

Ανοικτό Πανεπιστήμιο Κύπρου

Σχολή Οικονομικών Επιστημών και Διοίκησης

Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών
Διοίκηση Επιχειρήσεων (MBA)

Μεταπτυχιακή Διατριβή



Μεταρρυθμίσεις στον Δημόσιο Τομέα: Η Περίπτωση της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας
Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών

Απόστολος Νικολαΐδης

Επιβλέπων Καθηγητής
Δημήτριος Ξεφτέρης

Μάιος 2018

Ανοικτό Πανεπιστήμιο Κύπρου

Σχολή Οικονομικών Επιστημών και Διοίκησης

**Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών
Διοίκηση Επιχειρήσεων (MBA)**

Μεταπτυχιακή Διατριβή

**Μεταρρυθμίσεις στον Δημόσιο Τομέα: Η Περίπτωση της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας
Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών**

Απόστολος Νικολαΐδης

**Επιβλέπων Καθηγητής
Δημήτριος Ξεφτέρης**

Η παρούσα μεταπτυχιακή διατριβή υποβλήθηκε προς μερική εκπλήρωση των απαιτήσεων για απόκτηση μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών στη Διοίκηση Επιχειρήσεων (MBA) από τη Σχολή Οικονομικών Επιστημών και Διοίκησης του Ανοικτού Πανεπιστημίου Κύπρου.

Μάιος 2018

Περίληψη

Η παρούσα διατριβή επιχειρεί να εξετάσει τα χαρακτηριστικά των μεταρρυθμίσεων στον δημόσιο τομέα όπως έχουν αναπτυχθεί διεθνώς. Επίσης διερευνάται ο τρόπος που εκδηλώθηκαν οι μεταρρυθμίσεις στην Ελλάδα και στην ελληνική φορολογική διοίκηση, ιδίως υπό το πρίσμα της πρόσφατης κρίσης χρέους. Επιχειρείται επιπλέον να δοθεί απάντηση στο κατά πόσον η σύσταση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών υπήρξε μια επιτυχημένη παρέμβαση κρινόμενη υπό όρους διοικητικής μεταρρύθμισης.

Η μεθοδολογική προσέγγιση βασίζεται σε βιβλιογραφική έρευνα του ζητήματος των μεταρρυθμίσεων στον δημόσιο τομέα διεθνώς και στην περίπτωση της Ελλάδας, με περαιτέρω αναφορές σε θέματα που σχετίζονται με την επίλυση των φορολογικών διαφορών. Στη συνέχεια η έρευνα συνδυάζεται με μελέτη περίπτωσης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με χρήση όλων των διαθέσιμων στοιχείων που αφορούν τη λειτουργία της και τα αποτελέσματά της.

Από την έρευνα διαπιστώθηκε πως οι μεταρρυθμίσεις στον δημόσιο τομέα εμφορούνται από τις αξίες της αποτελεσματικότητας, της διαφάνειας και της λογοδοσίας, και καλούνται να δώσουν λύσεις σε σύνθετα προβλήματα, γνωρίζοντας συχνά νέα ώθηση μετά από την εκδήλωση οικονομικών κρίσεων. Στην Ελλάδα η πρόσφατη κρίση χρέους οδήγησε σε κύμα μεταρρυθμίσεων, στο πλαίσιο των οποίων δημιουργήθηκε η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, με στόχο την αποτελεσματικότερη επίλυση των φορολογικών διαφορών. Η σύστασή της υπήρξε αρκετά επιτυχημένη ως μεταρρυθμιστική παρέμβαση, κρίνοντας από τα αποτελέσματά της και τον βαθμό ανταπόκρισής της στα υπάρχοντα μεταρρυθμιστικά πρότυπα, διαθέτει ωστόσο σαφή περιθώρια βελτίωσης σε επιμέρους τομείς.

Summary

This dissertation attempts to examine the characteristics of public sector reforms internationally. It also explores how reforms in Greece and the Greek tax administration have manifested, especially in light of the recent debt crisis. Furthermore, it seeks to answer whether the establishment of the Dispute Resolution Unit of the General Secretariat of Public Revenue of the Ministry of Finance has been a successful intervention judged within the scope of the general administrative reform efforts.

The methodological approach is based on bibliographic research on the issue of public sector reforms internationally and in the case of Greece, with further references to issues related to the resolution of tax disputes. The investigation is then combined with a case study of the Dispute Resolution Unit using all available data on its operation and its results.

The survey found that public sector reforms are driven by the values of efficiency, transparency and accountability, and are called upon to provide solutions to complex problems, often gaining momentum with the onset of economic crises. The recent debt crisis in Greece has led to a wave of reforms, one of them being the Dispute Resolution Unit, which was set up to resolve tax disputes more effectively. Judging from its results and its degree of responsiveness to existing reform standards, its establishment has been quite successful as a reformist intervention, but it also has clear room for improvement in specific areas.

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Δημήτριο Ξεφτέρη για την καθοδήγηση που μου παρείχε κατά τη διάρκεια εκπόνησης της παρούσας διατριβής.

Οφείλω επίσης ένα μεγάλο ευχαριστώ στους γονείς μου για την πολύπλευρη στήριξή τους σε όλη τη διάρκεια των σπουδών μου.

Περιεχόμενα

	Περίληψη	iii
	Summary	iv
	Ευχαριστίες	v
	Περιεχόμενα	vi
	Διαγράμματα – Πίνακες – Σχήματα	vii
	Συνομογραφίες	viii
1	Εισαγωγή	1
2	Οι Μεταρρυθμίσεις στον Δημόσιο Τομέα – Βιβλιογραφική Επισκόπηση	4
2.1	Δημόσιος Τομέας, Δημόσια Διοίκηση και Μεταρρύθμιση - Ορισμοί	4
2.2	Οι Δυνάμεις που Ωθούν στις Μεταρρυθμίσεις	6
2.3	Οικονομική Κρίση και Μεταρρυθμίσεις	7
2.4	Μοντέλα Μεταρρυθμίσεων	8
2.4.1	Το Νέο Δημόσιο Μάνατζμεντ	9
2.4.2	Δημόσια Διακυβέρνηση	10
2.4.3	Το Νέο-Βεμπεριανό Κράτος	11
2.4.4	Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση	12
2.5	Αποτελεσματικότητα και Μέτρηση της Απόδοσης	13
2.6	Λογοδοσία και Διαφάνεια	15
2.7	Η Μεταρρύθμιση της Φορολογικής Διοίκησης	16
3	Οι Μεταρρυθμίσεις στον Δημόσιο Τομέα στην Ελλάδα – Η Μεταρρύθμιση της Ελληνικής Φορολογικής Διοίκησης	18
3.1	Η Πορεία των Μεταρρυθμίσεων στην Ελλάδα	18
3.2	Κρίση Χρέους και Μεταρρυθμίσεις	20
3.3	Η Μεταρρύθμιση της Ελληνικής Φορολογικής Διοίκησης	23
4	Η Επίλυση των Φορολογικών Διαφορών	27
4.1	Συστήματα Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών	27
4.2	Η Ταχύτητα Απονομής Δικαιοσύνης ως Παράγοντας Οικονομικής Ανάπτυξης	28
4.3	Η Ενδικοφανής Προσφυγή ως Μέσο Επιτάχυνσης της Απονομής Δικαιοσύνης	32
5	Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων	35
5.1	Η Διοικητική Επίλυση των Φορολογικών Διαφορών πριν τη Σύσταση της Δ.Ε.Δ.	35
5.2	Η Σύσταση της Δ.Ε.Δ.	37
5.3	Αποστολή – Στόχοι – Παρουσία στα Στρατηγικά Σχέδια	38
5.4	Αρμοδιότητες και Οργάνωση της Δ.Ε.Δ.	39
5.5	Η Διαδικασία Άσκησης Ενδικοφανούς Προσφυγής	42
5.6	Η Ηλεκτρονική Παρουσία της Δ.Ε.Δ.	44
5.7	Η Στοχοθεσία της Δ.Ε.Δ.	46
5.8	Τα Αποτελέσματα της Δ.Ε.Δ.	47
5.9	Ανάλυση S.W.O.T.	55
6	Συμπεράσματα	59
	Παραρτήματα	61
A	Το Άρθρο 63 του Ν. 4174/2013	61
B	Απόφαση ΠΟΛ. 1064/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.	64
Γ	Άρθρο 11 του Οργανισμού της Α.Α.Δ.Ε. περί Δ.Ε.Δ.	78
Δ	Στατιστικά Αποτελέσματα της Δ.Ε.Δ.	83
Ε	Συστήματα Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών	86
	Βιβλιογραφία	88

Διαγράμματα – Πίνακες – Σχήματα

Διαγράμματα

- Διάγραμμα 1 Εξέλιξη της ανταπόκρισης των χωρών του ΟΟΣΑ στις συστάσεις “Going for Growth”
- Διάγραμμα 2 Εμπόδια στην καθημερινή λειτουργία των επιχειρήσεων (μικροπεριβάλλον)
- Διάγραμμα 3 Εμπόδια στο ευρύτερο οικονομικό και πολιτικό περιβάλλον (μακροπεριβάλλον)
- Διάγραμμα 4 Αριθμός εκκρεμών διοικητικών υποθέσεων (σε α΄ βαθμό/ανά 100 κατοίκους)
- Διάγραμμα 5 Ποσοστό ενδικοφανών προσφυγών που εξετάστηκαν πριν από την προβλεπόμενη καταληκτική ημερομηνία
- Διάγραμμα 6 Ποσοστό ενδικοφανών προσφυγών που εξετάστηκαν πριν από την προβλεπόμενη καταληκτική ημερομηνία σε σύγκριση με τον στόχο
- Διάγραμμα 7 Ποσοστό θετικών αποφάσεων επί του συνόλου των ρητών αποφάσεων
- Διάγραμμα 8 Ποσοστό θετικών αποφάσεων επί του συνόλου των κλεισμένων υποθέσεων
- Διάγραμμα 9 Ποσοστό αποφάσεων που κάνουν δεκτό το αίτημα αναστολής επί του συνόλου των ρητών αποφάσεων
- Διάγραμμα 10 Ποσοστό αποφάσεων Δ.Ε.Δ. (ρητών ή σιωπηρών) που προσβάλλονται στα Διοικητικά Δικαστήρια

Πίνακες

- Πίνακας 1 Εκκρεμείς και νέες υποθέσεις στα διοικητικά δικαστήρια
- Πίνακας 2 Ενδικοφανείς προσφυγές που υποβλήθηκαν στη Δ.Ε.Δ.
- Πίνακας 3 Αιτήματα αναστολής 2013-2017
- Πίνακας 4 Αριθμός αποφάσεων Δ.Ε.Δ. (ρητών ή σιωπηρών) που προσβάλλονται στα Διοικητικά Δικαστήρια
- Πίνακας 5 Ποσοστό αποφάσεων Δ.Ε.Δ. που προσβάλλονται στα Διοικητικά Δικαστήρια σωρευτικά

Σχήματα

- Σχήμα 1 Θεσμοί της δικαιοσύνης και οικονομική ευημερία
- Σχήμα 2 Οργανόγραμμα της Δ.Ε.Δ.
- Σχήμα 3 Ανάλυση SWOT της Δ.Ε.Δ.

Συντομογραφίες

ΑΡΑ	Advance Pricing Agreements
ΚΡΙ	Key Performance Indicators
ΝΡΜ	New Public Management
ΟΕCD	Organization for Economic Co-operation and Development
SWOT	Strengths Weaknesses Opportunities Threats
TADAT	Tax Administration Diagnostic Assessment Tool
ΑΑΔΕ	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΑΣΕΠ	Ανώτατο Συμβούλιο Επιλογής Προσωπικού
ΓΓΔΕ	Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων
ΔΕΔ	Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
ΔΝΤ	Διεθνές Νομισματικό Ταμείο
ΔΟΥ	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΕΔΕΦΔ	Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΕΣ	Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο
ΕΛΠ	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
ΕΝΦΙΑ	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων
ΚΒΣ	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
ΚΔΔ	Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας
ΚΕΔΕ	Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων
ΚΕΜΕΕΠ	Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων
ΚΕΦΟΜΕΠ	Κέντρο Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου
ΚΦΔ	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
ΝΒΚ	Νέο-Βεμπεριανό Κράτος
ΝΔΜ	Νέο Δημόσιο Μάνατζμεντ
ΝΠΔΔ	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
ΟΓΑ	Οργανισμός Γεωργικών Ασφαλίσεων
ΟΔΕ	Ομάδα Δράσης για την Ελλάδα
ΟΟΣΑ	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
ΠΟΛ	Πολυγραφημένη (Εγκύκλιος)
ΣΕΒ	Σύνδεσμος Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών
ΤΠΕ	Τεχνολογίες Πληροφορικής και Επικοινωνιών
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Κεφάλαιο 1

Εισαγωγή

Οι μεταρρυθμίσεις στον δημόσιο τομέα κεντρίζουν το ενδιαφέρον καθώς αποτελούν έναν από τους βασικότερους τρόπους με τους οποίους οι κυβερνήσεις καλούνται να αντιμετωπίσουν καινούρια και δυσεπίλυτα προβλήματα που εμφανίζονται, συχνά υπό συνθήκες οικονομικών κρίσεων. Τις τελευταίες δεκαετίες γινόμαστε μάρτυρες αλλεπάλληλων αλλαγών με τις οποίες ο δημόσιος τομέας επιχειρεί να ανταποκριθεί στις νέες προκλήσεις εισάγοντας μεταρρυθμιστικά προγράμματα που αγγίζουν όλο το εύρος της κρατικής δράσης και επηρεάζουν άμεσα τη ζωή των πολιτών. Η κινητικότητα αυτή συνιστά παγκόσμιο φαινόμενο και απασχολεί τόσο την επιστημονική κοινότητα όσο τους διεθνείς οργανισμούς, τους πολιτικούς φορείς και τις διάφορες κοινωνικές ομάδες.

Το ζήτημα αφορά ιδιαίτερα την Ελλάδα λόγω του εκτεταμένου ρόλου που διαδραματίζει ο δημόσιος τομέας σε όλο το φάσμα της οικονομικής και κοινωνικής ζωής, αλλά και της συμβολής που η δημόσια διοίκηση μπορεί να έχει στην προσπάθεια αποτελεσματικής αντιμετώπισης της πρόσφατης οικονομικής κρίσης. Στο πλαίσιο αυτό αποκτά ιδιαίτερο ενδιαφέρον και η μεταρρύθμιση της φορολογικής διοίκησης, επιμέρους αντικείμενο της οποίας είναι και τρόπος που επιλέγει να επιλύσει τις φορολογικές διαφορές που ανακύπτουν.

Σκοπός της διατριβής είναι η διερεύνηση του ζητήματος των μεταρρυθμίσεων στον δημόσιο τομέα όπως έχουν αναπτυχθεί διεθνώς, των λόγων που τις καθιστούν αναγκαίες, των θεωρητικών μοντέλων που τις περιγράφουν και των αξιών που τις διέπουν. Επίσης αναζητείται ο τρόπος με τον οποίο εκδηλώθηκαν οι μεταρρυθμίσεις στην Ελλάδα και στην ελληνική φορολογική διοίκηση, ιδίως υπό το πρίσμα της πρόσφατης οικονομικής κρίσης. Επιχειρείται επιπλέον να δοθεί απάντηση στο ερώτημα του κατά πόσο η σύσταση το έτος 2013 της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και ήδη της

Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)¹, υπήρξε μια επιτυχημένη μεταρρυθμιστική παρέμβαση που ανταποκρίνεται στα θεωρητικά δεδομένα του ζητήματος.

Η θέση της διατριβής είναι πως οι μεταρρυθμίσεις στον δημόσιο τομέα, ανεξάρτητα από το μοντέλο υπό το οποίο εκδηλώνονται, εμφορούνται από τις αξίες της αποτελεσματικότητας, της διαφάνειας και της λογοδοσίας, και καλούνται να δώσουν λύσεις σε σύνθετα προβλήματα, γνωρίζοντας συχνά νέα ώθηση μετά από την εκδήλωση οικονομικών κρίσεων. Στην περίπτωση της Ελλάδας πράγματι η πρόσφατη κρίση χρέους οδήγησε σε κύμα μεταρρυθμίσεων, οι οποίες υπήρξαν απόρροια κατά κύριο λόγο των δεσμεύσεων που ανέλαβε η χώρα στο πλαίσιο της εξωτερικής οικονομικής βοήθειας που δέχθηκε. Στο κλίμα αυτό γεννήθηκε η Δ.Ε.Δ. καλούμενη να μεταβάλει τον τρόπο που επιλύονται διοικητικά οι φορολογικές διαφορές. Ως μεταρρυθμιστική παρέμβαση υπήρξε αρκετά επιτυχημένη κρίνοντας από τα αποτελέσματά της και τον βαθμό ανταπόκρισής της στα υπάρχοντα μεταρρυθμιστικά πρότυπα, διαθέτει ωστόσο σαφή περιθώρια βελτίωσης σε επιμέρους τομείς. Η διατριβή οδηγήθηκε στα συμπεράσματά της υπό τους περιορισμούς του δεδομένου εύρους των στοιχείων από επίσημες πηγές που αξιοποιήθηκαν και της έλλειψης δυνατότητας άσκησης ελέγχου σε αυτές.

Μεθοδολογικά στο πρώτο σκέλος της διατριβής (κεφάλαια 2, 3 και 4) γίνεται βιβλιογραφική διερεύνηση του ζητήματος των μεταρρυθμίσεων στον δημόσιο τομέα όπως αυτό απαντάται διεθνώς και στην Ελλάδα και συναρτάται με το ειδικότερο ζήτημα της επίλυσης των φορολογικών διαφορών. Στο δεύτερο σκέλος της διατριβής (κεφάλαιο 5) η έρευνα συνδυάζεται με μελέτη περίπτωσης (case study) της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών υπό όρους διοικητικής μεταρρύθμισης, με χρήση διαφόρων πηγών, όπως νομοθετικών διατάξεων, αποφάσεων, εγκυκλίων, αιτιολογικών εκθέσεων νόμων, στρατηγικών σχεδίων, επιχειρησιακών προγραμμάτων, απολογιστικών εκθέσεων, ηλεκτρονικών πηγών και στατιστικών δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε.

¹ Κατά τη διάρκεια εκπόνησης της παρούσας διατριβής, με τις διατάξεις του ν. 4389/2016, η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών καταργήθηκε και στη θέση της συστήθηκε, με τις ίδιες διατάξεις, η «Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων», η οποία ανέλαβε από 1/1/2017 όλες τις αρμοδιότητες της Γ.Γ.Δ.Ε. (βλ. ειδική αναφορά στο κεφάλαιο 3). Στο εξής, και σε όλο το εύρος της διατριβής, θα γίνεται αναφορά στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Πιο αναλυτικά, στο δεύτερο κεφάλαιο περιγράφεται το ζήτημα των μεταρρυθμίσεων στον δημόσιο τομέα όπως αυτό προσεγγίζεται στη διεθνή βιβλιογραφία. Αναπτύσσονται οι δυνάμεις που ωθούν στις μεταρρυθμίσεις και ο ιδιαίτερος ρόλος που διαδραματίζει η οικονομική κρίση, μελετώνται τα κυριότερα σύγχρονα μεταρρυθμιστικά μοντέλα που έχουν αναπτυχθεί κι εφαρμοστεί, αναλύονται οι αξίες της αποτελεσματικότητας, της αποδοτικότητας, της διαφάνειας και της λογοδοσίας σε σχέση με τη δημόσια διοίκηση και προσεγγίζεται η ειδικότερη περίπτωση της μεταρρύθμισης της φορολογικής διοίκησης.

Στο τρίτο κεφάλαιο διερευνάται ο τρόπος που εφαρμόστηκαν οι μεταρρυθμίσεις στον ελληνικό δημόσιο τομέα κατά τις προηγούμενες δεκαετίες και ιδίως μετά την πρόσφατη κρίση χρέους και ο τρόπος που ανταποκρίθηκε η ελληνική φορολογική διοίκηση στις νέες προκλήσεις.

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύεται το ζήτημα της επίλυσης των φορολογικών διαφορών το οποίο συσχετίζεται με την ταχύτητα απονομής δικαιοσύνης και μελετάται ο ρόλος του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής ο οποίος αποτελεί την επιλογή του νομοθέτη για την επίλυση των φορολογικών διαφορών στην Ελλάδα.

Στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται σε βάθος μελέτη της περίπτωσης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε. Μέσα από την μελέτη όλων των διαθέσιμων στοιχείων που αφορούν το κανονιστικό πλαίσιο λειτουργίας της, το προηγούμενο καθεστώς, την οργάνωσή της, την ηλεκτρονική παρουσία της, τη στοχοθεσία της και τα στατιστικά αποτελέσματα της δράσης της εξάγονται συμπεράσματα αναφορικά με το μεταρρυθμιστικό της στίγμα και γίνεται αντιπαραβολή με τα βιβλιογραφικά ευρήματα. Η μελέτη περίπτωσης συνδυάζεται τέλος με ανάλυση SWOT της Δ.Ε.Δ.

Κεφάλαιο 2

Οι Μεταρρυθμίσεις στον Δημόσιο Τομέα – Βιβλιογραφική Επισκόπηση

2.1 Δημόσιος Τομέας, Δημόσια Διοίκηση και Μεταρρύθμιση - Ορισμοί

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία (αρ. 14 παρ. 1 του ν. 4270/2014) ο δημόσιος τομέας περιλαμβάνει τη *«Γενική Κυβέρνηση, τα εκτός αυτής νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ΝΠΔΔ) και τις εκτός αυτής δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς»* όπως αυτές καθορίζονται σε ειδικότερες νομοθετικές διατάξεις. Στη θεωρία η έννοια του δημοσίου τομέα σχετίζεται είτε με τις συνέπειες που αυτός επιφέρει στην κοινωνία, κατά τη διαδικασία ανάληψης και εκτέλεσης του νομοθετικού έργου, είτε με τη χρηματοδότηση των κυβερνητικών δράσεων σε εκτέλεση του ψηφισθέντος προϋπολογισμού (Lane, 2000: 15). Γίνεται επίσης συχνά κατανοητή η έννοια του δημοσίου τομέα σε συνάρτηση με τις διαφορές που αυτός έχει από τον ιδιωτικό τομέα, οι οποίες αφορούν - μεταξύ άλλων - την επιδίωξη του δημοσίου συμφέροντος, την πολυπλοκότητα των ζητημάτων που αντιμετωπίζονται, το εύρος των εμποδίων που εμφανίζονται κατά την εφαρμογή των διοικητικών αποφάσεων, και την ανάγκη για δράση εντός ενός πλαισίου νομιμότητας (Parsons, 1995: 9).

Κατά έναν γενικό ορισμό του Lane (2000: 15-16) ο δημόσιος τομέας αφορά *«την κυβερνητική δράση και τις συνέπειές της»*, προσεγγίζεται δηλαδή ο δημόσιος τομέας υπό την έννοια της δημόσιας διοίκησης ή της άσκησης δημόσιας εξουσίας. Η δημόσια διοίκηση αποτελεί τον κύριο διοικητικό μηχανισμό μέσω του οποίου εκδηλώνεται η κυβερνητική δράση με τη διαχείριση των δημοσίων υποθέσεων και την εφαρμογή των δημοσίων πολιτικών (Shafritz, Russell and Borick, 2016: 6). Χρόνιες παθογένειες ωστόσο του δημοσίου τομέα, φαινόμενα αναποτελεσματικότητας και διεθνείς

προκλήσεις έχουν οδηγήσει στη διατύπωση προτάσεων για διαρθρωτική μεταβολή και «επανίδρυση» της δημόσιας διοίκησης (Μακρυδημήτης, 2006: 287-289) με προώθηση μεταρρυθμίσεων σε όλο το φάσμα του δημοσίου τομέα, υπό τον στόχο μιας δομικής αλλαγής, απαραίτητης για την καλύτερη οικονομική προσαρμογή των κρατών σε ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο παγκόσμιο περιβάλλον (Μιχαλόπουλος, 2003: 38).

Η μεταρρύθμιση του δημοσίου τομέα συντελείται συνεπώς μέσα από την μεταρρύθμιση του πυρήνα της που είναι η ίδια η δημόσια διοίκηση. Για τον λόγο αυτό προωθούνται συστηματικά κατά τις τελευταίες δεκαετίες από όλα τα κράτη σειρά διοικητικών μεταρρυθμίσεων με σκοπό τον εκσυγχρονισμό και την περαιτέρω αύξηση της λειτουργικότητας και την αξιοπιστίας του δημοσίου τομέα.

Σύμφωνα με τους Boyne et al. (2003: 3) οι μεταρρυθμίσεις αυτές αφορούν «*σκόπιμες αλλαγές στις ρυθμίσεις που αφορούν στον σχεδιασμό και την παροχή δημοσίων υπηρεσιών*» είτε αφορούν μια συγκεκριμένη Υπηρεσία είτε το σύνολο του δημοσίου τομέα. Σημαντικό στοιχείο του παραπάνω ορισμού είναι πως για να χαρακτηριστούν οι αλλαγές ως μεταρρυθμίσεις θα πρέπει να είναι σκόπιμες, θα πρέπει δηλαδή να προκύπτουν μετά από ευρύτερο ή ειδικότερο σχεδιασμό σε επίπεδο πολιτικής και να μην αφορούν τυχαίες ή αυτόματες προσαρμογές σε νέες συνθήκες.

Σύμφωνα με τους Pollitt and Bouckaert (2011: 2) μιλώντας για το ίδιο ζήτημα αναφερόμαστε σε «*σκόπιμες αλλαγές στη δομή και τις ακολουθούμενες διαδικασίες των οργανισμών του δημοσίου τομέα με στόχο την καλύτερη λειτουργία τους*». Ο αρκετά ευρύς αυτός ορισμός περιλαμβάνει - σκόπιμες πάντα - αλλαγές οι οποίες μπορεί να αφορούν ζητήματα εσωτερικής δομής και λειτουργίας των φορέων του δημοσίου, όπως οργανωτικά θέματα, θέματα διοίκησης του ανθρώπινου δυναμικού κλπ, αλλά και ζητήματα που ρυθμίζουν τις σχέσεις των φορέων αυτών με τους πολίτες και τις επιχειρήσεις. Η «καλύτερη λειτουργία» επίσης θα μπορούσε να σημαίνει μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα στην επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών, αλλά και καλύτερη ανταπόκριση στις ανάγκες των πολιτών, επιδιώξεις που δεν ταυτίζονται απαραίτητα μεταξύ τους. Υπό την έννοια αυτή απαιτείται κάθε φορά ιεράρχηση στόχων και αναγκών κατά το στάδιο της λήψης των αποφάσεων, καθώς σπανίως μπορούν να επιτευχθούν ταυτόχρονα πολλαπλοί ή αντιτιθέμενοι στόχοι.

2.2 Οι Δυνάμεις που Ωθούν στις Μεταρρυθμίσεις

Ποιες είναι όμως οι δυνάμεις που ωθούν στις μεταρρυθμίσεις; Ο Butcher (2003: 2-4) αναφέρει τις εξής:

- Οι οικονομικές συνθήκες των τελευταίων δεκαετιών, οι οποίες επέφεραν την ανάγκη περιορισμού των δημοσιονομικών ελλειμμάτων με παράλληλη τήρηση ενός υψηλού επιπέδου παροχής υπηρεσιών, στοιχείο που οδήγησε στην αμφισβήτηση του μεγέθους του κράτους και στην απαίτηση για μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα.
- Η αυξημένη πίεση των πολιτών προς τις κυβερνήσεις για δημόσιες υπηρεσίες που να ανταποκρίνονται καλύτερα στις ανάγκες τους.
- Η αποδοχή της άποψης πως η δημόσια διοίκηση μπορεί να ωφεληθεί από τις πρακτικές του επιχειρησιακού μανάτζμεντ όπως αυτές εφαρμόζονται στον ιδιωτικό τομέα.
- Οι δυνατότητες που παρέχει η τεχνολογία για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας των δημοσίων Υπηρεσιών.
- Η επιλογή για ενίσχυση του πολιτικού ελέγχου στην πανίσχυρη - στις αγγλοσαξονικές κυρίως χώρες - κεντρική διοίκηση.

Οι μεταρρυθμίσεις στον δημόσιο τομέα, τόσο στην περίπτωση που αυτές αποσκοπούν σε θεσμικές αλλαγές όσο και στην περίπτωση που στοχεύουν στον περιορισμό δαπανών (Lane, 2000: 144), οφείλονται στην ανάδυση κατά τις τελευταίες δεκαετίες μια νέας πραγματικότητας που χαρακτηρίζεται από πολυπλοκότητα, διαρκείς αλλαγές, παγκόσμιες προκλήσεις και αλματώδεις τεχνολογικές εξελίξεις. Τα δεδομένα αυτά σε συνδυασμό με την επίδραση οικονομικών σχολών σκέψης και του παραδείγματος της μεταρρύθμισης του ιδιωτικού τομέα που προηγήθηκε χρονικά, δημιούργησαν την ανάγκη για προώθηση αλλαγών προσανατολισμένων στις σύγχρονες απαιτήσεις για μεγαλύτερη ευελιξία και αποτελεσματικότητα (Καρκατσούλης, 2004: 25-26).

Σε σχετικές με το θέμα έρευνες έχουν αναλυθεί διάφοροι ειδικοί παράγοντες που σχετίζονται με την προώθηση των μεταρρυθμίσεων, όπως για παράδειγμα το επάγγελμα και η εκπαίδευση των πολιτικών ηγετών (Dreher et al., 2009), η επίδραση της κοινωνικής εμπιστοσύνης στις θεσμικές μεταρρυθμίσεις (Heinemann and Tanz,

2008) ή η ανάγκη προσαρμογής στις απαιτήσεις της Ευρωπαϊκής Νομισματικής Ένωσης (Duval and Elmeskov, 2006). Ωστόσο οι Asatryan, Helnemann and Pitlik (2017) επισημαίνουν πως στην βιβλιογραφία εντοπίζονται με αυξημένη συχνότητα τρεις κυρίως παράγοντες μεταρρυθμίσεων. Πρώτον, η αναποτελεσματικότητα των υπάρχοντων θεσμών, η οποία καταδεικνύει την ανάγκη και επιβάλλει το αντίστοιχο μέτρο για μεταρρυθμίσεις. Δεύτερον, η επίδραση που ασκεί το παράδειγμα άλλων χωρών, συνήθως γειτονικών, οι οποίες με τον τρόπο αυτό παρέχουν την ευκαιρία για μάθηση και θέτουν ταυτόχρονα ένα μέτρο σύγκρισης. Τρίτον η εκδήλωση οικονομικών και κοινωνικών κρίσεων, οι οποίες λειτουργούν ως ευκαιρίες για εκτεταμένες αλλαγές.

2.3 Οικονομική Κρίση και Μεταρρυθμίσεις

Κατά κοινή παραδοχή οι οικονομικές κρίσεις αποτελούν ευκαιρίες για την προώθηση μεταρρυθμίσεων, οι οποίες μάλιστα δεν πρέπει να αφήνονται ανεκμετάλλευτες. Έχει υποστηριχθεί πως οι χώρες μεταρρυθμίζουν περισσότερο όταν αντιμετωπίζουν σοβαρά οικονομικά προβλήματα (Tompson, 2010: 29), ενώ ο Rodrik (1996: 26) αναφέρει πως *«αν υπάρχει ένα κυρίαρχο θέμα που διατρέχει το εύρος της βιβλιογραφίας στην πολιτική οικονομία είναι πως η κρίση είναι ο υποκινητής των μεταρρυθμίσεων»*. Εκλαμβάνονται μάλιστα οι μεταρρυθμίσεις στον δημόσιο τομέα, όχι απλά ως επιλογή, αλλά ως ανάγκη πρώτης προτεραιότητας για τις κυβερνήσεις, οι οποίες καλούνται να τις αναλάβουν προς αντιμετώπιση της κρίσης και να γίνουν περισσότερο αποτελεσματικές και αποδοτικές, ειδάλλως κινδυνεύουν να συμβάλλουν με την αδράνειά τους στην περαιτέρω επιδείνωση των προβλημάτων (Bouvard, Dohrmann and Lovegrove, 2009).

Έχει όμως σε κάθε περίπτωση η οικονομική κρίση οδηγήσει σε ευρείες διαρθρωτικές μεταρρυθμίσεις και σε αλλαγή της πορείας των ήδη δρομολογημένων μεταρρυθμίσεων;

Σε μελέτη των Randma-Liiv και Kickert (2017) με εμπειρική συγκριτική ανάλυση των περιπτώσεων 14 ευρωπαϊκών κρατών τα οποία επηρεάστηκαν σε μεγαλύτερο ή μικρότερο βαθμό από την παγκόσμια οικονομική κρίση του 2008 (δεν περιλαμβάνεται η Ελλάδα) διαπιστώθηκε πως οι μεταρρυθμίσεις που συνήθως προωθούνται προς αντιμετώπιση της κρίσης δεν είναι απαραίτητως διαρθρωτικής φύσης, αλλά κατά βάση επιλέγεται από τις κυβερνήσεις ένας συνδυασμός περικοπής δαπανών και μικρής κλίμακας αλλαγών. Οι χώρες ωστόσο οι οποίες βρέθηκαν στη θέση να αποδεχθούν

εξωτερική βοήθεια από διεθνείς οργανισμούς υποχρεώθηκαν να εισαγάγουν πιο ουσιαστικές μεταρρυθμίσεις.

Η βαθειά οικονομική και κοινωνική κρίση ανατρέπει τις καθιερωμένες αντιλήψεις και δίνει στους πολιτικούς τη δυνατότητα να εισαγάγουν μεταρρυθμίσεις, επειδή γίνεται πιο εύκολα κατανοητό στους πολίτες πως η διατήρηση της υπάρχουσας κατάστασης δεν είναι πλέον μια βιώσιμη επιλογή (Heinemann and Grigoriadis, 2016). Ωστόσο η σύνδεση ανάμεσα στην οικονομική κρίση και τις μεταρρυθμίσεις δεν είναι αυτονόητη, καθώς μια ευρεία και ισχυρή δημόσια γραφειοκρατία, λειτουργώντας ως ομάδα συμφερόντων, είναι σε θέση να την ανατρέψει (Asatryan, Heinemann and Pitlik, 2017).

Σε περιόδους κρίσεων αναδύεται το δίλημμα ανάμεσα στην αντιμετώπισή της με λήψη άμεσων μέτρων και στην προώθηση μακρόχρονων μεταρρυθμίσεων. Η επιλογή σύμφωνα με τον Zahariadis (2013) εξαρτάται από τέσσερις παράγοντες: τα εκλογικά κέρδη, την κεντρική λήψη αποφάσεων, τη σοβαρότητα της κρίσης και τον βαθμό εμπλοκή του εξωτερικού παράγοντα. Τα άμεσα εκλογικά οφέλη ασκούν επιρροή στις αποφάσεις των πολιτικών, συχνά προς την κατεύθυνση της εγκατάλειψης των μεταρρυθμίσεων ενόψει εκλογών. Η κεντρική λήψη αποφάσεων λειτουργεί αμφίσημα, καθώς δίνει μια καταρχήν ώθηση στις μεταρρυθμίσεις, αλλά τα αποτελέσματα μπορούν να περιοριστούν από τη διαφθορά και την έλλειψη διοικητικής ικανότητας. Η εμπλοκή ξένων παραγόντων είναι σε θέση να καταστήσει εφικτή την προώθηση κάποιων μεταρρυθμίσεων, μπορεί όμως να δημιουργήσει και μεγάλη αντίσταση σε αυτές, στοιχείο που επηρεάζει αρνητικά την επιτυχία τους. Η σοβαρότητα της κρίσης, τέλος, παρέχει επιπλέον κίνητρο για εφαρμογή μεταρρυθμίσεων, σημαντική ωστόσο είναι και η διάρκειά της.

2.4 Μοντέλα Μεταρρυθμίσεων

Κατά το μεγαλύτερο μέρος του 20^{ου} αιώνα η διοίκηση του δημοσίου τομέα λειτουργούσε στις αγγλοσαξονικές χώρες και στις χώρες της δυτικής Ευρώπης εμπνεόμενη από το ιεραρχικό – γραφειοκρατικό μοντέλο διοίκησης του Max Weber, κύρια γνωρίσματα του οποίου ήταν η αυστηρή ιεραρχία, η εφαρμογή τυπικών κανόνων οργάνωσης, η εξειδίκευση της εργασίας, η ομοιομορφία, η νομιμότητα, η έμφαση στις διαδικασίες και η αξιοκρατική επιλογή του προσωπικού με βάση τεχνικά προσόντα (Lambropoulou and Oikonomou, 2016, Κέφης, 2005: 66-67). Ωστόσο τα οικονομικά

προβλήματα της δεκαετίας του 1980 και οι ανεπάρκειες της παραδοσιακής γραφειοκρατίας ώθησαν τις κυβερνήσεις να αναθεωρήσουν τις πρακτικές τους και να αναζητήσουν νέα, περισσότερο αποτελεσματικά μοντέλα διοίκησης, εισάγοντας αντίστοιχες μεταρρυθμίσεις (Hughes, 2003: 1-2). Στη θεωρία αναπτύχθηκαν διάφορα μοντέλα με σκοπό να περιγράψουν τις νέες τάσεις, με πιο σημαντικά το Νέο Δημόσιο Μάνατζμεντ (NDM), τη Δημόσια Διακυβέρνηση, το Νέο-Βεμπεριανό Κράτος (MBK) και την Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση.

2.4.1 Το Νέο Δημόσιο Μάνατζμεντ

Το Νέο Δημόσιο Μάνατζμεντ (New Public Management) υπήρξε ένα μεταρρυθμιστικό φαινόμενο, κύριο χαρακτηριστικό του οποίου ήταν η εισαγωγή μεθόδων της ιδιωτικής επιχειρηματικότητας στη διοίκηση του δημοσίου τομέα (Dunleavy and Hood, 1994). Αναπτύχθηκε κυρίως στις ΗΠΑ, στη Νέα Ζηλανδία, στη Μεγάλη Βρετανία και σε άλλες αγγλοσαξονικές χώρες από τις αρχές της δεκαετίας του 1980 και βασικά σημεία ενδιαφέροντος σε επίπεδο διοικητικής μεταρρύθμισης υπήρξαν (Dunleavy and Hood, 1994, Dunleavy et al., 2005, Καρκατσούλης, 2004: 43-45, Ρωσσίδης, 2014: 69):

- Ο επιμερισμός των παρεχόμενων δημοσίων υπηρεσιών σε αποκεντρωμένα συστήματα
- Η ανάθεση δημόσιας υπηρεσίας σε ανεξάρτητες αρχές
- Η καθιέρωση διαδικασιών λήψης αποφάσεων και η κατάστρωση στρατηγικών προγραμμάτων με κριτήρια αποτελεσματικότητας, αποδοτικότητας και διαφάνειας
- Η ενίσχυση του ανταγωνισμού μεταξύ των Υπηρεσιών του δημοσίου και μεταξύ φορέων του δημοσίου και του ιδιωτικού τομέα
- Η οργάνωση πιο ευέλικτων και αυτόνομων συστημάτων που στοχεύουν στην επίτευξη αποτελεσμάτων παρά στην τήρηση διαδικασιών
- Η διαμόρφωση προϋπολογισμών με κριτήρια αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας
- Η ανάπτυξη εναλλακτικών μορφών παροχής υπηρεσιών με στόχο την ικανοποίηση των αναγκών των πολιτών
- Η μέτρηση αποτελεσμάτων και η αξιολόγηση δομών και ατόμων

Η καινοτομία του NDM συγκριτικά με τα πιο παραδοσιακά μοντέλα διοίκησης και μεταρρύθμισης έγκειται στην ανάπτυξη μιας περισσότερο εξωστρεφούς διοίκησης, η

οποία πλέον θέτει την ικανοποίηση των αναγκών των πολιτών/πελατών στο επίκεντρο της δράσης της, δίνοντας παράλληλα έμφαση στις αρχές της αποτελεσματικότητας, της αποδοτικότητας και της οικονομικότητας (Ρωσσίδης, 2014: 69-70).

Παρά τον καινοτόμο χαρακτήρα του το ΝΔΜ δέχθηκε ευρεία κριτική, ιδίως κατά τα τελευταία χρόνια της δεκαετίας του 1990 και μετά, όπως ήταν η απόδοση έμφασης στη μείωση του κόστους σε βάρος της ποιότητας κοινωνικά κρίσιμων υπηρεσιών όπως η εκπαίδευση, η υγεία και το περιβάλλον (Larbi, 1999) ή το γεγονός ότι ευνόησε την εμφάνιση φαινομένων διαφθοράς και προώθησης ατομικών συμφερόντων (Dunleavy and Hood, 1994). Οι αδυναμίες των μεταρρυθμίσεων του ΝΔΜ έγιναν εμφανείς στις *χώρες σε μετάβαση* (transitional countries) από την σχεδιασμένη οικονομία στην οικονομία της αγοράς, όπου δεν υπήρχε το κατάλληλο θεσμικό πλαίσιο για την ανάπτυξή τους και εντοπίστηκαν πολυποίκιλα προβλήματα στον σχεδιασμό και την υλοποίηση των μεταρρυθμιστικών σχεδίων (Τσέκος, 2014: 74-75). Ωστόσο πολλά εργαλεία που βασίζονται στις ιδέες του ΝΔΜ χρησιμοποιούνται ακόμη από τις κυβερνήσεις για την προώθηση εσωτερικών και εξωτερικών αλλαγών (DeVries and Nemec, 2013).

2.4.2 Δημόσια Διακυβέρνηση

Απόρροια της κριτικής που αναπτύχθηκε κατά των επιπτώσεων του ΝΔΜ ήταν η ανάδυση στα τέλη της δεκαετίας του 1990 της *δημόσιας διακυβέρνησης* ως εναλλακτικής επιλογής διοίκησης στον δημόσιο τομέα, που έθεσε σε νέα βάση τη σχέση ανάμεσα στο κράτος και τους πολίτες, προκρίνοντας περισσότερο δικτυακές μορφές οργάνωσης και δίνοντας μεγαλύτερη έμφαση στην πολιτική και τον κεντρικό ρόλο του κράτους παρά στην οικονομία (Καρκατσούλης, 2004: 311-314).

Στη θεωρία αναπτύχθηκαν διάφορα μοντέλα διακυβέρνησης όπως (Lampropoulou and Οικονομου, 2016: 5): η *καλή διακυβέρνηση* (good governance) (OECD, 1995), η *διακυβέρνηση της ψηφιακής εποχής* (digital-era governance) (Dunleavy et al., 2005), η *δικτυακή διακυβέρνηση* (network governance) (Klijn, 2008), η *διαδραστική διακυβέρνηση* (interactive governance) (Torfing et al., 2012) και η *Νέα Δημόσια Διακυβέρνηση* (New Public Governance) (Osborne, 2010), με κοινή θεώρηση των μοντέλων αυτών την εμπλοκή των διαφόρων κοινωνικών παραγόντων στη διαδικασία λήψης των αποφάσεων.

Στη σύλληψη της δημόσιας διακυβέρνησης μπορούν να αποδοθούν μεταρρυθμίσεις που περιλαμβάνουν δημοκρατικές μεθόδους λήψης αποφάσεων, διαδικασίες διαφάνειας και λογοδοσίας, λιγότερο ιεραρχικό έλεγχο, εμπλοκή των κοινωνικών δικτύων και των διαφόρων ομάδων ενδιαφερομένων στη διακυβέρνηση, συμπράξεις δημόσιου και ιδιωτικού τομέα, και διαδικασίες κοινωνικής ενσωμάτωσης με σεβασμό στην ισότητα, τη διαφορετικότητα και τα ανθρώπινα δικαιώματα (Bovaird, 2005, Lampropoulou and Oikonomou, 2016).

2.4.3 Το Νέο-Βεμπεριανό Κράτος

Ένα διακριτό μοντέλο μεταρρυθμίσεων που εκδηλώθηκε κατά κύριο λόγο στην ηπειρωτική Ευρώπη ήταν το λεγόμενο Νέο – Βεμπεριανό Κράτος (Neo-Weberian State). Σύμφωνα με τους Pollitt and Bouckaert (2011: 118-119), το παράδειγμα αυτό χαρακτηρίζεται από σύνθεση βεμπεριανών και νέων στοιχείων. Ειδικότερα, τα «βεμπεριανά» στοιχεία του NBK είναι:

- Η διατήρηση της κεντρικής θέσης του κράτους στην αντιμετώπιση των σύγχρονων προκλήσεων
- Η νομιμοποίηση της κρατικής λειτουργίας μέσα από την ενίσχυση των δημοκρατικών θεσμών
- Η χρήση του διοικητικού δικαίου για τη διαμόρφωση των σχέσεων κράτους-πολιτών υπό τις αρχές της ισονομίας και της νομιμότητας
- Η ύπαρξη ενός δημοσίου τομέα με ξεχωριστό καθεστώς, κουλτούρα και συνθήκες εργασίας.

Τα «νέα» στοιχεία του NBK είναι:

- Η μετάβαση από τη γραφειοκρατία και τον φορμαλισμό σε μια εξωστρεφή διοίκηση, που θέτει στο επίκεντρο τις ανάγκες των πολιτών κι επιτυγχάνει τους στόχους της τηρώντας μια επαγγελματική ποιότητα υπηρεσιών.
- Η καθιέρωση μηχανισμών διαβούλευσης και άμεσης εκπροσώπησης των πολιτών
- Ο προσανατολισμός στην επίτευξη αποτελεσμάτων

- Η ενίσχυση του επαγγελματισμού των στελεχών του δημοσίου με ανάπτυξη διοικητικών ικανοτήτων προς την κατεύθυνση της πληρέστερης εξυπηρέτησης των πολιτών.

Το NBK αποτελεί μια ειδική μορφή διακυβέρνησης, η οποία επιχειρεί αφενός να αναδείξει τον διακριτό ρόλο του κράτους ως εγγυητικού παράγοντα της νομιμότητας και των δημοκρατικών θεσμών και αφετέρου να αυξήσει την αποτελεσματικότητα της δημόσιας διοίκησης χρησιμοποιώντας ως κύριο εργαλείο, όχι τόσο τα ιδιωτικο-οικονομικά κριτήρια, αλλά την ανάπτυξη ενός δημοσίου τομέα με ποιοτικά και επαγγελματικά χαρακτηριστικά. Με την έμφαση την οποία αποδίδει στις αξίες της αποδοτικότητας και την αποτελεσματικότητας της δημόσιας διοίκησης υπό συνθήκες οικονομικών πιέσεων, μπορεί να αποβεί εξαιρετικά χρήσιμο παράδειγμα για την αντιμετώπιση των ιδιαίτερων προβλημάτων των χωρών της νότιας Ευρώπης, μεταξύ των οποίων και της Ελλάδας (Ongaro, 2009: 272).

2.4.4 Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση

Πολύ σημαντική πρόσφατη τάση διοικητικής μεταρρύθμισης είναι αυτή της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης. Σύμφωνα με της ιστοσελίδα του Υπουργείου Διοικητικής Ανασυγκρότησης στην Ελλάδα *«η Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση (e-government) αφορά στον εκσυγχρονισμό του Κράτους και της Δημόσιας Διοίκησης, με όχημα τις Τεχνολογίες Πληροφοριών και Επικοινωνιών (ΤΠΕ), με στόχο το ριζικό μετασχηματισμό των υφιστάμενων διαδικασιών και την αναβάθμιση των παρεχόμενων υπηρεσιών, σε υπηρεσίες προστιθέμενης αξίας, προκειμένου η Διοίκηση να καταστεί αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη, εξασφαλίζοντας την ικανοποίηση των αναγκών του κοινωνικού συνόλου και προάγοντας την ενεργή συμμετοχή των πολιτών»*.

Οι διαδικασίες οι οποίες επιτελούνται με τις εφαρμογές της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης δεν αποσκοπούν μόνο στην αναβάθμιση των παρεχόμενων υπηρεσιών στον δημόσιο τομέα, αλλά στοχεύουν και στην διαμόρφωση των σχέσεων μεταξύ του κράτους των πολιτών και στον επανασχεδιασμό των εσωτερικών διαδικασιών της δημόσιας διοίκησης με τέτοιο τρόπο, ώστε να χαρακτηρίζονται από μεγαλύτερη διαφάνεια και ευελιξία, καθιστώντας ταυτόχρονα εφικτή την δημόσια λογοδοσία (Ciborra, 2005).

Οι Layne και Lee (2001) υιοθέτησαν ένα αρκετά ενδιαφέρον μοντέλο τεσσάρων σταδίων ανάπτυξης της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης. Στο πρώτο στάδιο έχουμε μια διαδικτυακή παρουσία «καταλόγου» με δυνατότητα για τους πολίτες να προμηθεύονται ηλεκτρονικά έντυπα αιτήσεων. Στο δεύτερο στάδιο υπάρχει η δυνατότητα εκτέλεσης διαδικτυακών συναλλαγών. Στο τρίτο στάδιο έχουμε την κάθετη ολοκλήρωση, με την οποία τα τοπικά συστήματα συνδέονται με τα ανώτερα συστήματα για παρεμφερείς λειτουργίες. Στο τέταρτο στάδιο έχουμε πλέον την οριζόντια ολοκλήρωση με λειτουργία υπηρεσιών μιας στάσης.

Σε επίπεδο μεταρρυθμιστικής τάσης έχει υποστηριχθεί πως η ηλεκτρονική διακυβέρνηση συνδέεται με το ΝΔΜ καθώς τα δύο μοντέλα διαθέτουν κοινά στοιχεία, όπως είναι η μέτρηση της απόδοσης, η διοίκηση μέσω στόχων, ο επανασχεδιασμός της κυβέρνησης, η εμπορευματοποίηση, η συμμετοχή των πολιτών και η εστίαση στις ανάγκες τους (Navarra and Cornford, 2005). Άλλοι μελετητές έχουν αναφερθεί στη «Διακυβέρνηση της ψηφιακής εποχής» (Digital-Era Governance) διαπιστώνοντας μία μετάβαση από το ΝΔΜ προς ένα νέο καθεστώς με κυρίαρχο τον ρόλο των ΤΠΕ, και κύρια στοιχεία: τις ολοκληρωμένες λειτουργίες εντός του δημοσίου τομέα, την καθιέρωση ολιστικών δομών προσανατολισμένων στις ανάγκες των πολιτών (π.χ. οι υπηρεσίες μίας στάσης), και την προώθηση της πλήρους ψηφιοποίησης των διοικητικών διαδικασιών (Dunleavy et al., 2005). Καθώς η τεχνολογία εξελίσσεται συνεκτιμάται η διάδοση των μέσων κοινωνικής δικτύωσης (social media) και των εφαρμογών του Web 2.0 και υποστηρίζεται πλέον η εμφάνιση ενός δεύτερου κύματος Διακυβέρνησης της Ψηφιακής Εποχής (Margetts και Dunleavy, 2013).

Ανεξάρτητα από την επιλογή για υλοποίηση ενός ολοκληρωμένου μοντέλου ηλεκτρονικής διακυβέρνησης, οι ΤΠΕ είναι αδύνατον να αγνοηθούν από τις δομές του δημοσίου τομέα, καθώς αποτελούν το πλέον κατάλληλο μέσο για τον εκσυγχρονισμό του κράτους και την αποτελεσματική παροχή υπηρεσιών στους πολίτες και τις επιχειρήσεις υπό όρους διαφάνειας και λογοδοσίας.

2.5 Αποτελεσματικότητα και Μέτρηση της Απόδοσης

Με βάση τα όσα ήδη εκτέθηκαν είναι φανερό πως κοινή παράμετρος όλων των μεταρρυθμιστικών προγραμμάτων στον χώρο της δημόσιας διοίκησης είναι η βελτίωση

της αποτελεσματικότητας. Επιλέγοντας έναν συνοπτικό ορισμό για την αποτελεσματικότητα θα λέγαμε πως αυτή «αναφέρεται στην υλοποίηση ή πραγματοποίηση των προγραμματισμένων τυπικά προβλεπόμενων στόχων» (Μιχαλόπουλος, 2007: 30). Προϋπόθεση συνεπώς για την επίτευξη αποτελεσμάτων είναι η ύπαρξη προγραμματισμένων στόχων (στοχοθεσία) οι οποίοι ορίζουν την επιθυμητή κατάσταση, ενώ παράλληλα είναι αναγκαία και η καθιέρωση ενός συστήματος μέτρησης των αποτελεσμάτων αυτών βάσει δεικτών, προκειμένου η διοίκηση να αποκτά μια εικόνα της λειτουργίας της και να προβαίνει στις απαραίτητες διορθωτικές δράσεις (Μιχαλόπουλος, 2007: 45-54).

Η αποτελεσματικότητα συσχετίζεται εννοιολογικά με τις έννοιες της αποδοτικότητας και τη παραγωγικότητας, υπάρχουν ωστόσο διαφορές. Αν η αποτελεσματικότητα αφορά την επίτευξη προγραμματισμένων στόχων μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού, η αποδοτικότητα συνίσταται στην ικανότητα μεγιστοποίησης των αποτελεσμάτων που επιτυγχάνονται με χρήση δεδομένων πόρων, ενώ η παραγωγικότητα αποτελεί έναν δείκτη ο οποίος αναφέρεται στο λόγο των εκροών προς τις εισροές (Καρκατσούλης, 2004: 87-90).

Κρίσιμο στοιχείο ενός συστήματος διαχείρισης της απόδοσης είναι η μέτρηση της αποδοτικότητας, βασικές όψεις της οποίας είναι: α) η αποσαφήνιση του τι θα μετρηθεί, β) ο τρόπος μέτρησης, γ) η ερμηνεία των δεδομένων και δ) η επικοινωνία των αποτελεσμάτων (Fryer, Antony and Ogden, 2009). Στη διαδικασία αυτή γίνεται χρήση των δεικτών αποδοτικότητας οι οποίοι μπορούν να είναι διαφόρων τύπων, όπως δείκτες εκροών, δείκτες που αποδίδουν την αξία για τους τελικούς χρήστες, δείκτες που αξιολογούν τη διαχείριση της απόδοσης και σύνθετοι δείκτες (Stevens, Stokes and O'Mahony, 2006). Προαπαιτούμενα των δεικτών αποδοτικότητας είναι η εύστοχη επιλογή των εκροών που θα μετρηθούν, η ειλικρινής κατανόηση των αξιών που συνδέονται με κάθε εκροή και η ορθή μέτρηση των στοιχείων που συνθέτουν κάθε δείκτη (Smith and Street, 2005).

Υπό όρους μεταρρυθμιστικής προσπάθειας η μετάβαση από την υφιστάμενη στην σκοπούμενη κατάσταση είναι μια απαιτητική και μακρόπνοη διαδικασία, στο πλαίσιο της οποίας η στρατηγική χρήση της διαχείρισης της απόδοσης μπορεί να συνεισφέρει στην εμπέδωση των επιθυμητών αλλαγών (Buick et al., 2015), υπό την προϋπόθεση της

ύπαρξης της απαραίτητης βούλησης για λειτουργική ενσωμάτωση των αλλαγών αυτών. Σε κάθε περίπτωση η αξιόπιστη μέτρηση της απόδοσης και η δημοσιοποίηση των αποτελεσμάτων είναι σε θέση να συμβάλει στην υποχρέωση που φέρουν οι φορείς του δημοσίου τομέα για λογοδοσία απέναντι στους νομοθέτες και τους πολίτες, σε ένα πλαίσιο μεγαλύτερης διαφάνειας αναφορικά με τη δράση τους.

2.6 Λογοδοσία και Διαφάνεια

Η λογοδοσία (accountability) αναφέρεται στη διαδικασία εκείνη κατά την οποία αυτός που λογοδοτεί προβαίνει σε απολογισμό για τη δράση του προς αυτόν που αποδέχεται τη λογοδοσία, που μπορεί να είναι είτε μια ανώτερη αρχή με ελεγκτική αρμοδιότητα είτε το κοινό (Meijer and Bovens, 2003). Η έννοιά της σχετίζεται με τις αρχές της διαφάνειας, της ισότητας, της ακεραιότητας και της δημοκρατίας (Meijer, 2007), και έχει αναδειχθεί τις τελευταίες δεκαετίες σε ένα από τα θεμελιώδη ζητούμενα των διαφόρων μεταρρυθμιστικών τάσεων στη δημόσια διοίκηση (Romzek, 2000). Ο σκοπός της, στο πλαίσιο αυτό, αναλύεται στον έλεγχο για τυχόν κατάχρηση της δημόσιας εξουσίας από τους νομείς της, στην παροχή διαβεβαιώσεων για την καλή χρήση των δημόσιων πόρων και για την τήρηση της νομιμότητας, και στην ανάπτυξη της διαδικασίας της μάθησης προς μία κατεύθυνση διαρκούς βελτίωσης της δημόσιας διοίκησης (Aucoin and Heintzman, 2000).

Η λειτουργία της λογοδοσίας, όπως αναλύεται από τους Meijer and Bovens (2003) εξελίσσεται σε τρία διαδοχικά στάδια: Αρχικά αυτός που λογοδοτεί ενημερώνει για τη δράση του παρέχοντας πληροφορίες για τα καθήκοντά του, τα αποτελέσματα που επέφερε και τις διαδικασίες που ακολούθησε. Ακολούθως αυτός που αποδέχεται τη λογοδοσία έχει τη δυνατότητα να διερευνήσει την αξία των πληροφοριών που παρασχέθηκαν και να ελέγξει την νομιμότητα των πράξεων εκείνου που λογοδοτεί. Στο τελευταίο στάδιο αυτός που αποδέχεται τη λογοδοσία εκφράζει την κρίση του, η οποία σε περίπτωση που είναι αρνητική μπορεί να επιφέρει συνέπειες, ακόμα και κυρώσεις για αυτόν που λογοδοτεί.

Η λογοδοσία ενισχύει τη αξία της διαφάνειας (transparency) στη δημόσια διοίκηση. Η διαφάνεια, αν και σχετίζεται ως απαίτηση περισσότερο με τον έλεγχο της δράσης της πολιτικής ηγεσίας, έχει βρει πρόσβαση στον δημόσιο τομέα θέτοντας νέες προκλήσεις, καθώς ανατρέπει την παραδοσιακή μυστικότητα που διακρίνει τη δημόσια

γραφειοκρατία για τις εσωτερικές λειτουργίες της αλλά και την αντίληψη πως η κατοχή πληροφοριών αποτελεί μια μορφή εξουσίας (Pollitt and Bouckaert, 2011: 110-111). Η πρόοδος των ΤΠΕ, η χρήση του διαδικτύου αλλά και τα κοινωνικά δίκτυα είναι σε θέση να συμβάλουν στην ανάπτυξη μηχανισμών λογοδοσίας και διαφάνειας στον δημόσιο τομέα, όχι όμως αυτόματα, αλλά εφόσον συνδυαστούν με την κατάλληλη τεχνική, πολιτισμική, θεσμική και οργανωτική προσαρμογή (Bertot, Jaeger and Grimes, 2010, Wong and Welch, 2004).

2.7 Η Μεταρρύθμιση της Φορολογικής Διοίκησης

Στο πλαίσιο της ευρύτερης διοικητικής μεταρρύθμισης σημαντικός ρόλος αποδίδεται στο σκέλος της μεταρρύθμισης της φορολογικής πολιτικής, καθώς είναι σε θέση να συνεισφέρει αποτελεσματικά στη οικονομική ανάκαμψη και μεγέθυνση των χωρών (Arnold *et al.*, 2011). Πράγματι στην πρόσφατη παγκόσμια οικονομική κρίση αρκετές κυβερνήσεις προχώρησαν σε μεταρρύθμιση της φορολογικής πολιτικής τους εκμεταλλευόμενες την ευκαιρία που η κρίση πρόσφερε για τέτοιου είδους αλλαγές (LeBlanc, Matthews and Mellbye, 2013). Ωστόσο δεν θα πρέπει να αγνοείται η σπουδαιότητα της παράλληλης μεταρρύθμισης της ίδιας της φορολογικής διοίκησης, καθώς είναι αυτή η οποία καλείται να εφαρμόσει την όποια διαμορφωμένη πολιτική. Όπως έχει ειπωθεί χαρακτηριστικά (McLaren, 2003: v): «... η βέλτιστη [φορολογική] πολιτική απαιτεί την ταυτόχρονη θεώρηση του σχεδιασμού του φορολογικού κώδικα και της διοικητικής δομής που δημιουργήθηκε για να τον εφαρμόσει».

Η ουσιώδης μεταρρύθμιση της φορολογικής διοίκησης είναι εφικτή υπό την προϋπόθεση ότι αυτή συνδυάζεται με ισχυρή βούληση όλων των εμπλεκόμενων μερών (κυβέρνησης, διοίκησης και φορολογουμένων) ως προς την εφαρμογή των μεταρρυθμίσεων, με διάθεση για εκτεταμένη αναδιάρθρωση του φορολογικού συστήματος προς την κατεύθυνση κυρίως της απλοποίησης, με ορθή αναγνώριση των διατάξεων και των διαδικασιών που χρήζουν αναμόρφωσης, και με τη χάραξη της κατάλληλης στρατηγικής αντιμετώπισης των εμποδίων που παρουσιάζονται (Silvani and Baer, 1997).

Η φορολογική διοίκηση καλείται να επιτελέσει το δύσκολο έργο του να είναι όχι μόνο αποτελεσματική ως προς τον στόχο της ενίσχυσης της φορολογικής συμμόρφωσης αλλά ταυτόχρονα και αποδοτική, επιτυγχάνοντας τους στόχους της με το χαμηλότερο

δυνατό κόστος (Bird, 2004). Το όλο εγχείρημα θα πρέπει να συμβεί - και να κριθεί - λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαίτερες περιστάσεις της κάθε χώρας, το περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί η διοίκηση, την ποιότητα των νόμων που καλείται να εφαρμόσει και τη θεσμική υποδομή με την οποία είναι εξοπλισμένη.

Σε τεχνικό επίπεδο πάντως, η αποτελεσματική φορολογική διοίκηση χρειάζεται ανεξαρτήτως χώρας: α) κατάλληλη θεσμική μορφή, που συνήθως προϋποθέτει μια ανεξάρτητη φορολογική αρχή, β) επαρκή στελέχωση με εκπαιδευμένο ανθρώπινο δυναμικό, γ) σωστή οργάνωση, δ) ενίσχυση με τους αναγκαίους υλικούς πόρους και ε) αξιοποίηση της πληροφορικής τεχνολογίας (Bird, 2004).

Η εμπειρία των τελευταίων δεκαετιών καταδεικνύει πως η επιτυχημένη φορολογική μεταρρύθμιση συνιστά μια μακρόχρονη προσπάθεια, που απαιτεί οικοδόμηση της κατάλληλης θεσμικής ικανότητας εντός και εκτός κυβερνήσεων για την ενσωμάτωση των επιχειρούμενων αλλαγών, και στην κατεύθυνση αυτή είναι αξιοποιήσιμη η συμβολή του ακαδημαϊκού χώρου και των διεθνών οργανισμών (Bird, 2011).

Κεφάλαιο 3

Οι Μεταρρυθμίσεις στον Δημόσιο Τομέα στην Ελλάδα – Η Μεταρρύθμιση της Ελληνικής Φορολογικής Διοίκησης

3.1 Η Πορεία των Μεταρρυθμίσεων στην Ελλάδα

Έχει υποστηριχθεί πως η ελληνική δημόσια διοίκηση μπορεί να κατηγοριοποιηθεί μαζί με την γαλλική, την ιταλική, την ισπανική και την πορτογαλική στο ναπολεόντειο μοντέλο διοίκησης, λαμβάνοντας τουλάχιστον υπόψη την επιρροή την οποία δέχθηκαν οι χώρες αυτές από την διοικητική παράδοση του γαλλικού δημόσιου τομέα (Ongaro, 2009: 11-13, Ladi, 2012). Το ναπολεόντειο σύστημα «*συμπεριελάμβανε συγκέντρωση της εξουσίας, ιεραρχική ενότητα, υποταγή στη φιλελεύθερη αρχή της ισότητας έναντι του νόμου και αξιοκρατική πρόσληψη του διοικητικού προσωπικού*» (Σωτηρόπουλος, 2007: 35). Η κάθε χώρα ωστόσο της παράδοσης αυτής παρουσιάζει τις δικές της ιδιαιτερότητες.

Σύμφωνα με την Spanou (2008) οι διοικητικές δομές στην Ελλάδα διαμορφώθηκαν υπό την επίδραση ενός ιδιόμορφου πολιτικού και κοινωνικού περιβάλλοντος και δεν κατέκτησαν ποτέ το κύρος του «γαλλικού πρωτότυπου». Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του ελληνικού δημόσιου τομέα όπως διαμορφώθηκε ήταν η ισχυρή πολιτική καθοδήγηση, ο συγκεντρωτισμός, ο παρεμβατισμός στην οικονομία, η έλλειψη επαγγελματισμού και ανεξαρτησίας των δημοσίων Υπηρεσιών, η ανάπτυξη πελατειακών σχέσεων, η αναποτελεσματική γραφειοκρατία και η έλλειψη εμπιστοσύνης των πολιτών στους διοικητικούς θεσμούς (Spanou, 2008).

Η εικόνα των μεταρρυθμίσεων στην Ελλάδα, όπως παρουσιάζεται από τους Lambroulou και Oikonomou (2016), συντίθεται από αποσπασματικές και

ασυντόνιστές αλλαγές. Στην ανάλυσή τους για την μεταπολεμική πορεία των μεταρρυθμίσεων στη χώρα διακρίνουν τρεις κύριες φάσεις. Κατά τις δεκαετίες μετά τον πόλεμο κυριάρχησε ο ισχυρός κρατισμός και η προστατευτική οικονομική πολιτική, με τους δημόσιους οργανισμούς να λειτουργούν σε μεγάλο βαθμό υπό τον έλεγχο του πολιτικού συστήματος. Από τις αρχές της δεκαετίας του 1990 και ιδίως από το 1996 και μετά υπήρξε η φάση του εκσυγχρονισμού και εξευρωπαϊσμού. Οι διαδικασίες ευρωπαϊκής ενσωμάτωσης, η παγκοσμιοποίηση και οι φιλελεύθερες τάσεις στην οικονομία επηρέασαν ευθέως τον εγχώριο δημόσιο τομέα, με υιοθέτηση πρακτικών του ιδιωτικού μάνατζμεντ και του (νέο)φιλελεύθερου οικονομικού μοντέλου. Στην τρίτη φάση η ελληνική κρίση χρέους το 2010 έδωσε ισχυρή ώθηση στις μεταρρυθμίσεις, ωστόσο οι πολιτικές που εφαρμόστηκαν αφορούσαν μέτρα προς την κατεύθυνση κυρίως του περιορισμού των δαπανών, με περικοπές εξόδων, καταργήσεις και συγχωνεύσεις δημοσίων οργανισμών και ιδιωτικοποιήσεις, ενώ έμφαση δόθηκε και στον τομέα της φορολογίας.

Για την περίοδο 1981-2009 ειδικότερα οι Spanou and Sotiropoulos (2011) υποστηρίζουν πως υπήρξαν δύο διακριτές μεταρρυθμιστικές πορείες, με την μία να στοχεύει στην οικοδόμηση θεσμών (θεσμική μεταρρύθμιση) και την άλλη να περιλαμβάνει τις οικονομικές και διοικητικές μεταρρυθμίσεις.

Οι *θεσμικές μεταρρυθμίσεις*, έχοντας ως αφετηρία την ανάγκη για εκδημοκρατισμό, υπήρξαν περισσότερο επιτυχημένες. Κινήθηκαν προς διάφορες κατευθύνσεις όπως ήταν η αποκέντρωση, με σταδιακή ενίσχυση της τοπικής αυτοδιοίκησης, η δημιουργία ανεξάρτητων αρχών, με χαρακτηριστικά παραδείγματα τον Συνήγορο του Πολίτη και την Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, και η εισαγωγή νομοθετημάτων που αφορούσαν τις σχέσεις πολιτών – διοίκησης, τα οποία ενδυνάμωσαν τη θέση των πολιτών απέναντι στη διοίκηση (πρόσβαση σε δημόσια έγγραφα, αιτιολόγηση πράξεων της διοίκησης κ.α.). Επίσης, στον τομέα των δημοσίων υπαλλήλων, ιδρύθηκε το Ανώτατο Συμβούλιο Επιλογής Προσωπικού (Α.Σ.Ε.Π.) και εισήχθηκε νέος Κώδικας Δημοσίων Υπαλλήλων, ενώ για την ανάπτυξη του ανθρώπινου δυναμικού, ιδρύθηκε το Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης. Επιπλέον, προς την κατεύθυνση της ενίσχυσης της νομιμότητας και της λογοδοσίας ιδρύθηκαν σώματα επιθεώρησης και ελέγχου, όπως ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης.

Σε αντίθεση με το θεσμικό πεδίο, οι οικονομικές και διοικητικές μεταρρυθμίσεις, με στόχο την αύξηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας, εμφανίζονται, κατά τους ίδιους μελετητές, λιγότερο επιτυχημένες. Υπήρξαν ωστόσο μεταρρυθμίσεις, όπως η αναδιάρθρωση του τραπεζικού τομέα και των οργανισμών κοινής ωφέλειας με επανακαθορισμό των ορίων ιδιωτικού – δημοσίου τομέα και περιορισμό της κρατικής παρέμβασης στην οικονομία. Πιο πρόσφατα προωθήθηκαν σε διάφορα επίπεδα οι Συμπράξεις Δημοσίου – Ιδιωτικού Τομέα, ενώ παράλληλα με τις σταδιακές ιδιωτικοποιήσεις αναδιαρθρώθηκαν οι δημόσιοι οργανισμοί με σταδιακή απόσχιση τους από τον άμεσο πολιτικό έλεγχο. Επίσης υπήρξαν περιπτώσεις ανάθεσης δημόσιας υπηρεσίας (agencification) και ιδρύθηκαν Ρυθμιστικές Αρχές με στόχο τη ρύθμιση των απελευθερωμένων κλάδων διαφόρων λειτουργιών. Στον τομέα της εισαγωγής νέων τεχνικών μάλιστα οι αλλαγές υπήρξαν περισσότερο συμβολικές.

3.2 Κρίση Χρέους και Μεταρρυθμίσεις

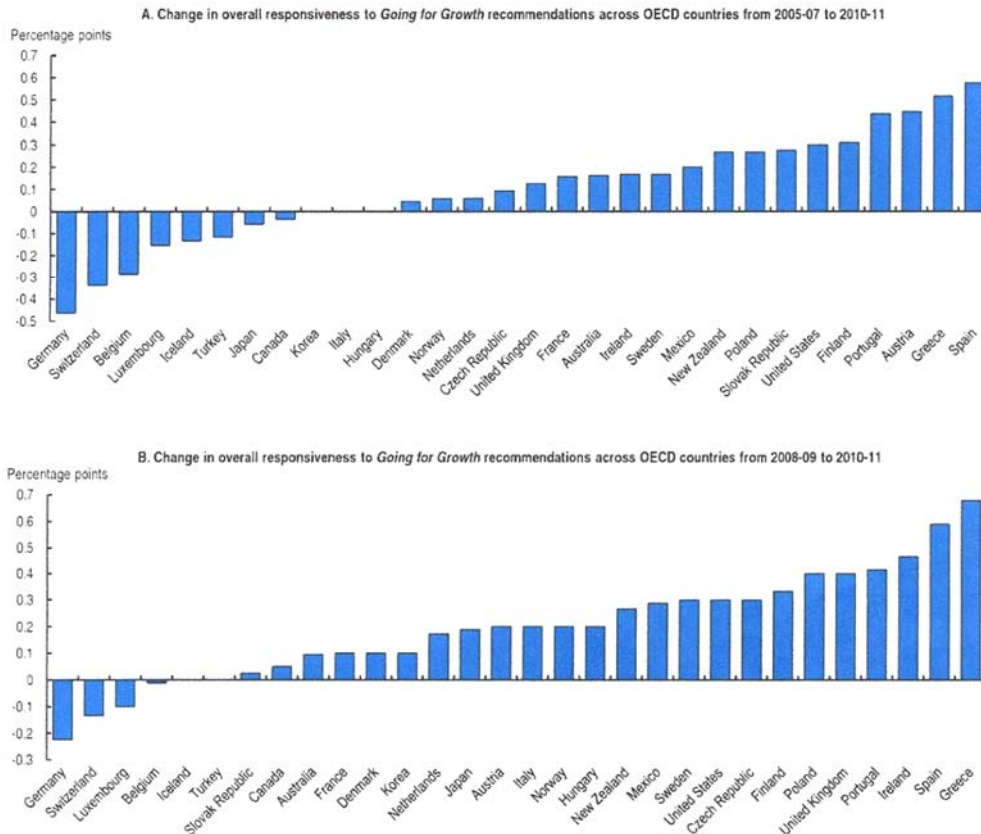
Μετά την υιοθέτηση του ευρώ το 2001 η Ελλάδα επωφελήθηκε από την πρόσβαση σε φθινό δανεισμό, ο οποίος ωστόσο δεν αξιοποιήθηκε για τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας της οικονομίας, ενώ παράλληλα οι κανόνες της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τον έλεγχο των ελλειμμάτων και του δημοσίου χρέους δεν στάθηκαν ικανοί να τα περιορίσουν (Nelson, Belkin and Mix, 2011). Στην πορεία, η παγκόσμια οικονομική κρίση του 2008-2009 άσκησε πίεση στα δημόσια οικονομικά, αναδεικνύοντας τις χρόνιες οικονομικές και θεσμικές αδυναμίες της χώρας, οι οποίες, σε συνδυασμό με δυσμενείς αναθεωρήσεις στατιστικών στοιχείων για το έλλειμμα, εκτόξευσαν το κόστος δανεισμού, με αποτέλεσμα τον Απρίλιο του 2010 η Ελλάδα, υπό τον κίνδυνο χρεοκοπίας, να ζητήσει εξωτερική βοήθεια από τα κράτη μέλη της Ευρωζώνης και το ΔΝΤ (ΕΕΣ, 2017). Στο πλαίσιο αυτό υλοποιήθηκαν τρία προγράμματα οικονομικής προσαρμογής για την Ελλάδα, τα οποία συμφωνήθηκαν κατά τα έτη 2010, 2012 και 2015, με στόχο την βελτίωση των οικονομικών στοιχείων της χώρας, την ανάπτυξη της ικανότητας άντλησης κεφαλαίων από τις αγορές και την αποτροπή της διάδοσης της κρίσης στις λοιπές χώρες της Ευρωζώνης.

Η παροχή της βοήθειας προς την Ελλάδα συνοδεύτηκε σε όλες τις περιπτώσεις από συγκεκριμένους όρους οι οποίοι διατυπώθηκαν στα λεγόμενα μνημόνια συνεννόησης. Οι όροι αυτοί, πέρα από τα διάφορα τεχνικά ζητήματα, αφορούσαν σε μια σειρά από μεταρρυθμίσεις στις οποίες θα έπρεπε να προβεί η Ελλάδα εντός αυστηρών

χρονοδιαγραμμάτων, με κύριους άξονες τον εξορθολογισμό των δημοσίων οικονομικών, την προώθηση διοικητικών μεταρρυθμίσεων και τις ιδιωτικοποιήσεις (Ιοαννου, 2013) . Με τους νόμους 3845/2010, 4046/2012 και 4336/2015 η Ελληνική Βουλή επικύρωσε νομοθετικά τις συναφθείσες συμφωνίες, ωστόσο η νομοθετική παραγωγή δεν περιορίστηκε σε αυτούς, αλλά υπήρξε έντονη καθ' όλη τη διάρκεια των τελευταίων ετών, προς την κατεύθυνση της υλοποίησης των μνημονιακών δεσμεύσεων.

Προκειμένου η Ελλάδα να ανταποκριθεί στις δεσμεύσεις που ανέλαβε, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή συνέστησε τον Ιούλιο του 2011 την Ομάδα Δράσης για την Ελλάδα (Ο.Δ.Ε., Task Force for Greece), η οποία είχε ως κύριο στόχο τον εντοπισμό και τον συντονισμό της τεχνικής βοήθειας που χρειαζόταν η χώρα στην διαδικασία μεταρρύθμισης. Η Ο.Δ.Ε. οργάνωσε και προσέφερε τεχνική βοήθεια σε ένα ευρύ φάσμα δραστηριοτήτων στον δημόσιο τομέα, με κύριους τομείς ενδιαφέροντος την μεταρρύθμιση της δημόσιας διοίκησης, της φορολογικής διοίκησης και διαχείρισης των δημοσίων οικονομικών, της δικαιοσύνης και της καταπολέμησης της διαφθοράς, του τομέα της υγείας, της πρόσβασης των επιχειρήσεων σε χρηματοδότηση και της βελτίωσης του επιχειρηματικού περιβάλλοντος (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2012).

Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ (OECD, 2012) η κρίση υπήρξε αποφασιστικός παράγοντας για την προώθηση των διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων, ιδίως στις χώρες οι οποίες αντιμετώπισαν σοβαρή κρίση χρέους και υποχρεώθηκαν να προχωρήσουν σε μεταρρυθμίσεις στο πλαίσιο της οικονομικής βοήθειας που δέχθηκαν. Σύμφωνα μάλιστα με την έκθεση «Going for Growth» για το 2012, η Ελλάδα βρισκόταν στις πρώτες θέσεις με βάση τους δείκτες που αποτυπώνουν τον βαθμό ανταπόκρισης των χωρών στις συστάσεις του Οργανισμού για μεταρρυθμίσεις (διάγραμμα 1). Σε μεταγενέστερες εκθέσεις σχετικά με την Ελλάδα, ο ΟΟΣΑ επισημαίνει την ανάγκη προώθησης περαιτέρω αλλαγών (OECD, 2015), ενώ στην πιο πρόσφατη έκθεσή του (OECD, 2017) τονίζει πως η χώρα εφάρμοσε μερικώς τις προηγούμενες συστάσεις για διαρθρωτικές μεταρρυθμίσεις και εισηγείται την ανάληψη δράσης για την καταπολέμηση της φτώχειας, την άρση των ρυθμιστικών εμποδίων στους τομείς της ενέργειας και των μεταφορών και την ενίσχυση της αποτελεσματικότητας και της ποιότητας της δημόσιας διοίκησης, της φορολογικής διοίκησης και του εκπαιδευτικού συστήματος.



Διάγραμμα 1. Εξέλιξη της ανταπόκρισης των χωρών του ΟΟΣΑ στις συστάσεις “*Going for Growth*” (OECD, 2012)

Κατά πόσο όμως οι αλλαγές που προωθήθηκαν μετά την πρόσφατη οικονομική κρίση υπήρξαν ικανές να μεταρρυθμίσουν αποτελεσματικά το Ελληνικό Κράτος;

Σύμφωνα με τον Featherstone (2015) ο ρυθμός προώθησης των μεταρρυθμίσεων στην Ελλάδα αυξήθηκε σημαντικά μετά την πρώτη παροχή εξωτερικής βοήθειας το 2010 από την Τρόικα, σε μια ευρύτερη προσπάθεια να παραμείνει η χώρα εντός της Ευρωζώνης. Ωστόσο, οι χρόνιες αδυναμίες της ελληνικής κρατικής μηχανής οδήγησαν κυρίως σε οριζόντιες περικοπές δημοσίων δαπανών. Ο συγγραφέας παράλληλα εκτιμά πως οι μεταρρυθμίσεις που ζητήθηκαν από την Ελλάδα από την Τρόικα και την Ο.Δ.Ε. διέθεταν στοιχεία ΝΔΜ, με δυσκολίες ωστόσο στην εφαρμογή τους, αλλά και Νέο-βεμπεριανού Κράτους. Η Λαδί (2011) παρατηρεί επίσης μια πιθανή μετάβαση σε ένα Νέο-βεμπεριανό κράτος, ισχυρισμός ωστόσο που μένει να κριθεί από την πορεία των μεταρρυθμίσεων, οι οποίες κατά την ίδια διαθέτουν κυρίως στοιχεία πειραματισμού πολιτικής και περικοπής κόστους (Ladi, 2012).

Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο (ΕΕΣ, 2017) αποτιμώντας την πορεία των μεταρρυθμίσεων εντοπίζει μια μικτή εικόνα, στοιχεία της οποίας είναι αφενός η εξοικονόμηση πόρων μέσω μεταρρυθμίσεων στη φορολογία και τη δημόσια διοίκηση, και αφετέρου η ύπαρξη αδύναμων αποτελεσμάτων στο σκέλος των διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων. Διαπιστώνει παράλληλα σημαντικές καθυστερήσεις και αναποτελεσματικότητα, οι οποίες οφείλονται εν μέρει στην ίδια την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η οποία δεν εκτίμησε ορθά την ικανότητα της Ελλάδας να εφαρμόσει τα σχεδιασμένα μέτρα εντός των χρονικών διαγραμμάτων που της δόθηκαν.

Η ίδια εικόνα απηχείται και σε άλλους μελετητές οι οποίοι αναφέρουν πως δόθηκε έμφαση κυρίως προς την κατεύθυνση της φορολογίας και του περιορισμού δαπανών και λιγότερο στην αντιμετώπιση των ουσιαστικών προβλημάτων της δημόσιας διοίκησης (Lambroulou and Oikonomou, 2016), και διαπιστώνεται πως οι διαρθρωτικές μεταρρυθμίσεις φάνηκαν να είναι περισσότερο σημαντικές «στα χαρτιά», καθώς υπήρξε μια ευρεία αντίσταση στην αλλαγή, νομιμοποιημένη από την στάση διαφόρων πολιτικών και κοινωνικών παραγόντων (Jacobides, 2015: 43). Με δεδομένη την περιορισμένη μεταρρυθμιστική ικανότητα του Ελληνικού Κράτους η διαχείριση πλήθους μεταρρυθμίσεων σε διαφορετικά μέτωπα αποδείχθηκε υπερφιλόδοξη, στοιχείο που εγείρει αμφιβολίες για την μακροπρόθεσμη βιωσιμότητά τους (DiMascio and Natalini, 2015).

3.3 Η Μεταρρύθμιση της Ελληνικής Φορολογικής Διοίκησης

Το ζήτημα της προώθησης των διοικητικών μεταρρυθμίσεων υπό τον στόχο της αντιμετώπισης της οικονομικής κρίση στην Ελλάδα περιλαμβάνει αναγκαστικά και την φορολογική διοίκηση.

Οι Kaplanoglou and Rapanos (2013) υποστηρίζουν πως οι χρόνιες αδυναμίες του ελληνικού φορολογικού συστήματος συνέδραμαν στη δημιουργία των δημοσιονομικών ελλειμμάτων που οδήγησαν στην πρόσφατη κρίση χρέους στην Ελλάδα, μέσω της αποτυχίας εκτέλεσης του κρατικού προϋπολογισμού στο σκέλος των εσόδων κατά τη δεκαετία που προηγήθηκε. Η αποτυχία του φορολογικού συστήματος οφείλεται, σύμφωνα με του ίδιους, αφενός στη δομή της ελληνικής οικονομίας, η οποία

χαρακτηρίζεται από υψηλά ποσοστά αυτοαπασχολούμενων και μικρών επιχειρήσεων, στοιχείο που δυσχεραίνει του φορολογικούς ελέγχους, και αφετέρου στην ανεπάρκεια της φορολογικής αρχής, η οποία ενισχύεται από τη χαμηλή εμπιστοσύνη των πολιτών στη φορολογική διοίκηση και τις κυρίαρχες αντιλήψεις για τη φοροδιαφυγή.

Ως δομικές αδυναμίες της φορολογικής διοίκησης ειδικότερα, οι οποίες συμβάλουν στην εκδήλωση του φαινομένου της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας, επισημαίνονται (Karlanoglou & Rapanos, 2013, Ράπανος & Καπλάνογλου, 2014): α) το ύψος των φορολογικών συντελεστών και η συνολική φορολογική επιβάρυνση των πολιτών, β) η πολυπλοκότητα των φορολογικών ρυθμίσεων, γ) οι δυσλειτουργίες της φορολογικής διοίκησης, δ) η έκταση της διαφθοράς, ε) η χαλαρότητα στην επιβολή των φορολογικών νόμων, στ) η μη αποδοτική είσπραξη των φόρων και ζ) η αναποτελεσματικότητα στην επίλυση των φορολογικών διαφορών.

Οι ελληνικές κυβερνήσεις, στην προσπάθειά τους να ανταποκριθούν στην ανάγκη βελτίωσης των φορολογικών εσόδων, προχώρησαν διαχρονικά σε αλληπάλληλες αλλαγές κυρίως στο ύψος των φορολογικών δεικτών και στο εύρος της φορολογικής βάσης, χωρίς ωστόσο να καταφέρουν να αντιμετωπίσουν με επιτυχία τις δομικές αδυναμίες του φορολογικού μηχανισμού (Karlanoglou & Rapanos, 2011). Το ξέσπασμα της οικονομικής κρίσης ανέδειξε περισσότερο εμφαντικά την ανάγκη προώθησης μεταρρυθμίσεων στη φορολογική νομοθεσία και στην φορολογική διοίκηση, στοιχείο που επισημαίνεται ήδη στο κείμενο του πρώτου και δεύτερου μνημονίου, αλλά και στις εκθέσεις διεθνών οργανισμών (OECD 2011, 2012). Στο πλαίσιο αυτό προωθήθηκαν ευρείας κλίμακας μεταρρυθμίσεις στην οργανωτική δομή της φορολογικής διοίκησης με σημαντικότερη αλλαγή την σύσταση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) η οποία στη συνέχεια μετατράπηκε σε Ανεξάρτητη Αρχή (Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων - Α.Α.Δ.Ε.), ενώ παράλληλα επεκτάθηκαν και ενισχύθηκαν οι ηλεκτρονικές εφαρμογές (Taxisnet) και υπήρξε εντατική αναμόρφωση της φορολογικής νομοθεσίας.

Στον τομέα των οργανωτικών αλλαγών σημαίνουσας σημασίας υπήρξε η σύσταση στο Υπουργείο Οικονομικών της Γ.Γ.Δ.Ε. με τις διατάξεις του ν. 4093/2012, στην οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες του Υπουργού Οικονομικών που σχετίζονται με την άσκηση της φορολογικής διοίκησης. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου η

συγκεκριμένη δομική αλλαγή αποσκοπούσε στην ενίσχυση της αποτελεσματικότητας και της ανεξαρτησίας της φορολογικής διοίκησης, έχοντας ως παράλληλους στόχους την προώθηση διαδικασιών που εμφορούνται από τις αξίες της λογοδοσίας και της διαφάνειας. Με τις επιμέρους διατάξεις του νομοθετήματος γίνεται φανερό η μέριμνα του νομοθέτη για τη διασφάλιση ενός βαθμού αυτονομίας στην άσκηση των καθηκόντων του νέου Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Κατ' εφαρμογή των δεσμεύσεων που ανελήφθησαν από την Ελλάδα με το τρίτο μνημόνιο (ν. 4336/2015) συστήθηκε με τις διατάξεις του ν. 4389/2016 Ανεξάρτητη Διοικητική Αρχή χωρίς νομική προσωπικότητα² με την επωνυμία «Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων» (Α.Α.Δ.Ε.) με στόχο την ενίσχυση της ανεξαρτησίας της φορολογικής διοίκησης. Η νέα Αρχή ξεκίνησε τη λειτουργία της την 1η/1/2017 (αρ. 43) αντικαθιστώντας την Γ.Γ.Δ.Ε. (αρ. 1 παρ. 4) και σύμφωνα με το αρ. 1 παρ. 2 του νόμου απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας, διοικητικής και οικονομικής αυτοτέλειας και δεν υπόκειται σε έλεγχο ή εποπτεία από κυβερνητικά όργανα, κρατικούς φορείς ή άλλες διοικητικές αρχές, ενώ υπόκειται σε κοινοβουλευτικό έλεγχο. Η εσωτερική οργάνωση και η λειτουργία της Αρχής ρυθμίζονται από τον Οργανισμό και τους Εσωτερικού Κανονισμούς της, ενώ η διοίκηση ασκείται από το Συμβούλιο Διοίκησης και τον Διοικητή. Η έμφαση που δίδεται διεθνώς στο ζήτημα της ανεξαρτησίας της φορολογικής διοίκησης είναι εμφανής σε πρόσφατη έκθεση του ΟΟΣΑ (OECD, 2017) στην οποία επισημαίνεται η αναγκαιότητα διασφάλισης της ανεξάρτητης λειτουργίας της Αρχής με την παροχή των αναγκαίων μέσων για την επίτευξη του ρόλου της.

Πέρα από το οργανωτικό πεδίο, στον τομέα της φορολογικής νομοθεσίας η πιο σημαντική μεταρρύθμιση ήταν η ψήφιση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.) με τις διατάξεις του ν. 4174/2013. Σκοπός του νέου Κώδικα, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική του έκθεση, ήταν «να έχει η χώρα και η φορολογική διοίκηση στη διάθεσή της ένα σύγχρονο φοροελεγκτικό πλαίσιο που θα διασφαλίζει την είσπραξη των εσόδων του Δημοσίου και θα επανασυστήνει δεσμούς εμπιστοσύνης και συνεργασίας μεταξύ φορολογούμενου πολίτη και κράτους». Ο Κώδικας ενσωματώνει διάσπαρτες μέχρι τότε διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, ενώ για πρώτη φορά κωδικοποιούνται σε ενιαίο κείμενο διατάξεις που αφορούν παράλληλα σε ξεχωριστές

² Σύμφωνα με τη διάταξη του αρ. 14 παρ. 1 περ. στ. του ν. 4270/2014 οι Ανεξάρτητες Αρχές χωρίς νομική προσωπικότητα ανήκουν στην Κεντρική Διοίκηση του Δημοσίου Τομέα

φορολογίες και σε θέματα είσπραξης των δημοσίων εσόδων. Στο αρ. 63 του Κώδικα ρυθμίζεται η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, η σύσταση και λειτουργία της οποίας αποτελεί αντικείμενο μελέτης στο κεφάλαιο 5 της παρούσας διατριβής.

Κεφάλαιο 4

Η Επίλυση των Φορολογικών Διαφορών

4.1 Συστήματα Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

Η αποτελεσματική λειτουργία της φορολογικής διοίκησης προϋποθέτει την ύπαρξη ενός στέρεου και λειτουργικού μηχανισμού επίλυσης των φορολογικών διαφορών, ικανού να εμπνεύσει στους πολίτες εμπιστοσύνη συνολικά στο φορολογικό σύστημα και να συμβάλει με τον τρόπο αυτό στην αύξηση των δημοσίων εσόδων (Jensen and Wöhlbier, 2012). Το ζήτημα αυτό είναι παγκόσμιο, ωστόσο η κάθε χώρα το αντιμετωπίζει με τον δικό της ξεχωριστό τρόπο, ανάλογα με τις ιδιαιτερότητές της, τις ανάγκες της, τις τρέχουσες διοικητικές πρακτικές και το νομικό πλαίσιο που ισχύει για τη φορολογική διοίκηση.

Σε σχετική μελέτη των Espejo και Thuronyi (2013) εκτίθενται αναλυτικά τα διάφορα συστήματα επίλυσης των φορολογικών διαφορών που ισχύουν διεθνώς (βλ. Παράρτημα Δ), και αναπτύσσονται τα βασικά ζητήματα που ανακύπτουν κατά τον σχεδιασμό τους. Μέρος των ζητημάτων αυτών αφορά τις εξουσίες του οργάνου που επανελέγχει την υπόθεση, όπως είναι το εύρος της επανεξέτασης στην οποία δικαιούται ή υποχρεούται να υπεισέλθει, η ύπαρξη ή μη υποχρέωσης έκδοσης ρητής απόφασης επί της αιτήσεως που υποβλήθηκε και οι συνέπειες της παράλειψης έκδοσης απόφασης εντός των νομίμων προθεσμιών. Άλλα ζητήματα αφορούν την ακολουθούμενη διαδικασία, με σημαντικότερα θέματα τον τρόπο με τον οποίο δύνανται ή οφείλουν να εκπροσωπούνται τα αντίδικα μέρη, τον καθορισμό του μέρους που φέρει το βάρος απόδειξης και παροχής αποδεικτικών στοιχείων και την εφαρμογή η μη της αρχής της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος. Εξίσου σημαντική είναι και η οικονομική όψη της όλης διαδικασίας, με τα ερωτήματα να αφορούν τις δυνατότητες αναστολής της αμφισβητούμενης οφειλής μέχρι την έκδοση απόφασης, την τοκοφορία ή μη του χρέους κατά το ίδιο χρονικό διάστημα, την πρόβλεψη για τυχόν καταβολή

εξόδων από τον αιτούντα και την πιθανότητα επιβολής χρηματικών ποινών σε βάρος του μέρους που ηττάται. Οι απαντήσεις που θα δοθούν στα ερωτήματα αυτά επηρεάζουν καθοριστικά την αξιοπιστία, την ποιότητα και εν τέλει την επιτυχία του όλου μηχανισμού.

Για την αξιολόγηση ενός συστήματος διοικητικής επίλυσης φορολογικών διαφορών μπορεί να γίνει χρήση σχετικών μεθόδων που έχουν αναπτυχθεί διεθνώς, όπως είναι το Εργαλείο Διαγνωστικής Αξιολόγησης της Φορολογικής Διοίκησης (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool – TADAT) (Σαββαΐδου, 2016). Με το TADAT αξιολογείται η φορολογική διοίκηση σε διάφορους τομείς, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η επίλυση των φορολογικών διαφορών. Στο πλαίσιο αυτό εξετάζονται:

- η ύπαρξη ενός ευχερώς προσβάσιμου μηχανισμού επίλυσης διαφορών ανεξάρτητου από τη λειτουργία του φορολογικού ελέγχου
- η τήρηση δημοσιότητας και ενημέρωσης των φορολογούμενων
- ο χρόνος που απαιτείται για την επίλυση των διαφορών
- ο βαθμός συμμόρφωσης των φορολογικών αρχών στις αποφάσεις που εκδίδονται.

Πέρα από τα παραπάνω, έχει επισημανθεί - και θα πρέπει να συνεκτιμάται - η ύπαρξη ενός συστήματος απεικόνισης και ελέγχου των πληροφοριών που αφορούν την επίλυση των υποθέσεων. Το σύστημα αυτό θα πρέπει να εμπεριέχει επικαιροποιημένα στοιχεία τόσο για την κάθε μεμονωμένη υπόθεση, όσο και συγκεντρωτικά στατιστικά δεδομένα για το σύνολο των υποθέσεων των οποίων επιλαμβάνεται το αρμόδιο για την επίλυση όργανο. (Espejo and Thuronyi, 2013).

4.2 Η Ταχύτητα Απονομής Δικαιοσύνης ως Παράγοντας Οικονομικής Ανάπτυξης

Ένας από τους λόγους που καθιστούν αναγκαία την ενίσχυση των θεσμών διοικητικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών είναι η επίδραση που αυτοί ασκούν στην αποσυμφόρηση των δικαστηρίων, με περαιτέρω ωφέλειες για την οικονομία και την ανάπτυξη. Ειδικότερα στην Ελλάδα αποτελεί κοινή διαπίστωση πως ένα σημαντικό πρόβλημα που αντιμετωπίζει η δικαιοσύνη είναι η βραδύτητα της απονομής της. Έχει υποστηριχθεί πως η διαμορφωμένη κατάσταση, με τη συσσώρευση χιλιάδων

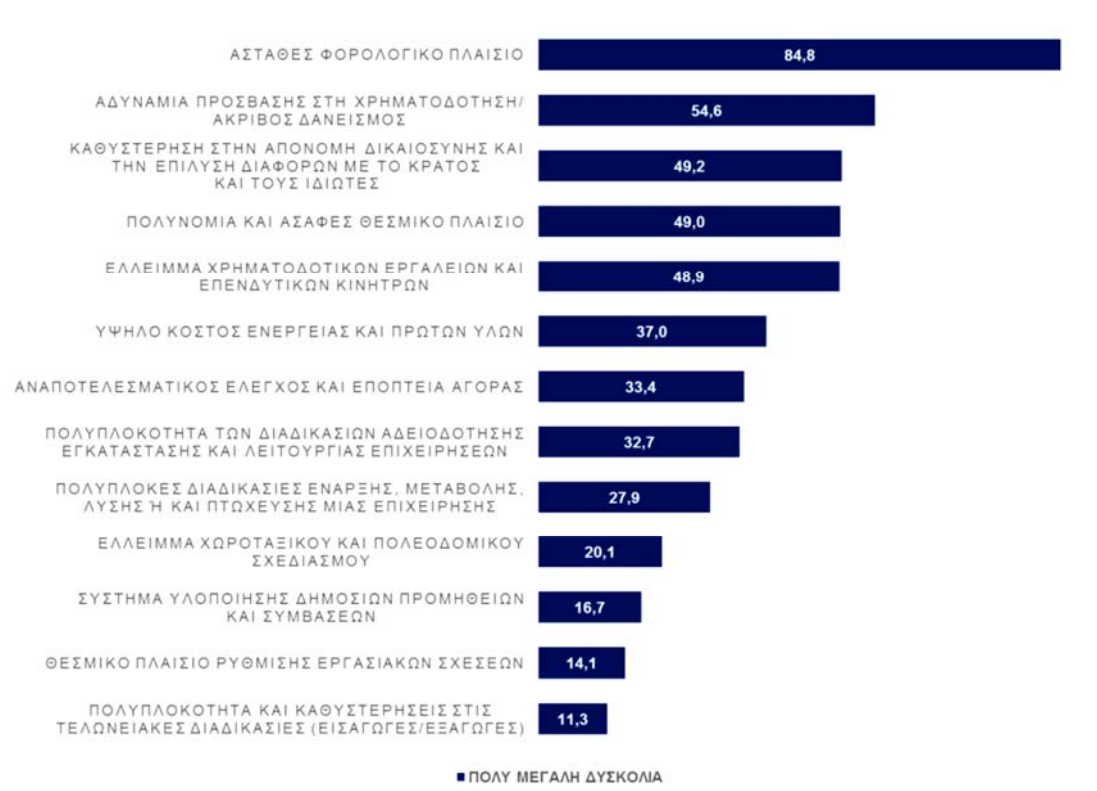
υποθέσεων στα δικαστήρια, συνιστά πλέον μορφή αρνησιδικίας, κλονίζει την εμπιστοσύνη των πολιτών στον θεσμό της δικαιοσύνης και επιδρά αρνητικά στην οικονομία της χώρας, προτείνεται δε ως λύση, μεταξύ άλλων μέτρων, η μείωση της δικαστικής ύλης (Φορτσάκης, 2014).

Πράγματι, πρόσφατη έρευνα του ΣΕΒ (2017α) κατέγραψε διαχρονικά σημαντικές καθυστερήσεις στην απονομή δικαιοσύνης, πρόβλημα το οποίο αποτελεί σημαντικό εμπόδιο για την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας στην Ελλάδα. Παρατίθενται μάλιστα στοιχεία σύμφωνα με τα οποία ένας μεγάλος αριθμός υποθέσεων εκκρεμεί στα δικαστήρια της χώρας. Στα διοικητικά πρωτοδικεία και εφετεία ειδικότερα, τα οποία είναι αρμόδια για την εκδίκαση των φορολογικών υποθέσεων, εκκρεμούσαν κατά το τέλος του 2015 263.475 και 42.434 υποθέσεις αντίστοιχα (πίνακας 1).

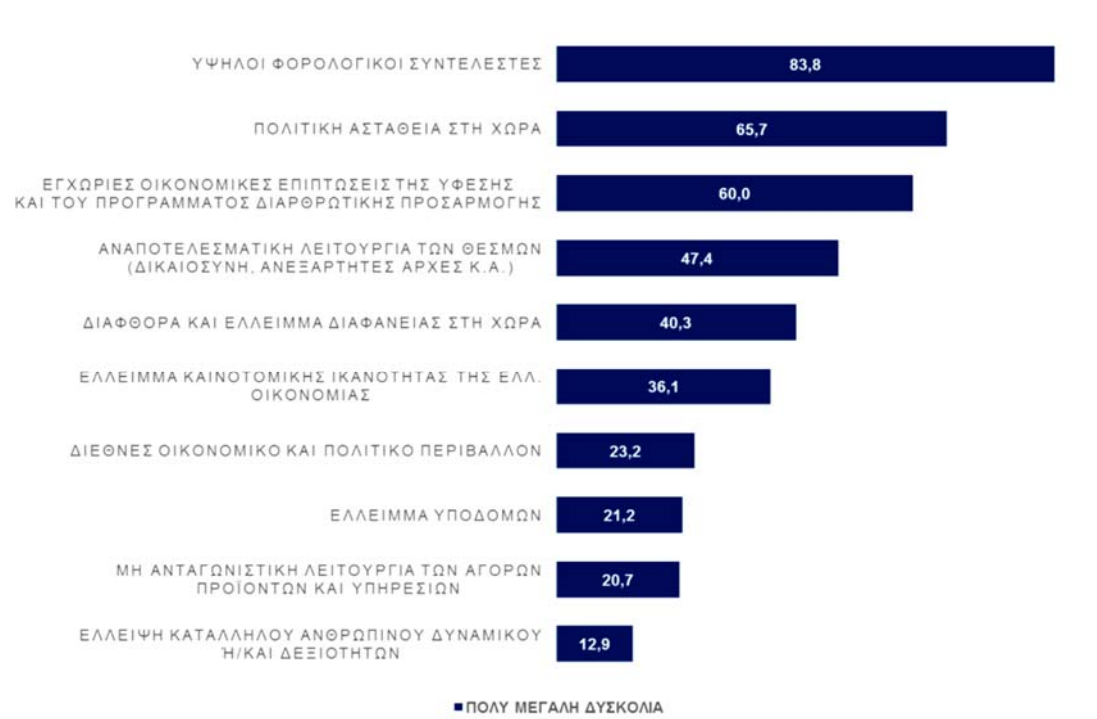
	Διοικητικά πρωτοδικεία				
	1980	1990	2000	2009	2015
Εκκρεμείς προηγούμενο έτος	43.046	111.874	92.413	//	356.498
Νέες εισαγωγές	56.184	55.395	60.871	//	54.379
Εκκρεμείς τέλος έτους	45.600	81.425	90.168	//	263.475
	Διοικητικά Εφετεία				
	1980	1990	2000	2009	2015
Εκκρεμείς προηγούμενο έτος	14.313	17.042	48.334	//	47.595
Νέες εισαγωγές	9.144	19.909	22.010	//	//
Εκκρεμείς τέλος έτους	11.675	23.315	35.941	//	42.434

Πίνακας 1. Εκκρεμείς και νέες υποθέσεις στα διοικητικά δικαστήρια (ΣΕΒ, 2017α)

Σε άλλη έρευνα του ΣΕΒ (2017β) σχετικά με τις μεταρρυθμίσεις και το επιχειρηματικό περιβάλλον, διαπιστώθηκε πως η καθυστέρηση στην απονομή δικαιοσύνης και την επίλυση διαφορών με το κράτος και τους ιδιώτες αξιολογήθηκε από τις ερωτώμενες επιχειρήσεις ως ένα από τα πέντε σημαντικότερα εμπόδια που σχετίζονται με την καθημερινή τους λειτουργία (διάγραμμα 2), ενώ η αναποτελεσματική λειτουργία των θεσμών – μεταξύ των οποίων και της δικαιοσύνης – αξιολογήθηκε επίσης μεταξύ των πέντε σημαντικότερων εμποδίων που σχετίζονται με το ευρύτερο οικονομικό περιβάλλον (διάγραμμα 3).

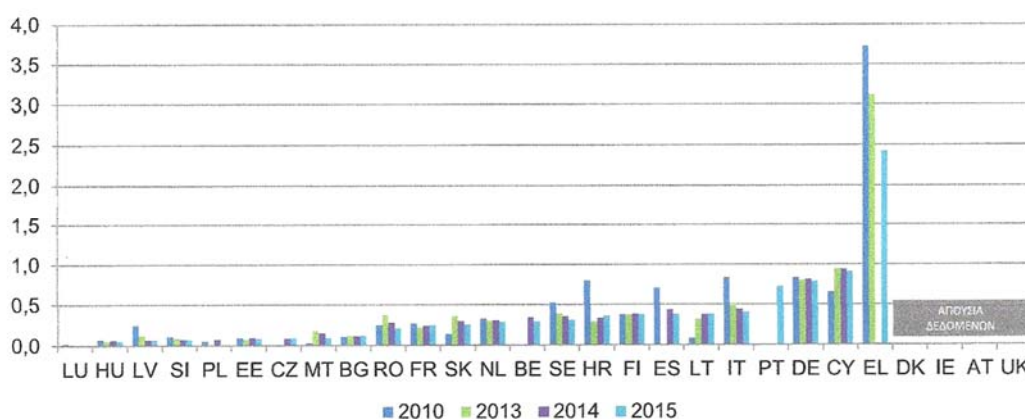


Διάγραμμα 2. Εμπόδια στην καθημερινή λειτουργία των επιχειρήσεων (μικροπεριβάλλον) (ΣΕΒ, 2017β)



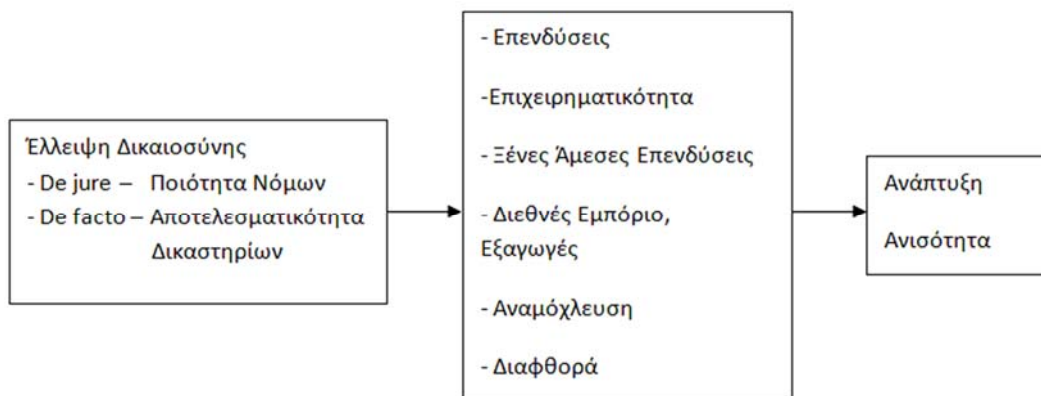
Διάγραμμα 3. Εμπόδια στο ευρύτερο οικονομικό και πολιτικό περιβάλλον (μακροπεριβάλλον) (ΣΕΒ, 2017β)

Σε διεθνές επίπεδο η Ελλάδα κατατάσσεται χαμηλά στις διάφορες συγκριτικές έρευνες σχετικά με την ταχύτητα απονομής δικαιοσύνης. Σύμφωνα με τον Πίνακα Αποτελεσμάτων της Ε.Ε. στον Τομέα της Δικαιοσύνης 2017 (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2017) με τον αριθμό των εκκρεμών διοικητικών υποθέσεων (στις οποίες εντάσσονται και οι φορολογικές) σε πρώτο βαθμό ανά 100 κατοίκους για τα έτη 2010, 2013-2015 η Ελλάδα εμφανίζεται να έχει βελτιώσει μεν την επίδοσή της, παραμένει ωστόσο σταθερά στην τελευταία θέση του πίνακα και μάλιστα με μεγάλη διαφορά από την προηγούμενη χώρα που είναι η Κύπρος (διάγραμμα 4).



Διάγραμμα 4. Αριθμός εκκρεμών διοικητικών υποθέσεων (σε α' βαθμό/ανά 100 κατοίκους) (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2017)

Οι απογοητευτικές ελλείψεις στο ζήτημα της ταχύτητας της απονομής δικαιοσύνης έχουν άμεσο αντίκτυπο στην οικονομική ανάπτυξη. Σύμφωνα με τον Παπαϊωάννου (2011) και τους Papaioannou and Karatza (2017) πρόσφατες έρευνες αποκαλύπτουν τη σύνδεση που υπάρχει ανάμεσα στη λειτουργία της δικαιοσύνης και την οικονομία. Ειδικότερα, η ανεπάρκεια της δικαιοσύνης, παράμετρος της οποίας είναι και η βραδύτητα στην απονομή της, έχει δυσμενείς επιπτώσεις στο πεδίο των επενδύσεων, εγχώριων και ξένων, με τα χρονοβόρα εμπόδια τα οποία θέτει, αναστέλλοντας με τον τρόπο αυτό την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας ιδίως σε νέους και καινοτόμους τομείς, ενώ συχνή απόρροια της κατάστασης που διαμορφώνεται είναι η εμφάνιση φαινομένων διαφθοράς και αδιαφάνειας. Όλοι αυτοί οι παράγοντες πλήττουν εν τέλει την οικονομική ανάπτυξη και οδηγούν σε διεύρυνση των οικονομικών ανισοτήτων (σχήμα 1).



Σχήμα 1. Θεσμοί της δικαιοσύνης και οικονομική ευημερία (Παπαϊωάννου, 2011, Papaioannou and Karatza, 2017)

4.3 Η Ενδικοφανής Προσφυγή ως Μέσο Επιτάχυνσης της Απονομής Δικαιοσύνης

Σύμφωνα με το αρ. 25 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999) η ενδικοφανής προσφυγή είναι διοικητική προσφυγή η οποία ασκείται από τον ενδιαφερόμενο κατά πράξης της Διοίκησης, και παρέχει στο αρμόδιο διοικητικό όργανο την εξουσία να εξετάσει τόσο την νομιμότητα της πράξης όσο και την ουσία της υπόθεσης, έχοντας τη δυνατότητα να ακυρώσει ολικά ή μερικά ή να τροποποιήσει την πράξη ή να απορρίψει την προσφυγή. Όταν η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα, η προηγούμενη άσκησή της συνιστά στοιχείο του παραδεκτού της προσφυγής που ασκείται ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Αποτελεί επομένως η άσκησή της ένα υποχρεωτικό στάδιο της διοικητικής διαδικασίας, κατά το οποίο η Διοίκηση επανελέγχει την υπόθεση ως προς τα νομικά και ουσιαστικά της ζητήματα, ενώ η παράλειψη υποβολής της στερεί από τον διοικούμενο τη δυνατότητα για μετέπειτα δικαστική προστασία (Κτιστάκη, 2015).

Η καθιέρωση της ενδικοφανούς προσφυγής ως διοικητικής διαδικασίας αποσκοπεί κατά κύριο λόγο: α) στον επανέλεγχο των πράξεων της Διοίκησης και την διόρθωση τυχόν πλημμελειών, β) στην αποτελεσματική προστασία του προσφεύγοντος σε σύντομο χρόνο, γ) στην αποσυμφόρηση των δικαστηρίων από υποθέσεις που μπορούν να επιλυθούν σε διοικητικό επίπεδο, και δ) στην εισαγωγή των υποθέσεων που καταλήγουν στα δικαστήρια διορθωμένων από τυπικά σφάλματα (Πρεβεδούρου, 2013).

Ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής όπως ισχύει στην Ελλάδα, διαμορφώθηκε σε σημαντικό βαθμό με βάση τον αντίστοιχο θεσμό του γερμανικού και γαλλικού δικαίου (Κύβελος, 2013:11). Η συγκριτική επισκόπηση της περίπτωσης των υποχρεωτικών διοικητικών προσφυγών στις δύο ευρωπαϊκές χώρες όπως παρουσιάζεται από την Πρεβεδούρου (2013) αναδεικνύει τον κρίσιμο ρόλο που διαδραματίζουν στο ζήτημα της αποτελεσματικής δημόσιας διοίκησης και της ταχύτητας απονομής δικαιοσύνης. Ειδικότερα:

α) Στη Γερμανία η διαδικασία της διοικητικής προσφυγής ρυθμίζεται διεξοδικά, έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα και αφορά το σύνολο των διαφορών που υπάγονται στα διοικητικά, φορολογικά και στα αρμόδια για την κοινωνική ασφάλιση δικαστήρια. Από στατιστικά στοιχεία των υπουργείων δικαιοσύνης της χώρας προκύπτει ο καθοριστικός ρόλος των προσφυγών αυτών, καθώς το 95% των υποθέσεων επιλύονται σε διοικητικό επίπεδο και δεν καταλήγουν στα δικαστήρια. Απόπειρες που έγιναν από ορισμένα ομόσπονδα κρατίδια για κατάργηση ή περιορισμό των ενδικοφανών προσφυγών, υπό τον στόχο της γραφειοκρατικής απλούστευσης, ανέτρεψε την παραπάνω εικόνα.

β) Στη Γαλλία διεξήχθη το 2008 σχετική μελέτη του Συμβουλίου της Επικρατείας (Conseil d'État), το οποίο συνέστησε - μεταξύ άλλων - τη διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής της υποχρεωτικής διοικητικής προσφυγής σε νέους τομείς. Οι νομοθετικές πρωτοβουλίες ωστόσο υπήρξαν περιορισμένες σε σχέση με τις προτάσεις του Conseil d'État, στοιχείο που καταδεικνύει πως ο Γάλλος νομοθέτης προχωρά με τρόπο συντηρητικό στη ζητούμενη διεύρυνση.

Το βασικό πλεονέκτημα της ειδικής διοικητικής διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής έγκειται στο γεγονός ότι διεξάγεται σε διοικητικό επίπεδο, δίδοντας την ευκαιρία αφενός στους πολίτες να αμφισβητήσουν τη νομιμότητα και τη βασιμότητα των διοικητικών πράξεων και αφετέρου στη Διοίκηση να προβεί σε δευτεροβάθμιο έλεγχο των πράξεών της, βελτιώνοντας τις υπηρεσίες της (Κύβελος, 2013: 19). Παράλληλα συντελεί στην αποσυμφόρηση της Δικαιοσύνης, καθώς είναι σε θέση να μειώσει τη ροή των υποθέσεων που οδηγούνται σε δικαστική κρίση. Για να επιτελέσει η ενδικοφανής προσφυγή επιτυχημένα τον ρόλο αυτό θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από απλότητα και σαφήνεια, προκειμένου οι πολίτες να είναι σε θέση να κατανοήσουν τη

λειτουργία της και να πείθονται για την αποτελεσματικότητα της προστασίας που είναι σε θέση να τους προσφέρει (Πρεβεδούρου, 2013). Ταυτόχρονα θα πρέπει να παρέχονται εκείνες οι διαδικαστικές εγγυήσεις που θα διασφαλίζουν την απαίτηση για διαφάνεια, αντικειμενικότητα και αμεροληψία, εμπνέοντας στους πολίτες εμπιστοσύνη στη Διοίκηση και στην ικανότητά της να επιλύει τις υποθέσεις τους με τρόπο ουσιαστικό και δίκαιο (Κτιστάκη, 2015).

Κεφάλαιο 5

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

5.1 Η Διοικητική Επίλυση των Φορολογικών Διαφορών πριν τη Σύσταση της ΔΕΔ

Πριν από την σύσταση της Δ.Ε.Δ., η διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών στην Ελλάδα διεξαγόταν υπό το πλαίσιο διαφόρων διατάξεων των επιμέρους φορολογικών νόμων. Η σημαντικότερη από αυτές ήταν η διάταξη του αρ. 70 του ν. 2238/1994 με την οποία ρυθμιζόταν η διοικητική επίλυση των διαφορών της φορολογίας εισοδήματος αλλά και άλλων φορολογιών που παραπέμπουν στην διάταξη αυτή, όπως το γ' εδάφιο της παρ. 4 του αρ. 9 του ν. 2523/1997 σχετικά με τα πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ). Παράλληλα βρίσκονταν σε ισχύ και οι διατάξεις άλλων φορολογιών οι οποίες ρύθμιζαν με παρόμοιο τρόπο το ζήτημα, όπως - αναφέρουμε ενδεικτικά - το άρθρο 52 του ν. 2859/2000 για τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), το αρ. 80 του ν. 2961/2001 για τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών και κερδών από λαχεία, το αρ. 11 του α.ν. 1521/1950 όπως κυρώθηκε με τον ν. 1587/1950 για την φορολογία μεταβίβασης ακινήτων κα.

Σύμφωνα με το αρ. 70 του ν. 2238/1994 σε περίπτωση αμφισβήτησης από τον φορολογούμενο της ορθότητας του φύλλου ελέγχου που του επιδόθηκε, είχε το δικαίωμα να υποβάλει πρόταση για διοικητική επίλυση της διαφοράς στον προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής μέσα στη νόμιμη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής. Σε ειδικές περιπτώσεις τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ αρμόδια για την διοικητική επίλυση της διαφοράς ήταν σχετική τριμελής ή, σε ειδικότερες περιπτώσεις, πενταμελής επιτροπή που προέβλεπε η παρ. 5 του παραπάνω άρθρου. Για

τη συζήτηση της πρότασης οριζόταν ειδική ημερομηνία κατά την οποία ο προϊστάμενος της ΔΟΥ, εκτιμώντας τα στοιχεία της υπόθεσης, μπορούσε να κρίνει το υποβληθέν αίτημα βάσιμο και να ακυρώσει ή να τροποποιήσει το φύλλο ελέγχου. Αν συνέπιπταν οι απόψεις του υπόχρεου και του προϊσταμένου της ΔΟΥ ή της πλειοψηφίας της αρμόδιας επιτροπής κατά περίπτωση, συντασσόταν πράξη επίλυσης της διαφοράς η οποία ήταν αμετάκλητη και θεωρούνταν ότι η διαφορά επιλύθηκε ολικά ή μερικά, η δε προσφυγή που ασκήθηκε δεν επέφερε κανένα αποτέλεσμα ή ίσχυε κατά το μέρος που δεν επιλύθηκε η διαφορά.

Αξιοσημείωτα στοιχεία της όλης διαδικασίας, όπως ίσχυε, ήταν πως:

- Η υποβολή αιτήματος διοικητικής επίλυσης της διαφοράς είχε προαιρετικό χαρακτήρα
- Αρμόδιος για την κρίση του αιτήματος ήταν ο προϊστάμενος της Υπηρεσίας που διεξήγαγε τον έλεγχο, πλην των περιπτώσεων που προβλεπόταν η λειτουργία επιτροπής
- Δεν υπάρχουν δημοσιευμένα στατιστικά στοιχεία για τα ποσοστά των υποθέσεων στις οποίες επιτυγχάνονταν διοικητική επίλυση της διαφοράς.
- Η σχετική νομοθεσία ήταν διάσπαρτη σε διάφορες διατάξεις.

Κατά το έτος 2011 με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρ. 36 του ν. 3943/2011 προστέθηκε στον ν. 2238/1994 το άρθρο 70Α με το οποίο συστήθηκε εντός του Υπουργείου Οικονομικών πενταμελής «Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών» (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) με αντικείμενο την επίλυση των μετά από έλεγχο φορολογικών διαφορών σε κάθε φορολογικό αντικείμενο, εφόσον η αμφισβητούμενη από τον υπόχρεο διαφορά υπερέβαινε το ποσό των 50.000 ευρώ. Η λειτουργία της εν λόγω επιτροπής ήταν σύντομη, καθώς η αρμοδιότητά της περιορίστηκε στις υποθέσεις που αφορούσαν σε πράξεις που εκδόθηκαν από τη φορολογική αρχή μέχρι τις 31/7/2013 (άρθρο πρώτο περ. 3ε' υποπαράγραφος Α.5 ν. 4152/2013).

Η σύσταση της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. υπήρξε μια πρώτη προσπάθεια του νομοθέτη να μεταφέρει την αρμοδιότητα διοικητικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών σε ένα κεντρικό όργανο, με αρμοδιότητα να κρίνει τις υποθέσεις στην ουσία και τα πράγματα, δίδοντας μάλιστα στις διαφορές μεγαλύτερου οικονομικού αντικειμένου (άνω των 500.000

ευρώ) τον χαρακτήρα ενδικοφανούς προσφυγής. Κρίνοντας από την σύντομη διάρκεια λειτουργίας της επιτροπής μπορούμε να εκτιμήσουμε πως η ρύθμιση αυτή δεν στέφθηκε με επιτυχία, υπήρξε δε εκ των πραγμάτων μια μεταβατική κατάσταση μέχρι τη σύσταση της Δ.Ε.Δ.

5.2 Η Σύσταση της ΔΕΔ

Με τη διάταξη της παρ. 1 της υποπαραγράφου Α.5 του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 προστέθηκε νέο άρθρο 70B στον ν. 2238/1994 με τίτλο «Ειδική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή». Με το άρθρο αυτό συστήθηκε η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών με αρμοδιότητα την επανεξέταση των αιτημάτων με τα οποία οι υπόχρεοι αμφισβητούν οποιαδήποτε πράξη της φορολογικής αρχής. Η προσφυγή των φορολογουμένων στην εν λόγω Υπηρεσία κατέστη υποχρεωτική με την υποβολή αίτησης στην φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη, η οποία απέκτησε την νομική μορφή της ενδικοφανούς προσφυγής. Σύμφωνα με την παρ. 2α της ίδιας υποπαραγράφου η αρμοδιότητα της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης αφορούσε πράξεις οι οποίες εκδόθηκαν από την 1^η/8/2013 κι εφεξής. Με τη σύσταση της εν λόγω Υπηρεσίας έπαυσε η αρμοδιότητα των υφιστάμενων μέχρι τότε οργάνων διοικητικής επίλυσης φορολογικών διαφορών, δηλαδή της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. και των οργάνων του αρ. 70 του ν. 2238/1994, η οποία αφορούσε πράξεις που εκδόθηκαν μέχρι τις 31/7/2013 (παρ. 2β και 3ε της υποπαρ. Α.5 του αρ. πρώτου του ν. 4152/2013).

Με την Δ6Α1198069ΕΞ2013/30.12.2013 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης μετονομάστηκε σε «Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών», η οποία από 1/1/2014 λειτουργεί σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 63 του Κ.Φ.Δ., όπως αναλυτικά περιγράφεται στη συνέχεια.

Για τη σύσταση της Δ.Ε.Δ. κρίσιμη υπήρξε η συμβολή της Τεχνικής Βοήθειας που παρείχε η Ομάδα Δράσης για την Ελλάδα (Ο.Δ.Ε.) της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Ήδη με την πρώτη τριμηνιαία αναφορά της (European Commission, 2011) αναγνώρισε την επίλυση των φορολογικών διαφορών ως περιοχή κλειδί για άμεση πρόοδο στον τομέα της μεταρρύθμισης της φορολογικής διοίκησης, επικέντρωσε δε την προσπάθειά της στην αναγνώριση των υστερήσεων ανάμεσα στις ακολουθούμενες διαδικασίες στην Ελλάδα στον τομέα αυτό και στις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές (European Commission,

2012). Παρείχε την τεχνική της στήριξη στην προσπάθεια μεταρρύθμισης της φορολογικής διοίκησης σε συνεργασία με τα κράτη μέλη της ΕΕ, τη Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και το ΔΝΤ, παρέχοντας συνδρομή παράλληλα στο έργο της συσταθείσας τον Ιανουάριο του 2013 Επιτροπής Φορολογικής Μεταρρύθμισης, η οποία είχε σαν κύρια αποστολή τη μεταρρύθμιση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, στο πλαίσιο του οποίου περιλαμβάνονταν ως πεδίο αλλαγών και η επίλυση διαφορών (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2013α). Σύμφωνα με την πέμπτη έκθεση δραστηριοτήτων της Ο.Δ.Ε. (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2013β) η τεχνική βοήθεια που παρασχέθηκε από Ολλανδό εμπειρογνώμονα κατά το χρονικό διάστημα Απρίλιος – Ιούλιος του 2013 συνέβαλε στη δημιουργία της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, τεχνική βοήθεια η οποία συνεχίστηκε και μετά την σύσταση της Υπηρεσίας (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2014).

5.3 Αποστολή – Στόχοι – Παρουσία στα Στρατηγικά Σχέδια

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4152/2013 η σύσταση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης είχε ως στόχο την αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων από υποθέσεις που μπορούσαν να επιλυθούν εντός της φορολογικής διοίκησης και μάλιστα σε ταχύτερο χρόνο. Η επιλογή του υποχρεωτικού χαρακτήρα της ενδικοφανούς προσφυγής θεωρήθηκε πως εξυπηρετούσε παράλληλα δύο σκοπούς: α) την επίλυση των υποθέσεων που ήταν δυνατόν να επιλυθούν άμεσα και β) τη διενέργεια ελέγχου για τις υποθέσεις που κατέληγαν στα δικαστήρια προκειμένου «να έχουν ήδη αναδειχθεί τα βασικά νομικά ζητήματα και να έχουν τεθεί υπό επεξεργασία τα πραγματικά ζητήματα, που χρήζουν τεχνικών αναλύσεων και παρατηρήσεων». Περαιτέρω, επιδίωξη της σχετικής νομοθετικής διάταξης συνιστούσε η ώθηση της είσπραξης των δημοσίων εσόδων, μέσω της πρόβλεψης για άμεση βεβαίωση του 50% του αμφισβητούμενου από τον οφειλέτη φόρου, χωρίς ωστόσο να παρακάμπτεται το δικαίωμα του φορολογούμενου να πετύχει αναστολή είσπραξης του χρέους του κατόπιν υποβολής σχετικής αίτησης στην ως άνω Υπηρεσία, με την προϋπόθεση της ύπαρξης ανεπανόρθωτης βλάβης για τον ίδιο.

Το ζήτημα της καθιέρωσης ενός αποτελεσματικού συστήματος διοικητικής επίλυσης φορολογικών διαφορών έχει σταθερή παρουσία στα στρατηγικά σχέδια της φορολογικής διοίκησης των τελευταίων ετών:

- Στο «Στρατηγικό Σχέδιο 2011-2015 για την Ελληνική Φορολογική Διοίκηση» του Υπουργείου Οικονομικών (2011), υπό τον στρατηγικό στόχο της διευκόλυνσης της οικιοθελούς φορολογικής συμμόρφωσης και μείωσης του διαχειριστικού κόστους για τους πολίτες, διατυπώνεται ως βασική επιδίωξη «η παροχή δυνατοτήτων ταχείας εξωδικαστικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών», μέσω της ανάπτυξης σχετικής διαδικασίας εντός του Υπουργείου Οικονομικών, με παράλληλη καμπάνια ενημέρωσης προς τους φορολογούμενους και δημοσίευση συγκεντρωτικών αποτελεσμάτων για την απόδοση της όλης δομής.
- Στο «Στρατηγικό Σχέδιο 2013-2017» της Γ.Γ.Δ.Ε. (2013) ο αντίστοιχος στρατηγικός στόχος είναι η βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών και η ενίσχυση της εκούσιας συμμόρφωσης, με καίριο άξονα παρέμβασης ως προς τον στόχο αυτό την βελτίωση της διαδικασίας της διοικητικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών. Παρουσιάζεται μάλιστα ως επιτυχία η νεοσυσταθείσα τότε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.
- Στο αναθεωρημένο «Στρατηγικό Σχέδιο 2017-2020» της Α.Α.Δ.Ε. (2017α) διατυπώνεται ο στρατηγικός στόχος μιας εξωστρεφούς, αποτελεσματικής και αποδοτικής φορολογικής διοίκησης, με σεβασμό προς τον πολίτη, στο πλαίσιο του οποίου επιδιώκεται η αποτελεσματικότερη επίλυση διαφορών, προκειμένου οι προσφυγές των φορολογουμένων να εξετάζονται έγκαιρα και με διαφάνεια, με απώτερο στόχο την αποσυμφόρηση των δικαστηρίων.

5.4 Αρμοδιότητες και Οργάνωση της ΔΕΔ

Μετά την εισαγωγή του θεσμού της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης οι αρμοδιότητές της προσδιορίστηκαν αρχικά με την απόφαση Δ6Α1118225ΕΞ2013/24.7.2013 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ενώ με την Δ6Α1198069ΕΞ2013/30.12.2013 απόφαση του ιδίου υπήρξε μετονομασία σε «Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών» και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων της. Στη συνέχεια τέθηκε από 1.1.2014 σε ισχύ το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. Για την εφαρμογή όλων των παραπάνω διατάξεων εκδόθηκαν οι ΠΟΛ. 1209 και 1002/2013 (αντικαταστάθηκε από την ΠΟΛ. 1064/2017) αποφάσεις, καθώς και οι ΠΟΛ. 1211/2013, 1069/2014 και

1086/2014 εγκύκλιοι της Γ.Γ.Δ.Ε. Περαιτέρω οι αρμοδιότητες της Δ.Ε.Δ. διευρύνθηκαν με διατάξεις μεταβατικού χαρακτήρα, όπως οι διατάξεις του αρ. 50 του ν. 4223/2013, οι διατάξεις του αρ. 50 του ν. 4238/2014 (σχετική η ΠΟΛ. 1066/2014) και οι διατάξεις της παρ. 3 του αρ. 184 του ν. 4261/2014 (σχετική η ΠΟΛ. 1142/2014).

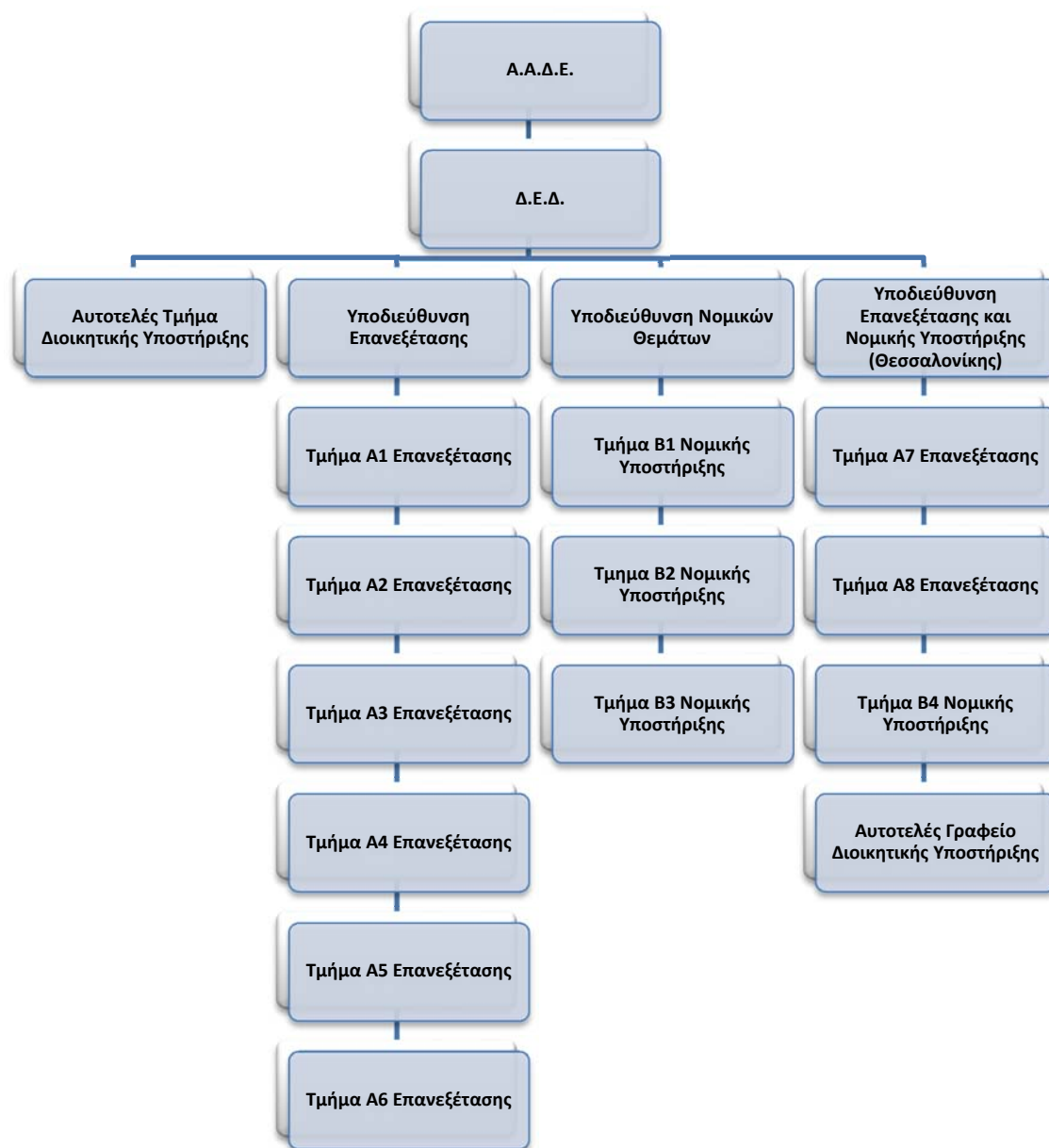
Πέραν των ανωτέρω, οι αρμοδιότητες της Δ.Ε.Δ. καθορίζονται πλέον και με τις διατάξεις του αρ. 11 της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10.3.2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*» όπως τροποποιήθηκε με την απόφαση Δ.ΟΡΓ.Α1114121ΕΞ2017/27.7.2017 και είναι οι εξής:

- Η εξέταση των ενδικοφανών προσφυγών που ασκούνται μέσω της αρμόδιας φορολογικής αρχής
- Η εξέταση αιτημάτων αναστολής της καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού της προσβαλλόμενης πράξης
- Η επανεξέταση υποθέσεων σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 10 του αρ. 72 (τέως 66) του ΚΦΔ, που αναπέμπονται στη Φορολογική Διοίκηση με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς
- Η επανεξέταση, κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, των πράξεων της φορολογικής διοίκησης που εκδόθηκαν πριν την 22.12.2016 (ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4446/2016) με τις οποίες εφαρμόζονται διασφαλιστικά μέτρα σύμφωνα με τις παρ. 5 και 6 του αρ. 46 του Κ.Φ.Δ.
- Η αποστολή του διοικητικού φακέλου με τις απόψεις της Υπηρεσίας κατά το αρ. 129 του ΚΔΔ (Ν. 2717/1999), σε περίπτωση άσκησης προσφυγής κατά των αποφάσεων της Διεύθυνσης ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και γενικότερα η υποστήριξη των υποθέσεων αυτών
- Η εισήγηση επί νομοθετικών ρυθμίσεων και αποφάσεων καθώς και η έκδοση εγκυκλίων και οδηγιών σχετικά με την υφιστάμενη διαδικασία επανεξέτασης
- Η δημοσίευση των αποφάσεων στην ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε.
- Ο σχεδιασμός, η διαχείριση, η παρακολούθηση και η ανάλυση της απόδοσης της διαδικασίας επίλυσης διαφορών.

Σύμφωνα με τον Οργανισμό της Α.Α.Δ.Ε. η Δ.Ε.Δ. είναι Ειδική Αποκεντρωμένη Υπηρεσία και υπάγεται απευθείας στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Έχει έδρα τον νομό Αττικής, συγκροτείται σε τρεις Υποδιευθύνσεις, δεκατρία Τμήματα και ένα Αυτοτελές Γραφείο, εκ των οποίων η μία Υποδιεύθυνση, τα τρία Τμήματα αυτής και το Αυτοτελές Γραφείο της, εδρεύουν στην Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης. Τα οργανόγραμμα της Δ.Ε.Δ. παρουσιάζεται στο σχήμα 2, ενώ οι επιμέρους αρμοδιότητες των Υποδιευθύνσεων, των Τμημάτων και του Αυτοτελούς Γραφείου αναπτύσσονται αναλυτικά στο Παράρτημα Γ όπου παρατίθεται το αρ. 11 της απόφασης αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10.3.2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. όπως ισχύει.

Προσεγγίζοντας τη δομή της Δ.Ε.Δ. από τη σκοπιά της *οργάνωσης* ως λειτουργίας του μάνατζμεντ, διαπιστώνουμε πως η επιλογή του νομοθέτη είναι η κατά λειτουργία τμηματοποίηση (functional departmentalization) της Διεύθυνσης, καθώς τα καθήκοντα των τμημάτων καθορίζονται από τη φύση των αρμοδιοτήτων τους ως επανεξέταση, νομική υποστήριξη και διοικητική υποστήριξη. Τα πλεονεκτήματα της τμηματοποίησης με τον τρόπο αυτό είναι κυρίως η απλότητα στη δομή και η δυνατότητα εξειδίκευσης των υπαλλήλων, τα οποία αν αξιοποιηθούν σωστά, και με δεδομένο το μικρό μέγεθος της Διεύθυνσης, μπορούν να αντισταθμίσουν τα πιθανά αρνητικά της κατά λειτουργία τμηματοποίησης, όπως λόγω χάρη είναι τα προβλήματα που συχνά παρουσιάζονται στη συνεργασία ανάμεσα στα τμήματα (Χυτήρης, 2006: 136-137). Παράλληλα γίνεται και κατά περιοχή τμηματοποίηση, με την Υποδιεύθυνση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης της Θεσσαλονίκης να έχει υπό την αρμοδιότητά της ορισμένες περιοχές της Ελλάδας.

Επιπλέον, η εικόνα του οργανογράμματος αποκαλύπτει ένα σχετικά μεγάλο εύρος ελέγχου με μια μάλλον επίπεδη ιεραρχική δομή με τρία οργανωσιακά επίπεδα εντός της Δ.Ε.Δ., στοιχείο που αιτιολογείται από την συνάφεια των εργασιών που εποπτεύονται (Griffin, 2012: 306).



Σχήμα 2. Οργανόγραμμα της Δ.Ε.Δ. (ΑΑΔΕ)

Σύμφωνα με απόφαση αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α1180286ΕΞ2016/12.12.2016 της Γ.Γ.Δ.Ε. οι οργανικές θέσεις που προβλέπονται για την Δ.Ε.Δ. είναι 132.

5.5 Η Διαδικασία Άσκησης Ενδικοφανούς Προσφυγής

Η κύρια αποστολή της Δ.Ε.Δ. είναι η επανεξέταση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης με την ειδική διοικητική διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις του αρ. 63 ΚΦΔ όπως τροποποιήθηκε και ισχύει (παρατίθεται στην ισχύουσα μορφή του στο Παράρτημα Α), καθώς επίσης και με την αριθ. ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (παρατίθεται στο

Παράρτημα Β) και την με αριθ. ΠΟΛ. 1069/2014 εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Συνοπτικά, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις η όλη διαδικασία ξεκινά με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής από τον ενδιαφερόμενο στην φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της εντός προθεσμίας 30 ημερών, χωρίς να απαιτείται η καταβολή παραβόλου. Ορίζονται αναλυτικά τα στοιχεία που πρέπει να συνυποβάλει ο προσφεύγων, τα οποία περιλαμβάνουν φυσικό και ηλεκτρονικό φάκελο, και η διαδικασία που ακολουθεί η αρμόδια αρχή, η οποία αποστέλλει στη Διεύθυνση στοιχεία και απόψεις εντός 7 ημερών από την κατάθεση της προσφυγής. Η Δ.Ε.Δ. εξετάζει τα πραγματικά και νομικά δεδομένα της υπόθεσης και εκδίδει απόφαση, επαρκώς αιτιολογημένη, εντός 120 ημερών από την ημερομηνία υποβολής, την οποία κοινοποιεί στον φορολογούμενο. Αν δεν εκδοθεί απόφαση εντός της ανωτέρω προθεσμίας τεκμαίρεται πως η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί σιωπηρά. Ο νόμος προβλέπει και τη δυνατότητα αναστολής καταβολής του αμφισβητούμενου ποσού μέχρι την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, μόνο όμως εφόσον κριθεί πως η καταβολή θα έχει ως συνέπεια την ανεπανόρθωτη βλάβη του υπόχρεου.

Αναφορικά με την διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής μπορούν να επισημανθούν τα εξής:

- Οι διατάξεις του νόμου διαμορφώνουν ένα σταθερό κανονιστικό πλαίσιο για την επίλυση των φορολογικών διαφορών, το οποίο δημιουργεί τις προϋποθέσεις για «συνοχή και ομοιομορφία στην έκδοση των αποφάσεων» (Μιχελή, 2015).
- Η Δ.Ε.Δ. ως όργανο επανεξέτασης λειτουργεί ανεξάρτητα από την φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, στοιχείο που παρέχει εχέγγυα για αντικειμενική κρίση.
- Η τυπικότητα της διαδικασίας και των προθεσμιών δημιουργεί επίσης προϋποθέσεις για αντικειμενικότητα και ασφάλεια δικαίου, στοιχεία αναγκαία εν προκειμένω καθώς πρόκειται για μια δικαστικού τύπου διαδικασία. Για το ζήτημα αυτό ωστόσο έχει επισημανθεί στην αρθρογραφία ο κίνδυνος «δικαστικοποίησης» της διαδικασίας, ικανού να προκαλέσει σύγχυση στους φορολογούμενους και να τους οδηγήσει σε παραβίαση των προϋποθέσεων και απορρίψεις των αιτημάτων τους για τυπικούς λόγους (Μιχελή, 2015).

- Δεν προβλέπονται έξοδα για τη διαδικασία, ούτε υποχρεωτική εκπροσώπηση από πληρεξούσιο δικηγόρο, δεδομένα που διευκολύνουν την πρόσβαση στην δευτεροβάθμια κρίση της διοίκησης.
- Η διαδικασία είναι κατά βάση γραπτή.
- Η διοίκηση δεν υποχρεούται να εκδώσει ρητές αποφάσεις έχοντας την ευχέρεια να απορρίψει σιωπηρά τις προσφυγές.
- Υπάρχει χρονικός περιορισμός για την έκδοση αποφάσεων.
- Δεν αναστέλλεται αυτόματα η καταβολή του αμφισβητούμενου φόρου, αλλά θα πρέπει να μεσολαβήσει κρίση για πρόκληση βλάβης από την καταβολή του.
- Στη διαδικασία υπάγονται υποχρεωτικά όλες οι φορολογικές διαφορές και η Δ.Ε.Δ. έχει ευρύτατες δυνατότητες για αναθεώρησή τους.
- Οι αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. δεσμεύουν τη φορολογική διοίκηση, η οποία δεν μπορεί να τις αμφισβητήσει και υποχρεούται να τις εφαρμόσει άμεσα.

5.6 Η Ηλεκτρονική Παρουσία της Δ.Ε.Δ.

Στην σχετική ιστοσελίδα της Δ.Ε.Δ. (ded.aade.gr) ο ενδιαφερόμενος μπορεί να αντλήσει βασικές πληροφορίες για τη Διεύθυνση και το έργο της και να βρει στοιχεία επικοινωνίας. Υπάρχουν αναρτημένα υποδείγματα ενδικοφανούς προσφυγής και αίτησης αναστολής, με δυνατότητα μεταφόρτωσης σε επεξεργάσιμη μορφή, καθώς και μια σειρά από εγκυκλίους και νομοθετικές διατάξεις σχετικές με τη διαδικασία των ενδικοφανών προσφυγών. Είναι αναρτημένο επίσης αναλυτικό επικαιροποιημένο εγχειρίδιο με απαντήσεις στα συνηθέστερα ερωτήματα που αφορούν στην άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Δ.Ε.Δ., ενώ στην ίδια ιστοσελίδα δημοσιεύονται και τα πιο πρόσφατα στατιστικά στοιχεία της Διεύθυνσης.

Το πιο ενδιαφέρον στοιχείο ωστόσο είναι η δημοσίευση όλων των αποφάσεων που εκδίδει η Δ.Ε.Δ. Σύμφωνα με τον Οργανισμό της ΑΑΔΕ υπάρχει υποχρέωση ηλεκτρονικής δημοσίευσης όλων των αποφάσεων, για την οποία μάλιστα έχει τεθεί όπως αναλύεται στη συνέχεια, επιχειρησιακός στόχος για ανάρτηση τους εντός 30 ημερών από την έκδοση. Σύμφωνα με τα τελευταία στοιχεία για το ζήτημα αυτό της έκθεσης απολογισμού έτους 2017 της Α.Α.Δ.Ε. (2018β), έχει αναρτηθεί το σύνολο των αποφάσεων που εκδόθηκαν μέχρι τις 31/3/2016 από τη Δ.Ε.Δ., επιτεύχθηκε δηλαδή ποσοστό ανάρτησης 100%, ενώ σε υψηλά ποσοστά της τάξης του 99,98% κυμαίνεται και η δημοσίευση των τρεχουσών αποφάσεων.

Οι αποφάσεις που δημοσιεύονται εμφανίζονται με χρονολογική σειρά έκδοσης χωρίς τα προσωπικά δεδομένα των φορολογουμένων. Υπάρχει μια βασική κατάταξη των αποφάσεων ανάλογα με την κατηγορία τους (ενδικοφανείς προσφυγές, αιτήσεις αναστολής κλπ) και τον φορέα έκδοσης (Δ.Ε.Δ. Αθήνας ή Θεσσαλονίκης) όχι όμως με βάση την φορολογία που αφορούν (Εισόδημα, ΦΠΑ κλπ), τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις ή άλλους ειδικότερους όρους, ούτε υπάρχει η δυνατότητα αναζήτησης με τέτοιου είδους στοιχεία.

Σχολιάζοντας την ηλεκτρονική παρουσία της Δ.Ε.Δ. και την διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής όπως αναλύθηκε μπορούμε να επισημάνουμε τα εξής:

- Για την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος (ή ο εκπρόσωπός του), θα πρέπει να έχει φυσική παρουσία στο κατάστημα της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, ενώ τα στοιχεία που προσκομίζει τα υποβάλει τόσο σε φυσική όσο και σε ηλεκτρονική μορφή.
- Ο προσφεύγων δεν έχει ηλεκτρονική πρόσβαση στα δεδομένα της υπόθεσής του, ούτε τη δυνατότητα να παρακολουθεί την πρόοδο της διαδικασίας ηλεκτρονικά.
- Η ιστοσελίδα της Δ.Ε.Δ. δεν παρέχει υπηρεσίες προς τους φορολογούμενους, αλλά μόνο πληροφορίες και μια βασική δυνατότητα μεταφόρτωσης υποδειγμάτων, βρίσκεται δηλαδή στο πρώτο στάδιο του μοντέλου ανάπτυξης της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης κατά τους Lane και Lee (2001).
- Η δημοσίευση του συνόλου των αποφάσεων που εκδίδει η Δ.Ε.Δ. βρίσκεται προς την κατεύθυνση της υλοποίησης των αρχών της διαφάνειας και της λογοδοσίας, καθώς οι πολίτες και οι κάθε είδους ενδιαφερόμενοι (ερευνητές κλπ) έχουν πρόσβαση στο σύνολο του έργου της Διεύθυνσης.
- Η δημοσίευση των αποτελεσμάτων της Δ.Ε.Δ. συνιστά επίσης πρακτική που υλοποιεί την αρχή της διαφάνειας.
- Η δημοσίευση των αποφάσεων και των στατιστικών αποτελεσμάτων της Δ.Ε.Δ. είναι ενδείξεις εξωστρέφειας της φορολογικής διοίκησης.

Σημειώνεται ωστόσο πως με την πολύ πρόσφατη απόφαση ΠΟΛ 1076/23-4-2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δίδεται από τις 9/5/2018 η δυνατότητα προαιρετικής ηλεκτρονικής υποβολής των ενδικοφανών προσφυγών και των αιτημάτων αναστολής πιλοτικά σε πέντε ΔΟΥ της χώρας μέσω της εφαρμογής Taxisnet, με σκοπό τη σταδιακή

επέκτασή της ηλεκτρονικής υποβολής σε όλες τις ΔΟΥ σε ορίζοντα εξαμήνου και την μελλοντική καθιέρωσή της ως μοναδικού τρόπου υποβολής (ΑΑΔΕ, 2018γ).

5.7 Η Στοχοθεσία της Δ.Ε.Δ.

Η στοχοθεσία της Δ.Ε.Δ. αφορά σε στόχους τόσο ποσοτικούς όσο και ποιοτικούς και περιλαμβάνεται στα ετήσια επιχειρησιακά σχέδια της Γ.Γ.Δ.Ε. και της Α.Α.Δ.Ε. τα οποία δημοσιεύονται στην ιστοσελίδα της Αρχής (Γ.Γ.Δ.Ε. 2015α, 2015β, 2016 και Α.Α.Δ.Ε. 2017γ). Για το έτος 2018 οι στόχοι της Δ.Ε.Δ. περιλαμβάνονται στην απόφαση Δ.Σ.Σ.Α1025708ΕΞ2018/14.2.2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Στο ποσοτικό σκέλος των στόχων κύρια σημεία ενδιαφέροντος είναι:

α) ο βαθμός ολοκλήρωσης των υποθέσεων που παραπέμπονται στη Δ.Ε.Δ. με έκδοση απόφασης μέχρι την προβλεπόμενη από τον νόμο καταληκτική ημερομηνία και β) ο βαθμός μείωσης του ποσοστού των αποφάσεων της Δ.Ε.Δ. που προσβάλλονται με δικαστική προσφυγή σε σχέση με το αντίστοιχο αποτέλεσμα του προηγούμενου έτους.

Για την παρακολούθηση των στόχων αυτών χρησιμοποιούνται δείκτες απόδοσης k.p.i. (key performance indicators) ως εξής (ΑΑΔΕ, 2017β):

$$\alpha) \text{ k. p. i.} = \frac{\text{αριθμός υποθέσεων που εξετάστηκαν}}{\text{αριθμός ολοκληρωμένων υποθέσεων}}$$

Αναζητείται δηλαδή ο αριθμός των ενδικοφανών προσφυγών για τις οποίες εκδόθηκε ρητή απόφαση σε σχέση με το σύνολο των υποθέσεων που παραπέμφθηκαν στη Δ.Ε.Δ. Για τα έτη 2014, 2015, 2016, 2017 και 2018 ο στόχος καθορίστηκε αντίστοιχα σε 40%, 50%, 70%, 80% και 83% έχει δηλαδή μια σαφή αυξητική πορεία, δηλωτική της απαίτησης για ελαχιστοποίηση των προσφυγών που απορρίπτονται σιωπηρά.

$$\beta) \text{ k. p. i.} = \frac{\text{αριθμός αποφάσεων Δ.Ε.Δ. που προσβλήθηκαν δικαστικά}}{\text{αριθμός ολοκληρωμένων υποθέσεων}}$$

Στην περίπτωση αυτή ο στόχος τίθεται ως μεταβολή (μείωση) του ποσοστού των αποφάσεων της Δ.Ε.Δ. που προσβάλλονται με δικαστική προσφυγή σε σχέση με το

προηγούμενο έτος. Για το 2016, 2017 και 2018 ο στόχος αφορά αντίστοιχα μείωση των περιπτώσεων αυτών κατά 5%, 6% και 3%. Ο στόχος αυτός είναι εναρμονισμένος με μία από τις βασικές αποστολές της Δ.Ε.Δ. που είναι ο περιορισμός των φορολογικών διαφορών που άγονται στα δικαστήρια. Η πορεία του συγκεκριμένου δείκτη δεν εξαρτάται αποκλειστικά από τη δραστηριότητα της Δ.Ε.Δ., και προφανώς για τον λόγο αυτό τίθεται μάλλον συντηρητικά.

Για το έτος 2018 τέθηκε επιπλέον ο στόχος της εμπρόθεσμης αποστολής διοικητικού φακέλου και απόψεων στα Δικαστήρια σε ποσοστό 92%, για τις περιπτώσεις δικαστικών προσφυγών αρμοδιότητας Δ.Ε.Δ.

Στο μη ποσοτικό (ποιοτικό) σκέλος των επιχειρησιακών στόχων της Δ.Ε.Δ. εντοπίζονται:

α) Η ταχεία δημοσίευση των αποφάσεων που εκδίδει η Δ.Ε.Δ. στην ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε., με στόχο για το 2016 τις 10 ημέρες από την έκδοση της απόφασης, ο οποίος αναπροσαρμόστηκε στις 30 ημέρες για το 2017 και 2018.

β) Η καταγραφή και αξιολόγηση των δικαστικών αποφάσεων αρμοδιότητας Δ.Ε.Δ. και αποστολή των σημαντικότερων από αυτές στις κεντρικές υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. (στόχος του 2018).

γ) Η σύνταξη εγχειριδίου και έκδοση φυλλαδίου για πληροφόρηση των φορολογουμένων σχετικά με τη διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής. Ο στόχος αυτός έχουν ήδη υλοποιηθεί με έκδοση του φυλλαδίου εντός του 2016 και με σύνταξη εγχειριδίου το οποίο είναι αναρτημένο στην ιστοσελίδα της Δ.Ε.Δ. Οι δράσεις αυτές αποσκοπούν στην επικοινωνία με τους φορολογούμενους και την πληρέστερη ενημέρωσή τους για τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους, και είναι ενδεικτικές μιας προσπάθειας για μια πιο φιλική φορολογική διοίκηση απέναντι στους πολίτες.

5.8 Τα Αποτελέσματα της Δ.Ε.Δ.

Τα ποσοτικά στοιχεία της δραστηριότητας της Δ.Ε.Δ. δημοσιεύονται σε τακτική βάση στην ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε. παράλληλα με τους λοιπούς δείκτες και αποτελέσματα της Αρχής. Για τη Δ.Ε.Δ. τα στοιχεία που δημοσιεύονται αφορούν τις βασικές αρμοδιότητές της που είναι η εξέταση των ενδικοφανών προσφυγών και των αιτημάτων αναστολής,

αλλά και η πορεία των στόχων που έχουν τεθεί με βάση τους δείκτες απόδοσης κ.ρ.ι. (βλ. Παράρτημα Δ, ΑΑΔΕ 2018α).

Ειδικότερα:

Α) Ενδικοφανείς Προσφυγές

Στη Δ.Ε.Δ. παραπέμπεται ένας πολύ μεγάλος αριθμός ενδικοφανών προσφυγών, ο οποίος προσεγγίζει ή και ξεπερνά τις 10.000 κατ' έτος. Συνολικά από την αρχή λειτουργίας της Διεύθυνσης μέχρι το τέλος του 2017 ολοκληρώθηκαν 37.317 υποθέσεις εκ των οποίων οι 26.334 έκλεισαν με έκδοση ρητής απόφασης (πίνακας 2).

Ενδικοφανείς Προσφυγές (2013-2017)						
	2013	2014	2015	2016	2017	Συνολικά 2014-2017
Αρ. Ενδικοφανών Προσφυγών που έκλεισαν	261	7.832	10.222	8.711	10.291	37.317
Αρ. Ενδικοφανών Προσφυγών που έκλεισαν με ρητή απόφαση	261	4.319	5.828	6.578	9.348	26.334
Αρ. υποθέσεων για τις οποίες δηλώθηκε παραίτηση	0	0	2	142	107	251
Αρ. Ενδικοφανών Προσφυγών που δεν εξετάστηκαν και απορρίφθηκαν σιωπηρά	0	3.513	4.392	1.991	836	10.732

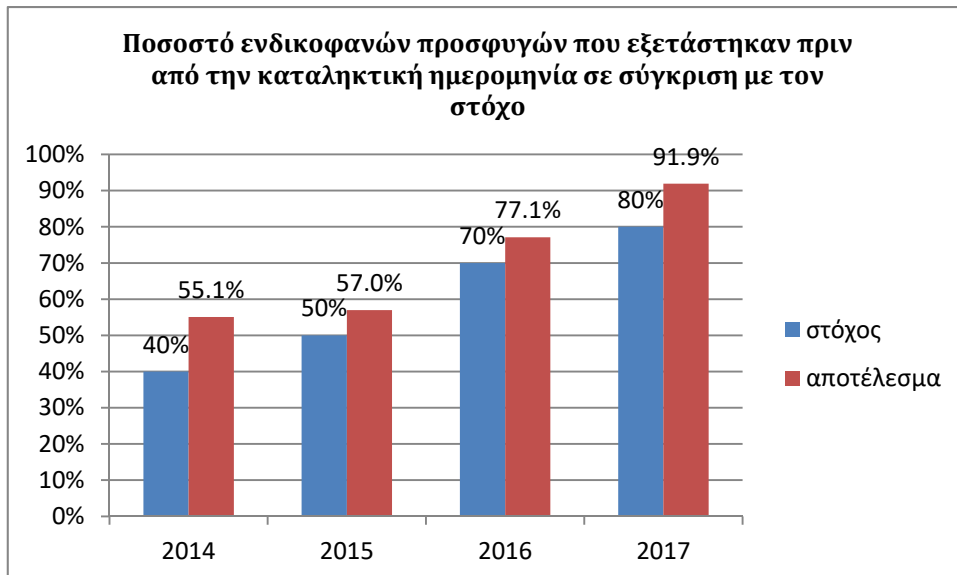
Πίνακας 2. Ενδικοφανείς προσφυγές που υποβλήθηκαν στη Δ.Ε.Δ. (ΑΑΔΕ)

Ο βασικός δείκτης κ.ρ.ι. σχετικά με τις υποθέσεις για τις οποίες εκδόθηκε ρητή απόφαση από τη Δ.Ε.Δ. παρουσιάζει ανοδική πορεία μετά το έτος 2014 (διάγραμμα 5) και φαίνεται να υπερκαλύπτει σε όλα τα έτη τον στόχο που έχει τεθεί (διάγραμμα 6).

Κατά το έτος 2017 εκδόθηκαν ρητές αποφάσεις σε ποσοστό 91,9% των υποθέσεων, επίδοση πολύ υψηλή σε σύγκριση με τα προηγούμενα έτη, που ξεπερνά κατά πολύ το ετήσιο στόχο του 80%. Η διαχρονική δε πορεία του δείκτη κ.ρ.ι. είναι σαφώς ανοδική, και φανερώνει μία τάση η οποία δεν αποκλείει την επίτευξη στο άμεσο μέλλον ποσοστών που να προσεγγίζουν το 100%.

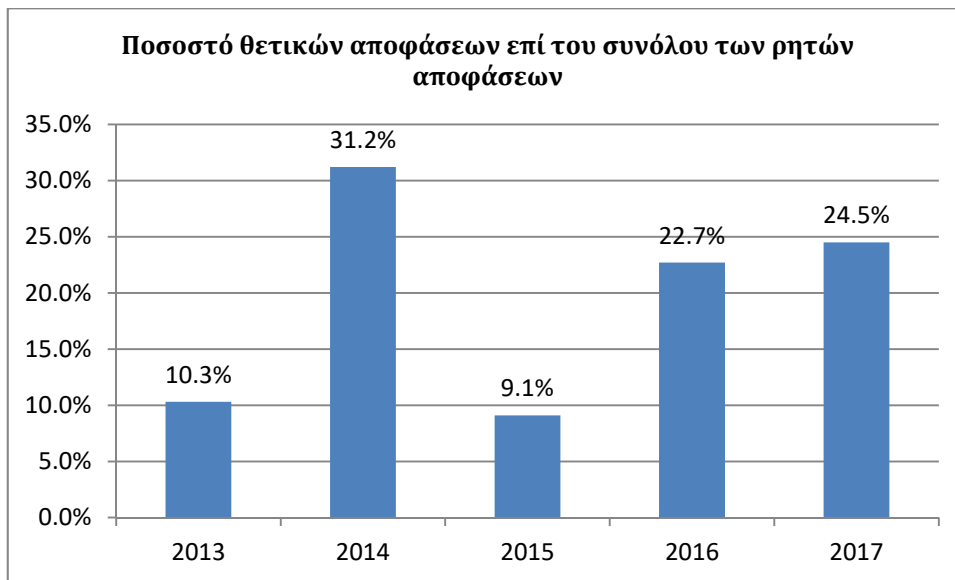


Διάγραμμα 5. Ποσοστό ενδικοφανών προσφυγών που εξετάστηκαν πριν από την προβλεπόμενη καταληκτική ημερομηνία (ΑΑΔΕ)



Διάγραμμα 6. Ποσοστό ενδικοφανών προσφυγών που εξετάστηκαν πριν από την προβλεπόμενη καταληκτική ημερομηνία σε σύγκριση με τον στόχο (ΑΑΔΕ)

Ενδιαφέρον, επίσης, παρουσιάζει το ποσοστό των αποφάσεων της Δ.Ε.Δ. που εκδίδονται και είναι θετικές (συνολικά ή εν μέρει) για τον φορολογούμενο επί του συνόλου των ρητών αποφάσεων (διάγραμμα 7) και επί του συνόλου των ολοκληρωμένων υποθέσεων (διάγραμμα 8).



Διάγραμμα 7. Ποσοστό θετικών αποφάσεων επί του συνόλου των ρητών αποφάσεων (ΑΑΔΕ)



Διάγραμμα 8. Ποσοστό θετικών αποφάσεων επί του συνόλου των κλεισμένων υποθέσεων (ΑΑΔΕ)

Οι σχετικοί δείκτες αποκαλύπτουν πως η διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών όπως λειτουργεί οδηγεί, για ένα μέρος τουλάχιστον των περιπτώσεων, σε ικανοποίηση του αιτήματος του φορολογούμενου και ακύρωση ή διόρθωση της πράξης της φορολογικής διοίκησης, με τον θετικό αντίκτυπο που μπορεί να έχει η έκβαση αυτή στην αποσυμφόρηση των δικαστηρίων και την εξοικονόμηση χρόνου και πόρων τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για τη διοίκηση. Επίσης αποκαλύπτουν το γεγονός πως η φορολογική διοίκηση δεν εμμένει απαραίτητως στις προηγούμενες αποφάσεις της, αλλά μέσω του μηχανισμού επίλυσης διαφορών προβαίνει σε διορθωτικές κινήσεις,

αναθεωρώντας τη δράση της. Το ποσοστό των θετικών (εν μέρει ή εν όλω) αποφάσεων επί του συνόλου των ολοκληρωμένων υποθέσεων ανήλθε το 2017 σε 22,5%, από στοιχεία όμως που δημοσιεύονται δεν παρέχεται πληροφόρηση για το ποσοστό των περιπτώσεων από αυτές στις οποίες έχουμε ολικά ή εν μέρει θετική απόφαση.

Β) Αιτήματα Αναστολής

Στο πλαίσιο της διαδικασίας της διοικητικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών η Δ.Ε.Δ. έχει την αρμοδιότητα να εξετάζει αιτήματα αναστολής καταβολής του 50% της αμφισβητούμενης διαφοράς, η οποία κατά τη σχετική νομοθετική πρόβλεψη οδηγεί σε αναστολή καταβολής και του υπολοίπου 50%. Από το σύνολο των 7.609 αιτημάτων που περιήλθαν στη Δ.Ε.Δ. κατά τα έτη 2013-2017 τα 4.814 έκλεισαν με τεκμαιρόμενη απόρριψη, ενώ κατά το έτος 2017 από τα 1.050 αιτήματα εξετάστηκαν και εκδόθηκαν αποφάσεις για τα 533, ποσοστό 50,76% (πίνακας 3).

Αιτήματα Αναστολής (2013-2017)						
	2013	2014	2015	2016	2017	Συνολικά 2013- 2017
Αρ. Αιτημάτων Αναστολής καταβολής του 50%	521	1.759	2.049	2.230	1.050	7.609
Αρ. Αιτημάτων που εξετάστηκαν και εκδόθηκε απόφαση	270	520	357	1.115	533	2.795
Αρ. Αιτημάτων που δεν εξετάστηκαν και έκλεισαν με τεκμαιρόμενη απόρριψη	251	1.239	1.692	1.115	517	4.814

Πίνακας 3. Αιτήματα αναστολής 2013-2017 (ΑΑΔΕ)

Σύμφωνα με τα επιχειρησιακά σχέδια της Α.Α.Δ.Ε. δεν έχει τεθεί ποσοτικός στόχος για την έκδοση αποφάσεων επί των αιτημάτων αναστολής, και τα σχετικά στατιστικά δεδομένα αποκαλύπτουν μια υστέρηση στο σκέλος αυτό σε σύγκριση με τις ενδικοφανείς προσφυγές.

Το ποσοστό των αποφάσεων που κάνουν δεκτό το αίτημα αναστολής επί του συνόλου των ρητών αποφάσεων κυμαίνεται σε ιδιαίτερος χαμηλά επίπεδα (διάγραμμα 9).



Διάγραμμα 9. Ποσοστό αποφάσεων που κάνουν δεκτό το αίτημα αναστολής επί του συνόλου των ρητών αποφάσεων (ΑΑΔΕ)

Ενδεικτικά για το 2017 μόνο το 6,4% των ρητών αποφάσεων ήταν θετικές, ποσοστό που διαμορφώνεται σε ακόμα χαμηλότερα επίπεδα αν συνυπολογιστούν και οι σιωπηρές απορρίψεις λόγω παρόδου της καταληκτικής ημερομηνίας για έκδοση απόφασης. Από τα στατιστικά δεδομένα δεν προκύπτουν πληροφορίες για τους λόγους απόρριψης των αιτημάτων αναστολής, αν δηλαδή αυτές αποτελούν συνέπεια πλημμελειών της αίτησης και των στοιχείων που συνυποβάλλονται ή κρίσης περί μη ύπαρξη ανεπανόρθωτης βλάβης του αιτούντος από την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης της φορολογικής αρχής.

Γ) Δικαστικές Προσφυγές

Το πιο κρίσιμο στοιχείο για την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας του μηχανισμού διοικητικής επίλυσης φορολογικών διαφορών είναι ο αριθμός των αποφάσεων της Δ.Ε.Δ. που προσβάλλονται με δικαστική προσφυγή, καθώς συναρτάται άμεσα με μία από τις βασικές αποστολές της που είναι η αποσυμφόρηση των δικαστηρίων.. Σύμφωνα με την Α.Α.Δ.Ε. κατά το χρονικό διάστημα 2013-2017 προσβλήθηκαν συνολικά 15.732 αποφάσεις (πίνακας 4).

Αρ. αποφάσεων Δ.Ε.Δ. (ρητών ή σιωπηρών) που προσβάλλονται στα Διοικητικά Δικαστήρια					
2013	2014	2015	2016	2017	Συνολικά 2013- 2017
18	4.151	5.562	3.621	2.380	15.732

Πίνακας 4. Αριθμός αποφάσεων Δ.Ε.Δ. (ρητών ή σιωπηρών) που προσβάλλονται στα Διοικητικά Δικαστήρια (ΑΑΔΕ)

Παρατηρώντας την πορεία των δικαστικών προσφυγών κατ' έτος διαπιστώνουμε μια σαφή πτωτική τάση κατά τα δύο τελευταία έτη, μεγαλύτερο ωστόσο ενδιαφέρον παρουσιάζει το ποσοστό των αποφάσεων της Δ.Ε.Δ., τόσο των ρητών όσο και των σιωπηρών, που προσβάλλονται με δικαστική προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων (διάγραμμα 10).



Διάγραμμα 10. Ποσοστό αποφάσεων Δ.Ε.Δ. (ρητών ή σιωπηρών) που προσβάλλονται στα Διοικητικά Δικαστήρια (ΑΑΔΕ)

Το διάγραμμα αποκαλύπτει υψηλά ποσοστά άνω του 50% κατά τα έτη 2014 και 2015 αλλά ακολούθως σημαντική βελτίωση κατά τα δύο πιο πρόσφατα έτη, με το ποσοστό των προσβαλλόμενων δικαστικά αποφάσεων να μειώνεται σε 41,57% το 2016 και σε 23,13% το 2017.

Η Α.Α.Δ.Ε. παρακολουθεί το ίδιο ζήτημα μέσω του δείκτη k.p.i. με το ποσοστό των αποφάσεων της Δ.Ε.Δ. που προσβάλλονται δικαστικά επί του συνόλου των ολοκληρωμένων υποθέσεων σωρευτικά από την έναρξη λειτουργίας της Διεύθυνσης (πίνακας 5).

Ποσοστό αποφάσεων Δ.Ε.Δ. (ρητών και σιωπηρών) που προσβλήθηκαν δικαστικά σωρευτικά από την έναρξη λειτουργίας της Δ.Ε.Δ.				
2013	2014	2015	2016	2017
6.90%	51,51%	53,13%	49,40%	42,16%

Πίνακας 5. Ποσοστό αποφάσεων Δ.Ε.Δ. που προσβάλλονται στα Διοικητικά Δικαστήρια σωρευτικά (ΑΑΔΕ)

Κατά τα δύο τελευταία έτη υπήρξε διαδοχική πτώση του ποσοστού, το οποίο διαμορφώθηκε από 53,13% το 2015 σε 49,40% και 42,16% το 2016 και το 2017 αντίστοιχα. Η μείωση αυτή βρίσκεται εντός του στόχου που είχε τεθεί με τα επιχειρησιακά προγράμματα της Α.Α.Δ.Ε., τα οποία καθόριζαν για το έτος 2016 στόχο για μείωση 5% σε σύγκριση με το 2015, και επιτεύχθηκε μείωση 7,02%, ενώ για το έτος 2017 είχε τεθεί στόχος για μείωση 6% σε σύγκριση με το 2016, και επιτεύχθηκε μείωση 14,66%.

Η πορεία του αριθμού των προσβαλλόμενων αποφάσεων της Δ.Ε.Δ. με δικαστική προσφυγή αποκαλύπτει πως η λειτουργία του μηχανισμού της διοικητικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών, όπως καθιερώθηκε και λειτουργεί μετά τη σύσταση της Δ.Ε.Δ., έχει συμβάλει με τρόπο αισθητό στη μείωση του αριθμού των φορολογικών υποθέσεων που καταλήγουν στα διοικητικά δικαστήρια και συνεπώς έχει επιτευχθεί, τουλάχιστον σε κάποιο βαθμό, ο στόχος της αποσυμφόρησης της δικαιοσύνης, εκτίμηση βέβαια που θα πρέπει να επικυρωθεί από περαιτέρω έρευνα. Ωστόσο, παρά την διαφαινόμενη καλή πορεία κατά τα τελευταία δύο έτη, είναι απαραίτητη η επίταση της προσπάθειας για περαιτέρω μείωση του ποσοστού των υποθέσεων που προσβάλλονται δικαστικά, καθώς αυτό παραμένει ιδιαίτερα υψηλό.

Από την ανάλυση των αποτελεσμάτων της Δ.Ε.Δ. μπορούν επιπλέον να επισημανθούν τα εξής:

- Τα αποτελέσματα δεν παρέχουν πληροφορίες για τα ποσά στα οποία αφορούν οι εξεταζόμενες υποθέσεις.
- Δεν παρέχεται επίσης πληροφόρηση για τα φορολογικά αντικείμενα (πχ ΦΠΑ, Εισόδημα κλπ) των υποθέσεων που προσβάλλονται και η συσχέτισή τους με τα αποτελέσματα.
- Η παρουσίαση των αποτελεσμάτων θα μπορούσε να είναι περισσότερο λεπτομερής, ενώ θα μπορούσαν να δημοσιεύονται και τεχνικές αναλύσεις.
- Δεν υπάρχουν στοιχεία για τους πόρους που χρησιμοποιεί η Διεύθυνση για την εξέταση των ενδικοφανών προσφυγών συνολικά και ανά υπόθεση, με συνεπαγόμενη δυσκολία για την εκτίμηση της αποδοτικότητας και της παραγωγικότητάς της.

Ανεξάρτητα ωστόσο από τις όποιες ελλείψεις, οι οποίες ορίζουν το περιθώριο για μελλοντική βελτίωση, μπορεί να επισημανθεί πως η δημοσίευση των αποτελεσμάτων της Δ.Ε.Δ. υλοποιεί σε ικανοποιητικό βαθμό τις προσαγές των σύγχρονων μεταρρυθμιστικών τάσεων για διαφάνεια, λογοδοσία και αποτελεσματικότητα. Κρίνοντας επίσης από την πορεία των δεδομένων που την αφορούν σε αντιπαραβολή με του στόχους της, συμπεραίνουμε πως βρίσκεται στην σωστή κατεύθυνση για πραγμάτωση της αποστολής της που είναι η σύντομη επίλυση των φορολογικών διαφορών σε ένα διοικητικό πλαίσιο διαφάνειας και αποτελεσματικότητας, και η περαιτέρω αποσυμφόρηση της ελληνικής δικαιοσύνης.

5.9 Ανάλυση SWOT

Η ανάλυση SWOT είναι μία μέθοδος στρατηγικού σχεδιασμού και λήψης αποφάσεων η οποία χρησιμοποιείται από επιχειρήσεις και οργανισμούς, με ανάλυση του περιβάλλοντός τους σε τέσσερις τομείς: δυνατά σημεία (strengths), αδύνατα σημεία (weaknesses), ευκαιρίες (opportunities) και απειλές (threats). Τα δυνατά και τα αδύνατα σημεία είναι εσωτερικοί και ελεγχόμενοι παράγοντες που ευνοούν ή δυσχεραίνουν την επίτευξη της αποστολής του οργανισμού, ενώ οι ευκαιρίες και οι απειλές είναι εξωτερικοί παράγοντες που λειτουργούν με τον ίδιο τρόπο αλλά βρίσκονται εκτός του ελέγχου του οργανισμού (Phadermrod, Crowder and Wills, 2017).

Σκοπός της ανάλυσης SWOT είναι να αναδείξει του παράγοντες εκείνους που είναι σε θέση να βοηθήσουν την επιχείρηση να διαμορφώσει την στρατηγική της και να

αναλάβει την κατάλληλη δράση ώστε να επιτύχει τους στόχους της (Pickton and Wright, 1998). Ο σχεδιασμός μιας αποτελεσματικής στρατηγικής με χρήση της ανάλυσης SWOT επιτυγχάνεται με την αξιοποίηση των δυνατών σημείων της επιχείρησης και των ευκαιριών που παρουσιάζονται, με παράλληλη προσπάθεια αφενός για αντιμετώπιση των εσωτερικών αδυναμιών της και αφετέρου για περιορισμό της αρνητικής επίδρασης των απειλών του εξωτερικού περιβάλλοντος (Stacey, 2007: 56).

Η ανάπτυξη μιας ανάλυσης SWOT γίνεται με έλεγχο των εσωτερικών και των εξωτερικών δεδομένων της επιχείρησης προκειμένου να εντοπιστούν αντίστοιχα τα δυνατά και τα αδύνατα σημεία της και οι ευκαιρίες και απειλές που αντιμετωπίζει. Με τον έλεγχο του εσωτερικού περιβάλλοντος εξετάζονται όλες οι πτυχές της λειτουργίας της και των διαθέσιμων πόρων της όπως είναι το ανθρώπινο δυναμικό, οι υποδομές, τα προϊόντα, οι ακολουθούμενες διαδικασίες κλπ., ενώ με τον έλεγχο του εξωτερικού περιβάλλοντος ελέγχονται διάφορες παράμετροι που μπορούν να επηρεάσουν την επιχείρηση, όπως είναι τρέχουσες πολιτικές/νομικές, κοινωνικές, δημογραφικές, οικονομικές και τεχνολογικές συνθήκες (Dyson, 2004).

Ως εργαλείο του μάνατζμεντ, η ανάλυση SWOT είναι ευρέως γνωστή και αρκετά δημοφιλής στις επιχειρήσεις λόγω των πλεονεκτημάτων που διαθέτει. Τέτοια πλεονεκτήματα είναι η απλότητα στη σύλληψή της, η πρακτικότητα στη χρήση της, αλλά και η δυνατότητα που παρέχει για μια συνολική εσοπτεία δεδομένων με διαφορετικά και αντιτιθέμενα χαρακτηριστικά (Piercy and Giles, 1989). Η απλότητα ωστόσο της μεθόδου δεν πρέπει να οδηγεί σε μια τυπική και απλουστευμένη χρήση της, με απλή παράθεση των στοιχείων που συνθέτουν τις τέσσερις παραμέτρους, αλλά να διαθέτει χαρακτηριστικά πραγματικής ανάλυσης και ουσιαστικής διαδικασίας, ώστε να αξιοποιούνται επαρκώς οι δυνατότητες που προσφέρει. Η ανάλυση, ειδικότερα, θα πρέπει να οδηγεί σε μια καλύτερη αποσαφήνιση των παραγόντων που εντοπίζονται, οι οποίοι καλό είναι να ιεραρχούνται ανάλογα με την σπουδαιότητά τους, ενώ η διαδικασία που επιλέγεται θα πρέπει να διασφαλίζει κατά το δυνατόν την αντικειμενικότητα των αποτελεσμάτων (Pickton and Wright, 1998).

Η ανάλυση SWOT αποδίδει το εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον μιας επιχείρησης όπως αυτό διαμορφώνεται κατά τον χρόνο διεξαγωγής της ανάλυσης. Παρέχει δηλαδή μια μάλλον στατική εικόνα και υπάρχει ως εκ τούτου ο κίνδυνος να είναι αυτή σύντομα

ξεπερασμένη, όσο η στρατηγική και η δράση της επιχείρησης εξελίσσονται και μεταβάλλονται τα δεδομένα του εξωτερικού περιβάλλοντος. Για τον λόγο αυτό τα πορίσματα της ανάλυσης SWOT θα πρέπει να επικαιροποιούνται τακτικά με διαρκείς ελέγχους και νέες αξιολογήσεις (Helms and Nixon, 2010).

Η ανάλυση SWOT χρησιμοποιείται κυρίως από ιδιωτικές επιχειρήσεις καθώς τις βοηθά να πλοηγηθούν στο ανταγωνιστικό περιβάλλον που λειτουργούν, μπορεί ωστόσο κάλλιστα να αξιοποιηθεί και από οργανισμούς του δημοσίου τομέα με την απαραίτητη προσαρμογή (Bryson and Roering, 1987). Παρόλο που στον δημόσιο τομέα αρκετοί οργανισμοί, όπως η Α.Α.Δ.Ε. και η Δ.Ε.Δ., δεν λειτουργούν σε ανταγωνιστικό πλαίσιο, δύνανται και οφείλουν να αξιοποιήσουν τα εργαλεία στρατηγικού σχεδιασμού των ιδιωτικών επιχειρήσεων, όπως είναι η ανάλυση SWOT, με στόχο να κατανοήσουν καλύτερα το εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον τους και να διαμορφώσουν την κατάλληλη στρατηγική προκειμένου να πετύχουν στο έργο τους.

Για την Δ.Ε.Δ. δεν υπάρχει κάποια δημοσιευμένη ανάλυση SWOT. Από τα όσα ωστόσο έχουν ήδη μελετηθεί στην παρούσα διατριβή θα μπορούσαν να εξαχθούν τα βασικά σημεία μιας ανάλυσης SWOT (σχήμα 3) τα δεδομένα της οποίας προσφέρονται για την διαμόρφωση της περαιτέρω στρατηγικής της.



Σχήμα 3. Ανάλυση SWOT της Δ.Ε.Δ.

Κεφάλαιο 6

Συμπεράσματα

Οι μεταρρυθμίσεις στον δημόσιο τομέα συνιστούν ζήτημα καίριας σημασίας για τα κράτη και τις κυβερνήσεις τους, καθώς η επιτυχημένη προώθησή τους αποτελεί το μέσο για την αντιμετώπιση των διαφόρων προκλήσεων που παρουσιάζονται σε ένα ανταγωνιστικό και παγκόσμιο περιβάλλον, ιδίως σε συνθήκες οικονομικής πίεσης. Ανεξάρτητα από το μοντέλο που κάθε φορά υιοθετείται, επαναλαμβανόμενα μοτίβα στις σύγχρονες μεταρρυθμιστικές τάσεις φαίνεται να είναι οι αξίες, της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της αποτελεσματικότητας, με τις ανάγκες των πολιτών να τίθενται κάθε φορά στο επίκεντρο του ενδιαφέροντος. Η μεταρρύθμιση της φορολογικής διοίκησης και η καθιέρωση ενός αξιόπιστου συστήματος επίλυσης των φορολογικών διαφορών, είναι σημαντικές παράμετροι του όλου ζητήματος, ειδικά για την Ελλάδα, καθώς είναι σε θέση να συμβάλουν στην αντιμετώπιση της οικονομικής κρίσης και την περαιτέρω ενίσχυση της ανάπτυξης. Υπό το πρίσμα αυτό η μελέτη της περίπτωσης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων αποκτά αυξημένο ενδιαφέρον.

Η σύσταση της Δ.Ε.Δ. αποτέλεσε σημαντική μεταρρυθμιστική παρέμβαση στον χώρο του δημοσίου τομέα, και ειδικότερα της φορολογικής διοίκησης, μεταβάλλοντας τον τρόπο που επιλύονται σε διοικητικό επίπεδο οι φορολογικές διαφορές στην Ελλάδα. Ως μεταρρύθμιση δεν αποσκοπούσε στην άμεση περικοπή κόστους, αλλά είχε δομικό χαρακτήρα, καθώς σχεδιάστηκε με στόχο την ταχεία και αποτελεσματική επίλυση των φορολογικών διαφορών, με παράλληλους στόχους την ταχύτερη είσπραξη των δημοσίων εσόδων και την αποσυμφόρηση των δικαστηρίων από υποθέσεις που μπορούν να αντιμετωπιστούν σε επίπεδο διοίκησης.

Η νέα δομή γεννήθηκε στο περιβάλλον της πρόσφατης οικονομικής κρίσης που αντιμετώπισε η Ελλάδα, συνθήκη η οποία, κατά τη σχετική βιβλιογραφία, ευνοεί την

προώθηση των μεταρρυθμίσεων στον δημόσιο τομέα. Αποτέλεσε άξονα της ευρύτερης μεταρρύθμισης της φορολογικής διοίκησης, η οποία επήλθε κατόπιν των δεσμεύσεων που ανέλαβε η χώρα στο πλαίσιο της οικονομικής βοήθειας που δέχθηκε από την Ευρωπαϊκή Ένωση και το ΔΝΤ. Για την Δ.Ε.Δ. ειδικότερα καθοριστική υπήρξε η συμβολή της τεχνικής βοήθειας της Ομάδας Δράσης για την Ελλάδα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

Ως μεταρρύθμιση η σύσταση της Δ.Ε.Δ. διαθέτει περισσότερο στοιχεία νέο-βεμπεριανού κράτους, καθώς η όλη δομή λειτουργεί αποκλειστικά στο πλαίσιο του δημοσίου τομέα υπό τις αρχές που διέπει το δημόσιο (φορολογικό) δίκαιο επιβεβαιώνοντας τον ρόλο του στη διαμόρφωση των σχέσεων κράτους – πολιτών. Παράλληλα όμως εισάγονται και νέα στοιχεία, δηλωτικά μιας μετάβασης σε μια περισσότερο εξωστρεφή διοίκηση, προσανατολισμένης όχι μόνο στην τήρηση των διαδικασιών αλλά και στην επίτευξη αποτελεσμάτων και την ικανοποίηση των αναγκών των πολιτών.

Ο νέος μηχανισμός επίλυσης των φορολογικών διαφορών φαίνεται να κινείται προς την κατεύθυνση της υλοποίησης των μεταρρυθμιστικών αρχών της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της αποτελεσματικότητας, με την ανάληψη χρονικών δεσμεύσεων για την έκδοση αποφάσεων, τη δημοσίευσή τους, την ύπαρξη ποσοτικών και ποιοτικών στόχων και τη δημόσια ανάρτηση των αποτελεσμάτων της, από τη μελέτη των οποίων προκύπτει πως επιτυγχάνει σε ικανοποιητικό βαθμό του στόχους της, έχοντας ωστόσο περιθώρια για περαιτέρω βελτίωση. Αντιθέτως, από τη σκοπιά των αρχών της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης υπολείπεται του επιπέδου που έχει περιγραφεί στη διεθνή βιβλιογραφία, διαθέτοντας στην πράξη ευρύ πεδίο για αξιοποίηση των τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνίας στο μέλλον.

Καταλήγοντας θα λέγαμε πως, λόγω της κρισιμότητας του θέματος για την οικονομική πορεία της χώρας και την ευημερία των πολιτών, είναι αναγκαία η συνέχιση της επιστημονικής έρευνας, τόσο του ζητήματος των μεταρρυθμίσεων στην Ελλάδα με την μελέτη περιπτώσεων δομών του δημοσίου τομέα και του τρόπου που ανταποκρίνονται στις νέες προκλήσεις, όσο και του ζητήματος της επίλυσης των φορολογικών διαφορών ειδικότερα με νεότερες έρευνες που να περιλαμβάνουν όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη.

Παράρτημα Α

Το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013

**Άρθρο 63 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.7.13) όπως Τροποποιήθηκε³ και Ισχύει
Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή**

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.

³ Το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013 τροποποιήθηκε με το αρ. 49 παρ. 1,2, 3, 4 και 5 του Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31.12.2013), την υποπαράγραφο Δ.2 περ. 14, 15 και 16 άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/7.4.2014), το άρθρο 232 παρ. 1β του Ν. 4281/2014 (ΦΕΚ Α' 160/8.8.2014), το αρ. 91 παρ. 1 και 2 του Ν. 4316/2014 (ΦΕΚ Α' 270/24.12.2014), το αρ. 47 παρ. 3 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69/2.7.2015), το άρθρο 40 παρ. 16 του Ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/3.8.2016) και το αρ. 18 παρ. 5 του Ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/22.12.2016).

2. Η Φορολογική Διοίκηση αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή του υπόχρεου, συνοδευόμενη από σχετικά έγγραφα και τις απόψεις αυτής, εντός επτά (7) ημερών από την υποβολή, στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης, προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί.

3. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%). Η αναστολή, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση.

4. Ο υπόχρεος έχει δικαίωμα να υποβάλει, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής της καταβολής που προβλέπεται στην παράγραφο 3. Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται να αναστείλει την εν λόγω πληρωμή, μέχρι την έκδοση της απόφασης της, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Εάν δεν εκδοθεί απόφαση εντός τριάντα (30) ημερών, από την υποβολή της αίτησης στη Φορολογική Διοίκηση, η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί. Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής. Στην περίπτωση

των ενδικοφανών προσφυγών που υποβάλλονται στην αρμόδια φορολογική αρχή μέχρι τις 28.2.2014 η προθεσμία του πρώτου εδαφίου επεκτείνεται σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες. Ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης μπορεί, με απόφαση του, να εξουσιοδοτεί άλλους υπαλλήλους της ίδιας υπηρεσίας, να υπογράψουν, με εντολή του, αποφάσεις επί ενδικοφανών προσφυγών και αιτήσεων αναστολής.

6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

7. Η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παράδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.

9. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει τις αναγκαίες κανονιστικές πράξεις για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου και ιδίως να καθορίζει τις λεπτομέρειες για τη λειτουργία της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων της.

Παράρτημα Β

Απόφαση ΠΟΛ 1064/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Απόφαση ΠΟΛ 1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Θέμα: «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Εχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 «Φορολογικές Διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (Α 170), όπως ισχύει,

β) του Κεφαλαίου Α «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του Μέρους Πρώτου του ν. 4389/2016 «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις» (Α 94) και ειδικότερα των άρθρων 1,2, 13, 14, 17 και 41, όπως ισχύουν,

γ) της υποπαραγράφου Ε2 της παραγράφου Ε του πρώτου άρθρου του ν. 4093/2012 (Α 222) όπως ισχύει, περί σύστασης θέσης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13 και της παραγράφου 10 του άρθρου 41 του ν. 4389/2016, όπως ισχύουν,

δ) της παρ. 5 του άρθρου 83 του ν.δ/τος 356/1974 «Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων» (Α 90), όπως ισχύει.

2. Την με αριθμ. 1/20.1.2016 (ΦΕΚ 18/Υ.Ο.Δ.Δ./20.1.2016) πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου «Επιλογή και διορισμός Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών», σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 41 του ν. 4389/2016, όπως ισχύουν.

3. Την με αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.3.2017 (Β 968) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

4. Την με αριθμ. Δ6Α 1015213 ΕΞ 2013/28.1.2013 (Β 130 και Β 372) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Υφυπουργού Οικονομικών «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων στον Γενικό Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών», όπως ισχύει, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περ. α της παρ. 3 του άρθρου 41 του ν. 4389/2016, όπως ισχύουν.

5. Το γεγονός ότι, από τις διατάξεις της απόφασης αυτής, δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού,

αποφασίζουμε:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α

Άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 ν. 4174/2013

Άρθρο 1

Ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ..

2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη.

Άρθρο 2

Προθεσμία, περιεχόμενο και διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής

1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ, δ, ε Κ.Φ.Δ.).

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.

3. Η αρμόδια Αρχή αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή, συνοδευόμενη από τα σχετικά έγγραφα και τις απόψεις της, εντός επτά (7) ημερών από την υποβολή τους, στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί (άρθρο 63 παρ. 2 Κ.Φ.Δ.).

4. Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή γι αυτόν που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό

συμπαραστάτη και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες.

5. Σε περιπτώσεις κατάργησης ή αναστολής λειτουργίας, κατά περίπτωση, της φορολογικής αρχής ή τμήματος ή γραφείου αυτής, που εξέδωσε την πράξη, η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία υποδοχής, η οποία και την διαβιβάζει σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα, στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

6. Ο υπόχρεος, ταυτόχρονα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, συνυποβάλλει στην αρμόδια φορολογική αρχή και ηλεκτρονικό φάκελο (σε οπτικό δίσκο - CD ή USB κλπ.), στον οποίο περιλαμβάνονται σε μαγνητική μορφή και σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή αρχείου:

- α) η υποβληθείσα ενδικοφανής προσφυγή,
- β) η αίτηση αναστολής σε περίπτωση αυτοτελούς υποβολής,
- γ) τα έγγραφα και δικαιολογητικά που επικαλείται, συνοδευόμενα από υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 ν. 1599/1986, με την οποία δηλώνεται το ακριβές του περιεχομένου των στοιχείων του ηλεκτρονικού φακέλου.

Άρθρο 3

Διαδικασία εξέτασης ενδικοφανούς προσφυγής

1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο.

2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται εντός της οριζόμενης προθεσμίας για την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, να καλεί τον υπόχρεο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5)

εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς.

3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο.

5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 του παρόντος ακρόαση διεξάγεται προφορικώς σε καθορισμένη ώρα και ημερομηνία εντός της Υπηρεσίας. Στην προφορική ακρόαση συμμετέχουν τρεις τουλάχιστον υπάλληλοι που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Υπηρεσίας, μεταξύ των οποίων υπάλληλος που χειρίζεται την υπόθεση και ο προϊστάμενος του αρμοδίου Τμήματος, καθώς και ο υπόχρεος ο οποίος παρίσταται αυτοπροσώπως ή με εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπο, με ειδικό πληρεξούσιο έγγραφο με θεώρηση του γνήσιου της υπογραφής από την κατά νόμο αρμόδια αρχή.

6. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, στο πλαίσιο της κατά τα ως άνω οριζόμενα ειδικής διοικητικής διαδικασίας - ενδικοφανούς προσφυγής, μπορεί να καλεί οποιονδήποτε για να παρέχει πληροφορίες και να αιτείται την προσκόμιση οποιουδήποτε εγγράφου ή

άλλου στοιχείου το οποίο κρίνεται αναγκαίο στο πλαίσιο της επανεξέτασης της πράξης, τηρουμένων των σχετικών διατάξεων περί επαγγελματικού απορρήτου και προστασίας των ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων. Επίσης, μπορεί να υποβάλλει γραπτά ερωτήματα σε άλλες καθ' ύλην αρμόδιες υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε., οι οποίες, εφόσον κρίνουν σκόπιμο, μπορούν να προωθούν στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. την υποβολή ερωτημάτων προς έκδοση γνωμοδότησης στο Ειδικό Νομικό Γραφείο Δημοσίων Εσόδων του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σύμφωνα με τις διατάξεις που το διέπουν.

7. Οι Υπηρεσίες, οι υπάλληλοι και τα όργανα της Α.Α.Δ.Ε. οφείλουν, κατά προτεραιότητα να παρέχουν κάθε πληροφορία ή σχετικό έγγραφο και να αποφαινούνται εντός των τασσομένων προθεσμιών, σύμφωνα με τις σχετικές πράξεις και αποφάσεις του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Άρθρο 4

Έκδοση της απόφασης

1. Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών εκδίδει απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας εκατόν είκοσι (120) ημερών από την ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής στην αρμόδια φορολογική αρχή. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.

2. Σε κάθε περίπτωση, η απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής περιέχει και την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

3. Εάν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (άρθρο 63 παρ. 6 Κ.Φ.Δ.).

4. Αν εντός της κατά τα ανωτέρω προβλεπόμενης προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση, τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της ανωτέρω προθεσμίας. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ενημερώνει την αρμόδια φορολογική αρχή για τις δικές της ενέργειες.

5. Αντίγραφο της απόφασης, η οποία αποτελεί εκτελεστό τίτλο, αποστέλλεται άμεσα και στην αρμόδια φορολογική αρχή για τις δικές της ενέργειες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

Ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού λόγω άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής

Άρθρο 5

Άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής χωρίς αίτημα αναστολής Προϋποθέσεις και αποτελέσματα αναστολής καταβολής ποσοστού 50% του αμφισβητούμενου ποσού

1. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή του ποσοστού 50% του αμφισβητούμενου ποσού που προέκυψε με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, με την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο ποσοστό 50%. Η αναστολή επέρχεται από και διά της εφάπαξ καταβολής του εν λόγω ποσοστού και σε περίπτωση τμηματικής καταβολής από και διά της αποπληρωμής του. Κάθε εξοφλητική απόδειξη με την οποία καταβάλλεται ποσό που αφορά σε αυτοτελές πρόστιμο το οποίο δεν είναι παρεπόμενο κύριας οφειλής, φόρων, τελών, δικαιωμάτων, εισφορών και δασμών υπέρ του Δημοσίου, υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου 2%, πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20%. Η καταβολή μπορεί να γίνει και μετά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής και, πάντως το αργότερο, μέχρι την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή, σε περίπτωση μη έκδοσης απόφασης, εντός των εκατόν είκοσι (120) ημερών που προβλέπονται για την έκδοσή της. Καταβολή νοείται η εκουσίως γενομένη ή η είσπραξη του καταβλητέου 50% κατόπιν διενέργειας συμψηφισμού ή απόδοσης παρακρατηθέντος ποσού επί αποδεικτικού ενημερότητας/βεβαίωσης οφειλής και όχι στο πλαίσιο ληφθέντων αναγκαστικών μέτρων είσπραξης.

2. Για το σε αναστολή υπόλοιπο 50% του αμφισβητούμενου ποσού, δεν λαμβάνονται μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης, αν δε τυχόν έχουν ληφθεί τέτοια μέτρα πριν από την καταβολή του 50%, αυτά αναστέλλονται για το διάστημα από το χρόνο της καταβολής και εφεξής, μέχρι την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή τη σιωπηρή απόρριψή της. Η αναστολή σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση (άρ. 63, παρ. 3, β εδάφιο).

3. Εφόσον ασκείται ενδικοφανής προσφυγή, χωρίς αίτημα αναστολής και χωρίς να έχει καταβληθεί το 50% του αμφισβητούμενου ποσού, το σύνολο του αμφισβητούμενου ποσού είναι καταβλητέο εντός της προβλεπόμενης κατά τα άρθρα 41 και 62 ΚΦΔ προθεσμίας καταβολής, ανάλογα με την περίπτωση, εκτός αν το 50% αυτού καταβληθεί αργότερα και πάντως εντός της προθεσμίας των 120 ημερών από την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, οπότε, για τα μέτρα εκτέλεσης που τυχόν έχουν ληφθεί στο μεταξύ, ισχύουν όσα αναφέρονται αμέσως παραπάνω για την αναστολή του υπόλοιπου 50%.

4. Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής, βάσει της οποίας προκύπτει καταλογιζόμενο ποσό, ως προθεσμία καταβολής ορίζεται η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 66 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας για την άσκηση δικαστικής προσφυγής στις φορολογικές διαφορές, με αφετηρία αυτής την κοινοποίηση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Σε περίπτωση σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προθεσμία καταβολής ορίζεται η προβλεπόμενη από το προηγούμενο εδάφιο, με αφετηρία αυτής την επόμενη της λήξης της προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Σε κάθε περίπτωση, δεν επιδιώκεται η είσπραξη του μη καταβληθέντος ποσού πριν από την πάροδο της προθεσμίας άσκησης δικαστικής προσφυγής.

Άρθρο 6

Προϋποθέσεις άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής με αίτημα αναστολής καταβολής ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού

1. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, εφόσον καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%), εκτός αν υποβληθεί γι αυτό και γίνει αποδεκτό αίτημα αναστολής. Η αναστολή, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση (άρθρο 63 παρ. 3, β εδάφιο).

2. Εφόσον υποβληθεί από τον υπόχρεο, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής του καταβλητέου ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να αναστείλει την πληρωμή του εν λόγω ποσοστού μόνο στην περίπτωση κατά την οποία κρίνεται ότι αυτό θα είχε ως συνέπεια την ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Η αναστολή αυτή ισχύει μέχρι την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής στον υπόχρεο, άλλως μέχρι την άπρακτη πάροδο του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος για την έκδοσή της. Το αίτημα αναστολής υποβάλλεται με το έγγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής ή αυτοτελώς με ιδιαίτερο έγγραφο που κατατίθεται την ίδια ημέρα με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

3. Με την αίτηση αναστολής υποβάλλονται στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και τα αποδεικτικά στοιχεία με τα οποία τεκμηριώνονται οι ισχυρισμοί του αιτούντος και απαραίτητως υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 ν. 1599/1986 στην οποία ο αιτών δηλώνει: α) τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματά του από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος και β) την περιουσιακή του κατάσταση στην Ελλάδα και οπουδήποτε στην αλλοδαπή κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής.

Αν ο αιτών είναι φυσικό πρόσωπο, δηλώνονται επιπλέον και τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματα από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση, οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή του ή της συζύγου και των ανηλίκων τέκνων αυτού κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής.

Αν ο αιτών είναι νομικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομική οντότητα, δηλώνονται επιπλέον και τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματα από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής, των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει ο αιτών, καθώς και των φυσικών προσώπων που σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις ευθύνονται ατομικά για τις φορολογικές υποχρεώσεις του αιτούντος.

Η περιουσιακή κατάσταση περιλαμβάνει ιδίως τα εμπράγματα και ενοχικά δικαιώματα σε ακίνητα, τις καταθέσεις οποιουδήποτε είδους και τα συναφή τραπεζικά προϊόντα, τις επενδύσεις σε κινητές αξίες, τα μηχανοκίνητα ιδιωτικά μέσα μεταφοράς, τα δάνεια και τις δωρεές, τις μετοχές, τα μερίδια, τα δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής σε κεφάλαιο σε οποιασδήποτε μορφής νομική οντότητα, όπως ορίζεται στην παράγραφο 3 του Κ.Φ.Δ. και τα εμπράγματα και ενοχικά δικαιώματα σε κινητά αξίας άνω των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Μαζί με την περιουσιακή κατάσταση δηλώνεται από τον αιτούντα και η εκτιμώμενη αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνονται σε αυτήν. Για τα ακίνητα δηλώνεται και η αντικειμενική αξία αυτών.

Αν ο αιτών τηρεί λογιστικά αρχεία, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. κατά τη διπλογραφική μέθοδο, με την αίτηση αναστολής συνυποβάλλονται ο τελευταίος ισολογισμός και το τελευταίο αναλυτικό ισοζύγιο γενικής λογιστικής του τρέχοντος έτους.

4. Αίτηση αναστολής για την οποία δεν προσκομίζονται τα προαναφερθέντα στοιχεία απορρίπτεται.

5. Η απόφαση επί της αιτήσεως αναστολής καταβολής εκδίδεται εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής.

Άρθρο 7

Αποτελέσματα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής με αίτημα αναστολής καταβολής ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού

1. Με την υποβολή από τον υπόχρεο ταυτόχρονα με την προσφυγή, αιτήματος αναστολής της καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού και μέχρι την έκδοση της απόφασης επί του αιτήματος, άλλως μέχρι την άπρακτη πάροδο του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος για την έκδοσή της, δεν επιδιώκεται η είσπραξη του συνόλου του αμφισβητούμενου ποσού.

2. Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης με την οποία γίνεται δεκτό το αίτημα αναστολής, αναστέλλεται η καταβολή του συνόλου του αμφισβητούμενου ποσού. Η είσπραξη του τελικώς καταλογιζόμενου ποσού, βάσει της απόφασης που θα εκδοθεί επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή της σιωπηρής απόρριψής της, μπορεί να επιδιωχθεί μετά την πάροδο της προθεσμίας που αναφέρεται ανωτέρω, στην παρ. 4 του άρθρου 5 της παρούσας απόφασης.

3. Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης με την οποία απορρίπτεται το αίτημα αναστολής, από την επόμενη της έκδοσης της απορριπτικής απόφασης ή, στην τυχόν περίπτωση που δεν έχει παρέλθει ακόμη η προθεσμία καταβολής κατά τα άρθρα 41 και 62 ΚΦΔ, από την επόμενη της λήξης της προθεσμίας αυτής, το σύνολο του αμφισβητούμενου ποσού είναι απαιτητό.

4. Αν εντός της προβλεπόμενης στην παρ. 5 του άρθρου 6 της παρούσας προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση, τότε θεωρείται ότι το αίτημα αναστολής έχει απορριφθεί από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της ανωτέρω προθεσμίας. Στην περίπτωση αυτή, το σύνολο του αμφισβητούμενου ποσού είναι απαιτητό, από την επόμενη της εκπνοής της προθεσμίας έκδοσης της απόφασης ή της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, σύμφωνα με την παρ. 3 του παρόντος.

5. Σε κάθε περίπτωση, εάν ο υπόχρεος, μετά την απόρριψη με οποιονδήποτε τρόπο του αιτήματος αναστολής, προβεί στην καταβολή του 50% του αμφισβητούμενου ποσού, αναστέλλεται από τον χρόνο της καταβολής και μέχρι την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή τη σιωπηρή απόρριψή της η είσπραξη του υπολοίπου 50%.

Άρθρο 8

Άσκηση δικαστικής προσφυγής και αναστολή καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού

1. Με την άσκηση εμπρόθεσμης δικαστικής προσφυγής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου κατά της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή κατά της σιωπηρής απόρριψης αυτής λόγω παρόδου της προθεσμίας έκδοσης της απόφασης, αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού 50% του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση της καταβολής του υπόλοιπου 50%, εφάπαξ ή τμηματικά, οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση της οριστικής δικαστικής απόφασης.

2. Σε περίπτωση που η καταβολή λάβει χώρα μετά τη λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης, αυτά αναστέλλονται από τον χρόνο της καταβολής και εφεξής και μέχρι την έκδοση απόφασης επί της δικαστικής προσφυγής. Ομοίως, αν, συνεπεία τμηματικής καταβολής του, η αποπληρωμή του ποσοστού 50% γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο, η αναστολή ισχύει από το χρόνο αυτό και εφεξής.

3. Ως αμφισβητούμενο ποσό θεωρείται το καταλογιζόμενο τελικά ποσό βάσει της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή το αρχικά καταλογισθέν ποσό βάσει της πράξης κατά της οποίας ασκήθηκε η ενδικοφανής προσφυγή επί σιωπηρής απόρριψης αυτής ή το μέρος των ποσών αυτών που αμφισβητείται με την προσφυγή, επί μερικής αμφισβήτησης.

4. Η είσπραξη του 50% του αμφισβητούμενου ποσού του οποίου η καταβολή είχε ανασταλεί, μπορεί να επιδιωχθεί μετά τη λήξη της προθεσμίας καταβολής του οφειλόμενου ποσού βάσει της εκδιδόμενης σχετικής οριστικής απόφασης του αρμόδιου πρωτοβάθμιου διοικητικού δικαστηρίου, κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 41 του Κ.Φ.Δ..

5. Σε περίπτωση που δεν έχει καταβληθεί το προβλεπόμενο 50% του αμφισβητούμενου ποσού ή το 100% αυτού, προκειμένου για άμεσο προσδιορισμό και για πράξεις διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, πλην όμως εκδίδεται δικαστική απόφαση αναστολής εκτέλεσης της προσβαλλόμενης απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης

Διαφορών, αναστέλλεται η είσπραξη του συνόλου του δικαστικώς αμφισβητούμενου ποσού σύμφωνα με το διατακτικό αυτής και μέχρι την έκδοση οριστικής απόφασης.

Άρθρο 9

Υπολογισμός τόκων επί αναστολής και θέματα λήψης μέτρων κατά τη διάρκεια αυτής

1. Κάθε καταβολή, οποτεδήποτε αυτή πραγματοποιείται, που αφορά το αμφισβητούμενο ποσό λόγω της άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής, βαρύνεται, κατά περίπτωση, με τους αναλογούντες τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

2. Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

3. Σε κάθε περίπτωση, κατά τη διάρκεια της νόμιμης προθεσμίας καταβολής των οφειλών καθώς και κατά τη διάρκεια αναστολής καταβολής αυτών, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει τα μέτρα των άρθρων 46 και 49 του ν. 4174/2013, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής αυτών.

4. Σε περίπτωση λήψης εκ παραδρομής μέτρων αναγκαστικής είσπραξης κατά το χρονικό διάστημα της προηγούμενης παραγράφου, η Φορολογική Διοίκηση οφείλει να προβεί σε άρση αυτών, τυχόν δε ποσά που έχουν εισπραχθεί βάσει των ανωτέρω μέτρων επιστρέφονται τηρουμένων των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 48 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 83 του ν.δ. 356/1974 (ΚΕΔΕ).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ

Καταργούμενες διατάξεις

Άρθρο 10

Παύση ισχύος της ΠΟΛ 1002/2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων

Από την έναρξη ισχύος της παρούσας απόφασης, παύει να ισχύει η ΠΟΛ 1002/2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 55/16.1.2014).

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Αθήνα, 12 Απριλίου 2017

Ο Διοικητής

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

Παράρτημα Γ

Άρθρο 11 του Οργανισμού της Α.Α.Δ.Ε. περί Δ.Ε.Δ.

Το Άρθρο 11 της Απόφασης αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/22.3.2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως Τροποποιήθηκε με την Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Δ.ΟΡΓ.Α1114121ΕΞ2017/27.7.2017 και Ισχύει

Άρθρο 11

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.)

1.- Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) είναι Ειδική Αποκεντρωμένη Υπηρεσία και υπάγεται απευθείας στον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2.- Οι επιχειρησιακός στόχος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) είναι η επίλυση διαφορών σε σύντομες προθεσμίες, κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής για την συντομότερη είσπραξη δημοσίων εσόδων και την αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων από υποθέσεις που μπορούν να επιλυθούν στο επίπεδο της φορολογικής διοίκησης.

3.- Η **Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.)**, η οποία έχει έδρα τον Νομό Αττικής, διαρθρώνεται σε τρεις (3) Υποδιευθύνσεις, δεκατρία (13) Τμήματα και ένα (1) Αυτοτελές Γραφείο, εκ των οποίων η μία (1) Υποδιεύθυνση, τα τρία (3) Τμήματα αυτής και το Αυτοτελές Γραφείο της, εδρεύουν εκτός της έδρας της Διεύθυνσης, στην Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης. Επίσης, ένα (1) εκ των Τμημάτων είναι Αυτοτελές και υπάγεται απευθείας στον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης και το Αυτοτελές Γραφείο υπάγεται απευθείας στον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, ως κατωτέρω:

Α. Υποδιεύθυνση Επανεξέτασης

Τμήματα Α1' έως Α6' - Επανεξέτασης

B. Υποδιεύθυνση Νομικών Θεμάτων

Τμήματα Β1' έως Β3' - Νομικής Υποστήριξης,

Γ. Υποδιεύθυνση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης, με έδρα την Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης

α) Τμήματα Α7' και Α8' - Επανεξέτασης

β) Τμήμα Β4' - Νομικής Υποστήριξης

γ) Αυτοτελές Γραφείο Διοικητικής Υποστήριξης, υπαγόμενο απευθείας στον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης

Δ. Τμήμα υπαγόμενο απευθείας στον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης

Αυτοτελές Τμήμα Διοικητικής Υποστήριξης

4.- Οι αρμοδιότητες της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών κατανέμονται μεταξύ των Υποδιευθύνσεων, των Τμημάτων και του Αυτοτελούς Γραφείου της, ως εξής:

A. ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Τμήματα Α1' έως Α6' - Επανεξέτασης

(α) Η επανεξέταση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης στα πλαίσια της διοικητικής διαδικασίας, κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής.

(β) Η εξέταση αιτημάτων αναστολής της καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης.

(γ) Η μελέτη των υποθέσεων και αποφάσεων, η ανάλυση των παρατηρούμενων τάσεων, η ενημέρωση της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης και η συνεργασία με αυτήν.

(δ) Ο έλεγχος της ποιότητας και της ορθής εφαρμογής των διαδικασιών επανεξέτασης των πράξεων της φορολογικής διοίκησης, κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής.

B. ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ

Τμήματα Β1' έως Β3' - Νομικής Υποστήριξης

i. Η αποστολή του διοικητικού φακέλου με αναλυτική έκθεση απόψεων για τους προβαλλόμενους νομικούς και πραγματικούς ισχυρισμούς, σε περίπτωση άσκησης προσφυγής κατά των αποφάσεων της Διεύθυνσης, ενώπιον των διοικητικών

Δικαστηρίων και η εν γένει υποστήριξη των υποθέσεων αυτών.

ii. Από τα Τμήματα Β1' έως Β3' - Νομικής Υποστήριξης ασκούνται πέραν της προαναφερθείσας αρμοδιότητας και οι κατωτέρω αρμοδιότητες, ως εξής:

α) Τμήμα Β1' - Νομικής Υποστήριξης

Η εισήγηση επί νομοθετικών ρυθμίσεων και αποφάσεων, καθώς και η έκδοση εγκυκλίων και οδηγιών σχετικά με την επανεξέταση πράξεων της φορολογικής διοίκησης ενώπιον της Διεύθυνσης, που αφορούν στην υφιστάμενη διαδικασία επανεξέτασης.

β) Τμήμα Β2' - Νομικής Υποστήριξης

Η επανεξέταση, στα πλαίσια της διοικητικής διαδικασίας κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, των πράξεων της φορολογικής διοίκησης, με τις οποίες εφαρμόζονται διασφαλιστικά μέτρα με βάση ειδική έκθεση ελέγχου, καθώς και η εξέταση των αιτημάτων αναστολής εκτέλεσης των πράξεων αυτών.

γ) Τμήμα Β3' - Νομικής Υποστήριξης

Η υποστήριξη των Τμημάτων της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης, επί θεμάτων νομικής φύσεως και επί ερμηνευτικών ζητημάτων, που προκύπτουν κατά την εξέταση των ενδικοφανών προσφυγών.

iii. Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης μπορεί να αναθέτει την εξέταση αιτημάτων αναστολής της καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης και στα Τμήματα Β1' έως Β3' Νομικής Υποστήριξης.

Στην περίπτωση αυτή θα τους παρέχουν την συνδρομή τους επί ελεγκτικών ζητημάτων, που ανακύπτουν, τα Τμήματα Α1' έως Α6' Επανεξέτασης.

Γ. ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ι. Τμήματα Α7' και Α8' - Επανεξέτασης

Τα Τμήματα ασκούν καθ' ύλην αρμοδιότητες ίδιες με τις αρμοδιότητες που ασκούν τα Τμήματα Α1' έως Α6' - Επανεξέτασης της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης, για τις πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/4/2015 και εφεξής και αφορούν σε υποθέσεις φορολογουμένων που υπάγονται στις κατωτέρω Δ.Ο.Υ., εκτός των πράξεων που εκδίδονται από το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.):

αα) στις Δ.Ο.Υ. της Φορολογικής Περιφέρειας Θεσσαλονίκης, εκτός των υπαγομένων

στις Δ.Ο.Υ. των νομών της Θεσσαλίας και

ββ) στις Δ.Ο.Υ. μόνο των νομών της Ηπείρου, από τις υπαγόμενες στην Φορολογική Περιφέρεια Πατρών.

II. Τμήμα Β4' - Νομικής Υποστήριξης

i. (αα) Η υποστήριξη των Τμημάτων Α7' και Α8' - Επανεξέτασης, επί θεμάτων νομικής φύσεως και επί ερμηνευτικών ζητημάτων, που προκύπτουν κατά την εξέταση των ενδικοφανών προσφυγών.

(ββ) Η αποστολή του διοικητικού φακέλου με αναλυτική έκθεση απόψεων για τους προβαλλόμενους νομικούς και πραγματικούς ισχυρισμούς, σε περίπτωση άσκησης προσφυγής κατά των αποφάσεων των Τμημάτων Α7' και Α8' - Επανεξέτασης, ενώπιον των διοικητικών Δικαστηρίων και η εν γένει υποστήριξη των υποθέσεων αυτών.

ii. Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης μπορεί να αναθέτει την εξέταση αιτημάτων αναστολής της καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης και στο Τμήμα Β4' - Νομικής Υποστήριξης. Στην περίπτωση αυτή θα του παρέχουν την συνδρομή τους επί ελεγκτικών ζητημάτων, που ανακύπτουν τα Τμήματα Α7' και Α8' - Επανεξέτασης.

III. Αυτοτελές Γραφείο Διοικητικής Υποστήριξης της Υποδιεύθυνσης

(αα) Η καταγραφή και η παρακολούθηση των υποθέσεων ενδικοφανών προσφυγών, που διαβιβάζονται προς εξέταση στα Τμήματα Α7' και Α8' - Επανεξέτασης, καθώς και των υποθέσεων αρμοδιότητας αυτών, που εισάγονται ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.

(ββ) Η τήρηση του αρχείου των υποθέσεων και των εγγράφων των Τμημάτων Α7' και Α8' - Επανεξέτασης και του Τμήματος Β4' - Νομικής Υποστήριξης, η μέριμνα για την κοινοποίηση των αποφάσεων και των εγγράφων αυτών.

(γγ) Η διοικητική και γραμματειακή υποστήριξη της Υποδιεύθυνσης.

(δδ) Η εκτίμηση των αναγκών της Υποδιεύθυνσης για έπιπλα, σκεύη, μηχανολογικό και πάσης φύσεως ηλεκτρονικό εξοπλισμό, η αποστολή των αιτημάτων για προμήθεια αυτών, συντήρηση και επισκευή τους στο Αυτοτελές Τμήμα Διοικητικής Υποστήριξης της Διεύθυνσης, ώστε να προωθηθούν στις αρμόδιες υπηρεσίες για την εξασφάλιση όλων των απαιτούμενων για την εύρυθμη και ασφαλή λειτουργία της Υποδιεύθυνσης, καθώς και η μέριμνα για την υγιεινή των κτιριακών εγκαταστάσεων αυτής.

(εε) Η διενέργεια όλων των προβλεπόμενων διαδικαστικών ενεργειών, βάσει του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου περί προμηθειών, για την ανάθεση προμηθειών και

υπηρεσιών, προς κάλυψη των αναγκών της Υποδιεύθυνσης και των υφιστάμενων υπηρεσιών αυτής.

Δ. ΤΜΗΜΑ ΥΠΑΓΟΜΕΝΟ ΑΠΕΥΘΕΙΑΣ ΣΤΟΝ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

Αυτοτελές Τμήμα Διοικητικής Υποστήριξης

(α) Η καταγραφή και η παρακολούθηση των υποθέσεων ενδικοφανών προσφυγών, που διαβιβάζονται προς εξέταση στην Διεύθυνση, καθώς και των υποθέσεων αρμοδιότητας αυτής, που εισάγονται ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.

(β) Η τήρηση του αρχείου των υποθέσεων και των εγγράφων της Διεύθυνσης και η μέριμνα για την κοινοποίηση των αποφάσεων και των εγγράφων αυτής, καθώς και για τη δημοσίευση των αποφάσεων στην ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε. ή με κάθε πρόσφορο τρόπο.

(γ) Ο σχεδιασμός, η διαχείριση και η παρακολούθηση της απόδοσης της διαδικασίας επίλυσης διαφορών.

(δ) Η αξιοποίηση των υφιστάμενων μηχανογραφικών εφαρμογών της Α.Α.Δ.Ε., η διατύπωση προτάσεων για νέες μηχανογραφικές εφαρμογές και η τήρηση των απαιτούμενων στατιστικών στοιχείων.

(ε) Η διοικητική και η γραμματειακή υποστήριξη της Διεύθυνσης.

(στ) Η εκτίμηση των αναγκών της Διεύθυνσης για έπιπλα, σκεύη, μηχανολογικό και πάσης φύσεως ηλεκτρονικό εξοπλισμό και η συνεργασία με τις αρμόδιες υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. για την προμήθεια αυτών, την συντήρηση και την επισκευή τους, καθώς και για την εξασφάλιση όλων των απαιτούμενων για την εύρυθμη και ασφαλή λειτουργία της υπηρεσίας και η μέριμνα για την υγιεινή των κτιριακών εγκαταστάσεων αυτής.

5.- α) Οι υποθέσεις ανατίθενται στα Τμήματα Α1' έως Α6' - Επανεξέτασης της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης, με πράξη του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης.

β) Οι υποθέσεις αρμοδιότητας των Τμημάτων Α7' και Α8' - Επανεξέτασης της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης ανατίθενται σε αυτά με πράξη του Προϊσταμένου της Υποδιεύθυνσης αυτής.

Παράρτημα Δ

Στατιστικά Αποτελέσματα της Δ.Ε.Δ.

Στατιστικά Αποτελέσματα της Δ.Ε.Δ. ανά Έτος και Συνολικά για την Χρονική Περίοδο των Ετών 2013-2017 (Α.Α.Δ.Ε., 2018α)

ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΠΕΜΠΟΝΤΑΙ ΣΤΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ (ΣΥΝΟΛΙΚΑ)	ΕΤΟΣ 2013	ΕΤΟΣ 2014	ΕΤΟΣ 2015	ΕΤΟΣ 2016	ΕΤΟΣ 2017	συνολικά
ΕΚΚΡΕΜΕΙΣ ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ (στην αρχή της περιόδου)	0	721	1.947	2.795	4.107	0
Αριθ. Ενδικοφανών Προσφυγών	0	717	1.789	2.514	3.754	0
Αριθ. Αιτήσεων Αναστολής καταβολής πληρωμής 50%	0	4	158	281	353	0

ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΠΕΜΠΟΝΤΑΙ ΣΤΗ Δ.Ε.Δ. (στην περίοδο)	1.503	10.817	13.119	12.253	10.685	48.377
Αριθμός Ενδικοφανών Προσφυγών (****)	978	8.904	10.947	9.951	9.554	40.334
Αριθμός Αιτήσεων Αναστολής καταβολής πληρωμής 50%	525	1.913	2.172	1.977	1.065	7.652
Αριθμός αιτήσεων αναστολής που αφορούν σε ΕΝΦΙΑ (*)				325	66	391

ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΕΙΣ ΠΡΟΣΦΥΓΕΣ ΠΟΥ ΕΚΚΛΕΙΣΑΝ (στην περίοδο)	261	7.832	10.222	8.711	10.291	37.317
Αριθ. Αποφάσεων που κάνουν δεκτή την προσφυγή (εν μέρει ή εν όλω)	27	1.346	490	1.381	2.205	5.449
Αριθ. Αποφάσεων που απορρίπτουν την προσφυγή	234	2.973	4.917	5.197	7.143	20.464
Αριθ. Υποθέσεων για τις οποίες δηλώθηκε παραίτηση (και μπήκαν αρχείο)			2	142	107	251
Αριθμός Προσφυγών για τις οποίες εξέπνευσε η προβλεπόμενη από το νόμο προθεσμία εξέτασης και σιωπηρώς απορρίφθηκαν	0	3.513	4.392	1.991	836	10.732
Ενδικ.προσφυγές ΕΠΙΔΟΜΑΤΩΝ που έκλεισαν με ρητή απόφαση (*)			421	0	0	421
έγινε δεκτή η προσφυγή			0	0	0	0
απορρίφθηκε η προσφυγή			421	0	0	421

ΑΙΤΗΜΑΤΑ ΑΝΑΣΤΟΛΗΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ 50% ΠΟΥ ΕΚΛΕΙΣΑΝ (στην περίοδο)	521	1.759	2.049	2.230	1.050	7.609
Αριθ. Αιτημάτων που έγιναν δεκτά	18	72	34	107	34	265
Αριθ. Αιτημάτων που απορρίφθηκαν	252	448	323	1.008	499	2.530
Αριθ. Αιτημάτων που έληξαν	251	1.239	1.692	790	450	4.422
Αριθ. Αιτημάτων που έληξαν και αφορούν σε ΕΝΦΙΑ (*)				325	67	392

ΕΚΚΡΕΜΕΙΣ ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ (στο τέλος της περιόδου)	721	1.947	2.795	4.107	3.451	3.451
Αριθ. Ενδικοφανών Προσφυγών	717	1.789	2.514	3.754	3.017	3.017
Αριθ. Αιτήσεων Αναστολής καταβολής πληρωμής 50%	4	158	281	353	434	434

% Προσφυγές που εξετάστηκαν πριν από την προβλεπόμενη από το νόμο καταληκτική ημερομηνία (Βασικός Δείκτης - KPI)	100,0%	55,1%	57,0%	77,1%	91,9%	71,24%
% Αποφάσεις που κάνουν δεκτή την προσφυγή (εν μέρει ή εν όλω) επί του συνόλου των ρητών αποφάσεων	10,3%	31,2%	9,1%	22,7%	24,5%	21,44%
% Αποφάσεις που κάνουν δεκτή την προσφυγή (εν μέρει ή εν όλω) επί του συνόλου των κλεισμένων υποθέσεων (ρητές αποφάσεις + σιωπηρές απορρίψεις)	10,3%	17,2%	4,8%	17,5%	22,5%	15,27%
% Αποφάσεις που κάνουν δεκτό το αίτημα αναστολής καταβολής 50%, επί του συνόλου των ρητών αποφάσεων	6,7%	13,8%	9,5%	9,6%	6,4%	9,48%

ΠΡΟΣΦΥΓΕΣ ΠΟΥ ΥΠΟΒΛΗΘΗΚΑΝ ΣΤΑ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΑ ΚΑΤΟΠΙΝ ΡΗΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ή ΣΙΩΠΗΡΗΣ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ ΤΗΣ Δ.Ε.Δ. ΑΘΗΝΑΣ						
Αριθ. Αποφάσεων Δ.Ε.Δ. (ρητών ή σιωπηρών) που προσβάλλονται στα Διοικητικά Δικαστήρια (**)	18	4.151	5.562	3.621	2.380	15.732
Αριθ. Δικαστικών Προσφυγών (δικόγραφα)	19	3.968	5.312	3.517	2.286	15.102
% Αποφάσεις Δ.Ε.Δ. που προσβλήθηκαν με δικαστική προσφυγή προς το σύνολο των ενδικοφανών προσφυγών που ολοκληρώθηκαν (ρητές αποφάσεις + σιωπηρές απορρίψεις) (***)	6,90%	51,51%	53,13%	49,40%	42,16%	42,16%

(*) Ν.4174/2013: "Η αναστολή, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση."

(**) Με βάση τις σχετικές επιδόσεις των φορολογουμένων

(***) Υπολογίζεται πάντα σωρευτικά, από την έναρξη λειτουργίας της Δ.Ε.Δ. έως το τέλος της περιόδου που αναφέρεται στη στήλη

(****) Ο αριθμός θα επικαιροποιηθεί στο τέλος του έτους λαμβάνοντας υπόψη διαγραφές που έχουν γίνει εντός του έτους

Σημείωση : Σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, η προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια χωρίς να προηγηθεί η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής, είναι απαράδεκτη.

Παράρτημα Ε

Συστήματα Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

Σε μελέτη των Espejo και Thuronyi (2013) αναφορικά με τη διαχείριση των φορολογικών διαφορών, επισημαίνεται πως μεταρρυθμιστικές παρεμβάσεις για την αποτελεσματικότερη επίλυσή τους μπορούν να γίνουν σε τρία επίπεδα:

- Πριν την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, κυρίως με την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης
- Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, με την επίτευξη κάποιου είδους συμβιβασμού
- Στη διαδικασία μετά τον έλεγχο

Για την τελευταία περίπτωση εκτίθενται στην ίδια μελέτη τα διάφορα συστήματα επίλυσης φορολογικών διαφορών που ισχύουν διεθνώς. Ειδικότερα αυτά είναι:

α) Ένσταση/προσφυγή ενώπιον της φορολογικής αρχής, η οποία εξετάζεται είτε από το ίδιο όργανο που εξέδωσε την αμφισβητούμενη πράξη, είτε από ξεχωριστό όργανο εντός της φορολογικής διοίκησης επιφορτισμένο ειδικά με την αρμοδιότητα επίλυσης διαφορών.

β) Προσφυγή ενώπιον ενός ημι-δικαστικού διοικητικού σώματος, το οποίο λειτουργεί ανεξάρτητα από τη φορολογική διοίκηση, και μπορεί να έχει τη μορφή επιτροπής ή κάποια άλλη μορφή διοικητικού οργάνου που λειτουργεί εν είδει διοικητικού/φορολογικού δικαστηρίου.

γ) Προσφυγή στα δικαστήρια, η οποία αποτελεί το έσχατο στάδιο της διαδικασίας, μετά την προσπάθεια διοικητικής επίλυσης που προηγήθηκε. Ανάλογα με το δικονομικό σύστημα της κάθε χώρας μπορούν να ισχύουν περισσότεροι βαθμοί δικαιοδοσίας, ενώ λόγω του εξειδικευμένου χαρακτήρα των φορολογικών υποθέσεων, αρμοδιότητα για την εκδίκασή τους έχουν συνήθως ειδικά διοικητικά ή φορολογικά δικαστήρια ή ειδικά

τιμήματα των γενικών δικαστηρίων. Σε πολλά δικονομικά συστήματα μπορεί να προβλέπεται προστάδιο απόπειρας επίτευξης συμβιβασμού από τον δικαστή, πριν την εισαγωγή της υπόθεσης στην κυρίως δίκη.

δ) *Εναλλακτική Επίλυση Διαφορών (Alternative Dispute Resolution)*, η οποία φορά τους διάφορους εναλλακτικούς τρόπους επίλυσης των διαφορών, και συχνά περιλαμβάνουν κάποιου είδους διαπραγμάτευση. Εντοπίζονται οι ακόλουθες μορφές:

i. *Συνεργασία με τους μεγάλους φορολογούμενους (Cooperative approach to large taxpayers)*: Τέτοια είναι η περίπτωση των APA (Advance Pricing Agreements) ή Προεγκρίσεων Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης, οι οποίες επιχειρούν να επιλύσουν ενδεχόμενα προβλήματα πριν αυτά ανακύψουν στο πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών.

ii. *Διαμεσολάβηση (mediation/conciliation)*: Πρόκειται για παροχή βοήθειας προς επίτευξη συμφωνίας, η οποία μπορεί να λειτουργεί συνδυαστικά με τον παραδοσιακό τρόπο επίλυσης διαφορών, ενδεχομένως ως προστάδιο αυτών.

iii. *Συμβιβασμός (settlement)*: Αφορά την συμφωνία που επιτυγχάνεται μεταξύ των μερών πριν ή και κατά τη διάρκεια της δίκης, και μπορεί να είναι το αποτέλεσμα της διαμεσολάβησης που προηγήθηκε.

iv. *Διαιτησία (arbitration)*: Πρόκειται για διαδικασία κατά την οποία τα μέρη απευθύνονται σε τρίο ανεξάρτητο πρόσωπο, τον διαιτητή, ο οποίος αποφαινεται για την υπόθεση με τρόπο δεσμευτικό για τα μέρη. Ο διαιτητής μπορεί να είναι στέλεχος της διοίκησης ή και ιδιώτης.

ε) *Tax Ombudsman* (Φορολογικός Συνήγορος του Πολίτη), θεσμός που παρέχει εγγυήσεις ανεξαρτησίας, καθώς λειτουργεί εκτός του αυστηρού οργανωτικού πλαισίου της Διοίκησης. Ο ρόλος του στις φορολογικές υποθέσεις προσομοιάζει αυτόν του διαμεσολαβητή, και επιτελείται είτε από το γενικό γραφείο του Ombudsman είτε από εξειδικευμένο γραφείο για φορολογικά θέματα.

Βιβλιογραφία

Ελληνική Βιβλιογραφία

Α.Α.Δ.Ε. (2017α), «Στρατηγικό Σχέδιο 2017-2020», http://www.aade.gr/sites/default/files/2017-06/strateg_anath_2017.pdf [πρόσβαση: 13/4/2018]

Α.Α.Δ.Ε. (2017β), «Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών», <http://www.aade.gr/sites/default/files/2017-05/Παρουσίαση-Τίμος%20Παπαδόπουλος.pdf> [πρόσβαση: 15/1/2018]

Α.Α.Δ.Ε. (2017γ), «Επιχειρησιακό Σχέδιο 2017», http://www.aade.gr/sites/default/files/2017-05/epixeirisiako_sxedio_aade_2017.pdf [πρόσβαση: 13/4/2017].

Α.Α.Δ.Ε. (2018α), «Παρακολούθηση Φορολογικής και Τελωνειακής Διοίκησης 2017», <https://www.aade.gr/open-data/KPIs>, [πρόσβαση: 24/2/2018].

Α.Α.Δ.Ε. (2018β), «Έκθεση Απολογισμού της Α.Α.Δ.Ε. 2017 και Προγραμματισμού Δραστηριοτήτων της για το έτος 2018», <http://www.aade.gr/sites/default/files/2018-03/ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΗ%20ΕΚΘΕΣΗ%20Α.Α.Δ.Ε.%202017.pdf>, [πρόσβαση: 13/4/2018].

Α.Α.Δ.Ε. (2018γ), «Δελτίο Τύπου της 24/4/2018», https://www.aade.gr/sites/default/files/2018-04/dt_24.04.18.pdf [πρόσβαση: 25/4/2018].

Γ.Γ.Δ.Ε. (2013), «Στρατηγικό Σχέδιο 2013-2017», http://www.publicrevenue.gr/kpi/public/blog/attach/files/rss/teliko_stratigiko_sxedio.pdf, [πρόσβαση: 13/4/2018].

Γ.Γ.Δ.Ε. (2015α), «Επιχειρησιακό Σχέδιο Γ.Γ.Δ.Ε. 2015», http://www.aade.gr/sites/default/files/2016-12/Epix_sxed_ggde_050315.pdf, [πρόσβαση: 13/4/2018].

Γ.Γ.Δ.Ε. (2015β), «Έκθεση Απολογισμού της Γ.Γ.Δ.Ε. για το Έτος 2014 και Προγραμματισμός Δράσεων για το 2015», http://www.aade.gr/sites/default/files/2017-07/ekthesi_apologismou_2014.pdf, [πρόσβαση: 13/4/2018].

Γ.Γ.Δ.Ε. (2016), «Επιχειρησιακό Σχέδιο Γ.Γ.Δ.Ε. 2016», http://www.aade.gr/sites/default/files/2016-12/epixirisiako_sxedio_ggde_2016_v5.pdf [πρόσβαση: 13/4/2018].

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2012), «Ενημερωτικό Σημείωμα, Ένας Χρόνος με την Ομάδα Δράσης για την Ελλάδα», http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-12-784_el.htm [πρόσβαση 21/1/2018].

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2013α), «Ομάδα Δράσης για την Ελλάδα, Τριμηνιαία Έκθεση, Απρίλιος 2013», http://ec.europa.eu/archives/commission_2010-2014/president/pdf/qr4_el.pdf, [πρόσβαση 19/11/2017].

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2013β), «Ομάδα Δράσης για την Ελλάδα, Πέμπτη Έκθεση Δραστηριοτήτων, Οκτώβριος 2013», http://ec.europa.eu/archives/commission_2010-2014/president/pdf/qr5_el.pdf, [πρόσβαση 19/11/2017].

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2014), «Ομάδα Δράσης για την Ελλάδα, Έκτη Έκθεση Δραστηριοτήτων, Μάρτιος 2013», http://ec.europa.eu/archives/commission_2010-2014/president/pdf/qr6_el.pdf, [πρόσβαση 19/11/2017].

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2017), «Πίνακας Αποτελεσμάτων της Ε.Ε. στον Τομέα της Δικαιοσύνης 2017», <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/EL/COM-2017-167-F1-EL-MAIN-PART-1.PDF> [πρόσβαση 1/1/2018].

Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο (ΕΕΣ) (2017), «Η Παρέμβαση της Επιτροπής στην Ελληνική Χρηματοπιστωτική Κρίση»,

https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR17_17/

SR_GREECE_EL.pdf [πρόσβαση 21/1/2018].

Καρκατσούλης Π. (2004), *Το Κράτος σε Μετάβαση: Από τη «Διοικητική Μεταρρύθμιση» και το «Νέο Δημόσιο Μάνατζμεντ» στη «Διακυβέρνηση»*, Αθήνα: Εκδόσεις «Ι. Σιδέρης».

Κέφης, Β. (2005), *Ολοκληρωμένο Μάνατζμεντ. Βασικές Αρχές για Σύγχρονες Οικονομικές Μονάδες*, Αθήνα: Κριτική.

Κτιστάκη Σ. (2015), «Η Ενδικοφανής Διαδικασία Επίλυσης Διαφορών: Αποτελεσματικό Μέσο Ελέγχου της Διοίκησης σε εποχή Οικονομικής Κρίσης;», *Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου*, έτος 2015 (5) σελ. 604-611.

Κύβελος Σ. (2013), *Η Ενδικοφανής Προσφυγή*, Διδακτορική Διατριβή, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης.

Λαδή, Σ. (2011), «Οικονομική Κρίση και Διοικητική Μεταρρύθμιση στην Ελλάδα και στην Κύπρο: Ευκαιρίες και Περιορισμοί», *Σειρά Κειμένων Πολιτικής*, No. 2, Λευκωσία: Κέντρο Ευρωπαϊκών και Διεθνών Υποθέσεων, Πανεπιστήμιο Λευκωσίας.

Μακρυδημήτρης Α. (2006), *Κράτος των Πολιτών, Προβλήματα Μεταρρύθμισης και Εκσυγχρονισμού*, Αθήνα: Εκδόσεις Λιβάνη.

Μιχαλόπουλος Ν. (2003), *Από τη Δημόσια Γραφειοκρατία στο Δημόσιο Management*, Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση

Μιχαλόπουλος Ν. (2007), *Η Δημόσια Διοίκηση στην Εποχή των Αποτελεσμάτων*, Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση

Μιχελή Π. (2015), Η Ενδικοφανής Προσφυγή για Φορολογικές Διαφορές Ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΓΓΔΕ ως Μέσον Επιτάχυνσης της Διοικητικής Δικαιοσύνης, *Νομικό Βήμα*, τόμος 63, σελ. 881-898

Παπαϊωάννου, Η. (2011), Η Αδικία της Δικαιοσύνης,
http://greekeconomistsforreform.com/wp-content/uploads/injustice_Papaioannou_Greek.pdf [πρόσβαση: 30/09/2017].

Πρεβεδούρου Ε. (2013), «Οι ενδικοφανείς Προσφυγές ως Μέσον Επιτάχυνσης της Διοικητικής Δίκης», *Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου*, έτος 6^ο (55), σελ. 193-217.

Ράπανος, Β. Θ. και Καπλάνογλου, Γ. (2014), «Φορολογία και Οικονομική Ανάπτυξη: Η Περίπτωση της Ελλάδας», στον συλλογικό τόμο Μουσουράκης, Μ. και Γκόρτσος, Χ. (επιμελητές έκδοσης): *Ανταγωνιστικότητα για Ανάπτυξη: Προτάσεις Πολιτικής*, Αθήνα: Ένωση Ελληνικών Τραπεζών, σελ. 609-637.

Ρωσσίδης Ι. (2014), *Εφαρμογές του Επιχειρησιακού Μάνατζμεντ στην Ελληνική Δημόσια Διοίκηση*, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε.

Σαββαΐδου, Κ. (2016), «Αποψη: Η Αξιολόγηση της Φορολογικής Διοίκησης», <http://www.kathimerini.gr/855352/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/apoyh-h-a3iologhsh-ths-forologikhs-dioikhshs>, [πρόσβαση, 25/11/2017].

ΣΕΒ (2017α), «Special Report Απονομή Δικαιοσύνης»,
http://www.sev.org.gr/Uploads/Documents/50374/SPECIAL%20REPORT_14_6_2017.pdf, [πρόσβαση 16/8/2017]

ΣΕΒ (2017β), «Special Report Ο Σφυγμός του Επιχειρείν»,
http://www.sev.org.gr/Uploads/Documents/50414/SR_Business_Pulse_2017.pdf, [πρόσβαση 27/9/2017]

Σωτηρόπουλος, Δ. (2007), *Κράτος και Μεταρρύθμιση στη Σύγχρονη Νότια Ευρώπη: Ελλάδα – Ισπανία – Ιταλία – Πορτογαλία*, Αθήνα: Εκδόσεις Ποταμός

Τσέκος, Θ. (2014), «Μεταρρυθμίζοντας το Κράτος εν μέσω Κρίσης: Αναζήτηση ενός Νέου Παραδείγματος», σε Μακρυδημήτρης, Α., Σαματάς, Μ., Πρεβεδούρου, Ε. και

Πραβίτα Μ-Η. (επιμ.) *Μεταρρυθμίσεις στη Δημόσια Διοίκηση: Δυνατότητες, Προοπτικές, Αδυναμίες*, Αθήνα-Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας, σελ. 57-92.

Υπουργείο Οικονομικών (2011), «Στρατηγικό Σχέδιο 2011 – 2015 για την Ελληνική Φορολογική Διοίκηση», <http://www.e-forosimv.gr/details.asp?ID=9540&cat=64>, [πρόσβαση, 13/4/2018].

Φορτσάκης Θ. (2014), «Η Επιτάχυνση της Απονομής της Δικαιοσύνης», στον συλλογικό τόμο Μασουράκης Μ. και Γκόρτσος Χ. (επιμ.), «*Ανταγωνιστικότητα για Ανάπτυξη: Προτάσεις Πολιτικής*», Αθήνα: Ένωση Ελληνικών Τραπεζών, σελ: 563-573

Χυτήρης, Α. Σ. (2006), *Μάνατζμεντ, Αρχές Διοίκησης Επιχειρήσεων*, Αθήνα: Interbooks.

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

Arnold, J. M., Brys, B., Heady, C., Johansson, Å., Schwellnus, C. and Vartia, L. (2011), Tax Policy for Economic Recovery and Growth*. *The Economic Journal*, 121: F59–F80. doi:10.1111/j.1468-0297.2010.02415.x.

Asatryan, Z., Heinemann, F. and Pitlik, H. (2017), “Reforming the Public Administration: The Role of Crisis and the Power of Bureaucracy”, *European Journal of Political Economy*, **48** (2017), pp. 128-143.

Aucoin, P., and Heintzman, R. (2000), “The Dialectics of Accountability for Performance in Public Management Reform” *International Review of Administrative Sciences*, **66** (1), pp. 45–55.

Bertot, J. C., Jaeger, P. T. and Grimes, J. M. (2010), “Using ICTs to Create a Culture of Transparency: E-Government and Social media as Openness and Anti-Corruption Tools for Societies”, *Government Information Quarterly*, **27** (3), pp. 264-271.

Bird, R.M. (2004), Administrative Dimensions of Tax Reform, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, International Bureau of Fiscal Documentation, pp. 134-150.

Bird, R.M. (2011), "Taxation and Development: What Have We Learned from Fifty Years of Research?" ICTD Working Paper No. 1, Institute of Development Studies.

Bouvard, F., Dohrmann, T. and Lovegrove, N. (2009), "The Case for Government Reform Now", <http://www.mckinsey.com/industries/public-sector/our-insights/the-case-for-government-reform-now>, [accessed 16/9/2017].

Bovaird, T. (2005), "Public Governance: Balancing Stakeholder Power in a Network Society", *International Review of Administrative Sciences*, **71** (2), pp. 217-228.

Boyne, G., Farrell, C., Law, J., Powell, M. and Walker, R. (2003), *Evaluating Public Management Reforms*. Buckingham, UK and Philadelphia, PA, USA: Open University Press.

Bryson, J. M. and Roering, W. D. (1987), "Applying Private-Sector Strategic Planning in the Public Sector", *Journal of the American Planning Association*, **53** (1), pp. 9-22.

Buick, F, Blackman, D. A., O'Donnell, M. E., O'Flynn, J. L. and West, D. (2015), "Can Enhanced Performance Management Support Public Sector Change?", *Journal of Organizational Change Management*, **28** (2), pp. 271-289.

Butcher, T. (2003), "Modernizing Civil Services: An Era of Reform", in Butcher T., Massey A. (eds.) *Modernizing Civil Services*, pp.1-15. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing Limited and Northampton, MA, USA: Edward Elgar Publishing, Inc.

Ciborra, C., (2005), "Interpreting e-government and development: Efficiency, transparency or governance at a distance?", *Information Technology & People*, **18** (3), pp.260-279.

De Vries, M. and Nemec, J. (2013), "Public Sector Reform: An Overview of Recent Literature and Research on NPM and Alternative Paths", *International Journal of Public Sector Management*, **26** (1), pp. 4-16.

Di Mascio, F. and Natalini, A. (2015), "Fiscal Retrenchment in Southern Europe: Changing patterns of public management in Greece, Italy, Portugal and Spain", *Public Management Review*, 17 (1), pp. 129-148, DOI: 10.1080/14719037.2013.790275.

Dreher, A., Lamla, M.J., Lein, S. and Somogyi, F. (2009), "The Impact of Political Leaders' Profession and Education on Reforms", *Journal of Comparative Economics*, 37 (1), pp. 169-193.

Dunleavy, P. and Hood, C. (1994), "From Old Public Administration to New Public Management", *Public Money & Management*, 14 (3), pp. 9-16.

Dunleavy, P., Margetts, H., Bastow, S. and Tinkler, J. (2005), 'New Public Management is Dead—Long Live Digital-Era Governance', *Journal of Public Administration Research and Theory*, 16 (3), pp. 467-94.

Duval, R. and Elmeskov, J. (2006), "The Effects of EMU on Structural Reforms in Labour and Product Markets", ECB Working Paper 596.

Dyson, R. G. (2004), "Strategic Development and SWOT Analysis at the University of Warwick", *European Journal of Operational Research*, 152 (3), pp. 631-640.

Espejo, I. and Thuronyi, V. (2013), "How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?",

<https://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2013/eng/tdisputes.pdf> [accessed: 14/8/2017].

European Commission (2011), "Task Force for Greece, 1st Quarterly Report", http://ec.europa.eu/archives/commission_2010-2014/president/news/speeches-statements/pdf/20111117_1_en.pdf [accessed 19/11/2017].

European Commission (2012), "Task Force for Greece, Second Quarterly Report (March 2012)",

http://ec.europa.eu/archives/commission_2010-2014/president/news/speeches-statements/pdf/qr_march2012_en.pdf [accessed 19/11/2017].

Featherstone, K. (2015), "External Conditionality and the Debt Crisis: the 'Troika' and Public Administration Reform in Greece", *Journal of European Public Policy*, **22** (3), p. 295-314 DOI: 10.1080/13501763.2014.955123.

Fryer, K., Antony, J. and Ogden, S. (2009) "Performance Management in the Public Sector", *International Journal of Public Sector Management*, **22** (6), pp. 478-498.

Griffin, R. W. (2012), *Management (11th ed.)*, Mason, OH: South-Western Cengage Learning.

Heinemann, F. and Grigoriadis, T. (2016), "Origins of Reform Resistance and the Southern European Regime", *Empirica*, **43** (4), pp. 661-691. <https://doi.org/10.1007/s10663-016-9342-6>.

Heinemann, F. and Tanz, B., (2008), "The Impact of trust on Reforms", *Journal of Economic Policy Reform*, **11** (3), pp. 173-185, DOI: 10.1080/17487870802405375.

Helms, M. M. and Nixon, J. (2010), "Exploring SWOT Analysis – Where Are We Now?: A Review of Academic Research from the Last Decade", *Journal of Strategy and Management*, **3** (3), pp. 215-251

Hughes, O. (2003), *Public Management and Administration: An Introduction*, 3rd edn. Basingstoke: Palgrave Mcmillan.

Ioannou, C. (2013), "Greek Public Service Employment Relations: A Gordian Knot in the Era of Sovereign Default", *European Journal of Industrial Relations*, **19** (4), pp. 295 – 308.

Jacobides, M. (2015), "Public Administration and the Tragic Trident: Understanding the Organizational and Structural Drivers of the Greek Malaise", http://www.pbc.gr/btb/Breaking_the_bottlenecks_Jacobides_paper.pdf [accessed: 22/1/2018].

Jensen, J., and F. Wöhlbier (2012), "Improving Tax Governance in EU Member States: Criteria for Successful Policies", European Economy Occasional Papers 114. European Commission.

Kaplanoglou, G. and Rapanos, V.T. (2011), "*The Greek Fiscal Crisis and the Role of Fiscal Governance*", GreeSE, paper n. 48, London School of Economics and Political Science, Hellenic Observatory, London, UK.

Kaplanoglou, G. and Rapanos, V.T. (2013), "Tax and Trust: The Fiscal Crisis in Greece", *South European Society and Politics*, **18** (3), pp. 283-304, DOI: 10.1080/13608746.2012.723327.

Klijn, E-H. (2008) "Governance and Governance Networks in Europe", *Public Management Review*, **10** (4), pp. 505-525.

Larbi, G. (1999), "The New Public Management Approach and Crisis States", Geneva: United Nations Research Institute for Social Development, Discussion Paper No. 112.

Ladi, S. (2012), "*The Eurozone crisis and austerity politics: a trigger for administrative reform in Greece?*" GreeSE, paper n. 57, London School of Economics and Political Science, Hellenic Observatory, London, UK.

Lampropoulou, M. and Oikonomou, G. (2016), "Theoretical Models of Public Administration and Patterns of State Reform in Greece", *International Review of Administrative Sciences*, doi.org/10.1177/0020852315611219.

Lane, J.-E. (2000), *The Public Sector, Concepts, Models and Approaches*, (3rd ed.), London: Sage.

Layne, K. and Lee, J. (2001), "Developing Fully Functional E-government: A Four Stage Model", *Government Information Quarterly*, **18** (2001), pp. 122-136.

LeBlanc, P., Matthews S. and Melbye, K. (2013), "The Tax Policy Landscape Five Years after the Crisis", *OECD Taxation Working Papers*, No. 17, OECD Publishing, Paris.

Margetts, H. and Dunleavy, P. (2013), "The second wave of digital-era governance: a quasi-paradigm for government on the Web", *Phil Trans R Soc A* 371: 20120382. <http://dx.doi.org/10.1098/rsta.2012.0382>.

McLaren, J. (ed.) (2003), "Institutional Elements of Tax Design and Reform", World Bank Technical Paper No. 539 World Bank: Washington, DC.

Meijer, A.J. and Bovens, M. (2003), "Public Accountability in the Information Age", In: *E-Government. Workshop in conjunction with JURIX 2003*, M. Palmirani, T. van Engers & M.A. Wimmer (eds.), International Federation for Information Processing, Laxenburg (Austria), 2003, pp. 16 – 28.

Meijer, A.J. (2007), "Holding e-Government to Account: Renovating Old Forms of Public Accountability and Creating New Ones" in Griffin, D., Trevorrow, P., Halpin, E. (eds.), *Developments in e-Government. A Critical Analysis.*, Amsterdam: IOS Press, pp. 101 – 111.

Navarra, D. and Cornford, T. (2005), "ICT, Innovation and Public Management: Governance, Models and Alternatives for eGovernment Infrastructures" (2005). ECIS 2005 Proceedings. 121, <http://aisel.aisnet.org/ecis2005/121>.

Nelson, R. M., Belkin, P. & Mix, D. E. (2011), "Greece's Debt Crisis: Overview Policy Responses Implication", *Journal of Current Issues in Finance, Business and Economics*, 4 (4), pp. 371-392.

OECD (1995), *Participatory Development and Good Governance*, Paris: OECD.

OECD (2011), "Going for Growth 2011" <http://www.oecd.org/greece/47469568.pdf> [accessed: 28/1/2018].

OECD (2012), "Going for Growth 2012" http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/economics/economic-policy-reforms-2012_growth-2012-en#.WmYatKiWbIU [accessed: 22/1/2018].

OECD (2015), "Going for Growth 2017 – Greece",
<http://www.oecd.org/eco/growth/going-for-growth-greece-2015.pdf>
[accessed: 22/1/2018].

OECD (2017), "Going for Growth 2017 – Greece",
<http://www.oecd.org/eco/growth/Going-for-Growth-Greece-2017.pdf>
[accessed: 22/1/2018].

Ongaro, E. (2009), *Public Management Reform and Modernization: Trajectories of Administrative Change in Italy, France, Greece, Portugal and Spain*, Cheltenham: Edward Elgar.

Osborne, S. (ed.) (2010), *The New Public Governance: Emerging Perspectives on the Theory and Practice of Public Governance*, London and New York: Routledge/Taylor and Francis.

Papaioannou, E. and Karatza, S. (2017), "The Greek Justice System: Collapse and Reform", in Meghir C., Pissarides C., Vettas N., and Vayanos D. (eds.) *Beyond Austerity. Reforming the Greek Economy*, Cambridge MA: The MIT Press, pp. 519-588.

Parsons, W. (1995), *Public Policy*, Cheltenham and Lyme: Edward Elgar.

Phadermrod, B., Crowder, R. M. and Wills., G. B. (2017) Importance-Performance Analysis Based SWOT Analysis", *International Journal of Information Management*, <http://dx.doi.org/10.1016/j.ijinfomgt.2016.03.009>.

Pickton, D. W. and Wright, S. (1998), "What's SWOT in Strategic Analysis", *Strategic Change*, 7 (2), pp. 101-109.

Piercy, N. and Giles, W. (1989), "Making SWOT Analysis Work", *Marketing Intelligence & Planning*, 7 (5/6), pp. 5-7.

Pollitt, C. and Bouckaert G. (2011), *Public Management Reform*, 3rd ed., Oxford: Oxford University Press.

Randma-Liiv, T. and Kickert, W. (2017), "The Impact of Fiscal Crisis on Public Administration Reforms in Europe", *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, **19** (2), pp. 91-99.

Rodrik, D. (1996), "Understanding Economic Policy Reform", *Journal of Economic Literature*, **34** (1), pp. 9-41.

Romzek, B. S. (2000), "Dynamics of Public Sector Accountability in an Era of Reform", *International Review of Administrative Sciences*, **66** (1), pp. 21 – 44.

Shafritz, J. M., Russell, E. W. and Borick, C. P. (2016), *Introducing Public Administration*, 8th ed., London and New York: Routledge/Taylor and Francis.

Silvani, C. and Baer, K. (1997), "Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines", IMF Working Paper, pp. 1-36, available at <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/wp9730.pdf>.

Smith P.C. and Street A. (2005), "Measuring the Efficiency of Public Services: The Limits of Analysis", *Journal of the Royal Statistical Society: Series A (Statistics in Society)*, **168** (2), pp.401-417.

Spanou, C. (2008), "State Reform in Greece: Responding to Old and New Challenges", *International Journal of Public Sector Management*, **21** (2), pp.150-173.

Spanou, C. and Sotiropoulos, D. A. (2011), "The Odyssey of Administrative Reforms in Greece, 1981-2009: A Tale of Two Reform Paths", *Public Administration*, **89** (3), pp. 723–737.

Stacey, R. (2007), *Strategic Management and Organisational Dynamics* (5th Edition), Harlow: Prentice Hall/Financial Times.

Stevens, P., Stokes, L. and O'Mahony, M. (2006), "Metrics, Targets and Performance", *National Institute Economic Review*, **197** (1), pp. 80-92.

Tompson, W. (2010), "Reform Beyond the Crisis", in *OECD(ed) Making Reform Happen: Lessons from OECD Countries*, pp. 11-38, Paris: OECD Publishing.

Torfin, J., Peters, B. G., Pierre, J. and Sørensen, E. (2012), *Interactive Governance - Advancing the Paradigm*, Oxford: Oxford University Press.

Wong, W. and Welch, E. (2004), "Does E-Government Promote Accountability? A Comparative Analysis of Website Openness and Government Accountability" *Governance*, **17** (2), pp. 275-297.

Zahariadis, N. (2013), "Leading Reform amidst Transboundary Crisis: Lessons from Greece", *Public Administration*, **91** (3), pp. 648-662.

Ιστοσελίδες

<http://ded.aade.gr/kpi//public/archive/1/>

https://ec.europa.eu/commission/index_el

https://ec.europa.eu/greece/news/economic-news/economic3_el

https://europa.eu/european-union/index_el

<http://www.aade.gr/>

<http://www.et.gr/>

http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/index.html

<http://www.hellenicparliament.gr/>

<http://www.imf.org/external/index.htm>

<http://www.minadmin.gov.gr/>

<http://www.oecd.org/>

<http://www.sev.org.gr/>

<http://www.tadat.org/>

Νόμοι και Αιτιολογικές Εκθέσεις Νόμων

Αιτιολογική έκθεση του Ν. 4152/2013 «Επείγοντα μέτρα εφαρμογής των νόμων 4046/2012, 4093/2012 και 4127/2013», διαθέσιμη στην ιστοσελίδα:

<http://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/e-epief-eis.pdf>

Αιτιολογική έκθεση του Ν. 4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», διαθέσιμη στην ιστοσελίδα:

<http://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/f-fordiak-eis.pdf>

Αιτιολογική έκθεση του Ν. 4093/2012 «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 - Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016», διαθέσιμη στην ιστοσελίδα:

<http://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/k-metra2-eis.pdf>

Α.Ν. 1521/1950 (ΦΕΚ Α' 245/29.10.1950), «Περί Φόρου Μεταβιβάσεων Ακινήτων».

Ν. 1587/1950 (ΦΕΚ Α' 294/22.12.1950), «Περί κυρώσεως τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του υπ' αριθ. 1521/1950 Αναγκ. Νόμου "περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων"».

Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16.9.1994), «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/11.9.1997), «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις».

Ν. 2690/1999 (ΦΕΚ Α' 45/9.3.1999), «Κύρωση του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και Άλλες Διατάξεις».

Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ Α' 97/17.5.1999), «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας».

Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/7.11.2000). «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας».

N. 2961/2001 (ΦΕΚ Α' 266/22.11.2001), «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προικών και Κερδών από Λαχεία».

N. 3845/2010 (ΦΕΚ Α' 65/06.05.2010), «Μέτρα για την εφαρμογή του μηχανισμού στήριξης της ελληνικής οικονομίας από τα κράτη - μέλη της Ζώνης του ευρώ και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο».

N. 3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/31.3.2011), «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών».

N. 4046/2012 (ΦΕΚ Α' 28/14.02.2012), «Έγκριση των Σχεδίων Συμβάσεων Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης μεταξύ του Ευρωπαϊκού Ταμείου Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Τράπεζας της Ελλάδος, του Σχεδίου του Μνημονίου Συνεννόησης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας, της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και της Τράπεζας της Ελλάδος και άλλες επείγουσες διατάξεις για τη μείωση του δημοσίου χρέους και τη διάσωση της εθνικής οικονομίας».

N. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/12.11.2012), «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 - Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016».

N. 4152/2013 (ΦΕΚ Α' 107/9.5.2013) «Επείγοντα μέτρα εφαρμογής των νόμων 4046/2012, 4093/2012 και 4127/2013».

N. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.7.2013), «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις».

N. 4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31.12.2013) «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις».

N. 4238/2014 (ΦΕΚ Α' 38/17.02.2014) «Πρωτοβάθμιο Εθνικό Δίκτυο Υγείας (Π.Ε.Δ.Υ.), αλλαγή σκοπού Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και λοιπές διατάξεις».

N. 4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/07.04.2014) «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις».

N. 4261/2014 (ΦΕΚ Α' 107/5.5.2014), «Πρόσβαση στη δραστηριότητα των πιστωτικών ιδρυμάτων και προληπτική εποπτεία πιστωτικών ιδρυμάτων και επιχειρήσεων (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2013/36/ ΕΕ), κατάργηση του ν. 3601/2007 και άλλες διατάξεις».

N. 4270/2014 (ΦΕΚ Α' 143/28-6-2014), «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις».

N. 4281/2014 (ΦΕΚ Α' 160/08.08.2014) «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας, οργανωτικά θέματα Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις».

N. 4316/2014 (ΦΕΚ Α' 270/24.12.2014) «Ίδρυση παρατηρητηρίου άνοιας, βελτίωση περιγεννητικής φροντίδας, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Υγείας και άλλες διατάξεις».

N. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69/02.07.2015) «Μέτρα για την ανακούφιση των Ατόμων με Αναπηρία (ΑμεΑ), την απλοποίηση της λειτουργίας των Κέντρων Πιστοποίησης Αναπηρίας (ΚΕ.Π.Α.), καταπολέμηση της εισφοροδιαφυγής και συναφή ασφαλιστικά ζητήματα και άλλες διατάξεις».

N. 4336/2015 (ΦΕΚ Α' 94/14.08.2015). «Συνταξιοδοτικές διατάξεις - Κύρωση του Σχεδίου Σύμβασης Οικονομικής Ενίσχυσης από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και ρυθμίσεις για την υλοποίηση της Συμφωνίας Χρηματοδότησης».

N. 4389/2016 (ΦΕΚ Α 94/27.5.2016), «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις».

N. 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03.08.2016) «Τροποποιήσεις του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα προς ενίσχυση της καταπολέμησης της παράνομης εμπορίας καπνού και

βιομηχανοποιημένων καπνών και Ίδρυση Συντονιστικού Κέντρου για την Καταπολέμηση του λαθρεμπορίου, εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας προς την απόφαση 2009/917/ΔΕΥ του Συμβουλίου της 30ής Νοεμβρίου 2009 για τη χρήση της πληροφορικής για τελωνειακούς σκοπούς και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και ενσωμάτωση στην εθνική νομοθεσία των άρθρων 15, 16 και 18 της οδηγίας 2014/40/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 3ης Απριλίου 2014 για την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών - μελών σχετικά με την κατασκευή, την παρουσίαση και την πώληση προϊόντων καπνού και συναφών προϊόντων και την κατάργηση της οδηγίας 2001/37/ΕΚ και άλλες διατάξεις».

Ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/22.12.2016), «Πτωχευτικός Κώδικας, Διοικητική Δικαιοσύνη, Τέλη-Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, Ηλεκτρονικές συναλλαγές, Τροποποιήσεις του ν. 4270/2014 και λοιπές διατάξεις».

Αποφάσεις

Απόφαση αριθ. Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013/24.7.2013 του Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1893/1.8.2013), «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

Απόφαση αριθ. ΠΟΛ. 1209/6-9-2013 του Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 2371/23.9.2013), «Καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

Απόφαση αριθ. Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 του Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 3367/31.12.2013), «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

Απόφαση αριθ. ΠΟΛ. 1002/31-12-2013 του Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

Απόφαση αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1180286 ΕΞ 2016/12.12.2016 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 4009/14.12.2016) «Τροποποίηση της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1147691 ΕΞ2014/06-11-2014 (Β' 3017) απόφασης της Γενικής Γραμματέως της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων "Κατανομή των οργανικών θέσεων προσωπικού, μόνιμου και με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου κατά κατηγορία, κλάδο και ειδικότητα, μεταξύ των Γενικών Διευθύνσεων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και των Υπηρεσιών που υπάγονται απευθείας στον Γενικό Γραμματέα αυτής, καθώς και μεταξύ των Υπηρεσιών που υπάγονται στις Γενικές Διευθύνσεις"».

Απόφαση αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10.3.2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22-3-2017) «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

Απόφαση αριθ. ΠΟΛ 1064/12-4-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β 1440/27.4.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

Απόφαση αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1114121 ΕΞ 2017/27.7.2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ: Β' 2681/31-07-2017) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 (Β' 968 και 1238) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), ως προς την καθ' ύλην αρμοδιότητα και ως προς τον τίτλο ορισμένων οργανικών μονάδων αυτής».

Απόφαση αριθ. Δ.Σ.Σ.Α 1025708 ΕΞ 2018/14.2.2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 571/21-02-2018) «Καθορισμός στόχων έτους 2018 για τις Υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

Απόφαση αριθ. ΠΟΛ 1076/23.4.2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1456/26.4.2018) «Ηλεκτρονική υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του αρ. 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013)».

Εγκύκλιοι

Εγκύκλιος ΠΟΛ. 1211/21.1.2013 της Γ.Γ.Δ.Ε. «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 70B του Ν.2238/1994 «Κύρωση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», διαθέσιμη στην ιστοσελίδα:

<http://www.publicrevenue.gr/elib/view?d=/gr/egk/2013/1211/>

Εγκύκλιος ΠΟΛ.1066/27.2.2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4238/2014 αναφορικά με την εξέταση από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) υποθέσεων που είχαν εισαχθεί ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) του άρθρου 70Α του ν.2238/1994 και οδηγίες για την εφαρμογή τους», διαθέσιμη στην ιστοσελίδα:

<http://www.publicrevenue.gr/elib/view?d=/gr/egk/2014/1066/>

Εγκύκλιος αριθ. ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.07.2013) «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή», όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 49 του Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31.12.2013) για την διαδικασία υποβολής και εξέτασης ενδικοφανών προσφυγών από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών», διαθέσιμη στην ιστοσελίδα: <http://www.publicrevenue.gr/elib/view?d=/gr/egk/2014/1069/>

Εγκύκλιος αριθ. ΠΟΛ. 1086/26.3.2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. «Κοινοποίηση της με αριθμό 32/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους αναφορικά με την δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής μετά την υπαγωγή στις διατάξεις των

άρθρων 55 και 66 παρ.4 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170Α /26-7-2013)», διαθέσιμη στην ιστοσελίδα: <http://www.publicrevenue.gr/elib/view?d=/gr/egk/2014/1086/>

Εγκύκλιος ΠΟΛ. 1142/15-5-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. «Κοινοποίηση των διατάξεων της περ. γ' του άρθρου 50 του Ν.4238/2014 όπως αυτές προστέθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 184 του Ν.4261/2014 αναφορικά με την εξέταση από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης υποθέσεων που είχαν εισαχθεί ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) του άρθρου 70Α του Ν.2238/1994 με αίτημα διοικητικού συμβιβασμού και δεν εξετάστηκαν», διαθέσιμη στην ιστοσελίδα: <http://www.publicrevenue.gr/elib/view?d=/gr/egk/2014/1142/>