

The Role of Quasi-Judicial Appeal in Improving the Functioning of Tax Authorities and the Tax Compliance of Citizens

Dr. Dimitris M. Mylonas
Professor Accounting and Finance, Economist, Legal, Accountant A'
Class, Education consultant
International University of Greece
dimmylonas@gmail.com

Evangelia H. Svoudakou
Economist, MSc "Financial Management, Accounting and Information
Systems", International University of Greece
eyasvoud@yahoo.gr

Abstract

The institution of Quasi-judicial appeal to the tax administration is introduced with the article No 36 of the 3943/2011 law, is amended and extended in terms of the subject of affiliation with the enactment of 4038/2012, N.4051/2012, N.4072/2012 and 4152/2013 laws. By the 4174/2013 law, with effect for acts issued from 01.01.2014, the previous Quasi-judicial appeal against the acts of the tax authorities is introduced, which in fact is a condition of admissibility for any appeal before the administrative courts. Competent Department of Administration is defined the Dispute Resolution Directorate.

The aim of the implementation of the institution of Quasi-judicial appeal in the tax administration is the decongestion of the administrative courts, with the ultimate goal of resolving tax disputes immediately and collecting public revenues faster.

Another goal is the successful operation as a pre-trial stage for those cases that will be brought before justice, in order to highlight the basic legal issues and speed up the administrative process.

This paper was prepared in order to present the legal framework for the establishment of the institution, the administrative framework for its implementation and to approach the relatively newly established institution from the point of view of those serving in the tax administration, mainly in relation to initial goal of its establishment.

A primary investigation was carried out on 160 employees of the Independent Public Revenue Authority in Control Department and Department of Judicial and Legal Support. Quantitative analysis of the data was used, which were collected in the form of a questionnaire.

The general picture of the results of the investigation shows that the Quasi-judicial appeal is an institution that seems to fulfill the purpose for which it was introduced in the tax administration, with opportunities for improvement to increase its efficiency and effectiveness.

Keywords: "Quasi-judicial appeals, Administrative appeal, tax administration, Dispute Resolution Directorate, Administrative Courts".

JEL classifications: K00, K34, E62, E71, G28, H30

**Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ ΣΤΗ
ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
ΑΡΧΩΝ ΚΑΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ ΤΩΝ
ΠΟΛΙΤΩΝ**

Δρ. Δημήτρης Μ. Μυλωνάς
Καθηγητής Λογιστικής και Χρηματοοικονομικών, Οικονομολόγος, Νομικός,
Λογιστής Α΄ τάξης, Σύμβουλος εκπαίδευσης,
Διεθνές Πανεπιστήμιο της Ελλάδος
dimmylonas@gmail.com

Ευαγγελία Η. Σβουρδάκου
Οικονομολόγος, MSc «Χρηματοοικονομική Διοίκηση, Λογιστική και
Πληροφοριακά Συστήματα»
Διεθνές Πανεπιστήμιο της Ελλάδος
eyasvoud@yahoo.gr

Περίληψη

Ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση εισάγεται με το άρθρο 36 του ν. 3943/2011, τροποποιείται και επεκτείνεται ως προς το αντικείμενο υπαγωγής με την ψήφιση των νόμων Ν.4038/2012, Ν.4051/2012, Ν.4072/2012 και Ν.4152/2013. Με το Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και με έναρξη ισχύος την 01.01.2014 καθιερώνεται η προγενέστερη άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά των πράξεων των φορολογικών αρχών, η οποία μάλιστα αποτελεί και προϋπόθεση του παραδεκτού για τυχόν ασκηθέν ένδικο βοήθημα ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων. Αρμόδιο διοικητικό όργανο ορίζεται η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Επιδίωξη της εφαρμογής του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση είναι η αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων, έχοντας ως απώτερο σκοπό την άμεση επίλυση φορολογικών διαφορών και την ταχύτερη είσπραξη των δημοσίων εσόδων. Ένας ακόμα στόχος είναι η επιτυχημένη λειτουργία της ως στάδιο προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης, ούτως ώστε να αναδείξουν τα βασικά νομικά ζητήματα και να επιταχυνθεί η διοικητική δίκη.

Η παρούσα μελέτη εκπονήθηκε με σκοπό να παρουσιάσει το νομικό πλαίσιο καθιέρωσης του θεσμού, το διοικητικό πλαίσιο εφαρμογής του και να προσεγγίσει τον σχετικά νεοεισερχόμενο θεσμό από τη σκοπιά των υπηρετούντων στη Φορολογική Διοίκηση, κυρίως σε σχέση με τον αρχικό στόχο καθιέρωσής του.

Πραγματοποιήθηκε πρωτογενής έρευνα στην οποία συμμετείχαν 160 στελέχη της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, τα οποία εργάζονται σε τμήματα ελέγχου, τμήματα δικαστικού και νομικής υποστήριξης. Χρησιμοποιήθηκε ποσοτική ανάλυση των δεδομένων, τα οποία συλλέχθηκαν με τη μορφή ημιδομημένου ερωτηματολογίου.

Η γενική εικόνα των αποτελεσμάτων της έρευνας αναδεικνύει ότι η ενδικοφανής προσφυγή είναι ένας θεσμός που φαίνεται να επιτελεί το σκοπό για τον οποίο εισήχθη στη Φορολογική Διοίκηση, με δυνατότητες βελτίωσης για περαιτέρω αύξηση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητάς του.

Λέξεις Κλειδιά: «Ενδικοφανής προσφυγή, Διοικητική προσφυγή, Φορολογική Διοίκηση, Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, Διοικητικά Δικαστήρια»

JEL classifications: K00, K34, E62, E71, G28, H30

Εισαγωγή

Ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση εισήχθη με το άρθρο 36 του ν. 3943/2011 (Φ.Ε.Κ. 66 Α'), το οποίο τροποποίησε το άρθρο 70Α του ν.2238/1994 και όριζε την υποχρεωτική άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής κατά πράξεων της φορολογικής Διοίκησης για διαφορές άνω των 300.000 ευρώ. Μετά από διάφορες μεταβολές και τροποποιήσεις που επήλθαν στη διαδικασία και το αντικείμενο του θεσμού, με το ν.4174/2013 και με έναρξη ισχύος την 01.01.2014 καθιερώθηκε η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά των πράξεων των φορολογικών αρχών ως απαραίτητη προϋπόθεση του παραδεκτού για τυχόν ασκηθέν ένδικο βοήθημα ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων. Πρωταρχικός σκοπός ήταν η αποσυμφόρηση των Διοικητικών Δικαστηρίων με επίλυση των φορολογικών διαφορών στο επίπεδο της Φορολογικής Διοίκησης και η συντομότερη είσπραξη δημοσίων εσόδων.

Η διαδικασία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής φαίνεται ότι συμβάλλει στη βελτίωση της ποιότητας του φορολογικού μηχανισμού, καθόσον ο έλεγχος γίνεται από όργανα πιο αμερόληπτα, έχοντας ταυτόχρονα και ως στόχο τη διασφάλιση της αρχής της ασφάλειας δικαίου αποτρέποντας την έκδοση αντιφατικών αποφάσεων (Κυβέλος, 2013).

Ο σκοπός της παρούσας μελέτης είναι να παρουσιάσει το διοικητικό και νομικό πλαίσιο εφαρμογής του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής και να ερευνήσει το ρόλο που διαδραματίζει στη βελτίωση της λειτουργίας των φορολογικών αρχών και στη φορολογική συμμόρφωση των πολιτών.

Ο στόχος είναι να διαπιστωθεί ο βαθμός της επίτευξης του αρχικού σκοπού της εφαρμογής του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, ήτοι η αποσυμφόρηση των Διοικητικών Δικαστηρίων με απόρροια την πραγματοποίηση γρηγορότερων εκδόσεων αποφάσεων και τη συνεπακόλουθη ταχύτερη είσπραξη δημοσίων εσόδων. Παράλληλα να εξεταστεί η αποτελεσματικότητα της εφαρμογής της, καθώς και η ύπαρξη τυχόν υφιστάμενων προβλημάτων που έχουν εντοπιστεί από τους αρμόδιους υπαλλήλους της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).

Με το δεδομένο ότι πρόκειται περί ενός νεοεισερχόμενου θεσμού στο Φορολογικό Δίκαιο, με μόλις επτά έτη πλήρους εφαρμογής για όλες τις προσβαλλόμενες διοικητικές πράξεις, εκτιμήθηκε ότι έχει μεγάλο ενδιαφέρον η προσέγγιση από τη σκοπιά των υπηρετούντων στη Φορολογική Διοίκηση, κυρίως σε σχέση με τον αρχικό στόχο καθιέρωσής του.

Με βάση το άρθρο 10§1 του Συντάγματος κατοχυρώνεται το δικαίωμα των διοικούμενων να αναφέρονται στις αρχές, υποβάλλοντας έγγραφες αναφορές κατά πράξεων της Διοίκησης. Οι αναφορές αυτές, οι οποίες εμπεριέχουν ως αίτημα την άσκηση ελέγχου της νομιμότητας ή της σκοπιμότητας συγκεκριμένων διοικητικών πράξεων καλούνται διοικητικές προσφυγές (Σπηλιωτόπουλος, 2007).

Οι διοικητικές προσφυγές διακρίνονται σε άτυπες, που η άσκησή τους πηγάζει από το άρθρο 10 του Συντάγματος και καθιερώνονται ρητά στο άρθρο 24 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, και σε τυπικές, οι οποίες σύμφωνα με το άρθρο 25 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας προβλέπονται και ρυθμίζονται από ειδική διάταξη νόμου (Πρεβεδούρου, 2013). Περαιτέρω και σύμφωνα με το άρθρο 24 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Κ.Δ.Δ.) οι άτυπες ή απλές διοικητικές προσφυγές διακρίνονται σε αιτήσεις θεραπείας και ιεραρχικές προσφυγές. Ως προς τις τυπικές προσφυγές, οι οποίες προβλέπονται από ρητή νομοθετική διάταξη, ρυθμιστική των τυπικών στοιχείων άσκησής τους (όπως το διοικητικό όργανο στο οποίο θα ασκηθεί, η προθεσμία άσκησης κ.λπ), είναι δυνατή η άσκησή τους όχι μόνο κατά ρητών ατομικών διοικητικών

πράξεων, αλλά και κατά κανονιστικών πράξεων και παραλείψεων (Πρεβεδούρου, 2013). Σύμφωνα με το άρθρο 25§2 του Κ.Δ.Δ., οι τυπικές διοικητικές προσφυγές διακρίνονται σε ειδικές διοικητικές προσφυγές και ενδικοφανείς προσφυγές.

Θεωρητική Προσέγγιση

Η καθιέρωση της ενδικοφανούς προσφυγής ως μέσο εννόμου προστασίας του φορολογούμενου

Στις αρχές του 20^{ου} αιώνα στην ελληνική έννομη τάξη υπήρχε πλήθος Διοικητικών επιτροπών, οι οποίες ασκούσαν δικαιοδοτικό έργο με σκοπό να επιλύσουν διοικητικές διαφορές. Η διοικητική αμφισβήτηση ασκούνταν από τους διοικούμενους με τη λεγόμενη «διοικητική» προσφυγή, σύμφωνα με ρητή διάταξη του νόμου, ο οποίος επέβαλλε την τήρηση συγκεκριμένης τυπικής διαδικασίας εντός ειδικής προθεσμίας (Κυβέλος, 2013).

Κατά κύριο λόγο η ανωτέρω προσφυγή οριζόταν ως «έφεσις», «ένσταση», «αίτησις αναθεωρήσεως», όροι οι οποίοι παρέπεμπαν σε ένδικα μέσα που εισάγονταν ενώπιον των τακτικών δικαστηρίων. Ο όρος λοιπόν «ενδικοφανής προσφυγή» υιοθετήθηκε από τον καθηγητή Θ. Αγγελόπουλο λόγω της ομοιότητας της διοικητικής αυτής προσφυγής με τα ένδικα βοηθήματα (Αγγελόπουλος, 1929).

Ο πρωταρχικός σκοπός της άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, ως υποχρεωτικής διοικητικής προσφυγής, στην παρούσα έννομη τάξη, είναι η επίλυση των διοικητικών διαφορών, δηλαδή πρόκειται περί ενός σταδίου θεραπείας των ελαττωμάτων των διοικητικών πράξεων προ της εισαγωγής τους στο Δικαστήριο (Πρεβεδούρου, 2013).

Για όσο χρονικό διάστημα προβλέπεται από το νόμο η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και η κρίση αυτής από το αρμόδιο διοικητικό όργανο, ήτοι από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, ο φορολογούμενος δεν έχει δικαίωμα να προσφύγει στα Διοικητικά Δικαστήρια (Δετσαρίδης, 2014. Ωστόσο και από την πλευρά του Δημοσίου έχει περιοριστεί η δυνατότητα πρόσβασης στη δικαιοσύνη. Σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση εισάγεται με το άρθρο 36 του ν. 3943/2011 (Φ.Ε.Κ. 66 Α΄), σύμφωνα με το οποίο προστίθεται στο νόμο 2238/1994 -Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος- η διάταξη του άρθρου 70 Α. Το άρθρο αυτό, όπως τροποποιήθηκε, όριζε ότι η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής κατά πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης προβλεπόταν υποχρεωτικά για εκείνες τις φορολογικές διαφορές, οι οποίες είχαν αντικείμενο άνω των 300.000 ευρώ. Επίσης οριζόταν το αρμόδιο διοικητικό όργανο που θα διαχειριζόταν τις αιτήσεις υπαγωγής στη διαδικασία διοικητικής επίλυσης, με χαρακτήρα ενδικοφανούς προσφυγής, ως Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 70Α του Ν.2238/1994 (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ). Σημειώνεται ότι η αίτηση διοικητικής επίλυσης διαφοράς για ποσά πάνω από 300.000 ευρώ απέκτησε χαρακτήρα ενδικοφανούς προσφυγής από την 29.02.2012 και αποτελούσε απαραίτητη προϋπόθεση παραδεκτού για την άσκηση προσφυγής στα Διοικητικά Δικαστήρια.

Στη συνέχεια και με την ψήφιση των νόμων Ν.4038/2012, Ν.4051/2012 και Ν.4072/2012, η Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. επιλαμβάνεται αιτήσεις υπαγωγής στη διαδικασία διοικητικής επίλυσης για αμφισβητούμενα ποσά κύριων φόρων πάνω από 50.000 ευρώ προαιρετικά και για πάνω από 300.000 ευρώ υποχρεωτικά. Αξίζει να σημειωθεί ότι με την εφαρμογή των σχετικών

διατάξεων η ίδια πράξη είχε τη δυνατότητα να προσβληθεί με ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. για όσα καταλογιζόμενα ποσά ξεπερνούσαν τις 300.000 ευρώ και με απευθείας δικαστική προσφυγή ουσίας ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου για τα υπόλοιπα ποσά, με σοβαρό ενδεχόμενο έκδοσης αντιφατικών αποφάσεων μεταξύ της αρμόδιας ΕΔΕΦΔ και των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (Κυβέλος, 2013:102).

Στη συνέχεια τροποποιείται το άρθρο 70Α του Ν.2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Κ.Φ.Ε., Α' 151) για τη διοικητική επίλυση φορολογικών διαφορών ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) βάσει του Ν.4152/2013. Μεταξύ άλλων ορίζει την υποβολή της αίτησης υπαγωγής στη διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς στην αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη εντός τριάντα ημερών από την κοινοποίησή της, την υποχρέωση της διαβίβασης της αίτησης και του σχετικού φακέλου εντός επτά ημερών στην Ε.Δ.Ε.Φ.Δ και την προθεσμία των δέκα ημερών που έχουν οι εισηγητές της Επιτροπής ώστε να υποβάλουν στη Γραμματεία της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. γραπτή εισήγηση, προκειμένου να προσδιορισθεί με πράξη του προέδρου της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. ημερομηνία συζήτησης της υπόθεσης (ΠΟΛ 1128/2013).

Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 70Β του Ν. 2238/1994, όπως προστέθηκε με την περίπτωση 1 της υποπαραγράφου Α5 της παραγράφου Α του άρθρου πρώτου του Ν.4152/2013 γενικεύτηκε η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής στις φορολογικές διαφορές ανεξαρτήτως ποσού και συστήθηκε η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης, με ισχύ για πράξεις που εκδίδονται από 01.08.2013 και έπειτα.

Με το άρθρο 63 του Νόμου 4174/2013 (ΚΦΔ) και με έναρξη ισχύος την 01.01.2014, θεσπίστηκε διάταξη με την οποία καθιερώνεται η προγενέστερη άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά των πράξεων των φορολογικών αρχών, η οποία μάλιστα αποτελεί και προϋπόθεση του παραδεκτού για τυχόν ασκηθέν ένδικο βοήθημα ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων. Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης μετονομάστηκε σε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία, υπαγόμενη απευθείας στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, και η οποία λειτουργεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν.4174/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει.

Διαδικασία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής – Υπηρεσία ελέγχου

Ενδικοφανής Προσφυγή είναι η διαδικασία μέσω της οποίας ασκείται η αμφισβήτηση δυσμενών για τον φορολογούμενο πράξεων επιβολής φόρου ή προστίμων ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης. Υποβάλλεται για την επανεξέταση των ανωτέρω πράξεων στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας. Αξίζει να σημειωθεί ότι για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών δεν απαιτείται παράβολο. Το άρθρο 63 του ν.4174/2013 ορίζει τη διαδικασία που πρέπει να ακολουθηθεί ώστε να είναι σύννομη και παραδεκτή. Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 63, παρ.1 του ν.4174/2013: «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 Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην 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 βασίζεται το αίτημα του».

Η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής είναι απαραίτητη προϋπόθεση για να μπορέσει στη συνέχεια ο φορολογούμενος να προσφύγει στα τακτικά

Διοικητικά Δικαστήρια κατά των υποκειμένων πράξεων. Σε περίπτωση που θα ασκηθεί άλλη διοικητική προσφυγή κατά των υποκειμένων σε ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών κρίνεται ως απαράδεκτη, με τις εξαιρέσεις που προβλέπει η νομοθεσία.

Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή, η οποία εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, δηλαδή σε Δ.Ο.Υ. ή στα Ελεγκτικά Κέντρα (Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων- Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου- Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.). Στη συνέχεια, εντός επτά ημερολογιακών ημερών, και κατόπιν της συλλογής των στοιχείων του πλήρους φακέλου, ο οποίος περιλαμβάνει και τις αιτιολογημένες απόψεις της φορολογικής αρχής που αντικρούουν τους υποβληθέντες ισχυρισμούς, διαβιβάζεται η υπόθεση στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, οι αρμοδιότητες της οποίας καθορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 11 της αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΕ 2017/22.3.2017 (Β' 968 & 1238, ΑΔΑ: 6ΟΡΔΗ-ΟΓΓ) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων - Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε., 2017).

Εναλλακτικά, από τις 09.05.2018 και για ειδικές περιπτώσεις παρέχεται η δυνατότητα ηλεκτρονικής υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής για πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, οι οποίες εκδίδονται ή συντελούνται από: α) τη Δ.Ο.Υ. Φορολογίας Ανωτύμων Εταιρειών (Φ.Α.Ε.) Αθηνών, β) τη Δ.Ο.Υ. Χολαργού, γ) τη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, δ) τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και ε) τη Δ.Ο.Υ. Ιωνίας Θεσσαλονίκης.

Περαιτέρω, κατά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής και εάν κριθεί αναγκαίο από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, καλείται ο προσφεύγων να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του καθώς και τους προβαλλόμενους λόγους και ισχυρισμούς του εντός πέντε εργάσιμων ημερών. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις η διενεργούμενη ακρόαση διεξάγεται και προφορικά εντός της Υπηρεσίας σε προκαθορισμένη ώρα και ημερομηνία. Ο υπόχρεος οφείλει να παραστεί ο ίδιος ή με εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπο, ο οποίος ορίζεται βάσει ειδικού πληρεξουσίου εγγράφου.

Στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες ο υπόχρεος προσκομίζει στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) νέα στοιχεία ή επικαλείται νέα πραγματικά γεγονότα, τότε καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, καθώς και να προσκομίσει τα συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Ως νέα στοιχεία νοούνται τα στοιχεία εκείνα, τα οποία η εκδίδουσα τις προσβαλλόμενες πράξεις φορολογική αρχή δεν είχε λάβει υπ' όψιν της κατά τον χρόνο έκδοσής τους, καθόσον δεν υπήρχαν στη διάθεσή της. Σε κάθε περίπτωση αρμόδια να κρίνει εάν τα προσκομισθέντα στοιχεία αφορούν σε νέα στοιχεία ή όχι, προκειμένου να ληφθούν υπόψη, είναι η Δ.Ε.Δ. (Α.Α.Δ.Ε., 2020).

Προθεσμία και δικαίωμα άσκησης προσφυγής

Η προθεσμία για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής είναι τριάντα ημέρες από τη συντέλεση της κοινοποίησης της πράξης ή τη συντέλεση της παράλειψης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. ή του άρθρου 63 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας αντίστοιχα. Εξαιρέση προβλέπεται μόνο για τους κατοίκους εξωτερικού με τη σχετική προθεσμία να ορίζεται σε εξήντα ημέρες. Επισημαίνεται ότι η ως άνω προθεσμία για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως ορίζεται στη διάταξη της παρ. 1, εδάφιο γ, του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, αναστέλλεται για το χρονικό διάστημα από την 1η έως την 31η Αυγούστου.

Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από όλα τα ευθυνόμενα φυσικά πρόσωπα για την καταβολή του φόρου, είτε για λογαριασμό τους ατομικά,

είτε εκ μέρους της νομικής οντότητας (άρθρο 50, παρ.5 του Ν. 4174/2013), πλέον των ειδικών περιπτώσεων που προβλέπει ο Νόμος. Για όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις το δικαίωμα άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει από νομιμοποιητικά έγγραφα, τα οποία συνυποβάλλονται υποχρεωτικά.

Η ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να συμπεριλαμβάνει τα στοιχεία του προσφεύγοντα, την προσβαλλόμενη πράξη, το πλήρες ιστορικό της υπόθεσης, τους ισχυρισμούς στους οποίους βασίζει το αίτημά του περί ακυρώσεως αυτής, τη διεύθυνση στην οποία θα πραγματοποιούνται οι κοινοποιήσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, καθώς επίσης και τα αντίστοιχα στοιχεία του αντίκλητου, σε περίπτωση ορισμού αυτού.

Ταυτόχρονα οφείλει να συνυποβάλλει στην αρμόδια φορολογική αρχή τα αντίστοιχα έγγραφα-δικαιολογητικά, στα οποία βασίζει τους ισχυρισμούς του, έναν ηλεκτρονικό φάκελο σε οπτικό δίσκο, στον οποίο εμπεριέχονται η υποβληθείσα ενδικοφανής προσφυγή (η οποία έχει επεξεργαστεί μέσω σαρωτή, ώστε να φέρει την υπογραφή του προσφεύγοντα προκειμένου να θεωρηθεί ως έγκυρη), η αίτηση αναστολής σε περίπτωση αυτοτελούς υποβολής της και μία Υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986, με την οποία δηλώνει ότι το περιεχόμενο των στοιχείων του ηλεκτρονικού φακέλου είναι αληθές και ακριβές.

Απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής

Η απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής εκδίδεται εντός αποκλειστικής προθεσμίας εκατόν είκοσι ημερών από την ημερομηνία υποβολής της. Στην περίπτωση κατά την οποία δεν εκδοθεί απόφαση ή δεν επιδοθεί η απόφαση, τεκμαίρεται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί σιωπηρά από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και ο προσφεύγων έλαβε γνώση αυτής κατά την εκπνοή της ανωτέρω προθεσμίας. Και σε αυτήν την περίπτωση ισχύει η αναστολή της προθεσμίας ως προς την έκδοση της απόφασης για το χρονικό διάστημα από την 1η έως την 31η Αυγούστου.

Κατά της αρνητικής απάντησης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής από αυτήν, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή στο αρμόδιο Διοικητικό Δικαστήριο, βάσει των οριζόμενων στις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, αμφισβητώντας τόσο τις πράξεις επιβολής φόρου ή προστίμων της εκδίδουσας φορολογικής αρχής, όσο και την αρνητική απάντηση ή σιωπηρή άρνηση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Αίτημα αναστολής καταβολής – Απόφαση επί της αίτησης αναστολής

Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται αυτοδίκαια η καταβολή του ποσοστού 50% του αμφισβητούμενου ποσού, με δεδομένη την καταβολή του υπόλοιπου ποσοστού 50%. Ωστόσο υπάρχει η δυνατότητα ο υπόχρεος να υποβάλλει αίτημα αναστολής του καταβλητέου ποσοστού πενήντα τοις εκατό της προσβαλλόμενης πράξης ταυτόχρονα με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής. Το αίτημα αναστολής είτε υποβάλλεται στο ίδιο έγγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής, είτε υποβάλλεται αυτοτελώς την ίδια ημέρα με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

Για να υποβληθεί η αίτηση αναστολής καταβολής του ποσοστού 50% και να εξεταστεί πρέπει απαραίτητως να συνοδεύεται από τα αποδεικτικά στοιχεία με τα οποία τεκμηριώνονται οι ισχυρισμοί του αιτούντος, όπως αυτά προβλέπονται από το Νόμο. Κάθε αίτηση αναστολής για την οποία δεν προσκομίζονται τα προαναφερόμενα στοιχεία απορρίπτεται.

Οι ανωτέρω προβλεπόμενες προϋποθέσεις για αίτημα αναστολής καταβολής δεν ισχύουν στις περιπτώσεις εκείνες στις οποίες οι προσβαλλόμενες

πράξεις έχουν εκδοθεί είτε με άμεσο προσδιορισμού του φόρου είτε με διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, βάσει στοιχείων που προκύπτουν από τις φορολογικές δηλώσεις του υπόχρεου. Η απόφαση επί της αιτήσεως αναστολής καταβολής εκδίδεται εντός προθεσμίας τριάντα ημερών από την ημερομηνία υποβολής της. Στην περίπτωση κατά την οποία δεν υπάρξει έκδοση απόφασης θεωρείται ότι έχει απορριφθεί. Από την ημερομηνία υποβολής της αιτήσεως αναστολής και μέχρι την έκδοση απόφασης επ' αυτής ή μέχρι την άπρακτη πάροδο του οριζόμενου εκ του νόμου χρονικού διαστήματος για την έκδοσή της, δεν λαμβάνονται αναγκαστικά μέτρα είσπραξης για το σύνολο του αμφισβητούμενου ποσού.

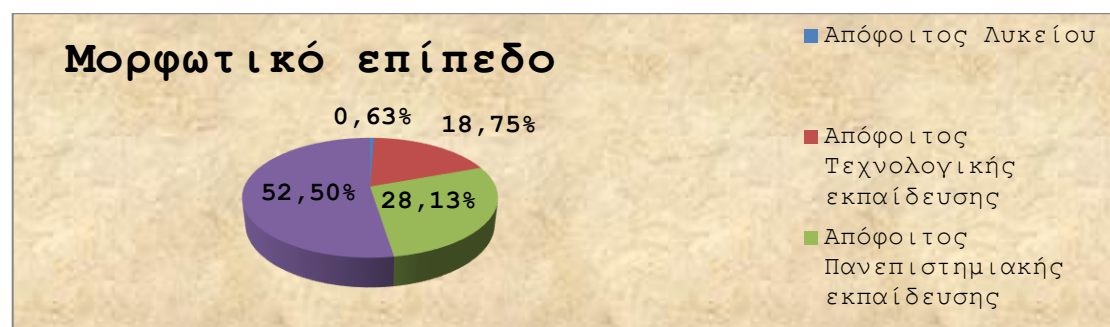
Μεθοδολογία έρευνας

Στην παρούσα μελέτη συνδυάστηκε πρωτογενής έρευνα-ποσοτική έρευνα με τη μορφή του ερωτηματολογίου- και δευτερογενής έρευνα, με ανάλυση επίσημων στοιχείων της Α.Α.Δ.Ε. Η συλλογή του ερευνητικού υλικού πραγματοποιήθηκε με τη μορφή ημιδομημένου ερωτηματολογίου, καθόσον η μέθοδος αυτή επιτρέπει να ερωτηθεί μεγάλο δείγμα, είναι εύκολη στη χρήση, υπάρχει τυποποίηση που έχει ως αποτέλεσμα την ταχύτερη επεξεργασία των δεδομένων, οι ερωτώμενοι εκφράζονται ελεύθερα καθώς είναι ανώνυμοι οι απαντήσεις αυτών και δεν επηρεάζονται από την άποψη του ερευνητή.

Το ερωτηματολόγιο απευθύνθηκε και απαντήθηκε από εκατόν εξήντα (160) στελέχη της Α.Α.Δ.Ε., τα οποία υπηρετούν σε τμήματα ελέγχου, βεβαίωσης και αναγκαστικής είσπραξης εσόδων και στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών. Το δείγμα είναι όσον το δυνατόν πιο αντιπροσωπευτικό, δηλαδή έχει ποιοτικά και ποσοτικά χαρακτηριστικά πολύ κοντά στον πληθυσμό που ανήκει. Το ερωτηματολόγιο, δομημένο σε τέσσερις ενότητες, περιέχει είκοσι δύο (22) ερωτήσεις, οι οποίες είναι βαθμονομημένες, κλειστού τύπου πολλαπλής επιλογής, ερωτήσεις κλίμακας και μία ερώτηση ανοιχτού τύπου, οι απαντήσεις της οποίας αφορούν σε προτάσεις για βελτίωση της διαδικασίας. Η πρώτη ενότητα αφορά σε προσωπικά/δημογραφικά στοιχεία των ερωτώμενων, η δεύτερη ενότητα περιέχει ερωτήματα σχετικά με τις διαδικασίες ενημέρωσης και εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής, η τρίτη διερευνά την αποδοχή ή όχι από ελεγχόμενους φορολογούμενους πολίτες του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής και η τελευταία ενότητα πραγματεύεται τα υφιστάμενα προβλήματα, την αξιολόγηση της επιτυχίας του θεσμού. Το ερωτηματολόγιο σχεδιάστηκε μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας <https://docs.google.com/forms/> και η διανομή του έγινε με αποστολή ηλεκτρονικού μηνύματος σε προσωπικούς λογαριασμούς email των υπαλλήλων της Α.Α.Δ.Ε., καθώς και σε έντυπη μορφή, με συνοδευτική επιστολή ενημέρωσης.

Βασικά ευρήματα έρευνας

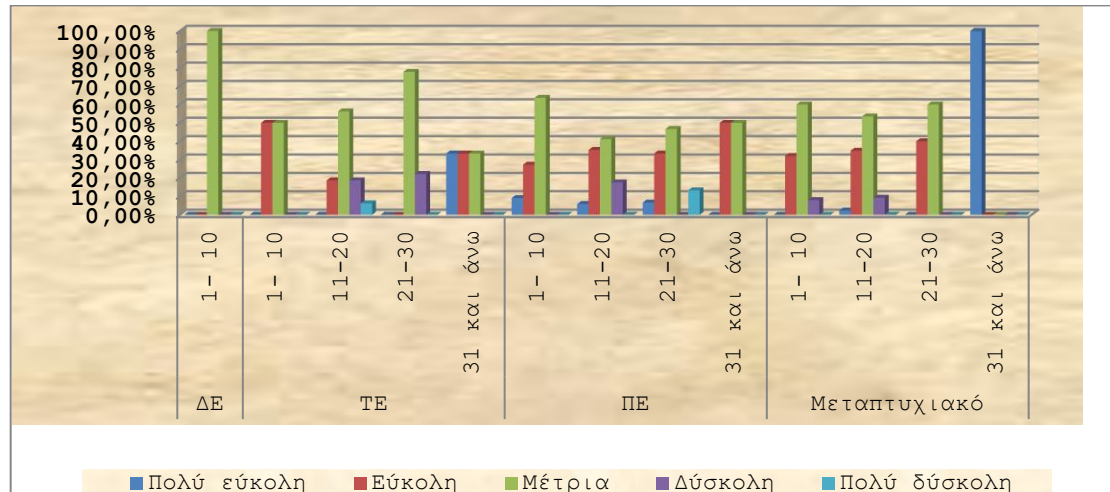
Παρατίθενται ακολούθως ενδεικτικά τα βασικά ευρήματα της έρευνας.



Διάγραμμα 1: Μορφωτικό επίπεδο ερωτώμενων

Το αβίαστο συμπέρασμα που προκύπτει είναι ότι, με βάση το συντριπτικό ποσοστό 99,37% του δείγματος, οι ελεγκτές που υπηρετούν στη φορολογική διοίκηση είναι υψηλού μορφωτικού επιπέδου με το αξιοσημείωτο ποσοστό 52,50% να κατέχει μεταπτυχιακό τίτλο σπουδών. Το δεδομένο αυτό έχει ως αποτέλεσμα την ύπαρξη ενός επαρκούς θεωρητικού και επιστημονικού υπόβαθρου των ελεγκτών με στόχο την ορθή εκτέλεση των καθηκόντων τους και την διαρκή ανάπτυξη των απαραίτητων δεξιοτήτων.

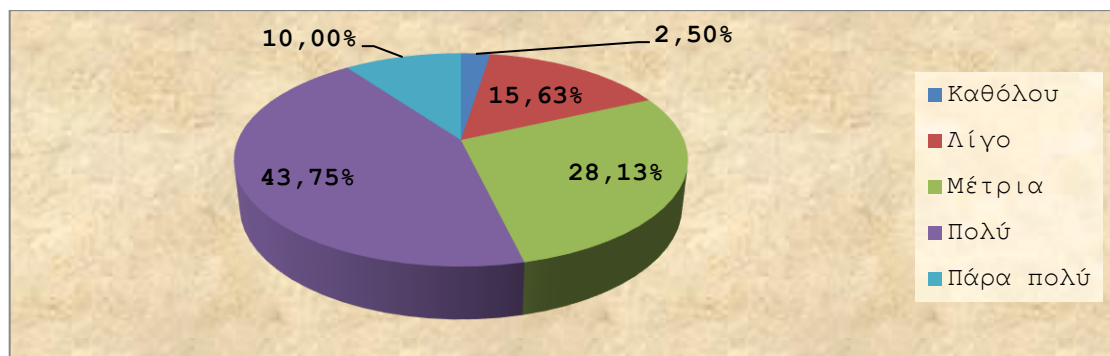
Στην ερώτηση ποια η γνώμη των συμμετεχόντων ως προς τη διαδικασία που ακολουθείται για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, οι απαντήσεις συσχετίστηκαν με το μορφωτικό επίπεδο και την εργασιακή εμπειρία των ερωτώμενων και αποτυπώνονται στο Διάγραμμα 2, που ακολουθεί.



Διάγραμμα 2: Διαδικασία που ακολουθείται για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής

Στο ληφθέν δείγμα το μεγαλύτερο ποσοστό από τους συμμετέχοντες, ανεξαρτήτως μόρφωσης, ισχυρίζεται ότι η διαδικασία που ακολουθείται για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής είναι εύχρηστη σε μέτριο βαθμό, γεγονός που καταδεικνύει περιθώρια βελτίωσης.

Η επόμενη ερώτηση διερευνά εάν το γεγονός ότι υπάρχει αυξητική τάση στην έκδοση αποφάσεων από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει συμβάλλει στην εδραίωση της εμπιστοσύνης των φορολογουμένων στη Φορολογική Διοίκηση.

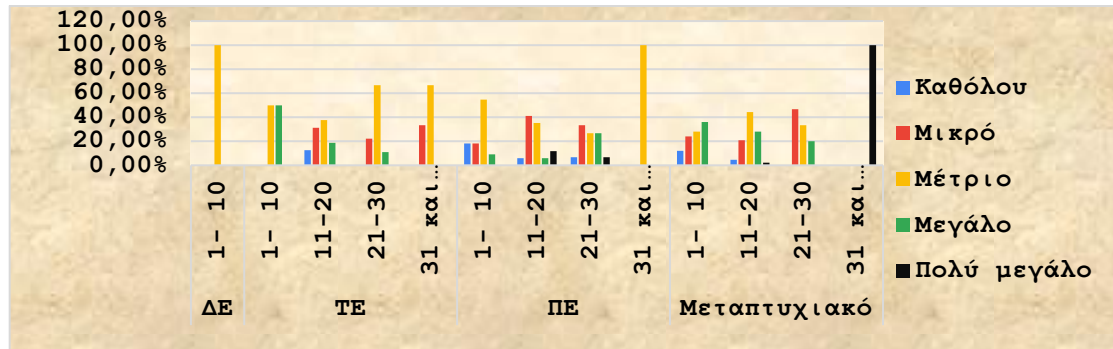


Διάγραμμα 3: Βαθμός εδραίωσης της εμπιστοσύνης των φορολογουμένων στη Φορολογική Διοίκηση

Με βάση την εργασιακή εμπειρία των ερωτώμενων συνάγεται ότι η πλειοψηφία των υπαλλήλων θεωρεί ότι η έκδοση αποφάσεων από τη Δ.Ε.Δ. έχει βοηθήσει από μέτρια έως πάρα πολύ (ποσοστό 82% περίπου) στην

εδραίωση της εμπιστοσύνης των πολιτών στο θεσμό της ενδικοφανούς προσφυγής.

Στην ερώτηση, σε ποιο βαθμό οι συμμετέχοντες στην έρευνα θεωρούν ότι οι αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συμβάλλουν στη συμμόρφωση των φορολογουμένων στις αρχές του Φορολογικού Δικαίου, οι απαντήσεις συσχετίστηκαν με το μορφωτικό επίπεδο και την εργασιακή εμπειρία των ερωτώμενων.

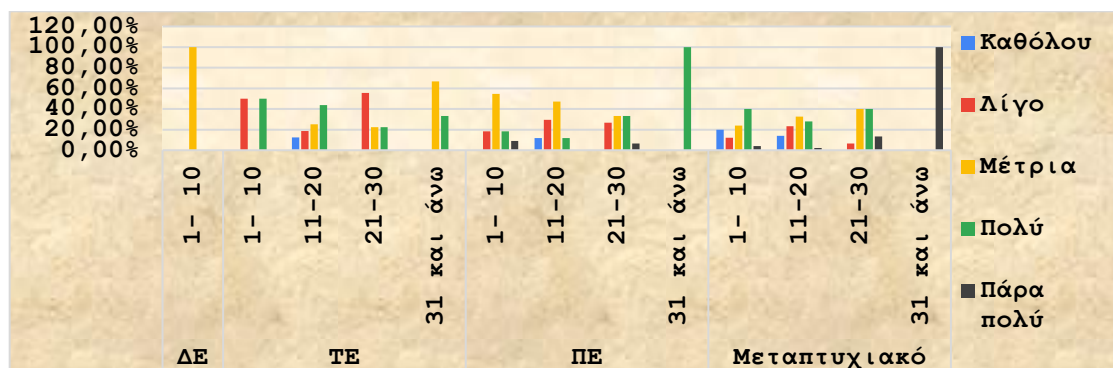


Διάγραμμα 4: Βαθμός συμβολής των αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στη συμμόρφωση των φορολογουμένων στις αρχές του Φορολογικού Δικαίου

Από την ανάλυση των απαντήσεων προκύπτει ότι το μεγαλύτερο πλήθος των συμμετεχόντων, σε ποσοστό της τάξεως του 65,63% -ανεξάρτητα από τη μόρφωση και τα χρόνια προϋπηρεσίας- υποστηρίζει ότι οι αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. έχουν συμβάλει στη συμμόρφωση των φορολογουμένων στις αρχές του φορολογικού δικαίου αρκετά έως πάρα πολύ, ενώ το υπόλοιπο ποσοστό 34,37%, πιστεύει ότι δεν έχουν συμβάλλει καθόλου ή σε μικρό ποσοστό.

Παρατηρείται μία διασπορά στις τιμές και στα δύο τμήματα και στη διαφορετική προϋπηρεσία, με αποτέλεσμα το μόνο ασφαλές συμπέρασμα που δύναται να εξαχθεί είναι ότι η πλειοψηφία των ερωτηθέντων θεωρεί γενικότερα ότι υφίσταται επηρεασμός των πολιτών από τις αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

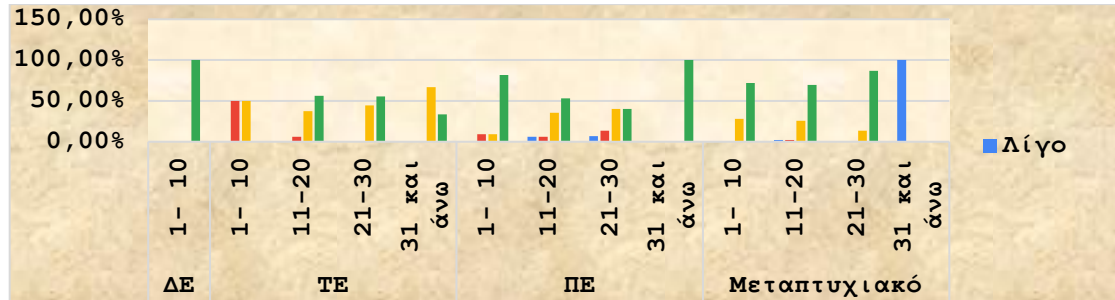
Στην ερώτηση κατά πόσο οι αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών έχουν βοηθήσει στη βελτίωση της συμπεριφοράς της Φορολογικής Διοίκησης έναντι των φορολογουμένων, οι απαντήσεις συσχετίστηκαν με το μορφωτικό επίπεδο και τα χρόνια προϋπηρεσίας.



Διάγραμμα 5: Βαθμός συνεισφοράς των αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στη βελτίωση της συμπεριφοράς της Φορολογικής Διοίκησης έναντι των φορολογουμένων

Στο γενικό σύνολο του δείγματος και σ3 ποσοστό της τάξεως του 69,38% παρατηρήθηκε η πεποίθηση ότι οι αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. έχουν συμβάλει στη βελτίωση της συμπεριφοράς έναντι των πολιτών από μέτρια έως πάρα πολύ, ενώ μόλις το 9,38% πιστεύει ότι δεν έχουν βοηθήσει καθόλου. Τα ποσοστά είναι μοιρασμένα σε όλες τις βαθμίδες ανεξαρτήτως μόρφωσης και ετών προϋπηρεσίας.

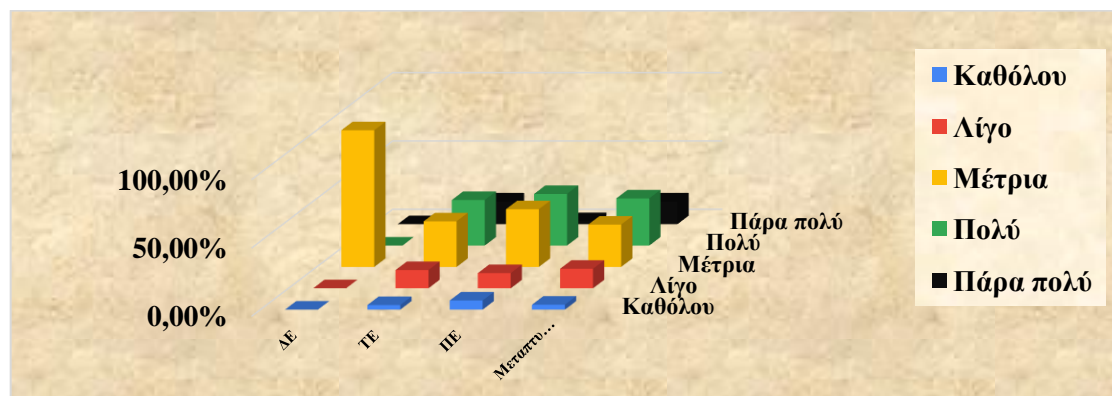
Στην ερώτηση σχετικά με την πολυνομία και την πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος και κατά πόσο επιφέρει δυσκολίες στην ορθή εφαρμογή των κείμενων διατάξεων, οι απαντήσεις συσχετίστηκαν με το μορφωτικό επίπεδο και την εργασιακή εμπειρία.



Διαγράμμα 6: Δυσκολίες στην ορθή εφαρμογή των κείμενων διατάξεων από την πολυνομία που παρατηρείται στο φορολογικό δίκαιο συνδυαστικά με την πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος

Η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος και η πολυνομία που λαμβάνει χώρα στο φορολογικό δίκαιο έχει επιφέρει δυσκολίες στην εφαρμογή των εκάστοτε κείμενων διατάξεων. Σε αυτό συγκλίνουν σε πολύ μεγάλο ποσοστό - της τάξεως του 93,13%- οι συμμετέχοντες στην έρευνα, ανεξαρτήτως μορφωτικού επιπέδου ή εργασιακής εμπειρίας, δηλώνοντας τη συμφωνία τους από «πολύ» έως «πάρα πολύ».

Στην ερώτηση εάν η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής έχει επιτελέσει το σκοπό για τον οποίο καθιερώθηκε, ήτοι ταχύτερη διεκπεραίωση φορολογικών υποθέσεων, αμεσότερη είσπραξη φόρων και προστίμων και αποφόρτιση των διοικητικών δικαστηρίων, οι απαντήσεις συσχετίστηκαν με το μορφωτικό επίπεδο και την εργασιακή εμπειρία.



Διαγράμμα 7: Βαθμός επίτευξης σκοπού καθιέρωσης της άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής

Βάσει της ανάλυσης των αποτελεσμάτων διαπιστώθηκε ότι στην κλίμακα από «μέτρια» έως «πάρα πολύ» τα ποσοστά σε όλες τις βαθμίδες εκπαίδευσης ήταν άνω του 82%. Επίσης η επίτευξη του στόχου με το χαρακτηρισμό «μέτρια» κατέχει ή την πρώτη ή τη δεύτερη θέση με υψηλά ποσοστά. Όλα τα ανωτέρω υψηλά ποσοστά οδηγούν στο συμπέρασμα πως η γενικότερη άποψη των υπαλλήλων για την εφαρμογή της ενδικοφανούς

προσφυγής είναι θετική, με την επιφύλαξη για περαιτέρω βελτίωση και εκσυγχρονισμού της διαδικασίας.

Στο σημείο αναφέρονται κάποια σημαντικά στατιστικά στοιχεία σχετικά με τις ενδικοφανείς προσφυγές, από το έτος έναρξης εφαρμογής του θεσμού, ήτοι το 2014 μέχρι και το 2019, τα οποία είναι αναρτημένα στην επίσημη ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε.

Πίνακας 1: Στατιστικά στοιχεία ενδικοφανών προσφυγών ετών 2014-2019

	Αριθμός Ενδικοφανών Προσφυγών που παρελήφθησαν	Αριθμός Ενδικοφανών Προσφυγών με σιωπηρή απόρριψη	Αποφάσεις Δ.Ε.Δ. που κάνουν δεκτή την προσφυγή (μερικώς ή εν όλω)	Αποφάσεις Δ.Ε.Δ. που προσβλήθηκαν με δικαστική προσφυγή προς το σύνολο των ενδικοφανών προσφυγών
2014	8.904	3.513	31,20%	51,51%
2015	10.947	4.392	9,10%	53,13%
2016	9.951	1.991	22,70%	49,40%
2017	9.554	836	24,50%	42,16%
2018	7.552	573	44,50%	38,35%
2019	6.789	750	39,10%	38,98%

Από την ανάλυση των δεδομένων του ανωτέρω πίνακα προκύπτει ότι ο αριθμός των ενδικοφανών προσφυγών που υποβάλλονται στη Δ.Ε.Δ. βαίνει μειούμενος τα τελευταία χρόνια. Το ίδιο παρατηρήθηκε ότι συμβαίνει και στα ποσοστά των αποφάσεων της Δ.Ε.Δ. κατά των οποίων ασκήθηκε προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια.

Το συμπέρασμα που βγαίνει είναι ότι με την πάροδο των χρόνων λειτουργίας της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, φαίνεται να εδραιώνεται η εμπιστοσύνη των πολιτών τόσο στις διοικητικές πράξεις που εκδίδονται από τα αρμόδια φορολογικά όργανα της Διοίκησης, όσο και στις αποφάσεις του Δευτεροβάθμιου οργάνου της Φορολογικής Διοίκησης.

Συμπεράσματα

Η παρούσα μελέτη πραγματοποιήθηκε την εφαρμογή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, το ρόλο που έχει διαδραματίσει, τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της εφαρμογής της.

Με δεδομένο ότι πρόκειται για ένα νέο θεσμό, που ουσιαστικά υφίσταται στο Φορολογικό Δίκαιο για λιγότερο από δέκα έτη, θεωρήθηκε ενδιαφέρουσα η μελέτη, διερεύνηση και αποτύπωση σε ερευνητικό επίπεδο των απόψεων που επικρατούν για την αποτελεσματικότητα της ενδικοφανούς προσφυγής από τη σκοπιά των οργάνων - στελεχών που απασχολούνται Φορολογική Διοίκηση.

Στην παρούσα έρευνα, στην οποία συμμετείχαν 160 στελέχη με καθήκοντα ελεγκτή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε) και εργάζονται στις ελεγκτικές υπηρεσίες Δ.Ε.Δ, ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π, ΚΕ.Μ.ΕΠ, Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, και Δ.Ο.Υ Κεντρικής και Δυτικής Μακεδονίας, διερευνήθηκαν οι γνώσεις και οι απόψεις τους για την εισαγωγή σε αρχικό επίπεδο στη Φορολογική Διοίκηση του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής, το βαθμό ενασχόλησής τους με το συγκεκριμένο και ιδιαίτερο φορολογικό και νομικό αντικείμενο, τον όγκο των προσφυγών που διαχειρίζονται, την εμπιστοσύνη που υπάρχει στις αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. και τον λειτουργικό και αποτελεσματικό ρόλο της ενδικοφανούς προσφυγής στη σύγχρονη Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς τα γενικά δημογραφικά χαρακτηριστικά του δείγματος προκαλεί ιδιαίτερο ενδιαφέρον η παράμετρος που αφορά στο μορφωτικό επίπεδο του προσωπικού των ελεγκτικών οργάνων της Φορολογικής Διοίκησης και στις δυνατότητες επαγγελματικής εξέλιξης και ανέλιξης αυτού. Πιο συγκεκριμένα, τα τρία τέταρτα των συμμετεχόντων στην έρευνα

βρίσκονται ηλικιακά μεταξύ 31 και 50 ετών, με προϋπηρεσία μέχρι 20 έτη και με τους κατόχους μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών να υπερβαίνει το 50% των συμμετεχόντων στην έρευνα.

Σχετικά με το βαθμό ενημέρωσης των συμμετεχόντων στην ερευνητική διαδικασία στο πλαίσιο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής, οι περισσότεροι εξ αυτών δήλωσε ότι είναι γνώστες σε ικανοποιητικό βαθμό της όλης διαδικασίας. Στη συσχέτιση που έγινε με το τμήμα στο οποίο υπηρετούν και τους τίτλους σπουδών τους οποίους κατέχουν διαπιστώθηκε ότι οι υπάλληλοι με ανώτερη μόρφωση και μεγαλύτερη εργασιακή εμπειρία δηλώνουν καλύτερη γνώση, τόσο της έννοιας, όσο και της διαδικασίας εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής, με το μεγαλύτερο ποσοστό γνώσης και ενημέρωσης για τη νέα φορολογική διαδικασία να ανήκει στους κάτοχους μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών.

Διερευνώντας τις πηγές άντλησης γνώσεων σχετικά με την ενδικοφανή προσφυγή, διαπιστώθηκε ότι η κύρια πηγή ενημέρωσης είναι οι Νόμοι και οι σχετικές Εγκύκλιοι, με δεύτερο βασικό άξονα τον πολλαπλασιαστικό ρόλο της μετάδοσης γνώσεων των έμπειρων υπαλλήλων στους υπολοίπους συναδέλφους (μάθηση μεταξύ ομοτίμων). Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι μόλις το ένα τέταρτο από τους συμμετέχοντες έχει παρακολουθήσει επιμορφωτικά σεμινάρια για το γνωστικό αυτό αντικείμενο με μέριμνα της Α.Α.Δ.Ε.

Στη συνέχεια αποτυπώθηκε με βάση τις απαντήσεις των ερωτώμενων στελεχών της Α.Α.Δ.Ε. ότι τα δύο τρίτα αυτών ασχολούνται με την ενδικοφανή προσφυγή, ενώ οι μισοί από το γενικό σύνολο των συμμετεχόντων στην έρευνα είναι αρκετά ικανοποιημένοι από τον αριθμό των ατόμων που ασχολούνται με το νέο θεσμό των ενδικοφανών προσφυγών, αναλογικά με τον όγκο των προσφυγών που κατατίθενται. Σημειώνεται δε ότι σε κάποιες ελεγκτικές υπηρεσίες μόνο το Δικαστικό Τμήμα ασχολείται με την αντίκρουση στις υποβληθείσες ενδικοφανείς προσφυγές, ενώ σε άλλες ασχολείται και το Τμήμα Ελέγχου.

Σχετικά με την άποψη των ερωτώμενων για τη διαδικασία που ακολουθείται, ως επί το πλείστον θεωρήθηκε ότι είναι μεν εύχρηστη αλλά σε μέτριο βαθμό, γεγονός που αναδεικνύει την ανάγκη για βελτίωση και απλοποίηση αυτής. Συνδυαστικά με τις απαντήσεις που δόθηκαν για τη βελτίωση της διαδικασίας, υπερτερεί η πρόταση για μη παρέμβαση της φορολογικής αρχής που εκδίδει την προσβαλλόμενη πράξη, με απευθείας υποβολή των προσφυγών στη Δ.Ε.Δ. και με ταυτόχρονη αύξηση του προσωπικού της Υπηρεσίας αυτής.

Με σχεδόν απόλυτη πλειοψηφία οι συμμετέχοντες στην έρευνα θεωρούν ότι οι πολίτες είναι ενημερωμένοι για το δικαίωμα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής. Ως προς το ερώτημα αν αδικούνται οι φορολογούμενοι με τη στέρηση του δικαιώματος της προσφυγής στα Διοικητικά Δικαστήρια, αν δεν έχει προηγηθεί άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ή έχει ασκηθεί εκπρόθεσμα, η πλειοψηφία των ερωτηθέντων, ανεξαρτήτως φύλου και εργασιακής εμπειρίας, υποστηρίζει τη συγκεκριμένη νομοθετική διάταξη. Με δεδομένη την εκ των προτέρων ενημέρωση για το δικαίωμα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής οι συμμετέχοντες δε θεωρούν ότι υπάρχει «τιμωρητική διάθεση» εκ μέρους της Διοίκησης.

Σχετικά με τις εκδοθείσες αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τα δύο τρίτα των συμμετεχόντων στην έρευνα πιστεύουν ότι οι φορολογούμενοι έχουν εμπιστοσύνη σε αυτές και θεωρούν ότι η αύξηση στην έκδοση αποφάσεων της Δ.Ε.Δ. τα τελευταία χρόνια αντί της «σιωπηρής απόρριψης» έχει συμβάλει στην εδραίωση αυτής της εμπιστοσύνης. Ομοίως, στην πλειοψηφία των στελεχών της Α.Α.Δ.Ε. που συμμετείχαν στην έρευνα, υπάρχει η πεποίθηση ότι οι αποφάσεις της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών έχουν συμβάλλει στη βελτίωση του βαθμού συμμόρφωσης των πολιτών στις αρχές του Φορολογικού Δικαίου.

Ο αριθμός των ενδικοφανών προσφυγών που υποβάλλονται στη Δ.Ε.Δ. βαίνει μειούμενος τα τελευταία χρόνια και το αυτό ισχύει και στα ποσοστά των αποφάσεων της Δ.Ε.Δ. κατά των οποίων ασκήθηκε προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια. Το συμπέρασμα που βγαίνει είναι ότι από την εισαγωγή του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής μέχρι σήμερα εδραιώνεται η εμπιστοσύνη των πολιτών, τόσο στις διοικητικές πράξεις που εκδίδονται από τα αρμόδια φορολογικά όργανα της Διοίκησης, όσο και στις αποφάσεις του Δευτεροβάθμιου οργάνου της Φορολογικής Διοίκησης. Σημαντικό ρόλο φέρεται να διαδραματίζει και η μείωση των αποφάσεων που εκδόθηκαν με «σιωπηρή απόρριψη», η οποία συμβαδίζει και με την ταυτόχρονη αύξηση των αποφάσεων που κάνουν δεκτές τις υποβαλλόμενες προσφυγές, είτε εν μέρει, είτε εν όλω.

Σχετικά με την αξιολόγηση της εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η πλειοψηφία των ερωτώμενων δηλώνει ότι οι αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. έχουν βελτιώσει τη συμπεριφορά της Φορολογικής Διοίκησης έναντι των διοικούμενων και θεωρεί απαραίτητη τη διαρκή ενημέρωση και εκπαίδευση με στόχο την καλύτερη αποδοτικότητα, καθόσον η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος και η πολυνομία που λαμβάνει χώρα, καθιστά πιο δύσκολη την ομοιόμορφη και ορθή εφαρμογή των κείμενων διατάξεων.

Αναφορικά με το εάν η ενδικοφανής προσφυγή έχει επιτελέσει το σκοπό για τον οποίο καθιερώθηκε στη Φορολογική Διοίκηση, η συντριπτική πλειοψηφία των στελεχών – ελεγκτών της Α.Α.Δ.Ε. θεωρεί ότι έχει επιτύχει το στόχο της σε ικανοποιητικό επίπεδο. Ανεξαρτήτως ετών προϋπηρεσίας και μορφωτικού επιπέδου, οι συμμετέχοντες αποδέχονται το θετικό ρόλο και τη συμβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, αλλά με επιφυλάξεις για περαιτέρω διαφοροποιήσεις που θα εκσυγχρονίσουν την διαδικασία εφαρμογής της.

Προτάσεις

Στο ερωτηματολόγιο που διανεμήθηκε στους συμμετέχοντες στην έρευνα, η τελευταία ερώτηση αφορούσε την κατάθεση προτάσεων σε τυχόν βελτιώσεις της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής και της διάπλασης φορολογικής συνείδησης των πολιτών.

Η σημαντικότερη πρόταση αναφέρεται στην ηλεκτρονική υποβολή αποκλειστικά στη Δ.Ε.Δ, χωρίς να παρεμβαίνει η φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, με ταυτόχρονη αύξηση των ατόμων που θα έχουν ως αντικείμενο τις ενδικοφανείς προσφυγές. Ως επακόλουθο αυτής της διαδικασίας είναι η αμεσότερη έκβαση των υποθέσεων στο Δευτεροβάθμιο όργανο της Διοίκησης, με στόχο την άμεση επίλυση της διαφοράς στο επίπεδο της Φορολογικής Διοίκησης.

Ανεξάρτητα με την ηλεκτρονική υποβολή, προτείνεται η αύξηση του προσωπικού που ασχολείται με τις αντικρούσεις των ενδικοφανών προσφυγών, ώστε να πραγματοποιείται έγκαιρη έκδοση αποφάσεων και αντίστοιχη μείωση των «σιωπηρών απορρίψεων».

Απαιτείται επίσης άμεσα επιμόρφωση, εκπαίδευση και εξειδίκευση του προσωπικού, είτε υπηρετεί στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, είτε στα τμήματα ελέγχου της Α.Α.Δ.Ε. σε θέματα διαχείρισης και υλοποίησης του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής. Με βάση τα ευρήματα της έρευνας παρατηρείται μία υστέρηση στον τομέα της επιμόρφωσης από την πλευρά της Διοίκησης και οι ελεγκτές ενημερώνονται κυρίως βάσει της θέλησής τους, της διάθεσής τους για αυτομόρφωση και στηρίζονται σε μεγάλο βαθμό στη «συναδελφικότητα» (μάθηση και επιμόρφωση μέσω συναδέλφων

που έχουν αναλάβει παρόμοιο ελεγκτικό έργο) που υπάρχει στο εργασιακό περιβάλλον. Σε αυτό το σημείο αξίζει να σημειωθεί ότι η επιμόρφωση του κάθε υπαλλήλου γίνεται με προσωπικό οικονομικό κόστος, πέραν του ωραρίου εργασίας του και με μόνο έρεισμα την απόκτηση περισσότερων εφοδίων για την επιτυχή ανταπόκριση αυτού στις διαρκώς μεταβαλλόμενες απαιτήσεις του εργασιακού του περιβάλλοντος. Θεωρείται επομένως απαραίτητη η διαρκής εκπαίδευση του προσωπικού, με στόχο την άμεση προσαρμογή στο ρευστό φορολογικό καθεστώς που υφίσταται εδώ και δεκαετίες στη χώρα μας.

Επιπρόσθετα είναι επιτακτική ανάγκη στην πλειονότητα των υπηρεσιών η άμεση αντικατάσταση του υπάρχοντος απαρχαιωμένου εξοπλισμού, τόσο σε υλικό όσο και σε λογισμικό, με σκοπό να είναι συμβατός με τις νέες τεχνολογίες και να έχει τη δυνατότητα διασύνδεσης με Τράπεζες Πληροφοριών και λοιπές δημόσιες υπηρεσίες.

Είναι άκρως αναγκαία, στην εποχή που η πληροφορία έχει καταστεί ένα από τα σημαντικότερα οικονομικά αγαθά, η δημιουργία «νομικής συνδρομής» και υπεύθυνης νομικής υποστήριξης στον έλεγχο, ούτως ώστε τα περισσότερα προβλήματα νομικής φύσεως να επιλύονται στην «πρώτη γραμμή», δηλαδή κατά τη διενέργεια του ελέγχου και να αποφεύγονται περιττά λάθη.

Από τις πλέον απαραίτητες διαδικασίες που πρέπει να εφαρμοστεί άμεσα, είναι η κωδικοποίηση των πρότυπων αποφάσεων της Δ.Ε.Δ. ανά θεματική κατηγορία, ώστε αφενός να εντοπίζονται τα κενά και οι ελλείψεις των Νόμων και αφετέρου να υπάρξει ανατροφοδότηση σε όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες προς αποφυγή παρερμηνειών με σαφή, ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των εφαρμοστέων διατάξεων σε όμοιες περιπτώσεις. Με τον τρόπο αυτό εδραιώνεται ακόμα περισσότερο η εμπιστοσύνη των πολιτών έναντι της Διοίκησης.

Πλην των ανωτέρω ουσιαστικών και εφικτών προτάσεων για βελτίωση του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να προβληθεί και το μεγάλο πρόβλημα που υφίσταται στο γενικό φορολογικό θεσμικό πλαίσιο, με κύριους άξονες την ασάφεια των νομοθετικών διατάξεων και τις διαρκείς αλλαγές στο Φορολογικό Δίκαιο. Η πολυνομία που επικρατεί στο αδιδακτώδες φορολογικό θεσμικό πλαίσιο, με ασαφείς και συχνά αντικρουόμενες εκδιδόμενες Εγκυκλίους, έχει ως αποτέλεσμα τη δημιουργία ενός ρευστού φορολογικού περιβάλλοντος, με συνέπεια την ενίσχυση της φοροδιαφυγής και τη μείωση της εμπιστοσύνη των πολιτών και των επιχειρήσεων προς το κράτος και αντιστρόφως. Για να ενισχυθούν οι δεσμοί εμπιστοσύνης μεταξύ κράτους και πολιτών πρέπει να υπάρξει πολιτική βούληση εξάλειψης της πολυνομίας και της γραφειοκρατίας, καθώς και δημιουργίας φορολογικής συνείδησης στους πολίτες, αρχής γενομένης από την οικονομική και φορολογική εκπαίδευση/παιδεία (μαθήματα φορολογικής συνείδησης, επαγγελματικής δεοντολογίας) που παρέχεται στις σχολικές μονάδες όλων των βαθμίδων της χώρας μας, η οποία διαμορφώνει «χρηστούς, έντιμους, δίκαιους πολίτες».

Εν κατακλείδι, ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση για να παράξει τα επιθυμητά αποτελέσματα, οφείλει να εφαρμοστεί στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, ήτοι με αμεροληψία, αναγνώριση της διοικητικής ευθύνης, εμπιστοσύνη και ορθή άσκηση της κρατικής εξουσίας.

Βιβλιογραφικές Αναφορές

- Α.Α.Δ.Ε., (2020), «Εγχειρίδιο ερωτήσεων - απαντήσεων σε φορολογικά θέματα»
- Α.Α.Δ.Ε. (2017), <https://www.aade.gr/menou/aade/logotypo-arhis>, Ανάκτηση 19/12/2020
- Α.Α.Δ.Ε. (2017), Απόφαση Αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1036960/2017 - ΦΕΚ 968/Β/22-3-2017 «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων». <https://www.e-nomothesia.gr/kat-oikonomia/apophase-aade-org-1036960-2017.html>, Ανάκτηση 19/12/2020
- Αγγελόπουλος Θ., (1929), «Ερμηνεία του όρου ένδικο μέσο κατά το άρθρον 46 παρ.1 του νόμου 3713 περί Συμβουλίου της Επικρατείας», Δικαστική, σ. 43επ.
- Δειτσαρίδης, Χ., (2014), "Ζητήματα συνταγματικότητας από την εισαγωγή της ενδικοφανούς προσφυγής στις φορολογικές διαφορές" ΔΦΝ, Τόμος 68, Τεύχος 1549
- Κυβέλος, Σ., (2013), "Οι πρώτες εντυπώσεις από τις προσφάτως καθιερωθείσες ενδικοφανείς προσφυγές στις φορολογικές υποθέσεις", ΘΠΔΔ 3-4/2013
- Κυβέλος, Σ., (2016), "Η ενδικοφανής προσφυγή", Αθήνα- Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Σάκκουλας.
- Πρεβεζοπούλου, Ε., (2013), «Οι ενδικοφανείς προσφυγές ως μέσον επιτάχυνσης της διοικητικής δίκης», Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου
- Σπηλιωτόπουλος, Ε., (2007), "Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου", Κομοτηνή, Εκδόσεις Σάκκουλας.
- Φωτόπουλος, Ι., Βραχάτη Μ., κ.α., (2018), "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν.4174/2013", Αθήνα- Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Σάκκουλας.

Νομοθεσία:

Νόμος 2238/1994 άρθρο 70Α, 70Β

Νόμος 4174/2013 άρθρο 63

- ΠΟΛ 1003/03.01.2018
- ΠΟΛ 1012/22.01.2018
- ΠΟΛ 1076/23.04.2018
- ΠΟΛ 1144/24.07.2018
- ΠΟΛ 1180/27-09-2018
- ΠΟΛ 1234/14-12-2018
- ΠΟΛ 1014/26.01.2017
- ΠΟΛ 1064/12.04.2017
- ΠΟΛ 1207/20.12.2017
- ΠΟΛ 1142/15.09.2016
- ΠΟΛ 1157/26.10.2016
- ΠΟΛ 1204/29.12.2016
- ΠΟΛ 1038/30.01.2015
- ΠΟΛ 1081/06.04.2015
- ΠΟΛ 1144/03.07.2015
- ΠΟΛ 1066/27.02.2014
- ΠΟΛ 1069/04.03.2014
- ΠΟΛ 1142/15.05.2014
- ΠΟΛ 1192/12.08.2014
- ΠΟΛ 1005/30.12.2014
- ΠΟΛ 1254/11-12-2014
- ΠΟΛ.1002/31.12.2013
- ΠΟΛ 1282/31.12.2013