



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

Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η σημαντικότητα της περιοχής στην οποία λειτουργεί μία φορολογική υπηρεσία  
ως προς την αποτελεσματικότητα και την απόδοση της:**

**Η περίπτωση του Νομού Κιλκίς**

του

**ΚΕΜΑΝΙΔΗ ΘΕΟΔΩΡΟΥ**

του Αναστασίου

A.M.: mtf18055

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

Ιούνιος, 2020

## Περίληψη

Σκοπός της εργασίας είναι η διερεύνηση της σημαντικότητας της περιοχής στην οποία λειτουργεί μία φορολογική υπηρεσίας ως προς την αποτελεσματικότητα και την απόδοσή της. Η εργασία διερευνά ζητήματα φορολογικής συμμόρφωσης και αποτελεσματικότητα εξετάζοντας την υπάρχουσα βιβλιογραφία σχετικά με τους τρόπους οργάνωσης των φορολογικών διοικήσεων διεθνώς. Περαιτέρω, τα αποτελέσματα της βιβλιογραφικής έρευνας συνδυάζονται με εμπειρική μελέτη η οποία πραγματοποιείται στην περιφερειακή ενότητα του Κιλκίς εξετάζοντας την αποτελεσματικότητα της αρμόδιας φορολογικής αρχής σε μία φορολογική διοίκηση η οποία χαρακτηρίζεται από το υψηλό επίπεδο συγκεντρωτισμού. Σε συνδυασμό με την βιβλιογραφία, η αποδοτικότητα της αρχής είναι υψηλή καθώς αξιολογείται από ερωτώμενους επιχειρηματίες της περιοχής και συνδυάζεται με ημιδομημένες συνεντεύξεις των στελεχών της φορολογικής διοίκησης. Τελικά, ακόμα και σε ένα κεντρικό σύστημα φορολογικής διοίκησης, η περιοχή λαμβάνει ιδιαίτερη σημασία καθώς αυτή αξιολογείται από την προσβασιμότητα προς τους φορολογούμενους και την αποτελεσματικότητα στην άσκηση των αρμοδιοτήτων που της έχει παραχωρηθεί από την κεντρική διοίκηση.

### Λέξεις – Κλειδιά:

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων(Α.Α.Δ.Ε.)

Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.)

Κιλκίς

Φορολογία

Φορολογική Περιφέρεια

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

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 τους καθηγητές κ. Καραγιώργο Θεοφάνη και κ. Δρογαλά Γεώργιο, με την παρακολούθηση των μαθημάτων των οποίων εμπλουτίστηκαν οι γνώσεις μου πάνω στο αντικείμενο εργασίας μου και αποτέλεσαν πηγή έμπνευσης ως προς την επιλογή θέματος της παρούσας εργασίας. Ακόμη, ένα μεγάλο ευχαριστώ στην οικογένειά μου για την ψυχολογική υποστήριξη στις δύσκολες στιγμές που αντιμετώπισα, καθώς και σε όλους όσους βρέθηκαν στο δρόμο μου και με βοήθησαν στις πανεπιστημιακές μου σπουδές.

## Περιεχόμενα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Εισαγωγή.....	5
1.1 Γενικά.....	5
1.2 Σκοπός της έρευνας.....	8
1.3 Μεθοδολογία της έρευνας.....	8
1.4 Ποσοτική έρευνα.....	9
1.5 Ποιοτική έρευνα.....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Βιβλιογραφική έρευνα.....	11
2.1 Εισαγωγή.....	11
2.2 Οργάνωση φορολογικών διοικήσεων (συγκεντρωτικό και μοντέλο αποκέντρωσης).....	11
2.2.1 Σύγκριση κεντρικής φορολογικής διοίκησης και αποκεντρωμένης.....	12
2.3 Οι στόχοι της φορολογικής διοίκησης.....	14
2.4 Φορολογική συμμόρφωση.....	16
2.5 Η παραγωγικότητα των φορολογικών αρχών.....	20
2.5.1 Σύνδεση φορολογικής συμμόρφωσης και φορολογικού κενού.....	22
2.6 Ο ρόλος των φορολογικών υπαλλήλων.....	24
2.7 Συμπεράσματα Κεφαλαίου.....	27
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Βασικά Στοιχεία Έρευνας.....	28
3.1 Εισαγωγή.....	28
3.2 Αποτελέσματα ποσοτικής έρευνας.....	30
3.2.1 Ερώτημα αποτελεσματικότητας (πλευρά φορολογούμενων).....	30
3.2.2 Ερώτημα φορολογικής συμμόρφωσης.....	34
3.3 Αποτελέσματα ποιοτικής έρευνας.....	35
3.3.1 Εκτίμηση του κόστους συμμόρφωσης (από την πλευρά της ΔΟΥ).....	35
3.3.2 Εκτίμηση αποτελεσματικότητας.....	37
3.4 Συμπεράσματα Κεφαλαίου.....	39
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Συμπεράσματα.....	41
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	46

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Εισαγωγή

## 1.1 Γενικά

Η φορολογική διοίκηση μιας χώρας είναι μία από τις λίγες οργανώσεις του δημόσιου τομέα που αγγίζει καθημερινά τη ζωή των πολιτών και των επιχειρήσεων μιας χώρας και, αναμφισβήτητα, έχει το μεγαλύτερο αντίκτυπο στο βιοπορισμό τους. Οι υπάλληλοι της φορολογικής διοίκησης συγκαταλέγονται μεταξύ των κυβερνητικών αξιωματούχων που εκπροσωπούν στο κοινό τι είναι σωστό ή λάθος για την κυβέρνησή τους και έτσι, η ανταπόκριση, η ακεραιότητα και η ποιότητα του προσωπικού της φορολογικής διοίκησης πρέπει να πληρούν ένα πολύ υψηλό επίπεδο. Τα έσοδα που εισπράττονται από τους φόρους μαζί με τα τελωνεία αντιπροσωπεύουν τη σημαντικότερη πηγή χρηματοδότησης για τις κυβερνητικές δαπάνες. Έτσι, ένα αποτελεσματικό και αποτελεσματικό σύστημα φορολογικής διοίκησης είναι αναπόσπαστο στοιχείο για την ευημερία οποιασδήποτε χώρας.

Σε παγκόσμιο επίπεδο, η λειτουργία ενός κράτους εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τα φορολογικά έσοδα, καθώς αυτά χρησιμοποιούνται για τη χρηματοδότηση των δημόσιων δαπανών. Ενώ οι φόροι επιβάλλονται από τον φορολογικό νόμο, η είσπραξη και η επιβολή των φόρων είναι αρμοδιότητα της εκάστοτε περιφερειακής φορολογικής διοίκησης (Karagiorgos et al., 2019). Το γεγονός αυτό συνεπάγεται ότι η φορολογική διοίκηση διαδραματίζει κρίσιμο ρόλο σε κρατικά θέματα, γεγονός που γίνεται πιο εμφανές σε περιόδους οικονομικών και χρηματοπιστωτικών κρίσεων. Ως εκ τούτου, δεν προκαλεί έκπληξη το γεγονός ότι οι χώρες της ΕΕ που πλήττονται περισσότερο από τις κρίσεις της προηγούμενης δεκαετίας έχουν ανάγκη να μεταρρυθμίσουν τη φορολογική τους διοίκηση.

Ταυτόχρονα, λόγω των συνεχιζόμενων οικονομικών, τεχνολογικών και κοινωνικών εξελίξεων, όλες οι εθνικές φορολογικές διοικήσεις πρέπει να προσαρμόζονται συνεχώς για τη διατήρηση των φορολογικών εσόδων. Τα τελευταία χρόνια, οι συνέπειες της διεθνούς φοροδιαφυγής και των επιθετικών πρακτικών φορολογικής διαχείρισης καταδεικνύουν το γεγονός ότι οι διατάξεις του φορολογικού νόμου και τα μέτρα κατά της κατάχρησης έχουν μόνο το επιθυμητό αποτέλεσμα εάν αυτά εφαρμόζονται σωστά.

Μια ισχυρή φορολογική διοίκηση δεν είναι μόνο προς το συμφέρον των κυβερνήσεων αλλά και προς το συμφέρον όλων των φορολογουμένων και άλλων

ενδιαφερομένων. Οι κίνδυνοι που συνδέονται με τις αναποτελεσματικότητες και τις δυσλειτουργίες της φορολογικής διοίκησης δημιουργούν αβεβαιότητα για τις επιχειρήσεις και συνεπώς επηρεάζουν το εμπόριο και τις επενδύσεις. Επιπλέον, η αντίληψη των φορολογουμένων σχετικά με τη δικαιοσύνη και την αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης επηρεάζει τις επιχειρηματικές αποφάσεις και την εθελοντική φορολογική συμμόρφωση (Lois et al., 2020). Ως εκ τούτου, μια καλά λειτουργούσα φορολογική διοίκηση δεν είναι μόνο βασική για τα κρατικά έσοδα, αλλά έχει και έναν ρόλο στην οικονομική ευημερία.

Η οικοδόμηση και η διατήρηση μιας ισχυρής φορολογικής διοίκησης αποτελεί ένα πολύ δύσκολο έργο στην πράξη. Απαιτεί συνεχείς προσαρμογές στις εξελίξεις στο εξωτερικό περιβάλλον που προκαλούνται κυρίως από τις τροποποιήσεις της (φορολογικής) νομοθεσίας, της παγκοσμιοποίησης, των αλλαγών στα επιχειρηματικά μοντέλα και των τεχνολογικών και κοινωνικών εξελίξεων. Επιπλέον, οι αυξανόμενοι δημοσιονομικοί περιορισμοί αποτελούν εμπόδια για τη μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα στη φορολογική διοίκηση. Όλες αυτές οι πτυχές καθιστούν τη φορολογική διοίκηση ένα πολύ δυναμικό και πολύπλοκο φαινόμενο που απαιτεί μια ολοκληρωμένη προσέγγιση για να κατανοηθεί καλά.

Παράλληλα όμως, η διεθνής εμπειρία έχει δείξει μια ποικιλία προσεγγίσεων για την οργάνωση και τον βαθμό αποκέντρωσης στη φορολογική διοίκηση. Είναι πολύ συνηθισμένο να παρατηρούμε, ακόμη και σε χώρες που κατά τα άλλα είναι σημαντικά αποκεντρωμένες, όπως συμβαίνει στις σκανδιναβικές χώρες, μια εξαιρετικά συγκεντρωτική οργάνωση της φορολογικής διοίκησης. Ωστόσο, υπάρχουν και άλλες χώρες, σε μικρό αριθμό, όπου η φορολογική διοίκηση είναι εξαιρετικά αποκεντρωμένη ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις, όπως στη Γερμανία, ακόμη και οι φόροι της κεντρικής κυβέρνησης διαχειρίζονται από τις αποκεντρωμένες ομοσπονδιακές κυβερνήσεις.

Είναι σημαντικό να θέσουμε αυτές τις ερωτήσεις στο σωστό πλαίσιο. Η ανάθεση αρμοδιοτήτων για τη φορολογική διοίκηση πρέπει να θεωρηθεί ως ένα στοιχείο που πρέπει να αλληλεπιδρά και να είναι συμβατό με τον υπόλοιπο σχεδιασμό ενός αποκεντρωμένου συστήματος χρηματοδότησης και γενικότερα με το σχεδιασμό ολόκληρου του φορολογικού συστήματος μιας χώρας. Έτσι, η επιλογή των τοποθεσιών αλλά και η γενικότερη φορολογική διοίκηση είναι σημαντικές όσον αφορά τις τοπικές φορολογικές αρχές.

Η αποκλειστική εξέταση της οργάνωσης της φορολογικής διοίκησης μεμονωμένα μπορεί εύκολα να δώσει παραπλανητικές απαντήσεις. Υπάρχει ένα στοιχείο στο σχεδιασμό ενός αποκεντρωμένου συστήματος φορολογίας που είναι το κλειδί για το ποια προσέγγιση μπορεί να ακολουθηθεί στην οργάνωση της φορολογικής διοίκησης. Αυτό το στοιχείο είναι η εκχώρηση φόρων και άλλων πηγών εσόδων σε διαφορετικά επίπεδα διακυβέρνησης.

Η εκχώρηση φόρων σε ένα αποκεντρωμένο σύστημα βασίζεται στις σωστές απαντήσεις σε τρεις ομάδες ερωτημάτων: Πρώτον, σε ποιο επίπεδο κυβέρνησης θα δοθούν νομικές εξουσίες για την εισαγωγή νέων φόρων ή την αλλαγή της δομής τους όσον αφορά τον ορισμό των φορολογικών βάσεων και τον καθορισμό των φορολογικών συντελεστών; Δεύτερον, πώς θα μοιραστούν τα έσοδα από τους διαφορετικούς φόρους, αν όχι καθόλου, μεταξύ των διαφόρων επιπέδων διακυβέρνησης; Τρίτον, ποιο επίπεδο διακυβέρνησης θα είναι υπεύθυνο για τη διαχείριση και την επιβολή των διαφόρων φόρων;

Το ερευνητικό ερώτημα αυτής της εργασίας βασίζεται σε αυτό το τελευταίο σύνολο θεμάτων, αλλά δεν μπορούμε να αποκτήσουμε σαφή κατανόηση αυτών των ζητημάτων φορολογικής διοίκησης, εκτός εάν καταλάβουμε το υπάρχον επίπεδο φορολογικής αυτονομίας και τον τρόπο κατανομής των φορολογικών εσόδων μεταξύ διαφορετικών κυβερνητικών επιπέδων.

Στο πρώτο άκρο, όλοι οι φόροι, κεντρικοί και τοπικοί, ορίζονται από την κεντρική (ενιαία) φορολογική διοίκηση. Στο άλλο άκρο, όλοι οι φόροι κεντρικοί και τοπικοί διοικούνται από τις (πολλαπλές) τοπικές φορολογικές αρχές. Μεταξύ αυτών των πολικών περιπτώσεων υπάρχουν πολλές δυνατότητες. Το πιο προφανές είναι αυτό των χωριστών φορολογικών διοικήσεων στις οποίες κάθε επίπεδο διακυβέρνησης διαχειρίζεται τους δικούς του φόρους. Υπάρχουν όμως πολλές άλλες δυνατότητες, συμπεριλαμβανομένων εκείνων στις οποίες η διοίκηση της κεντρικής κυβέρνησης εκτός από τη δική της μπορεί επίσης να διαχειρίζεται ορισμένους τοπικούς φόρους ή / και οι διοικήσεις της τοπικής αυτοδιοίκησης εκτός από τους δικούς τους φόρους μπορεί να διαχειρίζονται ορισμένους κεντρικούς φόρους.

Σε αυτή την εργασία, συνθέτουμε τις πληροφορίες από τη βιβλιογραφία για τη φορολογική διακυβέρνηση και τη φορολογική διοίκηση για να αναπτύξουμε ένα απλό αναλυτικό πλαίσιο που λαμβάνει υπόψη τον τρόπο με τον οποίο η κάθετη δομή της

διακυβέρνησης μπορεί να επηρεάσει τα κοινώς αποδεκτά κριτήρια για τη βέλτιστη φορολογική διοίκηση. Χρησιμοποιούμε αυτό το αναλυτικό πλαίσιο για τον προσδιορισμό μοτίβων σε μια μεγάλη ποικιλία διεθνών εμπειριών, εστιάζοντας στο πώς οι εννοιολογικές πτυχές που προσδιορίζονται στη βιβλιογραφία μπορούν να εξηγήσουν τις διαφορές στη διεθνή πρακτική.

## **1.2 Σκοπός της έρευνας**

Σκοπός της έρευνας είναι η διερεύνηση της τοποθεσίας των φορολογικών αρχών ως παράγοντας της αποτελεσματικότητας και της απόδοσης τους σε μία κεντρική φορολογική διοίκηση όπως η Ελληνική. Έτσι, ο σκοπός της έρευνας εξειδικεύεται περαιτέρω στα κάτωθι στοιχεία:

(α) Να παρουσιάσει τις κύριες διαφορές της αποκεντρωμένης και της κεντρικής φορολογικής διοίκησης και τις επιπτώσεις που έχει κάθε σύστημα φορολογικής οργάνωσης στη φορολογική συμμόρφωση των πολιτών και την αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών της.

(β) Να εξετάσει επιμέρους παράγοντες οι οποίοι έχουν επίδραση στη φορολογική συμμόρφωση όπως εγγύτητα της φορολογικής διοίκησης, πρόσβαση σε νέες τεχνολογίες και συμπεριφορά του προσωπικού της φορολογικής διοίκησης,

(β) Να διερευνήσει τη σχέση αυτή σε ένα συγκεκριμένο γεωγραφικό πλαίσιο αναφοράς στην Ελλάδα και ειδικότερα στην περιφερειακή ενότητα του Κιλκίς.

## **1.3 Μεθοδολογία της έρευνας**

Οι υποθέσεις και τα ερευνητικά ερωτήματα της έρευνας είναι τα παρακάτω:

(α) Ο τρόπος συγκέντρωσης της φορολογικής διοίκησης μίας χώρας έχει σημαντικό αντίκτυπο όσον αφορά την απόδοση και την αποτελεσματικότητα των περιφερειακών της υπηρεσιών.

(β) Στο αποκεντρωμένο σύστημα φορολογικής διοίκησης, το κόστος συμμόρφωσης είναι μεγαλύτερο σε σχέση με ένα κεντρικά οριζόμενο σύστημα.



(γ) Η εγγύτητα των φορολογικών υπηρεσιών προς τους πολίτες μίας περιφέρειας έχει θετικό αντίκτυπο ως προς την αποτελεσματικότητα και την απόδοση αυτών των υπηρεσιών.

Η έρευνα που χρησιμοποιείται είναι τόσο ποιοτική όσο και ποσοτική. Η ποσοτική έρευνα είναι μια έρευνα στην οποία ο ερευνητής χρησιμοποιεί κυρίως θετικιστικούς ισχυρισμούς για την ανάπτυξη γνώσης (Creswell 2003, σελ. 18). Ο Merriam (1998, σελ. 9) σημείωσε επίσης ότι ο ποσοτικός ερευνητικός σχεδιασμός βασίζεται στη φιλοσοφία του θετικισμού, της λογικής και του εμπειρισμού.

#### **1.4 Ποσοτική έρευνα**

Η ποσοτική έρευνα χρησιμοποιεί μια ανασκόπηση της υπάρχουσας βιβλιογραφίας για την εκλεκτική ανάπτυξη θεωριών και υποθέσεων που θα εξεταστούν, δηλαδή, σε αυτήν την προσέγγιση, το ερευνητικό πρόβλημα μεταφράζεται σε συγκεκριμένες μεταβλητές και υποθέσεις. Όπως δείχνει η βιβλιογραφία για τη μεθοδολογία της έρευνας, η ποσοτική ερευνητική προσέγγιση τείνει να υποθέτει ότι υπάρχει σχέση αιτίου-αποτελέσματος μεταξύ γνωστών μεταβλητών ενδιαφέροντος. Σύμφωνα με αυτό, η ποσοτική έρευνα δοκιμάζει τη θεωρητικά καθορισμένη σχέση μεταξύ των μεταβλητών χρησιμοποιώντας δείγματα δεδομένων με σκοπό την στατιστική γενίκευση για τον υπό έρευνα πληθυσμό.

Παρά το παραπάνω πλεονέκτημα, ο σχεδιασμός ποσοτικών ερευνών έχει ορισμένους περιορισμούς. Ο πρώτος περιορισμός είναι ότι η ποσοτική έρευνα βασίζεται στην υπόθεση ότι οι ερευνητικές διαδικασίες, συμπεριλαμβανομένου του σχεδιασμού οργάνων, της επιλογής και της εφαρμογής δειγμάτων, μπορεί να τυποποιηθεί και θα οδηγήσει σε αξιόπιστα αποτελέσματα. Στην πραγματικότητα αυτό μπορεί να μην είναι εύκολο ούτε αληθινό για διάφορους λόγους.

Πρώτον, το ερευνητικό πρόβλημα μπορεί να απαιτεί διερεύνηση νέων ιδεών, οι οποίες μπορεί να μην επιτευχθούν ακολουθώντας δομημένες διαδικασίες. Δεύτερον, λόγω έλλειψης πληροφοριών ή πρόσβασης στον πληθυσμό και για ευκολία, το δείγμα που επιλέχθηκε ενδέχεται να μην είναι αντιπροσωπευτικό του υπό μελέτη πληθυσμού. Αυτό θα εισήγαγε μια μεροληψία, η οποία ενδέχεται να θέσει σε

κίνδυνο την αξιοπιστία των ευρημάτων. Τρίτον, η μεροληψία μπορεί επίσης να εισαχθεί κατά την προετοιμασία ερωτήσεων και τη διαχείριση πειραμάτων και ερευνών. Για παράδειγμα, στην περίπτωση σχεδιασμού ερωτημάτων έρευνας, ο ερευνητής μπορεί να χρησιμοποιήσει διατυπώσεις που θα οδηγούσαν σε προκαθορισμένα αποτελέσματα. Ομοίως, στην περίπτωση πειραμάτων, μπορεί να εισαχθεί μεροληψία λόγω της προηγούμενης εμπλοκής του πειραματιστή με τους συμμετέχοντες και της έκφρασης του πειράματος για τους σκοπούς και τις οδηγίες του πειράματος.

### **1.5 Ποιοτική έρευνα**

Η ποιοτική ερευνητική προσέγγιση είναι εκείνη στην οποία ο ερευνητής κάνει συχνά ισχυρισμούς γνώσης βασισμένοι κυρίως στις πολλαπλές έννοιες των μεμονωμένων εμπειριών, κοινωνικά και ιστορικά κατασκευασμένα νοήματα, συμμετοχή σε ζητήματα, συνεργασία ή αλλαγή προσανατολισμένη με σκοπό την ανάπτυξη μιας θεωρίας ή προτύπου (Creswell 2003, σελ. 18). Σε αντίθεση με τον ποσοτικό ερευνητικό σχεδιασμό, η ποιοτική προσέγγιση βασίζεται στη φιλοσοφία της φαινομενολογίας, της συμβολικής αλληλεπίδρασης και βασίζεται σε φυσιοκρατικές, κονστрукτιβιστικές, ερμηνευτικές και συμμετοχικές προοπτικές (Merriam 1998, σελ. 9; Creswell 2003, σελ. 18).

Η ποιοτική έρευνα προσπαθεί να αξιολογήσει τις εμπειρίες και τα γεγονότα στο πλαίσιο και στο φυσικό τους περιβάλλον και προσπαθεί να τα αναλύσει ολιστικά. Αυτό συνεπάγεται ότι η ποιοτική έρευνα εξετάζει γεγονότα ή περιστάσεις χωρίς μεγάλη αναστάτωση στο φυσικό τους περιβάλλον και επικεντρώνεται στην κατανόηση ενός φαινομένου στο σύνολό του αντί να αποσπάσει ένα συστατικό και να το αξιολογήσει ξεχωριστά από ολόκληρο το μέρος του. Αυτό δείχνει ότι η ποιοτική έρευνα ασχολείται, μεταξύ άλλων, με την ανάπτυξη μιας ολοκληρωμένης κατανόησης ενός φαινομένου υπό διερεύνηση.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Βιβλιογραφική έρευνα**

### **2.1 Εισαγωγή**

Σκοπός του παρόντος κεφαλαίου είναι η διερεύνηση της υπάρχουσας βιβλιογραφίας σχετικά με την οργάνωση των φορολογικών διοικήσεων διεθνώς. Σύμφωνα με αυτή, η επιλογή της μορφής της φορολογικής διοίκησης σε μία χώρα μπορεί να έχει άμεσα αποτελέσματα όσον αφορά την αποτελεσματικότητα και την απόδοσή της, όπως αυτές μπορούν να διερευνηθούν από τους παράγοντες της φορολογικής συμμόρφωσης, της λογοδοσίας των φορολογικών αρχών και του κόστους συμμόρφωσης.

### **2.2 Οργάνωση φορολογικών διοικήσεων (συγκεντρωτικό και μοντέλο αποκέντρωσης)**

Η βιβλιογραφία για τον φορολογικό φεντεραλισμό έχει δώσει μέχρι τώρα λίγη προσοχή στο ζήτημα της αποκέντρωσης και της τοποθεσίας της φορολογικής διοίκησης. Ωστόσο, δύο αρκετά πρόσφατα άρθρα από τους Vehorn και Ahmad (1997) και Mikesell (2007) παρείχαν σημαντικές έρευνες σχετικά με τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα που σχετίζονται με τη συγκέντρωση/αποκέντρωση στη φορολογική διοίκηση.

Από την άλλη πλευρά, η βιβλιογραφία για τη φορολογική διοίκηση (βλ. Slemrod & Yitzhaki, 2002) επικεντρώθηκε αποκλειστικά στην περίπτωση μιας ενιαίας ή κεντρικής φορολογικής διοίκησης. Σε αυτήν την ενότητα, συνθέτουμε αυτές τις προσεγγίσεις, λαμβάνοντας υπόψη τον τρόπο με τον οποίο η κάθετη δομή διακυβέρνησης σε αποκεντρωμένα συστήματα επηρεάζει τις προσδιορισμένες εκτιμήσεις της βέλτιστης φορολογικής διοίκησης λαμβάνοντας υπόψη τις οικονομίες κλίμακας και πεδίου εφαρμογής, το κόστος συμμόρφωσης λόγω μη ομοιομορφίας των φορολογικών διαδικασιών

Βασικό καθήκον οποιασδήποτε φορολογικής διοίκησης είναι η είσπραξη εσόδων με το χαμηλότερο δυνατό κόστος. Το πρωταρχικό πλεονέκτημα μιας κεντρικής φορολογικής διοίκησης φαίνεται να είναι η ικανότητά της να λειτουργεί με

χαμηλότερο κόστος μέσω μιας πιο αποτελεσματικής χρήσης των εισροών λόγω οικονομιών κλίμακας, μεγαλύτερης εξειδίκευσης του προσωπικού και με πιο εξελιγμένες χρήσεις εισροών κεφαλαίων, ιδίως συστημάτων πληροφορικής. Επειδή υπάρχουν ορισμένα γενικά έξοδα που σχετίζονται με την είσπραξη κάθε φόρου, μια κεντρική φορολογική υπηρεσία μπορεί να είναι σε θέση να μειώσει το κόστος διαχείρισης και συμμόρφωσης για το συνολικό σύστημα εσόδων, συμπεριλαμβανομένων των δημοτικών και των εθνικών φόρων.

Για παράδειγμα, στην Ινδονησία, όπου τα έσοδα από ιδίους πόρους αντιπροσωπεύουν λιγότερο από το 8% των τοπικών προϋπολογισμών, το μέσο κόστος της τοπικής φορολογικής διοίκησης εκτιμάται ότι υπερβαίνει το 50% των εισπραχθέντων εσόδων (Lewis, 2006). Το μερίδιο των διοικητικών δαπανών είναι ακόμη υψηλότερο στους δήμους και εξαρτάται περισσότερο από τις εθνικές ενισχύσεις.

### **2.2.1 Σύγκριση κεντρικής φορολογικής διοίκησης και αποκεντρωμένης**

Η κεντρική φορολογική διοίκηση μπορεί να χρησιμοποιήσει οικονομίες κλίμακας για την επεξεργασία της επιστροφής φόρων, τη συντήρηση και την ενημέρωση αρχείων και την απασχόληση ελεγκτών. Στο βαθμό που υπάρχουν οικονομίες κλίμακας στις διαδικασίες φορολογικής διαχείρισης, μια κεντρική διοίκηση βελτιώνει τις πιθανότητες να πραγματοποιηθούν αυτές οι εξοικονομήσεις κόστους.

Μεγάλες διοικητικές υπηρεσίες υπό την κεντρική δομή μπορεί να διαθέτουν πιο εξειδικευμένο προσωπικό, μπορεί να είναι σε θέση να πληρώνουν υψηλότερους μισθούς (και έτσι να μειώνουν την ελκυστικότητα της διαφθοράς, η οποία μεταξύ άλλων έχει τον αντίκτυπο της μείωσης των αποδόσεων εσόδων), μπορεί να επιτρέψει στο προσωπικό να ειδικεύεται σε βαθμό δεν είναι εφικτός με μικρότερες διοικητικές μονάδες και μπορεί να έχει προϋπολογισμούς που επιτρέπουν μία πιο εξελιγμένη τεχνολογία πληροφοριών.

Μπορεί να είναι πολύ λιγότερο οικονομικό για τις μικρότερες (αποκεντρωμένες) διοικήσεις να επενδύσουν σε δαπανηρή και εξειδικευμένη τεχνολογία και εξοπλισμό, να διατηρούν εξειδικευμένα προγράμματα κατάρτισης

λόγω μικρού αριθμού προσωπικού ή να προσλαμβάνουν προσωπικό ικανό να αντιμετωπίζει πιο πολύπλοκα ζητήματα συμμόρφωσης που περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, πολυεθνικές επιχειρηματικές οντότητες.

Ωστόσο, η υπόθεση για μεγαλύτερη αποδοτικότητα κόστους σε κεντρικές προσεγγίσεις στη φορολογική διοίκηση δεν είναι απολύτως σαφής. Πρώτα απ' όλα, οι αποκεντρωμένες φορολογικές διοικήσεις σε περιφερειακό ή κρατικό επίπεδο μπορεί να είναι αρκετά μεγάλες ώστε να συνειδητοποιήσουν πολλά από τα πλεονεκτήματα που σχετίζονται με οικονομίες κλίμακας. Προφανώς, οι περιφερειακές κυβερνήσεις σε χώρες όπως η Ινδία ή η Κίνα μπορεί να είναι πολύ μεγαλύτερες σε μέγεθος πληθυσμού από πολλές χώρες. Δεύτερον, το μικρό μέγεθος μπορεί επίσης να προσφέρει κάποια πλεονεκτήματα.

Για παράδειγμα, οι αποκεντρωμένες φορολογικές διοικήσεις σε τοπικό επίπεδο μπορούν να επιτύχουν μεγαλύτερη αποδοτικότητα είσπραξης και κάποια εξοικονόμηση κόστους ενσωματώνοντας τις φορολογικές εισπράξεις με την είσπραξη τελών χρήστη (δηλ. Υπηρεσίες κοινής ωφέλειας) και δημοτικά τέλη. Αρκετά άλλα χαρακτηριστικά της αποκεντρωμένης φορολογικής διοίκησης ενδέχεται να αποφέρουν αύξηση της αποτελεσματικότητας.

Συνήθως υποστηρίζεται ότι στην περίπτωση των φόρων ιδιοκτησίας, μια πιο αποκεντρωμένη φορολογική διοίκηση μπορεί να έχει ανώτερη γνώση των τοπικών συνθηκών και ικανότητα προσαρμογής των διαδικασιών στις τοπικές συνθήκες και επομένως να είναι πιο αποτελεσματική στην επιβολή του φόρου. Έχει επίσης υποστηριχθεί ότι μια πιο αποκεντρωμένη φορολογική διοίκηση μπορεί να οδηγήσει σε ταχύτερες και βαθύτερες τεχνολογικές καινοτομίες, καθώς οι διάφορες φορολογικές διοικήσεις μπορούν να λειτουργήσουν ως εργαστήριο καινοτομιών (Mikesell, 2007).

Τέλος, σε αντίθεση με τους εθνικούς φορολογικούς δρώντες, οι τοπικοί φορολογούμενοι συχνά βρίσκονται εκτός του άκαμπτου συστήματος δημοσίων υπαλλήλων, διευκολύνοντας έτσι την τοπική αυτοδιοίκηση να ελέγχει τη φορολογική συρρίκνωση χρησιμοποιώντας όλα τα θετικά και αρνητικά κίνητρα.

Ανεξάρτητα από αυτά τα επιχειρήματα, γενικά η υπόθεση για μεγαλύτερη αποδοτικότητα κόστους φαίνεται να ευθυγραμμίζεται με μια κεντρική προσέγγιση στη φορολογική διοίκηση. Ακόμη και αυτά τα πιθανά πλεονεκτήματα της

αποκεντρωμένης φορολογικής διοίκησης σχετικά με την προσαρμοστικότητα στις τοπικές συνθήκες και την δημιουργία καινοτομιών είναι εφικτά σε κάποιο βαθμό στο πλαίσιο μιας κεντρικής φορολογικής διοίκησης όταν είναι πρόθυμοι να αποσυγκεντρώσουν τη λήψη αποφάσεων και να παρέχουν μεγαλύτερη ευελιξία στις διαδικασίες στις περιφερειακές ή τοπικές της μονάδες(Drogalas et al., 2018).

Για παράδειγμα, στη Ρωσία, έως το 2000, οι περιφερειακές αρχές της ομοσπονδιακής φορολογικής υπηρεσίας επιτρέπονταν και συχνά ενθαρρύνονταν να πειραματιστούν με τις δικές τους καινοτομίες και προσεγγίσεις (Firestone et al., 1998). Σε αυτήν την κατεύθυνση, ο Strumpf (2002) έχει δείξει θεωρητικά ότι, όταν υπάρχουν επιτυχίες του πειραματισμού σε μια τοποθεσία είναι πιθανό να επαναληφθούν σε άλλες περιοχές και η συγκέντρωση μπορεί να οδηγήσει σε περισσότερες καινοτομίες στη φορολογική διοίκηση παρά στην περίπτωση της αποκέντρωσης.

Το ερώτημα είναι εάν η πιθανή μεγαλύτερη αποδοτικότητα κόστους μιας κεντρικής προσέγγισης στη φορολογική διοίκηση ισχύει στην πραγματικότητα. Δυστυχώς, υπήρξε ελάχιστη εμπειρική έρευνα σχετικά με τη συγκριτική αποδοτικότητα του κόστους και τις οικονομίες κλίμακας στη φορολογική διοίκηση, και πρακτικά δεν υπάρχουν μελέτες που να συγκρίνουν άμεσα συγκεντρωτικές και αποκεντρωμένες προσεγγίσεις.

Έμμεση απόδειξη ορισμένων οικονομιών κλίμακας προτείνεται σε σύγκριση μελετών διοικητικών δαπανών των εθνικών και υποεθνικών φόρων που επιβάλλονται στην ίδια βάση στον Καναδά. Ο Vaillancourt (1989) εκτιμά ότι το διοικητικό κόστος, συμπεριλαμβανομένης της αντιδικίας, για τον ομοσπονδιακό φόρο εισοδήματος και τον μισθό μισθοδοσίας του Καναδά βρίσκεται στο 1% της απόδοσης εσόδων, ενώ οι Lachance και Vaillancourt (2001) εκτιμούν το διοικητικό κόστος για τον αυτόνομο φόρο εισοδήματος κεφαλαίου του Κεμπέκ στο 1,78% των εσόδων.

### **2.3Οι στόχοι της φορολογικής διοίκησης**

Οι δραστηριότητες φορολογικού ελέγχου ορίζονται ως όλες οι δραστηριότητες που συνήθως εκτελούνται από τους οργανισμούς φορολογίας για να ελέγξουν εάν οι φορολογούμενοι έχουν αναφέρει σωστά τις φορολογικές τους υποχρεώσεις στις φορολογικές τους δηλώσεις. Η κύρια δραστηριότητα επαλήθευσης

που διενεργείται από τους οργανισμούς φορολογίας περιγράφεται συνήθως με τον όρο φορολογικός έλεγχος (συμπεριλαμβανομένου του τομέα, του γραφείου ή των αντίστοιχων ελέγχων).

Περίπου το 40% των οργανισμών εσόδων των χωρών του ΟΟΣΑ (βλ. OECD 2013: 214) ανέφερε ότι πάνω από το 30% του ανθρώπινου δυναμικού είναι αφιερωμένο στον φορολογικό έλεγχο, τη φορολογική έρευνα και άλλες δραστηριότητες που σχετίζονται με την επαλήθευση. Ως εκ τούτου, οι πόροι που χρησιμοποιούνται για δραστηριότητες ελέγχου και η συμβολή τους στην είσπραξη εσόδων και τα ποσοστά συμμόρφωσης παρουσιάζουν σημαντικό ενδιαφέρον για τους οργανισμούς φορολογικών εσόδων. Ο φορολογικός έλεγχος ως υπηρεσία της φορολογικής διοίκησης, μπορεί να ταξινομηθεί στην ομάδα των παραγόντων της «δίκαιης και εμπιστευτικής» συμμόρφωσης. Διεξάγεται υπέρ και κατά του φορολογούμενου και πρέπει να σχετίζεται κυρίως με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που μπορούν να επηρεάσουν την αύξηση ή μείωση της φορολογικής υποχρέωσης ή που επηρεάζουν τη μεταβίβαση φορολογικών υποχρεώσεων κατά τη διάρκεια της φορολογικής χρήσης.

Από όλες τις διάφορες λειτουργικές λειτουργίες της φορολογικής διοίκησης, το προσωπικό της υπηρεσίας φορολογούμενων έχει μακράν τη μεγαλύτερη αλληλεπίδραση με τους φορολογούμενους και το ευρύ κοινό. Είναι, στην πραγματικότητα, το δημόσιο πρόσωπο της φορολογικής διοίκησης. Η στάση και η συμπεριφορά τους θα διαμορφώσουν τα συναισθήματα των φορολογουμένων έναντι της φορολογικής διοίκησης. Ως εκ τούτου, το προσωπικό πρέπει να είναι καλός υπεύθυνος επικοινωνίας και να έχει πραγματική επιθυμία να βοηθήσει το φορολογούμενο κοινό και να έχει τη δυνατότητα να παραμείνει ήρεμο όταν αντιμετωπίζει αντιξοότητες.

Οι υπάλληλοι των φορολογικών αρχών πρέπει να υιοθετήσουν την ευγενική και επαγγελματική εικόνα που πρέπει να προωθήσει η φορολογική διοίκηση. Στις περισσότερες περιπτώσεις αποτελούν το αρχικό σημείο επαφής με τους φορολογούμενους. Ως εκ τούτου, αναμένεται να έχουν καλή επαγγελματική γνώση της φορολογικής νομοθεσίας, των διαδικασιών των φορολογικών υπηρεσιών και των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου. Είναι σημαντικό οι συμβουλές που δίνονται από τη λειτουργία της υπηρεσίας φορολογουμένων να είναι σωστές και συνεπείς. Ως αρχικό σημείο εισόδου για τις περισσότερες επισκέψεις, τηλεφωνικές ή

γραπτές επαφές, το προσωπικό των φορολογικών υπηρεσιών ανταποκρίνεται σε συνήθεις ερωτήσεις και δρομολογεί πιο σύνθετες ερωτήσεις σε άλλους ειδικούς των υπηρεσιών φορολογουμένων ή προσωπικό από άλλες υπηρεσίες, ανάλογα με την περίπτωση.

Βασικό καθήκον κάθε φορολογικής διοίκησης είναι η είσπραξη εσόδων με το χαμηλότερο δυνατό κόστος. Το βασικό πλεονέκτημα μιας κεντρικής φορολογικής διοίκησης φαίνεται να είναι η ικανότητά της να λειτουργεί με χαμηλότερο κόστος μέσω της αποτελεσματικότερης χρήσης των εισροών λόγω των οικονομιών κλίμακας, της μεγαλύτερης εξειδίκευσης του προσωπικού και των πιο σύνθετων χρήσεων των εισροών κεφαλαίου.

## **2.4 Φορολογική συμμόρφωση**

Η συζήτηση στη βιβλιογραφία σχετικά με τα βέλτιστα φορολογικά συστήματα τα τελευταία χρόνια (π.χ., Slemrod, 1990) έχει τονίσει τη σημασία του κόστους συμμόρφωσης των φορολογουμένων στον βέλτιστο σχεδιασμό. Η οργάνωση της φορολογικής διοίκησης μπορεί να επηρεάσει το κόστος συμμόρφωσης των φορολογουμένων με διαφορετικούς τρόπους. Μια κεντρική φορολογική διοίκηση μπορεί να μειώσει τον αριθμό των σημείων επαφής μεταξύ ενός φορολογούμενου και των φορολογικών αρχών, όπως επεσήμανε ο Mikesell (2007).

Αυτό έχει αρκετά πιθανά πλεονεκτήματα. Πρώτον, μια ενιαία διοικητική αρχή συμβάλλει στην αποφυγή πιθανής σύγχυσης εκ μέρους των φορολογουμένων ως προς το ποια φορολογική αρχή είναι υπεύθυνη για την απάντηση ερωτήσεων, τη λήψη των φορολογικών υποχρεώσεων, τον έλεγχο και ούτω καθεξής. Δεύτερον, οι φορολογούμενοι είναι λιγότερο πιθανό να συγχέονται ως προς το πού και πώς να λάβουν βοήθεια σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση ή ως προς το ποιες αρχές συμμετέχουν στην υποβολή ενστάσεων ή με άλλες επαφές. Τρίτον, μια εκχώρηση ενιαίου ελέγχου μπορεί να καλύψει κεντρικούς και δημοτικούς φόρους, αποφεύγοντας την ανάγκη πολλαπλών επισκέψεων σε έναν μόνο σημείο εξυπηρέτησης. Τέταρτον, όταν εμπλέκονται πολλές διοικητικές υπηρεσίες, ορισμένες πληρωμές, αλληλογραφία, ραντεβού κ.λπ. ενδέχεται να υπάρχει σύγχυση σε ορισμένους φορολογούμενους.



Ένα αποκεντρωμένο μοντέλο φορολογικής διαχείρισης μπορεί επίσης να επιβαρύνει τους φορολογούμενους με υψηλότερο κόστος συμμόρφωσης εάν κάθε δικαιοδοσία εκδίδει διαφορετικές αποφάσεις, κανονισμούς και διαδικασίες. Το κόστος συμμόρφωσης μπορεί να είναι ιδιαίτερα υψηλό για εταιρείες που έχουν πολλά υποκαταστήματα ή θυγατρικές που λειτουργούν σε διαφορετικές περιοχές δικαιοδοσίας.

Η έλλειψη ομοιόμορφης μεταχείρισης των φορολογουμένων ή η εξάρτηση των φορολογικών αποτελεσμάτων από τον τόπο κατάθεσης των φόρων μπορεί επίσης να θεωρηθεί ως μορφή κόστους συμμόρφωσης. Μπορεί να καταβληθούν διαφορετικοί φόροι για την ίδια υποχρέωση ή οι φορολογούμενοι ενδέχεται να επιβαρύνονται με το κόστος της μετεγκατάστασης για να επωφεληθούν από μια πιο δίκαιη ή καλύτερη μεταχείριση και να απολαμβάνουν ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα.

Η διοικητική ομοιομορφία στην επιβολή του φόρου περιλαμβάνει μια ποικιλία στοιχείων που κυμαίνονται από την πραγματική ερμηνεία των φορολογικών νόμων έως τη γεωγραφική ισορροπία στην επιλογή λογαριασμών φορολογουμένων για έλεγχο. Πιστεύεται ότι η αντίληψη της ισόρροπης διοίκησης συμβάλλει στην πιθανότητα εθελοντικής συμμόρφωσης με τον φόρο (Vehorn&Ahmad, 1997). Ένα κεντρικό μοντέλο φορολογικής διοίκησης βελτιώνει τις πιθανότητες οι φορολογούμενοι να λαμβάνουν συνεπή μεταχείριση στην εκτίμηση, τον έλεγχο, τις κυρώσεις και τις προσφυγές, ανεξάρτητα από το πού βρίσκονται οι φορολογητέες δραστηριότητες.

Ωστόσο, το κόστος συμμόρφωσης των φορολογουμένων σχετίζεται επίσης με την ευκολία και την πρόσβαση. Από την άποψη αυτή, οι αποκεντρωμένες φορολογικές διοικήσεις σε τοπικό επίπεδο ενδέχεται να είναι καλύτερα σε θέση να παρέχουν στους φορολογούμενους αυτές τις υπηρεσίες. Ωστόσο, η χρήση του Διαδικτύου και των τηλεφωνικών κέντρων τείνει να καταστήσει αυτές τις πτυχές του κόστους συμμόρφωσης λιγότερο σημαντικές. Τα μέχρι τώρα εμπειρικά στοιχεία σχετικά με το πώς η αποκέντρωση της φορολογικής διοίκησης επηρεάζει το κόστος συμμόρφωσης των φορολογουμένων είναι σπάνιο και κατακερματισμένο. Ωστόσο, η σημασία αυτών των ζητημάτων μπορεί να ελαχιστοποιηθεί πολύ εύκολα.

Στις Ηνωμένες Πολιτείες, για παράδειγμα, μια μεγάλη εταιρεία πρέπει συνήθως να υποβάλει έως και 15.000 δηλώσεις φόρου επί των πωλήσεων σε

οποιοδήποτε δεδομένο έτος (Vehorn & Ahmad, 1997). Επιπλέον, αυτές οι ίδιες εταιρείες πρέπει να υποβάλλουν εταιρικό φόρο εισοδήματος σε όλες τις πολιτείες όπου έχουν νομική παρουσία (π.χ. μόνιμο γραφείο) και να παρακρατούν φόρους εισοδήματος προσωπικού για τους υπαλλήλους τους σε όλες αυτές τις πολιτείες και τις τοπικές κυβερνήσεις όπου λειτουργούν που επιβάλλουν αυτόν τον τύπο φόρου.

Άτομα με διαμονή μερικής απασχόλησης σε πολλές πολιτείες και περιοχές πρέπει να υποβάλουν φόρους εισοδήματος σε καθεμία από αυτές τις πολιτείες εάν η δικαιοδοσία έχει φόρο εισοδήματος ή πρέπει να πληρώνουν φόρους ιδιοκτησίας σε όλες τις δικαιοδοσίες όπου κατέχουν ακίνητα. Για μερικούς από αυτούς τους λόγους, οι Slemrod και Blumenthal (1996) βρίσκουν για τις Ηνωμένες Πολιτείες ότι το κόστος συμμόρφωσης για τον εταιρικό φόρο εισοδήματος των πολιτειών είναι 5,6% των εσόδων, το οποίο είναι διπλάσιο από την εκτίμησή τους για τον ομοσπονδιακό φόρο εισοδήματος εταιρειών (2,6 τοις εκατό των εσόδων). Οι συγγραφείς εξηγούν τη διαφορά λόγω της μη ομοιομορφίας των κρατικών φορολογικών συστημάτων.

Ποια είναι η καλύτερη προσέγγιση για την οργάνωση της φορολογικής διοίκησης εξαρτάται από το σχετικό μέγεθος των προαναφερθέντων αποτελεσμάτων σε κάθε εθνικό σύστημα φορολογικής διοίκησης και την προοπτική από την οποία αξιολογούνται και σταθμίζονται τα αποτελέσματα αυτά. Για μια κανονιστική αξιολόγηση της κάθετης δομής της φορολογικής διοίκησης, πρέπει να εξισορροπηθούν δύο ανταγωνιστικοί στόχοι. Ο πρώτος είναι η οικονομική αποδοτικότητα, η οποία, για οποιοδήποτε δεδομένο επίπεδο των δημόσιων εσόδων, ελαχιστοποιεί το διοικητικό κόστος και το κόστος συμμόρφωσης, και σε περίπτωση στρεβλωτικών φόρων, επίσης και οικονομικές απώλειες. Ο δεύτερος κανονιστικός παράγοντας είναι η αποτελεσματικότητα της δημόσιας επιλογής, η οποία μεταξύ άλλων απαιτεί από τους πολίτες να αντιλαμβάνονται σαφώς το κόστος των δημόσιων υπηρεσιών μέσω της ορατής φορολογίας.

Μια επιστημονική ανάλυση έχει σχετικές αλλά διαφορετικές αντισταθμίσεις. Από τη μία πλευρά, μια κυβέρνηση θέλει να μεγιστοποιήσει τα καθαρά έσοδα, κάτι που απαιτεί ελαχιστοποίηση του διοικητικού κόστους για την οριακή αύξηση της φορολογικής απόδοσης. Από την άλλη πλευρά, δίνει κάποιο βάρος στη διατήρηση της εκλογικής υποστήριξης ελαχιστοποιώντας την μη ικανότητα των πολιτών να καταβάλουν τους φόρους τους από την απώλεια διαθέσιμου εισοδήματος, η οποία μεταξύ άλλων απαιτεί ελαχιστοποίηση του κόστους συμμόρφωσης.

Ωστόσο, είναι απίθανο οποιοδήποτε επίπεδο διακυβέρνησης να ενδιαφέρεται να καταστήσει διαφανή τη σύνδεση φορολογικών υπηρεσιών και έτσι να αυξήσει το επίπεδο λογοδοσίας των υπαλλήλων της. Τόσο η κανονιστική επιλογή ενός μοντέλου οργάνωσης φορολογικής διοίκησης όσο και η πραγματική πρακτική ενδέχεται τελικά να εξαρτώνται από το πώς σταθμίζονται αυτοί οι στόχοι και ποια είναι η φύση των ανταλλαγών μεταξύ τους. Για μια επιστημονική ανάλυση, σαφώς μια προοπτική κεντρικής κυβέρνησης σχετικά με αυτούς τους στόχους (δηλαδή, τα σχετικά βάρη που τους έχουν ανατεθεί) μπορεί να είναι αρκετά διαφορετική από μια αποκεντρωμένη κυβερνητική προοπτική.

Ειδικότερα, η επιλογή της κάθετης δομής της φορολογικής διοίκησης μπορεί να περιορίσει την ικανότητα των κυβερνήσεων να αυξήσουν οριακά την επιβολή της φορολογίας όταν έχει το λιγότερο πολιτικό κόστος. Έτσι, οι διαφορές μεταξύ διαφορετικών επιπέδων διακυβέρνησης σχετικά με τη φορολογική ρύθμιση μιας συγκεκριμένης χώρας ή την παρατήρηση εντελώς διαφορετικών διεθνών πρακτικών μπορεί να εξηγηθεί σε κάποιο βαθμό από τον τρόπο καθορισμού και στάθμισης αυτών των στόχων.

Ο Dillinger (1991: 29) αναλύει την επιλογή μεταξύ συγκεντρωτικής και αποκεντρωμένης είσπραξης φόρων ως, ανταλλαγή μεταξύ φορολογικής αδιαφορίας και μη ικανότητας. Παρόλο που μπορεί να μην υπάρχει πλήρης αδιαφορία από τις κεντρικές αρχές και η πλήρης ανικανότητα των υποεθνικών αρχών, η παρατήρηση του Dillinger θέτει το επίκεντρο του σημαντικού ζητήματος των κινήτρων στο σχεδιασμό της οργανωτικής δομής της φορολογικής διοίκησης. Έτσι, ένα βασικό ζήτημα είναι εάν η κεντρική φορολογική διοίκηση, έχοντας την τεχνική ικανότητα αποδοτικότητας κόστους, θα έχει τα κίνητρα ή τη θέληση να εισπράττει υποεθνικούς φόρους με τον ίδιο ζήλο που εισπράττει φόρους της κεντρικής κυβέρνησης.

Όταν η κεντρική κυβέρνηση (και οι υπάλληλοι αυτών των κυβερνήσεων) διαχειρίζονται τοπικούς φόρους, υπάρχει ο κίνδυνος οι διαχειριστές να δίνουν στη συλλογή και την επιβολή των φόρων χαμηλότερης βαθμίδας λιγότερη προσοχή και χαμηλότερη προτεραιότητα από τους φόρους που επιβάλλονται από την υψηλότερη βαθμίδα. Μια συγκεντρωτική διοικητική προσέγγιση για τους υποεθνικούς φόρους μπορεί να επηρεάσει τη συμπεριφορά των φορολογικών διαχειριστών, οι οποίοι ενδέχεται να επικεντρώσουν τους πόρους και την προσπάθειά τους στην είσπραξη

των φόρων της κεντρικής κυβέρνησης, εις βάρος εκείνων που έχουν ανατεθεί σε υποεθνικές κυβερνήσεις (Vehorn & Ahmad 1997).

## **2.5Η παραγωγικότητα των φορολογικών αρχών**

Η παραγωγικότητα κανονικά γίνεται αντιληπτή ως ο λόγος των εξόδων προς τις εισροές και με την παρουσία πολλαπλών εισόδων και εξόδων, αυτές πρέπει να ζυγίζονται μαζί σε μεμονωμένους αριθμούς για τα έξοδα και τις εισροές, αντίστοιχα, προκειμένου να μετρηθεί η συνολική παραγωγικότητα. Υπάρχουν δύο βασικές στρατηγικές που πρέπει να ακολουθηθούν σχετικά με τη δημιουργία αυτών των σταθμίσεων (Førsund, 1997). Η προσέγγιση του δείκτη χρησιμοποιεί εξωγενείς πληροφορίες όπως είναι οι τιμές των αποτελεσμάτων και των εισροών. Γνωστοί δείκτες παραγωγικότητας είναι ο δείκτης Törnqvist και ο δείκτης Fisher.

Η τεχνολογική προσέγγιση βασίζεται σε πληροφορίες σχετικά με την τεχνολογική συμμόρφωση της υπηρεσίας. Πρέπει να σημειωθεί ότι όταν λείπουν ορισμένες ή όλες οι τιμές παραγωγής, όπως συμβαίνει συχνά στην παραγωγή υπηρεσιών του δημόσιου τομέα, χρησιμοποιείται μόνο η τεχνολογική προσέγγιση.

Ένα σημαντικό θέμα των αξιολογήσεων της απόδοσης είναι εάν οι αλλαγές είναι σημαντικές ή όχι. Μια πρόσφατη έκθεση από μια βρετανική Ομάδα Παρακολούθησης Επιδόσεων στις Δημόσιες Υπηρεσίες έχει ως μία από τις συστάσεις που ανέφεραν ότι τα μέτρα απόδοσης πρέπει πάντα να περιλαμβάνουν μέτρα αβεβαιότητας (Bird et al., 2005). Δεδομένου ότι η πρόθεση υπολογισμού των παραγωγικότητας για μεμονωμένες φορολογικές υπηρεσίες είναι να χρησιμοποιηθούν ως σημείο αναφοράς για την απόδοση μετά την αναδιοργάνωση της Διεύθυνσης, είναι σημαντικό οι υπολογισμοί να βασίζονται στις βέλτιστες διαθέσιμες μεθόδους προκειμένου να τυγχάνουν και της μέγιστης δυνατής απόδοσης από τους εμπλεκόμενους.

Αλλά η περίπτωση για μεγαλύτερη αποδοτικότητα κόστους σε συγκεντρωτικές προσεγγίσεις της φορολογικής διοίκησης δεν είναι απολύτως σαφής. Πρώτον, οι αποκεντρωμένες φορολογικές διοικήσεις σε περιφερειακό ή κρατικό επίπεδο μπορεί να είναι αρκετά μεγάλες ώστε να έχουν πολλά από τα πλεονεκτήματα

που συνδέονται με τις οικονομίες κλίμακας. Προφανώς, οι υποεθνικές κυβερνήσεις ενδιάμεσου επιπέδου σε χώρες όπως η Ινδία ή η Κίνα μπορεί να είναι πολύ μεγαλύτερες σε μέγεθος πληθυσμού από πολλές ολόκληρες χώρες. Δεύτερον, το μικρό μέγεθος των υπηρεσιών μπορεί να προσφέρει και κάποια πλεονεκτήματα.

Ανεξάρτητα από τα επιχειρήματα αυτά, γενικά η υπόθεση της μεγαλύτερης αποδοτικότητας από πλευράς κόστους φαίνεται να βρίσκεται στην πλευρά μιας κεντρικής προσέγγισης της φορολογικής διοίκησης. Ακόμη και αυτά τα δυνητικά πλεονεκτήματα της αποκεντρωμένης φορολογικής διοίκησης όσον αφορά την προσαρμοστικότητα στις τοπικές συνθήκες και την λειτουργία των καινοτομιών είναι εφικτά σε κάποιο βαθμό στο πλαίσιο μιας κεντρικής φορολογικής διοίκησης όταν είναι διατεθειμένοι να αποκλείσουν τη λήψη αποφάσεων και παρέχουν μεγαλύτερη ελαστικότητα στις διαδικασίες στις περιφερειακές διευθύνσεις.

Για παράδειγμα, στη Ρωσία, μέχρι το 2000, τα υποκαταστήματα του ομοσπονδιακού φορολογικού οργανισμού επιτρέπονται και συχνά ενθαρρύνονται να πειραματιστούν με τις δικές τους καινοτομίες και προσεγγίσεις (Firestone et al., 1998). Μπορεί επίσης να είναι ότι στο βαθμό που οι νέες και πειραματικές πολιτικές παράγουν πολύτιμες πληροφορίες για άλλες δικαιοδοσίες, αυτή η εξωτερική πληροφόρηση δημιουργεί ένα τυπικό αντικίνητρο για την τοπική καινοτομία.

Σε αυτή την κατεύθυνση, ο Strumpf (2002) έδειξε θεωρητικά ότι οι επιτυχίες του πειραματισμού σε μια τοποθεσία είναι πιθανό να επαναληφθούν σε άλλες περιοχές, και με αυτό τον τρόπο η συγκέντρωση μπορεί να οδηγήσει σε περισσότερους πειραματισμούς απ' ό, τι στην περίπτωση της αποκεντρωσης. Το ερώτημα είναι εάν η πραγματική αποτελεσματικότητα του κόστους μιας κεντρικής προσέγγισης της φορολογικής διοίκησης είναι πραγματική. Δυστυχώς, έχει πραγματοποιηθεί ελάχιστη εμπειρική έρευνα σχετικά με τη συγκριτική αποδοτικότητα κόστους και τις οικονομίες κλίμακας στη φορολογική διοίκηση και δεν υπάρχουν πρακτικές μελέτες που να έχουν συγκρίνει άμεσα κεντρικές και αποκεντρωμένες προσεγγίσεις.

Μια πρόταση είναι ότι ο βαθμός μη συμμόρφωσης μπορεί να μετρηθεί με βάση το φορολογικό κενό δηλαδή τη διαφορά μεταξύ των πραγματικών εισπραχθέντων εσόδων και του ποσού που θα εισπραχθεί εάν υπήρχε συμμόρφωση 100%. Ο ορισμός αυτός (1996, σελ.413) αναφέρεται στο μερίδιο αγοράς της

φορολογικής υπηρεσίας στις ΗΠΑ. Οι Andreoni, Erard και Feinstein (1998) περιλαμβάνουν μια χρονική διάσταση στη συμμόρφωση, αλλά εξακολουθούν να ασχολούνται κυρίως με τη φοροδιαφυγή ως το κεντρικό μέρος του ορισμού του φορολογικού κενού.

Όπως αναφέρουν, μια δημοφιλής ένδειξη του μεγέθους της φοροδιαφυγής είναι το φορολογικό κενό δηλαδή η διαφορά μεταξύ των ομοσπονδιακών φόρων εισοδήματος που οφείλουν πραγματικά τα νοικοκυριά και αυτό που αναφέρουν και πληρώνουν εθελοντικά σε εύθετο χρόνο. (Σελ.818). Το IRS έχει δύο ορισμούς - το ακαθάριστο φορολογικό κενό και το καθαρό φορολογικό κενό που προαναφέρθηκε. Το ακαθάριστο φορολογικό κενό (1996, σελ.5) είναι το ποσό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης που καταβάλλεται εθελοντικά και εγκαίρως και ο καθαρός φόρος που καταβάλλεται αργά ή εισπράττεται από την IRS μέσω δραστηριοτήτων επιβολής.

Τόσο το μεικτό όσο και το καθαρό φορολογικό κενό μπορούν να υποδιαιρεθούν στα τρία βασικά στοιχεία - το κενό μη κατάθεσης, το κενό υποβολής αναφορών και το κενό χαμηλής πληρωμής. Το κενό των αναφορών αποτελείται με τη σειρά του από τρία στοιχεία - το χαμηλό εισόδημα, τα υπερεκτιμημένα συμψηφιστικά οφέλη και τα καθαρά αριθμητικά λάθη. Ένα σημαντικό μειονέκτημα με αυτούς τους ορισμούς είναι ότι ενδέχεται να αντιμετωπίζονται με μια βεβαιότητα στη μέτρηση της φορολογικής συμμόρφωσης που δεν υπάρχει. Η φορολογική νομοθεσία δεν είναι πάντα ακριβής. Πράγματι, παρόλο που οι νομικοί ορισμοί περιέχουν συχνά τη μορφή φορολογικού κενού, μερικές φορές υπάρχουν πρακτικές δυσκολίες ερμηνείας.

### **2.5.1 Σύνδεση φορολογικής συμμόρφωσης και φορολογικού κενού**

Ο Bergman (1998) προτείνει ότι η φορολογική συμμόρφωση «είναι αυτό που το κράτος υποθέτει ότι οφείλει νομικά από τους φορολογούμενους, αλλά το κράτος και οι φορολογούμενοι δεν μοιράζονται απαραίτητα την ίδια ερμηνεία». Ο βαθμός στον οποίο οι φορολογούμενοι αμφισβητούν την έννοια του φορολογικού νόμου μπορεί να εξαρτάται από ορισμένα πράγματα, συμπεριλαμβανομένης της βασικής προθυμίας τους να συμμορφωθούν με ένα φορολογικό σύστημα. Η βασική έννοια του «φορολογικού κενού» και της μη συμμόρφωσης φαίνεται να είναι ανεπαρκής.

Ο ορισμός και το φορολογικό κενό είναι υπερβολικά απλοϊκός για πρακτικούς σκοπούς πολιτικής, δεδομένου ότι η επιτυχής φορολογική διοίκηση απαιτεί από τους φορολογούμενους να συνεργαστούν στη λειτουργία ενός φορολογικού συστήματος και όχι να αναγκαστούν να εκπληρώσουν κάθε πτυχή των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Ο φορολογικός νόμος δεν μπορεί να αντεπεξέλθει σε κάθε πιθανότητα (βλέπε για παράδειγμα James και Wallschutzky, 1995) και ως εκ τούτου πρέπει να συμπληρωθεί με υποστηρικτικές διατάξεις. Οι διοικητικές διαδικασίες και οι αποφάσεις, καθώς και οι ρυθμίσεις προσφυγής, διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο, αλλά το φορολογικό σύστημα δεν μπορεί να λειτουργήσει σωστά χωρίς εύλογο βαθμό προθυμίας συμμόρφωσης εκ μέρους των ίδιων των φορολογουμένων.

Οι Erard και Vaillancourt (1992), χρησιμοποιώντας μοντέλα προσομοίωσης για το φορολογικό σύστημα στο Οντάριο του Καναδά, εκτιμούν ότι το οριακό κόστος συμμόρφωσης κυμαίνεται από 2% έως 3,1% της απόδοσης των εσόδων με το μεγαλύτερο βαθμό να επιβαρύνει τους εργοδότες. Οι Lachance και Vaillancourt (2001) εκτιμούν το πρόσθετο κόστος συμμόρφωσης για τον ανεξάρτητο φόρο εισοδήματος του Κεμπέκ στο 1,71% της απόδοσης εσόδων, που έχουν δημιουργηθεί από ιδιώτες και εργοδότες σε ίσα μερίδια. Ως σημείο αναφοράς, το μέσο ποσοστό συμμόρφωσης για τον ομοσπονδιακό φόρο εισοδήματος και τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών του Καναδά εκτιμάται σε περίπου 6% (2,5% στα άτομα και 3,5% στους εργοδότες) της απόδοσης εσόδων, με τον κύριο καθοριστικό παράγοντα του κόστους για φορολογούμενους την πολυπλοκότητα της φορολογικής τους κατάστασης όσον αφορά τα είδη εισοδήματος, τη χρήση φορολογικών καταφυγίων κλπ. (Vaillancourt, 1989).

Σε μια μικρή διαφοροποίηση, οι Plamondon και Zussman (1998) εκτιμούν ότι μια ενιαία διοίκηση των καναδικών ομοσπονδιακών και επαρχιακών φόρων θα μείωνε το κόστος συμμόρφωσης για τις επιχειρήσεις κατά 6,7% μόλις 1,37% των εσόδων σε σύγκριση με την τρέχουσα εκτίμηση του κόστους συμμόρφωσης ύψους 1,5% των εσόδων. Αυτό το χαμηλό συνολικό επίπεδο εξοικονόμησης αντανάκλα το γεγονός ότι, πριν το 1997, όταν τρεις επαρχίες πέρασαν τον Εναρμονισμένο Φόρο Πωλήσεων (HST), δεν υπήρχαν αρκετές ευκαιρίες για συγχώνευση της υποβολής φορολογικών εκθέσεων και της καταγραφής των πωλήσεων για τους ομοσπονδιακούς και επαρχιακούς φόρους πωλήσεων.

Ταυτόχρονα, εκτιμάται ότι μια ενιαία προσέγγιση φορολογικής διαχείρισης θα μπορούσε να εξαλείψει σχεδόν εξ ολοκλήρου το πρόσθετο κόστος συμμόρφωσης για τους επαρχιακούς εταιρικούς φόρους και όσο το ήμισυ του κόστους συμμόρφωσης για την μισθοδοσία και τους μεμονωμένους φόρους εισοδήματος. Μια μεταγενέστερη μελέτη διαπίστωσε ότι η μετατόπιση από τις τρεις καναδικές επαρχίες στο HST που διαχειρίζεται η RevenueCanada κατέστησε το κόστος συμμόρφωσης με το HST σχεδόν ίδιο με εκείνο του προηγούμενου ομοσπονδιακού φόρου επί των πωλήσεων, εξαλείφοντας έτσι το κόστος συμμόρφωσης με τον επαρχιακό φόρο επί των πωλήσεων (Plamondon & Associates Inc., 1999).

Αυτές οι εμπειρικές μελέτες αποδεικνύουν ότι το κόστος συμμόρφωσης μπορεί να μην είναι ασήμαντο, αλλά είναι δύσκολο να δημιουργηθούν ακριβείς εκτιμήσεις. Συνολικά, φαίνεται ότι η αποκεντρωμένη φορολογική διοίκηση είναι πιθανότερο να αυξήσει το κόστος συμμόρφωσης για τις επιχειρήσεις από ό, τι για τα άτομα. Αυτό αντικατοπτρίζει το γενικά μεγαλύτερο μερίδιο των επιχειρήσεων στην κάλυψη του κόστους συμμόρφωσης.

## **2.60 ρόλος των φορολογικών υπαλλήλων**

Η φορολογική αρχή διαθέτει μια μεγάλη ποικιλία εξουσιών για τη διαχείριση των φόρων που επιβάλλονται από το φορολογικό δίκαιο. Στις χώρες με αγγλοσαξονικές νομικές παραδόσεις, οι εξουσίες της φορολογικής διοίκησης ανήκουν γενικά στον «Επίτροπο» της φορολογικής αρχής. Στις χώρες με επιρροές της ηπειρωτικής νομοθεσίας, οι διοικητικές αρμοδιότητες ανήκουν συνήθως στην «φορολογική αρχή» με ισχυρή σχέση με τη λειτουργία του φορολογικού λειτουργού. Τυπικά, οι εξουσίες της φορολογικής διοίκησης συνίστανται σε μεγάλο βαθμό σε συγκεκριμένες αρμοδιότητες που σχετίζονται με βασικές λειτουργίες της φορολογικής διοίκησης. Αυτές οι λειτουργίες είναι, κυρίως, η καταχώρηση των φορολογουμένων, η κατάθεση και πληρωμή, η φορολογική εκτίμηση και ο έλεγχος, η επίλυση διαφορών και η είσπραξη και επιβολή των φόρων.

Στην πράξη, η άσκηση των εξουσιών της φορολογικής διοίκησης απαιτεί ένα γενικό σύστημα εξουσιοδότησης και αρμοδιοτήτων. Το σύστημα εξουσιοδότησης καλύπτει τις διατυπώσεις εξουσιοδοτώντας μεμονωμένους υπαλλήλους να είναι σε θέση να εκτελούν τα καθημερινά καθήκοντα της φορολογικής διοίκησης. Οι κανόνες



αρμοδιότητας συνήθως καθορίζουν τις γεωγραφικές και αντικειμενικές αρμοδιότητες των φορολογικών αρχών στις διάφορες οργανωτικές μονάδες.

Συνεπώς, η αγωγή του φορολογικού υπαλλήλου θα έχει μόνο νομικές συνέπειες για τον φορολογούμενο, εάν ο υπάλληλος είχε εγκριθεί σωστά και ενήργησε εντός των αρμοδιοτήτων της οργανωτικής του μονάδας. Οποιαδήποτε παραβίαση

του καθεστώτος των εξουσιοδοτήσεων και των κανόνων αρμοδιότητας μπορεί να οδηγήσει σε άκυρη διοικητική ενέργεια αν αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο. Μια τέτοια κατάσταση μπορεί να βλάψει την ασφάλεια δικαίου και την εμπιστοσύνη των πολιτών στη φορολογική διοίκηση.

Ως εκ τούτου, καθώς η εμπιστοσύνη του κοινού ενισχύεται και από τη διαφάνεια, το καθεστώς ανάθεσης και οι κανόνες αρμοδιότητας καθορίζονται συχνά στο παράγωγο δίκαιο ή στις διοικητικές πολιτικές. Αυτό μπορεί να περιορίσει την επιχειρησιακή ευελιξία της φορολογικής αρχής, επειδή περιορίζει τις οργανωτικές αναδιαρθρώσεις ad hoc και την ανακατανομή των στελεχών σε όλες τις μονάδες, αλλά ενισχύει επίσης την αξιοπιστία της φορολογικής διοίκησης και μειώνει τις πιθανές ευκαιρίες διαφθοράς.

Ο Mikesell (2007) υποστηρίζει ότι όταν οι τοπικοί φόροι διαχειρίζονται χωριστά από τις τοπικές κυβερνήσεις, γίνεται γνώση των πολιτών ποια κυβέρνηση επιβάλλει πραγματικά τον φόρο και ως εκ τούτου είναι πιο πιθανό οι τοπικές κυβερνήσεις να λογοδοτούν. Η ορατότητα της τοπικής φορολογίας συμβάλλει στη λογοδοσία των τοπικών κυβερνήσεων, επιτρέποντας στους κατοίκους της περιοχής να αξιολογούν την αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών τοπικής αυτοδιοίκησης ως προς την αξία που λαμβάνουν για τα χρήματα που πληρώνουν.

Η διαφάνεια μπορεί να χαθεί όταν μια κεντρική αρχή διαχειρίζεται τον φόρο που επιβάλλεται από χαμηλότερο επίπεδο κυβέρνησης, καθώς ο διαχωρισμός μεταξύ των φόρων χαμηλότερου και υψηλότερου επιπέδου ενδέχεται να μην είναι πάντοτε σαφής στον φορολογούμενο. Από την άλλη πλευρά του επιχειρήματος, μεγάλο μέρος της θεωρίας της φορολογικής ομοσπονδιακής πολιτικής τονίζει τη σημασία για την τοπική λογοδοσία της τοπικής αυτοδιοίκησης στην ικανότητα καθορισμού φορολογικών συντελεστών, και ταυτόχρονα υποβαθμίζει τη σημασία των μηχανισμών της πραγματική είσπραξη τοπικών φόρων, οι οποίοι μπορούν να γίνουν

υπό τις κατάλληλες ρυθμίσεις από τις κεντρικές αρχές φορολογικής διοίκησης (Βλέπε, για παράδειγμα, McLure, 2003; Bird et al., 2000).

Αλλά σαφώς αυτό που μπορεί να έχει σημασία για τη διαφάνεια και τη λογοδοσία δεν είναι μόνο ο καθορισμός των συντελεστών αλλά και οι ειδικές διοικητικές ρυθμίσεις για την επιβολή του φόρου. Οι φορολογούμενοι μπορεί να μην γνωρίζουν την άσκηση καθορισμού των συντελεστών και είναι πιο πιθανό να αναγνωρίσουν τον φόρο ως υποεθνικό φόρο εάν πρέπει να συναντηθούν με υπαλλήλους ή οργανισμούς υποεθνικής κυβέρνησης όταν εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Ωστόσο, οι συγκεκριμένοι μηχανισμοί είσπραξης και εκτέλεσης κάθε φόρου είναι πιθανό να έχουν μεγάλη διαφορά μεταξύ τους. Για παράδειγμα, υπάρχουν καταστάσεις, όπως στην περίπτωση ενός τοπικού φόρου ή επιπλέον χρέωσης για τον φόρο εισοδήματος, όπου η κεντρική είσπραξη του τοπικού φόρου είναι απίθανο να βλάψει τη λογοδοσία της τοπικής αυτοδιοίκησης. Σε αυτήν την περίπτωση, οι φορολογούμενοι είναι απίθανο να χρειαστεί να επισκεφθούν οποιαδήποτε φορολογική αρχή για την κατάθεση της δήλωσης.

Ωστόσο, η διαφάνεια και η λογοδοσία ενδέχεται να μειωθούν δραστηρικά, εάν η τοπική φορολογική επιβάρυνση δεν χρειάζεται να προσδιοριστεί σαφώς σε ξεχωριστό πλαίσιο. Στην περίπτωση ενός φόρου επί των πωλήσεων, όπως εφαρμόζεται στις Ηνωμένες Πολιτείες, οι πελάτες πληρώνουν τη στιγμή της αγοράς έναν συνδυασμό του τοπικού φόρου επί των πωλήσεων και του κρατικού φόρου επί των πωλήσεων. Σε αυτήν την περίπτωση, η διαφάνεια και η λογοδοσία θα μπορούσαν να βελτιωθούν εάν υπήρχαν δύο διαφορετικές καταχωρίσεις στις αποδείξεις των πελατών για τους τοπικούς και κρατικούς φόρους. Στην περίπτωση άλλων φόρων, όπως ο φόρος περιουσίας, μπορεί να υπάρχει πιο άμεση επαφή μεταξύ των φορολογουμένων και της φορολογικής διοίκησης και, ως εκ τούτου, ενδέχεται να υπάρχουν κάποια οφέλη για την αυξημένη λογοδοσία της τοπικής αυτοδιοίκησης όταν ο φόρος διαχειρίζεται άμεσα από τις τοπικές κυβερνήσεις.

Όμως, ακόμη και σε αυτήν την περίπτωση, μπορούν να γίνουν πάρα πολλά από τα οφέλη μιας ξεχωριστής φορολογικής διοίκησης. Για παράδειγμα, στις Ηνωμένες Πολιτείες, πολλοί ιδιοκτήτες ακινήτων με στεγαστικό δάνειο στα σπίτια τους πληρώνουν αυτόματα τους φόρους ιδιοκτησίας τους μέσω των ενυπόθηκων

δανειστών τους μέσω ενός ειδικού λογαριασμού μεσεγγύησης, πράγμα που σημαίνει ότι πολλοί από αυτούς τους φορολογούμενους δεν μπορούν ποτέ να εξετάσουν σοβαρά τους λογαριασμούς φόρου ιδιοκτησίας τους.

Συνοπτικά, παρόλο που μπορεί να υποστηριχθεί ότι η χωριστή κανονιστική ικανότητα καθορισμού της δομής των τοπικών φόρων, ιδίως των φορολογικών συντελεστών, είναι πιο άμεσης σημασίας για τη λογοδοσία από το πώς ή ποιος πραγματικά εισπράττει τον φόρο, σαφώς, ανάλογα με τη συγκεκριμένη διοικητική ρύθμιση, η αποκεντρωμένη φορολογική διοίκηση μπορεί να ενισχύσει τη φορολογική διαφάνεια και την υπευθυνότητα των υπαλλήλων της υποεθνικής κυβέρνησης στις γεωγραφικές τους περιφέρειες.

## **2.7 Συμπεράσματα Κεφαλαίου**

Σκοπός του Κεφαλαίου ήταν η εξέταση της επιστημονικής βιβλιογραφίας για τη φορολογική συμμόρφωση και τη φορολογική διοίκηση. Παρατηρείται, ότι η υπάρχουσα βιβλιογραφία όταν εξετάζεται σε διαφορετικά εθνικά πλαίσια δεν αποκαλύπτει πλήρως τη σχέση μεταξύ φορολογικής συμμόρφωσης και φορολογικής διοίκησης με τις μοναδικές αναφορές να γίνονται όσον αφορά την περιπλοκότητα του φορολογικού συστήματος.

Συμπεραίνεται πάντως, ότι μία κεντρική φορολογική διοίκηση μπορεί να έχει σημαντικά μικρότερο κόστος συμμόρφωσης σε σχέση με μία αποκεντρωμένη καθώς σε αυτή την περίπτωση δημιουργούνται οικονομίες κλίμακας για τις φορολογικές αρχές.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Βασικά στοιχεία έρευνας

### 3.1 Εισαγωγή

Η φορολογική διοίκηση είναι ένα πολύπλοκο φαινόμενο που ενσωματώνεται στο νομικό σύστημα μιας χώρας και αποτελεί μέρος της δημόσιας διοίκησης της χώρας. Είναι θεσμοθετημένο από διάφορες δέσμες κανόνων που απονέμουν τις εξουσίες διοίκησης στη φορολογική αρχή, καθιερώνουν «ελέγχους και ισορροπίες» για την εκτέλεση αυτών των εξουσιών και επισημοποιούν τη σχέση μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικών αρχών. Ο τρόπος με τον οποίο θεσμοποιείται η φορολογική διοίκηση επηρεάζεται από τις νομικές παραδόσεις, τις κοινωνικές προδιαγραφές και τις αξίες μιας χώρας καθώς και από τη δυναμική των σχέσεων μεταξύ κυβέρνησης και πολιτών. Η καλύτερη κατανόηση της φορολογικής διοίκησης συνεπώς απαιτεί μια ολιστική άποψη και μια συνολική προσέγγιση.

Ο όρος «διακυβέρνηση της φορολογικής διοίκησης» αναφέρεται στα διάφορα σύνολα κανόνων που διέπουν τη φορολογική διοίκηση. Ωστόσο, δεν έχει απόλυτο ορισμό και μπορεί να χρησιμοποιηθεί και με ελαφρώς διαφορετική έννοια. Σύμφωνα με έναν στενό ορισμό, καλύπτει (μόνο) «το θεσμικό ή διαρθρωτικό πλαίσιο που καθορίζει την ευθύνη, την εξουσία και τη λογοδοσία για ένα κυβερνητικό θεσμικό όργανο.

Σκοπός του Κεφαλαίου είναι η παρουσίαση των αποτελεσμάτων της έρευνας η οποία πραγματοποιήθηκε στην περιφέρεια του Κιλκίς και διερεύνησε τη σημασία της τοποθεσίας στην απόδοση και την αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης. Η έρευνα πραγματοποιήθηκε τόσο ποσοτικά (σχεδιασμός ερωτηματολογίων) με τη συμμετοχή 158 επιχειρήσεων και φορολογούμενων όσο και ποιοτικά με τη χρήση ημιδομημένων συνεντεύξεων προς υπαλλήλους της φορολογικής αρχής για τη διασταύρωση των στοιχείων που συλλέχθηκαν από τα ερωτηματολόγια.

Η επιλογή της συγκεκριμένης περιφερειακής ενότητας δεν έγινε τυχαία. Το Κιλκίς παρουσιάζει χαρακτηριστικά που το καθιστούν ενδιαφέρον από φορολογικής άποψης. Αν και δημογραφικά και από θέμα έκτασης υστερεί έναντι άλλων περιοχών της Ελλάδας, αξίζει να σημειωθεί ότι αποτελεί τη βόρεια πύλη της Ελλάδας για άλλες χώρες με ύπαρξη δύο τελωνειακών σταθμών στα σύνορα της χώρας, ενώ γειτνιάζει

και με την περιφερειακή ενότητα Θεσσαλονίκης. Συνέπεια, του τελευταίου χαρακτηριστικού είναι να υπάρχει συχνά διαφυγή εσόδων από τον τομέα του εμπορίου καθώς είναι πιο θελκτική η αγορά μιας μεγαλύτερης πόλης πιο προσιτής στους πελάτες. Η αγροτική δραστηριότητα αποτελούσε ανέκαθεν κυρίαρχο στοιχείο, σταδιακά όμως έγινε αισθητή η παρουσία του εμπορίου και η βιομηχανική δραστηριότητα. Στα όρια της περιφερειακής ενότητας Κιλκίς δραστηριοποιούνται τρεις βιομηχανικές περιοχές –πάρκα, χάρη στις οποίες βιοπορίζονται πολλοί κάτοικοι της αυτής περιφερειακής ενότητας αλλά και της Θεσσαλονίκης. Η οικονομική κρίση φυσικά είχε και εδώ τις επιπτώσεις της με κλείσιμο αρκετών μονάδων, αλλά υπάρχουν ακόμη αξιόλογες εταιρείες με αρκετά ικανοποιητικά οικονομικά μεγέθη και αξιοσημείωτη εξαγωγική δραστηριότητα, οι οποίες συνεχίζουν να δραστηριοποιούνται στην περιοχή, εκμεταλλεζόμενες και τη γεωγραφική θέση βόρεια της Θεσσαλονίκης με πρόσβαση στα λιμάνια αλλά και άμεση πρόσβαση για εξαγωγές. Η δραστηριότητα αυτών των εταιρειών στο Κιλκίς και το ύψος των φορολογικών εσόδων που διαμορφώνεται χάρη σε αυτή στην περιοχή αρμοδιότητας της Φορολογικής Περιφέρειας Θεσσαλονίκης και ειδικότερα στην περιοχή αρμοδιότητας της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Κιλκίς καθιστούν άξια ενδιαφέροντος για τη φορολογική διοίκηση την Περιφερειακή Ενότητα Κιλκίς.

Στην περιοχή του Κιλκίς λειτουργούσαν δύο οικονομικές υπηρεσίες, στο Κιλκίς και τη Γουμένισσα. Από το 2013 στα πλαίσια της αναδιοργάνωσης του Υπουργείου Οικονομικών, ώστε να ανταποκριθεί στην οικονομική κρίση, έχει καταργηθεί η Δ.Ο.Υ. Γουμένισσας με μεταφορά των αρμοδιοτήτων στη Δ.Ο.Υ. Κιλκίς με την παραμονή στην πόλη της Γουμένισσας μόνο ενός Κέντρου Εξυπηρέτησης Φορολογουμένων για τη διεκπεραίωση των υποθέσεων των φορολογουμένων της περιοχής, μιας και η Γουμένισσα απέχει σαράντα πέντε λεπτά από το Κιλκίς και δεν είναι εύκολη η πρόσβαση σε όλους. Ταυτόχρονα η Δ.Ο.Υ. Κιλκίς υποβιβάστηκε σε Δ.Ο.Υ. Α'-Β' τάξης με μεταφορά των αρμοδιοτήτων των τμημάτων Ελέγχου και Δικαστικού στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης. Η αφαίρεση της διοικητικής αυτοτέλειας της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς με ταυτόχρονη μεταφορά αρμοδιότητας σε οικονομική υπηρεσία άλλης περιφερειακής ενότητας γεωγραφικά από αυτή στην οποία λειτουργεί με τις παρεπόμενες συνέπειες τόσο για την υπηρεσία αυτή όσο και τους διοικούμενους αποτελεί εξαίρεση μαζί με την αντίστοιχη οικονομική υπηρεσία των Γρεβενών. Συνεπώς, οι φορολογούμενοι υποχρεώνονται

για κάποιες υποθέσεις τους να μεταβούν σε άλλη πόλη για την εξυπηρέτησή τους, γεγονός το οποίο κατά καιρούς έχει προκαλέσει εύλογη δυσφορία που αποτυπώνεται ακολούθως.

Αξίζει να σημειωθεί πως από το 2017 έχει συσταθεί η Ανεξάρτητη Αρχή Δημόσιων Εσόδων, η οποία έχει πλέον τον έλεγχο των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών και των Τελωνείων της χώρας. Η δημιουργία της προβλέφθηκε στα πλαίσια του οικονομικού εξορθολογισμού της χώρας κατά την περίοδο της κρίσης προκειμένου να επιτευχθούν οι δημοσιονομικοί στόχοι με αποτελεσματικότερους τρόπους από αυτούς του παρελθόντος. Τη διεύθυνση της ασκεί Διοικητής με τη συνδρομή Συμβουλίου Διοίκησης. Η Αρχή έχει διοικητική αυτοτέλεια, χωρίς να υπάγεται σε κάποιο Υπουργείο, ενώ υπάγεται μόνο σε κοινοβουλευτικό έλεγχο. Στις αρμοδιότητες μεταξύ άλλων είναι η έκδοση αποφάσεων σχετικών με τη φορολογία, η παρακολούθηση των δημόσιων εσόδων και η λήψη όλων των αναγκαίων μέτρων για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

### **3.2 Αποτελέσματα ποσοτικής έρευνας**

Η έρευνα πραγματοποιήθηκε ηλεκτρονικά και συλλέχθηκαν 158 απαντήσεις από φορολογούμενους και εταιρίες οι οποίες δραστηριοποιούνται στη φορολογική περιφέρεια του Κιλκίς. Ο αριθμός των απαντήσεων θεωρείται ικανοποιητικός, αν και θα πρέπει να λάβει χώρα ξανά στο μέλλον προκειμένου να εισαχθεί και ο χρονικός παράγοντας της έρευνας.

Στη συνέχεια αναφέρονται οι κύριες απαντήσεις των συμμετεχόντων όσον αφορά τους τομείς ερωτημάτων της εγγύτητας και της φορολογικής συμμόρφωσης προκειμένου να εξεταστεί το ερευνητικό ερώτημα της εργασίας.

#### **3.2.1 Ερώτημα αποτελεσματικότητας (πλευρά φορολογούμενων)**

Οι συμμετέχοντες στην έρευνα κλήθηκαν να αξιολογήσουν την αποτελεσματικότητα της φορολογικής τους αρχής όσον αφορά την ανταπόκριση στα ερωτήματα και τη συνεργασία για τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Παράλληλα, ένας σημαντικός παράγοντας που εξετάζεται είναι η αναφορά της έρευνας σε γνώση του φορολογικού συστήματος, προκειμένου να εξαλειφθούν ακραίες τιμές από αυτό.

Ε. Αξιολογήστε την αποτελεσματικότητα ως προς την παροχή υπηρεσιών από τη φορολογική αρχή της περιοχής σας		
Κλίμακα	Απαντήσεις	Ποσοστό
Άριστη	23	14.5
Καλή	62	39.2
Μέτρια	40	25.3
Κακή	33	20.8
Σύνολο	158	100

Οι συμμετέχοντες της έρευνας αξιολογούν θετικά τη λειτουργία της φορολογικής αρχής ως προς τη σύνδεσή της και της επικοινωνίας με τους φορολογούμενους. Ειδικότερα αναφέρεται ότι:

*«Τόσο η πρόσβαση στις εγκαταστάσεις όσο και η γεωγραφική εγγύτητα της αρχής στην οικονομική ζώνη της περιοχής είναι παράγοντες οι οποίοι αξιολογούνται θετικά»*

Κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους, οι φορολογικές διοικήσεις μπορούν να δημιουργήσουν προβλήματα στην επιχειρηματική κοινότητα όταν επιβάλλουν επαχθείς απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων και τήρησης αρχείων, διεξαγωγή υπερβολικών επιθεωρήσεων και ελέγχων να μην αντιμετωπίζουν τους διεφθαρμένους υπαλλήλους της φορολογικής διοίκησης και να μην παρέχουν διαφάνεια στις πράξεις φορολογικής διοίκησης. Αυτός ο τύπος περιβάλλοντος βλάπτει τόσο τις μεμονωμένες επιχειρήσεις και τη συνολική οικονομία.

Ως αποτέλεσμα, πολλοί στην επιχειρηματική κοινότητα αντιδρούν λαμβάνοντας μέτρα που επηρεάζουν δυσμενώς τη φορολογική βάση. Αυτό συνήθως περιλαμβάνει ψευδείς δηλώσεις για τα κέρδη και τον κύκλο εργασιών, μειώσεις στους μισθούς των εργαζομένων και μη δηλωμένη εργασία. Σημαντικός αριθμός επιχειρήσεων δεν καταγράφει ούτε καταθέτει φορολογικές δηλώσεις. Αυτό αυξάνει την επιβάρυνση των φορολογουμένων που προσπαθούν να συμμορφωθούν με τη φορολογική νομοθεσία και αποθαρρύνει τη μελλοντική τους συμμόρφωση. Το

αποτέλεσμα είναι ένας φαύλος κύκλος που τείνει να διατηρήσει το status quo. Μόνο σημαντικές μεταρρυθμίσεις του φορολογικού συστήματος μπορούν να σπάσουν τον κύκλο και να οδηγήσουν σε ένα βελτιωμένο επιχειρηματικό κλίμα που θα τονώσει την οικονομική ανάπτυξη.

Τα παραπάνω εξετάζονται στην ερώτηση σχετικά με τους λόγους για τους οποίους οι φορολογούμενοι της περιοχής θα προσπαθούσαν να φοροδιαφύγουν.

Ερώτηση φορολογικής συμμόρφωσης (με σειρά κατάταξης)	
1. Οικονομικό κλίμα	90
2. Περιπλοκότητα φορολογικού συστήματος	75
3. Λειτουργία φορολογικής αρχής	32
4. Άλλοι λόγοι	55

Σε κάθε περίπτωση, το οικονομικό κλίμα στην περιοχή είναι ο σημαντικότερος παράγοντας ώστε οι επιχειρήσεις και οι φορολογούμενοι να θέλουν να αποκρύψουν στοιχεία από τις φορολογικές τους δηλώσεις. Σε αυτή την ερώτηση, η τοποθεσία και η λειτουργία της φορολογικής αρχής σε ένα κεντρικό φορολογικό σύστημα όπως το ελληνικό είναι μικρή.

Εντούτοις, όταν εξετάζονται οι απαντήσεις σχετικά με τις ειδικότερες λειτουργίες της φορολογικής αρχής, οι συμμετέχοντες παρέχουν στοιχεία τα οποία περιγράφουν τη φορολογική αρχή της περιφέρειας. Η εξέταση των αντικειμενικών αξιών για το φόρο ιδιοκτησίας παραμένει ο σημαντικότερος αρνητικός παράγοντας καθώς δημιουργούνται συχνά ενστάσεις από τους φορολογούμενους.

Ε. Ποια πιστεύετε ότι είναι τα σημαντικότερα προβλήματα σχετικά με τη λειτουργία της φορολογικής αρχής		
Εκτίμηση αντικειμενικών αξιών	95	60.1
Φορολογία Κεφαλαίου	62	39.2



Αριθμός Προσωπικού	30	18.9
Εγκαταστάσεις και λογισμικό	29	18.3
Πρόσβαση τοποθεσίας	25	15.8

Ειδικότερα για το φόρο ακίνητης περιουσίας, αρκετές πρόσφατες μελέτες έχουν επικεντρωθεί σε αυτόν. Οι Sjoquist και Walker (1999) θεωρούν ότι για τις εκτιμήσεις φόρου ακίνητης περιουσίας στη Πολιτεία της Τζόρτζια (ΗΠΑ) προκύπτει ότι η αύξηση των εκτιμώμενων ακινήτων κατά δέκα τοις εκατό συνδέεται με αύξηση κατά 3% του συνολικού κόστους της εκτίμησης. Από την άλλη πλευρά, ο Bell (1999) διαπιστώνει ότι η ποιότητα της αξιολόγησης ακινήτων δεν βελτιώνεται με το μέγεθος της φορολογικής αρχής στις Ηνωμένες Πολιτείες. Στην πραγματικότητα, οι μικρότερες αποτιμήσεις μονάδων είναι τουλάχιστον εξίσου ακριβείς με αυτές που γίνονται σε μεγαλύτερες δικαιοδοσίες. Ωστόσο, αυτό συχνά επιτυγχάνεται με εξωτερική ανάθεση αξιολόγησης σε ιδιωτικές επιχειρήσεις ή κρατικά στελέχη αξιολόγησης, τα οποία έχουν την ευκαιρία να αξιοποιήσουν οικονομίες κλίμακας.

Στην Ελλάδα, το ζήτημα των αντικειμενικών αξιών παρουσιάζει ένα διαχρονικό προβληματισμό καθώς οι κατά τόπους ΔΟΥ είναι αρμόδιες πλέον για τον καθορισμό των αντικειμενικών αξιών και την φορολογία ακινήτων αφού δυνητικά γνωρίζουν καλύτερα τις περιοχές της αρμοδιότητάς τους.

. Η φορολογική αρχή μπορεί να έχει ορισμένο βαθμό αυτονομίας που καθορίζει την ανεξαρτησία της έναντι του Υπουργείου Οικονομικών κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του . Ο βαθμός αυτονομίας που παρέχεται σε μια φορολογική αρχή ποικίλλει μεταξύ των εθνικών μορφών φορολογικής διοίκησης. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή μπορεί να είναι ένα τμήμα που είναι ενσωματωμένο στο Υπουργείο Οικονομικών χωρίς τυπική αυτονομία, ένα ημιαυτόνομο ίδρυμα που συνδέεται με το Υπουργείο Οικονομικών ή ένα αυτόνομο όργανο δημόσιας διοίκησης χωρίς επίσημη σχέση με το Υπουργείο Οικονομικών.

### 3.2.2 Ερώτημα φορολογικής συμμόρφωσης

Ένα ζήτημα είναι αν η «συμμόρφωση» αναφέρεται σε εθελοντική ή υποχρεωτική συμπεριφορά. Εάν οι φορολογούμενοι «συμμορφώνονται» μόνο λόγω των απειλών ή των ελέγχων ή και των δύο, αυτό δεν φαίνεται να είναι πλήρης συμμόρφωση, ακόμη και αν το 100 τοις εκατό του φόρου συγκεντρωθεί σύμφωνα με την έννοια της «μη συμμόρφωσης». Αντίθετα, μπορεί να υποστηριχθεί ότι η σωστή συμμόρφωση σημαίνει ότι οι φορολογούμενοι εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις πρόθυμα, χωρίς την ανάγκη για έρευνες, ελέγχους, υπενθυμίσεις ή την απειλή ή την επιβολή νομικών ή διοικητικών κυρώσεων.

Ένας πιο κατάλληλος ορισμός θα μπορούσε επομένως να περιλαμβάνει τον βαθμό συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία και διοίκηση που μπορεί να επιτευχθεί χωρίς την άμεση απειλή ή την πραγματική εφαρμογή της δραστηριότητας επιβολής. Είναι επίσης πολύ απλοϊκό να υποθέσουμε ότι υπάρχουν ορισμένα σταθερά φορολογικά έσοδα που θα εισπράττονταν εάν όλοι οι φορολογούμενοι τηρούσαν 100 τοις εκατό την τήρηση του νόμου. Το επίπεδο των πιθανών φορολογικών εσόδων καθορίζεται από το επίπεδο της οικονομικής δραστηριότητας.

Ένα σκληρό φορολογικό καθεστώς θα μπορούσε να μειώσει την προθυμία των φορολογουμένων να κερδίσουν περισσότερα χρήματα ή να ασχοληθούν με εμπορική δραστηριότητα, όχι μόνο λόγω της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης, αλλά επειδή αυτή η επιπλέον ευθύνη μπορεί να συνεπάγεται δυσάρεστες διοικητικές απαιτήσεις ή τον κίνδυνο βαριάς τιμωρίας. Υπάρχει επίσης το «στίγμα» που περιγράφεται από τον Musgrave (1959: 240). Δεν είναι γνωστό πόσο ισχυρές μπορεί να είναι οι επιπτώσεις, αλλά θα μπορούσαν να επηρεάσουν περαιτέρω το δυναμικό των φορολογικών εσόδων.

Ε. Πόσο συχνά έχουν επικοινωνήσει μαζί σας από τη φορολογική αρχή της περιοχής (αν έχετε εκκρεμείς φορολογικές υποχρεώσεις)		
Πολύ συχνά	52	32,9
Συχνά	60	37,9
Καθόλου	46	29.1

Ο παραπάνω πίνακας ενδεικτικά αναφέρει ότι οι απαντήσεις των ερωτηθέντων με εκκρεμείς φορολογικές υποχρεώσεις είναι μοιρασμένες όσον αφορά την επικοινωνία από την τοπική φορολογική αρχή.

### **3.3 Αποτελέσματα ποιοτικής έρευνας**

Παράλληλα με την έρευνα ερωτηματολογίου, πραγματοποιήθηκαν συνεντεύξεις των υπαλλήλων της φορολογικής αρχής σχετικά με την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας και το βαθμό αυτονομίας που διαθέτουν σε σύγκριση με την κεντρική φορολογική διοίκηση.

#### **3.3.1 Εκτίμηση του κόστους συμμόρφωσης (από την πλευρά της ΔΟΥ)**

Η επιστημονική βιβλιογραφία σχετικά με την πολυπλοκότητα των φορολογικών νόμων και το κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογία επικεντρώθηκε κυρίως στην απλούστευση των φορολογικών νόμων, στις αιτίες της πολυπλοκότητας σε αυτούς τους φορολογικούς νόμους, στη μέτρηση της πολυπλοκότητας των φορολογικών νόμων, στον αντίκτυπο αυτής της πολυπλοκότητας στο κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογία και την εκτίμηση του κόστους συμμόρφωσης με τους φόρους (Heyndels & Smolders, 1995; Cuccia & Carnes, 2001; Forest & Sheffrin, 2002; Evans, 2003).

Στην Ελλάδα δεν έχουν υπάρξει σημαντικές μελέτες για την εκτίμηση του κόστους συμμόρφωσης στο φορολογικό σύστημα καθώς ζητήματα όπως η γραφειοκρατία και η έλλειψη της τεχνολογικής πρόσβασης μόλις πρόσφατα άρχισαν να αντιμετωπίζονται προκειμένου να εξορθολογιστούν οι δαπάνες των φορολογικών αρχών και η εισπραξιμότητα των φόρων.

Σα κάθε περίπτωση, η έρευνα για το κόστος συμμόρφωσης βασίστηκε σε συνεντεύξεις με τα φορολογικά στελέχη. Ειδικότερα, οι κατηγορίες των ερωτήσεων ήταν οι ακόλουθες:

Ερώτηση	Σχόλια
Αντιμετώπιση ΜΜΕ	«Υπάρχει σημαντικός όγκος μικρομεσαίων επιχειρήσεων στην

	περιοχή κυρίως εμπορικές. Κύριο μέλημα της φορολογικής αρχής είναι η παροχή φορολογικών συμβουλών και εξυπηρέτηση αναγκών για τους επιχειρηματίες οι οποίοι δεν έχουν καλή γνώση των φορολογικών τους υποχρεώσεων»
Γραφειοκρατία	«Η φορολογική αρχή διεκπεραιώνει σε εύλογο χρόνο τα αιτήματα και τις υποθέσεις των φορολογούμενων»
Τεχνολογία	«Η φορολογική αρχή εφαρμόζει πλήρως τα συστήματα πληροφορικής όπως αυτά σχεδιάζονται και υλοποιούνται από την κεντρική διοίκηση»
Περιπλοκότητα φορολογικού νόμου	«Όπως και κάθε ΔΟΥ, αποστέλλουμε παρατηρήσεις και αιτήματα προς τις κεντρικές υπηρεσίες για την απλοποίηση των φορολογικών διαδικασιών»

Οι φορολογούμενοι υφίστανται δύο βασικούς τύπους κόστους συμμόρφωσης: το ακαθάριστο κόστος οικονομικής συμμόρφωσης και το ψυχολογικό κόστος. Το ακαθάριστο κόστος περιλαμβάνει τόσο τα πραγματικά χρήματα που πληρώθηκαν όσο και τα κόστη ευκαιριών που σχετίζονται με τον χρόνο και άλλους πόρους που δαπανήθηκαν κατά τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία (Evans & Tran-Nam, 2014).

Το ψυχολογικό κόστος, από την άλλη πλευρά, περιλαμβάνει την εκτίμηση του άγχους και των ανησυχιών που προκύπτουν από τη συμμόρφωση με τους φορολογικούς νόμους, που συνήθως μετράται χρησιμοποιώντας μια κλίμακα Likert (Evans & Tran-Nam, 2014). Ορισμένοι ερευνητές έχουν υπολογίσει το καθαρό κόστος συμμόρφωσης που αφαιρεί τα οφέλη ταμειακών ροών, τις φορολογικές ελαφρύνσεις και τα διαχειριστικά οφέλη που προκύπτουν από τη φορολογική

υποχρέωση από το ακαθάριστο κόστος συμμόρφωσης (βλέπε, για παράδειγμα, Sandford, Godwin & Hardwick, 1989; Tran-Nam, Evans, Ritchie & Walpole, 2000).

Οι φορολογούμενοι επωφελούνται οικονομικά από τη χρήση φόρου που εισπράττεται πριν από την καταβολή τους για πληρωμή σε φορολογική αρχή. Ομοίως, οι φορολογούμενοι μειώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις αφαιρώντας το κόστος συμμόρφωσης με τον φόρο κατά τον υπολογισμό των φόρων εισοδήματος. Τέλος, η βελτίωση των λογιστικών πληροφοριών, για παράδειγμα, μπορεί να ενισχύσει τις δυνατότητες λήψης αποφάσεων των φορολογουμένων.

Το κόστος φορολογικής συμμόρφωσης μπορεί να προκύψει για πολλούς λόγους. Οι Shaw, Slemrod και Whiting (2008), που εξέτασαν τις αιτίες του κόστους συμμόρφωσης με το φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο, διαπίστωσαν ότι το κόστος φορολογικής συμμόρφωσης μειώθηκε με τη μείωση του αριθμού των φορολογικών συντελεστών, σε συνδυασμό με την εναρμόνιση των ορισμών και των διαδικασιών συμμόρφωσης. Ομοίως, η KMPG (2006) στο Ηνωμένο Βασίλειο και ο Evans (2003) στο Ηνωμένο Βασίλειο και την Αυστραλία, ανέφεραν ότι το κόστος συμμόρφωσης με τη φορολογία μειώνεται με την αύξηση της σταθερότητας των φορολογικών νόμων σε συνδυασμό με τη λιγότερο συχνή εισαγωγή νέων φορολογικών νόμων, επειδή οι φορολογούμενοι υποφέρουν λιγότερο κόστος και χάνουν λιγότερο χρόνο καθώς γίνονται εξοικειωμένοι με τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους.

Οι Lignier και Evans (2014) απέδωσαν την αύξηση του κόστους συμμόρφωσης των MME της Αυστραλίας με την εισαγωγή φόρων επί των πωλήσεων, οι οποίοι απαιτούσαν εκτεταμένα λογιστικά αρχεία. Άλλοι διευκολυντικοί παράγοντες περιλαμβάνουν την εισαγωγή ενός φορολογικού συστήματος αυτοαξιολόγησης και την παρακράτηση του κόστους συμμόρφωσης από τους φορολογούμενους από φορολογικές αρχές (Slemrod, 2009)

### **3.3.2 Εκτίμηση αποτελεσματικότητας**

Η αρχική επαφή μεταξύ του φορολογουμένου της επιχείρησης και της φορολογικής διοίκησης συνήθως συμβαίνει κατά την εγγραφή για να εξασφαλιστεί ένας αριθμός φορολογικού μητρώου. Η εγγραφή αποτελεί προϋπόθεση για τη διεξαγωγή επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Ωστόσο, ο φορολογούμενος μπορεί πρώτα να επικοινωνήσει με τη φορολογική διοίκηση για να εξασφαλίσει πληροφορίες

σχετικά με τις φορολογικές δηλώσεις και τις απαιτήσεις πληρωμής. Οι επακόλουθες επαφές μπορούν να γίνουν για να ζητήσουν πρόσθετες πληροφορίες ή φόρους, δημοσιεύσεις ή βοήθεια.

Εάν ο φορολογούμενος δεν έχει παράσχει όλες τις πληροφορίες που ζητούνται σχετικά με τη φορολογική δήλωση ή αν υπάρχει άλλο σφάλμα στην επιστροφή, θα υπάρχει επακόλουθη επαφή από τη φορολογική διοίκηση. Εάν οι πληροφορίες που παρέχονται σχετικά με τη φορολογική δήλωση δεν συμπίπτουν με άλλες πληροφορίες που περιέχονται στα αρχεία της φορολογικής διοίκησης, για τα οποία γίνεται έλεγχος, θα πραγματοποιηθεί επικοινωνία με το φορολογούμενο.

Οι Moesen και Persoon (2002) χρησιμοποιούν μια μη στοχαστική προσέγγισή τους για τη μελέτη των επιπτώσεων των οικονομικών κλίμακας στην αποτελεσματικότητα των κλάδων της βελγικής φορολογικής διοίκησης. Όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, δεν συναντούν καμία σχέση μεταξύ του αριθμού των προσώπων που καλύπτονται από τη φορολογική υπηρεσία και της αποτελεσματικότητας όσον αφορά τον αριθμό των ελεγχόμενων επιστροφών.

Το αποτέλεσμα αυτό έρχεται σε έντονη αντίθεση με αυτό που επιτεύχθηκε για τον εταιρικό φόρο εισοδήματος στο Βέλγιο από τους Amez και Moesen (1994), οι οποίοι βρίσκουν αυξανόμενες οικονομίες κλίμακας για τις μεγαλύτερες φορολογικές υπηρεσίες. Αυτά τα αποτελέσματα υποδηλώνουν ότι οι οικονομίες κλίμακας και εξειδίκευσης μπορεί να είναι πιο σημαντικές για ορισμένους φόρους από άλλους.

Ο φόρος εισοδήματος των επιχειρήσεων μπορεί εύκολα να απαιτήσει πολύ εξειδικευμένες γνώσεις για να συμβαδίσει με τις επιχειρηματικές και χρηματοοικονομικές πρακτικές των πολυεθνικών εταιρειών, για παράδειγμα. Για άλλους φόρους, όπως ο φόρος ακίνητης περιουσίας ή ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, η ανάγκη πολύ εξειδικευμένης γνώσης είναι πολύ λιγότερο προφανής. Αυτό υποδηλώνει ότι η ελκυστικότητα (ή το σχετικό κόστος απόδοσης) της αποκέντρωσης της φορολογικής διοίκησης θα εξαρτηθεί από το είδος του φόρου.

Συνοπτικά, μολονότι μπορεί να υποστηριχθεί ότι η χωριστή κανονιστική ικανότητα για τον καθορισμό της δομής των τοπικών φόρων, ιδίως των φορολογικών συντελεστών, είναι πιο άμεσης σημασίας για την υπευθυνότητα απ' ό,τι ο τρόπος ή ο οποίος πράγματι εισπράττει τον φόρο, η αποκεντρωμένη φορολογική διοίκηση μπορεί να ενισχύσει τη φορολογική διαφάνεια και τη λογοδοσία των υποεθνικών

κυβερνητικών υπαλλήλων στις εκλογικές τους περιφέρειες. Επομένως, με άλλα λόγια, μια αποκεντρωμένη φορολογική διοίκηση των τοπικών φόρων είναι μια προτιμώμενη ρύθμιση.

### **3.4 Συμπεράσματα Κεφαλαίου**

Η παγκόσμια χρηματοπιστωτική και οικονομική κρίση παρουσιάζει σημαντικές προκλήσεις για τις φορολογικές διοικήσεις. Με την οικονομική ύφεση, οι φορολογικές υπηρεσίες αντιμετωπίζουν αυξανόμενες κινδύνους συμμόρφωσης και μεγαλύτερες απαιτήσεις για τη στήριξη των φορολογουμένων ενόψει περικοπών του προϋπολογισμού. Για να ανταποκριθούν στην κρίση, οι φορολογικές υπηρεσίες θα πρέπει να αναπτύξουν μια στρατηγική φορολογικής συμμόρφωσης, η οποία να είναι διαρθρωμένη γύρω από δύο στόχους: να περιλαμβάνει την αύξηση της μη συμμόρφωσης και να βοηθά τους φορολογούμενους να αντιμετωπίσουν την κρίση.

Για την επίτευξη αυτών των στόχων προσδιορίζονται τέσσερα σύνολα μέτρων:

- 1) η επέκταση της βοήθειας προς τους φορολογούμενους,
- 2) η επανεστίαση της επιβολής στους υψηλότερους κινδύνους των εσόδων,
- 3) η εισαγωγή νομοθετικών μεταρρυθμίσεων που διευκολύνουν τη διοίκηση και
- 4) η βελτίωση των προγραμμάτων επικοινωνίας και προβολής (Brondolo, 2009).

Οι στόχοι των περισσότερων φορολογικών διοικήσεων είναι να διασφαλίσουν τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και να βελτιώσουν τις εμπειρίες των φορολογουμένων όσον αφορά την εξυπηρέτηση των πελατών. Η καλύτερη κατανόηση των κινήτρων των φορολογουμένων και της στάσης τους απέναντι στη φορολογία μπορεί να βελτιώσει τόσο την εθελοντική συμμόρφωση όσο και την αποτελεσματικότητα της φορολογικής διοίκησης. Η φορολογική συμμόρφωση καθορίζεται από τη βιβλιογραφία με πέντε ευρείς παράγοντες: (προσωπικούς και κοινωνικούς):

- (α) πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος

(β) το ευρύτερο οικονομικό περιβάλλον. και η αμεροληψία και η εμπιστοσύνη (στη φορολογική διοίκηση), όπου ο ΟΟΣΑ (2010α) διακρίνει μεταξύ τριών τύπων αμεροληψίας στη φορολογία

(γ) δίκαιη φορολογική κατανομή

(δ) διαδικαστική δικαιοσύνη (η αντίληψη ότι η φορολογική διοίκηση εμμένει στις διαδικασίες που είναι δίκαιες όσον αφορά την αντιμετώπιση των φορολογουμένων)

(ε) την αμοιβαιότητα (η αντίληψη ότι η φορολογική διοίκηση είναι δίκαιη στην επιβολή κυρώσεων όταν παραβιάζονται οι κανόνες). Ενώ η διαδικαστική δικαιοσύνη μπορούν να επηρεαστούν από τις φορολογικές διοικήσεις, η δίκαιη κατανομή εξαρτάται από τους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής.

Η στρατηγική επικοινωνίας των φορολογικών αρχών θα μπορούσε να βελτιώσει την εθελοντική συμμόρφωση. Η στρατηγική επικοινωνία σχετικά με τα αποτελέσματα των ενεργειών ελέγχου και την ανίχνευση αυτών που φοροδιαφεύγουν μπορεί να συμβάλει στην αύξηση της πιθανότητας ανίχνευσης και στη στήριξη του φορολογικού ηθικού με χαμηλό κόστος.

Όταν ο φορολογούμενος αναγνωρίζεται ως εσκεμμένος παραβάτης, η γνωστοποίηση στον φορολογούμενο με επιστολή ότι θα εξεταστεί προσεκτικά μπορεί από μόνη της να αυξήσει τη συμμόρφωση και θα μπορούσε να είναι μια οικονομικά αποδοτική στρατηγική. Ωστόσο, το νήμα της στενότερης εξέτασης πρέπει να είναι αξιόπιστο.

Ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δοθεί στο τμήμα των φορολογουμένων που προσπαθούν να συμμορφωθούν, αλλά δεν συμμορφώνονται πλήρως με τις υποχρεώσεις τους για καταχώριση, αρχειοθετούν σωστές πληροφορίες και καταβάλλουν έγκαιρα το σωστό ποσό του φόρου. Αυτός ο τομέας με πληροφόρηση και εκπαίδευση, όπου είναι δυνατόν, μέσω τυποποιημένης ηλεκτρονικής επικοινωνίας, μπορεί να αυξήσει τη συμμόρφωση των φορολογουμένων με σχετικά χαμηλό κόστος και, συνεπώς, να αυξήσει το μερίδιο των εσόδων που εισέρχονται μέσω των φόρων (Jensen & Wöhlbier, 2012: 17).



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Συμπεράσματα

Σε αυτή την εργασία υποστηρίξαμε ότι αυτό που αντιπροσωπεύει την καλύτερη προσέγγιση στην οργάνωση της φορολογικής διοίκησης εξαρτάται από τους στόχους της φορολογικής διοίκησης, τους περιορισμούς που αντιμετωπίζει η επιδίωξη αυτών των στόχων και τον τρόπο με τον οποίο σταθμίζονται αυτοί οι στόχοι. Υποστηρίξαμε επίσης ότι από κανονιστική άποψη μπορούν να εξεταστούν δύο θεμελιώδεις στόχοι: η μεγιστοποίηση των εσόδων που υπόκεινται στο κόστος διοίκησης και οι περιορισμοί του κόστους συμμόρφωσης (ή ο στόχος αποδοτικότητας) και η λογοδοσία των κυβερνητικών εκλεγμένων υπαλλήλων στους φορολογούμενους (ή στόχος λογοδοσίας).

Με βάση αυτά τα κριτήρια, τα μοντέλα κεντρικής και πολυεπίπεδης φορολογικής διοίκησης έχουν ορισμένα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα. Η κεντρική διοίκηση είναι πιο πιθανό να συγκεντρώνει τα έσοδα με αποτελεσματικό τρόπο, καταγράφοντας τις πιθανές οικονομίες κλίμακας και εμβέλειας, καθώς και τις εξωτερικές πληροφορίες για τους φόρους και τους φορολογούμενους σε διαφορετικούς τόπους (ειδικά για τους φόρους επί των επιχειρήσεων).

Η τοπική διοίκηση ενισχύει την υπευθυνότητα και παρέχει πλήρη περιθώρια αυτονομίας των εσόδων, στο βαθμό που πολλές πτυχές της φορολογικής διοίκησης δεν μπορούν να διαχωριστούν πλήρως από την ίδια τη φορολογική πολιτική. Επιπλέον, η τοπική διοίκηση μπορεί να προσφέρει κάποια άλλα πλεονεκτήματα, όπως η μεγαλύτερη δυνατότητα εκμετάλλευσης των πληροφοριακών πλεονεκτημάτων στις τοπικές φορολογικές βάσεις.

Η φορολογική πολιτική και η φορολογική διοίκηση είναι το πιο σημαντικό μέρος κάθε μεταρρύθμισης του φορολογικού συστήματος. Οι διοικητικές διαστάσεις της μεταρρύθμισης του φορολογικού συστήματος δεν πρέπει να αγνοηθούν (Bird, 2004). Στην περίπτωση πλήρους φορολογικής συμμόρφωσης, η οποία είναι ακραία και ιδανική, ο ρόλος της φορολογικής διοίκησης θα περιορίζεται στην παροχή διευκολύνσεων στους πολίτες να εκπληρώνουν τις ευθύνες τους προς την κοινωνία.

Λόγω έλλειψης πόρων και σε περίπτωση που δεν μπορεί να διαδραματίσει ρόλο αστυνομικού σε όλους τους φορολογούμενους, η φορολογική διοίκηση πρέπει

να στηρίξει την εθελοντική συμμόρφωση και να καταπολεμήσει τη φοροδιαφυγή. Η φοροδιαφυγή είναι ένα από τα πιο κοινά οικονομικά εγκλήματα και υπάρχει από την εισαγωγή των φόρων στην οικονομική ζωή. Ο θεμελιώδης ρόλος της φορολογικής διοίκησης είναι η παροχή ποιοτικών υπηρεσιών στους φορολογούμενους και η ενθάρρυνση της εθελοντικής συμμόρφωσης με τους φορολογικούς νόμους, καθώς και ο εντοπισμός και η τιμωρία της μη συμμόρφωσης. Η έκταση της επιτυχίας της φορολογικής διοίκησης στο ρόλο της πρέπει να αντικατοπτρίζεται μέσω υψηλότερου επιπέδου φορολογικής συμμόρφωσης και χαμηλότερου επιπέδου φοροδιαφυγής.

Ένα άλλο σημαντικό στοιχείο για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής είναι οι απλοί και σταθεροί φορολογικοί νόμοι και διαδικασίες που καθιστούν ευκολότερο και λιγότερο δαπανηρό για τους φορολογούμενους να συμμορφώνονται με τις υποχρεώσεις τους και να έχουν πρόσβαση στα δικαιώματά τους. Οι φορολογούμενοι είναι λιγότερο πιθανό να συμμορφωθούν οικειοθελώς εάν το ίδιο το φορολογικό σύστημα καθιστά πολύ δύσκολη ή πολύ δαπανηρή την εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους.

Επιπλέον, οι διαφοροποιήσεις επιτοκίων, οι εξαιρέσεις και οι μειώσεις περιπλέκουν το σύστημα και δημιουργούν περιθώρια αποφυγής. Κατά γενικό κανόνα, οι φορολογικές βάσεις θα πρέπει να είναι ευρείες και να επιτρέπουν μόνο περιορισμένη δυνατότητα έκπτωσης και απαλλαγής και τα φορολογικά συστήματα θα πρέπει να φορολογούν με υποκατάστατο τρόπο τα εισοδήματα με παρόμοιο τρόπο (Jensen & Wöhlbier, 2012: 18-19).

Για να ταιριάζει η συγκεκριμένη ισορροπία μεταξύ των διαφόρων κριτηρίων αξιολόγησης σε μια δεδομένη χώρα, η κάθετη δομή της φορολογικής διοίκησης πρέπει να συνδέεται με την ανάθεση των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των διαφόρων επιπέδων διακυβέρνησης. Επομένως, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι, σε ένα αρκετά συγκεντρωτικό σύστημα, με ελάχιστη ή καμία φορολογική αυτονομία σε υποεθνικό επίπεδο, η φορολογική διοίκηση πρέπει να συγκεντρωθεί. Στα αποκεντρωμένα συστήματα στα οποία οι υποεθνικές κυβερνήσεις έχουν αναλάβει τους δικούς τους φόρους και έχουν την εξουσία να τροποποιούν τα ποσοστά ή άλλες πτυχές της φορολογικής διάρθρωσης και των οποίων η βάση δεν μοιράζεται με την κεντρική κυβέρνηση, υπάρχουν σημαντικά πλεονεκτήματα για την πολυεπίπεδη αποκεντρωμένη φορολογική διοίκηση.

Η χωριστή φορολογική διοίκηση μπορεί να συμβάλει στην ενίσχυση της λογοδοσίας και της αποτελεσματικότητας των αποκεντρωμένων κυβερνήσεων. Επιπλέον, οι οικονομίες κλίμακας και εμβέλειας που συνδέονται με την κεντρική διαχείριση μπορεί να χαθούν παρουσία ποικίλων φορολογικών βάσεων και ορισμών και, τελικά, δεν θα υπάρξει επαρκές κίνητρο για τους εθνικούς φορολογικούς φορείς να ασκούν αυστηρή επιβολή στους τοπικούς φόρους. Συνεπώς, υπάρχει ένα ισχυρό περιθώριο για πολλαπλά επίπεδα φορολογικής διοίκησης όπου υπάρχει πλήρης διαχωρισμός των φορολογικών βάσεων μεταξύ των διαφόρων επιπέδων διακυβέρνησης.

Ωστόσο, υπάρχουν περιπτώσεις αποκεντρωμένης εκχώρησης εσόδων όπου η κεντρική φορολογική διοίκηση μπορεί να είναι αρκετά ελκυστική και ίσως ακόμη ανώτερη από την αποκεντρωμένη φορολογική διοίκηση πολλαπλών επιπέδων. Για παράδειγμα, όταν οι υποεθνικές κυβερνήσεις έχουν τη διακριτική ευχέρεια να εφαρμόζουν τη δική τους ισοτιμία στη φορολογική βάση που χρησιμοποιεί η κεντρική κυβέρνηση, εξακολουθούν να υπάρχουν κέρδη από την κεντρική διοίκηση.

Οι οικονομίες κλίμακας διοικητικής και φορολογικής συμμόρφωσης μπορούν να επιτευχθούν όταν η τοπική φορολογική δήλωση αποτελείται μόνο από μερικές επιπλέον γραμμές ή ως συμπλήρωμα σε αυτήν, όπως συμβαίνει στην περίπτωση των φορολογικών επιβαρύνσεων. Η λογοδοσία μπορεί να διατηρηθεί μέσω του προσδιορισμού των φορολογουμένων με την υποεθνική κυβέρνηση που λαμβάνει την απόφαση σχετικά με τους τοπικούς συντελεστές (για παράδειγμα, μέσω τοπικού δημοψηφίσματος για την εισαγωγή τοπικής επιβάρυνσης) και τα κατάλληλα κίνητρα μπορούν να δημιουργηθούν μέσω συμφωνιών συμβατών με κίνητρα ότι οι υπάλληλοι της κεντρικής φορολογικής διοίκησης λαμβάνουν θετική και σημαντική αποζημίωση από την είσπραξη αυτών των υποεθνικών φόρων.

Όμως, όπως επισημάναμε, η έκταση των διοικητικών οικονομιών θα μειωθεί καθώς η κεντρική φορολογική διοίκηση πρέπει να αντιμετωπίσει τους όλο και πιο διαφορετικούς ορισμούς της φορολογικής βάσης που χρησιμοποιούν οι διάφορες δικαιοδοσίες. Οι ανεπάρκειες μπορούν επίσης να προκύψουν από την κεντρική διαχείριση φόρων που απαιτούν γνώση τοπικών πληροφοριών (π.χ. σχετικά με ακίνητα ή υποθετικά εισοδήματα).

Στην περίπτωση όπου οι εκχωρήσεις εσόδων προβλέπουν την κατανομή των εισπράξεων μεταξύ των κεντρικών και των υποεθνικών κυβερνήσεων, διαπιστώσαμε ότι στην πλειονότητα των πιθανών καταστάσεων υπάρχουν σαφέστατα πλεονεκτήματα στην κεντρική φορολογική διοίκηση σε μια αποκεντρωμένη διοίκηση όπου οι φόροι είναι που συλλέγονται από τις υποεθνικές κυβερνήσεις και στη συνέχεια μεταφέρονται στο κεντρικό ταμείο.

Το σωστό ποσό φόρου πρέπει να εισπράττεται εγκαίρως και οι εκτελεστικές αρμοδιότητες της φορολογικής διοίκησης πρέπει να εφαρμόζονται με σύνεση και με ισορροπημένο τρόπο. Η φορολογική διοίκηση πρέπει να εξασφαλίζει ισότιμους ανταγωνιστικούς όρους για τις επιχειρήσεις, εξασφαλίζοντας ότι όλοι οι φορολογούμενοι πληρούν τις απαιτήσεις φορολογικής υποχρέωσης και πληρωμής. Αυτό απαιτεί σημαντικές προσπάθειες για την αντιμετώπιση της παραοικονομίας και, ως εκ τούτου, την αύξηση της φορολογικής βάσης. Η μη επέκταση της επιχειρηματικής δραστηριότητας από την παραοικονομία στο φορολογικό σύστημα θέτει τους φορολογούμενους που συμμορφώνονται με τον ανταγωνισμό σε ανταγωνιστικό μειονέκτημα και τελικά οδηγεί σε διάβρωση της φορολογικής βάσης.

Η φορολογική διοίκηση οφείλει να εξισορροπεί τον εκπαιδευτικό και βοηθητικό ρόλο της με τον ρόλο της επιβολής. Ο πρωταρχικός στόχος είναι να προωθηθεί η εθελοντική συμμόρφωση με τους φορολογικούς νόμους. Αυτό αντιπροσωπεύει μια σημαντική πρόκληση σε μια αναπτυσσόμενη οικονομία.

Σε αυτή την εργασία υποστηρίξαμε ότι αυτό που αντιπροσωπεύει την καλύτερη προσέγγιση για την οργάνωση της φορολογικής διοίκησης εξαρτάται από τους στόχους της φορολογικής διοίκησης, από τους περιορισμούς που αντιμετωπίζονται κατά την επιδίωξη αυτών των στόχων και από το πώς σταθμίζονται πολιτικά αυτοί οι στόχοι. Υποστηρίξαμε επίσης ότι, από κανονιστική άποψη, μπορούν να ληφθούν υπόψη δύο θεμελιώδεις στόχοι: η μεγιστοποίηση των εσόδων που υπόκεινται στα διοικητικά έξοδα και οι περιορισμοί του κόστους συμμόρφωσης (ή ο στόχος αποτελεσματικότητας) και η λογοδοσία των εκλεγμένων κυβερνητικών αξιωματούχων στους φορολογούμενους (ή ο στόχος λογοδοσίας).

Η ξεχωριστή φορολογική διοίκηση μπορεί να συμβάλει στην ενίσχυση της λογοδοσίας και της αποτελεσματικότητας των αποκεντρωμένων κυβερνήσεων. Επιπλέον, οι οικονομίες κλίμακας και πεδίου που σχετίζονται με την κεντρική

διοίκηση ενδέχεται να χαθούν παρουσία μιας ποικιλίας φορολογικών βάσεων και ορισμών και, τελικά, δεν θα υπάρχει αρκετό κίνητρο για τους εθνικούς φορολογικούς φορείς να ασκήσουν αυστηρή επιβολή των τοπικών φόρων. Επομένως, συνολικά, υπάρχει μια ισχυρή περίπτωση για πολλαπλά επίπεδα φορολογικής διοίκησης όπου υπάρχει πλήρης διαχωρισμός των φορολογικών βάσεων μεταξύ διαφορετικών επιπέδων διακυβέρνησης.

## BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Alm, J., Jackson, B., & McKee, M. (1992). Institutional uncertainty and taxpayer compliance. *The American Economic Review*, 82, 1018-1026.

Alm, J. (1999a). A perspective on the experimental analysis of taxpayer reporting. *The Accounting Review*, 66, 577-593.

Alm, J. (1999b). Tax Compliance and Administration. In: W.B. Hildreth & J.A. Richardson (Eds.), *Handbook on Taxation*, pp.741-768. New York: Marcel Dekker, Inc.

Alm, J. (2010). Testing Behavioral Public Economics Theories in the Laboratory. *National Tax Journal*, 63, 635-658.

Amez, L. & Moesen, W. (1994). De taxatiediensten van de vennootschapsbelasting. Mimeo. Center for Economic Studies, K.U. Leuven.

Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998). Tax Compliance. *Journal of Economic Literature*, Vol. 36, pp. 818-819.

Bergman, M. (1998). Criminal law and tax compliance in Argentina: testing the limits of deterrence. *International Journal of the Sociology of Law*, Vol. 26.

Bird, R. M., & Slack, E. (Eds.), (2004). *International handbook of land and property taxation*. Cheltenham, U.K., Northampton, MA: Edward Elgar.

Bird, R. M., Wallich, C. I., & Peteri, G. (1995). Financing local governmenting Hungary. In Bird, R. M., Ebel, R. D., & Wallich, C. I. (eds.), *Decentralization of the socialist state: Intergovernmental finance in transition economies*. Regional and Sectoral Studies. Washington, D.C.: The World Bank.

Bird, R. M., Burki, S. J., & Perry, G. E. (2000). Sub-national revenues: Realities and prospects. In Burki, S. J., & Perry, G. E. (eds.), *Annual World Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean, 1999: Decentralization and Accountability of the Public Sector: Proceedings of a conference held in Valdivia, Chile, June 20–22, 1999*. Latin American and Caribbean Studies: Proceedings series (pp.319–36). Washington, D.C.: The World Bank.

Blumenthal, M., & Slemrod, J. (1992). The Compliance Cost of the US Individual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform. *National Tax Journal*, 45, 185-202.

Brondolo, J. (2009) *Collecting Taxes During and Economic Crisis: Challenges and Policy Options*, IMF Staff Position Note, July 14, 2009 (Washington DC: IMF), available at: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/spn/2009/spn0917.pdf> (September 25, 2013).

Creswell, J W 2003, *Research design: qualitative, quantitative and mixed methods approaches*, 2nd ed., Sage Publications, California.

Dillinger, W. (1991). *Urban property tax reform*. Washington, D. C.: TheWorld Bank.

Erard, B., & Vaillancourt, F. (1992). *The compliance costs of a separate personal income tax system for Ontario: Simulations for 1991*. Toronto: Fair Tax Commission.

Esteller-Moré, A. (2005). Is there a connection between the tax administration and the political power? *International Tax and Public Finance*, 12(5), 639–63.

Evans, C. (2003). “Taxing personal capital gains: Operating cost implication”. Australian Tax Research Foundation, 2003.

Evans, C. (2008). “Taxation compliance and administrative costs: an overview”. In M. Lang, C. Obermair, J. Schuch, C. Staringer & P. Weninger (Eds.) *Tax compliance costs for companies in an enlarged European Community* (pp.447-468). Vienna, Austria: Linde Verlag and London, Kluwer Law International.

Evans, C. (2003). Studying the studies: An overview of recent research into taxation operating costs. *eJournal of Tax Research*, 1(1), 64-92.

Evans, C., Hansford, A., Hasseldine, J., Lignier, P., Smulders, S., & Vaillancourt, F. (2014). Small business and tax compliance costs: A cross-country study of managerial benefits and tax concessions. *eJournal of Tax Research*, 12(2), 453.

Drogalas, G., Anagnostopoulou, E., Pazarskis, P. and Petkopoulos, D. (2018). Tax ethics and tax evasion”, *Theoretical Economics Letters*, 8(5), pp. 1018-1027

Firestone, A., & Tax Administration Team. (1998). Modernization of the tax administration of the Russian Federation. GSU Andrew Young School of Policy Studies Working Paper No. 98-5, Atlanta.

Førsund, F. R. (1997): "The Malmquist productivity index, TFP and scale," Memorandum No 233, Department of Economics, Göteborg University.

Forest, A., & Sheffrin, S.M. (2002). Complexity and compliance: An empirical investigation. *National Tax Journal*, 55(1), 75-88.

Fox, W., & Wallich, C. (1999). Fiscal federalism in Bosnia-Herzegovina: The Dayton challenge. World Bank Policy Research Working Paper 1714. Washington D.C.

Grady, P. (1997). An analysis of personal income tax flows to provinces under the income tax collection agreements. *Global Economics Ltd.* (December).

Hildreth, W. B., Murray, M. N., & Sjoquist, D. L. (2005) Cooperation or competition: The Multistate Tax Commission and state corporate tax uniformity. *State Tax Notes*, 38(11), December 5, 2005.

Hunter, W. J., & Nelson, M. A. (1995). Tax enforcement: A public choice perspective. *Public Choice*, 82(1), 53-67.

James S., & Alley C. (2002). Tax compliance, self-assessment and tax administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2):27-42.

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.

Lewis, B. D. (2006). Local government taxation: An analysis of administrative cost inefficiency. *Bulletin of Indonesian Economic Studies*, 42(2), 213-233.

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.

McLure, C. E., Jr. (2003). Tax assignment and sub-national fiscal autonomy. *Bulletin for International Fiscal Documentation* (626-35), (December).

Merriam, S 1998, *Qualitative research and case study applications in education*, JosseyBass, San Francisco.



Mikesell, J. L. (2007). Developing options for the administration of local taxes: An international review. *Public Budgeting & Finance*, 27(1), 41–68.

Moesen, W., & Persoon, A. (2002). Measuring and explaining the productive efficiency of tax offices: A non-parametric best practice frontier approach. *Tijdschrift voor Economie en Management* 3, 399–416.

Organization for Economic Cooperation and Development (OECD). (2001). *Fiscal Design across levels of government, Year 2000 surveys: Country report- Hungary*. Paris: OECD.

OECD (2010a) *Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behavior* (Paris: OECD), available at: <http://www.oecd.org/tax/taxAuthority/46274793.pdf> (September 24, 2013).

Plamondon & Associates Inc. (1997). *Cutting the costs of tax collection down to size: Estimating the magnitude of compliance and administrative costs of Canada's tax system—and the impact of single administration*. A report prepared for Revenue Canada, Public Policy Forum (December).

Plamondon & Associates Inc. (1999). *Compliance and administrative cost impact of HST implementation*, A report prepared for Revenue Canada.

Plamondon, R., & Zussman, D. (1998). The compliance costs of Canada's major tax systems and the impact of single administration. *Canadian Tax Journal*, 46(4), 761–785.

Sandford, C., & Hasseldine, J. (1992). *The Compliance Costs of Business Taxes in New Zealand*. Wellington, New Zealand: Victoria University Press for the Institute of Policy Studies.

Sjoquist, D. L., & Walker, M. B. (1999). Economies of scale in property tax assessment. *National Tax Journal*, LII (June), 207–220.

Slemrod, J. (1990). Optimal tax theory and optimal tax systems. *Journal of Economic Perspectives*, 4(1), 157–178.

Slemrod, J., & Blumenthal, M. (1996). The income tax compliance cost of big business. *Public Finance Quarterly* 24(4), 411–438.

Slemrod, J., & Yitzhaki, S. (2002). Tax avoidance, evasion, and administration. In Auerbach, A. J., & Feldstein, M. (eds.), *Handbook of public economics. Volume 3* (pp. 1423–1470): Amsterdam: Elsevier Science, North-Holland.

Strumpf, K. S. (2002). Does government decentralization increase policy innovation? *Journal of Public Economic Theory*, 4(2), 207.

Vaillancourt, F. (1989). *The administrative and compliance costs of personal income and payroll taxes*. Toronto: Canadian Tax Foundation.

Vehorn, C. L., & Ahmad, E. (1997). Tax administration. In TerMinassian, T. (ed.), *Fiscal federalism in theory and practice*. Washington, D.C.: International Monetary Fund.