29.205,2	30.682,3	30.761,8
<i>Turkey</i>	489.399,3	481.642,3	464.464,8	393.257,0	413.720,6	362.517,1

<i>GEO/TIME / Prices in million euros</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>	<i>2020</i>
<i>Bosnia and Herzegovina</i>	12.128,5	12.401,6	12.772,0	13.289,3	13.950,4	13.069,6
<i>Kosovo (under United Nations Security Council Resolution 1244/99)</i>	5.453,9	5.860,8	6.206,5	:	:	:

Στη συνέχεια παρατίθενται στοιχεία από τον εφαρμοζόμενο ΦΠΑ σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης:

*Πίνακας 2-2: Εφαρμοζόμενος ΦΠΑ στις χώρες της Ευρώπης (Tax Foundation, 2021)*

<i>Χώρα</i>	<i>Ειδικός συντελεστής ΦΠΑ (%)</i>	<i>Μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ (%)</i>		<i>Κανονικός συντελεστής ΦΠΑ (%)</i>
<i>Austria (AT)</i>	–	10	13	20
<i>Belgium (BE)</i>	–	6	12	21
<i>Bulgaria (BG)</i>	–	9		20
<i>Croatia (HR)</i>	–	5	13	25
<i>Cyprus (CY)</i>	–	5	9	19
<i>Czech Republic (CZ)</i>	–	10	15	21
<i>Denmark (DK)</i>	–			25
<i>Estonia (EE)</i>	–	9		20
<i>Finland (FI)</i>	–	10	14	24
<i>France (FR)</i>	2,1	5,5	10	20
<i>Germany (DE)</i>	–	7		19
<i>Greece (GR)</i>	–	6	13	24
<i>Hungary (HU)</i>	–	5	18	27
<i>Ireland (IE)*</i>	4,8	9	13,5	21
<i>Italy (IT)</i>	4	5	10	22
<i>Latvia (LV)</i>	–	5	12	21
<i>Lithuania (LT)</i>	–	5	9	21
<i>Luxembourg (LU)</i>	3	8		17
<i>Malta (MT)</i>	–	5	7	18
<i>Netherlands (NL)</i>	–	9		21
<i>Poland (PL)</i>	–	5	8	23
<i>Portugal (PT)</i>	–	6	13	23
<i>Romania (RO)</i>	–	5	9	19
<i>Slovakia (SK)</i>	–	10		20

Χώρα	Ειδικός συντελεστής ΦΠΑ (%)	Μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ (%)	Κανονικός συντελεστής ΦΠΑ (%)
Slovenia (SI)	–	5	9,5
Spain (ES)	4	10	21
Sweden (SE)	–	6	12
United Kingdom (GB)	–	5	20

Από τις παραπάνω χώρες, για λόγους απλοποίησης των υπολογισμών και για λόγους καλύτερης προσέγγισης της φοροδιαφυγής μέσω διασυνοριακών συναλλαγών εκτιμήθηκε το πλήθος των πολυεθνικών ομίλων που λειτουργούν ανά χώρα:

Number of multinational enterprise (MNE) groups operating in the EU and EFTA, 2019

	MNE groups operating in the country	Of which:	
		groups with decision centre in the country	foreign controlled groups
<b>EU</b>	174 531(*)	112 161	21 971
Belgium	11 393	6 506	2 046
Cyprus	13 031	6 887	340
Denmark	9 287	3 873	159
Estonia	4 277	1 621	68
Spain	16 725	4 114	1 009
Finland	5 087	1 495	41
Greece	4 995	1 328	715
Croatia	4 734	643	62
Ireland	6 251	2 635	198
Italy	21 744	10 511	3 743
Lithuania	3 526	943	69
Latvia	4 228	645	69
Poland	14 065	2 443	746
Portugal	7 349	1 355	98
Romania	24 646	712	178
Sweden	12 540	4 879	179
Iceland	407	231	15
Liechtenstein	1 474	1 245	138
Norway	7 218	2 383	101
Switzerland	19 030	10 502	711

(\*) One MNE group can operate in several EU Member States therefore the total for the EU is not the sum of MNE groups operating in each EU MS

Source: EuroGroups Register 2019 data

eurostat 

Εικόνα 2-5: Πλήθος πολυεθνικών ομίλων που λειτουργούν στην Ευρώπη (ανά χώρα) (European Commission, 2021)

Οι πέντε χώρες με το μεγαλύτερο πλήθος πολυεθνικών, ανεξαρτήτως της χώρας στην οποία βρίσκεται η μητρική εταιρεία, είναι κατά σειρά η Ρουμανία, η Ιταλία, η Ελβετία, η Ισπανία και η Πολωνία. Εν συνεχεία, προσεγγίστηκε το VAT gap για τις χώρες αυτές, όπου αναμένεται μεγαλύτερη ένταση διασυνοριακών συναλλαγών.

Ο εφαρμοζόμενος ΦΠΑ στις χώρες αυτές, με πληροφορίες αναφορικά με την εφαρμογή μειωμένων και ειδικών συντελεστών παρατίθεται στον παρακάτω πίνακα με την προσθήκη των συντελεστών στην Ελβετία (ch.ch, 2021):

Πίνακας 2-3: Συντελεστές ΦΠΑ στις εξεταζόμενες χώρες

<i>Χώρα</i>	<i>Ειδικός συντελεστής ΦΠΑ (%)</i>	<i>Μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ (%)</i>		<i>Κανονικός συντελεστής ΦΠΑ (%)</i>
<i>Italy (IT)</i>	4	5	10	22
<i>Poland (PL)</i>	–	5	8	23
<i>Romania (RO)</i>	–	5	9	19
<i>Spain (ES)</i>	4	10		21
<i>Switzerland (CH)</i>	3,7	2,5		7,7

Στην Ιταλία, ο ειδικός συντελεστής ΦΠΑ 4% εφαρμόζεται σε τρόφιμα, ποτά, αγροτικά προϊόντα και ηλεκτρονικά βιβλία και εφημερίδες, ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ 5% εφαρμόζεται σε ορισμένες υπηρεσίες υγείας, μαχαρικά και θαλάσσιες μεταφορές, ενώ ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ 10% εφαρμόζεται στην ενέργεια (PwC, 2021).

Στην Πολωνία, ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ 8% εφαρμόζεται σε είδη πρώτης ανάγκης, φάρμακα και μεταφορές, ενώ ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ 5% εφαρμόζεται σε βιβλία, εφημερίδες, τρόφιμα και ανεπεξέργαστα τρόφιμα (PwC, 2021).

Η φορολογική νομοθεσία στη Ρουμανία είναι ιδιαίτερα πολύπλοκη σε ό,τι αφορά στην επιλογή του εφαρμοζόμενου συντελεστή ΦΠΑ και ως εκ τούτου δεν συμπεριλήφθηκε τελικά στο μοντέλο (PwC, 2021).

Στην Ισπανία, ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ 10% εφαρμόζεται σε είδη πρώτης ανάγκης (τρόφιμα, ποτά, αγροτικά προϊόντα) και υπηρεσίες θεάτρων, συναυλιών κ.ο.κ., ενώ ο ειδικός συντελεστής ΦΠΑ 4% εφαρμόζεται σε μέρος των ειδών πρώτης ανάγκης τα οποία κρίνονται απαραίτητα, όπως είναι το ψωμί, το γάλα, η ενέργεια και τα βιβλία (PwC, 2021).

Στην Ελβετία ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ 2,5% εφαρμόζεται σε τρόφιμα, βιβλία, εφημερίδες, υπηρεσίες υγείας και φάρμακα, ενώ ο ειδικός συντελεστής 3,7% εφαρμόζεται στις διαμονές σε ξενοδοχεία (ch.ch, 2021).

Από τον υπολογισμό του VTTL εξαιρούνται οι κρατικές επιχορηγήσεις καθώς και οι εισαγωγές και εξαγωγές (European Commission, 2020).

Ακολούθως, συλλέχθηκαν δεδομένα από τη Eurostat για την αποδόμηση της συνολικής κατανάλωσης αγαθών σε κατηγορίες, προκειμένου να εφαρμοστούν οι μειωμένοι και ειδικοί συντελεστές ΦΠΑ.

Πίνακας 2-4: Ελβετία: Κατάτμηση κατανάλωσης ανά τομέα (πηγή Eurostat)

<i>Ελβετία</i>					
(€ εκ.)	2015	2016	2017	2018	2019
Σύνολο κατανάλωσης	317.567,40	314.864,90	314.094,30	308.858,00	323.609,40
Τρόφιμα και μη αλκοολούχα ποτά	28.037,90	27.792,40	27.642,50	27.199,70	28.825,90
Υγεία και φάρμακα	50.892,00	52.425,50	52.496,00	51.185,50	54.420,00
Ξενοδοχεία	27.547,30	27.050,70	27.245,30	26.793,10	28.393,00

Πίνακας 2-5: Ιταλία: Κατάτμηση κατανάλωσης ανά τομέα (πηγή Eurostat)

<i>Ιταλία</i>					
(€ εκ.)	2015	2016	2017	2018	2019
Σύνολο κατανάλωσης	1.015.428,2	1.029.343,2	1.056.495,3	1.077.803,3	1.087.456,1
Τρόφιμα	133.723,30	135.159,20	139.049,30	140.812,90	142.569,70
Μη αλκοολούχα ποτά	11.173,70	11.523,10	12.106,70	12.379,70	12.531,90
Αλκοολούχα ποτά	9.638,30	9.741,80	9.990,10	10.028,10	10.127,20
Ενέργεια	38.187,80	35.439,40	35.794,50	36.624,10	36.446,20
Υγεία	35.807,40	35.910,50	37.340,80	37.925,10	38.474,60
Φάρμακα και παραϊατρικά	13.023,10	12.947,10	13.473,50	13.946,70	14.641,60
Μεταφορές	18.314,60	19.229,90	20.333,20	20.673,20	21.255,30
Βιβλία και εφημερίδες	9.105,70	9.042,00	9.079,90	9.118,80	9.202,80
Θαλάσσιες μεταφορές*	5.494,38	5.768,97	6.099,96	6.201,96	6.376,59
Ηλεκτρονικά βιβλία και εφημερίδες*	1.365,86	1.356,30	1.361,99	1.367,82	1.380,42

Οι θαλάσσιες μεταφορές υπολογίστηκαν στο 30% της συνολικής δαπάνης για μεταφορές, ενώ τα ηλεκτρονικά βιβλία και οι ηλεκτρονικές εφημερίδες υπολογίστηκαν στο 15% της συνολικής δαπάνης για βιβλία και εφημερίδες.



Πίνακας 2-6: Ισπανία: Κατάτμηση κατανάλωσης ανά τομέα (πηγή Eurostat)

(€ εκ.)	Ισπανία				
	2015	2016	2017	2018	2019
Σύνολο κατανάλωσης	650.059,0	671.832,0	705.546,0	727.150,0	739.680,0
Τρόφιμα	78.053,00	78.306,00	79.229,00	82.650,00	84.746,00
Μη αλκοολούχα ποτά	7.685,00	7.834,00	7.962,00	8.228,00	7.864,00
Αλκοολούχα ποτά	7.393,00	7.840,00	7.955,00	8.098,00	8.509,00
Ενέργεια	22.217,00	21.189,00	23.384,00	24.755,00	24.804,00
Πολιτισμός και ψυχαγωγία	46.915,00	49.591,00	52.635,00	54.180,00	55.454,00
Βιβλία και εφημερίδες	4.543,00	4.888,00	4.594,00	4.634,00	4.632,00
Είδη πρώτης ανάγκης*	15.610,60	15.661,20	15.845,80	16.530,00	16.949,20
Τρόφιμα*	62.442,40	62.644,80	63.383,20	66.120,00	67.796,80

Τα είδη πρώτης ανάγκης υπολογίστηκαν στο 20% της συνολικής δαπάνης σε τρόφιμα.

Πίνακας 2-7: Πολωνία: Κατάτμηση κατανάλωσης ανά τομέα (πηγή Eurostat)

(€ εκ.)	Πολωνία				
	2015	2016	2017	2018	2019
Σύνολο κατανάλωσης	250.672,0	248.802,1	272.513,6	288.325,9	304.266,9
Τρόφιμα	38.211,30	38.292,60	41.414,10	42.502,40	45.343,40
Ενέργεια	21.007,50	20.255,50	21.158,70	22.926,90	23.110,30
Μεταφορές	34.788,30	33.204,20	36.780,80	40.019,90	41.985,10
Βιβλία και εφημερίδες	3.810,00	3.599,30	3.513,00	3.747,70	4.036,30
Είδη πρώτης ανάγκης*	7.642,26	7.658,52	8.282,82	8.500,48	9.068,68
Τρόφιμα*	30.569,04	30.634,08	33.131,28	34.001,92	36.274,72

Τα είδη πρώτης ανάγκης υπολογίστηκαν στο 20% της συνολικής δαπάνης σε τρόφιμα.

### 3.3.3 Υπολογισμός VTTL

Οι συντελεστές ΦΠΑ εφαρμόστηκαν στις παραπάνω κατηγορίες δαπανών για τον υπολογισμό του VTTL όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 2-8: VTTL Ελβετία

(€ εκ.)					
Φορολογητέα βάση					
VAT	2015	2016	2017	2018	2019
7,70%	211.090,20	207.596,30	206.710,50	203.679,70	211.970,50
2,50%	78.929,90	80.217,90	80.138,50	78.385,20	83.245,90
3,70%	27.547,30	27.050,70	27.245,30	26.793,10	28.393,00
(€ εκ.)					
VTTL					
VAT	2015	2016	2017	2018	2019
7,70%	16.253,95	15.984,92	15.916,71	15.683,34	16.321,73
2,50%	1.973,25	2.005,45	2.003,46	1.959,63	2.081,15
3,70%	1.019,25	1.000,88	1.008,08	991,34	1.050,54
<b>Σύνολο</b>	<b>19.246,25</b>	<b>18.991,25</b>	<b>18.928,25</b>	<b>18.633,97</b>	<b>19.453,42</b>

Πίνακας 2-9: VTTL Ιταλία

(€ εκ.)					
Φορολογητέα βάση					
VAT	2015	2016	2017	2018	2019
22,00%	780.037,47	794.443,93	814.751,96	832.463,62	839.549,49
10,00%	38.187,80	35.439,40	35.794,50	36.624,10	36.446,20
5,00%	41.301,78	41.679,47	43.440,76	44.127,06	44.851,19
4,00%	155.901,16	157.780,40	162.508,09	164.588,52	166.609,22
(€ εκ.)					
VTTL					
VAT	2015	2016	2017	2018	2019
22,00%	171.608,24	174.777,66	179.245,43	183.142,00	184.700,89
10,00%	3.818,78	3.543,94	3.579,45	3.662,41	3.644,62
5,00%	2.065,09	2.083,97	2.172,04	2.206,35	2.242,56
4,00%	6.236,05	6.311,22	6.500,32	6.583,54	6.664,37
<b>Σύνολο</b>	<b>185.743,16</b>	<b>188.732,79</b>	<b>193.514,24</b>	<b>197.612,3</b>	<b>199.271,44</b>

Πίνακας 2-10: VTTL Ισπανία

(€ εκ.)					
Φορολογητέα βάση					
VAT	2015	2016	2017	2018	2019
21,00%	483.253,00	502.184,00	529.787,00	544.605,00	553.671,00
10,00%	124.435,40	127.909,80	131.935,20	136.626,00	139.623,80
4,00%	42.370,60	41.738,20	43.823,80	45.919,00	46.385,20
(€ εκ.)					
VTTL					
VAT	2015	2016	2017	2018	2019
21,00%	101.483,13	105.458,64	111.255,27	114.367,05	116.270,91
10,00%	12.443,54	12.790,98	13.193,52	13.662,60	13.962,38
4,00%	1.694,82	1.669,53	1.752,95	1.836,76	1.855,41
<b>Σύνολο</b>	<b>117.636,49</b>	<b>121.935,15</b>	<b>128.218,74</b>	<b>131.884,41</b>	<b>134.107,7</b>

Πίνακας 2-11: VTTL Πολωνία

(€ εκ.)		Φορολογητέα βάση				
VAT	2015	2016	2017	2018	2019	
23,00%	152.854,90	153.450,50	169.647,00	179.129,00	189.791,80	
8,00%	86.364,84	84.093,78	91.070,78	96.948,72	101.370,12	
5,00%	11.452,26	11.257,82	11.795,82	12.248,18	13.104,98	
(€ εκ.)		VTTL				
VAT	2015	2016	2017	2018	2019	
23,00%	35.156,63	35.293,62	39.018,81	41.199,67	43.652,11	
8,00%	6.909,19	6.727,50	7.285,66	7.755,90	8.109,61	
5,00%	572,61	562,89	589,79	612,41	655,25	
<b>Σύνολο</b>	44.653,43	44.600,01	48.911,26	51.585,98	54.435,97	

### 3.3.4 Υπολογισμός VAT gap

Αρχικά, παρατίθενται δεδομένα από τα έσοδα από ΦΠΑ στις τέσσερις χώρες οι οποίες συμπεριλήφθηκαν στην ανάλυση:

Πίνακας 2-12: Πραγματικά έσοδα από ΦΠΑ (The World Bank, 2021)

(€ εκ.)	2015	2016	2017	2018	2019
Πολωνία	125.836	134.554	154.656	172.210	182.147
Ιταλία	100.345	102.086	107.576	109.333	111.793
Ισπανία	67.913	70.214	73.970	77.561	79.224
Ελβετία	35.762	35.942	36.927	36.634	36.613

Στη συνέχεια υπολογίζεται το VAT gap με εφαρμογή της σχέσης που παρουσιάστηκε στην παράγραφο 3.1 (Hutton, 2017):

$$VAT\ gap = VTTL - VAT\ revenue \quad (Εξίσωση\ 3.1)$$

Αντίστοιχα, για τον υπολογισμό του VAT gap υπό μορφή ποσοστού του συνολικού αναμενόμενου εισπρακτέου VAT εφαρμόζεται η παρακάτω σχέση:

$$VAT\ gap(\%) = \frac{VAT\ gap}{VTTL} \quad (Εξίσωση\ 3.2)$$

Πίνακας 2-13: Υπολογιζόμενο VAT gap

		<i>Ελβετία</i>	<i>Ιταλία</i>	<i>Ισπανία</i>	<i>Πολωνία</i>
<b>2015</b>	Πραγματικά έσοδα ΦΠΑ	35.762	100.345	67.913	125.836
	VTTL	19.246	185.743	117.636	44.653
	VAT gap	-16.516	85.398	49.723	-81.183
	VAT gap %	-85,52%	45,98%	42,27%	-181,81%
<b>2016</b>	Πραγματικά έσοδα ΦΠΑ	35.942	102.086	70.214	134.554
	VTTL	18.991	188.733	121.935	44.600
	VAT gap	-16.951	86.647	51.721	-89.954
	VAT gap %	-89,26%	45,91%	42,42%	-201,69%
<b>2017</b>	Πραγματικά έσοδα ΦΠΑ	36.927	107.576	73.970	154.656
	VTTL	18.928	193.514	128.219	48.911
	VAT gap	-17.999	85.938	54.249	- 105.745
	VAT gap %	-95,09%	44,41%	42,31%	-216,20%
<b>2018</b>	Πραγματικά έσοδα ΦΠΑ	36.634	109.333	77.561	172.210
	VTTL	18.634	197.612	131.884	51.586
	VAT gap	-18.000	88.279	54.323	- 120.624
	VAT gap %	-95,60%	44,67%	41,19%	-233,83%
<b>2019</b>	Πραγματικά έσοδα ΦΠΑ	36.613	111.793	79.224	182.147
	VTTL	19.453	199.271	134.108	54.436
	VAT gap	-17.160	87.478	54.884	- 127.711
	VAT gap %	-88,21%	43,90%	40,93%	-234,61%

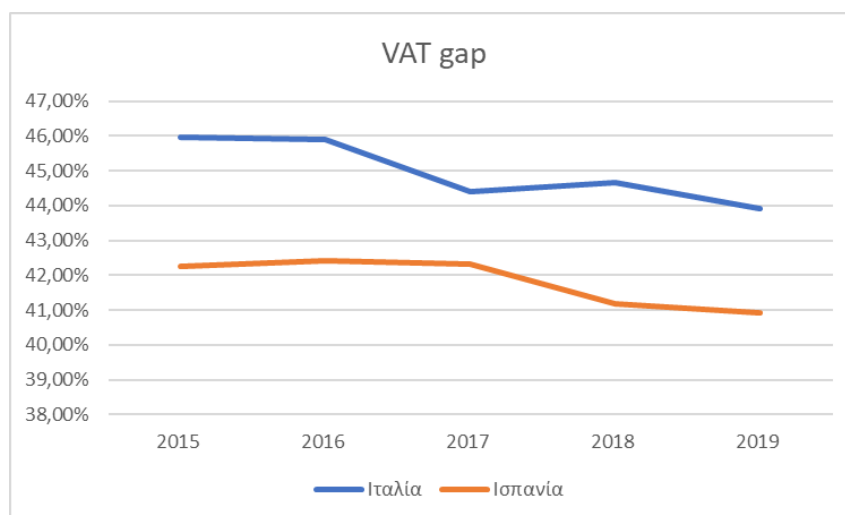
Από τον υπολογισμό του VAT gap γίνεται αντιληπτό ότι για την Πολωνία και την Ελβετία προκύπτουν χάσματα ΦΠΑ τα οποία λαμβάνουν αρνητικές τιμές. Άλλωστε, όπως έχει αναφερθεί στην παράγραφο 3.1, το μοντέλο VAT gap, και στην παράγραφο 3.2, το μοντέλο ra GAP, βασίζονται σε υποθέσεις και απαιτείται κάθε φορά η ενδεδειγμένη έρευνα εσόδων ΦΠΑ τα οποία πρέπει να αφαιρούνται από τον υπολογισμό των εσόδων ΦΠΑ για τον υπολογισμό του χάσματος ΦΠΑ.

Το σύνολο των εσόδων το οποίο χρησιμοποιήθηκε στην παρούσα εργασία περιλαμβάνει έσοδα τα οποία οφείλονται σε και σχετίζονται με την εφαρμοζόμενη φορολογική πολιτική, τα οποία αλλοιώνουν επί της ουσίας το πραγματικό ύψος των εσόδων από ΦΠΑ.

Κατόπιν βιβλιογραφικής ανασκόπησης, εντοπίζονται ετήσιες εκθέσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής με αντικείμενο το χάσμα ΦΠΑ στην Ευρωπαϊκή Ένωση, στο ευρύτερο πλαίσιο επαγρύπνησης για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Αντίστοιχα, δεν εντοπίζεται υφιστάμενη έρευνα για το ίδιο διάστημα για την Ελβετία.

Κάνοντας τη σύγκριση των ευρημάτων της παρούσης με την τελευταία έκθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, παρατηρείται ότι τα υπολογιζόμενα στην παρούσα χάσματα προκύπτουν μεγαλύτερα, το οποίο ερμηνεύεται στην συμπερίληψη όλων των εισπραττόμενων εσόδων από ΦΠΑ και στη λήψη παραδοχών για την περαιτέρω κατάτμηση της κατανάλωσης σε τομείς οι οποίοι αν και εμπίπτουν σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ, εντούτοις τα στοιχεία της Eurostat δίδονται σωρευτικά (European Commission, 2020). Τέτοιες περιπτώσεις αποτελούν η υγεία και τα φάρμακα στην Ελβετία και τα είδη πρώτης ανάγκης στην Πολωνία.

Παρακάτω παρατίθεται υπό μορφή γραφήματος το VAT gap στην Ιταλία και στην Ισπανία:



Γράφημα 2-1: VAT gap Ισπανία και Ιταλία

### 3.4. Περιγραφική στατιστική ανάλυση αποτελεσμάτων

Στην συνέχεια παρατίθενται τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής ανάλυσης των αποτελεσμάτων του μοντέλου VAT gap για την Ιταλία και την Ισπανία.

Πίνακας 2-14: Περιγραφική στατιστική – Φορολογητέα βάση Ιταλία

	<b>VAT 22%</b>	<b>VAT 10%</b>	<b>VAT 5%</b>	<b>VAT 4%</b>
Μέσος	812249,3	36498,4	43080,05	161477,5
Τυπικό σφάλμα	11213,42	473,7908	688,7361	2022,86
Διάμεσος	814752	36446,2	43440,76	162508,1
Επικρατούσα τιμή	#Δ/Υ	#Δ/Υ	#Δ/Υ	#Δ/Υ
Μέση απόκλιση τετραγώνου	25073,97	1059,428	1540,061	4523,252
Διακύμανση	6,29E+08	1122388	2371787	20459807
Κύρτωση	-1,99267	1,574475	-2,46552	-2,20076
Ασυμμετρία	-0,27609	1,151826	-0,18481	-0,25925
Εύρος	59512,03	2748,4	3549,41	10708,06
Ελάχιστο	780037,5	35439,4	41301,78	155901,2
Μέγιστο	839549,5	38187,8	44851,19	166609,2
Άθροισμα	4061246	182492	215400,3	807387,4
Πλήθος	5	5	5	5

Πίνακας 2-15: Περιγραφική στατιστική – VTTL Ιταλία

	<b>VAT 22%</b>	<b>VAT 10%</b>	<b>VAT 5%</b>	<b>VAT 4%</b>
Μέσος	178694,8	3649,84	2154,003	6459,099
Τυπικό σφάλμα	2466,953	47,37908	34,4368	80,91439
Διάμεσος	179245,4	3644,62	2172,038	6500,324
Επικρατούσα τιμή	#Δ/Υ	#Δ/Υ	#Δ/Υ	#Δ/Υ
Μέση απόκλιση τετραγώνου	5516,274	105,9428	77,00303	180,9301
Διακύμανση	30429276	11223,88	5929,467	32735,69
Κύρτωση	-1,99267	1,574475	-2,46552	-2,20076
Ασυμμετρία	-0,27609	1,151826	-0,18481	-0,25925
Εύρος	13092,65	274,84	177,4705	428,3224
Ελάχιστο	171608,2	3543,94	2065,089	6236,046
Μέγιστο	184700,9	3818,78	2242,56	6664,369
Άθροισμα	893474,2	18249,2	10770,01	32295,5
Πλήθος	5	5	5	5

Πίνακας 2-16: Περιγραφική στατιστική – Φορολογητέα βάση Ισπανία

	<b>VAT 21%</b>	<b>VAT 10%</b>	<b>VAT 4%</b>
Μέσος	377270	132106	44047,36
Τυπικό σφάλμα	141374	2769,685	926,3438
Διάμεσος	502184	131935,2	43823,8
Επικρατούσα τιμή	#Δ/Υ	#Δ/Υ	#Δ/Υ
Μέση απόκλιση τετραγώνου	316121,8	6193,204	2071,368
Διακύμανση	9,99E+10	38355772	4290564
Κύρτωση	4,845457	-1,72642	-2,67089
Ασυμμετρία	-2,19225	-0,01404	0,107621
Εύρος	743144	15188,4	4647
Ελάχιστο	-186009	124435,4	41738,2
Μέγιστο	557135	139623,8	46385,2
Άθροισμα	1886350	660530,2	220236,8
Πλήθος	5	5	5

Πίνακας 2-17: Περιγραφική στατιστική – VTTL Ισπανία

	<b>VAT 21%</b>	<b>VAT 10%</b>	<b>VAT 4%</b>
Μέσος	79226,7	13210,6	1761,894
Τυπικό σφάλμα	29688,53	276,9685	37,05375
Διάμεσος	105458,6	13193,52	1752,952
Επικρατούσα τιμή	#Δ/Υ	#Δ/Υ	#Δ/Υ
Μέση απόκλιση τετραγώνου	66385,58	619,3204	82,8547
Διακύμανση	4,41E+09	383557,7	6864,902
Κύρτωση	4,845457	-1,72642	-2,67089
Ασυμμετρία	-2,19225	-0,01404	0,107621
Εύρος	156060,2	1518,84	185,88
Ελάχιστο	-39061,9	12443,54	1669,528
Μέγιστο	116998,4	13962,38	1855,408
Άθροισμα	396133,5	66053,02	8809,472
Πλήθος	5	5	5

Πίνακας 2-18: Περιγραφική στατιστική – VAT gap Ιταλία και Ισπανία [2015 – 2019]

	<b>Ιταλία</b>	<b>Ισπανία</b>
Μέσος	44,97%	41,82%
Τυπικό σφάλμα	0,42%	0,32%
Διάμεσος	44,67%	42,27%
Επικρατούσα τιμή	#Δ/Υ	#Δ/Υ
Μέση απόκλιση τετραγώνου	0,93%	0,71%

<i>Διακύμανση</i>	0,01%	0,00%
<i>Κύρτωση</i>	-2,571566419	-2,831951816
<i>Ασυμμετρία</i>	19,94%	-66,10%
<i>Εύρος</i>	2,08%	1,49%
<i>Ελάχιστο</i>	43,90%	40,93%
<i>Μέγιστο</i>	45,98%	42,42%
<i>Άθροισμα</i>	224,87%	209,11%
<i>Πλήθος</i>	5	5

Το μέσο VAT gap στην Ιταλία υπολογίστηκε ίσο με 44,97%, ενώ αντίστοιχα το μέσο VAT gap στην Ισπανία υπολογίστηκε ίσο με 41,82%, για την εξεταζόμενη πενταετία. Το τυπικό σφάλμα υπολογίζεται ίσο με 0,42% και 0,32% για τις δύο χώρες αντίστοιχα. Το διάμεσο VAT gap στην Ιταλία υπολογίστηκε ίσο με 44,67%, ενώ αντίστοιχα το διάμεσο VAT gap στην Ισπανία υπολογίστηκε ίσο με 42,27%. Η μέση απόκλιση τετραγώνου υπολογίστηκε ίση με 0,93% και 0,71% στις δύο χώρες αντίστοιχα, ενώ η διακύμανση ισούται με 0,01% και 0% αντίστοιχα.

Το ελάχιστο VAT gap στην Ιταλία υπολογίστηκε ίσο με 43,90%, ενώ αντίστοιχα το ελάχιστο VAT gap στην Ισπανία υπολογίστηκε ίσο με 40,93%, ενώ το μέγιστο VAT gap υπολογίστηκε ίσο με 45,98% και 42,42% αντίστοιχα.

Η κύρτωση των VAT gap υπολογίστηκε ίση με -2,57 και -2,83 για την Ιταλία και την Ισπανία αντίστοιχα, το οποίο καταδεικνύει ότι οι τιμές των VAT gap δεν ακολουθούν την κανονική κατανομή.

### **3.4.1 Παράγοντες που οδηγούν τη φοροδιαφυγή**

Στην τελευταία αυτή παράγραφο του ερευνητικού μέρους της παρούσας εργασίας επιχειρείται η εξέταση παραγόντων οι οποίοι οδηγούν στη φοροδιαφυγή. Σύμφωνα με τους Ameyaw και Dzaka (2016), διάφοροι παράγοντες, μεταξύ των οποίων το κατά κεφαλήν εισόδημα, οδηγούν στη φοροδιαφυγή (Ameyaw & Dzaka, 2016), ενώ οι Brune et al. (2019) πρότειναν μία συσχέτιση μεταξύ του μεγέθους των επιχειρήσεων και του ύψους της φοροδιαφυγής (Brune, et al., 2019).

Στην κατεύθυνση αυτή, συλλέχθηκαν δεδομένα για το κατά κεφαλήν εισόδημα και για το πλήθος των επιχειρήσεων διαφορετικού μεγέθους (βάσει του πλήθους των εργαζομένων) από



τη βάση δεδομένων της Eurostat και από τον ιστότοπο Statista (Statista, 2021a)<sup>1</sup>. Τα δεδομένα αυτά χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή μοντέλων απλής γραμμικής παλινδρόμησης, ως ανεξάρτητες μεταβλητές, με εξαρτημένη μεταβλητή το VAT gap. Σημειώνεται πως καθώς δεν ήταν διαθέσιμα δεδομένα για το πλήθος των επιχειρήσεων διαφορετικών μεγεθών για το 2019, τα μοντέλα κατασκευάστηκαν για την περίοδο 2015 – 2018.

Προτού παρουσιαστούν τα αποτελέσματα των παλινδρομήσεων, δίδονται τα πρωτογενή δεδομένα στα οποία βασίστηκαν αυτές.

Πίνακας 2-19: ΑΕΠ Ισπανίας και Ιταλίας [2015 – 2018]

<i>GDP per capita</i>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
<i>Ισπανία</i>	30549,79	31449,28	32308,59	32949,08
<i>Ιταλία</i>	33961,44	34459,21	35086,48	35484,28

Πίνακας 2-20: Πλήθος μικρών επιχειρήσεων ανά μέγεθος βάσει πλήθους εργαζομένων Ισπανία [2015 – 2018]

	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
<i>0 εργαζόμενοι</i>	1.688.181	1.720.532	1.701.897	1.738.306
<i>1 έως 4 εργαζόμενοι</i>	1.010.273	1.020.420	1.036.143	1.032.052
<i>5 έως 9 εργαζόμενοι</i>	158.010	164.360	169.162	167.845
<i>πάνω από 10 εργαζόμενοι</i>	114.483	120.925	126.985	124.786

Πίνακας 2-21: Πλήθος μικρών επιχειρήσεων ανά μέγεθος βάσει πλήθους εργαζομένων Ιταλία [2015 – 2018]

	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
<i>0 εργαζόμενοι</i>	2.432.989	2.476.586	2.453.212	2.445.534
<i>1 έως 4 εργαζόμενοι</i>	1.042.601	1.013.796	1.014.486	1.010.178
<i>5 έως 9 εργαζόμενοι</i>	187.112	194.452	200.142	202.329
<i>πάνω από 10 εργαζόμενοι</i>	157.254	164.760	170.974	176.038

<sup>1</sup> ενδεικτικά δίδεται μία αναφορά για το έτος 2018 για την Ισπανία

### 3.4.1.1 Ισπανία

Πίνακας 2-22: VAT gap και κατά κεφαλήν εισόδημα (Ισπανία)

Στατιστικά παλινδρόμησης								
Πολλαπλό R	0,700113119							
R Τετράγωνο	0,49015838							
Προσαρμοσμένο R Τετράγωνο	0,23523757							
Τυπικό σφάλμα	0,005021396							
Μέγεθος δείγματος	4							
ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΚΥΜΑΝΣΗΣ								
	βαθμοί ελευθερίας	SS	MS	F	Σημαντικότητα F			
Παλινδρόμηση	1	4,8482E-05	4,8482E-05	1,922786845	0,299886881			
Υπόλοιπο	2	5,04288E-05	2,52144E-05					
Σύνολο	3	9,89108E-05						
	Συντελεστές	Τυπικό σφάλμα	t	τιμή-P	Κατώτερο 95%	Υψηλότερο 95%	Κατώτερο 95,0%	Υψηλότερο 95,0%
Τεταγμένη επί την αρχή	0,54307113	0,088455947	6,139453041	0,025519044	0,16247591	0,92366635	0,16247591	0,92366635
GDP per capita	-3,85387E-06	2,77927E-06	-1,386645897	0,299886881	-1,58121E-05	8,10438E-06	-1,58121E-05	8,10438E-06

Το κατά κεφαλήν εισόδημα δεν επηρεάζει στατιστικά σημαντικά τη φοροδιαφυγή σε επίπεδο εμπιστοσύνης 95%, καθώς το p-value ισούται με  $0,299 > 0,05$ .

Πίνακας 2-23: VAT gap και πλήθος επιχειρήσεων με κανέναν εργαζόμενο (Ισπανία)

Στατιστικά παλινδρόμησης								
Πολλαπλό R	0,725341806							
R Τετράγωνο	0,526120736							
Προσαρμοσμένο R Τετράγωνο	0,289181104							
Τυπικό σφάλμα	0,004841063							
Μέγεθος δείγματος	4							
ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΚΥΜΑΝΣΗΣ								
	βαθμοί ελευθερίας	SS	MS	F	Σημαντικότητα F			
Παλινδρόμηση	1	5,2039E-05	5,2039E-05	2,220484312	0,274658194			
Υπόλοιπο	2	4,68718E-05	2,34359E-05					
Σύνολο	3	9,89108E-05						
	Συντελεστές	Τυπικό σφάλμα	t	τιμή-P	Κατώτερο 95%	Υψηλότερο 95%	Κατώτερο 95,0%	Υψηλότερο 95,0%
Τεταγμένη επί την αρχή	0,746638621	0,218903934	3,41080495	0,076255717	-0,195228987	1,68850623	-0,195228987	1,68850623
Srain_zero	-1,90497E-07	1,2784E-07	-1,490128958	0,274658194	-7,40546E-07	3,59552E-07	-7,40546E-07	3,59552E-07

Το πλήθος των επιχειρήσεων με κανέναν εργαζόμενο δεν επηρεάζει στατιστικά σημαντικά τη φοροδιαφυγή σε επίπεδο εμπιστοσύνης 95%, καθώς το p-value ισούται με  $0,274 > 0,05$ .

Πίνακας 2-24: VAT gar και πλήθος επιχειρήσεων με 1 έως 4 εργαζόμενους (Ισπανία)

Στατιστικά παλινδρόμησης								
Πολλαπλό R	0,400427236							
R Τετράγωνο	0,160341972							
Προσαρμοσμένο R Τετράγωνο	-0,259487043							
Τυπικό σφάλμα	0,006444038							
Μέγεθος δείγματος	4							
ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΚΥΜΑΝΣΗΣ								
	βαθμοί ελευθερίας	SS	MS	F	Σημαντικότητα F			
Παλινδρόμηση	1	1,58596E-05	1,58596E-05	0,381922083	0,599572764			
Υπόλοιπο	2	8,30512E-05	4,15256E-05					
Σύνολο	3	9,89108E-05						
	Συντελεστές	Τυπικό σφάλμα	t	τιμή-P	Κατώτερο 95%	Υψηλότερο 95%	Κατώτερο 95,0%	Υψηλότερο 95,0%
Τεταγμένη επί την αρχή	0,621647514	0,325557282	1,909487358	0,196398219	-0,779112413	2,022407442	-0,779112413	2,022407442
Srain_1to4	-1,9633E-07	3,17687E-07	-0,617998449	0,599572764	-1,56323E-06	1,17057E-06	-1,56323E-06	1,17057E-06

Το πλήθος των επιχειρήσεων με έναν έως τέσσερις εργαζόμενους δεν επηρεάζει στατιστικά σημαντικά τη φοροδιαφυγή σε επίπεδο εμπιστοσύνης 95%, καθώς το p-value ισούται με  $0,599 > 0,05$ .

Πίνακας 2-25: VAT gar και πλήθος επιχειρήσεων με 5 έως 9 εργαζόμενους (Ισπανία)

Στατιστικά παλινδρόμησης								
Πολλαπλό R	0,364679324							
R Τετράγωνο	0,132991009							
Προσαρμοσμένο R Τετράγωνο	-0,300513486							
Τυπικό σφάλμα	0,00654815							
Μέγεθος δείγματος	4							
ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΚΥΜΑΝΣΗΣ								
	βαθμοί ελευθερίας	SS	MS	F	Σημαντικότητα F			
Παλινδρόμηση	1	1,31542E-05	1,31542E-05	0,306781153	0,635320676			
Υπόλοιπο	2	8,57565E-05	4,28783E-05					
Σύνολο	3	9,89108E-05						
	Συντελεστές	Τυπικό σφάλμα	t	τιμή-P	Κατώτερο 95%	Υψηλότερο 95%	Κατώτερο 95,0%	Υψηλότερο 95,0%
Τεταγμένη επί την αρχή	0,489689526	0,12502711	3,916666747	0,05943549	-0,048258712	1,027637764	-0,048258712	1,027637764
Srain_5to9	-4,19948E-07	7,58196E-07	-0,553878284	0,635320676	-3,6822E-06	2,84231E-06	-3,6822E-06	2,84231E-06

Το πλήθος των επιχειρήσεων με πέντε έως εννέα εργαζόμενους δεν επηρεάζει στατιστικά σημαντικά τη φοροδιαφυγή σε επίπεδο εμπιστοσύνης 95%, καθώς το p-value ισούται με  $0,635 > 0,05$ .

Πίνακας 2-26: VAT gap και πλήθος επιχειρήσεων με 10 εργαζόμενους και άνω(Ισπανία)

Στατιστικά παλινδρόμησης								
Πολλαπλό R	0,332996984							
R Τετράγωνο	0,110886991							
Προσαρμοσμένο R Τετράγωνο	-0,333669513							
Τυπικό σφάλμα	0,006631096							
Μέγεθος δείγματος	4							
<b>ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΚΥΜΑΝΣΗΣ</b>								
	βαθμοί ελευθερίας	SS	MS	F	Σημαντικότητα F			
Παλινδρόμηση	1	1,09679E-05	1,09679E-05	0,24943284	0,667003016			
Υπόλοιπο	2	8,79429E-05	4,39714E-05					
Σύνολο	3	9,89108E-05						
	Συντελεστές	Τυπικό σφάλμα	t	τιμή-P	Κατώτερο 95%	Υψηλότερο 95%	Κατώτερο 95,0%	Υψηλότερο 95,0%
Τεταγμένη επί την αρχή	0,462956497	0,085147192	5,437131737	0,032201743	0,096597701	0,829315293	0,096597701	0,829315293
Sprain_morethan10	-3,4889E-07	6,98574E-07	-0,499432518	0,667003016	-3,35461E-06	2,65683E-06	-3,35461E-06	2,65683E-06

Το πλήθος των επιχειρήσεων με 10 εργαζομένους και άνω δεν επηρεάζει στατιστικά σημαντικά τη φοροδιαφυγή σε επίπεδο εμπιστοσύνης 95%, καθώς το p-value ισούται με  $0,667 > 0,05$ .

Μεταξύ των παραπάνω ανεξάρτητων μεταβλητών, το κατά κεφαλήν εισόδημα και το πλήθος των επιχειρήσεων με κανέναν εργαζόμενο παράγουν μοντέλα τα οποία εξηγούν καλύτερα τη μεταβολή του VAT gap. Παράλληλα κάθε μεταβλητή είναι στατιστικά σημαντική σε ένα επίπεδο εμπιστοσύνης περί το 70%, ενώ και οι τιμές του προσαρμοσμένου R κυμαίνονται κοντά στο 0,5, άρα στα δύο αυτά μοντέλα, οι ανεξάρτητες μεταβλητές εξηγούν την μεταβολή του VAT gap.

### 3.4.1.2 Ιταλία

Πίνακας 2-27: VAT gap και κατά κεφαλήν εισόδημα (Ιταλία)

Στατιστικά παλινδρόμησης								
Πολλαπλό R	0,891981584							
R Τετράγωνο	0,795631147							
Προσαρμοσμένο R Τετράγωνο	0,69344672							
Τυπικό σφάλμα	0,004523672							
Μέγεθος δείγματος	4							
<b>ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΚΥΜΑΝΣΗΣ</b>								
	βαθμοί ελευθερίας	SS	MS	F	Σημαντικότητα F			
Παλινδρόμηση	1	0,000159334	0,000159334	7,786227041	0,108018416			
Υπόλοιπο	2	4,09272E-05	2,04636E-05					
Σύνολο	3	0,000200262						
	Συντελεστές	Τυπικό σφάλμα	t	τιμή-P	Κατώτερο 95%	Υψηλότερο 95%	Κατώτερο 95,0%	Υψηλότερο 95,0%
Τεταγμένη επί την αρχή	0,828702279	0,134868312	6,1445292	0,025478494	0,24841077	1,408993788	0,24841077	1,408993788
GDP per capita	-1,08289E-05	3,8808E-06	-2,790381164	0,108018416	-2,75266E-05	5,86882E-06	-2,75266E-05	5,86882E-06

Το κατά κεφαλήν εισόδημα δεν επηρεάζει στατιστικά σημαντικά τη φοροδιαφυγή σε επίπεδο εμπιστοσύνης 95%, καθώς το p-value ισούται με 0,108. Ωστόσο, σημειώνεται πως το κατά κεφαλήν εισόδημα επηρεάζει στατιστικά σημαντικά τη φοροδιαφυγή σε επίπεδο εμπιστοσύνης της τάξης του 89%. Αντίστοιχα, η τιμή του προσαρμοσμένου R ισούται με 0,83, δηλαδή η μεταβολή του κατά κεφαλήν εισοδήματος εξηγεί το 83% της μεταβολής της φοροδιαφυγής.

Πίνακας 2-28: VAT gap και πλήθος επιχειρήσεων με κανέναν εργαζόμενο (Ιταλία)

Στατιστικά παλινδρόμησης									
Πολλαπλό R	0,113995679								
R Τετράγωνο	0,012995015								
Προσαρμοσμένο R Τετράγωνο	-0,480507478								
Τυπικό σφάλμα	0,009941307								
Μέγεθος δείγματος	4								
ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΚΥΜΑΝΣΗΣ									
	βαθμοί ελευθερίας	SS	MS	F	Σημαντικότητα F				
Παλινδρόμηση	1	2,6024E-06	2,6024E-06	0,026332217	0,886004321				
Υπόλοιπο	2	0,000197659	9,88296E-05						
Σύνολο	3	0,000200262							
	Συντελεστές	Τυπικό σφάλμα	t	τιμή-P	Κατώτερο 95%	Υψηλότερο 95%	Κατώτερο 95,0%	Υψηλότερο 95,0%	
Τεταγμένη επί την αρχή	0,327899305	0,767381193	0,427296508	0,71076954	-2,973875482	3,629674091	-2,973875482	3,629674091	
Italy_zero	5,07821E-08	3,12945E-07	0,162272047	0,886004321	-1,29571E-06	1,39727E-06	-1,29571E-06	1,39727E-06	

Το πλήθος των επιχειρήσεων με κανέναν εργαζόμενο δεν επηρεάζει στατιστικά σημαντικά τη φοροδιαφυγή σε επίπεδο εμπιστοσύνης 95%, καθώς το p-value ισούται με 0,886>0,05.

Πίνακας 2-29: VAT gap και πλήθος επιχειρήσεων με 1 έως 4 εργαζόμενους (Ιταλία)

Στατιστικά παλινδρόμησης									
Πολλαπλό R	0,615309504								
R Τετράγωνο	0,378605786								
Προσαρμοσμένο R Τετράγωνο	0,067908679								
Τυπικό σφάλμα	0,007888009								
Μέγεθος δείγματος	4								
ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΚΥΜΑΝΣΗΣ									
	βαθμοί ελευθερίας	SS	MS	F	Σημαντικότητα F				
Παλινδρόμηση	1	7,58202E-05	7,58202E-05	1,218568751	0,384690496				
Υπόλοιπο	2	0,000124441	6,22207E-05						
Σύνολο	3	0,000200262							
	Συντελεστές	Τυπικό σφάλμα	t	τιμή-P	Κατώτερο 95%	Υψηλότερο 95%	Κατώτερο 95,0%	Υψηλότερο 95,0%	
Τεταγμένη επί την αρχή	0,110703301	0,309583615	0,357587728	0,754862268	-1,221327483	1,442734086	-1,221327483	1,442734086	
Italy_1to4	3,3493E-07	3,0341E-07	1,103888015	0,384690496	-9,70537E-07	1,6404E-06	-9,70537E-07	1,6404E-06	

Το πλήθος των επιχειρήσεων με έναν έως τέσσερις εργαζόμενους δεν επηρεάζει στατιστικά σημαντικά τη φοροδιαφυγή σε επίπεδο εμπιστοσύνης 95%, καθώς το p-value ισούται με 0,384>0,05.

Πίνακας 2-30: VAT gap και πλήθος επιχειρήσεων με 5 έως 9 εργαζόμενους (Ιταλία)

Στατιστικά παλινδρόμησης								
Πολλαπλό R	0,87706161							
R Τετράγωνο	0,769237068							
Προσαρμοσμένο R Τετράγωνο	0,653855603							
Τυπικό σφάλμα	0,004806919							
Μέγεθος δείγματος	4							
ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΚΥΜΑΝΣΗΣ								
	βαθμοί ελευθερίας	SS	MS	F	Σημαντικότητα F			
Παλινδρόμηση	1	0,000154049	0,000154049	6,666903245	0,12293839			
Υπόλοιπο	2	4,62129E-05	2,31065E-05					
Σύνολο	3	0,000200262						
	Συντελεστές	Τυπικό σφάλμα	t	τιμή-P	Κατώτερο 95%	Υψηλότερο 95%	Κατώτερο 95,0%	Υψηλότερο 95,0%
Τεταμένη επί την αρχή	0,659061494	0,0800661	8,231467389	0,01443972	0,314564869	1,00355812	0,314564869	1,00355812
Italy_5to9	-1,05424E-06	4,08298E-07	-2,58203471	0,12293839	-2,81101E-06	7,02525E-07	-2,81101E-06	7,02525E-07

Το πλήθος των επιχειρήσεων με πέντε έως εννέα εργαζόμενους δεν επηρεάζει στατιστικά σημαντικά τη φοροδιαφυγή σε επίπεδο εμπιστοσύνης 95%, καθώς το p-value ισούται με  $0,123 > 0,05$ . Ωστόσο, σημειώνεται πως το πλήθος των επιχειρήσεων με πέντε έως εννέα εργαζόμενους επηρεάζει στατιστικά σημαντικά τη φοροδιαφυγή σε επίπεδο εμπιστοσύνης της τάξης του 87%. Αντίστοιχα, η τιμή του προσαρμοσμένου R ισούται με 0,81, δηλαδή η μεταβολή του πλήθους των επιχειρήσεων με πέντε έως εννέα εργαζόμενους εξηγεί το 81% της μεταβολής της φοροδιαφυγής.

Πίνακας 2-31: VAT gap και πλήθος επιχειρήσεων με 10 εργαζόμενους και άνω (Ιταλία)

Στατιστικά παλινδρόμησης								
Πολλαπλό R	0,86076416							
R Τετράγωνο	0,74091494							
Προσαρμοσμένο R Τετράγωνο	0,61137241							
Τυπικό σφάλμα	0,005093367							
Μέγεθος δείγματος	4							
ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΚΥΜΑΝΣΗΣ								
	βαθμοί ελευθερίας	SS	MS	F	Σημαντικότητα F			
Παλινδρόμηση	1	0,000148377	0,000148377	5,719472511	0,13923584			
Υπόλοιπο	2	5,18848E-05	2,59424E-05					
Σύνολο	3	0,000200262						
	Συντελεστές	Τυπικό σφάλμα	t	τιμή-P	Κατώτερο 95%	Υψηλότερο 95%	Κατώτερο 95,0%	Υψηλότερο 95,0%
Τεταμένη επί την αρχή	0,597496593	0,060715296	9,840956626	0,010168609	0,33625976	0,858733427	0,33625976	0,858733427
Italy_morethan10	-8,67383E-07	3,62688E-07	-2,391541869	0,13923584	-2,4279E-06	6,93136E-07	-2,4279E-06	6,93136E-07

Το πλήθος των επιχειρήσεων με 10 εργαζόμενους και άνω δεν επηρεάζει στατιστικά σημαντικά τη φοροδιαφυγή σε επίπεδο εμπιστοσύνης 95%, καθώς το p-value ισούται με  $0,139 > 0,05$ . Ωστόσο, σημειώνεται πως το πλήθος των επιχειρήσεων με 10 εργαζόμενους και άνω επηρεάζει στατιστικά σημαντικά τη φοροδιαφυγή σε επίπεδο εμπιστοσύνης της τάξης του 86%. Αντίστοιχα, η τιμή του προσαρμοσμένου R ισούται με 0,78, δηλαδή η μεταβολή

του πλήθους των επιχειρήσεων με 10 εργαζόμενους και άνω εξηγεί το 78% της μεταβολής της φοροδιαφυγής.

Μεταξύ των παραπάνω ανεξάρτητων μεταβλητών, το κατά κεφαλήν εισόδημα, το πλήθος των επιχειρήσεων με πέντε έως εννέα εργαζόμενους και το πλήθος των επιχειρήσεων με 10 εργαζόμενους και άνω παράγουν μοντέλα τα οποία εξηγούν καλύτερα τη μεταβολή του VAT gap. Παράλληλα κάθε μεταβλητή είναι στατιστικά σημαντική σε ένα επίπεδο εμπιστοσύνης τουλάχιστον 86%, ενώ και οι τιμές του προσαρμοσμένου R κυμαίνονται κοντά στο 0,8, άρα στα τρία αυτά μοντέλα, οι ανεξάρτητες μεταβλητές εξηγούν μεγάλο μέρος της μεταβολής του VAT gap.

## Συμπεράσματα

Όσο εξελίσσεται η οικονομία και όσο εντείνεται η παγκοσμιοποίηση, τόσο περισσότερο εντείνονται και τα φαινόμενα φοροδιαφυγής, στα οποία εμπλέκονται ως επί το πλείστον πολυεθνικές εταιρείες. Η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή μπορεί να λαμβάνει χώρα με διάφορους τρόπους, όπως με την μη έκδοση παραστατικών ή με την έκδοση πλαστών ή και εικονικών παραστατικών, ωστόσο όταν εξετάζεται υπό το πρίσμα πολυεθνικών εταιρειών, στις οποίες τα παραπάνω είναι δύσκολο να εφαρμοστούν, ένα συχνό φαινόμενο είναι οι διασυνοριακές συναλλαγές.

Οι εταιρείες αποσκοπούν στη διόγκωση των κερδών τους μέσα από την εκτέλεση διασυνοριακών συναλλαγών. Μέσα από αυτές, αλλοιώνονται και χειραγωγούνται τα φορολογητέα τους κέρδη, προκειμένου οι εταιρείες αυτές να εκμεταλλευτούν τους διαφορετικούς επιχειρηματικούς φόρους οι οποίοι ισχύουν στις διαφορετικές χώρες όπου αυτές δραστηριοποιούνται. Εντούτοις, οι διασυνοριακές συναλλαγές είναι ένα εργαλείο, το οποίο μπορούν να χρησιμοποιούν προς όφελος τους οι επιχειρήσεις και το οποίο μπορεί να διευκολύνει τη φοροδιαφυγή όταν χρησιμοποιείται υπέρμετρα.

Στο ερευνητικό μέρος της παρούσας εργασίας εξετάστηκαν τρεις σημαντικές υποθέσεις, όπου μεγάλες πολυεθνικές κατηγορήθηκαν για την εμπλοκή τους σε φοροδιαφυγή μέσω διασυνοριακών συναλλαγών. Εντούτοις, καταδεικνύεται η δυσκολία της απόδειξης της φοροδιαφυγής, η οποία σε μεγάλο βαθμό απορρέει από την πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας.

Ακολούθως, μέσα από την εφαρμογή του μοντέλου VAT gap προσεγγίστηκε η φοροδιαφυγή σε τέσσερις χώρες στην Ευρώπη. Καταδεικνύεται η δυσκολία αναπαραγωγής ακριβών αποτελεσμάτων, καθώς για τον υπολογισμό του χάσματος ΦΠΑ απαιτείται να είναι διαθέσιμη πληθώρα δεδομένων. Παρόλα αυτά, η παρούσα εργασία καταλήγει ότι το μοντέλο VAT gap αποτελεί ένα πολύτιμο εργαλείο για την προσέγγιση της φοροδιαφυγής, το οποίο όταν εφαρμόζεται από φορείς όπως η Ευρωπαϊκή Ένωση, μπορεί να αποδειχθεί ένα χρήσιμο μέτρο για την εξέλιξη της φοροδιαφυγής.

Τέλος, εξετάστηκαν δύο παράγοντες οι οποίοι οδηγούν στη φοροδιαφυγή, το κατά κεφαλήν εισόδημα και το πλήθος των επιχειρήσεων διαφορετικού μεγέθους, όπως αυτό ορίζεται από το πλήθος των εργαζομένων. Τα αποτελέσματα της παρούσης καταδεικνύουν ότι κανένας



από τους δύο παράγοντες δεν επηρεάζει τη φοροδιαφυγή στατιστικά σημαντικά σε επίπεδο εμπιστοσύνης της τάξης του 95%. Ωστόσο, σημειώνεται πως τόσο για την Ισπανία όσο και για την Ιταλία, το κατά κεφαλήν εισόδημα εξηγεί ένα μεγάλο μέρος της φοροδιαφυγής. Ειδικά για την Ιταλία, το κατά κεφαλήν εισόδημα, το πλήθος των επιχειρήσεων με πέντε έως εννέα εργαζόμενους και το πλήθος των επιχειρήσεων με 10 εργαζόμενους και άνω επηρεάζουν στατιστικά σημαντικά τη φοροδιαφυγή σε επίπεδο εμπιστοσύνης το πολύ 86% και εξηγούν περί το 80% της μεταβολής της φοροδιαφυγής.

## Βιβλιογραφία

### Ξένη αρθρογραφία

Acconcia, A., D'Amato, M., & Martina, R. (2003). Tax evasion and corruption in tax administration. *Journal of Public Economics*, 105, 1-2.

Adebisi, J. F., & Gbegi, D. O. (2013). Effect of tax avoidance and tax evasion on personal income tax administration in Nigeria. *American Journal of Humanities and Social Sciences*, 1(3), 125-134.

Adegbie, F. F., & Fakile, A. S. (2011). Topic company income tax and Nigeria economic development. *European Journal of Social Sciences*, 22(2), 309-319

Allingham, M.G. and A. Sandmo, (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, *Journal of Public Economics*, 1(11), 323-338

Ameyaw, B. & Dzaka, D., 2016. Determinants of Tax Evasion: Empirical Evidence from Ghana. *Modern Economy*, Τόμος 7, pp. 1653-1664.

Bartelsman, E. J. & Beetsma, R. M. W. J. (2000), *Why Pay more? Corporate Tax Avoidance Through Transfer in OECD Countries*. Tinbergen Institute Discussion Paper No 00-54/2. 1-20

Baugh, B., Ben-David, I. & Park, H., 2014. The "Amazon tax": empirical evidence from Amazon and main street retailers, Cambridge: National Bureau Of Economic Research .

Beebeejaun, A. (2018), The Efficiency of Transfer Pricing Rules as a Corrective Mechanism of Income Tax Avoidance. *Journal of Civil & Legal Sciences*. 7 (1), ISSN: 2169-0170. DOI: 10.4172/2169-0170.1000237 (2018)

Bjørnholm, N. & Tolstrup, B., 2021. Denmark - Danish Supreme Court Rules against the Taxpayer in Its Third Transfer Pricing Case. *International Transfer Pricing Journal*, 28(5).

Brune, A., Thomsen, M. & Watrin, C., 2019. Tax avoidance in different firm types and the role of nonfamily involvement in private family firms. *Managerial and Decision Economics*, 40(8), pp. 950-970.

Chiumya, C., (2006). *Counteracting Tax Evasion in Malawi: An Analysis of the Methods and a Quest for Improvement*, Munich Personal Re PEc Archive 1 – 42

Choi, J. P., Furusawa, T., & Ishikawa, J. (2018). *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle under Imperfect Competition*. Working Paper, No. 7303, Center for Economic Studies and ifo Institute (CESifo), Munich

Coase, R. H. (1937). Some notes on monopoly price. *The Review of Economic Studies*, 5(1), 17-31.

Cobham, A. (2005). Tax evasion, tax avoidance and development finance. Queen Elizabeth House, *Série documents de travail*, 129, 1-20

Davies, R. B., Martin, J., Parenti, M., & Toubal, F. (2018). Knocking on Tax Haven's Door: Multinational Firms and Transfer Pricing. *The Review of Economics and Statistics*, 100(1), 120–134. [https://doi.org/10.1162/REST\\_a\\_00673](https://doi.org/10.1162/REST_a_00673)

Deloitte, 2020. Transfer Pricing Controversy, s.l.: ITR.

Eccles, R. G. (1985). *The transfer pricing problem: A theory for practice*. Lexington Books, Lexington, Free Press.

Edwin, O. (2007). Good tax planning and tax avoidance as legal options to the illegality of tax evasion. In *A Paper delivered at the Tax Awareness Forum for the Public Sector and Organized Private Sector organized by The Moscow Road Port Harcourt Integrated Tax office of the Federal Inland Revenue Service (FIRS) in Collaboration with the Port Harcourt Chamber of Commerce, Industry, Mines and Agriculture (PHCCIMA)*.

Egger, P., Eggert, W., & Winner, H. (2010). Saving taxes through foreign plant ownership. *Journal of International Economics*, 81(1), 99–108. <https://doi.org/10.1016/j.jinteco.2009.12.004>

Ernst & Young, 2007-2008 Global Transfer Pricing Survey: Global Transfer Pricing Trends, Practices, and Analyses (2007). [www.ey.com](http://www.ey.com).

Et al., H. L. (2021). The Effects of Taxation toward Decision of Transfer Pricing on Multi-National Companies in Indonesia. *Psychology and Education Journal*, 58(1), 259–264. <https://doi.org/10.17762/pae.v58i1.768>

European Commission, 2020. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, Brussels: European Commission.

Fakile A.S. & Adegbe, F. F., (2011) Company Income Tax and Nigeria Economic Development *European Journal of Social Sciences*, 2(6), 326-330

France vs Philips, September 2018, Conseil d'État, Case No 405779 (2018) Conseil d'État.

Hutton, E., 2017. The Revenue Administration—Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation, s.l.: INTERNATIONAL MONETARY FUND.

Kim, S. (2008). Does Political Intention Affect Tax Evasion? *Journal of Policy Modelling*, 30, 401–415

Liebig, S., Hülle, S., & May, M. (2016). *Principles of the Just Distribution of Benefits and Burdens: The 'Basic Social Justice Orientations' Scale for Measuring Order-Related Social Justice Attitudes*, SOEP papers on Multidisciplinary Panel Data Research, DIW Berlin

Malesky, E. J. (2015). Transfer pricing and global poverty. *International Studies Review*, 17(4), 669-677.

McGee, R. W., 2010. Ethical Issues in Transfer Pricing. *Manchester Journal of International Economic Law* 2, 7(2), pp. 24-41.

Mehafdi, M., 2008. The Ethics of International Transfer Pricing. *Journal of Business Ethics*, 28(4), pp. 365-381.

Morales, A., (1998). Income Tax Compliance and Alternative Views of Ethics and Human Nature, *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, 1(3), 380-399

Mueller, G.G., Gernon, H., Meek, G.K., (1997), *Accounting: An International Perspective, fourth ed.* Irwin Book Team, Chicago

OECD, (2010). *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 2010*. OECD Publish. Paris. <https://doi.org/10.1787/tpg-2010-en>.

Olatunde J. O (2009) Tax Evasion, Tax Avoidance and Corruption: An Interface with Source of Finance for Development in Nigeria. *Journal of Critical and Applied Economics*: Romania.

Pashev, K., (2005). “*Tax Compliance of Small Business in Transition Economies: Lessons from Bulgaria*”. Working paper 05-10, Andrew Young School of Policy Studies: Atlanta Georgia

Richardson, G. (2008). The Relationship between Culture and Tax Evasion Across Countries: Additional Evidence and Extensions. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 17, 67–78

Russell, S. (1996). Ability to pay for health care: concepts and evidence. *Health policy and planning*, 11(3), 219-237

Scherf, R., & Weinzierl, M. (2020). Understanding Different Approaches to Benefit-Based Taxation. *Fiscal Studies*, 41(2), 385-410

Sikka, P., & Hampton, M. P. (2005, September). The role of accountancy firms in tax avoidance: Some evidence and issues. *Accounting Forum*, 29(3), 325-343

Soyode, L. & Kajola, S.O. (2006). “*Taxation: Principles and Practice in Nigeria*”: 1st Edition: Silicon, Ibadan

Stern, R. J. (2010). United States cost of military force projection in the Persian Gulf, 1976–2007. *Energy Policy*, 38(6), 2816-2825.

Susin, S. (2002). Rent vouchers and the price of low-income housing. *Journal of Public Economics*, 83(1), 109-152.

Tabandeh, R., Jusoh, M., Nor, N. G. M., & Zaidi, M. A. S. (2012). Estimating factors affecting tax evasion in Malaysia: A neural network method analysis. *Prosiding Persidangan Kebangsaan Ekonomi Malaysia Ke VII*, 1525.

Temitope, O.F., Olayinka, M.U & Abdurafiu, O.N. (2010). The Ethics of tax evasion: Perceptual evidence from Nigeria. *European Journal of Social Science*, 8(3), 360-371

Temitope, O.F., Olayinka, M.U., Abdurafiu, O.N. (2010), The ethics of tax evasion: Perceptual evidence from Nigeria. *European Journal of Social Science*, 8(3), 360-371.

Thomsen, M. & Watrin, C., 2018. Tax avoidance over time: A comparison of European and U.S. firms. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Τόμος 33, pp. 40-63.

Tørsløv, T. R., Wier, L. S., & Zucman, G. (2018). *The missing profits of nations* (No. w24701). National Bureau of Economic Research.

Weber, D. M., & Van Weeghel, S. (Eds.). (2011). *The 2010 OECD Updates: Model Tax Convention & Transfer Pricing Guidelines: a Critical Review*.

Weinstein, J. N., Myers, T. G., O'Connor, P. M., Friend, S. H., Fornace, A. J., Kohn, K. W., ... & Paull, K. D. (1997). An information-intensive approach to the molecular pharmacology of cancer. *Science*, 275(5298), 343-349.

## **Ελληνική βιβλιογραφία**

Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών, (2018), *Η φορολογία Εισοδήματος στην Ελλάδα, Συγκριτική Ανάλυση και Προτάσεις Αναμόρφωσης*, Αθήνα, IOBE, [http://iobe.gr/docs/research/RES\\_29042018\\_REP\\_GR.pdf](http://iobe.gr/docs/research/RES_29042018_REP_GR.pdf)

## Ηλεκτρονικές πηγές:

ch.ch, 2021. VAT rates in Switzerland. [Ηλεκτρονικό] Available at: <https://www.ch.ch/en/vat-rates-switzerland/> [Πρόσβαση 7 Οκτωβρίου 2021].

European Commission, 2021. Structure of multinational enterprise groups in the EU. [Ηλεκτρονικό] Available at: [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Structure\\_of\\_multinational\\_enterprise\\_groups\\_in\\_the\\_EU#MNE\\_groups\\_operating\\_in\\_the\\_EU](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Structure_of_multinational_enterprise_groups_in_the_EU#MNE_groups_operating_in_the_EU) [Πρόσβαση 8 Οκτωβρίου 2021].

Evans, M. R. (2009). *Aba Women's Riot (November—December 1929)*. Blackpast. org. Retrieved from: <http://www.blackpast.org> [Πρόσβαση 4 Μαΐου 2021].

Goldman Sachs, (2016), *Annual Report*, New York, The Goldman Sachs Group, Inc, Available at: <https://www.goldmansachs.com/investor-relations/financials/current/annual-reports/2016-annual-report/annual-report-2016.pdf> [Πρόσβαση 30 Μαρτίου 2021].

Houlder, V., 2014. Financial Times. [Ηλεκτρονικό] Available at: <https://www.ft.com/content/52f3767e-e428-11e3-8565-00144feabdc0> [Πρόσβαση 1 Οκτωβρίου 2021].

Price Water House Coopers, (2015), *International Transfer Pricing 2015/16*, Retrieved From: [www.pwc.com/internationaltp](http://www.pwc.com/internationaltp) [Πρόσβαση 23 Απριλίου 2021].

PwC, 2021. Italy Corporate - Other taxes. [Ηλεκτρονικό] Available at: <https://taxsummaries.pwc.com/italy/corporate/other-taxes> [Πρόσβαση 8 Οκτωβρίου 2021].

PwC, 2021. Poland Corporate - Other taxes. [Ηλεκτρονικό] Available at: <https://taxsummaries.pwc.com/poland/corporate/other-taxes> [Πρόσβαση 9 Οκτωβρίου 2021].

PwC, 2021. Romania Corporate - Other taxes. [Ηλεκτρονικό] Available at: <https://taxsummaries.pwc.com/romania/corporate/other-taxes> [Πρόσβαση 9 Οκτωβρίου 2021].

PwC, 2021. Spain Corporate - Other taxes. [Ηλεκτρονικό] Available at: <https://taxsummaries.pwc.com/spain/corporate/other-taxes> [Πρόσβαση 9 Οκτωβρίου 2021].

Statista, 2021. Number of small and medium enterprises (SMEs) in Italy in 2018, by size. [Ηλεκτρονικό] Available at: <https://www.statista.com/statistics/1020211/number-of-smes-per-thousand-inhabitants-by-size-in-italy/> [Πρόσβαση 8 Νοεμβρίου 2021].

Tax Foundation, 2021. 2021 VAT Rates in Europe. [Ηλεκτρονικό] Available at: <https://taxfoundation.org/value-added-tax-2021-vat-rates-in-europe/> [Πρόσβαση 30 Σεπτεμβρίου 2021].

The World Bank, 2021. Taxes on goods and services (current LCU). [Ηλεκτρονικό] Available at: <https://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.GSRV.CN?end=2019&locations=PL&start=2014> [Πρόσβαση 10 Οκτωβρίου 2021].

Tohmtsu, T. (2004). *Strategy Matrix for Global Transfer Pricing*, Deloitte, [w.ww.deloitte.com/tax](http://www.deloitte.com/tax) [Πρόσβαση 5 Μαΐου 2021].