



**Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών  
στην Φορολογική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση  
Στρατηγικών Αποφάσεων**

Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Αντίληψη περί δικαιοσύνης του φορολογικού συστήματος.**

**Στοιχεία από Κιλκίς.**

της

**NANOY ΜΑΡΙΑΣ  
ΤΟΥ ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ**

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη  
Φορολογική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων

Μάρτιος, 2020

## Περίληψη

Η μελέτη αυτή διερευνά τις αντιλήψεις περί δικαιοσύνης των φορολογουμένων στη γεωγραφική περιφέρεια του Κιλκίς και τις επιπτώσεις στη συμπεριφορά τους προς το γενικότερο φορολογικό σύστημα. Παρουσιάζεται επίσης το θεωρητικό πλαίσιο με βάση τις θεωρίες φορολογικής δικαιοσύνης. Η μελέτη υιοθετεί μια μεικτή προσέγγιση ερευνητικής μεθόδου για να εξετάσει τις υποθέσεις και να απαντήσει στα ερευνητικά ερωτήματα. Τα στοιχεία συλλέχθηκαν από 150 φορολογούμενους, εκ των οποίων τα 120 ήταν μέσω διανομής ερωτηματολογίων και των υπόλοιπων 30 μέσω δομημένων συνεντεύξεων. Τα αποτελέσματα αυτής της συνδυασμένης ερευνητικής μεθοδολογίας υποδηλώνουν ότι οι φορολογούμενοι του Κιλκίς δεν αξιολογούν θετικά όσον αφορά τη γενική, κάθετη και ατομική δικαιοσύνη στο υφιστάμενο σύστημα φορολογίας κερδών. Όσον αφορά τις φορολογικές γνώσεις και την πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος, η διαπίστωση της μελέτης είναι ότι οι φορολογούμενοι δεν είχαν επαρκείς γνώσεις και δεν υπήρχαν ευκόλως κατανοητές και ασαφείς διαδικασίες του συστήματος φορολογίας των κερδών των επιχειρήσεων. Τέλος, η μελέτη προτείνει μια σειρά μέτρων, τα οποία θα μπορούσαν να ληφθούν από την κυβέρνηση εν γένει και ειδικότερα από τις φορολογικές αρχές για τη βελτίωση των πολιτικών και των διοικητικών ζητημάτων και την εκπαίδευση των φορολογουμένων.

Αφιερώνεται στις κόρες μου Αναστασία και Χριστίνα και στο  
σύζυγό μου Αναστάσιο.

## **Ευχαριστίες**

Για τη συγγραφή της παρούσας εργασίας, θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες στον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Καραγιώργο Αλκιβιάδη για την εμπιστοσύνη που μου έδειξε, αλλά και για την άριστη συνεργασία μαζί του για την εκπόνηση αυτής της εργασίας. Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω και τον επίκουρο καθηγητή κ. Δρογαλά Γεώργιο για τη στήριξη και τη βοήθεια σε όλη τη διάρκεια της εργασίας.

Ευχαριστώ επίσης την οικογένειά μου για την συμπαράσταση τους καθώς και όλους τους καθηγητές και συμφοιτητές μου που ήταν συνοδοιπόροι μου σε αυτό το υπέροχο ταξίδι γνώσεων.

## Περιεχόμενα

Κεφάλαιο 1. Εισαγωγή.....	7
1.2. Υπόβαθρο της έρευνας.....	7
1.3. Ορισμός προβλήματος.....	8
1.4 Σκοπός της έρευνας.....	9
1.5. Ερευνητικά ερωτήματα και υποθέσεις.....	9
1.6. Δομή της εργασίας.....	10
Κεφάλαιο 2. Βιβλιογραφική επισκόπηση.....	11
2.1. Θεωρία φορολογικής συμμόρφωσης.....	11
2.1.1. Θεωρία αποτροπής.....	13
2.1.2. Φορολογική ψυχολογία.....	14
2.1.3. Παράγοντες που επηρεάζουν τη φορολογική συμμόρφωση.....	16
2.2. Θεωρίες για την αντίληψη της δικαιοσύνης.....	18
2.2.1. Θεωρία ισότητας (equity theory).....	19
2.2.2. Θεωρία της αναδιανεμητικής δικαιοσύνης.....	20
2.2.3. Θεωρία διαδικαστικής δικαιοσύνης (Procedural justice theory).....	21
2.3. Θεωρίες για την αντιλαμβανόμενη φορολογική δικαιοσύνη.....	23
2.3.1. Θεωρία ισότητας και δικαιοσύνη των φόρων.....	23
2.3.2. Αναδιανεμητική δικαιοσύνη και δικαιοσύνη των φόρων.....	24
2.3.3. Διαδικαστική δικαιοσύνη και δικαιοσύνη των φόρων.....	25
2.4. Παρουσίαση εμπειρικών μελετών.....	26
2.5. Συμπεράσματα και ερευνητικά κενά.....	33
Κεφάλαιο 3. Μεθοδολογία.....	35
3.1. Υποθέσεις και ερευνητικό ερώτημα.....	35
3.2. Ερευνητικές προσεγγίσεις.....	38
3.3.1. Ποσοτική προσέγγιση.....	39
3.2.2. Ποιοτική προσέγγιση.....	40
3.2.3. Μεικτή προσέγγιση.....	42
3.3. Χρήση ερευνητικών μεθόδων.....	43
3.3.1. Ποσοτική έρευνα (ερωτηματολόγια).....	44
3.3.2. Ποιοτική προσέγγιση (Συνεντεύξεις).....	46
3.3.3. Ανάλυση δεδομένων.....	46
3.3.4. Αντιμέτωπιση αμεροληψίας και αντιπροσωπευτικότητα δείγματος.....	46
3.4. Συμπεράσματα για την ερευνητική μεθοδολογία.....	48

Κεφάλαιο 4. Αποτελέσματα και ανάλυση .....	49
4.1 Αποτελέσματα.....	49
4.1.1 Αποτέλεσμα έρευνας .....	49
4.1.2 Στάση προς τη δικαιοσύνη του συστήματος φορολογίας .....	51
Κεφάλαιο 5. Συμπεράσματα.....	54
Βιβλιογραφία .....	56

# Κεφάλαιο 1. Εισαγωγή

## 1.1. Γενικά

Η παρούσα διπλωματική εργασία διερευνά την αντίληψη των φορολογουμένων σχετικά με φορολογική δικαιοσύνη των επιχειρηματιών στο ελληνικό πλαίσιο, ιδιαίτερα στη γεωγραφική περιοχή του Κιλκίς. Τα θέματα φορολογικής δικαιοσύνης περιλαμβάνουν μια σειρά διαστάσεων φορολογικής δικαιοσύνης και άλλους παράγοντες που επηρεάζουν την αντίληψη των φορολογουμένων για τη δικαιοσύνη. Αν όλα τα μεγέθη φορολογικής δικαιοσύνης και άλλοι παράγοντες επηρεάζουν αρνητικά τους φορολογούμενους, αυτό θα μπορούσε να οδηγήσει σε αρνητικές αντιλήψεις για το φορολογικό σύστημα από τους φορολογούμενους. Σκοπός αυτού του κεφαλαίου είναι να προσφέρει πληροφορίες σχετικά με την έρευνα. Τα υπόλοιπα μέρη του κεφαλαίου οργανώνονται ως εξής. Το πρώτο μέρος παρουσιάζει το θεωρητικό υπόβαθρο της διατριβής, το δεύτερο μέρος περιγράφει το ερευνητικό πρόβλημα σχετικά με την αντίληψη της φορολογικής δικαιοσύνης. Ο στόχος της έρευνας παρουσιάζεται στο τρίτο τμήμα. Αυτό ακολουθείται από τα ερευνητικά ερωτήματα και τις υποθέσεις στο τέταρτο τμήμα. Στο πέμπτο μέρος παρουσιάζονται οι ερευνητικές μέθοδοι και το πεδίο εφαρμογής της μελέτης. Η δομή της διατριβής παρέχεται στο τέλος του κεφαλαίου.

## 1.2. Υπόβαθρο της έρευνας

Το ζήτημα της φορολογικής δικαιοσύνης και της αντίληψης των φορολογουμένων απέναντι στη δικαιοσύνη του φορολογικού συστήματος έχει προκαλέσει μεγάλη προσοχή σε πολλές φορολογικές αρχές του κόσμου. Η φορολογική δικαιοσύνη είναι απαραίτητη επειδή τα φορολογικά συστήματα πρέπει να θεωρούνται δίκαια, προκειμένου να επιτευχθεί υψηλός βαθμός εθελοντικής φορολογικής συμμόρφωσης. Με άλλα λόγια, η έρευνα σχετικά με τις αντιλήψεις των φορολογουμένων είναι σημαντική ώστε η φορολογική αρχή να βελτιώσει την απόδοση του φορολογικού συστήματος και της συμμόρφωσης των

φορολογούμενων προς αυτό. Κατά συνέπεια, ενθαρρύνετε τη συμμόρφωση των φορολογουμένων (Wenzel, 2007: σελ. 53).

Σε πολλές χώρες όπως και στην Ελλάδα, η χαμηλή φορολογική απόδοση των εσόδων μπορεί να αποδοθεί στο γεγονός ότι οι φορολογικές διατάξεις δεν εφαρμόζονται σωστά, είτε λόγω της αδυναμίας της διοίκησης να τις αντιμετωπίσει λόγω διαφθοράς είτε επειδή δεν δίδεται η αρμόζουσα προσοχή στο φορολογικό σύστημα. Δηλαδή, δίνεται ελάχιστη προσοχή στο πολιτιστικό υπόβαθρο των φορολογουμένων και στο επίπεδο ευαισθητοποίησής. Υποστηρίχθηκε ότι για να λειτουργήσει με επιτυχία το εθελοντικό φορολογικό σύστημα, οι πολίτες πρέπει να είναι σίγουροι ότι οι φόροι που εισπράττονται είναι δίκαιοι και όλοι πληρώνουν δίκαια τα ποσά τα οποία τους αναλογούν (Amin and Jhon, 2010).

Σύμφωνα με αρκετές μελέτες, το σύστημα φορολογίας των κερδών των επιχειρήσεων πρέπει να είναι δίκαιο ώστε με αυτό τον τρόπο να προωθείται ο στόχος της δίκαιης κατανομής του εισοδήματος. Το παραπάνω τεκμηριώνεται στις μελέτες των Gerbing (1988), Hite και Roberts (1992), Roberts (1994), Christensen και Weihrich (1996), Richardson (2005) και Coetzee, και Oberholzer, (2009). Πάντως, φαίνεται ότι δεν έχει διεξαχθεί σημαντική έρευνα σχετικά με τις αντιλήψεις των φορολογουμένων σχετικά με τη φορολογική δικαιοσύνη στο ελληνικό πλαίσιο. Ως εκ τούτου, η μελέτη αυτή αποσκοπεί κυρίως να ερευνήσει την αντίληψη των φορολογουμένων σχετικά με την δικαιοσύνη του συστήματος φορολόγησης των κερδών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, με ιδιαίτερη έμφαση στην γεωγραφική περιφέρεια του Κιλκίς.

### 1.3. Ορισμός προβλήματος

Οι ελληνικές φορολογικές αρχές, λόγω και της πίεσης της αύξησης των φορολογικών εσόδων το προηγούμενο διάστημα δεν έδωσαν την δέουσα σημασία στην αντίληψη περί δικαιοσύνης των φορολογουμένων. Θεωρητικά, η φορολογική ισότητα υποστηρίζει ότι ένα φορολογικό σύστημα θα πρέπει να δίκαιο τόσο οριζόντια– με την ίση μεταχείριση των ίσων- όσο και κάθετα –με την άνιση μεταχείριση των άνισων. Αυτό συνεπάγεται με το ότι η οριζόντια ισότητα διασφαλίζει την ισότητα ενός φορολογικού συστήματος, ενώ η κάθετη ισότητα



στοχεύει στην επίτευξη διανεμητικής δικαιοσύνης. Σύμφωνα με τους Amin και Jhon (2010), δεν μπορεί να υπάρχει ισότητα στο φορολογικό σύστημα εάν το φορολογικό βάρος πέφτει υπερβολικά σε εκείνες τις μεγάλες επιχειρήσεις που είναι σαφώς ορατές και εύκολα προσβάσιμες από τις αρχές.

Οι Amin και Jhon δηλώνουν επίσης ότι ο αντίκτυπος της υπερβολικής φορολογίας των μεγάλων και ορατών επιχειρήσεων μειώνει υπερβολικά τα κέρδη, δημιουργώντας ένα κενό στο οποίο οι μικρές επιχειρήσεις, φορολογούνται σε πολύ μικρότερο βαθμό ή καθόλου.

#### 1.4 Σκοπός της έρευνας

Στο πλαίσιο της προηγούμενης προβληματικής, γενικότερος σκοπός της εργασίας είναι να διερευνήσει τις αντιλήψεις των επιχειρηματιών του Κιλκίς σχετικά με ζητήματα φορολογικής δικαιοσύνης. Ειδικότερα, σκοπός της εργασίας είναι να διερευνηθεί η αντίληψη των φορολογούμενων επιχειρηματιών προς τη φορολογική δικαιοσύνη σε ένα συγκεκριμένο γεωγραφικό πλαίσιο.

#### 1.5. Ερευνητικά ερωτήματα και υποθέσεις

Για το λόγο αυτό, προκειμένου να επιτευχθεί ο προαναφερόμενος στόχος, θα αναπτυχθεί το παρακάτω ερευνητικό ερώτημα λαμβάνοντας υπόψη τέσσερις υποθέσεις:

1) «Ποια είναι η αντίληψη των φορολογούμενων ως προς τη φορολογική δικαιοσύνη στην περιφέρεια του Κιλκίς;

Υπόθεση1: Δεν υπάρχει διαφορά στο επίπεδο των αντιλήψεων περί δικαιοσύνης, των φορολογικών γνώσεων και των επιπέδων αντιλήψεων για την πολυπλοκότητα των φορολογουμένων στο Κιλκίς.

Υπόθεση 2: Οι φορολογούμενοι της περιοχής αντιλαμβάνονται τη φορολογική δικαιοσύνη ως μία πολυδιάστατη υπόθεση.

Υπόθεση 3: Η γνώση του φορολογικού συστήματος επηρεάζει τις αντιλήψεις περί δικαιοσύνης των φορολογουμένων.

Υπόθεση 4: Η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος έχει αντίκτυπο στις αντιλήψεις περί δικαιοσύνης των φορολογουμένων.

#### 1.6. Δομή της εργασίας

Το Κεφάλαιο 2 της εργασίας εξετάζει τη βιβλιογραφία και ειδικότερα τη θεωρία φορολογικής συμμόρφωσης, αντίληψης της φορολογικής δικαιοσύνης και το ερευνητικό κενό το οποίο δημιουργείται από την εφαρμογή των υπαρχουσών θεωριών. Η μεθοδολογία και ο σχεδιασμός της έρευνας αναφέρονται στο Κεφάλαιο 3. Ειδικότερα, στο Κεφάλαιο 3 αναπτύσσεται το ερευνητικό ερώτημα και οι υποθέσεις του. Στο Κεφάλαιο 4 παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας και των συνεντεύξεων καθώς και η ανάλυση αυτών των αποτελεσμάτων για την κάθε μέθοδο που ακολουθήθηκε. Τέλος, στο Κεφάλαιο 5 παρουσιάζονται συνοπτικά τα αποτελέσματα της έρευνας και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

## Κεφάλαιο 2. Βιβλιογραφική επισκόπηση

Σύμφωνα με τα προηγούμενα, σκοπός αυτού του Κεφαλαίου είναι η επισκόπηση της υπάρχουσας βιβλιογραφίας σχετικά με τη δικαιοσύνη του φορολογικού συστήματος. Η επισκόπηση αυτή θα αποτελέσει το πλαίσιο για τη μελέτη και αναδεικνύει τις δυνάμεις και τις αδυναμίες των μελετών καθώς και το κενό το οποίο υπάρχει στη βιβλιογραφία. Η βιβλιογραφική ανασκόπηση χωρίζεται σε πέντε επιμέρους μέρη. Στο πρώτο μέρος παρουσιάζεται η θεωρία της φορολογικής συμμόρφωσης, στο δεύτερο μέρος η αντιλαμβανόμενη δικαιοσύνη του φορολογικού συστήματος, στο τρίτο μέρος αναφέρεται η εφαρμογή αυτών των θεωριών στην παρούσα μελέτη και τα τελευταία μέρη εξετάζουν τις εμπειρικές μελέτες σχετικά με τους παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν τη φορολογική δικαιοσύνη και τα συμπεράσματα για τα ερευνητικά κενά τα οποία υπάρχουν.

### 2.1. Θεωρία φορολογικής συμμόρφωσης

Βασική αρχή της θεωρίας της φορολογικής συμμόρφωσης είναι η συμμόρφωση των φορολογούμενων με τους φορολογικούς κανόνες. Σύμφωνα με τους Andreonietal. (1998) η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις υποβολής αληθινών φορολογικών δηλώσεων σημαίνει ότι ο φορολογούμενος καταθέτει όλες τις απαιτούμενες φορολογικές δηλώσεις εγκαίρως και ότι οι φορολογικές επιστροφές αναφέρουν με ακρίβεια την φορολογική υποχρέωση σύμφωνα με τον εθνικό κώδικα φορολογίας, τους κανονισμούς και τις δικαστικές αποφάσεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης.

Σύμφωνα με τον Singh (2003), ο ορισμός της φορολογικής συμμόρφωσης είναι μια ενέργεια ενός ατόμου που καταθέτει το Έντυπο Φορολογίας Εισοδήματος, δηλώνοντας με ακρίβεια όλο το φορολογητέο εισόδημα και εκταμιεύοντας τον οφειλόμενο φόρο μέσα στον καθορισμένο χρόνο χωρίς να πρέπει η φορολογική αρχή να υπενθυμίζει ή να αναλαμβάνει δράση κατά αυτών των φορολογουμένων που δεν συμμορφώνονται. Ομοίως, σύμφωνα με τους James S.et al (2003), η φορολογική συμμόρφωση εκφράζεται ως προς το βαθμό στον οποίο οι φορολογούμενοι συμμορφώνονται με το φορολογικό δίκαιο και τον βαθμό μη

συμμόρφωσης που μετράται από την άποψη του φορολογικού χάσματος. Αυτό το χάσμα συμβαίνει τόσο με τη φοροδιαφυγή όσο και με τη φοροαπαλλαγή.

Ομοίως, το χάσμα συμμόρφωσης ορίζεται επίσης στο (FIRA, 2002) ως η διαφορά μεταξύ των πραγματικών και των πιθανών φορολογικών εσόδων και του τρόπου με τον οποίο αυτή η διαφορά ποικίλλει μεταξύ των διαφόρων κλάδων του φορολογούμενου πληθυσμού.

Η μη συμμόρφωση αναφέρεται στην μη τήρηση των φορολογικών νόμων. Οι τύποι μη συμμόρφωσης μπορεί να είναι η περίπτωση της απόκρυψης εισοδημάτων και η μη καταβολή φόρων στο οριζόμενο χρονικό διάστημα, που σημαίνει ότι η πληρωμή δεν έγινε εγκαίρως στη φορολογική αρχή. Η έγκαιρη καταβολή φόρου είναι σημαντική για τη φορολογική αρχή. Τα τέλη που εισπράττονται σε μία δεδομένη χρονική στιγμή θα χρησιμοποιηθούν για τις δαπάνες της κυβέρνησης ενώ διαφορετικά, οι κρατικές δαπάνες θα πρέπει να προκύψουν από δανεισμό, κάτι το οποίο θα επιφέρει πρόσθετο κόστος. Τέλος, το ζήτημα της μη συμμόρφωσης και της μη υποβολής δηλώσεων είναι κάτι το οποίο θεωρείται ποινικό αδίκημα που επιβάλλει αυστηρές κυρώσεις. Αυτός ο τομέας μη συμμόρφωσης δημιουργεί σοβαρό πρόβλημα στη φορολογική αρχή επειδή αυτοί οι φορολογούμενοι διαφεύγουν από τον φόρο και το βάρος τους ωθείται στους άλλους φορολογούμενους που συμμορφώνονται.

Οι Andreonietal. (1998) αναφέρουν ότι το μέγεθος της φοροδιαφυγής είναι η διαφορά που προκύπτει ανάμεσα στους φόρους εισοδήματος των νοικοκυριών και των επιχειρήσεων και στο τι αναφέρουν και πληρώνουν οικειοθελώς στην πραγματικότητα. Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, η συμμόρφωση των φορολογουμένων είναι μία πολυδιάστατη μεταβλητή. Υπάρχουν πολλοί παράγοντες πρόβλεψης για τη φορολογική συμμόρφωση οι οποίοι προέρχονται από οικονομικές και μη οικονομικές μεταβλητές. Οι οικονομικές μεταβλητές είναι η εύρεση της φοροαποφυγής και η τιμωρία, η επιβολή μέτρων και η πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση ενώ οι μη οικονομικές μεταβλητές όπως αναφέρθηκαν από τους Alm, Sanchez και Ana, (2003) αναφέρονται περισσότερο στις συμπεριφορές των φορολογούμενων.

Ο φορολογικός ψυχολογικός παράγοντας αποτελεί σημαντικό στοιχείο στην έρευνα φορολογικής συμμόρφωσης και πολλές έρευνες φορολογικής συμμόρφωσης σχετικά με τη φορολογική δικαιοσύνη έδειξαν σημαντικά αποτελέσματα όσον αφορά αυτή τη μεταβλητή. Σε γενικές γραμμές, η απόφαση συμμόρφωσης ή μη βασίζεται στην ορθολογική στάση του ατόμου για αναζήτηση κέρδους (π.χ. Allingham και Sandmo, 2007). Μία μεγάλη δυσκολία στην ανάλυση της μη συμμόρφωσης είναι στις μεθόδους μέτρησης της.

Ο Braithwaite (2003) υποστηρίζει ότι τόσο η ατομική στάση έναντι του φορολογικού συστήματος όσο και η συλλογική φορολογική τους συμπεριφορά επηρεάζουν το επίπεδο της μη φορολογικής συμμόρφωσης. Ως εκ τούτου, και τα δύο μεγέθη θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στην έρευνα. Φυσικά, τα άτομα έχουν κίνητρα για να αποκρύψουν την πιθανή φοροδιαφυγή τους. Με βάση τις παραπάνω προσεγγίσεις, ο ορισμός της φορολογικής συμμόρφωσης μπορεί να προσδιοριστεί ως επιθυμία ή προθυμία των φορολογουμένων να ενεργούν σύμφωνα με τον φορολογικό νόμο και την εθελοντική προσπάθεια που ασκούν για την έγκαιρη καταβολή της φορολογικής τους οφειλής.

#### 2.1.1. Θεωρία αποτροπής

Η κατηγοριοποίηση της φορολογικής συμμόρφωσης μελετήθηκε από τη θεωρία αποτροπής και της φορολογικής ψυχολογίας. Η θεωρία αποτροπής σχετίζεται με τις κυρώσεις και τις απειλές δηλαδή τα πρόστιμα και τα χαρακτηριστικά των κυρώσεων έτσι έχει σχέση με την ποινική δικαιοσύνη. Η μη συμμόρφωση με το φορολογικό καθεστώς είναι ένα είδος "παράνομης" πράξης μη συμμόρφωσης προς τους φορολογικούς νόμους.

Παρ' όλα αυτά, στη βιβλιογραφία που εμφανίζεται αργότερα στα τέλη της δεκαετίας του '80, οι μεταβλητές με βάση την ψυχολογία δοκιμάστηκαν για να κατανοηθούν οι συμπεριφορές της φορολογικής συμμόρφωσης με εξέταση της ηθικής, τις αντιλήψεις για την αμεροληψία και άλλα. Όπως αναφέρθηκε από τον Torgler (2001), η αύξηση του αποτρεπτικού παράγοντα για τους έντιμους φορολογούμενους διατάραξε αυτές τις έρευνες καθώς οι φορολογούμενοι που

πληρώνουν δίκαιες οφειλές αλλά ελέγχονται διαρκώς και στη συνέχεια τους επιβάλλονται πρόστιμα ενοχλούνται περισσότερο όταν άλλοι που παραβιάζουν τον νόμο δεν τιμωρούνται.

Ως εκ τούτου, οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να αντιμετωπίζονται με σκληρές κυρώσεις, επειδή, σύμφωνα με τον Murphy (2005), αυτές οι κυρώσεις δεν αποσκοπούν στην τιμωρία του ατόμου αλλά στην αποκατάσταση της φορολογικής βλάβης και στο να διασφαλιστεί η μελλοντική συμμόρφωση. Πολλοί ερευνητές στον φορολογικό τομέα αμφισβήτησαν την καταλληλότητα του πλαισίου θεωρίας αποτροπής που χρησιμοποιείται για να εξηγήσει τη συμπεριφορά συμμόρφωσης επειδή η αποτροπή μπορεί επίσης να είναι αντιπαραγωγική.

Έτσι, η βιβλιογραφία επικεντρώθηκε στη στάση απέναντι στο φορολογικό σύστημα για να εξηγήσει τη μη συμμόρφωση του φορολογούμενου. Αυτό που διαπιστώνεται είναι ότι ο φορολογούμενος θα πληρώσει μόνο φόρους λόγω του φόβου της τιμωρίας. Ως εκ τούτου, ένα φορολογικό έγκλημα θα διαπραχθεί αν το αναμενόμενο όφελος είναι μεγαλύτερο από το όφελος που θα μπορούσε να λάβει εάν οι προσπάθειες του επικεντρώνονταν αλλού.

### 2.1.2. Φορολογική ψυχολογία

Η έρευνα σχετικά με τη στάση για τη φορολογική συμμόρφωση εισήχθη για πρώτη φορά το 1959 από τον Schmolders. Στη συνέχεια, η φορολογική στάση εξετάστηκε από πολυάριθμες μελέτες που καλύπτουν τον τομέα της οικονομίας, της λογιστικής, της ποινικής δικαιοσύνης, της νομικής, της ψυχολογίας, της κοινωνιολογίας, της ηθικής και της φορολογίας, όπως παρουσιάζεται στην ανασκόπηση της βιβλιογραφίας αυτής της μελέτης.

Οι έρευνες που επικεντρώνονται στις στάσεις και τις συμπεριφορές των ατόμων είναι πιο πολύπλοκες από τα μοντέλα αποτροπής διότι εξετάζουν τις προθέσεις συμμόρφωσης του φορολογούμενου. Ωστόσο, σύμφωνα με τον Cuccia (1994), η φορολογική ψυχολογία πάσχει λόγω μεθοδολογικής προσέγγισης επειδή δεν κατόρθωσε να εντοπίσει τους μηχανισμούς που συνδέουν τη συμμόρφωση και τη συμπεριφορά αλλά και από το γεγονός ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η

οικονομία στην κατανόηση της αναφοράς των φορολογουμένων. Οι παράγοντες της φορολογικής ψυχολογίας που έχουν συμπεριφοριστική φύση είναι δημογραφικοί, (π.χ. ηλικία, φύλο), διάφορες αντιλήψεις για την ηθική της φοροδιαφυγής και αντιλήψεις περί συμμόρφωσης προς τη δικαιοσύνη των νόμων. Παράλληλα, σε πολλές έρευνες οι φορολογούμενοι που συμμετέχουν σε αυτές μεροληπτούν καθώς αντιλαμβάνονται διαφορετικά το βαθμό εγκυρότητας των ατομικών φορολογικών δηλώσεων.

Σύμφωνα με τον Wenzel (2001a, 2001b, 2005), οι φορολογούμενοι επιδιώκουν να συμμορφωθούν, επειδή πιστεύουν ότι είναι σωστό, όχι λόγω φόβου τιμωρίας. Ορισμένες άλλες μελέτες (βλέπε Wenzel, 2005: 492, OECD, 2010a) δείχνουν ότι η επιθυμία ενός φορολογουμένου να συμμορφωθεί συνδέεται στενά με κανόνες συμπεριφοράς (ή και τις πεποιθήσεις του), τόσο τα προσωπικά πρότυπα του φορολογούμενου όσο και τα κοινωνικά πρότυπα (Belak & Hauptman, 2011, Belak et al, 2010: 19-20). Σύμφωνα με τον Murphy (2004), η μη συμμόρφωση θα αυξηθεί εάν οι φορολογούμενοι δεν εμπιστεύονται τη φορολογική διοίκηση να εισπράττει το φόρο δίκαια και, σε μια ευρύτερη έννοια, αν υπάρχει έλλειψη εμπιστοσύνης σε μια κυβέρνηση να δαπανήσει με κοινωνικό τρόπο τα φορολογικά έσοδα Barone & Mocetti, 2009: 19).

Οι Alm και η Ana (2003) εισήγαγαν τα μοντέλα ισότητας στην κατανόηση της αντίληψης της δικαιοσύνης. Το πιο συνηθισμένο σημείο διαφοράς στις διαφορετικές θεωρίες σχετικά με τις μελέτες φορολογικής συμμόρφωσης είναι ότι χρησιμοποιούν την έννοια της αναδιανεμητικής πολιτικής, της κάθετης δικαιοσύνης και της οριζόντιας ισότητας (π.χ., Ana and Schisler, 2003).

Οι Becker, Buchner και Sleeking (1987) υποστήριξαν ότι η εμφάνιση κρατικών δαπανών θα παρακινήσει τη φορολογική συμμόρφωση. Ωστόσο, αν και οι περισσότερες μελέτες ανέφεραν ότι όταν αυξάνονται τα δημόσια αγαθά, η φοροδιαφυγή μειώνεται και οδηγεί σε καλύτερη συμμόρφωση, εξακολουθεί να υπάρχει αμφιβολία κατά πόσο η αλληλεξάρτηση του φορολογούμενου και της κυβέρνησης με την παροχή δημόσιων αγαθών οφείλεται στην επίδραση της ισότητας ή στο οικονομικό αποτέλεσμα ή αν και οι δύο μεταβλητές είναι υπεύθυνες.

### 2.1.3. Παράγοντες που επηρεάζουν τη φορολογική συμμόρφωση

Οι Fischer et al (1992) ανέφεραν ότι υπάρχουν τέσσερις βασικοί παράγοντες που καθορίζουν τη συμπεριφορά της φορολογικής συμμόρφωσης όπως οι (α) στάσεις και αντιλήψεις (π.χ. δικαιοσύνη του φορολογικού συστήματος), (β) δημογραφικά στοιχεία (π.χ. ηλικία, φύλο και εκπαίδευση), (γ) ευκαιρίες μη συμμόρφωσης (π.χ. εισόδημα, πηγή εισοδήματος και απασχόλησης, και το (δ) φορολογικό σύστημα / δομή (π.χ. πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος).

#### (α) Δημογραφικοί παράγοντες

Η σχέση μεταξύ των δημογραφικών μεταβλητών και της φορολογικής συμμόρφωσης αναλύεται διεξοδικά στην επιστημονική βιβλιογραφία (Tittle, 1980). Τρία σημαντικά ατομικά χαρακτηριστικά για τα οποία υπάρχουν ότι επηρεάζουν τη φορολογική συμμόρφωση είναι η ηλικία, το φύλο και η εκπαίδευση (Jackson and Milliron, 1986). Το μοντέλο Fischer υποδεικνύει ότι οι δημογραφικές μεταβλητές επηρεάζουν έμμεσα την φορολογική συμμόρφωση των ατόμων και των επιχειρήσεων. Υπάρχει μια θετική σχέση ανάμεσα στην ηλικία και τη συμμόρφωση των φορολογουμένων (Jackson and Milliron, 1986). Σε γενικές γραμμές, επεσήμαναν ότι οι νέοι φορολογούμενοι είναι πιο πρόθυμοι να αναλάβουν κινδύνους και είναι λιγότερο ευαίσθητοι στις φορολογικές ποινές.

Οι πρώτες έρευνες (Tittle, 1980) που εξετάζουν το επίπεδο φορολογικής συμμόρφωσης των ανδρών έναντι των γυναικών αναφέρουν ότι οι γυναίκες είναι πιο πιθανές να συμμορφώνονται ως προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Παραδοσιακά, οι γυναίκες ταυτίζονται με συμμορφούμενους ρόλους, ηθικούς περιορισμούς και πιο συντηρητικά πρότυπα ζωής (Jackson and Milliron, 1986). Όλα αυτά τα χαρακτηριστικά μπορούν να προωθήσουν μία υψηλότερη φορολογική συμμόρφωση. Η εκπαίδευση ως δημογραφική μεταβλητή σχετίζεται με την ικανότητα των φορολογουμένων να κατανοούν και να συμμορφώνονται ή να μην τηρούν τους φορολογικούς νόμους (Groenland and Veldhoven, 1983). Δύο πτυχές της εκπαίδευσης αναλύθηκαν περαιτέρω, ο γενικός βαθμός της δημοσιονομικής γνώσης και ο βαθμός γνώσης που περιλαμβάνει ευκαιρίες φοροδιαφυγής (Jackson



and Milliron, 1986). Σύμφωνα με αυτές, διαπιστώνεται ότι εκείνοι που είχαν περισσότερες δημοσιονομικές γνώσεις είχαν πιο θετικές βαθμολογίες φορολογικής δεοντολογίας από εκείνους με χαμηλότερες δημοσιονομικές γνώσεις.

#### (β) Ευκαιρίες μη-συμμόρφωσης

Στο μοντέλο Fischer, η δυνατότητα μη συμμόρφωσης μπορεί να επηρεάσει τη συμμόρφωση των φορολογουμένων απευθείας μέσω του εισοδήματος. Σχεδόν όλο το θεωρητικό μοντέλο υποδηλώνει ότι καθώς αυξάνεται το εισόδημα, αυξάνονται και οι δυνατότητες φοροδιαφυγής (Andreoni et al., 1998). Με άλλα λόγια, το χαμηλότερο εισόδημα τείνει να έχει χαμηλότερο ποσοστό φορολογικής συμμόρφωσης. Οι φορολογούμενοι διαφέρουν ως προς τις ευκαιρίες που τους παρέχονται για την υπερεκτίμηση των δαπανών και την υποτίμηση των εισοδημάτων. Η μεγαλύτερη πιθανότητα μη συμμόρφωσης με τη φορολογία γενικά προκύπτει από την αυτοαπασχόληση και τις πηγές εισοδήματος που δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρων.

#### (γ) Αντιλήψεις και συμπεριφορές

Το μοντέλο Fischer προτείνει δύο σημαντικές εκτιμήσεις για την αλλαγή της φορολογικής συμπεριφοράς. Σύμφωνα με το Richardson (2006), και τους Grasmick και Scott (1982) η αυξανόμενη δυσαρέσκεια με τη δικαιοσύνη του φορολογικού συστήματος είναι η κυριότερη αιτία για την αύξηση της φορολογικής μη συμμόρφωσης.

#### (δ) Δομή του φορολογικού συστήματος

Είναι ευρέως αποδεκτό ότι η έκταση της φορολογικής συμμόρφωσης σε πολλές αναπτυσσόμενες χώρες βαίνει μειούμενη. Ένα μη ανεπτυγμένο φορολογικό σύστημα είναι μία από τις κύριες αιτίες αυτού του φαινομένου. Στο μοντέλο Fischer η αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος επηρεάζεται από την πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος, την πιθανότητα εύρεσης αυτών που φοροδιαφεύγουν, τις κυρώσεις και τους φορολογικούς συντελεστές.

Δεδομένου ότι οι φορολογικοί νόμοι έχουν γίνει όλο και πιο περίπλοκοι, η πολυπλοκότητα έχει αναγνωριστεί ως ένας πιθανός λόγος φορολογικής μη συμμόρφωσης (Jackson and Milliron, 1986). Στο πλαίσιο των αποφάσεων φορολογικής συμμόρφωσης, η πολυπλοκότητα πρέπει να περιλαμβάνει δύο διαστάσεις οι οποίες είναι η υπερβολική λεπτομέρεια στους φορολογικούς κανόνες και οι πολυάριθμοι απαιτούμενοι υπολογισμοί. Επιπλέον, εάν υπάρχουν υψηλότερες πιθανότητες ελέγχου και αυστηρές κυρώσεις, ενθαρρύνεται η συμμόρφωση με τη φορολογία. Η τρίτη σημαντική δομή του φορολογικού συστήματος στο μοντέλο Fischer είναι οι φορολογικοί συντελεστές.

## 2.2. Θεωρίες για την αντίληψη της δικαιοσύνης

Όπως αναφέρεται στο Bhatia (1976), ένα δίκαιο φορολογικό σύστημα, προκειμένου να επιτύχει διάφορους στόχους, επιλέγει και τηρεί ορισμένες αρχές που γίνονται τα χαρακτηριστικά του. Επομένως, ένα δίκαιο φορολογικό σύστημα είναι αυτό το οποίο έχει σχεδιαστεί με βάση ένα κατάλληλο σύνολο αρχών, όπως η ισότητα, η δικαιοσύνη και η βεβαιότητα. Σύμφωνα με τους James et al. (2003), η πιο προφανής απαίτηση της δικαιοσύνης ή της ισότητας είναι η ίση μεταχείριση ίσων ανθρώπων σε ίσες συνθήκες. Για να το θέσουμε διαφορετικά, είναι απαραίτητο ένα καλό φορολογικό σύστημα να φαίνεται δίκαιο στους φορολογούμενους.

Η βιβλιογραφία έχει προτείνει ότι η θεωρία της αναδιανεμητικής δικαιοσύνης και της διαδικαστικής δικαιοσύνης μπορεί να δώσει πληροφορίες για την εξέταση της φορολογικής δικαιοσύνης. Ο Torgler (2001) ανέφερε ότι η φορολογική δικαιοσύνη είναι ένας πολύ σημαντικός παράγοντας που επηρεάζει τη συμπεριφορά των φορολογουμένων ως προς τη συμμόρφωση, διότι σχετίζεται με τις φορολογικές επιβαρύνσεις. Η επόμενη παράγραφος αφορά τη φορολογική δικαιοσύνη που πλαισιώνεται από τις παρακάτω θεωρίες.

### 2.2.1. Θεωρία ισότητας (equity theory)

Η Θεωρία Ισότητας εμφανίστηκε στη δεκαετία του 1960 μέσω του έργου του Adams (1965), ο οποίος εξέτασε την έννοια της δικαιοσύνης σε οργανισμούς (Greenberg, 1987). Ο Adams (1965) αναφέρει ότι η θεωρία της ισότητας περιλαμβάνει δύο διαστάσεις: την αμοιβαιότητα και την κατανομή. Η αμοιβαία δικαιοσύνη ή ανταλλαγή δικαιοσύνης, βασίζεται στην αρχή ότι κάποιος θα ανταποκριθεί δίκαια μόνο αν το άλλο μέρος ενεργεί δίκαια σε αυτόν. Σε αυτό το πλαίσιο ανταλλαγής, η ισότητα ή δικαιοσύνη επιτυγχάνεται όταν υπάρχει ισοδυναμία των λόγων αποτελέσματος / εισροών για όλα τα εμπλεκόμενα μέρη στην ανταλλαγή (Cook and Hegtvedt, 1983). Από την άλλη πλευρά, η ανισότητα υπάρχει όταν οι λόγοι αυτοί δεν είναι ίσοι. Με άλλα λόγια, ένα άτομο θα αντιληφθεί ένα σύστημα ως δίκαιο εάν το όφελος που αυτό λαμβάνει ισούται με τη συνεισφορά του και αντίστροφα.

Σε αντίθεση με την αμοιβαία δικαιοσύνη, η οποία ασχολείται με την αμοιβαία ανταλλαγή, ο Eckhoff (1974) υποστηρίζει ότι η αναδιανεμητική δικαιοσύνη απλώς συνεπάγεται με μια μονόδρομη κατανομή των πόρων σε μια ομάδα ή μία ομάδα αποδεκτών. Αυτή η διάσταση δικαιοσύνης είναι επίσης γνωστή ως έμμεση ανταλλαγή (Blalock and Wilken, 1979).

Οι Porcano and Price (1992) αναφέρουν ότι παραδοσιακά η θεωρία της ισότητας υποδεικνύει δύο είδη στο πλαίσιο ενός φορολογικού συστήματος: (1) οριζόντια ισότητα και (2) κάθετη ισότητα. Η οριζόντια ισότητα αφορά την παροχή ίσης μεταχείρισης σε όλους στην ίδια ομάδα, ενώ η κάθετη ισότητα αναφέρεται στην παροχή κατάλληλης διαφοροποίησης μεταξύ ανισοτήτων σε αυτή την ομάδα. Αυτό σημαίνει ότι όσοι είναι πλούσιοι θα πρέπει να αντιμετωπίζονται ως ικανοί να πληρώσουν υψηλότερα από ό, τι οι χαμηλότερες ομάδες εισοδημάτων.

Η φορολογική συμπεριφορά του ατόμου επηρεάζεται με βάση τις αντιλήψεις που έχει διαμορφώσει κατά του φορολογικού συστήματος. Για το λόγο αυτό, οι ερευνητές που αντιτίθενται στη θεωρία της ισότητας ισχυρίζονται ότι σε μια έρευνα σχετικά με τη δικαιοσύνη πρέπει να αντιμετωπιστούν διάφοροι άλλοι παράγοντες εκτός από την ανταλλαγή (αμοιβαία ή έμμεση) και την οριζόντια και κάθετη ισότητα.

## 2.2.2. Θεωρία της αναδιανεμητικής δικαιοσύνης

Προκειμένου να επεκταθεί η ιδέα της κατανομής, όπως προτείνεται στους Adam (1965) και Porcano and Price (1992) εισάγεται στη θεωρία ισότητας, η θεωρία της αναδιανεμητικής δικαιοσύνης. Αυτή η προσέγγιση αντιπροσωπεύει ένα μέρος της Θεωρίας Κοινωνικής Συγκρίσεως (Lamm and Schwinger, 1980) και υποθέτει ότι οι ιδιώτες όχι μόνο εκτιμούν την ισότητα όσον αφορά την εκτίμηση των οφελών τους που λαμβάνουν, αλλά και τα συγκρίνουν με άλλους. Με άλλα λόγια, τα άτομα συγκρίνουν τη σχέση τους με τα οφέλη σύμφωνα με τις συνεισφορές τους με αυτά των άλλων στην ομάδα αναφοράς τους.

Με βάση αυτή την προϋπόθεση, η θεωρία υποθέτει ότι τα αποτελέσματα της φορολογικής διανομής θα πρέπει να είναι ίσα μεταξύ εκείνων με παρόμοιες συνεισφορές. Ωστόσο, κατά τη διαδικασία χορήγησης κινήτρου ή ανταμοιβής, η αρχή της δίκαιης ανταλλαγής δεν μπορεί να διατηρηθεί για μεγάλο χρονικό διάστημα. Υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες η κατανομή των ανταμοιβών παραβιάζει την αμεροληψία των συναλλαγών όπως αναφέρεται σε προηγούμενες μελέτες (Schwinger, 1980). Λαμβάνοντας αυτό υπόψη, οι Leventhal et al(1980) υποστηρίζει ότι η διανεμητική δικαιοσύνη μπορεί να επιτύχει εφαρμόζοντας τους κανόνες κατανομής, δηλαδή τον κανόνα της ισότητας ή τον κανόνα των αναγκών, ανάλογα με την κατάσταση.

Προκειμένου να επιτευχθεί η δικαιοσύνη, ο κανόνας περί ισότητας υποδηλώνει ότι πρέπει να υπάρχει σχετική ισότητα μεταξύ της συμβολής και των οφελών ενός ατόμου. Αντίθετα, ο κανόνας της ισότητας απαιτεί την ίση κατανομή των ανταμοιβών ανεξάρτητα από την ατομική συνεισφορά.

Ο κανόνας της ισότητας υποδηλώνει ότι όλοι αξίζουν την ίση μεταχείριση ανεξάρτητα από τη συμβολή τους. Με τον κανόνα των αναγκών, ο Leventhal et al(1980) προτείνει να ληφθεί η απόφαση κατανομής αφού ληφθούν υπόψη οι ανάγκες των δικαιούχων. Βάσει αυτού του κανόνα, τα άτομα με χαμηλή ή μηδενική συνεισφορά μπορούν να λάβουν περισσότερα οφέλη (για να ικανοποιήσουν τις ανάγκες τους), σε σύγκριση με εκείνα με υψηλότερη συνεισφορά. Ο Porcano (1992) υποστήριξε ότι η δικαιοσύνη είναι μια πολυδιάστατη έννοια και επομένως είναι σκόπιμο να χρησιμοποιηθεί η διανεμητική θεωρία η οποία χρησιμοποιεί πολλούς

κανόνες δικαιοσύνης για τον προσδιορισμό μιας αξίωσης για τα οφέλη της αναδιανεμητικής δικαιοσύνης.

Το κριτήριο της ισότητας προϋποθέτει ότι, εάν οι επενδύσεις των μελών μιας ομάδας είναι υψηλότερες από αυτές των άλλων, οι ανταμοιβές τους θα πρέπει να είναι υψηλότερες. Αυτή η αρχή υποδηλώνει ότι, παρόλο που η σχέση προσπάθειας/ανταμοιβής δεν είναι απαραίτητως ισοδύναμη, τα άτομα με υψηλότερη συνεισφορά πρέπει να έχουν περισσότερα οφέλη από άλλες ομάδες.

### 2.2.3. Θεωρία διαδικαστικής δικαιοσύνης (Procedural justice theory)

Η θεωρία της διαδικαστικής δικαιοσύνης, μια επέκταση της θεωρίας της ισότητας, είναι εμπνευσμένη από το νομικό ισχυρισμό, ότι η αποδοχή των δικαστικών αποφάσεων από την κοινότητα επηρεάζεται έντονα από τις διαδικασίες που χρησιμοποιούνται για τη διατύπωση τους (Fuller, 1961).

Τα ευρήματα αυτά καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η διαδικαστική δικαιοσύνη είναι σημαντική καθώς αυξάνει το επίπεδο αποδοχής των αποτελεσμάτων που πραγματοποιεί. Με βάση την πρωτοποριακή προσπάθεια των Thibaut και Walker (1975), οι Leventhal et al. (1980) επεκτείνει την έννοια της διαδικαστικής δικαιοσύνης σε περιβάλλοντα οργανωτικών ρυθμίσεων. Οι Leventhal et al. (1980) προσδιορίζει έξι αρχές βάσει των οποίων μπορεί να αξιολογηθεί η αμεροληψία των διαδικασιών, ήτοι: συνεκτικότητα, μείωση της μεροληψίας, ακρίβεια, ορθότητα, αντιπροσωπευτικότητα και δεοντολογία.

Ένα κριτήριο συνέπειας αφορά τις διαδικασίες κατανομής που εφαρμόζονται συνεχώς μεταξύ διαφορετικών ατόμων ανά πάσα στιγμή. Κανείς δεν πρέπει να δώσει περισσότερα προνόμια σε μία ομάδα σε σχέση με άλλη. Επιπλέον, το κριτήριο συνέπειας απαιτεί ότι οι διαδικασίες κατανομής παραμένουν σταθερές χωρίς συχνές αλλαγές. Οι τακτικές τροποποιήσεις στις διαδικασίες μπορεί να οδηγήσουν σε παραβίαση του κανόνα συνέπειας. Όταν παραβιάζεται ο κανόνας συνέπειας, οι αντιλήψεις για δίκαιη διαδικασία μειώνονται. Ένα κριτήριο μείωσης της μεροληψίας θέτει ότι η μεροληψία πρέπει να αποφεύγεται στις διαδικασίες κατανομής. Ο καθένας πρέπει να μεταχειρίζεται δίκαια χωρίς καμία διάκριση.

Οι διαδικασίες κατανομής που προωθούν την επιλεκτική μεταχείριση ή το προσωπικό συμφέρον θα παραβιάζουν έναν κανόνα καταστολής της μεροληψίας και κατά συνέπεια η διαδικασία θα θεωρηθεί άδικη. Το κριτήριο ακρίβειας δηλώνει ότι οι αποφάσεις κατανομής βασίζονται σε ακριβείς πληροφορίες. Αυτό είναι απαραίτητο, δεδομένου ότι η αδυναμία συλλογής και επεξεργασίας των πληροφοριών θα οδηγήσει σε λανθασμένη λήψη αποφάσεων και θα θέσει σε κίνδυνο την εμπιστοσύνη του ατόμου στη δικαιοσύνη των διαδικασιών. Επομένως, τα κριτήρια ακρίβειας πρέπει να διατηρούνται για να αυξηθεί η θετική αντίληψη της δίκαιης διαδικασίας. Η διορθωσιμότητα αφορά την ευκαιρία αναθεώρησης εσφαλμένων αποφάσεων. Αυτά τα κριτήρια απαιτούν έναν ισχυρό φορολογικό θεσμό για να τροποποιήσει τις αποφάσεις.

Η αντιπροσωπευτικότητα ορίζεται ως η ευκαιρία που παρέχεται σε άτομα να συμβάλλουν στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Ο κανόνας δηλώνει ότι η διαδικασία κατανομής πρέπει να αντιπροσωπεύει τις ανησυχίες όλων των ενδιαφερόμενων μερών για να εξασφαλιστεί μεγαλύτερη αποδοχή των διαδικασιών. Το τελικό κριτήριο είναι η ηθική, η οποία υποστηρίζει ότι οι διαδικασίες κατανομής βασίζονται σε επικρατούντα ηθικά και πολιτισμικά πρότυπα. Ελλείψει του κανόνα δεοντολογίας, τα άτομα μπορεί να αντιληφθούν ότι παραβιάζεται η διαδικαστική δικαιοσύνη και συνεπώς μειώνουν τις αντιλήψεις τους για τη δικαιοσύνη. Ο Gerbing (1988) ανέφερε τον κεντρικό ρόλο της νομιμότητας στη συμπεριφορά φορολογικής συμμόρφωσης. Η διαδικαστική δικαιοσύνη θα οδηγήσει στη νομιμότητα.

Η νομιμότητα στη συμπεριφορά φορολογικής συμμόρφωσης ορίζεται ως η πίστη ή η εμπιστοσύνη από τον φορολογούμενο στη φορολογική αρχή. Αυτή η πεποίθηση ότι αντιμετωπίζονται δίκαια οδηγεί και στη συνέπεια και την υπακοή προς στους νόμους.

Ένας άδικος σχεδιασμός φόρων δεν μπορεί να διευθετηθεί μόνο με τη χρήση στρατηγικών βίας ή απειλών, διότι στο τέλος θα υπονομευθεί η νομιμότητα των φορολογικών αρχών. Οι άνθρωποι είναι λιγότερο πρόθυμοι να δεχτούν ένα δυσμενές αποτέλεσμα και είναι πιθανό να αμφισβητήσουν την κατάσταση όταν πιστεύουν ότι οι διαδικασίες είναι άδικες. Επομένως, η φορολογική αρχή πρέπει να

διαδραματίσει ένα δίκαιο ρόλο που θα αυξήσει την αντίληψη της νομιμότητας και θα μπορέσει να ενδυναμώσει τη συνεργασία με τους φορολογούμενους. Δύο πτυχές οι στάσεις και η συμπεριφορά μπορούν να μετρηθούν για να εκτιμηθεί η μη συμμόρφωση του φορολογούμενου καθώς και το θέμα της φορολογικής δικαιοσύνης.

Σε γενικές γραμμές, από τις προαναφερθείσες θεωρίες, οι έξι αρχές του Leventhal et al. (1980), η συνοχή (Fry and Cheney, 1981, Barret and Tyler, 1986) και η αντιπροσωπευτικότητα (Makkai και Braithwaite, 1996) υποδεικνύουν τα κριτήρια της διαδικαστικής δικαιοσύνης.

### 2.3. Θεωρίες για την αντιλαμβανόμενη φορολογική δικαιοσύνη

#### 2.3.1. Θεωρία ισότητας και δικαιοσύνη των φόρων

Η θεωρία της ισότητας θεωρεί ότι τα άτομα είναι πιο πιθανό να συμμορφωθούν με τους κανόνες εάν αντιληφθούν ότι αντιμετωπίζονται δίκαια από το σύστημα. Με απλά λόγια, η θεωρία της ισότητας ασχολείται με τη δικαιοσύνη της ανταλλαγής. Στο πλαίσιο της φορολογίας, τα "μέρη ανταλλαγής" είναι άτομα (φορολογούμενοι) και η κυβέρνηση. Θεωρητικά, τα άτομα θα αντιληφθούν το φορολογικό σύστημα ως δίκαιο, αν τα οφέλη που εισπράττονται από την κυβέρνηση για τον καταβληθέντα φόρο είναι μια δίκαιη αναλογία ως προς αυτά που λαμβάνουν ως πολίτες. Εάν αυτή η αναλογία δεν είναι ίση, τότε η ανταλλαγή θεωρείται άδικη και τα άτομα είναι πιθανό να επιδιώξουν την αποκατάσταση της ισότητας, μέσω της μη συμμόρφωσης. Ωστόσο, από πρακτική άποψη, η δίκαιη ανταλλαγή φόρων μπορεί να μην επιτευχθεί λόγω διαφορετικών αναγκών ή απαιτήσεων των φορολογουμένων. Για παράδειγμα, ένα άτομο με υψηλό εισόδημα θα πάρει πιθανώς λιγότερα οφέλη από την κυβέρνηση, παρά τη συνεισφορά του, σε σύγκριση με άτομα με χαμηλό εισόδημα.

### 2.3.2. Αναδιανεμητική δικαιοσύνη και δικαιοσύνη των φόρων

Η ουσία της αναδιανεμητικής δικαιοσύνης είναι ότι τα άτομα αξιολογούν την αμεροληψία των αποτελεσμάτων διανομής, συγκρίνοντας την αναλογία οφέλους-ανταλλαγής προς τη συνεισφορά τους με εκείνη των άλλων στην ομάδα αναφοράς τους. Τα άτομα θα βρουν τις αλληλεπιδράσεις τους ως δίκαιες εάν τα αποτελέσματα διανομής είναι ίσα μεταξύ εκείνων με παρόμοιες συνεισφορές (Walster et al., 1978) κάτι το οποίο είναι γνωστό ως οριζόντια δικαιοσύνη. Στο πλαίσιο της φορολογίας, η οριζόντια δικαιοσύνη υποδηλώνει ότι η ισοτιμία πριν τη φορολογία πρέπει να είναι ίση και μετά τη φορολογία (Gravelle, 2006).

Με άλλα λόγια, απαιτεί άτομα σε παρόμοιες οικονομικές θέσεις να φορολογούνται με παρόμοιους συντελεστές ανεξάρτητα από την ευημερία τους. Αυτό βασίζεται στον κανόνα ισότητας που πρότεινε ο Gravelle(2006). Ωστόσο, στον τομέα της φορολογίας, η οριζόντια δικαιοσύνη πρέπει τουλάχιστον να επιτρέπεται να παραμείνει μόνη της. Παρά το ίδιο ποσό εισοδήματος, δύο άτομα ενδέχεται να έχουν διαφορετικές δεσμεύσεις όπως ο αριθμός των εξαρτωμένων μελών τους. Έτσι, αυτή η διάσταση της δικαιοσύνης θα πρέπει να συμπληρώνεται με τις άλλες διαστάσεις της δικαιοσύνης διανομής, ώστε να εξασφαλίζεται μια συνολική αντίληψη περί δικαιοσύνης.

Ο Leventhal et al. (1980) υποδεικνύει ότι η δίκαιη κατανομή πρέπει να πραγματοποιείται αφού ληφθούν υπόψη οι ανάγκες των αποδεκτών. Η ιδέα αυτής της αρχής είναι ότι ο λόγος των εισροών και των αποτελεσμάτων δεν χρειάζεται απαραίτητα να είναι ισοδύναμος για την επίτευξη της δικαιοσύνης, αλλά εξαρτάται από τις ανάγκες των ατόμων. Αυτό αποτελεί μέρος της κάθετης δικαιοσύνης. Στην περίπτωση της φορολογίας, η κάθετη δικαιοσύνη αφορά συνήθως την ικανότητα πληρωμής (Kirchler et al., 2006). Με άλλα λόγια, η κάθετη δικαιοσύνη υποδηλώνει ότι όσοι έχουν υψηλότερα εισοδήματα πρέπει να πληρώνουν μεγαλύτερο φόρο (σε υψηλότερο ποσοστό) από ότι όσοι με χαμηλότερα εισοδήματα.

Εναλλακτικά, η κάθετη δικαιοσύνη συνδέεται επίσης με τα οφέλη που εισπράττουν τα άτομα με χαμηλό εισόδημα. Σε σχέση με αυτό, τα άτομα με χαμηλό εισόδημα δεν πληρώνουν μόνο λιγότερους φόρους αλλά έχουν επίσης το δικαίωμα να λαμβάνουν περισσότερα οφέλη από την κυβέρνηση. Έτσι, σε αντίθεση με την



οριζόντια δικαιοσύνη, η κάθετη δικαιοσύνη λαμβάνει υπόψη την ευημερία των ατόμων πριν καθορίσει τη συνεισφορά τους στον φόρο και το δικαίωμά τους να λάβουν κρατικά οφέλη.

### 2.3.3. Διαδικαστική δικαιοσύνη και δικαιοσύνη των φόρων

Η θεωρία της διαδικαστικής δικαιοσύνης (Procedural Justice Theory) προβλέπει ότι η δίκαιη διαδικασία μπορεί να έχει σημαντικές επιπτώσεις καθώς η δικαιοσύνη στις διαδικασίες μπορεί να οδηγήσει σε δικαιοσύνη στα αποτελέσματα (Thibaut and Walker, 1975). Με άλλα λόγια, η PJT προτείνει ότι η εφαρμογή δίκαιων διαδικασιών είναι πιθανό να οδηγήσει σε πιο δίκαια αποτελέσματα απ'ό, τι όταν χρησιμοποιούνται αθέμιτες διαδικασίες.

Επιπλέον, ο Leventhal et al. (1980) υποστηρίζει ότι υπάρχουν έξι αρχές κατά των οποίων μπορεί να αξιολογηθεί η δικαιοσύνη των διαδικασιών, δηλαδή η συνέπεια, η μείωση της προκατάληψης, η ακρίβεια, η ορθότητα, η αντιπροσωπευτικότητα και η δεοντολογία.

Στο πλαίσιο της φορολογίας, η διαδικαστική δικαιοσύνη που χρησιμοποιείται από το φορολογικό σύστημα μπορεί να επηρεάσει τις αντιλήψεις περί δικαιοσύνης των φορολογουμένων. Εάν οι φορολογούμενοι αντιληφθούν ότι οι διαδικασίες που εφαρμόζονται κατά την αξιολόγηση των φορολογικών δηλώσεών τους είναι άδικες, η τάση των φορολογουμένων να μην συμμορφώνονται είναι υψηλή. Κατά τη διατύπωση των αποφάσεών τους περί δικαιοσύνης, οι φορολογούμενοι θα αξιολογούν κατά κανόνα τη συνοχή των διαδικασιών που εφαρμόζονται από το φορολογικό σύστημα.

Οι διαδικασίες που εφαρμόζονται από το φορολογικό σύστημα θα πρέπει να θεωρούνται συνεπείς καθ'όλη τη διάρκεια του χρόνου και σε όλους τους φορολογούμενους. Εκτός αυτού, η μείωση της μεροληψίας είναι επίσης ένα σημαντικό χαρακτηριστικό των διαδικασιών. Οι διαδικασίες στο φορολογικό σύστημα δεν θα πρέπει να προωθούν την επιλεκτική μεταχείριση ή το προσωπικό συμφέρον. Με άλλα λόγια, όλοι οι φορολογούμενοι πρέπει να αντιμετωπίζονται με

παρόμοιο τρόπο. Όσον αφορά την ακρίβεια, το φορολογικό σύστημα θα πρέπει να χειρίζεται πολύ προσεκτικά και με σαφήνεια τα φορολογικά θέματα.

Η λήψη αποφάσεων με βάση τις λανθασμένες πληροφορίες θα οδηγήσει σε αντιλήψεις περί αθέμιτων καταστάσεων από τους φορολογούμενους. Για τα κριτήρια ορθότητας, αυτό απαιτεί από τους φορολογούμενους να τους δοθεί η ευκαιρία να αναθεωρήσουν και να τροποποιήσουν τυχόν εσφαλμένες αποφάσεις που λαμβάνουν. Για να εξασφαλιστεί μεγαλύτερη αποδοχή του φορολογικού συστήματος, οι διαδικασίες πρέπει να είναι αντιπροσωπευτικές για όλους τους δικαιούχους. Οι Thibaut και Walker (1975) παρέχουν στοιχεία ότι όσοι αντιδρούν στη διαδικασία λήψης αποφάσεων είναι πιο πιθανό να δεχθούν τις αποφάσεις ακόμη και στην περίπτωση αρνητικών αποτελεσμάτων.

Τέλος, οι διαδικασίες που εφαρμόζονται και βασίζονται σε ηθικά και δεοντολογικά πρότυπα στο φορολογικό σύστημα είναι σημαντικές διότι αποτελούν τη βάση της διαδικασίας της δίκαιης αξιολόγησης. Αν οι φορολογούμενοι αντιληφθούν ότι παραβιάζεται η διαδικαστική δικαιοσύνη τότε οι αντιλήψεις τους σχετικά με τη δικαιοσύνη θα μειωθούν (Ajzen, 1982, Douglas et al., 2007).

#### 2.4. Παρουσίαση εμπειρικών μελετών

Οι υπεύθυνοι χάραξης πολιτικής ισχυρίζονται ότι η φορολογική δικαιοσύνη είναι ένας σημαντικός στόχος για το κράτος προκειμένου να ενθαρρυνθεί η φορολογική συμμόρφωση (για παράδειγμα, η φορολογική αρχή στις ΗΠΑ έδωσε μεγάλη έμφαση στις αντιλήψεις περί δικαιοσύνης σε μια προσπάθεια βελτίωσης της φορολογικής συμμόρφωσης - Bobek, 1997). Επομένως, είναι σύνηθες ένα φορολογικό σύστημα που παραβιάζει τις βασικές αρχές της δικαιοσύνης και της αποτελεσματικότητας να παρουσιάζει στοιχεία μη συμμόρφωσης των φορολογουμένων (Head, 1992)(Drogalas et al., 2018). Το ερώτημα είναι πώς να ορίσουμε τη δικαιοσύνη; Σύμφωνα με τους Kirchler et al. (2006), ένα φορολογικό σύστημα ορίζεται ως δίκαιο όταν οι φορολογούμενοι φορολογούνται βάσει της ικανότητάς τους να πληρώνουν. Αυτό θα είχε ως αποτέλεσμα οι υψηλότεροι

εισοδηματίες να πληρώνουν φόρο με υψηλότερα ποσοστά από ό, τι τα άτομα με χαμηλό εισόδημα.

Ωστόσο, αυτός ο ορισμός δεν συμπεριλαμβάνει την περιεκτική αντίληψη περί δικαιοσύνης, αφού προηγούμενες μελέτες συμφωνούν ότι η φορολογική δικαιοσύνη είναι ένας πολυδιάστατος παράγοντας. Για παράδειγμα, οι Jackson και Milliron (1986) προτείνουν μια άλλη μεταβλητή της δικαιοσύνης, αυτή της οριζόντιας δικαιοσύνης. Η οριζόντια δικαιοσύνη συνιστά στους φορολογούμενους παρόμοιων οικονομικών θέσεων να πληρώνουν το ίδιο ποσό φόρου. Ωστόσο, μια τέτοια ίση μεταχείριση συγκρούεται ορισμένες φορές με άλλους οικονομικούς στόχους της φορολογίας, οι οποίοι πρέπει συνεπώς να αντιμετωπιστούν (Holmes 2001). Ο Holmes (2001) ισχυρίζεται περαιτέρω ότι στην πράξη όλα τα συστήματα φορολογίας εισοδήματος παραβίασαν την αρχή της οριζόντιας δικαιοσύνης για την επίτευξη οικονομικών, κοινωνικών ή πολιτικών στόχων.

Άλλες διαστάσεις της δικαιοσύνης τεκμηριώνονται περαιτέρω στις ακόλουθες μελέτες. Η πρώτη μελέτη εξετάζει τις αντιλήψεις περί δικαιοσύνης, η οποία διεξήχθη στις ΗΠΑ μετά από τον νόμο περί φορολογικής μεταρρύθμισης του 1986 (Gerbing, 1988), μέσω ταχυδρομικής έρευνας 225 φορολογουμένων στο Dallas. Ο Gerbing (1988) εντόπισε τέσσερις βασικές διαστάσεις της δικαιοσύνης που περιλαμβάνουν:

- (1) Γενική δικαιοσύνη και κατανομή της φορολογικής επιβάρυνσης.
- (2) Ανταλλαγή με την κυβέρνηση.
- (3) Η στάση απέναντι στη φορολογία των πλουσίων. και
- (4) Προτεινόμενη δομή του φορολογικού συντελεστή

Χρησιμοποιώντας μια εκλεπτυσμένη έκδοση του εργαλείου έρευνας του Gerbing (1988), οι Christensen et al. (1994), μελέτησαν τον αντίκτυπο της εκπαίδευσης στην αντίληψη περί δικαιοσύνης μεταξύ 296 φοιτητών στις Η.Π.Α. και ανέφεραν σταθερές υποκείμενες διαστάσεις της δικαιοσύνης, όπως διαπιστώθηκε στο Gerbing (1988), με μια πρόσθετη διάσταση γνωστή ως ιδιοτέλεια. Παρόμοια ευρήματα παρουσιάζονται και στους Christensen και Weihrich(1996) και τον Richardson(2005).

Μια άλλη μελέτη σχετικά με το αμερικανικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος διεξήχθη από τον Bobek (1997), και αφορούσε την αναδιανεμητική δικαιοσύνη, τη δίκαιη διαδικασία και τη δικαιοσύνη των πολιτικών. Ενώ η δίκαιη κατανομή αφορά την οριζόντια και την κάθετη ισότητα, η δίκαιη διαδικασία σχετίζεται με τη διαδικασία που χρησιμοποιείται για την επίτευξη αποτελεσμάτων διανομής. Ο Bobek (1997) υποστηρίζει ότι η διαδικαστική δικαιοσύνη είναι σημαντική επειδή μπορεί να οδηγήσει σε μεγαλύτερη αποδοχή των αποτελεσμάτων της διανομής και υποστηρίζει ότι το περιεχόμενο του φορολογικού νόμου (πολιτική) είναι επίσης σημαντικό δεδομένου ότι είναι το προγενέστερο των αποτελεσμάτων διανομής.

Ο Bobek (1997) καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η δικαιοσύνη της πολιτικής είναι σημαντική για τα αποτελέσματα διανομής που θα θεωρηθούν ως δίκαια. Στη μελέτη του, ο Bobek (1997) επέλεξε τρεις ομάδες ερωτηθέντων που απαρτιζόνταν από 108 φοιτητές πανεπιστημίων, 19 γονείς δημοτικού σχολείου και 51 κατοίκους πολιτειών των ΗΠΑ. Αν και συμφωνεί ότι οι αντιλήψεις περί δικαιοσύνης είναι πολυδιάστατες, ο Turman (1995) επικεντρώνεται σε μία διάσταση της δικαιοσύνης, δηλαδή στην προτίμηση είτε για προοδευτική είτε για αναλογική φορολογία. Στη μελέτη του Turman (1995), διακρίνεται μια γενική προτίμηση για προοδευτικούς φορολογικούς συντελεστές.

Η προαναφερθείσα βιβλιογραφία σχετικά με τις διάφορες διαστάσεις των αντιλήψεων περί δικαιοσύνης έχει συζητηθεί ευρέως στο εξωτερικό, ειδικά στις ΗΠΑ. Στην Αυστραλία, σε έρευνα που πραγματοποιήθηκε, επικεντρώθηκε επίσης σε φοιτητές πανεπιστημίων για να αξιολογήσουν τις αντιλήψεις τους σχετικά με τη δικαιοσύνη και τη σχέση τους με τη συμπεριφορά φορολογικής συμμόρφωσης (Richardson, 2005). Η μελέτη αυτή αποκαλύπτει πέντε υποκείμενες διαστάσεις των αντιλήψεων περί δίκαιης συμπεριφοράς, συμπεριλαμβανομένης της γενικής δικαιοσύνης, της ανταλλαγής με την κυβέρνηση, της ειδικής πρόβλεψης, της δομής του φορολογικού συντελεστή και της ιδιοτέλειας.

Οι πολυδιάστατες αντιλήψεις για τη δικαιοσύνη δεν περιορίζονται μόνο στον άμεσο φόρο, αλλά επεκτείνονται και στον τομέα του έμμεσου φόρου. Αυτό έχει

αποδειχθεί εμπειρικά από τον Takenishi (1990), ο οποίος αποκάλυψε ότι η αντίληψη της φορολογικής δικαιοσύνης είναι πολυδιάστατη.

Το πρότυπο μοντέλο φορολογικής συμμόρφωσης, που προέρχεται από τους Becker (1968) και Allingham και Sandmo (1972), υποθέτει ότι ένας ορθολογικός φορολογούμενος αξιολογεί το κόστος και τα οφέλη της φοροδιαφυγής. Εάν τα αναμενόμενα οφέλη (μείον τα έσοδα που χάνονται σε φόρο) υπερτερούν των δαπανών (οι πιθανότητες ύπαρξης ενός μη συμμορφούμενου φορολογουμένου και οι κυρώσεις) τότε ο φορολογούμενος θα αποφύγει τον φόρο. Σύμφωνα με αυτό το μοντέλο, αυξάνοντας τον κίνδυνο ανίχνευσης και τις τιμωρίες (αποτρεπτικό) αυξάνει το κόστος της φοροδιαφυγής. Η αποθάρρυνση θα πρέπει να επηρεάσει θετικά τη συμμόρφωση των φορολογουμένων (Slemrod, 2007, αναφερόμενη στο Walsh, 2012: 454), ωστόσο τα εμπειρικά στοιχεία είναι μικτά (βλέπε OECD 2010a, Braithwaite 2009, Reeson και Dunstall 2009, Phillips 2011).

Όσον αφορά τις αντιλήψεις περί δικαιοσύνης, μια συγκριτική μελέτη αντίληψης περί δικαιοσύνης (η οποία δεν σχετίζεται με φόρους) που πραγματοποιήθηκε στη Σιγκαπούρη και την Κίνα για να παρατηρήσει τον τρόπο με τον οποίο οι άνθρωποι σε διαφορετικές περιοχές αντιλαμβάνονται τη φορολογική δικαιοσύνη διακρίνει ότι, συγκριτικά, μια πιο ανεπτυγμένη περιοχή και η ύπαρξη μιας πιο ανταγωνιστικής κοινωνίας θα είναι πιο ανεκτική στην κοινωνική αδικία (Richardson, 2005). Βάσει της παραπάνω βιβλιογραφίας, οι ερευνητές προτείνουν ότι στην περίπτωση ενός περιβάλλοντος το οποίων έχει πολλές προβλέψεις για φορολογικές ανταμοιβές και τιμωρίες, οι εν λόγω αντιλήψεις περί δικαιοσύνης παραμένουν περίπου οι ίδιες (Richardson, 2005).

Παρόλο που ένας τέτοιος ισχυρισμός εξετάζεται σε αυτή τη μελέτη, τα εμπειρικά ευρήματα από προηγούμενες μελέτες δείχνουν ότι οι φορολογούμενοι από διαφορετικές χώρες έχουν διαφορετικά επίπεδα αντιλήψεων περί δίκαιης συμπεριφοράς όσον αφορά το φορολογικό σύστημα. Για παράδειγμα, μια συγκριτική μελέτη που διεξήχθη στο Χονγκ Κονγκ και την Αυστραλία από τον Richardson (2005) αποκάλυψε ότι υπήρχαν αρκετά σημαντικές διαφορές όσον αφορά τις αντιλήψεις περί δικαιοσύνης στο σύστημα φόρου εισοδήματος, ιδίως όσον αφορά τη γενική δικαιοσύνη. Υποστήριξε ότι τέτοιες διαφορές οφείλονταν στη

διαφορετική φύση των συστημάτων φορολογίας εισοδήματος που εφαρμόστηκαν μεταξύ των δύο χωρών.

Στις ΗΠΑ, ο Etzioni (1986), ο οποίος μέτρησε τις αντιλήψεις περί δικαιοσύνης σε σχέση με τον φορολογικό συντελεστή για 14 χρόνια (από το 1961 έως το 1980), διαπίστωσε ότι οι Αμερικανοί φορολογούμενοι αντιλαμβάνονται όλο και περισσότερο το φορολογικό σύστημα ως άδικο. Εν τω μεταξύ, μια μελέτη σχετικά με τους φορολογούμενους των Κάτω Χωρών (οι οποίοι επελέγησαν με τη χρήση γραφείου μάρκετινγκ και ερωτήθηκαν μέσω διαδικτύου ή προσωπικής συνέντευξης) σχετικά με τη δίκαιη κατανομή (η οποία μετράται με ένα στοιχείο) υποδηλώνει ότι θεωρούσαν το φορολογικό σύστημα μέτρια δίκαιο (Verboon and Dijke, 2007).

Ωστόσο, όταν πραγματοποιήθηκε μια άλλη έρευνα χρησιμοποιώντας πέντε στοιχεία για τη μέτρηση της δίκαιης κατανομής, οι αντιλήψεις περί δικαιοσύνης του φορολογικού συστήματος των φορολογουμένων μειώθηκαν (Verboon and Dijke, 2007). Εκτός από τα διαφορετικά μέτρα που χρησιμοποιήθηκαν, τα αντιφατικά αποτελέσματα μπορεί επίσης να οφείλονται στη διαφορετική επιλογή δειγμάτων που χρησιμοποιήθηκαν στη μελέτη αυτή, καθώς επικεντρώθηκαν σε Ολλανδούς εργαζόμενους που εργάζονταν τουλάχιστον οκτώ ώρες την εβδομάδα. Εκτός από αυτή τη δικαιοσύνη, τα ζητήματα μπορούν επίσης να επηρεαστούν από άλλους παράγοντες, όπως η φορολογική γνώση και η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος.

Ο Harris (1989) δήλωσε ότι η φορολογική γνώση είχε έμμεση επίδραση στη συμπεριφορά συμμόρφωσης μέσω των αντιλήψεων περί δίκαιης μεταχείρισης. Σε αυτή τη μελέτη, ο Harris (1989) διαχώρισε τις φορολογικές γνώσεις στη δημοσιονομική γνώση και τις τεχνικές γνώσεις και παρακολούθησε τον αντίκτυπο κάθε είδους γνώσης στις αντιλήψεις περί δικαιοσύνης. Τα ευρήματα δείχνουν ότι τα είδη των φορολογικών γνώσεων επηρεάζουν τις αντιλήψεις περί δικαιοσύνης. Η επιρροή των φορολογικών γνώσεων σχετικά με τις αντιλήψεις περί δικαιοσύνης τεκμηριώνεται περαιτέρω από τον Schisler (1995), ο οποίος πραγματοποίησε μια μελέτη που συγκρίνει τους φορολογούμενους ανάλογα με το επίπεδο των φορολογικών τους γνώσεων. Ο Fallan (1999) επιβεβαίωσε αργότερα τα

συμπεράσματα ότι η φορολογική γνώση άλλαξε σημαντικά τη στάση απέναντι στη δικαιοσύνη του φορολογικού συστήματος.

Για να επεκτείνουν τις μελέτες σχετικά με τη γνώση των φόρων και τις αντιλήψεις περί δικαιοσύνης, οι ερευνητές διερεύνησαν τους πιθανούς τρόπους βελτίωσης των φορολογικών γνώσεων μεταξύ των φορολογουμένων και, κατά συνέπεια, των αντιλήψεων περί δίκαιης μεταχείρισης. Για παράδειγμα, οι White et al. (1990), στην πειραματική τους μελέτη σε φοιτητές μεταπτυχιακών προγραμμάτων που είχαν ως αντικείμενο τη φορολογική πολιτική, πρότειναν ότι ένα μάθημα φορολογίας θα ενίσχυε τις γνώσεις τους για το νόμο και την εκτίμηση των στόχων της δημοσιονομικής πολιτικής, αυξάνοντας έτσι την αντιλαμβανόμενη φορολογική δικαιοσύνη.

Αυτή η μελέτη υποστηρίζεται από τον Wartick (1994), ο οποίος ισχυρίστηκε ότι η έκθεση πληροφοριών στους φορολογούμενους κατά τη διάρκεια μίας πιθανής αλλαγής του φορολογικού νόμου θα βελτιώσει τις γνώσεις των φορολογουμένων και στη συνέχεια θα μετριάσει τις αντιλήψεις τους ότι το φορολογικό σύστημα είναι άδικο. Εκτός από τις επιπτώσεις των γνώσεων σχετικά με τη φορολογία και τις αντιλήψεις περί δικαιοσύνης, η ανασκόπηση των προηγούμενων μελετών παρέχει επίσης συνολική εικόνα για το επίπεδο γνώσεων των φορολογουμένων σε πολλές χώρες.

Η πολυπλοκότητα της φορολογίας μπορεί να πάρει πολλές μορφές όπως η πολυπλοκότητα των υπολογισμών, η πολυπλοκότητα των μορφών (American Institute of Certified Public Accountants, 1992), η πολυπλοκότητα της συμμόρφωσης, η πολυπλοκότητα των κανόνων (Carnes and Cuccia, 1996) και η διαδικαστική πολυπλοκότητα (Cox and Eger, 2006)(Saw and Sawyer, 2010). Γενικότερα, η πολυπλοκότητα της φορολογίας προκύπτει από την αυξημένη πολυπλοκότητα του φορολογικού νόμου.

Μία έρευνα της πολυπλοκότητας του φορολογικού συστήματος σε εφτά χώρες από τους Strader και Fogliasso (1989) δείχνει ότι η Ιαπωνία, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Γαλλία, η Ιταλία και οι ΗΠΑ διαθέτουν πολύπλοκα φορολογικά συστήματα. Μόνο η Σουηδία και οι Κάτω Χώρες θεωρούνται ότι διέθεταν ένα σύνθετο φορολογικό σύστημα.

Μια πιο πρόσφατη μελέτη από τους Pauetal. (2007) παρέχει αντιθέτως αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τη φορολογική απλοποίηση στη Νέα Ζηλανδία. Οι ερευνητές εξέτασαν την αποτελεσματικότητα του νέου νόμου περί φόρου εισοδήματος του 2004, εξετάζοντας την αναγνωρισιμότητα αυτού και βρήκαν σημαντικές βελτιώσεις όσον αφορά τη φορολογική απλότητα μέσω αυτών των μέτρων.

Ο Sawyer (2007) συμφωνεί ότι υπήρξαν κάποιες βελτιώσεις στη φορολογική απλοποίηση, αλλά η συνεχής αλλαγή στη νομοθεσία επιβαρύνει διαρκώς το σύστημα. Οι Saw και Sawyer (2010), ως επέκταση στις προηγούμενες μελέτες (Pau et al., 2007, Sawyer 2007, Tan and Tower 1992), εξέτασαν πρόσφατα την αναγνωσιμότητα ενός δείγματος των επιλεγμένων τμημάτων του νόμου περί φόρου εισοδήματος του 2007, και παρουσιάζουν παρόμοια αποτελέσματα όπως στουςPauetal. (2007).

Ορισμένοι ερευνητές συμφωνούν ότι είναι απαραίτητο να υπάρχει ένας ορισμένος βαθμός πολυπλοκότητας στο σύστημα φόρου εισοδήματος για να διασφαλιστεί η δίκαιη λειτουργία του συστήματος (για παράδειγμα, Forest and Sheffrin, 1990). Αυτό αντιπροσωπεύει ιδιαίτερα τις αντιλήψεις της φορολογικής αρχής και των φοροτεχνικών, όπως πρότεινε ο White (1990). Εφαρμόζοντας τέσσερα σενάρια φορολογικής πολυπλοκότητας, ο White (1990) υποστηρίζει ότι τόσο η φορολογική αρχή όσο και οι φοροτεχνικοί προτιμούν την πολυπλοκότητα του φορολογικού νόμου αλλά σε διαφορετικά επίπεδα.

Η φορολογική αρχή προτιμά την πολυπλοκότητα του φόρου καθώς θα αυξήσει την πιθανότητά της να κερδίσει υποθέσεις σε διαφορές, ενώ οι φοροτεχνικοί από την άλλη πλευρά, τάσσονται υπέρ της πολυπλοκότητας του φόρου που δημιουργεί μεγαλύτερη πιθανότητα να κερδίσουν οι φορολογούμενοι. Ομοίως, οι προτιμήσεις των φοροτεχνικών είναι επίσης προς ένα υψηλό επίπεδο φορολογικής πολυπλοκότητας, καθώς θα αυξήσει τη ζήτηση για τις φορολογικές υπηρεσίες τους. Παρά τα διαφορετικά επίπεδα επιθυμητής πολυπλοκότητας, ο τελικός στόχος της φορολογικής αρχής και των φοροτεχνικών είναι να κερδίσουν όσο το δυνατόν περισσότερα έσοδα από τους φορολογούμενους. Έτσι, αναμφίβολα, οι φορολογούμενοι δεν υποστηρίζουν τη πολυπλοκότητα του φορολογικού δικαίου.



Παρά τις προτιμήσεις της φορολογικής αρχής και των φοροτεχνικών, η πολυπλοκότητα της φορολογίας προκαλεί απογοήτευση και κατά συνέπεια αρνητικές αντιλήψεις για τη δικαιοσύνη μεταξύ των φορολογουμένων (Carrol, 1980). Ο Milliron (1985) ισχυρίζεται, σε μια μελέτη φοροτεχνικών, ότι οι συμμετέχοντες θεώρησαν την πολυπλοκότητα και τη δικαιοσύνη ως διακριτά αλλά ασυμβίβαστα χαρακτηριστικά του συστήματος φόρου εισοδήματος. Οι Carnes and Cuccia (1996) και Kirchler et al. (2006), εμφανίζουν επίσης παρόμοιες απόψεις σχετικά με την αντίστροφη σχέση μεταξύ πολυπλοκότητας και αντιλήψεων περί δικαιοσύνης.

Εντούτοις, οι Carnes και Cuccia (1996) ισχυρίστηκαν περαιτέρω ότι μια τέτοια συσχέτιση μπορεί να είναι απολύτως αληθής στην περίπτωση της περιττής πολυπλοκότητας, αλλά όχι στην «δικαιολογημένη πολυπλοκότητα». Οι Carnes and Cuccia (1996), παρέχουν στοιχεία για την αποδυνάμωση της πολυπλοκότητας στις αντιλήψεις περί δικαιοσύνης όταν η αντιληπτή αιτιολογία αυξάνεται.

## 2.5. Συμπεράσματα και ερευνητικά κενά

Αυτό το κεφάλαιο περιγράφει τις σχετικές θεωρίες, συμπεριλαμβανομένης της θεωρίας της ισότητας, της διανεμητικής δικαιοσύνης, της διαδικαστικής δικαιοσύνης και της θεωρίας αποτροπής που αποτελούν το υπόβαθρο αυτής της μελέτης. Εν συντομία, η θεωρία της εκτεταμένης δικαιοσύνης δηλώνει ότι τα άτομα συνήθως διαμορφώνουν τις συνολικές τους κρίσεις περί δίκαιης συμπεριφοράς σε οποιοδήποτε συγκεκριμένο σύστημα, παραπέμποντας στις απόψεις τους για την αμοιβαία δικαιοσύνη, τη δίκαιη κατανομή και τη δίκαιη διαδικασία. Όταν έχουν θετικές αντιλήψεις σχετικά με αυτές τις διαστάσεις της δικαιοσύνης, η πιθανότητα δίκαιης κρίσης στο σύστημα θα είναι υψηλή και αντίστροφα.

Μια ανασκόπηση παλαιότερων μελετών σχετικά με τη φορολογική δικαιοσύνη, τις φορολογικές γνώσεις και τη φορολογική πολυπλοκότητα δείχνει μικτά αλλά ενδιαφέροντα ευρήματα. Για παράδειγμα, η πρόταση υπό τη θεωρία της ισότητας ότι η αντίληψη περί αμεροληψίας έχει αρκετούς παράγοντες βασίζεται κυρίως σε εμπειρικές εργασίες που διεξάγονται ευρέως στις ανεπτυγμένες χώρες,

ιδιαίτερα στην Αυστραλία, τον Καναδά, τη Νέα Ζηλανδία και τις ΗΠΑ. Από την άλλη πλευρά, στις αναπτυσσόμενες χώρες υπήρξε σχετικά μικρός αριθμός μελετών για θέματα φορολογικής δικαιοσύνης που διεξήχθησαν στην Κένυα, το Χονγκ Κονγκ και τη Μαλαισία.

Πιο συγκεκριμένα, στην περίπτωση της Ελλάδας, δεν υπάρχει ενιαία μελέτη σχετικά με τα θέματα αυτά, ειδικά στην περίπτωση του συστήματος φορολογίας των επιχειρήσεων. Αυτά τα κενά οδηγούν στο κύριο ερευνητικό ερώτημα της παρούσας μελέτης σχετικά με την αντίληψη των φορολογουμένων σε ένα συγκεκριμένο γεωγραφικό πλαίσιο στην Ελλάδα.

## Κεφάλαιο 3. Μεθοδολογία

Το προηγούμενο κεφάλαιο παρουσίασε τη βιβλιογραφία σχετικά με τα θέματα δικαιοσύνης όσον αφορά τη φορολογία. Ειδικά για την περίπτωση της Ελλάδας, φαίνεται ότι δεν υπάρχουν έρευνες όσον αφορά το αν το φορολογικό σύστημα είναι δίκαιο ή όχι. Σκοπός του παρόντος κεφαλαίου είναι να παρουσιάσει το ερευνητικό ερώτημα και τις υποθέσεις, τις βασικές αρχές της ερευνητικής μεθοδολογίας και την επιλογή της κατάλληλης ερευνητικής μεθόδου για την έρευνα.

### 3.1. Υποθέσεις και ερευνητικό ερώτημα

Όπως παρουσιάζεται στο Πρώτο Κεφάλαιο, ο ευρύτερος στόχος της εργασίας είναι να διερευνήσει πώς οι φορολογούμενοι αντιλαμβάνονται τη φορολογική δικαιοσύνη σε ένα συγκεκριμένο γεωγραφικό πλαίσιο. Έτσι, η παρούσα εργασία προσπαθεί να διερευνήσει την αντίληψη των φορολογουμένων σχετικά με τη δικαιοσύνη του φορολογικού συστήματος σύμφωνα με κοινωνικούς (αντίληψη των φορολογουμένων) και πολιτικούς παράγοντες (ο τρόπος με τον οποίο η φορολογική διοίκηση λειτουργεί σύμφωνα με τις διαστάσεις της φορολογικής δικαιοσύνης). Για να επιτευχθεί αυτός ο ευρύς στόχος, αναπτύσσονται ένα ερευνητικό ερώτημα και τέσσερις υποθέσεις.

1) Ποια είναι η αντίληψη των φορολογουμένων για το φορολογικό σύστημα στη περιφέρεια του Κιλκίς

. Παρά τις ενδείξεις ότι η δικαιοσύνη είναι μια πολυδιάστατη δομή, οι προηγούμενες μελέτες τείνουν να επικεντρώνονται στην επίδραση της φορολογικής γνώσης στη συνολική δικαιοσύνη του φορολογικού συστήματος και όχι σε κάθε διάσταση της δικαιοσύνης. Για την κριτική αξιολόγηση του ρόλου των φορολογικών γνώσεων σχετικά με τις αντιλήψεις περί δικαιοσύνης του φορολογικού συστήματος, είναι σημαντικό όχι μόνο να διακρίνουμε τα είδη γνώσεων αλλά και τις διαστάσεις της δικαιοσύνης που επηρεάζει ο κάθε τύπος της γνώσης.

Η πολυπλοκότητα της φορολογίας προκύπτει από την αυξημένη πολυπλοκότητα του φορολογικού νόμου και αυτό οδηγεί σε αρνητικές αντιλήψεις για τη δικαιοσύνη μεταξύ των φορολογουμένων (Lois et al., 2020). Ωστόσο, οι φορολογούμενοι θεωρούν την πολυπλοκότητα και τη δικαιοσύνη ως διακριτά αλλά ασυμβίβαστα χαρακτηριστικά του φορολογικού συστήματος (Richardson, 2005).

Με βάση την προηγούμενη ανάλυση δημιουργούνται οι κάτωθι υποθέσεις:

*Υπόθεση 1: Δεν υπάρχει διαφορά στο επίπεδο των αντιλήψεων περί δικαιοσύνης, των φορολογικών γνώσεων και των επιπέδων των αντιλήψεων περί της φορολογικής πολυπλοκότητας*

Η προηγούμενη εξέταση διαφόρων θεωριών και μελετών περί δικαιοσύνης υποδεικνύει περίπου δέκα διαστάσεις αμεροληψίας (για παράδειγμα Gerbing, 1988, Richardson, 2005 και 2006, Azmi and Perumal, 2008). Ωστόσο, στην παρούσα μελέτη, έξι διαστάσεις προσδιορίστηκαν ως σημαντικές για την αξιολόγηση της δικαιοσύνης του φορολογικού συστήματος. Οι διαστάσεις είναι η γενική δικαιοσύνη, η ανταλλαγή δικαιοσύνης, η οριζόντια δικαιοσύνη, η κάθετη δικαιοσύνη (με βάση την ικανότητα πληρωμής), η προσωπική δικαιοσύνη και η διοικητική δικαιοσύνη.

Η γενική δικαιοσύνη σχετίζεται με μια συνολική αξιολόγηση της αξιοπιστίας του φορολογικού συστήματος. Η αμεροληψία των ανταλλαγών αφορά την αμοιβαία ανταλλαγή μεταξύ των φορολογουμένων και της κυβέρνησης, ενώ η οριζόντια δικαιοσύνη αφορά την ίση φορολογική μεταχείριση των φορολογουμένων σε παρόμοιες οικονομικές θέσεις. Η κάθετη δικαιοσύνη είναι βασισμένη στην αρχή της πληρωμής και στην προτίμηση για τη δομή του φορολογικού συντελεστή, είτε με ενιαίο είτε με προοδευτικό ποσοστό. Η προσωπική δικαιοσύνη οδηγεί στις αποφάσεις των ατόμων για το κατά πόσον το σύστημα φόρου εισοδήματος είναι ευνοϊκό για αυτούς. Τέλος, η διοικητική δικαιοσύνη σχετίζεται με το περιεχόμενο του φορολογικού νόμου (δίκαιη πολιτική) και τις διαδικασίες που εφαρμόζει η φορολογική αρχή (διαδικαστική δικαιοσύνη).

Μια ανασκόπηση της βιβλιογραφίας υποδεικνύει επίσης ότι η πολυδιάστατη αντίληψη της δικαιοσύνης δεν περιορίζεται στον φόρο εισοδήματος (όπως αναφέρεται στις προαναφερθείσες μελέτες), αλλά ισχύει και για φόρους περιουσίας

και έμμεσους φόρους (Vlassenko, 2001)(Karagiorgos et al., 2019). Ενώ η έρευνα που διεξήχθη μέχρι σήμερα έχει δώσει χρήσιμες γνώσεις σε διάφορες διαστάσεις της δικαιοσύνης, η παρούσα μελέτη στοχεύει στην επέκταση της βιβλιογραφίας της φορολογικής δικαιοσύνης εξετάζοντας το περιβάλλον της περιφέρειας του Κιλκίς. Έτσι, η μελέτη προτείνει την ακόλουθη υπόθεση:

*Υπόθεση 2: Οι φορολογούμενοι της περιφέρειας του Κιλκίς αντιλαμβάνονται την αμεροληψία των φορολογικών συστημάτων ως πολυδιάστατη.*

Η επίδραση των φορολογικών γνώσεων σχετικά με τις αντιλήψεις περί δικαιοσύνης παρέχει ισχυρή στήριξη στο επιχείρημα ότι αν οι φορολογούμενοι διαθέτουν επαρκή γνώση του συστήματος φορολογίας εισοδήματος αυτό θα βελτιώσει τις αντιλήψεις τους περί δικαιοσύνης. Σύμφωνα με αυτό το επιχείρημα, μερικοί ερευνητές έχουν ενισχύσει τις μελέτες τους διερευνώντας τους πιθανούς τρόπους βελτίωσης της γνώσης και της αμεροληψίας των φορολογουμένων. Οι White et al. (1990) διαπίστωσαν ότι ένα πρόγραμμα εκπαίδευσης στη φορολογία και η φορολογική πληροφόρηση, ειδικά κατά τη διάρκεια της αλλαγής του φορολογικού νόμου, θα βοηθούσε στη βελτίωση των γνώσεων και των αντιλήψεων των φορολογουμένων. Οι Loo et. al. (2008) δήλωσαν ότι οι φορολογούμενοι που έχουν επαρκείς γνώσεις σχετικά με τις δημόσιες δαπάνες θεωρούν ότι το σύστημα φόρου εισοδήματος είναι άδικο, καθώς δεν λαμβάνουν επαρκείς παροχές έναντι του καταβληθέντος φόρου.

Αυτές οι φορολογικές γνώσεις αναλύθηκαν για να διαμορφώσουν τη συνολική γνώση των φορολογουμένων σχετικά με το σύστημα φόρου εισοδήματος, και να διερευνηθεί ο αντίκτυπος στις αντιλήψεις περί δικαιοσύνης.

Έτσι, η τρίτη υπόθεση είναι:

*Υπόθεση 3: Η γνώση του φορολογικού συστήματος επηρεάζει την αντίληψη για δικαιοσύνη των φορολογουμένων*

Αν και το ζήτημα της πολυπλοκότητας ενός συστήματος φόρου εισοδήματος έχει συζητηθεί ευρέως στη βιβλιογραφία της φορολογικής δικαιοσύνης αυτής της μελέτης, (βλέπε για παράδειγμα, Kirchler et al., 2006) υπάρχουν σχετικά λίγες μελέτες (Kirchler et al., 2006) που διερευνούν τη σχέση μεταξύ της πολυπλοκότητας του φόρου και των αντιλήψεων περί αμεροληψίας. Αυτές οι μελέτες, οι οποίες

τεκμηριώνουν μια αντίστροφη σχέση μεταξύ της πολυπλοκότητας των φόρων και των αντιλήψεων περί δίκαιης μεταχείρισης, έχουν πραγματοποιηθεί κυρίως στις Ηνωμένες Πολιτείες. Ελλείψει τέτοιων εμπειρικών στοιχείων, η πρόταση ότι η πολυπλοκότητα του φόρου επηρεάζει τις αντιλήψεις περί δικαιοσύνης πρέπει να δοκιμαστεί.

Ωστόσο, αυτή η μελέτη καλύπτει τις γενικές πτυχές των περιπτώσεων πολυπλοκότητας του φόρου. Δηλαδή την πολυπλοκότητα ως προς την τήρηση των αρχείων, τη συμπλήρωση και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων και την καταβολή φόρων και την πολυπλοκότητα των εγγράφων και του σχετικού φορολογικού νόμου.

Έτσι, η τέταρτη υπόθεση είναι:

*Υπόθεση 4: Η πολυπλοκότητα του συστήματος φορολογίας των κερδών των επιχειρήσεων έχει αντίκτυπο στις αντιλήψεις περί δικαιοσύνης των φορολογουμένων.*

Τα παραπάνω περιγράφουν τις υποθέσεις και το ερευνητικό ερώτημα που αναπτύχθηκε με βάση τον ευρύ στόχο της μελέτης. Το ερευνητικό πρόβλημα μαζί με τη φιλοσοφία της ερευνητικής μεθοδολογίας καθοδηγούν την επιλογή της κατάλληλης ερευνητικής μεθόδου. Ανάλογα με τη φύση του ερευνητικού προβλήματος και την ερευνητική προοπτική, η ερευνητική μέθοδος βασίζεται σε μία ποσοτική και ποιοτική προσέγγιση ή σε συνδυασμό αυτών των δύο προσεγγίσεων.

### 3.2. Ερευνητικές προσεγγίσεις

Το ερευνητικό παράδειγμα που χρησιμοποιείται στην έρευνα επηρεάζεται γενικά από τις οντολογικές και επιστημολογικές πεποιθήσεις του ερευνητή. Αυτές οι πεποιθήσεις αντιπροσωπεύουν το πώς ο ερευνητής βλέπει και επιδιώκει να καταλάβει τον κόσμο. Δύο παραδείγματα είναι ο θετικισμός και ο κονστρουκτιβισμός. Έτσι, οι θετικιστές ερευνητές υιοθετούν κανονικά ποσοτικές μεθόδους και οι κονστρουκτιβιστές ερευνητές υιοθετούν ποιοτικές μεθόδους. Το άλλο παράδειγμα είναι ο συνδυασμός θετικισμού και κονστρουκτιβισμού (δηλαδή η μικτή μέθοδος).

### 3.3.1. Ποσοτική προσέγγιση

Οι Leedy και Ormrod (2005) εξηγούν ότι μια μελέτη ταξινομείται ως ποσοτική, αν ο ερευνητής θέλει να ποσοτικοποιήσει τη διαφοροποίηση ενός φαινομένου, μιας κατάστασης ή ενός προβλήματος και εάν συγκεντρωθούν πληροφορίες χρησιμοποιώντας κυρίως ποσοτικές μεταβλητές η ανάλυση στοχεύει στην εξακρίβωση του μεγέθους της διακύμανσης.

Η ποσοτική έρευνα είναι η συστηματική και επιστημονική διερεύνηση των ποσοτικών ιδιοτήτων και των φαινομένων και η σχέση τους. Σύμφωνα με το Creswell (2003) η ποσοτική έρευνα είναι αυτή στην οποία ο ερευνητής χρησιμοποιεί κατά κύριο λόγο θετικιστικούς ισχυρισμούς για την ανάπτυξη της γνώσης.

Η διαδικασία μέτρησης είναι βασική για την ποσοτική έρευνα διότι παρέχει τη θεμελιώδη σύνδεση μεταξύ της εμπειρικής παρατήρησης και της μαθηματικής έκφρασης ενός χαρακτηριστικού. δηλαδή, σε αυτή την προσέγγιση, το ερευνητικό πρόβλημα μεταφράζεται σε συγκεκριμένες μεταβλητές και υποθέσεις. Όπως δείχνει η βιβλιογραφία για τη μεθοδολογία της έρευνας, η προσέγγιση της ποσοτικής έρευνας αρχίζει συνήθως με μια θεωρία ή μια γενική δήλωση που προτείνει μια γενική σχέση μεταξύ των μεταβλητών. Με αυτήν την προσέγγιση, είναι πιθανό οι ερευνητές να πάρουν μια αντικειμενική θέση και η προσέγγισή τους θα είναι να αντιμετωπίσουν τα φαινόμενα με ένα πραγματικό τρόπο.

Η ποσοτική έρευνα ευνοεί μεθόδους όπως είναι τα πειράματα και προσπαθεί να δοκιμάσει υποθέσεις ή δηλώσεις με σκοπό να συναγάγει από το συγκεκριμένο στον γενικό. Η προσέγγιση αυτή επικεντρώνεται συνήθως στη μέτρηση και περιλαμβάνει τη συλλογή και ανάλυση αριθμητικών δεδομένων και την εφαρμογή στατιστικών δοκιμών. Η καλά διατυπωμένη ποσοτική έρευνα έχει σημαντική συμβολή στη γενίκευση του ευρύτερου πληθυσμού. Αυτό οδηγεί σε συνεχείς διαδικασίες στην επιλογή δειγμάτων, το σχεδιασμό οργάνων, την υλοποίηση και ανάλυση των ερευνητικών αποτελεσμάτων. Αυτή η συνεκτικότητα με τη σειρά της αυξάνει την δυνατότητα αναπαράγωγής των διαδικασιών.

Εντούτοις, ένα πρόβλημα αυτής της ερευνητικής προσέγγισης είναι ότι δεν αξιολογεί την ανθρώπινη συμπεριφορά γενικά, γεγονός που οδηγεί στη μείωση της ανθρώπινης συμπεριφοράς στις προκαθορισμένες μεταβλητές. Αυτές οι προσεγγίσεις πιστεύουν ότι υπάρχουν ανθρώπινα χαρακτηριστικά και διαδικασίες που αποτελούν μια μορφή πραγματικότητας. Επομένως, αυτή η προσέγγιση κρίνεται ως προς την ικανότητά της να μελετήσει τον άνθρωπο. Επιπλέον, στην ποσοτική έρευνα φαίνεται ότι υπάρχει ένα πρόβλημα ευελιξίας στο σχεδιασμό, το οποίο μπορεί να είναι ζωτικής σημασίας όταν οι πρόσθετες πληροφορίες που αποκαλύπτονται μέσω της συλλογής δεδομένων χρειάζονται περαιτέρω διερεύνηση. Συνεπώς, η ποσοτική ερευνητική προσέγγιση δεν μπορεί να αποφέρει αποτελέσματα στην ερμηνεία και την εξερεύνηση ερευνητικών προβλημάτων.

### 3.2.2. Ποιοτική προσέγγιση

Οι Leedy και Ormrod (2005) εξηγούν ότι μια μελέτη χαρακτηρίζεται ως ποιοτική, εάν σκοπός της είναι κυρίως να περιγράψει μια κατάσταση, ένα φαινόμενο, ένα πρόβλημα ή ένα γεγονός. Δηλαδή, στην ποιοτική έρευνα οι πληροφορίες συγκεντρώνονται χρησιμοποιώντας μεταβλητές που μετρούνται σε ονομαστικές κλίμακες (δηλαδή, ποιοτικές κλίμακες μέτρησης) και γίνεται ανάλυση για να διαπιστωθεί η μεταβολή της κατάστασης, του φαινομένου ή του προβλήματος χωρίς αυτό να προσδιοριστεί ποσοτικά. Αυτή η προσέγγιση ονομάζεται επίσης ερμηνευτική, κονστρουκτιβιστική ή μετα-θετικιστική προσέγγιση (Leedy και Ormrod, 2005). Επιπλέον, οι απόψεις της ποιοτικής προσέγγισης σχετικά με το περιβάλλον βασίζονται στην ερμηνεία του ερευνητή, η οποία μπορεί να επηρεάζεται από τις απόψεις, τις πεποιθήσεις, τις εμπειρίες και τις υπάρχουσες γνώσεις του (McKerchar, 2010). Από την άποψη αυτή, η ποιοτική προσέγγιση υποθέτει ότι η γνώση δημιουργείται με επαγωγική συλλογιστική και τυπικά υιοθετεί ποιοτικές μεθόδους στην έρευνά της, όπως οι συνεντεύξεις.

Ο McKerchar (2010) δήλωσε ότι η ποιοτική προσέγγιση βλέπει τον κόσμο με βάση την ερμηνεία του ερευνητή, η οποία μπορεί να επηρεάζεται από τις απόψεις, τις πεποιθήσεις, τις εμπειρίες και τις υπάρχουσες γνώσεις. Αυτό δείχνει ότι η ποιοτική έρευνα προσπαθεί να αξιολογήσει τις εμπειρίες και τα γεγονότα στο



πλαίσιο και στο φυσικό τους περιβάλλον, ενώ προσπαθεί να τις αναλύσει ολιστικά. Εκτός από την εξέταση γεγονότων που δεν προκαλούν μεγάλη αλλαγή στο φυσικό τους περιβάλλον η ποιοτική έρευνα εστιάζει στην κατανόηση ενός φαινομένου στο σύνολό του αντί να αποσπάσει ένα συστατικό στοιχείο και να το εκτιμήσει ξεχωριστά από ολόκληρο το μέρος του.

Μια ποιοτική ερευνητική προσέγγιση που χαρακτηρίζεται από την προσκόλληση σε ποικίλες σειρές προσανατολισμών και στρατηγικών για τη μεγιστοποίηση της αξιοπιστίας των διαδικασιών και των αποτελεσμάτων της μελέτης, είναι επομένως ένας τύπος εμπειρικής έρευνας που συνεπάγεται σκόπιμη δειγματοληψία για τη συλλογή δεδομένων. Συνήθως περιλαμβάνει σε βάθος συνέντευξη, ομαδική συζήτηση και παρατήρηση χωρίς επίσημη μέτρηση. Δηλαδή, στην ποιοτική έρευνα η κύρια έμφαση δίνεται στη φαινομενολογική και ερμηνευτική έρευνα ή στην περιγραφή και την επαγωγική ανακάλυψη της εξελισσόμενης θεωρίας που μπορεί να προκύψει μετά τη συλλογή των δεδομένων.

Το πλεονέκτημα ενός ποιοτικού ερευνητικού σχεδιασμού είναι ότι είναι ευέλικτο χωρίς να περιορίζεται από τυποποιημένες διαδικασίες (Liamputtong and Ezzy 2005, σελ. 204 που παρατίθενται στο Wollela 2009 σελ, 74). Αυτό το χαρακτηριστικό της ποιοτικής έρευνας επιτρέπει στον ερευνητή να διερευνήσει και να κατανοήσει τα φαινόμενα εξ ολοκλήρου στο φυσικό τους περιβάλλον και να ανακαλύψει νέες θεωρίες. Ανεξάρτητα από το παραπάνω πλεονέκτημα, ο ποιοτικός σχεδιασμός της έρευνας έχει τα δικά του μειονεκτήματα. Πρώτον, υπάρχει έλλειψη τυποποιημένων κανόνων στον σχεδιασμό της έρευνας και η έμφαση στην απόδοση εννοιών και ερμηνειών σε γεγονότα και πράγματα μειώνει την αντικειμενικότητα και την ικανότητα αναπαραγωγής της ερευνητικής διαδικασίας. Αυτό, με τη σειρά του, θέτει σε κίνδυνο την αξιοπιστία των ευρημάτων.

Ο Sarantakos (2005, σελ. 46 που αναφέρεται στο Wollela 2009 P, 74), υποστηρίζει ότι οι ποιοτικές μελέτες δεν παράγουν στοιχεία που επιτρέπουν τη σύγκριση, ότι η μεθοδολογική προσέγγιση δεν εξασφαλίζει την αντικειμενικότητα και επομένως η ποιότητα των ευρημάτων είναι αμφισβητήσιμη ενώ η δομή και η διαδικασία της έρευνας δεν διασφαλίζουν την εγκυρότητα και την αξιοπιστία των μεθόδων. Επιπλέον, δεν υπάρχει τρόπος να διασφαλιστεί ότι ο ερευνητής

καταγράφει πλήρως και σωστά τις πραγματικές έννοιες και ερμηνείες των ερωτηθέντων.

Η ανησυχία για την αξιοπιστία στον ποιοτικό σχεδιασμό της έρευνας σχετίζεται επίσης με ζητήματα μεροληψίας. Στην ποιοτική έρευνα η μεροληψία μπορεί να εισαχθεί από τον ερευνητή. Για παράδειγμα, ο τρόπος με τον οποίο ο ερευνητής θέτει ερωτήσεις, η εμφάνιση του συμμετέχοντα στην έρευνα και οι εκφράσεις του προσώπου, μεταξύ άλλων, ενδέχεται να προκαλέσουν προκατάληψη στο σχεδιασμό. Επιπλέον, η προσωπική άποψη και στάση του ερευνητή μπορεί να προκαλέσει προκατάληψη στην ερμηνεία των δεδομένων. Δεύτερον, τα πορίσματα της ποιοτικής έρευνας δεν μπορούν να γενικευθούν στατιστικά για έναν ευρύτερο πληθυσμό ενδιαφέροντος που βασίζεται σε ένα μικρό και μη αντιπροσωπευτικό αριθμό περιπτώσεων που ερευνήθηκαν.

### 3.2.3. Μεικτή προσέγγιση

Στη μεικτή προσέγγιση υπάρχει συνδυασμός μεταξύ της ποιοτικής και της ποσοτικής ερευνητικής προσέγγισης. Οι ερευνητές που υιοθετούν τη μεικτή προσέγγιση αντιλαμβάνονται τον κόσμο τόσο περίπλοκο και επομένως δύσκολο να κατανοηθεί απλώς μέσω του εμπειρικού ρεαλισμού (McKerchar, 2010).

Η υιοθέτηση μεικτών μεθόδων στη φορολογία εκφράστηκε με σαφήνεια από τους Brewer και Hunter (1989 p, 16-17) οι οποίοι υποστηρίζουν ότι οι μέθοδοι των κοινωνικών επιστημών δεν πρέπει να πραγματοποιούνται με μεμονωμένες ερευνητικές μεθόδους.

Ο McKerchar (2010, σ. 20) υποστηρίζει ότι κάθε στρατηγική έχει τις δυνάμεις και τις αδυναμίες της και η μεικτή έρευνα μπορεί να χρησιμοποιηθεί είτε για να ενημερώσουμε, να επικυρώσουμε ή να αντισταθμίσουμε τις αδυναμίες της άλλης. Με άλλα λόγια, ο συνδυασμός τόσο των ποσοτικών όσο και των ποιοτικών μεθόδων είναι μια πιο ρεαλιστική προσέγγιση για την καλύτερη κατανόηση του εξεταζόμενου φαινομένου.

Αν και αναγνωρίζει μια σημαντική συμβολή μιας προσέγγισης μεικτής μεθόδου στις φορολογικές μελέτες, ο McKerchar (2010) επισημαίνει επίσης

πολλούς λόγους πίσω από τη χρήση μιας τέτοιας προσέγγισης. Η πρώτη είναι η ανάγκη αντιμετώπισης διαφορετικών στόχων της μελέτης, οι οποίοι δεν μπορούν να επιτευχθούν με μία μόνο μέθοδο. Ο δεύτερος λόγος είναι για να επιτραπεί σε μια προσέγγιση να ενημερώνεται από μια άλλη προσέγγιση, είτε σε σχεδιασμό είτε σε ερμηνεία. Ο τρίτος λόγος είναι να ελέγχονται τα ευρήματα διαφορετικών προσεγγίσεων (που εκτελούνται ταυτόχρονα ή διαδοχικά) σε μια προσπάθεια να δοθεί μεγαλύτερη αξιοπιστία στη μελέτη. Με βάση τις παραπάνω συστάσεις των ερευνητών, φαίνεται ότι ο κύριος λόγος για τον ερευνητή να υιοθετήσει μια προσέγγιση μεικτής μεθόδου είναι να επιτρέψει μία προσέγγιση να ενημερώσει μια άλλη προσέγγιση στην ερμηνεία των συνολικών αποτελεσμάτων.

Στην παρούσα μελέτη, όπως αναφέρθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο, το συνολικό ερευνητικό ερώτημα είναι «ποια είναι η αντίληψη των της περιφέρειας του Κιλκίς στο σύστημα φορολογίας. Υπό το πρίσμα του ερευνητικού ερωτήματος και των υποθέσεων, η μελέτη χρησιμοποίησε τόσο την ποιοτική όσο και την ποσοτική ερευνητική προσέγγιση.

### 3.3. Χρήση ερευνητικών μεθόδων

Η παρούσα έρευνα ενσωματώνει τόσο ποσοτικές όσο και ποιοτικές ερευνητικές προσεγγίσεις (μεικτή μέθοδος) προκειμένου να αντληθούν πλεονεκτήματα και των δύο προσεγγίσεων όπως για την αντιμετώπιση διαφορετικών στόχων, οι οποίοι δεν μπορούν να επιτευχθούν με μία μόνο μέθοδο. Ο McKerchar (2010, σελ. 20) υποστηρίζει ότι κάθε ερευνητική στρατηγική έχει τις δυνάμεις και τις αδυναμίες της και σε μία μεικτή έρευνα πραγματοποιείται είτε η πληροφόρηση, είτε η επικύρωση ή η αντιστάθμιση των αδυναμιών της άλλης ερευνητικής μεθόδου. Έτσι, αυτή η ενότητα παρουσιάζει τις συγκεκριμένες μεθόδους συλλογής δεδομένων και από τις δύο προσεγγίσεις.

Ως αποτέλεσμα αυτής της ενότητας στο μέρος 3.3.1 παρουσιάζεται η μέθοδος ποσοτικής συλλογής δεδομένων που χρησιμοποιείται ενώ τα μέρη 3.3.2 και 3.3.3 παρουσιάζουν τη μέθοδο της ποιοτικής συλλογής δεδομένων και τις μεθόδους ανάλυσης των δεδομένων.

### 3.3.1. Ποσοτική έρευνα (ερωτηματολογία)

Για να συγκεντρωθούν δεδομένα όσον αφορά την εξέταση της αντίληψης των φορολογουμένων σχετικά με την αμεροληψία του φορολογικού συστήματος σχεδιάστηκαν και διανεμήθηκαν ερωτηματολόγια. Οι έρευνες ερωτηματολογίων είναι μια μέθοδος περιγραφικής έρευνας που μας βοηθά να συλλέγουμε δεδομένα σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή με σκοπό να περιγράψουμε τη φύση των υπάρχουσών συνθηκών ή να προσδιορίσουμε πρότυπα βάσει των οποίων μπορούν να συγκριθούν οι υπάρχουσες συνθήκες ή να προσδιοριστούν οι σχέσεις που υπάρχουν μεταξύ συγκεκριμένων γεγονότων.

Τα ερωτηματολόγια μπορούν να ποικίλουν σε επίπεδο πολυπλοκότητας και σε ό, τι αφορά το πεδίο εφαρμογής τους. Ως εκ τούτου, η υιοθέτηση του σχεδιασμού της έρευνας στη μελέτη είναι χρήσιμη για την εκπροσώπηση ενός ευρύτερου πληθυσμού και παρέχει περιγραφικές, πληροφορίες και συλλέγει δεδομένα τα οποία δεν είναι διαθέσιμα στην υπάρχουσα έρευνα. Από αυτή την άποψη, ο Fowler (1984, σ. 12) σημείωσε ότι τα πλεονεκτήματα των μεθόδων έρευνας που έχουν ως αποτέλεσμα την ευρύτερη χρήση των ερωτηματολογίων περιελάμβαναν την αξία της στατιστικής δειγματοληψίας, της συνεπούς μέτρησης και της δυνατότητας λήψης πληροφοριών που δεν είναι διαθέσιμες αλλού.

#### Σχεδιασμός του δείγματος

Είναι μια κοινή πρακτική στην έρευνα να χρησιμοποιεί δειγματοληψίες προκειμένου να γενικεύει αποτελέσματα σχετικά με τους στοχευμένους πληθυσμούς. Οι Tabachnick και Fidell (2001) σημείωσαν ότι ιδανικά, τα δείγματα επιλέγονται σε τυχαίες βάσεις, γεγονός που υποδεικνύει την αντιπροσωπευτικότητα του πληθυσμού. Σκοπός της μελέτης είναι η γενίκευση των ευρημάτων σε όλους τους φορολογούμενους και τους πιθανούς και στην απόκτηση ενός μεγάλου και επαρκώς διαφοροποιημένου δείγματος για να επιτευχθεί μία ουσιαστική έρευνα των αντιλήψεων σε θέματα φορολογίας.

Ένα άλλο σημείο στην επιλογή του δείγματος είναι το μέγεθος του δείγματος. Η επιλογή του μεγέθους του δείγματος έχει σχέση με την αξιοπιστία μιας μελέτης. Ωστόσο, αυτό δεν σημαίνει ότι ένα μεγάλο μέγεθος δείγματος οδηγεί

πάντοτε σε υψηλό επίπεδο ακρίβειας Για την επιλογή του μεγέθους του δείγματος, διαφορετικοί ερευνητές δίνουν διαφορετικές προσεγγίσεις. Για παράδειγμα, οι Alreck και Settle (1995 σελ. 63) σημείωσαν ότι η επιλογή του μεγέθους του δείγματος γίνεται συνήθως αφού ληφθούν υπόψη η στατιστική ακρίβεια, πρακτικά ζητήματα και οι διαθέσιμοι πόροι (π.χ. κόστος και χρόνος). Ο Fowler (1984, σελ. 43) σημείωσε ότι δεν υπάρχει κανένας ακριβής τρόπος για τους προσδιορισμούς του μεγέθους του δείγματος.

Προκειμένου να συμπληρωθούν οι πληροφορίες που ελήφθησαν από 150 φορολογούμενους, ερωτήθηκαν 30 εξ αυτών με συνεντεύξεις. Έτσι, διασφαλίστηκε η αντιπροσωπευτικότητα και, συνεπώς, διερευνήθηκαν οι γενικές αντιλήψεις για τη δικαιοσύνη του συστήματος φορολογίας. Χρησιμοποιήθηκε τυχαία τεχνική δειγματοληψίας για την ανάληψη δειγμάτων από κάθε επίπεδο φορολογούμενων.

#### Εργαλεία της έρευνας

Ο Babbie (1990) σημείωσε ότι η δειγματολογική έρευνα είναι ο προτιμώμενος τύπος διαδικασίας συλλογής δεδομένων για τη μελέτη διότι χρησιμοποιείται για τη γενίκευση από ένα δείγμα σε έναν πληθυσμό. Κατά το σχεδιασμό οργάνων έρευνας πρέπει να υπάρχει προσοχή κατά την προετοιμασία των οδηγιών και της διατύπωσης των ερωτήσεων ώστε να αποφεύγεται η ασάφεια και να καθίσταται δυνατή η συλλογή των σχετικών δεδομένων για την έρευνα. Τα μέσα έρευνας αποτελούσαν τόσο ανοιχτές όσο και κλειστές ερωτήσεις.

Στο ερωτηματολόγιο υπάρχουν πέντε μέρη. Το πρώτο μέρος αποσκοπούσε στη συλλογή πληροφοριών σχετικά με τους ερωτώμενους. Το δεύτερο μέρος αφορά τις αντιλήψεις του φορολογούμενου, τα θέματα δικαιοσύνης που καθορίζουν συγκεκριμένα τους παράγοντες της φορολογικής δικαιοσύνης όπως η γενική δικαιοσύνη, η αμεροληψία των συναλλαγών, η κάθετη δικαιοσύνη, η οριζόντια δικαιοσύνη, η ατομική δικαιοσύνη και η διοικητική δικαιοσύνη. Στο τρίτο μέρος, οι ερωτήσεις αφορούν τις γενικές γνώσεις των φορολογουμένων σχετικά με τη φορολογία.

Οι ερωτήσεις της τέταρτης ενότητας αφορούσαν την πολυπλοκότητα του συστήματος φορολόγησης των κερδών από επιχειρήσεις. Στην τελευταία ενότητα, οι

ερωτηθέντες είχαν την ευκαιρία να προτείνουν λύσεις προκειμένου η κυβέρνηση να κάνει το φορολογικό σύστημα δίκαιο.

Για τη μέτρηση της έρευνας χρησιμοποιείται η κλίμακα Likert (δηλ. "Συμφωνώ απόλυτα", "Διαφωνώ έντονα", "Ναι" και "Όχι", "Συμφωνώ" και "Διαφωνώ". Ο JohnWh. Creswell (2003)) επεσήμανε ότι οι ερωτήσεις ανοιχτού τύπου είναι κατάλληλοι όταν ο στόχος είναι η ανακάλυψη απόψεων, στάσεων και βαθμών γνώσης.

### 3.3.2. Ποιοτική προσέγγιση (Συνεντεύξεις)

Εκτός από τα ερωτηματολόγια, αυτή η μελέτη περιελάμβανε συνεντεύξεις για την παροχή περισσότερων πληροφοριών στα δεδομένα που ελήφθησαν μέσω των ερωτηματολογίων της έρευνας. Η χρήση συνεντεύξεων είναι κατάλληλη για την απόκτηση πολύπλευρων ή ευαίσθητων πληροφοριών, καθώς και για την κατανόηση εννοιών που απαιτούν λεπτομερή επεξεργασία (Hair et al., 2007). Δεδομένου ότι οι αντιλήψεις περί δικαιοσύνης βασίζονται σε ευαίσθητα ζητήματα, η προσέγγιση αυτή φαίνεται να είναι η κατάλληλη. Σε σχέση με τη μέθοδο συνέντευξης, η έρευνα στις κοινωνικές επιστήμες έχει δει μια σειρά από προσεγγίσεις, συμπεριλαμβανομένων δομημένων συνεντεύξεων και ημιδομημένων συνεντεύξεων.

### 3.3.3. Ανάλυση δεδομένων

Στην ενότητα αυτή παρουσιάζεται η προτεινόμενη ανάλυση των δεδομένων της έρευνας όσον αφορά τη μεροληψία και την αντιπροσωπευτικότητα του δείγματος.

### 3.3.4. Αντιμετώπιση αμεροληψίας και αντιπροσωπευτικότητα δείγματος

Σύμφωνα με το Leong, C. Y. (1980), η καλύτερη προσέγγιση για να αποδειχθεί η απόκλιση της μη-απόκρισης είναι με τη σύγκριση των πρώτων απαντήσεων στις απαντήσεις που δημιουργούνται μετά από τις επόμενες ενέργειες.

Αν δεν υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των δύο ομάδων απαντήσεων, υποτίθεται ότι δεν υπάρχει πρόβλημα. Μία μέθοδος για την απόδειξη αντιπροσωπευτικότητας της ανταπόκρισης είναι η σύγκριση του δημογραφικού υποβάθρου των απαντήσεων με ολόκληρο τον πληθυσμό (Leong, C.Y. 1980). Στη μελέτη αυτή, οι απαντήσεις θεωρήθηκαν αντιπροσωπευτικές ενός ολόκληρου πληθυσμού, εάν αντανακλούσαν παρόμοια κατανομή σε παρόμοιους τομείς και παρόμοιο ετήσιο κύκλο εργασιών.

### Ποσοστό ανταπόκρισης

Η έρευνα διεξήχθη από τον Ιανουάριο έως το Φεβρουάριο 2020. Οι ερωτηθέντες διανεμήθηκαν σε 200 τυχαία επιλεγμένους φορολογούμενους. Όλοι οι συμμετέχοντες στην έρευνα των φορολογουμένων βρισκόταν στην περιφέρεια του Κιλκίς. Από αυτό το δείγμα, επιστράφηκαν 10 ερωτηματολόγια ως μη απαντημένα. Ένας πιθανός λόγος για τη μη ολοκλήρωση των ερωτηματολογίων είναι το θέμα της ίδιας της έρευνας (φορολογία) που θεωρείται δύσκολο θέμα.

Συνολικά, λήφθηκαν 150 απαντήσεις, με ποσοστό απάντησης 75%. Αυτό δείχνει ότι το ποσοστό απάντησης θεωρήθηκε αποδεκτό (Dillman, 2007). Προκειμένου να αποφασιστεί εάν οι ομάδες ήταν σημαντικά διαφορετικές μεταξύ τους, εξετάστηκε η τιμή  $p$ . Το αποτέλεσμα δείχνει ότι η πλειονότητα των ερωτηθέντων έχει τιμή  $p$  μεγαλύτερη από 0,05, υποδεικνύοντας ότι οι ομάδες δεν διαφέρουν σημαντικά. Παρόλο που τα αποτελέσματα παρέχουν ένδειξη ότι δεν υπάρχει πρόβλημα συσχέτισης είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι δεν εγγυώνται ότι το δείγμα είναι απαλλαγμένο από μεροληψία.

### Αντιπροσωπευτικότητα απόκρισης

Μια μέθοδος για τον προσδιορισμό της αντιπροσωπευτικότητας της ανταπόκρισης είναι η σύγκριση του προφίλ του ερωτώμενου με ολόκληρο τον πληθυσμό (McInnis, 2006). Στη μελέτη αυτή, οι απαντήσεις συγκρίθηκαν με βάση τον κύκλο εργασιών και τον τομέα εργασίας. Όσον αφορά τον τομέα εργασίας, ωστόσο, το ποσοστό των απαντήσεων της έρευνας είναι συγκρίσιμο με το συνολικό

πληθυσμό. Η πλειονότητα αυτών είναι ο τομέας των εμπορευμάτων καθώς και ο τομέας των υπηρεσιών. Εν ολίγοις, η σύγκριση των απαντήσεων της έρευνας με τον συνολικό πληθυσμό σε δύο κριτήρια δεν σημαίνει σημαντικές διαφορές. Έτσι, μπορεί να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι απαντήσεις είναι αντιπροσωπευτικές του συνολικού πληθυσμού.

### 3.4. Συμπεράσματα για την ερευνητική μεθοδολογία

Αυτό το κεφάλαιο παρουσιάζει τα ερευνητικά ερωτήματα και τις διάφορες υποθέσεις καθώς και τις κατάλληλες μεθόδους για την αντιμετώπισή τους. Συνοψίζοντας, με βάση το κυρίαρχο ερευνητικό πρόβλημα που αναφέρθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο, αναπτύχθηκε ένα ερευνητικό ερώτημα και τέσσερις υποθέσεις. Όσον αφορά τη μεθοδολογία, παρουσιάζονται οι αρχές των ποιοτικών, ποσοτικών και μεικτών ερευνητικών προσεγγίσεων. Με βάση τις βασικές αρχές των ερευνητικών μεθόδων, η προσέγγιση μεικτής μεθόδου επιλέχθηκε ως κατάλληλη για αυτή την έρευνα. Πιο συγκεκριμένα, για να αντιμετωπιστούν τα ερευνητικά ερωτήματα, η έρευνα (ερωτηματολόγια) και οι συνεντεύξεις αποδείχθηκαν οι κατάλληλες μέθοδοι έρευνας για τη συγκεκριμένη έρευνα. Το επόμενο κεφάλαιο παρουσιάζει τα αποτελέσματα και την ανάλυση καθεμιάς από αυτές τις μεθόδους διερεύνησης.



## Κεφάλαιο 4. Αποτελέσματα και ανάλυση

Το προηγούμενο κεφάλαιο παρουσίασε τη μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε στην έρευνα. Πιο συγκεκριμένα, στο κεφάλαιο παρουσιάστηκαν οι διάφορες ερευνητικές προσεγγίσεις, οι μέθοδοι συλλογής δεδομένων και η ανάλυση που υιοθετήθηκε στη μελέτη. Αυτό το κεφάλαιο παρουσιάζει τα αποτελέσματα των διαφόρων μεθόδων συλλογής δεδομένων και ανάλυσης στο πλαίσιο της βιβλιογραφίας που παρουσιάστηκε στο κεφάλαιο 2. Κατά συνέπεια, το κεφάλαιο αυτό είναι δομημένο σε τέσσερα μέρη. Το πρώτο μέρος (4.1) παρουσιάζει τα αποτελέσματα των διαφόρων πηγών δεδομένων. Ακολουθεί η ανάλυση των αποτελεσμάτων στο πλαίσιο της βιβλιογραφικής επισκόπησης όπως περιγράφεται στο κεφάλαιο 2 και τέλος, τα συμπεράσματα του κεφαλαίου που παρουσιάζονται στο μέρος 4.3.

### 4.1 Αποτελέσματα

Ο σκοπός αυτής της μελέτης είναι η διερεύνηση της αντίληψης των φορολογουμένων για τη φορολογική δικαιοσύνη. Η έρευνα αντλεί στοιχεία από φορολογούμενους στην περιφέρεια του Κιλκίς. Στη συνέχεια παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας καθώς και των συνεντεύξεων.

#### 4.1.1 Αποτέλεσμα έρευνας

Σύμφωνα με τα παραπάνω, ο σκοπός αυτού του μέρους είναι να δείξει τα αποτελέσματα της έρευνας που διεξήχθη στους φορολογούμενους της περιφέρειας του Κιλκίς. Ως εκ τούτου, καλύπτει τα προφίλ των ερωτηθέντων στο τμήμα 4.1.1.1., τη διερεύνηση της στάσης των φορολογουμένων ως προς τη φορολογική δικαιοσύνη στο τμήμα 4.1.1.2., και στην ενότητα 4.1.1.3 καλύπτει τις φορολογικές γνώσεις των ερωτηθέντων και την αντίληψη για την πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος.

#### 4.1.1.1 Προφίλ των ερωτώμενων

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας, περίπου το 63.0% των ερωτηθέντων ασχολούνταν με εμπορικές δραστηριότητες, ενώ το 35.0 και το 2.0% αφορούσαν αντίστοιχα τους τομείς υπηρεσιών και μεταποίησης (Πίνακας 4.1).

Κλάδος	Συχνότητα	Ποσοστό
Μεταποίηση	6	4%
Εμπόριο	91	61%
Υπηρεσίες	53	35%

Τα αποτελέσματα της έρευνας των φορολογουμένων για τα κέρδη των επιχειρήσεων όσον αφορά το αντίστοιχο επιχειρηματικό έτος αποκάλυψαν επίσης ότι περίπου το 31,3% δημιουργήθηκε πριν από τη χρήση 2002/2003, ενώ το 35,3%, το 16%, το 8% το 2004/05 , 2005/2006 και 2006/07 αντίστοιχα.

Θέση	Συχνότητα	Ποσοστό
Ιδιοκτήτες	85	56%
Εργαζόμενοι	25	16%
Διαχειριστές	40	28%
Σύνολο	150	100%

Το επίπεδο μόρφωσης ακολουθεί το ελληνικό πρότυπο καθώς οι πλειοψηφία των ερωτηθέντων είναι κάτοχοι μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών με έμφαση στις οικονομικές επιστήμες.

Επίπεδο εκπαίδευσης	Συχνότητα	Ποσοστό
Βασική	0	0
Πανεπιστήμιο	50	33%
Μεταπτυχιακό	90	61%
Διδακτορικό	10	6%

#### 4.1.2 Στάση προς τη δικαιοσύνη του συστήματος φορολογίας

Όσον αφορά τις στάσεις και τις αντιλήψεις απέναντι στη δικαιοσύνη του φορολογικού συστήματος τέθηκαν διάφορα ερωτήματα. Μία από τις ερωτήσεις που ρωτήθηκαν ήταν η προθυμία πληρωμής των φόρων των ερωτηθέντων.

Επίπεδο προθυμίας	Συχνότητα	Ποσοστό
Υψηλό	75	50%
Μεσαίο	25	16%
Χαμηλό	49	33%
Καθόλου	1	
Σύνολο	150	100%

Για να γνωρίζουν το λόγο για τον οποίο οι φορολογούμενοι δεν συμμορφώνονται με τους, το αποτέλεσμα αποκάλυψε ότι περίπου το 42,7% έδειξε έλλειψη συνειδητοποίησης ως κύριο λόγο ενώ το 37%, το 10% και το 8,7% έδειξαν έλλειψη ικανότητας πληρωμής, αμέλεια και εκ προθέσεως συμπεριφορά αντίστοιχα.

Λόγοι μη πληρωμής	Συχνότητα	Ποσοστό
Έλλειψη γνώσεων	64	42,7%
Μη ικανότητα	55	37%
Αμέλεια	15	10%
Άλλοι λόγοι	13	8,7%
Σύνολο	150	100%

Η στάση των ερωτηθέντων είναι σχετικά αρνητική ως προς τη φορολογική συμμόρφωση. Από αυτή την άποψη, το 14,7 και το 13,3% των φορολογουμένων "απάντησαν ότι δεν υπάρχει διοικητική δικαιοσύνη και προθυμία να πληρώνουν φόρους αντίστοιχα. Από την άλλη πλευρά, τα αποτελέσματα των ερευνών έδειξαν ότι το φορολογικό σύστημα δεν ευθυγραμμίζεται με τη γενική, την ανταλλαγή, την κάθετη, την ατομική δικαιοσύνη και την απλότητα του φορολογικού συστήματος αντίστοιχα.

Λόγοι	Συχνότητα	Ποσοστό
Γενική δικαιοσύνη	4	15,7%
Δικαιοσύνη ανταλλαγών	8	9,1%
Κάθετη δικαιοσύνη	7	18,4%
Ατομική δικαιοσύνη	9	23%
Φορολογικές γνώσεις	20	13,3%
Διοικητική δικαιοσύνη	22	14,7%

Πολυπλοκότητα φορολογικού συστήματος	12	5,8%
--------------------------------------	----	------

Όπως αναφέρεται στο κεφάλαιο 3, εκτός από την έρευνα, αυτή η μελέτη πραγματοποίησε σε βάθος συνεντεύξεις με φορολογούμενους. Αυτό αποσκοπούσε στην έρευνα της αντίληψης των φορολογουμένων σχετικά με τη δικαιοσύνη στο σύστημα φορολογίας και την επίδραση των φορολογικών γνώσεων και της πολυπλοκότητας του φόρου στις αντιλήψεις περί δικαιοσύνης. Στη μελέτη, οι φορολογούμενοι προέρχονταν από διάφορους τομείς και επίπεδα του κύκλου εργασιών. Αυτό με τη σειρά του επιτρέπει στη μελέτη να εκτιμήσει αποκλίνουσες απόψεις και επιχειρήματα από διαφορετικές οπτικές γωνίες. Στο πλαίσιο των παραπάνω πηγών δεδομένων, στην ακόλουθη ενότητα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα των σε βάθος συνεντεύξεων με 30 φορολογούμενους. Όσον αφορά τη μελέτη αυτή σχετικά με τα θέματα της αντίληψης της δικαιοσύνης, οι συμμετέχοντες αντικατοπτρίζουν μικτές ιδέες. Αντίστοιχα, από τη διαφορετική διάσταση της φορολογικής δικαιοσύνης, το 20% των ερωτηθέντων έδειξε ότι οι φορολογούμενοι είχαν την αντίληψη ότι το παρόν φορολογικό σύστημα είναι δίκαιο ενώ το 80% είχε αρνητική άποψη.

Για να συνοψίσουμε την προαναφερθείσα, παρουσιάστηκε το αποτέλεσμα διαφορετικών μεθόδων που υιοθετήθηκαν ανεξάρτητα από την έρευνα. Συγκεκριμένα, παρουσιάστηκαν τα αποτελέσματα των ποσοτικών και ποιοτικών μεθόδων έρευνας. Τα στοιχεία που προέκυψαν από αυτές τις μεθόδους χρησιμοποιήθηκαν για τη διερεύνηση της στάσης απέναντι στο δίκαιο χαρακτήρα του φορολογικού συστήματος, των φορολογικών γνώσεων και της πολυπλοκότητας του φόρου. Τα αποτελέσματα των διαφόρων μεθόδων συλλογής δεδομένων αποκάλυψαν αντικειμενικά ευρήματα. Ωστόσο, για την αντιμετώπιση των ερευνητικών προβλημάτων αυτής της μελέτης, όπως περιγράφεται λεπτομερώς στο κεφάλαιο 3, είναι σημαντικό να εξετάσουμε ταυτόχρονα τα αποτελέσματα των διαφόρων μεθόδων.

## Κεφάλαιο 5. Συμπεράσματα

Αυτό το κεφάλαιο παρουσιάζει τα συμπεράσματα της έρευνας καθώς και προτάσεις για περαιτέρω έρευνα. Σκοπός του κεφαλαίου είναι να προσφέρει μία περίληψη των αποτελεσμάτων της έρευνας, συνεπώς, το πρώτο μέρος παρουσιάζει την επισκόπηση της έρευνας και των κύριων ευρημάτων της, ενώ το δεύτερο μέρος παρουσιάζει τις συστάσεις με τις μελλοντικές κατευθύνσεις της έρευνας. Το τρίτο μέρος καλύπτει τη συμβολή της έρευνας στη βιβλιογραφία καθώς όμως και στη φορολογική πολιτική. Οι περιορισμοί της διατριβής παρουσιάζονται στο τελευταίο μέρος.

Στη φορολογία, αρκετές μελέτες στο εξωτερικό έχουν εξετάσει τις αντιλήψεις περί δίκαιης μεταχείρισης, οι οποίες παρέχουν αβέβαια αποτελέσματα. Στην Ελλάδα, δεν υπάρχουν μελέτες που να έχουν περισσότερη έρευνα στον τομέα αυτό. Ως εκ τούτου, εντοπίσαμε το ερευνητικό κενό που πρέπει να διερευνηθεί σχετικά με τις αντιλήψεις περί δικαιοσύνης και τους παράγοντες που συμβάλλουν στην αντίληψη αυτή. Με βάση την προηγούμενη ανάλυση, η έρευνα κατέληξε τελικά στα ακόλουθα συμπεράσματα:

(α) Η έλλειψη κατάλληλης κατάρτισης, η εκπαίδευση και οι περιορισμένες γνώσεις σχετικά με τα αντίστοιχα συστήματα φορολογίας οδήγησαν σε σημαντικές διαφορές στην αντίληψη των φορολογουμένων για το σύστημα φόρου εισοδήματος.

Η περαιτέρω ευαισθητοποίηση αποτελεί ακρογωνιαίο λίθο όσον αφορά την εθελοντική συμμόρφωση. Όπως δείχνουν τα αποτελέσματα, η έλλειψη ευαισθητοποίησης αναφέρθηκε ως ο βασικός για τη συμμόρφωση με το φόρο.

(β) Η απουσία σαφών στόχων, προγραμμάτων, διαδικασιών, κανόνων και κανονισμών που έχουν άμεση σχέση με τη γνώση και την ευαισθητοποίηση των φορολογουμένων οδηγεί στην αρνητική στάση απέναντι στη δικαιοσύνη του φορολογικού συστήματος.

Οι αρχές αντιμετωπίζουν τα άτομα εκείνα που έχουν παρόμοιο επίπεδο εισοδήματος με ίδιο τρόπο. Αυτό υποδηλώνει την αποδοχή της οριζόντιας δικαιοσύνης από τους φορολογουμένους των επιχειρήσεων.

(γ) Δεν υπάρχει συνέπεια ως προς τη διαχείριση όσον αφορά τις διατάξεις του συστήματος φορολογίας κερδών επιχειρήσεων. Αυτό αναιρεί τις αρχές της διοικητικής δικαιοσύνης μεταξύ των φορολογουμένων επιχειρήσεων.

(δ) Υπάρχει αλληλεπικάλυψη της πραγματικής πρακτικής και των αρχών όσον αφορά την κάθετη δικαιοσύνη.

(ε) Η φορολογική αρχή ως υπεύθυνο όργανο για την ενεργοποίηση του φορολογικού συστήματος στην πόλη δεν χρησιμοποιεί επαρκώς ένα εύλογο ποσό φορολογικών εσόδων για την επίτευξη κοινωνικών στόχων και δαπανά μεγάλο μέρος των φορολογικών εσόδων για άσκοπη κοινωνική βοήθεια.

Από τα παραπάνω ευρήματα, αυτό που γενικά καταλήγει στο συμπέρασμα ότι, αν και υπήρξαν σημαντικές προσπάθειες και πρόοδος για τη βελτίωση του φορολογικού συστήματος στην πόλη, υπάρχουν σημαντικά μειονεκτήματα. Εάν δεν επιλυθούν αυτά τα προβλήματα, δεν θα μπορέσει να αλλάξει τις αντιλήψεις και τις στάσεις των φορολογουμένων καθώς και την κοινωνική και οικονομική ανάπτυξη της πόλης.

## Βιβλιογραφία

- Adams, J. S. (1965). Inequity in social exchange. In L. Berkowitz (Ed.), *Advances in Experimental Psychology* (pp. 267-299). New York: Academic Press.
- Allingham, M., & Sandmo, A. (2007), "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis". *Journal of Public Economics*, Vol 1 pp. 323-338
- Alm, Schisler, D. and Ana (2003), "Equity, Aggressiveness, Consensus: A Comparison of Taxpayers and Tax Preparers", *American Accounting Association*, Vol 9 No 4, 76-87
- Alreck, P. L., & Settle, R. B. (1995). *The survey research handbook*. United States of America: Irwin.
- Andreoni, J., Erard, B., and Feinstein, J. (1998), "Tax Compliance", *Journal of Economic Literature*, Vol 36 pp. 818-819
- Azmi, A. A. C., and Perumal, K. A. (2008). Tax fairness dimensions in an Asian context: The Malaysian perspective. *International Review of Business Research Papers*, 4(5), 11-19
- Babbie, E R 1990, *Survey Research methods*, 2nd ed. Wadsworth Pub. Co., California.
- Barret, H. E., and Tyler, T. R. (1986). Procedural justice as a criterion in allocation decisions. *Journal of Personality and Social Psychology*, 50(2), 296-304.
- Blalock, H. M., & Wilken, R. H. (1979). *Intergroup Processes: A MicromacroPerspective*. New York: Free Press.
- Bobek, D. D. (1997). *Tax fairness: How do individuals judge fairness and what effect does it have on their behavior?* Unpublished manuscript, University of Florida, Michigan.
- Brewer, J., & Hunter, A. (1989). *Multimethod research: A synthesis of styles*. Newbury Park: Sage [mmr.sagepub.com/content/1/2/107.refs](http://mmr.sagepub.com/content/1/2/107.refs) retrieved in March 15, 2011



- Carnes, G. A., and Cuccia, A. D. (1996). An analysis of the effect of tax complexity and its perceived justification on equity judgments. *Journal of the American Taxation Association*, 18, 40-56.
- Carrol, J. S. (1980). Compliance with the law: A decision-making approach to taxpaying. *Law and Human Behaviour*, 11(4), 319-335.
- Christensen, A. L., and Weihrich, S. G. (1994). The impact of education on perceptions of tax fairness. *Advances in Taxation*, 6, 63-94.
- Christensen, A. L., and Weihrich, S. G. (1996). Tax fairness: Different roles, different perspectives. *Advances in Taxation*, 8, 27-61.
- Cook, K. S., and Hegtvedt, K. A. (1983). Distributive justice, equity, and equality. *Annual Review of Sociology*, 9, 217-241.
- Cox, S. P., and Eger, R. J. I. (2006). Procedural complexity of tax administration: The road fund case. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 18(3), 259-283
- Creswell, J W (2003), *Research design: qualitative, quantitative and mixed methods approaches*, 2nd ed., Sage Publications, California.
- Cuccia, A.D. (1994), "The effects of increased sanctions on paid tax preparers; integrating economic and psychological factor" *Journal of the American Taxation Association*, Vol 16 No. 1, pp. 41-66
- Dillman, D. A. (2007). *Mail and internet surveys: The tailored design method* (2nd ed.). New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Douglas, D. E., Cronan, T. P., and Behel, J. D. (2007). Equity perceptions as a deterrent to software piracy behaviour. *Information & Management*, 44(5), 503-512.
- Drogalas, G., Anagnostopoulou, E., Pazarskis, P. and Petkopoulos, D. (2018). Tax ethics and tax evasion", *Theoretical Economics Letters*, 8(5), pp. 1018-1027
- Eckhoff, T. (1974). *Justice: Its Determinants in Social Interaction*. Rotterdam: Rotterdam Press.
- Etzioni, A. (1986). Tax evasion and perceptions of tax fairness: A research note. *The Journal of Applied Behavioral Science*, 22(2), 177-185.

- Fallan, L. (1999). Gender, exposure to tax knowledge and attitudes towards taxation: An experimental approach. *Journal of Business Ethics*, 18(2), 173-184.
- Fischer CM, Wartick M, Mark M (1992). Detection Probability and Taxpayer Compliance: A Review of the Literature. *J. Acc. Lit.* 11: 1-46.
- Forest, A., & Sheffrin, S. M. (1990). Complexity and compliance: An empirical investigation. *National Tax Journal*, LV (1), 75-88.
- Fowler, F J 1984, *Survey research methods*, SAGA publications, California
- Fry, W. R., and Cheney, G. (1981). *Perceptions of procedural fairness as a function of distributive preference*. Paper presented at the Meeting of the Midwestern Psychological Association.
- Fuller, L. (1961). The adversary system. In H. Berman (Ed.), *Talks on American Law* (pp. 10-22). New York: Vintage Books.
- Gerbing, M. D. (1988). *An empirical study of taxpayer perceptions of fairness*. Unpublished Doctoral thesis, University of Texas, Austin.
- Gilligan, G., and Richardson, G. (2005). Perceptions of tax fairness and tax compliance in Australia and Hong Kong: A preliminary study. *Journal of Financial Crime*, 14(4), 331-343.
- Grasmick H, Scott WJ (1982). Tax Evasion and Mechanisms of Social Control: A Comparison with Grand and Petty Theft. *J Econ. Psychol.* 2: 213-230.
- Gravelle, J. (2006). Horizontal equity and family tax treatment: The orphan child of tax policy. *National Tax Journal*, 59(3), 631-649.
- Greenberg, J. (1987). Taxonomy of organizational justice theories. *The Academy of Management Review*, 12(1), 9-22.
- Groenland E, Veldhoven GM (1983). Tax Evasion Behavior: A Psychological Framework. *J. Econ. Psychol.* 3: 129-144.
- Hair, J. J. F., Money, A. H., Samouel, P., and Page, M. (2007). *Research methods for business*. London: John Wiley and Sons Ltd.

- Harris, T. D. (1989). *The effect of tax knowledge on individuals' perceptions of fairness and compliance with the federal income tax system: An empirical study*. Unpublished manuscript, University of South Carolina, South Carolina
- Head, J. G. (1992). Tax fairness principles: A conceptual, historical, and practical view. *Australian Tax Forum*, 9(1), 65-101.
- Hite, P.A., and Roberts, M.L. (1992), "An Analysis of Tax Reform Based On Taxpayers' Perceptions of Fairness and Self-Interest", *Advances in Taxation*, Vol 4, pp. 115-137
- Jackson, B.R., & Milliron V.C. (1986), "Tax compliance research; findings and problems and prospects. *Journal of Accounting Literature*, 5, 125-165.0
- James, S. et al (2003). Tax Compliance Policy: An International Comparison and New Evidence on Normative Appeals and Auditing: Unpublished manuscript.
- Karagiorgos, A., Drogalas, G., Lazos, G. and Fotiadou, I. (2019). "Tax policy, tax disharmony and tax competition. The situation of Greek economy", *Journal of Governance and Regulation*, 8(2), pp. 8-16.
- Kirchler, E., Niemiowski, A., & Wearing, A. (2006). Shared subjective views, intent to cooperate and tax compliance: Similarities between 476 Australian taxpayers and tax officers. *Journal of Economic Psychology*, 27(4), 502-517
- Lamm, H., and Schwinger, T. (1980). Norms concerning distributive justice: Are needs taken into consideration in allocation decisions? *Social Psychology Quarterly*, 43(4), 425-429.
- Leedy and Ormrod (2005), *Qualitative type Research design: interpretative, and postpositivist approach*.
- Leong, C. Y. (1980). *A study of non-response bias in mail surveys*. Department of Marketing, Massey University.
- Leventhal, G. S., Karuza, J., & Fry, W. R. (1980). Beyond fairness: A theory of allocation preferences. In G. Mikula (Ed.), *Justice and Social Interaction* (pp. 167-218). New York: Springer-Verlag

Liamputtong, P, and Ezzy, D 2005, *Qualitative research methods*, 2nd edition, Oxford Long, S., &Swingen, J. (1997). An approach to the measurement of tax law complexity. *The Journal of the American Taxation Association*, 8(2), 22-36.

Lois, P., Drogalas, G., Karagiorgos, A. and Karasteriou, E. (2020). The Phenomenon of Tax Evasion and Undeclared Work in Greece. Causes and the Role of Control Mechanisms, *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 12 (1), pp. 71-88.

Loo, E. C., McKerchar, M., & Hansford, A. (2008). *Tax compliance behaviour: Findings derived from a mixed method design*. Paper presented at the 8th International Tax Administration Conference, Sydney.

Makkai, T., & Braithwaite, J. (1996). Procedural justice and regulatory compliance. *Law and Human Behaviour*, 20(1), 83-98.

McKerchar, M. (2010). *Design and conduct of research in tax, law, and accounting*. Sydney: Thomson Reuters. Retrieved 28 march 2011, from Metrejean, C., and Cassidy, J. (2000), "Federal Taxes: Taxpayer Understanding and Perceptions of Fairness", *Paper presented at the Southwest Region of the American Accounting Association Workshop*, San Antonio, Texas, America.

Milliron, C. V. (1985). An analysis of the relationship between tax equity and tax complexity. *The Journal of the American Taxation Association*, 7, 19-33.

Murphy, K. (2005), "Regulating More Effectively: The Relationship between Procedural Justice, Legitimacy, and Tax Non-compliance", *Journal of Law & Society*, Vol. 32 No. 4, 562-589.

Murphy, K.( 2003), "An Examination of Taxpayers' Attitudes Towards the Australian Tax System: Findings from a survey of tax scheme investors", *Australian Tax Forum*, Vol 18 No. 2, 209-241

Nardi, P. M. (2003). *Doing survey research: A guide to quantitative methods*. Boston, Allyn and Bacon. Pallant, J. (2005). *SPSS survival manual: A systematic guide to data analysis using SPSS for Windows* (2nd ed.). Australia: Allen & Unwin  
Pau, C.,

- Sawyer, A., & Maples, A. (2007). Complexity of New Zealand's tax laws: An empirical study. *Australian Tax Forum*, 22(1), 59-92.
- Porcano, T. M., and Price, C. E. (1992). Some evidence on the association between judgment criteria and fairness perceptions. *Advances in Taxation*, 4, 183-210.
- Richardson, G. (2005). An exploratory cross-cultural study of tax fairness perceptions and tax compliance behaviour in Australia and Hong Kong. *International Tax Journal*, 31(1), 11-67.
- Richardson, G. (2006). The impact of tax fairness dimensions on tax compliance behavior in an Asian jurisdiction: The case of Hong Kong. *The International Tax Journal* 32(1), 29-42.
- Saw, K., & Sawyer, A. (2010). Complexity of New Zealand's income tax legislation. *Australian Tax Forum*, 25, 213-244.
- Sawyer, A. (2007). Why are taxes so complex and who benefits? *Tax Notes, December*, 1337-1343.
- Schisler, D. L. (1995). Equity, aggressiveness, consensus: A comparison of taxpayers and tax preparers. *Accounting Horizons*, 9(4), 76-87.
- Schwinger, T. (1980). Just allocation of goods: Decisions among three principles. In G. Mikula (Ed.), *Justice and Social Interaction* (pp. 95-125). New York: Springer-Verlag
- Strader, J., & Fogliasso, C. E. (1989). An investigation of some factors affecting taxpayer non-compliance. *Accounting and Business Research*, 20(77), 39-46.
- Tabachnick, B. G., & Fidell, L. S. (2001). *Using multivariate statistics* (4th ed.) Boston: Allyn and Bacon.
- Takenishi, M (1990). Why Japanese citizens evaluate the new indirect tax as unfair: Fairness criteria and their relative importance. *Social Justice Research*, 4(3), 251-263.
- Tan, L. M., & Tower, G. (1992). The readability
- Thibaut, J. W., & Walker, L. (1975). *Procedural Justice: A Psychological Analysis*. Hillsdale: Lawrence Erlbaum.

- Tittle C (1980). *Sanctions and Social Deviance: The Question of Deterrence* New York: Praeger.
- Torgler, B., & Schneider, F. (2001). Attitudes towards paying taxes in Austria: An empirical analysis. *Empirica*, 32, 231-250.
- Turman, G. T. (1995). *Perceptions of vertical equity and noncompliant income tax behaviour: An experimental test of inequity theory*. Virginia Commonwealth University, Virginia. University Press, London.
- Verboon, P., & Dijke, M. v. (2007). A self-interest analysis of justice and tax compliance: How distributive justice moderates the effect of outcome favorability. *Journal of Economic Psychology*, 28, 704-727.
- Vlassenko, I. (2001). Evaluation of the efficiency and fairness of British, French and Swedish property tax systems. *Property Management*, 19(5), 384-416.
- Walster, E., Walster, G. W., & Berscheid, E. (1978). *Equity: Theory and Research*. Boston: Allyn and Balcon
- Wartick, M. L. (1994). Legislative justification and the perceived fairness of tax law changes: A referent cognitions theory approach. *The Journal of the American Taxation Association*, 16(2), 106-121.
- White, M. J. (1990). Why are taxes so complex and who benefits? *Tax Notes*, 47(April), 341-354.
- White, R. A., Curatola, A. P., & Samson, W. D. (1990). A behavioral study investigating the effect of knowledge of income tax laws and tax 484 policy on individual perceptions of federal income tax fairness. In S. M. Jones (Ed.), *Advances in Taxation* (pp. 165-185).