



Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής
Σχολή Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών
Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων



ΠΜΣ "Δημόσια Διοίκηση - Δημόσιο Μάνατζμεντ"

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΑΑΔΕ-Ο ΨΗΦΙΑΚΟΣ ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΚΑΙ
ΟΙ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ**

POST GRADUATE THESIS

**ΑΑΔΕ-DIGITAL TRANSFORMATION AND THE
PRINCIPLES OF ADMINISTRATIVE LAW**

Όνοματεπώνυμο Φοιτητή: ΚΟΥΚΙΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ ΑΜ: ΔΜ 2206

Επιβλέπων καθηγητής: ΤΖΕΜΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

Αθήνα
Απρίλιος 2024

ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Ο/η κάτωθι υπογεγραμμένος Κουκιάς Αθανάσιος του Κωνσταντίνου, με αριθμό μητρώου ΔΜ 2206 φοιτητής του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών Δημόσιας Διοίκησης-Δημόσιου Μάνατζμεντ του Τμήματος Διοίκησης Επιχειρήσεων της Σχολής Διοικητικών, Οικονομικών του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής, δηλώνω ότι:

«Είμαι συγγραφέας αυτής της μεταπτυχιακής εργασίας και ότι κάθε βοήθεια την οποία είχα για την προετοιμασία της, είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται στην εργασία. Επίσης, οι όποιες πηγές από τις οποίες έκανα χρήση δεδομένων, ιδεών ή λέξεων, είτε ακριβώς είτε παραφρασμένες, αναφέρονται στο σύνολό τους, με πλήρη αναφορά στους συγγραφείς, τον εκδοτικό οίκο ή το περιοδικό, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο. Επίσης, βεβαιώνω ότι αυτή η εργασία έχει συγγραφεί από μένα αποκλειστικά και αποτελεί προϊόν πνευματικής ιδιοκτησίας τόσο δικής μου, όσο και του Ιδρύματος.

Παράβαση της ανωτέρω ακαδημαϊκής μου ευθύνης αποτελεί ουσιώδη λόγο για την ανάκληση του πτυχίου μου».

Επιθυμώ την απαγόρευση πρόσβασης στο πλήρες κείμενο της εργασίας μου μέχρι και έπειτα από αίτηση μου στη Βιβλιοθήκη και έγκριση του επιβλέποντα καθηγητή.

Ο Δηλών

Κουκιάς Αθανάσιος



Μέλη Τριμελούς Επιτροπής

1.

2.

3.

Αφιερωμένο στον πατέρα μου και τη σύζυγό μου

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	7
ABSTRACT	8
Κεφάλαιο 1^ο. Ο θεσμός των ανεξάρτητων αρχών στην Ελλάδα	11
1.1 Η εμφάνιση των ανεξάρτητων αρχών στο διεθνές στερέωμα	11
1.2 Ορισμός των ανεξάρτητων αρχών	12
1.3 Αποστολή των ανεξάρτητων αρχών και τα χαρακτηριστικά τους	15
1.4 Η νομική φύση των ανεξάρτητων αρχών	17
1.5 Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων	18
1.6 Οργανωτική δομή και νομικός χαρακτήρας	19
1.7 Αποστολή και αρμοδιότητες	23
1.8 Στρατηγικοί στόχοι – όραμα – αξίες	24
1.9 Λειτουργική ανεξαρτησία των διοικητικών οργάνων	26
Κεφάλαιο 2^ο. Ηλεκτρονική διακυβέρνηση - ψηφιακός μετασχηματισμός	30
2.1 Η έννοια της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης	30
2.2 Μορφές ηλεκτρονικής διακυβέρνησης	31
2.3 Τα οφέλη της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης	32
2.4 Κίνδυνοι και προκλήσεις από την ηλεκτρονική διακυβέρνηση	34
2.4.1 Προκλήσεις	34
2.4.2 Κίνδυνοι	37
2.5 Ψηφιακός μετασχηματισμός	38
2.6 Ψηφιακές δημόσιες υπηρεσίες	40
2.7 Πληροφοριακά συστήματα - ηλεκτρονικές υπηρεσίες ΑΑΔΕ	42
2.8 Ο ψηφιακός μετασχηματισμός στον τομέα των δημοσίων εσόδων	43
Κεφάλαιο 3^ο. Διοικητικό δίκαιο και οι θεμελιώδεις αρχές του	46
3.1 Δίκαιο και έννομη τάξη	46
3.2 Διοικητικό δίκαιο: Γενικό και ειδικό	47
3.3 Οι θεμελιώδεις αρχές της δημόσιας διοίκησης	49
3.3.1 Η αρχή της νομιμότητας	50
3.3.2 Η αρχή προστασίας του δημοσίου συμφέροντος	51
3.3.3 Η αρχή της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου	52
3.3.4 Η αρχή της αναλογικότητας	53
3.3.5 Η αρχή της αμεροληψίας και της ανεξαρτησίας των οργάνων της δημόσιας διοίκησης	55
3.3.6 Η αρχή της ισότητας και της αξιοκρατίας	56
3.3.7 Η αρχή της διαφάνειας και της αποτελεσματικότητας της διοικητικής δράσης	58
Κεφάλαιο 4^ο. Μελέτη περίπτωσης ηλεκτρονικών υπηρεσιών της ΑΑΔΕ	61
4.1 Το φορολογικό σύστημα της Ελλάδας	61
4.2 Φορολογικό δίκαιο και διοικητικό δίκαιο	64

4.3	Οι προκλήσεις των σύγχρονων φορολογικών διοικήσεων και η παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών στους φορολογούμενους.....	66
4.4	Σύγχρονα ψηφιακά εργαλεία της ανεξάρτητης αρχής δημοσίων εσόδων.....	69
4.4.1	Καινοτόμες εφαρμογές της ανεξάρτητης αρχής δημοσίων εσόδων.....	69
4.5	Δια λειτουργικότητες.....	86
4.6	Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικά Συναλλασσόμενων (e- υπηρεσίες) Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e- εφαρμογές)	88
Κεφάλαιο 5^ο. Συμπεράσματα.....		92
Βιβλιογραφία.....		97

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η τριμερής σχέση, πολίτης-κράτος-κυβέρνηση, είναι μια δύσκολη και πολλές φορές προβληματική σχέση. Η καχυποψία από την πλευρά του πολίτη, η γραφειοκρατία της δημόσιας διοίκησης, που είναι ένα ανυπέρβλητο εμπόδιο σε πολλές περιπτώσεις, και η μη τήρηση πολλών δεσμεύσεων από την κυβέρνηση, δημιουργεί συχνά προβλήματα στην καθημερινότητα όλων.

Το κράτος, με την ίδρυση των ανεξάρτητων αρχών, έρχεται να επαναπροσδιορίσει τη σχέση αυτή. Η αποστολή των ανεξαρτήτων αρχών είναι είτε η ρύθμιση μιας οικονομικής δραστηριότητας είτε η ρύθμιση της άσκησης ενός συνταγματικού δικαιώματος, με πλήρη ενδοδιοικητική ανεξαρτησία.

Η ΑΑΔΕ είναι η ανεξάρτητη αρχή που έρχεται να ρυθμίσει την οικονομική δραστηριότητα μεταξύ κράτους και πολιτών. Η ΑΑΔΕ, μέσω της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης και των ψηφιοποιημένων υπηρεσιών της, έρχεται να εξυπηρετήσει όλες τις εμπλεκόμενες πλευρές με αποτελεσματικό τρόπο, να ενισχύσει την εμπιστοσύνη των πολιτών προς την εκάστοτε κυβέρνηση, να βοηθήσει στην ύπαρξη πολιτικής σταθερότητας, να άρει σε μεγάλο βαθμό την καχυποψία προς την δημόσια διοίκηση και τους λειτουργούς της, και τέλος, να βελτιώσει την οικονομική και δημοσιονομική πρόοδο του κράτους. Αντιθέτως, αν η διοίκηση κριθεί αναποτελεσματική, τότε θα ενισχυθεί η καχυποψία και η δυσπιστία των πολιτών προς το κράτος και τους θεσμούς του, οι στόχοι δεν θα εκπληρωθούν, και αυτό το μείγμα της αναποτελεσματικότητας θα φέρει μια έντονη δυσαρέσκεια και διαμαρτυρία των πολιτών προς το κράτος. Το χειρότερο είναι πως θα δημιουργηθεί η εντύπωση ότι το κράτος είναι αποτυχημένο.

Η αποστολή της ΑΑΔΕ, για να πετύχει τους παραπάνω στόχους, πρέπει να είναι συνυφασμένη με τις θεμελιώδεις αρχές του διοικητικού δικαίου, όπως την αρχή της αποτελεσματικότητας και της διαφάνειας, της χρηστής διοίκησης, της αναλογικότητας, της νομιμότητας και την αρχή της καλής πίστης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

Η ΑΑΔΕ πρέπει να τηρεί απαρέγκλιτα όλους τους νόμους, έτσι ώστε να υπάρχει το αίσθημα της ασφάλειας, της εμπιστοσύνης, και της ύπαρξης ενός κράτους δικαίου.

Λέξεις κλειδιά: ανεξάρτητη αρχή, ψηφιακός μετασχηματισμός, ηλεκτρονική διακυβέρνηση, θεμελιώδης αρχές, διοικητικό δίκαιο, φορολογικό δίκαιο.

ABSTRACT

The tripartite relationship, citizen-state-government, is a difficult and often problematic relationship. Suspicion on the part of the citizen, the bureaucracy of the public administration, which is an insurmountable obstacle in many cases, and the non-keeping of many commitments by the government, often create problems in everyone's daily life.

The state, with the establishment of independent authorities, comes to redefine this relationship. The independent authorities are tasked with regulating the exercise of a constitutional right, or with regulating an economic activity with complete intra-administrative independence.

AADE is the independent authority that comes to regulate economic activity between the state and citizens. The independent public revenue authority, through e-governance and its digitized services, comes to serve all parties involved in an efficient manner, to strengthen citizens' trust in government authority, to help bring political stability, to remove, to a large extent, the suspicion towards the public administration and its officials, and finally to improve the economic and fiscal progress of the state. On the contrary, if the administration is judged to be ineffective, then the citizens' suspicion and mistrust of the state and its institutions will be strengthened, the goals will not be fulfilled, and this mixture of ineffectiveness will bring a strong dissatisfaction and protest of the citizens towards the state. The worst thing is that the impression that the state is a failure, will be created.

The mission of AADE, in order to achieve the above objectives, must be intertwined with the fundamental principles of administrative law, such as the principle of transparency and efficiency, good administration, proportionality, legality and the principle of good faith and justified trust of the governed.

The authority must strictly abide by all laws, so that there is a feeling of security, trust, and the existence of a state of law.

Keywords: independent authority, digital transformation, e-government, fundamental principles, administrative law, tax law.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η ψηφιοποίηση αποτελεί μία από τις κυρίαρχες τάσεις στον τομέα της δημόσιας διοίκησης και της νομοθεσίας. Εντοπίζεται στο επίκεντρο της δημόσιας μεταρρύθμισης, επιδιώκοντας την αύξηση της αποτελεσματικότητας, τη μείωση της γραφειοκρατίας και τη βελτίωση της παροχής υπηρεσιών στο κοινό. Στο πλαίσιο αυτό, η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων αναδεικνύεται ως ένας σημαντικός φορέας του δημόσιου τομέα, η λειτουργία της οποίας επηρεάζεται σημαντικά από την ψηφιοποίηση.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να εξετάσει τον τρόπο με τον οποίο η ψηφιοποίηση επηρεάζει τη λειτουργία και την αυτονομία της ΑΑΔΕ, λαμβάνοντας υπόψη τις αρχές του διοικητικού δικαίου. Εξετάζεται ο τρόπος με τον οποίο η ψηφιοποίηση επιτρέπει την αύξηση της διαφάνειας, της ευθύνης και της αποτελεσματικότητας της αρχής αυτής, καθώς και την προσαρμογή των διοικητικών διαδικασιών στις αρχές του διοικητικού δικαίου μέσω της ψηφιοποίησης. Οι αρχές του διοικητικού δικαίου υπάρχουν για να διασφαλίζουν την ενίσχυση του κράτους δικαίου και την προστασία των δικαιωμάτων των πολιτών σε σχέση με τη δράση του δημόσιου τομέα.

Αναλύονται επίσης οι προκλήσεις και οι ευκαιρίες που προκύπτουν από αυτή τη συνάρτηση, καθώς και οι πολιτικές και οι στρατηγικές που πρέπει να υιοθετηθούν για την επιτυχή ψηφιοποίηση της ΑΑΔΕ, λαμβάνοντας υπόψη τις αρχές του διοικητικού δικαίου και την ανάγκη διασφάλισης της νομιμότητας και της διαφάνειας στη διαχείριση των δημοσίων εσόδων. Συνολικά, οι αρχές του διοικητικού δικαίου είναι ουσιώδεις για την επίτευξη μιας λειτουργικής και δίκαιης δημόσιας διοίκησης που εξυπηρετεί το κοινό συμφέρον.

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάζεται ο θεσμός των ανεξαρτήτων αρχών και δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στην αποστολή και τις αρμοδιότητες της ΑΑΔΕ. Στο δεύτερο κεφάλαιο εξετάζουμε την ηλεκτρονική διακυβέρνηση και τον ψηφιακό μετασχηματισμό με τα οφέλη αλλά και τους κινδύνους που προκύπτουν. Αναφέρονται επίσης τα πληροφοριακά συστήματα και οι ηλεκτρονικές εφαρμογές της ΑΑΔΕ. Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύουμε το διοικητικό δίκαιο και τις θεμελιώδεις αρχές που θεσπίζουν τα πλαίσια στις διοικητικές διαδικασίες. Στο τέταρτο κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάζουμε το φορολογικό δίκαιο της χώρας μας και την σχέση του με το διοικητικό δίκαιο και στη συνέχεια αναλύουμε ως περιπτώσεις μελετών τις

ηλεκτρονικές υπηρεσίες και εφαρμογές που χρησιμοποιεί η ΑΑΔΕ και πως είναι ενταγμένες οι θεμελιώδεις αρχές προς όφελος της δημόσιας διοίκησης και των πολιτών.

Στο πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο καταγράφουμε τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την έρευνα, αναφέροντας την εξέλιξη της ψηφιοποίησης αλλά και τα προβλήματα που καλείτε να αντιμετωπίσει η ΑΑΔΕ.

Κεφάλαιο 1^ο. Ο θεσμός των ανεξάρτητων αρχών στην Ελλάδα

1.1 Η εμφάνιση των ανεξάρτητων αρχών στο διεθνές στερέωμα

Η πρώτη θεσμικά ανεξάρτητη αρχή καταγράφεται στις αρχές του 19^{ου} αιώνα. Ο θεσμός της ανεξάρτητης αρχής Συνηγόρου του Πολίτη με την ονομασία Ombudsman¹ λειτούργησε το 1809 στη Σουηδία. Ο όρος Ombudsman προέρχεται από την σκανδιναβική διάλεκτο και σημαίνει εκπρόσωπος, αντιπρόσωπος, Συνήγορος. Ο θεσμός του justitieombudsman συστάθηκε το 1776 και η Συνταγματική του καθιέρωση έγινε το 1809. Το κοινοβούλιο τη Σουηδίας έκρινε τον θεσμό ως ανεξάρτητο από την βασιλική εξουσία, και ότι μέσω του θεσμού αυτού μπορούν να διασφαλιστούν οι συνθήκες με τις οποίες οι υπάλληλοι θα μπορούν να ασκούν τα καθήκοντα τους σύμφωνα με τους κανονισμούς και τους νόμους². Το παράδειγμα της Σουηδίας ακολουθήσαν η Φινλανδία το 1919, η Δανία το 1954³ και η Νορβηγία το 1962.

Ο θεσμός των ανεξάρτητων αρχών, συνέχισε την εμφάνισή του το 1889 στις ΗΠΑ, οπότε και ιδρύθηκε η επιτροπή διαπολιτειακού εμπορίου (interstate commerce commission). Αρμοδιότητα της ήταν η ρύθμιση του τομέα του διαπολιτειακού εμπορίου με παρεμβάσεις στο πεδίο των αγορών και διασφάλιση του ανταγωνισμού. Ως βασικό μέλημα είχε τη δια μεταφορά εμπορευμάτων με λεωφορεία και τρένα, και την επίβλεψη και θέσπιση των τιμών της μεταφοράς των προϊόντων. Οι Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής, βλέποντας πως υπάρχει μεγάλη ανάγκη για αποτελεσματική, εξειδικευμένη, και εντατική ρύθμιση και εποπτεία σε κρίσιμους τομείς της αγοράς ή της δημόσιας διοίκησης, προέβησαν στη συστηματική οργάνωση των ανεξάρτητων αρχών (independent administrative agencies). Ένας επιπλέον λόγος για την ίδρυση των ανεξάρτητων αρχών στην Αμερική ήταν η ανάγκη γεφυρώματος του χάσματος, που πρόκυπτε από την παρεμβατική πολιτική της πολιτείας και το σύστημα της ελεύθερης αγοράς, που απολάμβανε μεγάλη απήχηση στα πλαίσια του New deal, με κύρια επικέντρωση να προστατευτούν τα εκ του Συντάγματος κατοχυρωμένα δικαιώματα των πολιτών. Με την παραχώρηση της αυτονομίας από το Κογκρέσο, ουσιαστικά

¹ Βλ. Β. Τζέμος, Συνήγορος του Πολίτη, 2012, σελ. 27

² Gellhorn, W., «Ombudsmen and others. Citizens Protectors in nine countries», Harvard University Press, Second Printing edition, Cambridge, 1967, σελ.. 194

³ Βλ. Β. Τζέμος, Εγχειρίδιο Εθνικής Σχολής Δημόσιας Διοίκησης : Έλεγχος Διοικητικής Δράσης, 2021, σελ. 33

αφαιρούνται οι προεδρικές αρμοδιότητες από το διαπολιτειακό εμπόριο και ταυτόχρονα η αρχή καθίσταται ως ανεξάρτητη . Η παραχώρηση αυτή έγινε, τόσο για να πορευθεί ο συγκεκριμένος τομέας με ορθολογικό και ορθόδοξο τρόπο διοικήσεως, όσο, και για την θέληση της Δημοκρατικής πλειοψηφίας του Κογκρέσου να σταματήσει κάθε επιρροή σε αυτόν, από τον τότε Ρεπουμπλικάνο Πρόεδρο Χάρισον, νομικό, ειδικευμένο σε θέματα σιδηροδρόμων.⁴

Μετά από έναν αιώνα, το παράδειγμα της Αμερικής, το ακολούθησε και η Γαλλία, ιδρύοντας τις λεγόμενες *autorités administratives indépendantes* (AAI), τις οποίες και εξέλιξε για τις επόμενες δύο δεκαετίες. Η Μεγάλη Βρετανία ακολούθησε επίσης με τις λεγόμενες *Quangos* (*quasi-autonomous non-governmental organizations*). Κατά τη διάρκεια των ετών, ο θεσμός των ανεξάρτητων Αρχών αναπτύχθηκε και στις υπόλοιπες ευρωπαϊκές χώρες. Είναι ότι πιο δυναμικό και σύγχρονο έχουν εμφανίσει οι Συνταγματικοί θεσμοί τα τελευταία 30 χρόνια.⁵ Τέλος, ανεξάρτητες Αρχές θέσπισε και η Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως αυτή του Ευρωπαϊκού Επόπτη για την προστασία των προσωπικών δεδομένων, της ευρωπαϊκής υπηρεσίας για την προστασία των θεμελιωδών δικαιωμάτων, και του Ευρωπαϊκού Διαμεσολαβητή⁶.

1.2 Ορισμός των ανεξάρτητων αρχών

Οι ανεξάρτητες Αρχές εμφανίστηκαν στην ελληνική έννομη τάξη το 1987, με την ίδρυση του Ραδιοτηλεοπτικού Συμβουλίου, με βασικό στόχο τον έλεγχο της εφαρμογής της νομοθεσίας στις εκπομπές και την παρακολούθηση της παρουσίας της κοινοβουλευτικής δραστηριότητας από το ραδιοτηλεοπτικό δίκτυο. Σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 1 του Ν.1730/1987,⁷ το Ραδιοτηλεοπτικό Συμβούλιο απαρτίζεται «*από ένα μέλος από κάθε πολιτικό κόμμα, που αναγνωρίζεται από τον Κανονισμό της Βουλής και ένα από τα λοιπά κόμματα και τους ανεξάρτητους βουλευτές, καθώς και από ίσο αριθμό μελών που ορίζονται από τον Υπουργό Προεδρίας της κυβέρνησης*».

⁴Βλ. Θ. Χαρ. Τζώνου, *Οι Ανεξάρτητες Διοικητικές Αρχές*, 2010, σελ. 26

⁵ Βλ. Β. Τζέμος, *Εγχειρίδιο Εθνικής Σχολής Δημόσιας Διοίκησης : Έλεγχος Διοικητικής Δράσης*, 2021, σελ. 33

⁶ Βλ. Β. Τζέμος, *Εγχειρίδιο Εθνικής Σχολής Δημόσιας Διοίκησης : Έλεγχος Διοικητικής Δράσης*, 2021, σελ. 33

⁷ ΝΟΜΟΣ υπ' αριθ. 1730 ΦΕΚ Α' 145/18.8.1987 «*Ελληνική ραδιοφωνία-τηλεόραση, Ανώνυμη Εταιρεία (ΕΡΤ-Α.Ε.)*».

Η δεύτερη προσπάθεια, για να θεσμοθετηθεί ανεξάρτητη Αρχή, έγινε το 1988, με την ίδρυση της επιτροπής για την Τοπική Ραδιοφωνία (άρθρο 16 του ΠΔ 25/1988)⁸, και σκοπός της ήταν η πρόταση, ανανέωση, χορήγηση ή ανάκληση των αδειών των τοπικών ραδιοφωνικών σταθμών.

Το 1989, όμως, το Συμβούλιο της Επικρατείας χαρακτήρισε το Εθνικό Συμβούλιο Ραδιοτηλεόρασης (ΕΣΡ) ως Ανεξάρτητη Αρχή, θέτοντας παράλληλα και τα κριτήρια που χαρακτηρίζουν τις ΑΔΑ ανεξάρτητες⁹. Με το άρθρο 1 παρ. 3 του Ν.1866/1989,¹⁰ ορίζεται πως από το ΕΣΡ αναλαμβάνεται «η εξασφάλιση της ελευθερίας της έκφρασης και της πολυφωνίας, η τήρηση της δημοσιογραφικής δεοντολογίας και η προαγωγή της ποιότητας των ραδιοτηλεοπτικών προγραμμάτων, κατά τις συνταγματικές επιταγές».

Οι Ανεξάρτητες Αρχές χαρακτηρίζονται από ενδοδιοικητική ανεξαρτησία. Σκοπός τους είναι είτε η ρύθμιση της άσκησης των Συνταγματικών δικαιωμάτων, είτε η ρύθμιση οικονομικών δραστηριοτήτων και η εποπτεία ευαίσθητων τομέων της οικονομικής, κοινωνικής και πολιτικής ζωής. Για αυτούς τους λόγους, μετατοπιστήκαν οι συγκεκριμένες ευθύνες από τη Βουλή και την κυβέρνηση σε αρχές ουδέτερες και αμερόληπτες¹¹. Από την ορολογία της διάταξης του άρθρου 101Α του Συντάγματος, φαίνεται ο σκοπός του νομοθέτη να δώσει ελευθερία στα μέλη των ανεξάρτητων διοικητικών Αρχών (ΑΔΑ), εφάμιλλη με αυτή των τακτικών δικαστών. Η έννοια της προσωπικής λειτουργίας των δικαστών εγγυάται και τη λειτουργική τους ανεξαρτησία.¹²

Οι Ανεξάρτητες Αρχές είναι συλλογικά διοικητικά όργανα που εντάσσονται στο νομικό πρόσωπο του κράτους. Η εισαγωγή τους την δεκαετία του 1980 έγινε με την ονομασία «ανεξάρτητες διοικητικές αρχές». Ορισμένες από τις Αρχές είναι κατοχυρωμένες από το Σύνταγμα, όπως αναθεωρήθηκε και ισχύει από το 2001, το οποίο ορίζει τους λειτουργικούς κανόνες και τις αρμοδιότητες των Αρχών (άρθρο 101^Α Συντάγματος, όπως και το άρθρο 56, παρ.3 στοιχ. β') και ρυθμίζει τις διαδικασίες κατά

⁸ «ΠΔ 25/1988-ΦΕΚ 10/Α' /15.1.1988 όροι και προϋποθέσεις για την ίδρυση τοπικών ραδιοφωνικών σταθμών, διαδικασία χορήγησης, ανανέωσης και ανάκλησης των σχετικών αδειών».

⁹ Ήβη-Αγγελική Μαυρομούστακου., Ανώτατο Συμβούλιο Επιλογής Προσωπικού, Πρώτο Διεθνές Συνέδριο, Επιλογή Δυναμικού στον Δημόσιο Τομέα, Νέες Τάσεις και Προκλήσεις, 2017

¹⁰ «ΝΟΜΟΣ 1866/1989ΦΕΚ 222 /Α'6-10-1989 ίδρυση Εθνικού Συμβουλίου Ραδιοτηλεόρασης και παροχή αδειών για την ίδρυση και λειτουργία τηλεοπτικών σταθμών».

¹¹ Μαυρομούστακου. Η, Σύγχρονες μορφές Διοίκησης μια συγκριτική και Ευρωπαϊκή προσέγγιση των Ανεξάρτητων Διοικητικών Αρχών, 2013, Νομική Βιβλιοθήκη

¹² Βλ. Γ. Λαζαράκος, Ανεξάρτητες Αρχές, Ο ρόλος και η Σημασία τους στην Έννομη Τάξη, 2010, σελ. 68

τις οποίες γίνεται η επιλογή των μελών τους. Οι Ανεξάρτητες Αρχές χωρίζονται στις συνταγματικά κατοχυρωμένες ανεξάρτητες Αρχές (άρθρο 101Α του Συντάγματος, Ν.3051/2002) και στις μη συνταγματικά κατοχυρωμένες ανεξάρτητες Αρχές¹³.

Στις συνταγματικά κατοχυρωμένες ανεξάρτητες Αρχές δεν μπορεί να υπάρξει με νόμο τροποποίηση ή κατάργηση του συνταγματικά προσδιορισμένου θεσμικού τους περιεχομένου. Το γενικό νομικό πλαίσιο ορίζεται από το Ν.3051/2022¹⁴. Αντίστοιχα, έχουν εκδοθεί ειδικοί εκτελεστικοί νόμοι του Συντάγματος για κάθε κατοχυρωμένη Συνταγματικά Ανεξάρτητη Αρχή, ενώ όλες τους έχουν κανονισμούς λειτουργίας. Οι συνταγματικά κατοχυρωμένες ανεξάρτητες Αρχές είναι ιδιότυπες διοικητικές Αρχές, και, τυπικά, είναι όργανα του νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου - κράτους. Δεν θεωρούνται Ν.Π.Δ.Δ., αν και θα μπορούσαν να οργανωθούν ως τέτοιες.

Οι συνταγματικά κατοχυρωμένες ανεξάρτητες αρχές είναι οι εξής πέντε :

Εθνικό Συμβούλιο Ραδιοτηλεόρασης, ΑΣΕΠ, ΑΔΑΕ, Ο Συνήγορος του Πολίτη, Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα¹⁵.

Οι μη συνταγματικά κατοχυρωμένες ανεξάρτητες αρχές, εθνικές επιτροπές και ανεξάρτητες υπηρεσίες είναι αρκετές. Η θέσπιση και η οργάνωσή τους, όπως και η τροποποίηση ή κατάργησή τους, μπορεί να γίνει με νόμο. Η ανεξαρτησία και αυτοτέλειά τους από την πολιτική εξουσία ποικίλλει. Το νομικό τους πλαίσιο μπορεί να καθορίσει το εύρος της ανεξαρτησίας τους, και κατά πόσο η ανεξαρτησία αυτή είναι ίδια ή παρόμοια με την ανεξαρτησία των συνταγματικά κατοχυρωμένων ανεξάρτητων αρχών. Οι μη συνταγματικά κατοχυρωμένες ανεξάρτητες αρχές είναι οργανωτικά Ν.Π.Δ.Δ. με τα επιμέρους όργανα τους ή διοικητικά όργανα του Ν.Π.Δ.Δ. - κράτους ή δημόσια νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου¹⁶.

Κάποιες μη συνταγματικά ανεξάρτητες αρχές, οι οποίες παρόλα αυτά έχουν σημαντικές αρμοδιότητες, είναι οι εξής: ΑΑΔΕ, ΡΑΕ, Εθνική Επιτροπή Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, ΕΛΣ ΤΑΤ κ.ά..

Για να τονισθεί η ανεξαρτησία των αρχών, αφαιρέθηκε ο όρος «διοικητικές» από τα Συνταγματικά άρθρα. Ο εκτελεστικός νόμος του Συντάγματος ρυθμίζει τα θέματα για το προσωπικό, και τις προδιαγραφές των προσόντων των μελών τους, όπως

¹³ Βλ. Β. Τζέμος, Οργανωτικό Διοικητικό Δίκαιο, 2013, σελ. 118

¹⁴ Νόμος 3051 ΦΕΚ Α220/20.9.2022 «Συνταγματικά κατοχυρωμένες ανεξάρτητες αρχές, τροποποίηση και συμπλήρωση του συστήματος προσλήψεων στο δημόσιο τομέα και συναφείς ρυθμίσεις»

¹⁵ Βλ. Βασίλης Τζέμος, Εγχειρίδιο Εθνικής Σχολής Δημόσιας Διοίκησης : Έλεγχος Διοικητικής Δράσης, 2021, σελ. 32

¹⁶ Βλ. Β. Τζέμος, Οργανωτικό Διοικητικό Δίκαιο, 2013, σελ. 120

επίσης διευθετεί και τα βασικά θεσμικά χαρακτηριστικά τους (Ν.3051/2002, ΦΕΚ Α'220, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 61 του Ν.4055/2012, ΦΕΚ Α'51 και με το άρθρο 85 του Ν.4139/2013, ΦΕΚ Α'74).

Η πλειονότητα των ανεξάρτητων αρχών ορίζεται από το κοινό δίκαιο. Η ίδρυσή τους αποτελεί υλοποίηση της δέσμευσης της Ελλάδας προς την Ε.Ε. ως μέλος της. Ορισμένες αρχές αποτελούν νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου με ξεχωριστή νομική προσωπικότητα, π.χ.: Ρυθμιστική Αρχή Ενέργειας, Επιτροπή Ανταγωνισμού.

1.3 Αποστολή των ανεξάρτητων αρχών και τα χαρακτηριστικά τους

Η ενδοδιοικητική ανεξαρτησία είναι ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά των ανεξάρτητων αρχών. Αποτελούν μέρος του κρατικού νομικού προσώπου¹⁷, αλλά δεν υπόκεινται σε ιεραρχικό έλεγχο από τον αρμόδιο Υπουργό. Είναι εκτός της διοικητικής ιεραρχίας και αυτό σημαίνει τα μέλη τους απολαμβάνουν τόσο λειτουργική, όσο και προσωπική ανεξαρτησία. Επίσης, οι εκδιδόμενες πράξεις, δεν επιδέχονται έλεγχο νομιμότητας.

Η προσωπική ανεξαρτησία υφίσταται, καθώς η διαδικασία διορισμού γίνεται κατόπιν εγγυήσεων αδιάβλητης κρίσης, υπάρχει πρόβλεψη ορισμένης θητείας και διασφαλίζεται η αντίστοιχη οικονομική ανεξαρτησία. Η λειτουργική ανεξαρτησία εξασφαλίζεται, καθώς οι ανεξάρτητες αρχές δε δέχονται εντολές, οδηγίες, διαταγές ή παρεμβάσεις κάθε τύπου, από κυβερνητικούς ή μη παράγοντες. Τα μέλη των Ανεξάρτητων Αρχών είναι αποδέκτες λειτουργικής και προσωπικής ανεξαρτησίας, παρόμοιας με των λειτουργών του δικαστικού σώματος. Η λειτουργική ανεξαρτησία των δικαστών αποδίδεται στο άρθρο 87 § 2 του Συντάγματος, και το οποίο καθιστά σαφές πως οι δικαστές υπόκεινται μόνο στους νόμους και το Σύνταγμα, και πως τα όργανα της νομοθετικής και εκτελεστικής εξουσίας δεν μπορούν να παρέμβουν με κανένα τρόπο.¹⁸ Ο νομοθέτης, μέσω της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 101 Α του Συντάγματος, κάνει σαφές, πως η συγκρότηση της υπηρεσίας των ανεξάρτητων αρχών θα γίνεται από δικό της προσωπικό, και αναθέτει στον κοινό νομοθέτη τη ρύθμιση της επιλογής και της υπηρεσιακής κατάστασης του προσωπικού.¹⁹ Οι Αρχές δεν υπάγονται

¹⁷ Βλ. Β. Τζέμος., Οργανωτικό Διοικητικό Δίκαιο, 2013, σελ. 118

¹⁸ Βλ. Γ. Λαζαράκος, Ανεξάρτητες Αρχές, Ο ρόλος και η σημασία τους στην έννομη τάξη, 2010, σελ. 64

¹⁹ Άρθρο 101 Α παρ. 2 : «Νόμος ορίζει τα σχετικά με την επιλογή και την υπηρεσιακή κατάσταση του επιστημονικού και λοιπού προσωπικού της υπηρεσίας που οργανώνεται για την υποστήριξη της λειτουργίας κάθε ανεξάρτητης αρχής»

στην διοικητική εποπτεία του δημοσίου και στον ιεραρχικό έλεγχο. Οι Ανεξάρτητες Αρχές όμως, ελέγχονται σε κοινοβουλευτικό επίπεδο και οι πράξεις τους ελέγχονται δικαστικά, σύμφωνα με διατάξεις του Συντάγματος (άρθρα 94 και 95). Τέλος, οι ανεξάρτητες αρχές διαθέτουν δικό τους προϋπολογισμό και ως εκ τούτου διαθέτουν διοικητική και οικονομική αυτονομία.

Οι ανεξάρτητες αρχές επιφορτίζονται με την εποπτεία, την εγγύηση, τη ρύθμιση και το διαμεσολαβητικό έλεγχο για τομείς της οικονομίας και για την προστασία των θεμελιωδών δικαιωμάτων. Για την εκπλήρωση των παραπάνω, αναπτύσσουν γνωμοδοτικές και αποφασιστικές αρμοδιότητες²⁰. Αναπτύσσουν επίσης κανονιστικές αρμοδιότητες, αρμοδιότητες αδειοδότησης, π.χ. έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων, αρμοδιότητες επιβολής προστίμων και ελεγκτικές αρμοδιότητες.

Ο θεσμός των ανεξάρτητων αρχών υφίσταται στο 97% των χωρών σε διεθνές επίπεδο. Η ίδρυσή τους γίνεται καθώς οι πολιτικές ηγεσίες προσπαθούν να γεφυρώσουν το κενό μεταξύ της κρατικής εξουσίας και των πολιτών. Οι μεγάλες αλλαγές και οι ραγδαίες εξελίξεις στο σύγχρονο οικονομικό και πολιτικό περιβάλλον, καθώς και η ανάπτυξη της τεχνολογίας, επεσήμαναν την αναγκαιότητα για νέους κρατικούς μηχανισμούς διοίκησης, που οδήγησε στην ανάπτυξη έννομων σχέσεων μεταξύ κράτους και πολιτών και τη διόγκωση της γραφειοκρατίας. Τα χαρακτηριστικά αυτά κατέστησαν σαφές, ότι οι κυβερνήσεις δε μπορούσαν να εγγυηθούν για τον αμερόληπτο και ακέραιο τρόπο δημόσιου βίου, ενώ το φαινόμενο διογκωνόταν, σε κλάδους σχετιζόμενους με τα θεμελιώδη ανθρώπινα δικαιώματα. Υπό αυτό το πρίσμα, η δημιουργία μιας ανεξάρτητης ρυθμιστικής Αρχής μεταξύ κράτους και πολιτών, που θα διασφάλιζε τις δημοκρατικές αρχές, ήταν επιβεβλημένη. Ο καθηγητής Jean Rivero ανέφερε χαρακτηριστικά ότι οι ανεξάρτητες αρχές γεννιούνται δύο φορές: η πρώτη αναφέρεται στην νομοθετική τους κατοχύρωση και η δεύτερη στη θέσπιση κανόνων και νομοθετικών πράξεων κάθε αρχής ξεχωριστά²¹.

Οι ανεξάρτητες αρχές εμπλέκονται ενεργά στην ιδιωτική και δημόσια ζωή, καθώς θεωρείται ότι ασκούν κρατική εξουσία. Έχουν την ευθύνη για την ουσιαστική και θεσμική προάσπιση βασικών θεμελιωδών δικαιωμάτων, για τη θωράκιση

²⁰ Βλ. Β. Τζέμος, Εγχειρίδιο Εθνικής Σχολής Δημόσιας Διοίκησης : Έλεγχος Διοικητικής Δράσης, 2021, σελ. 32

²¹ Goliard, C., Timsit G. (1987). *Les autorités administratives independantes*. Πρακτικά συμποσίου του Ινστιτούτου Νομικών Σπουδών. Πανεπιστήμιο Paris I Επιμέλεια- έκδοση PUF, σελ. 309

σημαντικών θεσμών και συνταγματικών εγγυήσεων, και για την πραγματοποίηση σημαντικών συνταγματικών στόχων, που αντιστοιχούν σε εκδηλώσεις δημοσίου συμφέροντος.²²

Ο τελικός στόχος και σκοπός είναι η επαύξηση της αποτελεσματικότητας του δημόσιου τομέα, η ταχύτερη διεκπεραίωση των υποθέσεων των πολιτών και η καλύτερη εξυπηρέτησή τους, και τέλος ο περιορισμός της διαπλοκής και η αύξηση του επιπέδου της διαφάνειας.

1.4 Η νομική φύση των ανεξάρτητων αρχών

Τα νομικά ζητήματα των ανεξάρτητων αρχών αντιμετώπισαν τα ελληνικά δικαστήρια²³, τα οποία αντιμετώπισαν τη νομική φύση των ανεξάρτητων αρχών, με μεγάλη επιφύλαξη. Την ίδια επιφυλακτικότητα έδειξαν και όλες οι πολιτικές δυνάμεις, κατά τη διάρκεια των σχετικών συζητήσεων για τη συνταγματική αναθεώρηση. Μια χαρακτηριστική απόφαση, που αφορά τη νομική φύση των ανεξάρτητων αρχών, ήταν, όταν το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ) για το Εθνικό Συμβούλιο Ραδιοτηλεόρασης (ΕΣΡ), δεν αναφέρθηκε στην έννοια των ανεξάρτητων αρχών, και δεν προσέγγισε το νέο θεσμό με τις ιδιαιτερότητες που αυτός παρουσιάζει. Στη συνέχεια όμως, σε άλλη απόφαση που έλαβε το ΣτΕ θεώρησε δικαιολογημένο το ειδικό νομικό καθεστώς του ΕΣΡ, και δεν το συμπεριέλαβε στις ρυθμίσεις που γνωστοποιούνται στα συλλογικά όργανα του δημοσίου.²⁴ Παράλληλα το ΣτΕ καθόρισε τρία βασικά χαρακτηριστικά του νέου θεσμού: Α) τη μη υπαγωγή της αρχής σε κρατική εποπτεία και ιεραρχικό έλεγχο, κατά την εκτέλεση των αρμοδιοτήτων της, Β) την ανάθεση στην αρχή της εκτέλεσης υπηρεσίας δημοσίου συμφέροντος με συνταγματικό έρεισμα και Γ) τη λειτουργική και προσωπική ανεξαρτησία των μελών του ΕΣΡ.

Η θεσμοθέτηση των αρχών είχε προκαλέσει θεωρητικές συζητήσεις σχετικά με τη θέση τους στη συνταγματική δομή. Σύμφωνα με μία άποψη, οι αρχές θεωρούνται ως εκπρόσωποι μιας τέταρτης ρυθμιστικής εξουσίας, διότι κάποια καθήκοντά τους μοιάζουν με καθήκοντα φορέων που ανήκουν στη δικαστική εξουσία ή έχουν ισχυρό

²² Βλ. Β. Τζέμος, *Συνήγορος του Πολίτη*, 2012, σελ. 14

²³ Βλ. Γ. Λαζαράκος, *Ανεξάρτητες Αρχές, Ο Ρόλος και η Σημασία τους στην Έννομη Τάξη*, 2010, σελ. 27

²⁴ Βλ. ΣΤΕ 872/1992, *ΔιΔικ* 1992, σελ. 303-306

ρυθμιστικό περιεχόμενο²⁵. Σήμερα, είναι γνωστό ότι οι ανεξάρτητες αρχές δρουν εντός του πλαισίου της εκτελεστικής εξουσίας. Το ζήτημα της νομικής τους φύσης καθορίζεται από την αποστολή, που τους έχει ανατεθεί από την νομολογία και από το Σύνταγμα με το Ν.3051/2002²⁶. Εκτός της διάταξης του νόμου (101 Α Σ), η οποία ορίζει την ανεξαρτησία της αρχής και των μελών της, η ένταξη των ανεξάρτητων αρχών στην εκτελεστική εξουσία ενσωματώνεται εμμέσως και από την απόφαση του νομοθέτη, να εντάξει το νέο άρθρο 101Α στο έκτο τμήμα (άρθρο 101-105) του τρίτου μέρους (άρθρο 26-105), και αναγράφεται ως «οργάνωση και λειτουργίες της πολιτείας» του Συντάγματος, με τον τίτλο Διοίκηση.

Οι διατάξεις του Ν.3051/2002 έχουν μεγάλη σημασία για τα νομικά ζητήματα των ανεξάρτητων αρχών. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 § 8, «κατά των εκτελεστών αποφάσεων των ανεξάρτητων αρχών μπορεί να ασκηθεί αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, καθώς και, προβλεπόμενες στο Σύνταγμα και τη νομοθεσία, διοικητικές προσφυγές. Η διάταξη αυτή επιβεβαιώνει το διοικητικό χαρακτήρα των ανεξάρτητων αρχών, δίνοντάς τους τη δυνατότητα να εκδίδουν τελικές διοικητικές πράξεις, με τις οποίες ολοκληρώνεται η διοικητική ενέργεια, και τις οποίες εξομοίωσε στο πεδίο του δικαστικού ελέγχου, με κάθε άλλη μορφή διοικητικού οργάνου, που είναι αρμόδιο για την έκδοση τέτοιων πράξεων. Οι ανεξάρτητες αρχές έχουν επίσης και κανονιστική αρμοδιότητα, ως όργανα της εκτελεστικής εξουσίας (άρθρο 43 του Συντάγματος).

Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 3 § 4 και 6 του Ν.3051/2002, γίνεται σαφές ότι δεν μπορούν τα μέλη των ανεξάρτητων αρχών να ανακληθούν οποιαδήποτε στιγμή, αλλά μόνο κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις, ακολουθώντας τις ειδικές διαδικασίες.

1.5 Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) αποτελεί μια ανεξάρτητη οντότητα στο πλαίσιο της ελληνικής δημοκρατίας. Στα καθήκοντα της Αρχής είναι η βεβαίωση και η είσπραξη των κρατικών εσόδων. Είναι επίσης αρμόδια για την έκδοση εγκυκλίων και προτάσεων για την αναβάθμιση του φορολογικού συστήματος, την λήψη μέτρων για την προστασία του περιβάλλοντος, και συμβάλλει στην ενίσχυση της καινοτομίας

²⁵ Βλ. Μαυρομούστακου Ήβη, Σύγχρονες Μορφές Διοίκησης: Μια Συγκριτική και Ευρωπαϊκή Προσέγγιση των Ανεξάρτητων Αρχών, 2012, σελ. 71-73

²⁶ Βλ. Β. Τζέμος, Οργανωτικό Διοικητικό Δίκαιο, 2013, σελ. 118

και της ανταγωνιστικότητας της χημικής βιομηχανίας.²⁷ Συστάθηκε την 01/01/2017,²⁸ αντικαθιστώντας τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, καθώς ήταν μια από τις μεταρρυθμίσεις, που ανέλαβε το ελληνικό κράτος, κατά τη διάρκεια επιδίωξης για οικονομική στήριξη από τους θεσμούς²⁹ (ΕΚΤ, ΔΝΤ, ΕΕΠ). Η μεταρρύθμιση αυτή αφορούσε την ανεξαρτησία των οργάνων, που διαχειρίζονται την είσπραξη των δημοσίων εσόδων, με σκοπό την αύξηση της αποδοτικότητάς τους.³⁰ Το μνημόνιο, που υπέγραψε η Ελλάδα με τους θεσμούς, προέβλεπε την κατάργηση της γενικής γραμματείας φορολογικών και τελωνειακών θεμάτων, και στην θέση της τοποθετήθηκε η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, βάσει του Ν.4093/2012. Μέχρι τότε δεν υπήρχε συνολική κωδικοποίηση του φορολογικού συστήματος στην Ελλάδα, αλλά οι κανόνες της φορολογικής διοικητικής διαδικασίας περιλαμβάνονταν σε διάφορες διοικητικές διαδικασίες και σε νόμους.³¹ Στη συνέχεια, κατά τη διάρκεια υπογραφής του 3^{ου} μνημονίου, αποφασίστηκε η θεσμοθέτησή της ως Ανεξάρτητη Αρχή, και να ανεξαρτητοποιηθούν οι φοροεισπρακτικοί μηχανισμοί από το Υπουργείο Οικονομικών. Στόχος ήταν ο αποκλεισμός των επιρροών από οποιαδήποτε μορφή πολιτικής εξουσίας. Με το Ν.4389/2016 «επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις», ιδρύθηκε η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων και αποτέλεσε την πλέον πρόσφατη ανεξάρτητη αρχή στην ελληνική έννομη τάξη. Τον Σεπτέμβριο του 2016 επιλέχθηκε το πρώτο διοικητικό συμβούλιο, το οποίο ανέλαβε καθήκοντα την 01/01/2017.

1.6 Οργανωτική δομή και νομικός χαρακτήρας

Η ΑΑΔΕ υπάγεται στα όργανα του νομικού προσώπου του κράτους. Όπως όλες οι ανεξάρτητες αρχές, θεωρείται φορέας της εκτελεστικής εξουσίας και όπως ορίζεται από το νόμο με τον οποίο ιδρύθηκε, στερείται νομικής προσωπικότητας³².

Τα διοικητικά όργανα της αρχής έχουν επιφορτιστεί με την οργάνωση, και εφαρμογή της φορολογικής πολιτικής, έχουν το νομικό δικαίωμα να εκδίδουν οριστικές

²⁷ www.aade.gr

²⁸ Βλ. Κανονισμός Λειτουργίας Α.Α.Δ.Ε., Αριθμ.Δ.ΟΡΓ.Α1063470 ΕΞ2017, ΦΕΚ Β' 1579/9.5.2017

²⁹ Βλ. κείμενο μνημονίου §3 με τίτλο: Συμφωνία Δημοσιονομικών Στόχων και Διαρθρωτικών Μεταρρυθμίσεων. Μεταρρύθμισης της Φορολογικής Διοίκησης.

³⁰ Αικ. Σαββαΐδου., Ν. Μηλιώνης, Δημοσιονομική διαφάνεια, 2017, σελ. 689

³¹ Φορτσάκης Θ., Τσουρουφλής Α, (2022) Φορολογικό Δίκαιο, 7^η έκδοση

³² Πλιάκος, Αστέριος, Εισαγωγή στο Οικονομικό Δίκαιο, 2021, σελ. 249

εκτελεστικές διοικητικές πράξεις, και τέλος, στις αρμοδιότητές τους είναι ο υπολογισμός, η βεβαίωση και είσπραξη των φορολογικών υποχρεώσεων των πολιτών και των επιχειρήσεων, καθώς και των τελωνειακών εσόδων. Επιπλέον, η αρχή είναι επιφορτισμένη με το βάρος της εφαρμογής των ισχυόντων νόμων, που είναι συνυφασμένοι με τις ευθύνες της, καθώς και για επιβολή επιπλέον μέτρων, έτσι ώστε να διασφαλιστεί η φορολογική και τελωνειακή συμμόρφωση των πολιτών. Ο νόμος σύστασης της Αρχής ορίζει ότι τα μέλη της δικαιούνται να υποβάλλουν προτάσεις, με σκοπό την ενίσχυση της αποδοτικότητας των φοροεισπρακτικών μηχανισμών του Κράτους.

Ο διοικητικός χαρακτήρας της Αρχής διαφαίνεται και από το ότι, ο Διοικητής της είναι υπεύθυνος για την ενημέρωση και την προετοιμασία του Υπουργού Οικονομικών, έτσι ώστε να είναι ενήμερος κατά τη διάρκεια του κοινοβουλευτικού ελέγχου, που προβλέπεται από την Επιτροπή θεσμών και διαφάνειας της Βουλής.

Τέλος, δεδομένου ότι η Ελληνική φορολογική αρχή είναι μια από τις ανεξάρτητες αρχές, ο νόμος που την καθιερώνει εγγυάται την λειτουργική και προσωπική ανεξαρτησία των υπαλλήλων της.

Το νομικό πλαίσιο, που διέπει την οργάνωση και λειτουργία της ΑΑΔΕ είναι σύμφωνο με την ελληνική νομοθεσία και το Σύνταγμα. Η Αρχή υπόκειται στις απαιτήσεις του άρθρου 101^A του Συντάγματος και του Ν.3051/2002, που αναφέρονται στη λειτουργία των συνταγματικά κατοχυρωμένων ανεξάρτητων αρχών.

Σύμφωνα με το νόμο 4389/2016 και συγκεκριμένα το άρθρο 7, στα διοικητικά όργανα της Αρχής συμπεριλαμβάνονται ο Διοικητής και το συμβούλιο διοίκησης. Στις διατάξεις του άρθρου 8 § 1 & 2, το διοικητικό συμβούλιο της Αρχής αποτελείται από 5 μέλη, συμπεριλαμβανόμενου του Προέδρου, και η θητεία τους είναι πενταετής.³³ Η συμμετοχή στο συμβούλιο διοίκησης για τα 4 τακτικά μέλη δεν αποτελεί αποκλειστική και πλήρη απασχόληση. Ο Διοικητής δικαιούται να συμμετάσχει στις συνεδριάσεις του συμβουλίου, αλλά δεν έχει το δικαίωμα συμμετοχής στη λήψη αποφάσεων μέσω ψηφοφοριών. Ο Διοικητής είναι πρόσωπο το οποίο είναι επιστημονικά καταρτισμένο, υψηλού κύρους, και έχει εμπειρία σε φορολογικά ή τελωνειακά ζητήματα.³⁴

Στον ιδρυτικό της νόμο, και συγκεκριμένα στις διατάξεις των άρθρων 13, 14, και 15, περιγράφονται τα προσόντα, τα καθήκοντα και η διαδικασία επιλογής του

³³ Αικ. Σαββαΐδου., Ν, Μηλιώνης, Δημοσιονομική Διαφάνεια, 2017, σελ. 698

³⁴ Αικ. Σαββαΐδου., Ν, Μηλιώνης, Δημοσιονομική διαφάνεια, 2017, σελ. 698

Διοικητή της Αρχής. Στο άρθρο 14, η πρώτη παράγραφος θέτει ότι, ο Διοικητής είναι επιφορτισμένος με το σύνολο των αρμοδιοτήτων της Αρχής, οι οποίες καθορίζονται με το συγκεκριμένο νόμο. Εξαιρούνται οι περιπτώσεις όπου, η σχετική νομοθεσία ορίζει το συμβούλιο διοίκησης της Αρχής. Κατά την ανάληψη των καθηκόντων του, συνάπτεται συμβόλαιο αποδοτικότητας μεταξύ του Διοικητή και του Υπουργού Οικονομικών, όπου καθορίζονται οι ποσοτικοί και οι ποιοτικοί στόχοι προς επίτευξη. Στο συμβόλαιο συμπεριλαμβάνονται και περιγράφονται ρητώς όλες οι υποχρεώσεις που συνοδεύουν τη θέση του Διοικητή. Στις αρμοδιότητες του Διοικητή εντάσσεται επίσης ο σχεδιασμός και η υλοποίηση εκπαιδευτικών προγραμμάτων, προγραμμάτων μετεκπαίδευσης και προγραμμάτων εξειδικευμένης κατάρτισης για το προσωπικό, που στελεχώνει τις οργανικές μονάδες της Αρχής. Τέλος, ο Διοικητής έχει την ευθύνη της επίβλεψης για της δραστηριότητες της Αρχής.³⁵

Οι διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.4389/2016 ορίζουν τον τρόπο επιλογής των μελών του συμβουλίου διοίκησης της Αρχής. Ο Υπουργός κάνει πρόσκληση εκδήλωσης ενδιαφέροντος και είναι υπεύθυνος για τη συγκρότηση της Ανεξάρτητης Επιτροπής Επιλογής του συμβουλίου διοίκησης. Η επιτροπή αυτή συγκροτείται από τον Πρόεδρο του Α.Σ.Ε.Π., το Γενικό Γραμματέα Δημοσιονομικής Πολιτικής, το συντονιστή του γραφείου προϋπολογισμού του Κράτους στη Βουλή, τον Πρόεδρο του δημοσιονομικού συμβουλίου, ένα μέλος ΔΕΠ, το οποίο υποδεικνύει ο Υπουργός Οικονομικών, και δύο εκπροσώπους της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

Το άρθρο 9 του ιδρυτικού νόμου της Αρχής³⁶ ορίζει τις αρμοδιότητες των μελών του συμβουλίου διοίκησης. Το συμβούλιο διοίκησης καλείται να ασκήσει, με τρόπο αποδοτικό και αποτελεσματικό, τις αρμοδιότητές του. Βασικός σκοπός είναι η εκπλήρωση των προκαθορισμένων στόχων της Αρχής. Στις αρμοδιότητες του διοικητικού συμβουλίου είναι και η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, σχετικά με την κατάρτιση του στρατηγικού σχεδίου της Αρχής. Επίσης εγκρίνει το στρατηγικό και επιχειρησιακό σχέδιο της Αρχής. Στις αρμοδιότητες του διοικητικού συμβουλίου εμπίπτει επίσης η υποχρέωση των ετήσιων αναφορών απολογισμού της δράσης της Αρχής και ο προγραμματισμός των δραστηριοτήτων της.

³⁵ Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων - Τροποποίηση Διατάξεων, Νόμος 4389/2016 (ΦΕΚ 94 / Α / 27-05-2016)

³⁶ «4389/2016 περίγυρος διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις-αρμοδιότητες συμβουλίου διοίκησης»

Η πρώτη αρμοδιότητα που έχει το συμβούλιο διοίκησης είναι να επιλέξει τους δύο καταλληλότερους υποψηφίους για τη θέση του Διοικητή, και στοιχειοθετεί μια συγκεκριμένη πρόταση προς τον Υπουργό Οικονομικών³⁷. Επιπλέον είναι υπεύθυνο για την επίβλεψη της εκτέλεσης του συμβολαίου απόδοσης του Διοικητή, επιβεβαιώνοντας πως είναι συμβατό με τους καθορισμένους στόχους της ΑΑΔΕ.

Το συμβούλιο διοίκησης διαδραματίζει επίσης σημαντικό ρόλο στη στελέχωση της Αρχής, καθώς υποχρεωτική είναι η έγκριση από τα μέλη του. Επιπλέον η αρμοδιότητά του περιλαμβάνει την επικύρωση του σχεδιασμού και της εφαρμογής της αντίστοιχης πολιτικής, καθώς και γνωμοδοτικές αρμοδιότητες σχετικά με τις μεθόδους που ακολουθούνται για τη βαθμολογική και υπηρεσιακή εξέλιξη του προσωπικού της Αρχής. Επίσης είναι υπεύθυνο για τις προαγωγές, την ποσοτική και ποιοτική αξιολόγηση της αποδοτικότητάς τους, τις μισθολογικές απολαβές τους, τα κριτήρια πρόσληψης νέων στελεχών.

Στο άρθρο 8 § 3 του συστατικού νόμου της ΑΑΔΕ, προβλέπεται η συμβολή ενός εμπειρογνώμονα³⁸, σχετικά με την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών για τη βελτιστοποίηση των φορολογικών πρακτικών, βασισμένες σε διεθνείς εμπειρίες. Η διάρκεια της συμμετοχής αυτής στο δυναμικό της Αρχής είναι για 5 χρόνια και μπορεί να παραταθεί για 5 χρόνια επιπλέον. Ο αρμόδιος, επί των διεθνών φορολογικών πρακτικών, εμπειρογνώμονας έχει το δικαίωμα συμμετοχής στις συνεδριάσεις του συμβουλίου χωρίς όμως δικαίωμα ψήφου. Επίσης έχει πρόσβαση σε όλα τα στοιχεία που διαθέτει η Αρχή.

Τέλος, όσον αφορά τα θέματα που αφορούν την οργάνωση της Αρχής, απαραίτητη θεωρείται η έγκριση, από πλευράς του συμβουλίου διοίκησης, σχετικά με την πολιτική διοικητικών διαδικασιών, των εσωτερικών κανονισμών και όποιας αλλαγής επιχειρείται σε αυτόν. Τα μέλη της διοίκησης διατυπώνουν επίσης τις προτάσεις τους σχετικά με τον προϋπολογισμό της Αρχής, προτού υποβληθεί στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους και επικυρωθεί από τη Βουλή. Ασκούν τον απαραίτητο έλεγχο για τη σκοπιμότητα δαπανών που ξεπερνούν τις € 200.000,00 στο ενιαίο πρόγραμμα προμηθειών, και φυσικά, εποπτεύουν την εκτέλεση του προϋπολογισμού.

³⁷ Σπηλιωτόπουλος Επ., Ο Υπουργός μπορεί να κάνει αποδοχή της πρότασης, μπορεί να απέχει από την έκδοση της πράξης αλλά με αιτιολογία, όχι όμως να τη τροποποιήσει, σελ. 133

³⁸ Ο Υπουργός Οικονομικών, επιλέγει ένα εμπειρογνώμονα μεταξύ 3 υποψηφίων που έχουν προταθεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.(αρ. 10 §5 ω. 4389/2016)

1.7 Αποστολή και αρμοδιότητες

Η αποστολή της ΑΑΔΕ είναι να προσδιορίζει, να βεβαιώνει και να εισπράττει τα τελωνειακά, φορολογικά και τα υπόλοιπα κρατικά έσοδα, που σχετίζονται με τις αρμοδιότητές της³⁹. Αποστολή της, επίσης, είναι η καταπολέμηση του λαθρεμπορίου και της φοροδιαφυγής, όπως επίσης και η παροχή ποιοτικών υπηρεσιών προς τις επιχειρήσεις και τους πολίτες.

Στον Κώδικα Φορολογικού Δικαίου, σύμφωνα με το άρθρο 3, η βασική αρμοδιότητα της φορολογικής διοίκησης είναι η πραγματοποίηση της φορολογικής και τελωνειακής πολιτικής.⁴⁰

Η Αρχή έχει τις παρακάτω αρμοδιότητες:

Την παρακολούθηση και τον έλεγχο της πορείας της βεβαίωσης και των εισπράξεων των κρατικών εσόδων σύμφωνα με τη νομοθεσία⁴¹. Τη λήψη και εφαρμογή μέτρων για την αποδοτικότερη και αποτελεσματικότερη λειτουργία των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών υπηρεσιών της, στους τομείς της παραοικονομίας, του λαθρεμπορίου, της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, της βεβαίωσης, είσπραξης και βελτίωσης των κρατικών εσόδων.

Η έκδοση νομικών αποφάσεων⁴², οδηγιών, ατομικών και διοικητικών ενεργειών και εγκυκλίων, αποτελεί σημαντικό μέρος των αρμοδιοτήτων της ανεξάρτητης αρχής. Οι ενέργειες αυτές καλύπτουν οργανωτικά θέματα των υπηρεσιών και τη διαχείριση των πόρων της, καθώς, και την ερμηνεία και εφαρμογή της τελωνειακής, φορολογικής και λοιπής νομοθεσίας, που σχετίζεται με τις αρμοδιότητές της.⁴³

Το στρατηγικό και επιχειρησιακό σχεδιασμό⁴⁴ των ενεργειών όλων των υπηρεσιών της αρχής περιλαμβάνει την ανάπτυξη στόχων και δεικτών απόδοσης, την κατάρτιση συμβάσεων για τα έργα της Αρχής, την σύνταξη και υλοποίησης του προϋπολογισμού των δαπανών της, το συντονισμό και τη συνεργασία με άλλους φορείς και Αρχές, το συντονισμό και την εποπτεία των ελεγκτικών φορολογικών και άλλων

³⁹ Πλιάκος, Αστέριος, Εισαγωγή στο Οικονομικό Δίκαιο, (2021) σελ. 250

⁴⁰ Φορτσάκης Θ., Τσουρουφλής Α, (2022) Φορολογικό Δίκαιο, 7^η έκδοση, Εκδόσεις Νομική βιβλιοθήκη, Αθήνα

⁴¹ Πλιάκος, Αστέριος, Εισαγωγή στο Οικονομικό Δίκαιο, (2021) σελ. 250

⁴² Μπακάλης Ευ., Πανταζόπουλος, Π, Φορολογική Διαδικασία, Νομική Βιβλιοθήκη, 2018, σελ. 133

⁴³ Αικ. Σαββαΐδου., Ν, Μηλιώνης, Δημοσιονομική Διαφάνεια(2017), σελ. 700-702

⁴⁴ www.aade.gr/ επιχειρησιακό σχέδιο 2023

υπηρεσιών που εμπίπτουν στην αρμοδιότητα της, καθώς και τον έλεγχο και αξιολόγηση των αποτελεσμάτων των δράσεων τους, προκειμένου να εξασφαλιστεί η επίτευξη των στόχων σύμφωνα με τον επιχειρησιακό σχεδιασμό.

Την ανάπτυξη και υλοποίηση προγραμμάτων προμηθειών για την διασφάλιση της άρτιας λειτουργίας των υπηρεσιών της, την εποπτεία των μονάδων που λειτουργούν εντός της Αρχής, και τη διαχείριση, έλεγχο και αποτελεσματική χρήση των ειδικών λογαριασμών που αφορούν την Αρχή, την ανάπτυξη εφαρμογών και υπηρεσιών ηλεκτρονικής διακυβέρνησης σύμφωνα με το σχέδιο τεχνολογικής στρατηγικής της.

Η ανεξάρτητη αρχή παρέχει και υποστηρίζει ηλεκτρονικές υπηρεσίες προς επιχειρήσεις, πολίτες και δημόσιους φορείς, με στόχο την απλούστευση των διαδικασιών, την ελαχιστοποίηση της γραφειοκρατίας και την προώθηση της διαφάνειας και της φορολογικής δικαιοσύνης. Επίσης είναι επιφορτισμένη με την ανάπτυξη, συντήρηση, επικαιροποίηση, λειτουργία και χρήση του λογισμικού εφαρμογών των πληροφοριακών συστημάτων, η οποία είναι απαραίτητη για την αποτελεσματική και απρόσκοπτη άσκηση των αρμοδιοτήτων της. Επιπλέον, φέρει την ευθύνη για την ασφαλή και αποτελεσματική διαχείριση των δεδομένων που προκύπτουν από τις δραστηριότητές της.

Τη συμβολή της στην υγιή λειτουργία της αγοράς, την προάσπιση των συμφερόντων των καταναλωτών και τη θέσπιση μέτρων για την προστασία του περιβάλλοντος και της δημόσιας υγείας⁴⁵.

1.8 Στρατηγικοί στόχοι – όραμα – αξίες

Ο στρατηγικός σχεδιασμός ενός φορέα, αναφέρεται στα εργαλεία και τις διαδικασίες που χρησιμοποιούνται για να προσδιοριστεί η μακροπρόθεσμη κατεύθυνση του και οι πόροι που χρειάζονται για να επιτευχθούν οι στρατηγικοί του στόχοι⁴⁶.

Τον Μάρτιο 2020 δημοσιεύθηκε το στρατηγικό σχέδιο 2020-2024⁴⁷, περιλαμβάνοντας τρεις στρατηγικούς στόχους και επιμέρους άξονες δράσεων.

⁴⁵ Πλιάκος, Αστέριος, Εισαγωγή στο Οικονομικό Δίκαιο, (2021) σελ. 250

⁴⁶ Bryson, J. 2011, Strategic Planning for Public and Non Profit Organizations, (4th eds), New York, Willey

⁴⁷ www.aade.gr/stratigiko-shedio-2020-2024

Σύμφωνα με το στρατηγικό σχέδιο της ΑΑΔΕ οι στόχοι που έχουν τεθεί είναι η μεγιστοποίηση των κρατικών εσόδων, η αντιμετώπιση φαινομένων μη συμμόρφωσης, και η ενίσχυση οικειοθελούς συμμόρφωσης⁴⁸. Επιπλέον αφορά την εξυπηρέτηση των συναλλασσόμενων, την προστασία του κοινωνικού συνόλου, της δημόσιας υγείας και περιβάλλοντος, και τη συνεχή βελτίωση της εξυπηρέτησης πελατών και επιχειρήσεων. Το στρατηγικό σχέδιο έχει ως στόχο να καταστεί η ΑΑΔΕ ως ένας αποτελεσματικός, δυναμικός και καινοτόμος οργανισμός που θα διαχειρίζεται τους κινδύνους με διαφανείς εσωτερικές διαδικασίες και διαρκής λογοδοσία. Για την επίτευξη του σχεδίου χρειάζεται η σωστή αξιοποίηση και ανάπτυξη του ανθρώπινου δυναμικού, η λογική διαχείριση των παγίων, των υποδομών και των δαπανών, καθώς και η συνεχής εφαρμογή μεταρρυθμίσεων σχεδιασμός με βέλτιστη χρήση της τεχνολογίας.⁴⁹

Μπορούμε να δούμε συνολικά όλο τον επιχειρησιακό σχεδιασμό για το 2023, καθώς και τα έργα που είχαν προγραμματιστεί και τα αποτελέσματά τους, στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ https://www.aade.gr/sites/default/files/2024-04/Ekthesi_Apologismou_aade_2023.pdf

Η ιστοσελίδα της Αρχής αντικατοπτρίζει το όραμα και το καθήκον της να καταστήσει την ΑΑΔΕ υποδειγματικό δημόσιο οργανισμό, παρόμοιο με κορυφαίες φορολογικές και τελωνειακές αρχές διεθνώς, που θα ενεργεί σύμφωνα με τις αρχές και τις αξίες της, για την ακόμα καλύτερη εξυπηρέτηση του πολίτη, του δημόσιου συμφέροντος και του κοινωνικού συνόλου.

Το λογότυπο της ΑΑΔΕ⁵⁰ έχει σχεδιαστεί για να τονίζει τις αξίες και τις αρχές που διέπουν την αρχή. Από άποψη σχεδιασμού, όλες οι αξίες συγκεντρώνονται σε ένα σημείο, συμβολίζοντας τη δύναμη, που αναδεικνύεται από τη συγκέντρωση αυτή, τονίζοντας την ανεξαρτησία της Αρχής. Το σημείο ένωσης όλων αυτών αναφέρεται στην κοινή προσπάθεια των πολιτών, μέσω του προσωπικού τους υστερήματος, και της φορολογικής διοίκησης. Δικαιοσύνη, διαφάνεια, αξιοκρατία, λογοδοσία, βελτίωση, εξωστρέφεια είναι οι αρχές και οι αξίες που χαρακτηρίζουν τη λειτουργία της αρχής και βρίσκονται στα αριστερά του σήματος. Στη δεξιά πλευρά του σήματος αναφέρονται οι 6 μεγάλοι στόχοι, οι οποίοι είναι η φορολογική συμμόρφωση, η δίωξη φοροδιαφυγής από το λαθρεμπόριο, η διευκόλυνση των επιχειρήσεων, υπηρεσίες προς τους πολίτες,

⁴⁸ Betts R., (2022), Revenue Administration: Compliance Risk Management: Overarching Framework to Drive Revenue Performance, Series Technical Notes and Manuals No. 2022/005 IMF

⁴⁹ www.aade.gr

⁵⁰ www.aade.gr

δημόσια υγεία και οικοδόμηση εμπιστοσύνης. Εικαστικά το σήμα που επιλέχτηκε παραπέμπει στον οβολό, ένα από τα πρώτα νομίσματα της αρχαιότητας. Το μήνυμα που περνάει η αρχή μέσω του σήματος της είναι πως η συνεισφορά με τον οβολό τους παραπέμπει στη συνεισφορά των πολιτών για το κοινό καλό.

1.9 Λειτουργική ανεξαρτησία των διοικητικών οργάνων

Η λειτουργική ανεξαρτησία της ΑΑΔΕ αφορά τις σχέσεις της με τις διοικητικές αρχές, τη Βουλή, και τον επικεφαλής του Υπουργείου Οικονομικών. Η ΑΑΔΕ απολαμβάνει τη λειτουργική ανεξαρτησία της, έχει διοικητική και οικονομική ανεξαρτησία, και δεν εποπτεύεται ή ελέγχεται από κρατικούς φορείς, κυβερνητικά όργανα, ή άλλες διοικητικές αρχές⁵¹. Η ΑΑΔΕ υπόκειται σε κοινοβουλευτικό έλεγχο, σύμφωνα με τον Κανονισμό της Βουλής και το άρθρο 4 του Ν.4389/2016.⁵² Συγκεκριμένα για τις σχέσεις της ΑΑΔΕ με τον Υπουργό Οικονομικών, ο συστατικός της νόμος προβλέπει τα εξής:

Ο Υπουργός δε νομιμοποιείται στην άσκηση εποπτείας της Αρχής ή ιεραρχικού ελέγχου, αντίθετα λειτουργεί συμβουλευτικά, παρέχοντας κατευθυντήριες οδηγίες στα μέλη της Αρχής, σχετικά με την εφαρμογή της κυβερνητικής πολιτικής σε θέματα που εμπίπτουν στο πεδίο δραστηριοτήτων της, καθώς και σε κάποιες εξαιρετικές περιπτώσεις. Το συγκεκριμένο δικαίωμα δεν εκτείνεται σε θέματα λειτουργίας, οργάνωσης, και στελέχωσης της Αρχής.

Στην περίπτωση διαφωνίας απόψεων μεταξύ του Διοικητή και του Υπουργού για θέματα υλοποίησης της φορολογικής πολιτικής, ο δεύτερος ζητά τη σχετική γνωμοδότηση του συμβουλίου διοίκησης της Αρχής. Σε κάποιες περιπτώσεις ο Υπουργός δεν δικαιούται να ζητήσει ενημέρωση, ή να δώσει οδηγίες, αλλά η Αρχή υποχρεούται να ενημερώνει τον Υπουργό και του παρέχει συγκεντρωτικά στοιχεία, αναγκαία για τη θέση και το έργο του⁵³.

Ο Διοικητής της Αρχής έχει το δικαίωμα να καταθέσει προτάσεις σχετικά με νομοθετικές ρυθμίσεις για ζητήματα που αφορούν τις αρμοδιότητες της Αρχής.

Για νομοθετήματα φορολογικών ή τελωνειακών ζητημάτων, ο Υπουργός είναι υποχρεωμένος να τις γνωστοποιήσει στην ΑΑΔΕ, πριν την υποβολή τους προς ψήφιση

⁵¹ Αρ. 1§2, Αρ. 3 και Αρ. 5§1 ν. 4389/2016

⁵² Αικ. Σαββαΐδου., Ν. Μηλιώνης, Δημοσιονομική Διαφάνεια, (2017) σελ. 692

⁵³ Αρ. 5§3 σχέσεις με τον Υπ. Οικονομικών και λοιπούς κυβερνητικούς φορείς του ν. 4389/2016

στο Κοινοβούλιο. Η Αρχή είναι υποχρεωμένη να εκδώσει σχετική γνωμοδότηση εντός 30 ημερών. Η προθεσμία αυτή σε περιπτώσεις επειγόντων θεμάτων τοποθετείται στις 10 μέρες, και σε περιπτώσεις κατεπειγόντων θεμάτων στις 3 μέρες. Αν η Αρχή δε διατυπώσει γνώμη μέσα στις προθεσμίες, τότε η γνώμη της εκλαμβάνεται ως θετική. Η γνωμοδότηση της Αρχής δεν έχει δεσμευτικό χαρακτήρα προς τον Υπουργό, ενώ η παραπάνω πρόβλεψη αφορά και τις νομοθετικές δραστηριότητες άλλων υπουργείων, όταν αυτές αφορούν τις αρμοδιότητες της Αρχής. Η διαδικασία παραμένει η ίδια και η ενημέρωση της Αρχής γίνεται από τον Υπουργό Οικονομικών.

Η αρχή πρέπει να αναφέρεται στον Υπουργό Οικονομικών πριν από την έκδοση εγκυκλίων⁵⁴ και κανονιστικών αποφάσεων που αφορούν την εφαρμογή των φορολογικών νόμων, καθώς και των νόμων που εμπíπτουν στις αρμοδιότητες του Γενικού Χημείου του Κράτους. Ο Υπουργός να μην διατυπώνει γνώμη, χωρίς αυτή να δεσμεύει την Αρχή.

Η λειτουργική ανεξαρτησία της Αρχής είναι κομβικός παράγοντας για την πρόληψη φαινομένων διαφθοράς, καθώς και για την επίτευξη της μέγιστης αποδοτικότητας. Ωστόσο, έχουν υπάρξει αντιδράσεις σχετικά με την ανεξαρτησία της Αρχής, γενομένης από την υπαγωγή της στην κατηγορία των ανεξάρτητων αρχών. Το κυριότερο επιχείρημα βασίζεται στο γεγονός ότι, η θεσμοθέτηση της Α.Α.Δ.Ε⁵⁵, ως ανεξάρτητη Αρχή αποκλείει αυτόματα την κρατική εξουσία από τον εποπτικό έλεγχο των δημοσίων εσόδων. Επιπλέον, η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού της, και επιλογής των στελεχών της, αντιμετώπισε μεγάλες αντιδράσεις από τα συνδικαλιστικά όργανα του Υπουργείου Οικονομικών, με τα παρακάτω επιχειρήματα:

Η εφαρμογή νέου συστήματος αξιολόγησης, η διάσπαση και διαίρεση των υπαλλήλων ανάμεσα στην ΑΑΔΕ και το Υπουργείο Οικονομικών, η δυνατότητα πλήρους ευελιξίας στις υπηρεσιακές μεταβολές και στη διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού, σε αντίθεση με ό,τι ορίζει ο νόμος, με τη μη υπαγωγή της Α.Α.Δ.Ε. στο Υπουργείο Οικονομικών, συνεπάγεται την απώλεια της ιδιότητας των δημοσίων υπαλλήλων σε εκείνους που θα μεταφερθούν στην Αρχή, αβέβαιο εργασιακό μέλλον

⁵⁴ Για αρκετά χρόνια οι οδηγίες, οι εγκύκλιοι αλλά και οι κανονιστικές αποφάσεις του υπουργείου οικονομικών ήταν γνωστές από το πρόθεμα ΠΟΛ. Ως προς τη δεσμευτικότητα των εγγράφων για εγκυκλίους που εκδίδει η ΑΑΔΕ χρησιμοποιείται το πρόθεμα Ε, ενώ για οδηγίες που ρυθμίζουν τεχνικά θέματα το πρόθεμα Ο. ΑΑΔΕ Α.Τ.Δ.Α 1191333 ΕΞ27-12-2018.

⁵⁵ Κατά την ψήφιση του νόμου υπήρξαν αντιδράσεις και αντιπαραθέσεις στο κοινοβούλιο. Βλ. Σαββαΐδου Αικ., Δημοσιονομική Διαφάνεια., 2017, σελ. 693-694 υποσημειώσεις 1287-1288

για τους υπαλλήλους που θα χαρακτηριστούν ακατάλληλοι κατά την πρώτη αξιολόγηση, καθώς θα τοποθετηθούν στο πρόγραμμα κινητικότητας.

Μια κριτική, που έχει ασκηθεί, είναι πως η υπαγωγή των επιτελικών διοικητικών υπηρεσιών στην ΑΑΔΕ, οι οποίες ανήκαν στο Υπουργείο Οικονομικών, υπονομεύει τη νομοπαρασκευαστική δραστηριότητα του Υπουργού, καθώς δεν κατέχει τη νομοτεχνική τεχνογνωσία.

Η λειτουργική ανεξαρτησία της Αρχής επικρίθηκε σχετικά με το γεγονός ότι η Αρχή υποστηρίζει τα συμφέροντα των ιδιωτικών ελεγκτικών μηχανισμών έναντι των κρατικών, όπως και στο ζήτημα της διαχείρισης της τελωνειακής και φορολογικής πολιτικής, και της δυνατότητας που έχει ο Διοικητής, να απευθυνθεί σε ιδιωτικούς φορείς για την εποπτεία των σχετικών δραστηριοτήτων.

Σοβαρές επιφυλάξεις έχουν επίσης διατυπωθεί, σχετικά με τη μη υπαγωγή της Αρχής σε οποιοδήποτε έλεγχο εκ μέρους διοικητικών αρχών ή κυβερνητικών θεσμών. Το άρθρο 1 του ιδρυτικού νόμου της ΑΑΔΕ προβλέπει την πλήρη ανεξαρτησία των μελών της, και έτσι δεν μπορεί να εφαρμοστεί κάποιος έλεγχος από οποιαδήποτε κρατική Αρχή.

Προβληματική θεωρείται και η τοποθέτηση ενός εμπειρογνώμονα στις συνεδριάσεις που λαμβάνει μέρος το συμβούλιο διοίκησης της Αρχής. Το μεμπτό σημείο της υπόθεσης αυτής είναι, πως ο συγκεκριμένος εμπειρογνώμονας δεν αποτελεί επιλογή του Υπουργού Οικονομικών ή κάποιου άλλου θεσμικού προσώπου, αλλά αντιθέτως, γίνεται επιλογή από τρία άτομα, τα οποία έχουν προταθεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Ο εμπειρογνώμονας μπορεί να μην έχει δικαίωμα ψήφου, αλλά έχει το ίδιο δικαίωμα πρόσβασης στα αρχεία των κρατικών εσόδων με τα μέλη της αρχής. Είναι ξεκάθαρο πως ο ρόλος του είναι μια παρέμβαση στον ευαίσθητο τομέα των κρατικών εσόδων.

Τέλος, τα μέλη της UFE (Union des Finanzpersonals in Europa)⁵⁶ αντιτίθεται, στις προσπάθειες ιδιωτικοποίησης της διαχείρισης του κρατικού φοροεισπρακτικού μηχανισμού. Συγκεκριμένα τονίζει πως η συλλογή των δημοσίων εσόδων θα πρέπει να υπαχθεί στη δικαιοδοσία του Υπουργείου Οικονομικών. Η μη υπαγωγή αποτελεί πρωτοφανές φαινόμενο για ένα κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επίσης, τα μέλη της Ένωσης θεωρούν σημαντικό, στο πλαίσιο μιας δημοκρατικής χώρας, να

⁵⁶ Η UFE είναι η μοναδική οργάνωση που εκπροσωπεί τα συνδικαλιστικά ζητήματα των εργαζομένων από όλες τις βαθμίδες των τελωνειακών και φορολογικών αρχών της Ευρώπης. Έχει παραπάνω από 400.000 μέλη από 40 συνδικάτα σε παραπάνω από 20 χώρες.

παραχωρούνται οι κρατικές οικονομικές δραστηριότητες σε λειτουργούς του δημοσίου, οι οποίοι θα ελέγχονται από τους πολιτικούς προϊστάμενούς τους. Η UFE στην ανακοίνωσή της καταδικάζει την απόπειρα διάλυσης του δημοσίου φοροεισπρακτικού μηχανισμού, καθώς αυτή θα έχει αρνητικό αντίκτυπο στην ουσιαστική ανεξαρτησία των ατόμων, που εργάζονται στον τομέα διαχείρισης των κρατικών εσόδων.

2.1 Η έννοια της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης

Ο όρος ηλεκτρονική διακυβέρνηση (electronic ή digital governance, e-governance, e-gov)⁵⁷ περιγράφει την ενσωμάτωση των τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών, ιδίως του διαδικτύου, στη δημόσια διοίκηση⁵⁸. Οι ΤΠΕ συμβάλλουν στην εσωτερική λειτουργία της δημόσιας διοίκησης, και στην επικοινωνία και τη συνεργασία με τους πολίτες και τις επιχειρήσεις. Συμβάλλουν επίσης στη λήψη αποφάσεων, στην ανάπτυξη πολιτικών και στο μετασχηματισμό του τρόπου λειτουργίας της (στόχοι, δραστηριότητες, τρόπος επικοινωνίας με τους πολίτες, διαδικασίες, οργανωτικές δομές, κ.λπ.)⁵⁹

Ο όρος έχει διαμορφωθεί από μια γενικότερη πρακτική, σύμφωνα με την οποία η λέξη «ηλεκτρονικό ή ηλεκτρονική» (e), χρησιμοποιείται για να τονίσει τον ηλεκτρονικό τρόπο παραγωγής και διανομής των υπηρεσιών, όπως το ηλεκτρονικό εμπόριο, ηλεκτρονική μάθηση, ηλεκτρονική επιχειρηματικότητα κλπ.

Οι προσεγγίσεις της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης όσον αφορά τις μορφές διοικητικής αλλαγής είναι δύο. Στην επιχειρηματική προσέγγιση, η ηλεκτρονική διακυβέρνηση αναφέρεται στην εφαρμογή τεχνικών και εργαλείων του ηλεκτρονικού εμπορίου, στις δραστηριότητες των δημόσιων φορέων για τη μείωση του κόστους και αύξηση της αποδοτικότητας. (Π.χ. ηλεκτρονική υποβολή των φορολογικών δηλώσεων και ηλεκτρονικές δημόσιες συμβάσεις).

Όσον αφορά τις συμμετοχικές προσεγγίσεις, η ηλεκτρονική διακυβέρνηση έχει την ικανότητα να αυξήσει τη δημοκρατική συμμετοχή και να εξαλείψει την πολιτική απάθεια. Το όραμα αυτό εστιάζει σε δράσεις που αυξάνουν την εμπιστοσύνη των πολιτών προς την κυβέρνηση μέσω πολιτικών που προμοτάρουν τη συμμετοχικότητα, τη λογοδοσία και τη διαφάνεια για τα δημόσια θέματα⁶⁰.

⁵⁷ Gronlund, A, Eds., Electronic Government, (2004), σελ. 1

⁵⁸ Ταμπούρης, Ε., & Ταραμπάνης, Κ. Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση, (2024), Κάλλιπος, σελ. 25

⁵⁹ Δ. Γ. Καπόπουλος, Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση. Κοινωνικός και Οικονομικός Μετασχηματισμός, (2021), σελ. 20

⁶⁰ Π. Καλαμπούκα-Γιαννοπούλου, Δίκαιο Συναλλαγών-Ειδικά Θέματα, (2020), σελ. 10

2.2 Μορφές ηλεκτρονικής διακυβέρνησης⁶¹

Η ηλεκτρονική διακυβέρνηση πλέον θεωρείται ως ένα καίριο εργαλείο για την αποτελεσματική λειτουργία της δημόσιας διοίκησης. Οι τεχνολογίες αυτές είναι χρήσιμες, έτσι ώστε οι υποθέσεις όλες να γίνονται με εύρυθμο τρόπο, για να παρακάμπτεται η γραφειοκρατία και να αυξάνεται η παραγωγικότητα και η αποτελεσματικότητα. Προκειμένου να το πετύχει αυτό, θα πρέπει η δημόσια διοίκηση, μέσω των τεχνολογιών αυτών, να προσφέρει ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε όσο το δυνατόν περισσότερους ενδιαφερόμενους μπορεί.

Οι μορφές της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης είναι οι παρακάτω:⁶²

Κυβέρνηση - προς - πολίτη (Government to citizen) ή G2C

Η μορφή αυτή αναφέρεται στην επικοινωνία της κυβέρνησης με τον πολίτη. Με την επικοινωνία αυτή γίνεται προσπάθεια να μεγιστοποιηθούν οι υπηρεσίες ενός οργανισμού προς τους πολίτες. Στην περίπτωση αυτή ο οργανισμός θα πρέπει να εμβαθύνει στο εσωτερικό του περιβάλλον, έτσι ώστε να εντοπίσει τις ευκαιρίες που προκύπτουν, με απώτερο σκοπό να προσφέρει μια ολοκληρωμένη και ενσωματωμένη εμπειρία για αυτούς που εξυπηρετεί, στο πλαίσιο των λειτουργικών και υποστηρικτικών δραστηριοτήτων του. Για παράδειγμα, οι πολίτες σε πολλές χώρες μπορούν πλέον να χρησιμοποιούν εφαρμογές G2C, για να δηλώνουν τη γέννηση ενός παιδιού, να υποβάλλουν τις φορολογικές τους δηλώσεις, να υποβάλουν αιτήσεις για την εισαγωγή των παιδιών τους στην πρωτοβάθμια εκπαίδευση.

Κυβέρνηση-προς-επιχείρηση (Government-to-business) ή G2B

Στη μορφή αυτή διακρίνεται η σχέση της κυβέρνησης και των επιχειρήσεων. Κυβερνητικές υπηρεσίες προσφέρουν πληροφορίες ή υπηρεσίες σε έναν επιχειρηματικό οργανισμό, μέσω κυβερνητικών πυλών ή με τη βοήθεια άλλων λύσεων πληροφορικής. Οι εφαρμογές G2B μπορούν να υποστηρίξουν την αγορά υπηρεσιών και υλικών από ιδιωτικές βιομηχανίες μέσω κρατικών γραφείων προμηθειών, δίνουν επίσης τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να εκδηλώνουν ενδιαφέρον για σύναψη συνεργασιών με την κυβέρνηση και να βοηθούν τους επιχειρηματικούς οργανισμούς να διακρίνουν πιθανά έργα, για τα οποία θα ενδιαφέρονταν να υποβάλουν προσφορά,

⁶¹ Δ. Γ. Καπόπουλος, Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση, Κοινωνικός και Οικονομικός Μετασχηματισμός, (2021), σελ. 21

⁶² Δ. Γ. Καπόπουλος., Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση, Κοινωνικός και Οικονομικός Μετασχηματισμός, (2021), σελ. 48

με σκοπό να υπογραφεί κάποια σύμβαση. Για παράδειγμα, μια τέτοια εφαρμογή είναι το ΕΣΗΔΗΣ (Εθνικό Σύστημα Ηλεκτρονικών Δημοσίων Συμβάσεων).

Κυβέρνηση-προς-Κυβέρνηση (Government-to-Government) ή G2G

Είναι η μορφή της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης που περιγράφει τις αλληλεπιδράσεις μεταξύ των κυβερνήσεων, οι οποίες πραγματοποιούνται συνήθως σε εθνικό επίπεδο. Οι αλληλεπιδράσεις αυτές έχουν διάφορες μορφές, όπως διπλωματικές σχέσεις, στρατιωτικές συμμαχίες, οικονομικές συνεργασίες και γενικά οτιδήποτε αφορά σχέσεις μεταξύ κυβερνήσεων. Οι εφαρμογές G2G μπορούν να υποστηρίξουν επίσης, και τις συναλλαγές μεταξύ της κεντρικής διοίκησης και της αυτοδιοίκησης. Για παράδειγμα, οι υπηρεσίες ενός δήμου μπορούν να ενημερώσουν την εφορία για κάποιο απλήρωτο διοικητικό πρόστιμο.

Κυβέρνηση - προς – υπάλληλο (Government to employee) ή G2E

Στην κατηγορία αυτή φαίνεται η αλληλεπίδραση της κυβέρνησης με τους κρατικούς υπαλλήλους. Συγκεκριμένα αφορά την καθημερινή ενημέρωση των υπαλλήλων για εργασιακά θέματα που τους αφορούν άμεσα. Σκοπός της αλληλεπίδρασης είναι η εύρυθμη λειτουργία των δημόσιων υπηρεσιών.⁶³

2.3 Τα οφέλη της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης

Η Ηλεκτρονική διακυβέρνηση στη δημόσια σφαίρα θεωρείται πως συμβάλει στην αύξηση της διαφάνειας των διάφορων διαδικασιών, καθώς και τη βελτίωση της αποδοτικότητάς τους. Τα πλεονεκτήματα της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης είναι τα παρακάτω⁶⁴:

Βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας της δημόσιας διοίκησης

Με την αξιοποίηση νέων τεχνολογιών περιορίζεται η γραφειοκρατία, απλουστεύονται οι διαδικασίες, με αποτέλεσμα την αύξηση της αποτελεσματικότητας των υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, οι ηλεκτρονικές υπηρεσίες έχουν το πλεονέκτημα της γρήγορης συγκέντρωσης, κοινοποίησης και απεικόνισης δεδομένων και πληροφοριών, συν την δια-λειτουργία των υπηρεσιών, με αποτέλεσμα τη μείωση του χρόνου και την

⁶³ www.onlinelibrary.wiley.com, "Talk or type? The effect of digital interfaces on citizens' satisfaction with standardized public services, (2021), pp. 3-5

⁶⁴ Δ. Γ. Καπόπουλος, Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση, Κοινωνικός και Οικονομικός Μετασχηματισμός, (2021), σελ. 42-46

γρηγορότερη διεκπεραίωση των υποθέσεων⁶⁵. Άρα, με τη συρρίκνωση των σταδίων και τη μείωση των δικαιολογητικών, το αποτέλεσμα είναι να υπάρχει αύξηση αποδοτικότητας⁶⁶ και αποτελεσματικότητας.

Βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών

Στην ηλεκτρονική διακυβέρνηση, επίκεντρο θεωρείται ο πολίτης, και γι' αυτόν ακριβώς το λόγο ο σχεδιασμός των ηλεκτρονικών υπηρεσιών θα πρέπει να γίνεται με στόχο την κατανόηση των απαιτήσεων από τους χρήστες. Με τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες υπάρχει μεγαλύτερη διευκόλυνση των συναλλαγών μεταξύ πολιτών και κράτους, μέσω της καλύτερης και ταχύτερης πρόσβασης στις δημόσιες πληροφορίες. Οι πολίτες εξοικονομούν χρόνο και χρήμα και αυτό θεωρείται αναβάθμιση της ποιότητας ζωής, ενώ για τις επιχειρήσεις, αυτό σημαίνει περιορισμός του κόστους υπηρεσιών τους και αύξηση της παραγωγικότητας και της ανταγωνιστικότητας.

Διαφάνεια και εμπιστοσύνη

Οι αυτοματοποιημένες διαδικασίες που εκτελούν οι δημόσιες υπηρεσίες σήμανε παράλληλα και την απομάκρυνση του ανθρώπινου παράγοντα από αυτές, με αποτέλεσμα τη μεγαλύτερη διαφάνεια, την εξάλειψη της διαφθοράς στις δημόσιες υπηρεσίες και τη μείωση της γραφειοκρατίας. Επίσης, οι δημόσιες αρχές πρέπει να παρέχουν όλη την απαιτούμενη πληροφόρηση για τις δράσεις της, με κατανοητές και τεκμηριωμένες μεθόδους. Οι κύριες τάσεις στη διαφάνεια περιλαμβάνουν την διαφάνεια εξ 'ορισμού, δηλαδή την απευθείας παροχή δημόσιων πληροφοριών σε μορφή που ο πολίτης μπορεί να επεξεργαστεί και να κατανοήσει χωρίς να χρειάζεται κάποια αίτηση από πλευράς του, και τα ανοιχτά δεδομένα ως μέσο αύξησης της διαφάνειας, δηλαδή τη διάθεση πληροφοριών σε επεξεργάσιμη και μη μορφή χωρίς νομικά ή τεχνικά όρια⁶⁷

Ικανοποίηση των χρηστών

Ένα επιπλέον σημαντικό όφελος είναι η αύξηση της ικανοποίησης των πολιτών, που καταναλώνουν τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες, για την αποπεράτωση των ζητημάτων

⁶⁵ Ταμπούρης, Ε., & Ταραμπάνης, Κ, Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση, (2024), Κάλλιπος, σελ. 38

⁶⁶ Khan, H. A. 'The Challenges of E-Governance in Public Administration', in Globalization and the Challenges of Public Administration. (2018), pp. 135-160

⁶⁷ Ταμπούρης, Ε., & Ταραμπάνης, Κ, Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση, (2024), Κάλλιπος, σελ. 37

τους. Αυτό συμβαίνει χάρη στην αξιοπιστία και τη διαφάνεια των διαδικασιών, στον ελάχιστο χρόνο εξυπηρέτησης, και τέλος, στο ότι το σύστημα λειτουργεί 24 /7.

Περιορισμός του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών- Οφέλη για τον δημόσιο τομέα και Οφέλη για τις επιχειρήσεις

Η εφαρμογή της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης γίνεται μέσω αυτοματοποιημένων διαδικασιών, και έτσι μειώνονται οι περιπτώσεις ανθρώπινου λάθους και περιορίζεται το κόστος λειτουργίας του δημόσιου φορέα. Επίσης, εξοικονόμηση πόρων γίνεται με τον περιορισμό των διοικητικών εξόδων. Η ηλεκτρονική διακυβέρνηση έχει ως βασικό σκοπό την κλιμάκωση των δεικτών της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας, όπως και τη μείωση του λειτουργικού κόστους των δημοσίων οργανισμών, που επακολουθεί από την ελάττωση του χρόνου διεκπεραίωσης των διαδικασιών ανά υπάλληλο. Έτσι, έχουμε μείωση των λειτουργικών εξόδων των δημοσίων οργανισμών, άρα και δημοσιονομικό όφελος, καθώς τα έξοδα αυτά επιβαρύνουν τον κρατικό προϋπολογισμό.

Η μείωση του χρόνου των συναλλαγών των επιχειρήσεων με το κράτος έχει μεγάλη σημασία, καθώς συνεπάγεται την ενίσχυση της βιωσιμότητας των επιχειρήσεων, μέσω της συρρίκνωσης του λειτουργικού κόστους.

2.4 Κίνδυνοι και προκλήσεις από την ηλεκτρονική διακυβέρνηση

2.4.1 Προκλήσεις

Διαφάνεια-έλλειψη εμπιστοσύνης⁶⁸

Η Ηλεκτρονική διακυβέρνηση, κατά κύριο λόγο, στηρίζεται στη διαφάνεια για τη διεκπεραίωση των υποθέσεων. Ειδικότερα στη χώρα μας, η οποία διακρίνεται από υψηλά νούμερα διαφθοράς, η επίτευξη της διαφάνειας έχει μεγάλη σημασία, προκειμένου οι πολίτες να συνεχίζουν να εμπιστεύονται και να συμμετέχουν ενεργά στις διαδικασίες που έχουν σχέση με το δημόσιο οργανισμό.

Οι πολίτες, αλλά και οι επιχειρήσεις, νιώθουν έντονα, και πολλές φορές δικαιολογημένα, το αίσθημα της εγκατάλειψης από την δημόσια διοίκηση, και πως δεν

⁶⁸ Δ. Γ. Καπόπουλος, Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση, Κοινωνικός και Οικονομικός Μετασχηματισμός, (2021), σελ. 44

είναι δίπλα τους, αλλά απέναντι τους⁶⁹. Αυτό έχει ως συνέπεια την έλλειψη εμπιστοσύνης από τους πολίτες. Πρόκειται για μια νοοτροπία εγκατεστημένη για πολλά χρόνια στη συνείδηση των πολιτών, και η αλλαγή της κατάστασης αυτής θα έρθει μόνο με παροχή φιλικών, αξιόπιστων και με προστιθέμενη αξία υπηρεσιών.

Ανάπτυξη τεχνολογίας-Ανθρώπινο δυναμικό και εκπαίδευση⁷⁰

Για την πλήρη εφαρμογή της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης χρειάζεται αξιοποίηση όλων των νέων τεχνολογιών. Χρειάζεται η πλήρης συνδεσιμότητα όλων των κρατικών φορέων με συστήματα διασύνδεσης⁷¹ έτσι ώστε να υπάρξει διαλειτουργικότητα μεταξύ τους, και η επαρκής χρηματοδότηση για τη συστηματική συντήρηση των τεχνολογικών υποδομών και την περαιτέρω ανάπτυξή τους. Επίσης, θα πρέπει οι πολίτες να εγκαταλείψουν τις παλιές και αναχρονιστικές, παραδοσιακές μεθόδους και να καταρτιστούν σχετικά με τη χρήση της τεχνολογίας. Αυτό ισχύει και για το προσωπικό των δημοσίων οργανισμών, καθώς η κατάρτισή τους κρίνεται ανεπαρκής σε πολύ μεγάλο ποσοστό.

Ανεπαρκής πρόσβαση

Οι πολίτες σε παγκόσμιο επίπεδο δεν έχουν όλοι τις ίδιες δυνατότητες πρόσβασης⁷² σε πληροφορίες και αυτό δημιουργεί ένα ψηφιακό χάσμα, το οποίο οδηγεί σε κοινωνικές διακρίσεις. Η υλοποίηση της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης θα πρέπει να γίνει σύμφωνα με τις οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και βάσει ενός πραγματικού χρονοδιαγράμματος, ειδάλλως υπάρχει ο κίνδυνος διόγκωσης του ψηφιακού χάσματος, και της δημιουργίας υπηρεσιών, οι οποίες δεν θα είναι εύχρηστες και φιλικές προς τους χρήστες. Φυσικά, χρειάζεται και η απαραίτητη κατάρτιση των πολιτών για τη χρήση των ηλεκτρονικών τεχνολογιών.

Προσωπικά δεδομένα – ταυτοποίηση- ασφάλεια και εμπιστοσύνη

⁶⁹ Δ. Γ. Καπόπουλος, Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση, Κοινωνικός και Οικονομικός Μετασχηματισμός, (2021), σελ. 44

⁷⁰ Δ. Γ. Καπόπουλος, Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση, Κοινωνικός και Οικονομικός Μετασχηματισμός, (2021), σελ. 44

⁷¹ Σ. Μητρόπουλος, Χ. Δουληγέρης, Πληροφοριακά Συστήματα στο Διαδίκτυο, (2015) Κάλλιπος, σελ. 34

⁷² Ταμπούρης, Ε., & Ταραμπάνης, Κ, Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση, (2024), Κάλλιπος, σελ. 38

Για να περιορισθεί η χρήση προσωπικών δεδομένων από ένα τεράστιο αριθμό κρατικών φορέων και οργανισμών, θα πρέπει το κράτος να αντλεί τα στοιχεία αυτά από μια ενιαία βάση δεδομένων, μετά τη συγκατάθεση των πολιτών. Οι πολίτες, ωστόσο, είναι επιφυλακτικοί ως προς την ασφαλή χρήση της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης, με αποτέλεσμα να μην εμπιστεύονται το κράτος. Για να μην υπάρξουν όμως προβλήματα, ψηφίστηκε ο ν. 39379/2011⁷³ για την ηλεκτρονική διακυβέρνηση. Στην αιτιολογική έκθεση συμπεριλαμβάνονται: το δικαίωμα στην επικοινωνία και συναλλαγή των πολιτών με δημόσιους φορείς μέσω ΤΠΕ, παροχή φιλικών δημόσιων υπηρεσιών προς τον χρήστη, εμπέδωση της διαφάνειας και της εμπιστοσύνης στο δημόσιο τομέα με την χρήση των ηλεκτρονικών μέσων⁷⁴.

Για την επιτυχία της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης στη δημόσια διοίκηση, θα πρέπει το κράτος να διασφαλίσει τις ηλεκτρονικές συναλλαγές και τα προσωπικά δεδομένα των πολιτών⁷⁵, αλλά και των επιχειρήσεων. Τα συστήματα είναι ικανά να προσφέρουν συναλλαγές με απόλυτη ασφάλεια, αλλά αν δεν προσεχθεί ο τομέας αυτός μπορεί να προκαλέσει μεγάλα προβλήματα σε μια ενδεχόμενη διαρροή ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων.

Προσβασιμότητα⁷⁶- Πληροφόρηση των πολιτών

Μια δυσκολία προκειμένου να εφαρμοστεί πλήρως και καθολικά η ηλεκτρονική διακυβέρνηση είναι η ανισότητα πρόσβασης όλων των πολιτών στο διαδίκτυο, καθώς και η έλλειψη τεχνογνωσίας που απαιτείται για την επικοινωνία με τις υπηρεσίες μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Ανεπαρκή πρόσβαση, συνήθως, έχουν απομακρυσμένες περιοχές με ελλαττωματική δυνατότητα σύνδεσης στο διαδίκτυο, οι άνθρωποι μεγάλης ηλικίας και άνθρωποι οι οποίοι δεν έχουν τις δεξιότητες, αλλά δεν έχουν και την διάθεση να ασχοληθούν. Μια σημαντική πρόκληση επίσης αποτελεί η δημιουργία κατάλληλων εργαλείων, τα οποία θα παρέχουν στα άτομα με ειδικές ανάγκες ίσες

⁷³ Νόμος 3979/2011 για την ηλεκτρονική διακυβέρνηση και άλλες διατάξεις

⁷⁴ Ένωση Ελλήνων Νομικών e-ΘΕΜΙΣ, Το Δίκαιο στην Ψηφιακή Εποχή, (2012) σελ. 36

⁷⁵ Η πρόσβαση σε δεδομένα φορολογικού και οικονομικού ενδιαφέροντος για φυσικά πρόσωπα επιτρέπεται βάση νόμου (άρθρο 82§2 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 32§3 Ν 3986/2011 (ΦΕΚ Α' 152). Η επεξεργασία τέτοιων δεδομένων δεν προϋποθέτει την ενημέρωση και την σύμφωνη γνώμη του προσώπου του οποίου τα δεδομένα διαβιβάζονται. Βλ. Λεωνίδας, Ι. Κανέλλος, THE GDPR handbook, (2020), σελ. 300, Νομική Βιβλιοθήκη

⁷⁶ Δ. Γ. Καπόπουλος, Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση, Κοινωνικός και Οικονομικός Μετασχηματισμός, (2021), σελ. 44

ευκαιρίες πρόσβασης στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες, ώστε να αποφευχθεί η περιθωριοποίησή τους.

2.4.2 Κίνδυνοι

Η διαδικασία εφαρμογής της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης δεν είναι εύκολη. Υπάρχουν δυσκολίες και κίνδυνοι που θα πρέπει να αναγνωριστούν και να αντιμετωπιστούν, έτσι ώστε το εγχείρημα να μην κινδυνεύσει να αποτύχει. Οι κίνδυνοι που ελλοχεύουν είναι οι παρακάτω:

Ψηφιακή γραφειοκρατία⁷⁷

Ενώ αρκετές υπηρεσίες έχουν ψηφιοποιηθεί, υπάρχουν ακόμα αρκετές διαδικασίες στις οποίες χρειάζεται η φυσική παρουσία των πολιτών. Η γραφειοκρατία ως βασική μέθοδος οργάνωσης του δημόσιου τομέα παραμένει σε αρκετές περιπτώσεις, με αποτέλεσμα να λειτουργεί ως ανασταλτικός παράγοντας διεύρυνσης της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης, και συνδέεται με τη χαμηλή αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα. Επομένως, έχει δημιουργηθεί η ανάγκη για την πλήρη εφαρμογή της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης, παρόλο που πολλές φορές η διαδικασία αυτή είναι περίπλοκη. Η επιπλέον ενσωμάτωση της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης στη δημόσια διοίκηση και η αξιοποίηση νέων τεχνολογιών, με τρόπο που να δίνει την προσφορά ισότιμων υπηρεσιών σε όλους τους πολίτες, εμπεριέχει αρκετούς κινδύνους, όπως τον κίνδυνο αποκλεισμού διαφόρων κοινωνικών ομάδων από τις πολιτικές διαδικασίες, τη δυνατότητα του κράτους να ασκεί κοινωνικό έλεγχο και την αύξηση των φαινομένων κοινωνικών διακρίσεων μεταξύ των πολιτών.

Η έλλειψη χρηματοδοτήσεων – Η έλλειψη επαρκών πληροφοριακών συστημάτων

Το αρχικό κόστος για την επέκταση των υποδομών και την αγορά πληροφοριακών συστημάτων, για την ολική υποστήριξη της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης, αλλά και η έλλειψη χρηματοδοτήσεων, είναι κρίσιμοι παράγοντες για την επιτυχία ή μη του εγχειρήματος.

⁷⁷ Δ. Γ. Καπόπουλος, Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση, Κοινωνικός και Οικονομικός Μετασχηματισμός, (2021), σελ. 43

Η περιορισμένη χρηματοδότηση από το κράτος σε συνδυασμό με τα υψηλά κόστη, που χρειάζονται για την ανάπτυξη και συντήρηση των λογισμικών προγραμμάτων της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης, δεν επιτρέπει την ευρεία διάδοσή της σε όλο το φάσμα της δημόσιας διοίκησης.⁷⁸ Δεν υπάρχει επίσης ικανός αριθμός πληροφοριακών συστημάτων, ενώ τα υπάρχοντα πληροφοριακά συστήματα δεν είναι τεχνολογικά άρτια.

Η έλλειψη δια λειτουργικότητας και η ετερογένεια συστημάτων-Αργή ανταπόκριση δημόσιων φορέων

Πρέπει να υπάρξει πρόβλεψη έτσι ώστε τα συστήματα να επικοινωνούν μεταξύ τους, χωρίς να χρειάζεται εμπλοκή τρίτου προσώπου κατά τη διάρκεια της διαδικασίας, καθώς μέχρι τώρα είναι έντονο το φαινόμενο της ετερογένειας και της προβληματικής επικοινωνίας μεταξύ των συστημάτων, με αποτέλεσμα την αργή ανταπόκριση που υφίστανται οι πολίτες από τον δημόσιο τομέα. Οι αργοί ρυθμοί του δημόσιου τομέα είναι έτσι και αλλιώς μια από τις χρόνιες παθολογίες. Στην περίπτωση των νέων τεχνολογιών, που έρχονται για να κάνουν ευκολότερη την ζωή όλων και χαρακτηρίζονται από μεγάλη ταχύτητα εξέλιξης, η αργή ανταπόκριση και διεκπεραίωσή τους είναι ένα σημαντικό πρόβλημα.

Επικίνδυνη χρήση

Η σωστή χρήση θα δώσει δύναμη και ώθηση στην ηλεκτρονική διακυβέρνηση. Η λανθασμένη χρήση μπορεί να γίνει φοβερά επικίνδυνη, εάν και εφόσον οι δικλείδες ασφαλείας το επιτρέψουν.

2.5 Ψηφιακός μετασχηματισμός

Ο ψηφιακός μετασχηματισμός είναι ένα μεγάλο στοίχημα και αποτελεί τεράστια προτεραιότητα για την κυβέρνηση, αλλά και για την Ευρωπαϊκή Ένωση. Η ψηφιακή δεκαετία αποτελεί τον βασικό στρατηγικό πυλώνα της ΕΕ για τον ευρωπαϊκό ψηφιακό μετασχηματισμό.⁷⁹ Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο συμμετέχει στη διαμόρφωση των πολιτικών, που προωθούν τη χρήση των νέων ψηφιακών τεχνολογιών στην Ευρώπη.

⁷⁸ Δ. Γ. Καπόπουλος, Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση, Κοινωνικός και Οικονομικός Μετασχηματισμός, (2021), σελ. 43

⁷⁹ Ταμπούρης, Ε., Ταραμπάνης, Κ., Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση, (2024), Κάλλιππος, σελ. 38

Θεωρεί πώς πρέπει να δημιουργηθούν νέες ευκαιρίες για τις επιχειρήσεις, τις υπηρεσίες και τους πολίτες. Η μετάβαση στην ψηφιοποίηση βοηθάει σε μεγάλο βαθμό το σχέδιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την πράσινη μετάβαση και την επίτευξη της κλιματικής ουδετερότητας ως το 2050. Στους στόχους που πρέπει να επιτευχθούν στο πλαίσιο του θεματολογίου για τη βιώσιμη ανάπτυξη του 2030 (agenda for sustainable development- ASD), συμπεριλαμβάνεται η ενίσχυση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας της παροχής των δημοσίων υπηρεσιών.⁸⁰ Άρα, ο ψηφιακός μετασχηματισμός στη δημόσια διοίκηση, εκτός των άλλων ωφελημάτων, παρέχει ένα σημαντικό στήριγμα για να επιτευχθεί η βιώσιμη ανάπτυξη, καθώς η αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα είναι οι βασικοί στόχοι⁸¹. Η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει θέσει επίσης ως στόχο την στήριξη των πολιτών για να αποκτήσουν ψηφιακές δεξιότητες, αλλά και των εργαζομένων για την ανάλογη κατάρτιση. Συμβάλλει επίσης στην ψηφιοποίηση των δημοσίων υπηρεσιών, διασφαλίζοντας παράλληλα το σεβασμό των αξιών και των βασικών δικαιωμάτων.

Στους στόχους του ψηφιακού μετασχηματισμού είναι και η βιώσιμη ανάπτυξη.

Ο ψηφιακός μετασχηματισμός είναι η εισχώρηση των ψηφιακών τεχνολογιών στις επιχειρήσεις και στις υπηρεσίες, και ο αντίκτυπος των τεχνολογιών στην κοινωνία. Αρχικά ο ψηφιακός μετασχηματισμός άνθισε στον ιδιωτικό τομέα, και στη συνέχεια αναπτύχθηκε, πρωτεύοντας σε διαδικασίες του δημόσιου τομέα, και δευτερευόντως σε οργανωτικές δομές και δημόσιους οργανισμούς, και έτσι βαθμιαία έχουμε το αποτέλεσμα του ψηφιακού μετασχηματισμού στη δημόσια διοίκηση.⁸²

Ορισμένες τεχνολογίες που επηρεάζουν την καθημερινότητα είναι το διαδίκτυο, οι ψηφιακές πλατφόρμες, το υπολογιστικό νέφος, η τεχνολογία blockchain, και προσφάτως, η τεχνητή νοημοσύνη.

Τομείς επηρεασμού από τον ψηφιακό μετασχηματισμό, όπως η ενέργεια, οι χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες, οι μεταφορές, ο αγροτικός και ζωικός κλάδος, οι τηλεπικοινωνίες, η υγειονομική περίθαλψη και οι δημόσιες υπηρεσίες, μεταμορφώνουν τις ζωές των ανθρώπων προς το καλύτερο.⁸³

⁸⁰ United Nations. Transforming Our World: the 2030 agenda for sustainable development. Department of Economic and Social Affairs. (2015)

⁸¹ Δ. Γ. Καπόπουλος, Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση, Κοινωνικός και Οικονομικός Μετασχηματισμός, (2021), Εκδόσεις Δίαυλος

⁸² Ι. Αποστολάκης., Ε. Λούκης., Ι. Χάλαρης, Ψηφιακή Διακυβέρνηση,(2021), σελ. 44

⁸³ Ι. Αποστολάκης., Ε. Λούκης., Ι. Χάλαρης, Ψηφιακή Διακυβέρνηση,(2021), σελ. 45

Οι τεχνολογίες έχουν τεράστια συμβολή στη βελτίωση των διαδικασιών παραγωγής, στην ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας των εταιρειών, στη μείωση των αποβλήτων και των εκπομπών ρύπων, και στη διάθεση νέων υπηρεσιών και προϊόντων στην αγορά.

Η Ε.Ε. για να διαμορφώσει τον ψηφιακό μετασχηματισμό θεωρεί πως πρέπει να διατεθούν πολλά κονδύλια προς την κατεύθυνση αυτή. Ο ψηφιακός τομέας έχει κεντρικό ρόλο στις πολιτικές της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Κατά τη διάρκεια της κρίσης του κορονοϊού, η ανάγκη μιας συντονισμένης προσπάθειας, με σκοπό την ωφέλεια της κοινωνίας, αλλά και της ανταγωνιστικότητας μακροπρόθεσμα, ήταν εντονότερη. Οι ψηφιακές λύσεις είναι απαραίτητες, για την προσπάθεια της Ευρώπης να βελτιώσει την ανταγωνιστική της θέση στην παγκόσμια οικονομία, αλλά και για την ανάκαμψή της, ειδικότερα μετά την υγειονομική κρίση.

Για το σχέδιο της οικονομικής ανάκαμψης της Ευρωπαϊκής Ένωσης, απαιτήθηκε από τα κράτη μέλη να επενδύσουν το 20% των πόρων του μηχανισμού ανάκαμψης και ανθεκτικότητας, ύψους 672,5 δις ευρώ, στην ψηφιακή μετάβαση.

Τον Απρίλιο του 2021, το Κοινοβούλιο ενέκρινε το πρόγραμμα Ψηφιακή Ευρώπη. Το συγκεκριμένο πρόγραμμα έχει ως σκοπό να επιταχύνει τον ψηφιακό μετασχηματισμό των ευρωπαϊκών κοινωνιών και οικονομιών⁸⁴. Το πρόγραμμα αφορά επενδύσεις σε ψηφιακές λύσεις που μπορούν να διασφαλίσουν την τεχνολογική υπεροχή της Ευρώπης, να συμβάλουν στην πράσινη μετάβαση, και, φυσικά, να ενισχύσουν την ανταγωνιστικότητά της. Η επένδυση αυτή αφορά 7,6 δις €.

2.6 Ψηφιακές δημόσιες υπηρεσίες

Η σημερινή πραγματικότητα δείχνει ότι ενώ έχει σημειωθεί πρόοδος στη ψηφιακή πολιτική, την ηλεκτρονική διακυβέρνηση και την εξυπηρέτηση των πολιτών και των επιχειρήσεων στις συναλλαγές τους με το δημόσιο, ειδικά κατά την διάρκεια της υγειονομικής κρίσης, υπάρχουν περιθώρια βελτίωσης⁸⁵. Η βελτίωση αυτή διακρίνεται κυρίως ως προς την εξάλειψη της γραφειοκρατίας, η οποία οδηγεί σε διοικητικό φόρτο

⁸⁴ Στην Ελλάδα, το πλαίσιο, οι κατευθύνσεις και οι βασικές αρχές για τον ψηφιακό μετασχηματισμό, καθορίζονται στην βίβλο ψηφιακού μετασχηματισμού 2020-2025

⁸⁵ Ταμπούρης, Ε., Ταραμπάνης, Κ., Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση, (2024), Κάλλιππος, σελ. 98

εργασίας και σε επιπλέον κόστος για τις εταιρείες,⁸⁶ και την απλούστευση των διαδικασιών, καθώς πάνω από το 40% των πολιτών δεν είναι εξοικειωμένο με τα ηλεκτρονικά μέσα και τις ψηφιακές υπηρεσίες. Οι πολίτες έχουν την απαίτηση από την ψηφιακή δημόσια διοίκηση, να προσφέρει εύκολα προσβάσιμες και διαθέσιμες υπηρεσίες.

Το Υπουργείο Ψηφιακής Διακυβέρνησης είχε θέσει ως στόχο την ψηφιοποίηση των υπηρεσιών για τους πολίτες και τις επιχειρήσεις, ώστε να είναι εύκολα προσβάσιμες από ένα σημείο ενιαίας ταυτοποίησης. Με το σκεπτικό αυτό, το 2019, το Υπουργείο ίδρυσε την ενιαία ψηφιακή πύλη gov.gr.⁸⁷ Με την λειτουργία της ενιαίας ψηφιακής πύλης, οι χρήστες των ψηφιακών δημόσιων υπηρεσιών δε χρειάζεται να χρησιμοποιούν πολλούς και διάφορους κρατικούς ιστότοπους, παρά μόνο ένα⁸⁸.

Το gov.gr είναι το νέο πρόσωπο της δημόσιας διοίκησης στις σχέσεις της με τις επιχειρήσεις και τους πολίτες, παρέχοντας τους πρόσβαση στις ψηφιακές υπηρεσίες και στις πληροφορίες που χρειάζονται. Στην πλατφόρμα, όλοι όσοι αλληλεπιδρούν με τον δημόσιο τομέα όπως εργαζόμενοι, ξένοι επενδυτές, επισκέπτες, επιχειρηματίες, αλλά και το ευρύ κοινό, βρίσκουν συγκεντρωμένα όλα όσα χρειάζεται να ξέρουν.

Η ενιαία ψηφιακή πύλη προσδίδει ομοιογένεια, διευκόλυνση και ασφάλεια προς τους πολίτες, όταν έρχονται σε επαφή σε όλες τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες που παρέχει ο δημόσιος τομέας. Η πλατφόρμα είναι αποτέλεσμα των προσπαθειών εκσυγχρονισμού της εικόνας της δημόσιας διοίκησης προς τους πολίτες, ενώ ενημερώνεται και αναβαθμίζεται συνεχώς, χάρη σε ένα μοντέλο συνεργασίας μεταξύ όλων των φορέων της δημόσιας διοίκησης.

Οι ηλεκτρονικές υπηρεσίες και τα συστήματα που τις παρέχουν συνεχίζουν να λειτουργούν υπό τον έλεγχο και την ευθύνη των παρόχων, ενώ το gov.gr λειτουργεί ως κοινή ρεσεψιόν για τις κυβερνητικές ηλεκτρονικές υπηρεσίες. Ο κύριος στόχος είναι οι πολίτες να μπορούν να βρίσκουν την υπηρεσία που χρειάζονται με 3 κλικ. Στη σημερινή πραγματικότητα, όλες οι υπηρεσίες παρέχονται από ξεχωριστές σελίδες παροχών. Κατά συνέπεια, όλες οι υπηρεσίες είναι κατακερματισμένες. Ενώ πολλές υπηρεσίες παρέχονται άριστα, δεν είναι γνωστές στο ευρύ κοινό ή είναι δύσκολο να

⁸⁶ Μέτρηση και μείωση των διοικητικών βαρών σε 13 κλάδους στην Ελλάδα https://www.oecd.org/regreform/regulatory-policy/Greece_administrative_burdens_overview_report_GR.pdf

⁸⁷ Δ. Γ. Καπόπουλος, Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση, Κοινωνικός και Οικονομικός Μετασχηματισμός, (2021), σελ. 214

⁸⁸ Ταμπούρης, Ε., Ταραμπάνης, Κ, Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση, (2024), Κάλλιππος, σελ. 61

βρεθούν. Οι προσφερόμενες υπηρεσίες έχουν διαφορετική φιλοσοφία, εμφάνιση και λειτουργικότητα, γεγονός που δεν παρέχει την απαραίτητη ομοιομορφία στη σχέση μεταξύ πολιτών, επιχειρήσεων και διοίκησης, για παράδειγμα, χρησιμοποιούνται διαφορετικές μέθοδοι αυθεντικοποίησης.

Ως εκ τούτου, η εισαγωγή της πύλης gov.gr έχει σχεδιαστεί να διευκολύνει τους πολίτες και το κοινό να έχει πρόσβαση σε όλες τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες, που προσφέρει ο δημόσιος τομέας, με ενιαίο και ασφαλή τρόπο.⁸⁹ Μια πραγματικά καινοτόμος λύση για το gov.gr είναι η δημιουργία ενός ενιαίου διαδικτυακού τόπου, όπου οι πολίτες και οι επιχειρήσεις μπορούν όχι μόνο να δουν ότι όλες οι υπηρεσίες που έχουν στη διάθεση τους είναι συγκεντρωμένες, αλλά και τη διαδικασία εμπλουτισμού και επικαιροποίησής τους μέσα από ένα ανοιχτό παράθυρο επικοινωνίας με όλους τους εμπλεκόμενους φορείς. Ειδικότερα, η ψηφιακή πύλη είναι το αποτέλεσμα της προσπάθειας εκσυγχρονισμού της εικόνας ολόκληρης της διοίκησης για το κοινό, καθώς δεν αποτελεί απλώς μια πλατφόρμα Υπουργείων, αλλά μια πλατφόρμα που εμπλουτίζεται και επικαιροποιείται μέσα από ένα μοντέλο συνεργασίας όλων των δομών της διοίκησης. Η πλατφόρμα επιτρέπει σε κάθε ενδιαφερόμενο να αφήνει σχόλια και γνώμες σχετικά με τις παρεχόμενες υπηρεσίες και την ανάπτυξη νέων υπηρεσιών π.χ. Πανδημικές καταστάσεις, φορολογικά κίνητρα, επιδόματα.⁹⁰

2.7 Πληροφοριακά συστήματα - ηλεκτρονικές υπηρεσίες ΑΑΔΕ

Η ΑΑΔΕ, μέσω της ιστοσελίδας της www.aade.gr, προσφέρει πολλές υπηρεσίες σε επιχειρήσεις, δημόσιους φορείς, καθώς και σε πολίτες. Σε συνεργασία με τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, η Αρχή είναι υπεύθυνη για το σχεδιασμό, υλοποίηση και επίβλεψη νέων υπηρεσιών ηλεκτρονικής διακυβέρνησης, ενώ είναι υπεύθυνη και για την άψογη συντήρηση των παλαιότερων.⁹¹ Σκοπός της ΑΑΔΕ είναι η παροχή ποιοτικών υπηρεσιών προς όλους τους ενδιαφερόμενους, παραμερίζοντας τη γραφειοκρατία και μειώνοντας τους χρόνους αναμονής για την διεκπεραίωση των υποθέσεών τους με κρατικές υπηρεσίες. Η πρόσβαση στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες της Αρχής γίνεται μέσω ενός κλειδαρίθμου και της δημιουργίας ενός λογαριασμού, στον

⁸⁹ <http://www.opengov.gr/digitalandbrief/wp-content/plugins/download-monitor/download.php?id=26>

⁹⁰ <http://www.opengov.gr/digitalandbrief/wp-content/plugins/download-monitor/download.php?id=24>

⁹¹ www.aade.gr

οποίο η πρόσβαση θα γίνεται μέσω προσωπικών κωδικών ασφαλείας. Τα σημαντικότερα επιχειρησιακά συστήματα της Αρχής είναι τα εξής:

Σύστημα μητρώου τραπεζικών λογαριασμών, Πληροφοριακό σύστημα τελωνείων ICISNET, Πληροφοριακό σύστημα Γενικού Χημείου του Κράτους, Πληροφοριακό σύστημα φορολογίας TAXIS, Πληροφοριακό σύστημα ελεγκτικών υπηρεσιών ELENXIS, Πληροφοριακό σύστημα TAXISNET⁹².

Μερικές από τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες που παρέχονται μέσω της πλατφόρμας της Αρχής είναι οι εξής:

A) προς επιχειρήσεις:

Έκδοση φορολογικής ενημερότητας, υποβολή περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, e-έντυπα, αιτήσεις ρύθμισης οφειλών, υποβολή βεβαιώσεων αποδοχών, υποβολή φόρων μισθωτών υπηρεσιών, υποβολή δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης Ε9, υποβολή ηλεκτρονικών μισθωτηρίων, και άλλες πολλές υπηρεσίες.

B) προς πολίτες:

Τελωνειακές υπηρεσίες, ακατάσχετος λογαριασμός, υποβολή φορολογικών δηλώσεων, έντυπα Ε1 Ε2 Ε3, υποβολή δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης Ε9, e- παράβολο, e-οχήματα, κοινωνικό μέρισμα, υποβολή αιτήσεων πετρελαίου θέρμανσης, ηλεκτρονική έκδοση τελών κυκλοφορίας, υποβολή ηλεκτρονικών μισθωτηρίων, και άλλες πολλές υπηρεσίες.

Γ) προς δημόσια διοίκηση:

Υποβολή φόρων μισθωτών υπηρεσιών, εγκυρότητα φορολογικών στοιχείων, e-κώδικας βιβλίων και στοιχείων, εθνικές φορολογικές επιβαρύνσεις εισαγόμενων icisnet, e-A.Π.Α.Α., προσδιορισμός αντικειμενικών αξιών ακινήτων.⁹³

2.8 Ο ψηφιακός μετασχηματισμός στον τομέα των δημοσίων εσόδων

Ο ψηφιακός μετασχηματισμός στον τομέα των δημοσίων εσόδων παραπέμπει στην εφαρμογή των ψηφιακών διαδικασιών και της ψηφιακής τεχνολογίας, με σκοπό τη βελτίωση της συλλογής, είσπραξης και διαχείρισης των δημοσίων εσόδων. Ο στόχος μέσω του ψηφιακού μετασχηματισμού είναι η αύξηση της αποδοτικότητας, αποτελεσματικότητας, και της διαφάνειας των φορολογικών και δασμολογικών

⁹² Ταμπούρης, Ε., Ταραμπάνης, Κ. Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση, (2024), Κάλλιππος, σελ. 81

⁹³ www.aade.gr

διαδικασιών. Ορισμένες βασικές πτυχές σχετικά με τον ψηφιακό μετασχηματισμό στον τομέα των δημοσίων εσόδων είναι οι παρακάτω:

Ηλεκτρονικές πλατφόρμες και υπηρεσίες⁹⁴: Στο πλαίσιο του ψηφιακού μετασχηματισμού, με σκοπό τη σωστή και αποτελεσματική διαχείριση των φορολογικών υποθέσεων, αλλά και την εξυπηρέτηση των πολιτών, η Αρχή παρέχει ηλεκτρονικές πλατφόρμες και υπηρεσίες, και με αυτόν τον τρόπο οι διαδικασίες όλες γίνονται online. Τέτοιες υπηρεσίες είναι το TaxisNet, που επιτρέπει στους φορολογούμενους πολίτες να υποβάλουν τις φορολογικές τους δηλώσεις online, το MyData, που επιτρέπει στις επιχειρήσεις να ανεβάζουν όλα τα φορολογικά τους στοιχεία όπως αγορές, πωλήσεις και τιμολόγια, η ηλεκτρονική ταυτότητα(e-id) επίσης, η οποία δίνει στους πολίτες πρόσβαση στις υπηρεσίες της με ασφαλή και αξιόπιστο τρόπο, η ηλεκτρονική υπηρεσία «ραντεβού για φόρο», όπου εκεί οι πολίτες μπορούν να κλείνουν ραντεβού για να εξυπηρετηθούν σε φορείς της ΑΑΔΕ και η ηλεκτρονική υπηρεσία «έλεγε το φόρο σου», μια υπηρεσία που επιτρέπει στους πολίτες να ενημερωθούν για τη φορολογική τους κατάσταση και για τον υπολειπόμενο φόρο.

Ψηφιακή συλλογή και διαχείριση πληροφοριών : Η ΑΑΔΕ χρησιμοποιεί ψηφιακά συστήματα για τη συλλογή και τη διαχείριση πληροφοριών φορολογικού ενδιαφέροντος, τόσο για τα νομικά, όσο και τα φυσικά πρόσωπα. Η διαδικασία αυτή αποσκοπεί στη μείωση της γραφειοκρατίας, αλλά και στη μείωση ανθρώπινων πόρων, που απαιτείται για την υποβολή φορολογικών δηλώσεων και πληρωμών.

Ψηφιακή επικοινωνία: Τα μέσα κοινωνικής δικτύωσης, καθώς και άλλες ψηφιακές πλατφόρμες, χρησιμοποιούνται από την Αρχή, έτσι ώστε να μπορούν να επικοινωνούν με το κοινό, να ανταλλάσσουν πληροφορίες, και να απαντούν σε ερωτήματα και απορίες.

Αυτοματοποιημένες διαδικασίες: Ο αυτοματισμός και η τεχνητή νοημοσύνη είναι κάποια από τα ψηφιακά μέσα που χρησιμοποιεί η Αρχή για την αυτοματοποίηση διαδικασιών, όπως η αξιολόγηση φορολογικών δηλώσεων, η έκδοση εκκαθαριστικών, έκδοση φορολογικών ενημεροτήτων κ.ά..

Αναλυτική διαχείριση δεδομένων: Η χρησιμοποίηση των αναλυτικών μεθόδων για την εξαγωγή πληροφοριών από τα δεδομένα που δημιουργούνται, προκειμένου να εντοπίσουν περιπτώσεις φοροδιαφυγής και να βελτιώσουν τους φορολογικούς κανόνες, όταν αυτό κρίνεται σκόπιμο.

⁹⁴ www.aade.gr

Ασφάλεια δεδομένων: μείζονος σημασίας θέμα είναι η προστασία των προσωπικών δεδομένων των επιχειρήσεων, αλλά και των πολιτών. Ο ψηφιακός μετασχηματισμός πρέπει να είναι άρρηκτα συνδεδεμένος με ισχυρά πρωτόκολλα ασφάλειας δεδομένων, για την αποφυγή κυβερνοεπιθέσεων, που έχουν ως σκοπό την υποκλοπή προσωπικών ευαίσθητων δεδομένων.

Ανάλυση κινδύνων και καλύτερη εποπτεία: οι ψηφιακές λύσεις επιτρέπουν στην Αρχή να παρακολουθεί τις φορολογικές επιδόσεις, και να ανιχνεύει περιπτώσεις φοροδιαφυγής ή διάφορες στρεβλώσεις στις φορολογικές εισπράξεις.

3.1 Δίκαιο και έννομη τάξη

Το δίκαιο είναι ένα σύνολο κανόνων που ρυθμίζουν με τρόπο υποχρεωτικό τη ζωή των ανθρώπων. Η έννοια του δικαίου αποτυπώνεται σε 3 σημαντικά στοιχεία. Δηλαδή, το δίκαιο είναι: α) ένα σύνολο κανόνων, β) που δεσμεύουν τους αποδέκτες και γ) ότι οι κανόνες αυτοί ρυθμίζουν τη ζωή των ανθρώπων⁹⁵.

Ωσαύτως αναφέρεται στους ισχύοντες νόμους, δηλαδή στους νόμους μιας χρονικά και γεωγραφικά καθορισμένης κοινωνίας. Υπό αυτή την έννοια, δίκαιο ορίζεται ως ένα σύνολο κανόνων συμπεριφοράς που δεσμεύουν την ανθρώπινη κοινωνία. Το δίκαιο δρα στις κοινωνικές σχέσεις των ανθρώπων, οι οποίες μετατρέπονται σε νομικές σχέσεις. Έτσι, ο σκοπός της μετατροπής των κοινωνικών-βιολογικών σχέσεων σε νομικές σχέσεις μέσω των κανόνων του δικαίου είναι η διατήρηση της ειρήνης μεταξύ των ανθρώπων και αποτελεσματική προστασία των θεμελιωδών δικαιωμάτων τους.

Όλες οι θεωρίες του κοινωνικού συμβολαίου βασίζονται στη βασική παραδοχή ότι οι άνθρωποι ως μέλη της κοινωνίας εκχωρούν μέρος της ελευθερίας τους, στους θεσμικούς άρχοντες σύμφωνα με την οργανωτική μορφή της κοινωνικής τάξης, προκειμένου να επιτευχθεί το κοινό καλό και η πρόοδος της κοινωνίας, δηλαδή η ειρήνη μεταξύ των μελών της, η ασφάλεια και η τάξη στις σχέσεις τους και, επομένως, η υγεία και η ευημερία όλων των ανθρώπων. Βασίζεται σε μια θεμελιώδη παραδοχή. Το δίκαιο, στο μυαλό των μη διανοουμένων, μπορεί να είναι κυρίαρχο και άκαμπτο, σχεδιασμένο να χειραγωγεί και να κατευθύνει τη ζωή μας, η πεμπτουσία και η λειτουργία του εδράζεται από τις βασικές ανθρώπινες ανάγκες που σχετίζονται με την ανθρώπινη κοινωνικότητα. Οι νόμοι είναι απαραίτητοι για την εγκαθίδρυση της δικαιοσύνης, αλλά ακόμη πιο σημαντικό, είναι αναγκαίοι για την προστασία της ειρήνης, της υγείας και της ευτυχίας.⁹⁶

Ο δεσμευτικός χαρακτήρας του κανόνα δικαίου είναι το χαρακτηριστικό που τον διακρίνει από άλλες μορφές κανόνων που ρυθμίζουν τις κοινωνικές σχέσεις. Δεσμευτικός σημαίνει ότι ο κανόνας δικαίου δεν υπάρχει απλώς στη θεωρία, αλλά «είναι δέον εφαρμοστέο στο ον», και πρέπει να εφαρμόζεται στην πράξη. Αυτό

⁹⁵ Βλ. Β. Τζέμος, Οργανωτικό Διοικητικό Δίκαιο, (2013) σελ. 1

⁹⁶ Βλ. Β. Τζέμος, Οργανωτικό Διοικητικό Δίκαιο, (2013) σελ. 1

σημαίνει ότι η έννομη τάξη οφείλει : α) να υποδεικνύει με σαφήνεια την αναγκαιότητα της συμμόρφωσης με τους κανόνες που τη συγκροτούν β) να προωθεί την πραγματική εφαρμογή τους, όχι μόνο διαδικαστικά, αλλά και μέσω θεσμικής πίεσης, γ) να ορίζει διαδικασίες μηχανισμούς, εξουσίες και μέσα καταναγκασμού σε περίπτωση που η νομική κοινότητα δεν συμμορφώνεται οικειοθελώς και δ) να επιβάλλει κυρώσεις και, ανάλογα με τη νομική τους σημασία, ποινές σε περίπτωση παραβίασης των κανόνων αυτών. Συνεπώς τα συστατικά στοιχεία της εκτελεστότητας ενός νομικού κανόνα δεν ανάγονται μόνο στον εξαναγκαστικό του χαρακτήρα και δεν ταυτίζονται με αυτόν. Η παράμετροι που καθορίζουν την εκτελεστότητα ενός νομικού κανόνα είναι, εκτός από τον επιτακτικό του χαρακτήρα, το υποχρεωτικό θεσμικό κλίμα, η διαδικαστική βάση εφαρμογής και πρωτοκαθεδρία. Το δίκαιο διακρίνεται σε εθνικό και διεθνές δίκαιο και διαχωρίζεται σε ιδιωτικό και δημόσιο δίκαιο.⁹⁷

Η έννομη τάξη αναφέρεται στο σύνολο των νομικών κανόνων, κανονισμών και διατάξεων που διέπουν τη συμπεριφορά και τις σχέσεις μεταξύ των ατόμων εντός μιας κοινωνίας. Η τάξη αυτή είναι ουσιαστική για την διασφάλιση της δικαιοσύνης, της ασφάλειας και της ευημερίας των πολιτών. Η άποψη αυτή, συνιστά το δίκαιο ως τεχνική-νομική έννοια, και θα πρέπει να διακρίνεται από την έννοια της δικαιοσύνης ως ηθικό πολιτικό ιδεώδες. Εξάλλου, οι δύο αυτές έννοιες, δηλαδή το δίκαιο και η δικαιοσύνη, δεν είναι κατ' ανάγκη ταυτόσημες. Το στοιχείο της σύνδεσης μεταξύ των διαφόρων κανόνων που συνιστούν το δίκαιο τους προσδίδει το χαρακτήρα της έννομης τάξης. Με άλλα λόγια, το σύνολο των νομικών κανόνων δεν είναι ένα άτακτο συνονθύλευμα άσχετων προτάσεων, αλλά ένα σύνολο λογικά τροποποιημένων κανόνων που αποτελούν μια ενότητα, η οποία ονομάζεται έννομη τάξη. Υπό αυτή την έννοια, η έννομη τάξη είναι ένα σύνολο κανόνων που ισχύουν σε δεδομένο χρόνο και τόπο σε δεδομένο κράτος, το οποίο αποτελεί ένα οργανωμένο σύνολο νομικών κανόνων που διαθέτει κανονιστική ενότητα και ακεραιότητα.⁹⁸ Ο σεβασμός και η τήρηση της έννομης τάξης είναι βασικοί πυλώνες για τη λειτουργία μιας κοινωνίας και την επίτευξη του κοινού καλού.

3.2 Διοικητικό δίκαιο: Γενικό και ειδικό

⁹⁷ Βλ. Β. Τζέμος, Οργανωτικό Διοικητικό Δίκαιο, (2013) σελ. 1

⁹⁸ Βλ. Χ. Χρυσανθάκης, Α. Τσουρουφλής, Το Φορολογικό Δίκαιο στην Έννομη Τάξη, σελ. 27

Το διοικητικό δίκαιο είναι ένα σύνολο νομικών κανόνων που αποσκοπούν στη διευθέτηση των σχέσεων μεταξύ των διοικουμένων και της διοίκησης, των διοικητικών οργάνων και της διοικητικής εξουσίας⁹⁹. Επίσης ρυθμίζει την οργάνωση και τη συμπεριφοράς τη διοίκησης. Στο πλαίσιο αυτό, οι κανόνες του διοικητικού δικαίου αποσκοπούν στην προστασία των γενικών και δημόσιων συμφερόντων, στη ρύθμιση των σχέσεων μεταξύ της διοίκησης και των διοικουμένων και στη ρύθμιση της οργάνωσης και της συμπεριφοράς της διοίκησης.

Στην Ελλάδα, το διοικητικό δίκαιο αναπτύχθηκε, ιδίως μετά τη λειτουργία του Συμβουλίου της Επικρατείας μετά το 1929 και χάρη στη νομολογία έπαιξε καθοριστικό ρόλο στην ερμηνεία του διοικητικού δικαίου και στη διαμόρφωση των βασικών αρχών του, καθώς και στη δράση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων. Τα κύρια χαρακτηριστικά του διοικητικού δικαίου είναι η ποικιλία των πηγών του διοικητικού δικαίου και η έλλειψη κωδικοποίησης, που καθιστά δύσκολη την προσέγγισή του, ο πολυεπίπεδος χαρακτήρας του διοικητικού δικαίου, που καλύπτει ένα ευρύ φάσμα οικονομικών και κοινωνικών δραστηριοτήτων και τέλος η σύμπτωση της ιδιότητας του νομοθέτη (ρυθμίζει τις ενέργειες της διοίκησης) και της ιδιότητας του εφαρμοστή του νόμου. Η ιδιότητα του νομοθέτη (κανονιστικές πράξεις της διοίκησης) και η ιδιότητα του εφαρμοστή των κανόνων δικαίου συμπίπτουν. Το διοικητικό δίκαιο ρυθμίζει τις λειτουργίες του δημοσίου τομέα. Διακρίνεται στο οργανωτικό διοικητικό δίκαιο και στο ουσιαστικό διοικητικό δίκαιο. Συγκεκριμένα, στο διοικητικό δίκαιο υπάρχουν 5 κλάδοι: 1) Διοικητική δράση, 2) Διοικητική οργάνωση, 3) Ρύθμιση των σχέσεων μεταξύ των εργαζομένων και της δημόσιας διοίκησης¹⁰⁰, 4) Ρύθμιση ειδικών διοικητικών κατηγοριών(δημόσια τάξη, εκπαίδευση, φορολογία), 5) Ρύθμιση διοικητικής δίκης.

Επιπλέον, το διοικητικό δίκαιο μπορεί να διαχωριστεί σε γενικό διοικητικό δίκαιο και ειδικό διοικητικό δίκαιο.

Το γενικό διοικητικό δίκαιο περιλαμβάνει τις βασικές αρχές της δημόσιας διοίκησης – τις πηγές του διοικητικού δικαίου – τις λειτουργίες, τις εξουσίες και τις αρμοδιότητες των διοικητικών οργάνων, τα συστήματα διοικητικής οργάνωσης και τις βασικές αρχές τους (αποκέντρωση και αυτονομία). Περιλαμβάνει επίσης τις

⁹⁹ Βλ. Β. Τζέμος., Εφαρμοσμένο Διοικητικό Δίκαιο και Αρχές Δικαίου και Μάνατζμεντ, Δημόσιο Δίκαιο, Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων, Τεύχος 1-2, 2021, σελ. 1

¹⁰⁰ Βλ. Στράνης, Δ, το Δημόσιο Δίκαιο στο Εργατικό Δίκαιο του 21^{ου} αιώνα, (2010)

διοικητικές πράξεις (ατομικοί και κανονιστικοί νόμοι – ατομικοί νόμοι γενικής εφαρμογής και κυβερνητικοί νόμοι)¹⁰¹.

Το ειδικό διοικητικό δίκαιο μελετά την ειδική διοικητική νομοθεσία σε συγκεκριμένους κλάδους του διοικητικού δικαίου, όπως το φορολογικό δίκαιο, το δημοσιονομικό δίκαιο, το δίκαιο της δημόσιας διοίκησης, (δημοσιούπαλληλικό) το εκπαιδευτικό δίκαιο, το περιβαλλοντικό δίκαιο, κ.α. Οι διακρίσεις αυτές επιτρέπουν την περαιτέρω μελέτη ειδικότερων τομέων του διοικητικού δικαίου¹⁰².

3.3 Οι θεμελιώδεις αρχές της δημόσιας διοίκησης

Η δημόσια διοίκηση στηρίζεται σε ορισμένες αρχές που ρυθμίζουν και νομιμοποιούν τη συμπεριφορά της, οι οποίες αναφέρονται ως θεμελιώδεις αρχές του διοικητικού δικαίου. Οι αρχές αυτές διαμορφώθηκαν βάση της νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας και των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, ενώ συνήθως έχουν συνταγματική βάση. Οι αρχές δεν αναγράφονται μεν ρητά και γενικά σε κάποιο έγγραφο ή νομοθετικό κείμενο, αλλά προέρχονται από το πνεύμα του ισχύοντος δικαίου, το οποίο αποδίδεται σε νόμους (διοικητικούς ή ιδιωτικού δικαίου), σε βασικά άρθρα του Συντάγματος, τα οποία αναφέρονται στην μορφή του πολιτεύματος ή στα θεμελιώδη δικαιώματα των ανθρώπων.¹⁰³ Με τις αρχές αυτές διατυπώνεται ο τρόπος λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης και συνοψίζει τους βασικούς δεοντολογικούς κανόνες και τους δικαιοπολιτικούς κανόνες που οφείλει η δημόσια διοίκηση να είναι προσανατολισμένη.¹⁰⁴ Η σημασία τους καθορίζει την ερμηνεία των κανόνων του διοικητικού δικαίου και την ομοιομορφία της εφαρμογής τους. Ειδικότερα, οι σημαντικότερες από αυτές είναι οι ακόλουθες : Η αρχή της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης, η αρχή της υπεροχής και της προστασίας του δημοσίου συμφέροντος, η αρχή της αναλογικότητας, η αρχή της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, η αρχή της ισότητας και της αξιοκρατίας, η αρχή της αμεροληψίας των οργάνων της δημόσιας διοίκησης, και η αρχή της διαφάνειας και της αποτελεσματικότητας της διοικητικής δράσης.

¹⁰¹ Βλ. Β. Τζέμος, Εφαρμοσμένο Διοικητικό Δίκαιο και Αρχές Δικαίου και Μάνατζμεντ, Δημόσιο Δίκαιο, Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων, Τεύχος 1-2, 2021, σελ. 1

¹⁰² Βλ. Β. Τζέμος, Εφαρμοσμένο Διοικητικό Δίκαιο και Αρχές Δικαίου και Μάνατζμεντ, Δημόσιο Δίκαιο, Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων, Τεύχος 1-2, 2021, σελ. 1

¹⁰³ Βλ. Π. Δ. Δαγτόγλου, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, σελ. 106

¹⁰⁴ Βλ. Β. Τζέμος, Οργανωτικό Διοικητικό Δίκαιο, (2013) σελ.25

3.3.1 Η αρχή της νομιμότητας

Με την αρχή της νομιμότητας, καλούνται οι πολίτες αλλά και οι δημόσιες εξουσίες να τηρούν το ισχύον δίκαιο. Η αρχή της νομιμότητας ρυθμίζει και δεσμεύει μέσω των νόμων την κοινωνική, προσωπική, και πολιτική ζωή των ανθρώπων. Εκτός της υπερεθνικής διάστασης εφαρμόζεται στην Ευρωπαϊκή Ένωση, στις διεθνείς σχέσεις των κρατών, και στους διεθνείς οργανισμούς.

Η αρχή της νομιμότητας αφορά και δεσμεύει τις τρεις (3) κρατικές λειτουργίες οι οποίες είναι η νομοθετική, εκτελεστική και δικαστική. Η νομοθετική εξουσία είναι υποχρεωμένη βάσει της αρχής της νομιμότητας να θεσπίζει κανόνες διεθνούς δικαίου, οι οποίοι έρχονται σε αρμονία με το Σύνταγμα, το Ευρωπαϊκό Δίκαιο, το Διεθνές Δίκαιο και γενικότερα με κάθε ανώτερη πηγή δικαίου¹⁰⁵. Οι δικαστικές αποφάσεις που λαμβάνει η δικαστική εξουσία, θα πρέπει να εκδίδονται βάσει των νόμων του Κράτους. Η εκτελεστική εξουσία, για κάθε πράξη που εκδίδει ή για την συνολική συμπεριφορά της δεσμεύεται από το νόμο. *«Η ελευθερία στη σύγχρονη έννομη τάξη διασφαλίζεται από την ενεργό στάση και παρέμβαση του κράτους και όχι με την απουσία του»*¹⁰⁶.

Η αρχή της νομιμότητας απορρέει από την αρχή της διάκρισης των λειτουργιών (άρθρο 26 Σ) και αποτελεί μία από τις βάσεις για την εφαρμογή του κράτους δικαίου (άρθρο 25 § 1 Σ). Η αρχή της νομιμότητας δεσμεύει την εκτελεστική εξουσία να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις, τις απαγορεύσεις και τους κανόνες που θεσπίζει ο νομοθέτης και διασφαλίζει ότι οι πράξεις των διοικητικών αρχών υπόκεινται στον δικαστικό έλεγχο, ιδίως των διοικητικών δικαστηρίων. Η αρχή της νομιμότητας απαιτεί από τις διοικητικές αρχές να ενεργούν εντός του πλαισίου του νόμου. Παράλληλα αν και δεν εξασφαλίζει αυτομάτως την εφαρμογή του νόμου, απαγορεύει στα διοικητικά όργανα τον περιορισμό των δικαιωμάτων, των ελευθεριών και της περιουσίας των πολιτών, εκτός εάν αυτό βασίζεται σε επιφύλαξη του νόμου. Με την υπαγωγή της εκτελεστικής εξουσίας στους κανόνες του νόμου που ψηφίζει το κοινοβούλιο, το όργανο με τη νομοθετική εξουσία, επιτυγχάνεται έμμεσα η υπαγωγή της εκτελεστικής εξουσίας στη βούληση του εκλογικού σώματος και υπό στενή έννοια στο λαό, ο οποίος είναι φορέας της εθνικής κυριαρχίας. Για τους πολίτες, αρχή της νομιμότητας είναι η απόλαυση της ελευθερίας τους σεβόμενοι πάντα τους ισχύοντες νόμους(ό,τι δεν

¹⁰⁵ Βλ. Β. Τζέμος, Οργανωτικό Διοικητικό Δίκαιο, (2013) σελ.28

¹⁰⁶ Βλ. Στράνης, Δ, Το Δημόσιο Δίκαιο στο Εργατικό Δίκαιο του 21^{ου} αιώνα (2010)

απαγορεύεται επιτρέπεται). Για την κρατική εξουσία υπάρχει δέσμευση. Σημαίνει ότι υπάρχουν αρμοδιότητες που πηγάζει στο ισχύον δίκαιο (ό,τι δεν προβλέπεται απαγορεύεται και ό,τι προβλέπεται υποχρεώνει)¹⁰⁷.

3.3.2 Η αρχή προστασίας του δημόσιου συμφέροντος

Η έννοια του δημόσιου συμφέροντος και η προστασία του αποτελεί κεντρική και θεμελιώδη αρχή της οργάνωσης και της λειτουργίας του δημόσιου τομέα. Πράγματι, το δημόσιο συμφέρον καθορίζει τον τρόπο διαχείρισης και οργάνωσης των δημοσίων υπηρεσιών. Η έννοια του δημόσιου συμφέροντος είναι μεν μια αόριστη έννοια, αλλά υπάρχει νομική υπόσταση που το προσδιορίζει.¹⁰⁸ Η έννοια του δημόσιου συμφέροντος αντικατοπτρίζεται στο Σύνταγμα με τη μορφή του δημόσιου συμφέροντος (άρθρο 24 §1 Σ) ή του δημόσιου αγαθού (άρθρο 17 § 2 Σ), καθώς και με ειδικότερες πτυχές, όπως η προστασία της ανθρώπινης αξιοπρέπειας και της εθνικής οικονομίας (άρθρο 106 §2 Σ) και το εθνικό συμφέρον (άρθρο 4 §3, Σ) και (άρθρο 28 §2). Επίσης στα άρθρα 33§ 2, 103§ 1, 106§ 1, 17§ 1.

Ως νομική έννοια ελέγχεται και από το ΣτΕ (ΣτΕ 2234/1999). Η διοικητική πράξη θα πρέπει να αιτιολογείται αν προκύπτουν ζητήματα δημόσιου συμφέροντος. Το δημόσιο συμφέρον ενσωματώνεται στο Σύνταγμα, στους νόμους και στη δημόσια διοίκηση μέσω της θέσπισης κανονιστικών και ατομικών πράξεων στο πλαίσιο της νομοθετικής εξουσίας. Ως εκ τούτου, η εκτελεστική εξουσία δεν μπορεί να εξαιρεθεί από την αρχή της νομιμότητας προφασιζόμενη την υπεράσπιση του δημόσιου συμφέροντος. Σε περιπτώσεις τέλεσης αδικήματος, που προκύπτει θέμα δημόσιου συμφέροντος, οι νομικές συνέπειες είναι μεγάλες. Ειδικότερα, και σε τελική ανάλυση, η αρχή της προστασίας του δημόσιου συμφέροντος θεωρείται ότι υποχρεώνει τη δημόσια διοίκηση να επιλέξει μεταξύ πολλών εξίσου νόμιμων αποφάσεων, δηλαδή η δημόσια διοίκηση υποχρεούται να χρησιμοποιήσει τη διακριτική της ευχέρεια για να επιλέξει εκείνη που θεωρεί ότι εξυπηρετεί το βέλτιστο δημόσιο συμφέρον.

Το δημόσιο συμφέρον, αναφέρεται στα συμφέροντα και στην ευαρέσκεια των βασικών αναγκών όλων των μελών της κοινωνίας, όπως αυτές που σχετίζονται με την υγεία, την παιδεία, την ασφάλεια, την δημόσια τάξη και την οικονομία. Συμφέρον

¹⁰⁷ Βλ. Β. Τζέμος, Εγχειρίδιο Εθνικής Σχολής Δημόσιας Διοίκησης : Έλεγχος Διοικητικής Δράσης., 2021, σελ. 10

¹⁰⁸ Βλ. Ανδρομάχη Γ. Μαρκαντωνάτου-Σκαλτσά, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 2016 σελ. 187

επίσης θεωρείται η ικανοποίηση όλων των θεμιτών ενεργειών, όπως αυτές ορίζονται από το δίκαιο. Το δημόσιο συμφέρον διακρίνεται σε γενικό, ιδιωτικό και δημόσιο. Δημόσιο είναι το συμφέρον όλων των πολιτών οι οποίοι είναι οργανωμένοι βάσει της έννομης τάξης σε κράτος.¹⁰⁹

3.3.3 Η αρχή της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου

Μια απλή ερμηνεία που μπορεί να αποδοθεί για την χρηστή διοίκηση είναι πως η δημόσια διοίκηση αποτελεί μια υπηρεσία για τους πολίτες και οφείλει να διαφυλάσσει τα δικαιώματά τους. Υποχρεούται επίσης να βρίσκει διέξοδο στους πολίτες που έχουν υποστεί ταλαιπωρία ή αντιμετωπίζουν δυσκολίες από την δημόσια διοίκηση και συγκεκριμένα από τους λειτουργούς της¹¹⁰.

Συνολικά η αρχή της χρηστής διοίκησης περιλαμβάνει ορισμένες βασικές συμπεριφορές και αρχές που πρέπει να τηρούν οι δημόσιες υπηρεσίες και οι δημόσιοι υπάλληλοι. Αυτές οι αρχές περιλαμβάνουν το να είναι ευγενικοί και εξυπηρετικοί προς τους πολίτες, ακούγοντας τις ανάγκες τους με σεβασμό και παρέχοντας σαφείς και πλήρεις πληροφορίες. Επιπλέον, οι υπάλληλοι πρέπει να δείχνουν πραγματικό ενδιαφέρον για τις υποθέσεις που αναλαμβάνουν, να μην καθυστερούν υπερβολικά στην εξυπηρέτηση των πολιτών και να είναι απολύτως διακριτικοί και αντικειμενικοί στις αποφάσεις τους. Τέλος, πρέπει να αποδέχονται τα νόμιμα αιτήματα των πολιτών και να επιδεικνύουν συνεχή προσήλωση στη βελτίωση της εξυπηρέτησης του κοινού. Συνολικά, αυτές οι αρχές ενισχύουν την εμπιστοσύνη του κοινού στη δημόσια διοίκηση και συμβάλλουν στη βελτίωση της ποιότητας των δημοσίων υπηρεσιών¹¹¹. Η αρχή της χρηστής διοίκησης διαφοροποιείται από την αρχή της επιείκειας, καθώς επιδιώκει την επιείκεια εντός των νομικών πλαισίων. Το βασικό της ενδιαφέρον εστιάζεται στην άσκηση της διακριτικής ευχέρειας της διοίκησης, την ερμηνεία των νόμων, την οργάνωση των δημοσίων υπηρεσιών και την συμπεριφορά της διοίκησης προς τους

¹⁰⁹ Βλ. Ανδρομάχη Γ. Μαρκαντωνάτου-Σκαλτσά, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, σελ. 188

¹¹⁰ Βλ. Βασίλης Τζέμος, Εφαρμοσμένο Διοικητικό Δίκαιο και Αρχές Δικαίου και Μάνατζμεντ., Δημόσιο Δίκαιο, Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων, Τεύχος 1-2, 2021, σελ. 14

¹¹¹ Βλ. Τζέμος Β, Η Σύννομη Κακοδιοίκηση, Επιστημονικό Περιοδικό Δημόσιο Δίκαιο, (2017) Τεύχος 2-3, σελ. 102

πολίτες. Αν και αποτελεί συμπληρωματική έννοια της νομιμότητας, και όχι τρόπος παράκαμψης της νόμιμης αρμοδιότητας της διοίκησης. Δεν μπορεί να εφαρμοστεί όταν η διοικητική αρμοδιότητα είναι σαφής και περιορισμένη¹¹².

Η δικαιολογημένη (ή προστατευόμενη) εμπιστοσύνη των διοικουμένων προκύπτει από τη συνταγματική προστασία της προσωπικότητας(άρθρο 5 §1 Σ). αυτή η αρχή συνδέεται με την αρχή του κράτους δικαίου και την αρχή της ασφάλειας δικαίου. Στα πλαίσια της αρχής, οι διοικούμενοι εύλογα προσδοκούν ότι θα διατηρηθεί η σταθερότητα και προβλεψιμότητα της πραγματικής και νομικής κατάστασης που καθόρισε ο νομοθέτης. Ωστόσο, αναγνωρίζεται ότι η απόλυτη προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου μπορεί να υπονομευθεί εάν πληρούνται πολλές από τις αναγκαίες εγγυήσεις, καθώς αυτό θα οδηγούσε σε αυστηροποίηση της διοικητικής δράσης και θα περιόριζε την ανάγκη προσαρμογής της διοικητικής δράσης στις μεταβαλλόμενες κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες. Έτσι, αναγνωρίζεται ότι η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου συνεπάγεται την ανάγκη σαφήνειας, εξειδίκευσης και προβλεψιμότητας των νομικών κανόνων που ακυρώνουν κεκτημένα δικαιώματα του διοικουμένου. Επιπλέον, η ακύρωση μιας σταθερής ή νομικής κατάστασης του διοικουμένου πρέπει να αιτιολογείται από λόγους δημοσίου συμφέροντος. Η ακύρωση πρέπει να είναι προβλέψιμη στο μέλλον και δεν πρέπει να έρχεται σε αντίθεση με το προηγούμενο πραγματικό ή νομικό καθεστώς, και να σέβεται την αρχή της αναλογικότητας.

3.3.4 Η αρχή της αναλογικότητας

Η αρχή της αναλογικότητας απορρέει από το κράτος δικαίου, είναι κανόνας του Συντάγματος που τοποθετεί τα γενικά όρια των περιορισμών των συνταγματικών θεμελιωδών δικαιωμάτων. Επίσης αποτελεί βασικό κανόνα του διεθνούς δικαίου, του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και της Ευρωπαϊκής συμβάσεως των δικαιωμάτων του ανθρώπου¹¹³. Ενσωματώθηκε στη νομολογία από το συμβούλιο της επικρατείας τη δεκαετία του 1980, επηρεασμένο από τη γερμανική θεωρία και νομολογία (ψήφισμα

¹¹² Βλ. Τζέμος Β, Η Σύνομη Κακοδιοίκηση, Επιστημονικό Περιοδικό Δημόσιο Δίκαιο, Τεύχος 2-3, 2017 σελ. 103

¹¹³ Βλ. Βασίλης, Τζέμος, Εγχειρίδιο Εθνικής Σχολής Δημόσιας Διοίκησης : Έλεγχος Διοικητικής Δράσης, 2021, σελ. 17

2112/1984). Στην αρχαιότητα η αρχή της αναλογικότητας θεωρούταν ως η αρχή της « μεσότητας» ή «μέτρον άριστον» ή «μηδέν άγαν», δηλαδή ότι όλα να πραγματοποιούνται με μέτρο ή αναλογία (θετική εκφορά) ή τίποτα με δυσαναλογία ή υπερβολή.¹¹⁴ Σήμερα, αναγνωρίζεται ρητά στο (άρθρο 25 § 1,δ') του Συντάγματος, όπως τροποποιήθηκε το 2001. Η αρχή της αναλογικότητας διακρίνεται σε 3 επιμέρους αρχές: α) την αρχή της αναγκαιότητας, β) την αρχή της καταλληλότητας και γ) την αρχή της αναλογικότητας υπό στενή έννοια.

Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, προκειμένου να θεωρηθεί αποδεκτός ένας περιορισμός ενός θεμελιώδους δικαιώματος θα πρέπει: α) να ανταποκρίνεται σε δηλωμένους σκοπούς της διοικητικής ή νομοθετικής ρύθμισης και πάντως σε σκοπούς γενικότερου δημοσίου συμφέροντος, β) το περιοριστικό μέτρο που επιβάλλεται στην άσκηση του δικαιώματος είναι αναγκαίο για την επίτευξη του στόχου και είναι όσο το δυνατόν λιγότερο επαχθές, γ) το μέτρο που επιλέγεται πρέπει να είναι κατάλληλο και αναλογικό και να συνάδει με τους επιδιωκόμενους στόχους και δ) η ανάγκη υλοποίησης το επιδιωκόμενου στόχου δημοσίου συμφέροντος δεν πρέπει να είναι προδήλως δυσανάλογη ή δυσανάλογη προς την ανάγκη προστασίας του αμφισβητούμενου δικαιώματος (αναλογικότητα υπό στενή έννοια). Με άλλα λόγια, η αρχή της αναλογικότητας απαιτεί να λαμβάνονται οι αναγκαίες προφυλάξεις κατά την επιβολή περιορισμών στα θεμελιώδη δικαιώματα των διοικουμένων. Η δημόσια διοίκηση θεσμικά είναι ο θεματοφύλακας για τη προστασία των θεμελιωδών δικαιωμάτων. Παρ όλα αυτά, αρκετά συχνά η πλήρης ικανοποίηση των θεμελιωδών δικαιωμάτων «συναντάει πρακτικά αναχώματα και από την ίδια την πολυσύνθετη και συχνά συγκρουσιακή και αντιφατική φύση και λειτουργία των θεμελιωδών δικαιωμάτων»¹¹⁵ Η διοίκηση, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, θα πρέπει να επιλέγει για την τέλεση των σκοπών της, τα μέτρα που είναι τα λιγότερα επαχθή για τον διοικούμενο.¹¹⁶ και τα ικανότερα για την επίτευξη αυτού του σκοπού¹¹⁷. Τέλος η αρχή της αναλογικότητας παρουσιάζει ενδιαφέρον σε πρακτικό, θεωρητικό αλλά και

¹¹⁴ Β. Τζέμος, «Η μέρα νύχτα. Η Πανδημία, η ζωή ως το υπέρτατο αγαθό και οι δυο όψεις της Αναλογικότητας», στο Δημόσιο Δίκαιο - Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων, τ.1-2, 2020, σελ. 4.

¹¹⁵ Β. Τζέμος, Γενική Θεωρία Θεμελιωδών Δικαιωμάτων και Πρωτογενές Ενωσιακό Δίκαιο, στο Δημόσιο Δίκαιο-Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων, 2018 τεύχος 2-3, σελ. 213

¹¹⁶ Βλ. Ανδρομάχη Γ. Μαρκαντωνάτου - Σκαλτσά, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 2016 σελ. 193

¹¹⁷ Βλ. Τζέμος Β, Η «ώριμη αναλογικότητα», Επιστημονικό Περιοδικό Διοικητική Δίκη

δικαστικό ενδιαφέρον, καθώς προβάλλεται ως «μία μέθοδος, ένα διαιτητικό εργαλείο»¹¹⁸

3.3.5 Η αρχή της αμεροληψίας και της ανεξαρτησίας των οργάνων της δημόσιας διοίκησης

Η αρχή της αμεροληψίας των διοικητικών αρχών αποτελεί ειδικότερη έκφραση του κράτους δικαίου (ΣτΕ 1582/2010, 724/2001, 620/2004, 1555/2004, 212/2013, 1237/2017, 1181/2019. Συνενώνεται με την αρχή της χρηστής διοίκησης ΣτΕ 162/1961, 1610/1999) και απορρέει τόσο από το σύνταγμα και από τις καθιερωμένες εγγυήσεις υπέρ του πολίτη (ΣτΕ 2522/2001, 1117/2000, 676/2005, 1318/2017), όσο και από την αρχή της δικαίας δίκης σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ (ΣτΕ 2522/200).¹¹⁹ Η αρχή αυτή απαιτεί οι διοικητικές αρχές να ενεργούν ως χρηστή διοίκηση, με βάση στόχους που καθορίζονται από την προστασία του δημοσίου συμφέροντος, χωρίς συμπάθεια ή προκατάληψη προς τους διοικούμενους. Θα πρέπει η κρίση της διοίκησης να είναι αμερόληπτη και να μην δέχεται επιρροές αντίθετες προς το δημόσιο συμφέρον. Η αρχή της αμεροληψίας εκδηλώνεται σε διάφορα χαρακτηριστικά παραδείγματα διοικητικής συμπεριφοράς. Για παράδειγμα, α) το λεγόμενο ασυμβίβαστο, δηλαδή η απαγόρευση για τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας (άρθρο 30 §2 Σ) και τους υπουργούς (άρθρο 81 §3 Σ) να ασκούν επαγγελματική δραστηριότητα, β) η απαγόρευση συμμετοχής στα συλλογικά όργανα της δημόσιας διοίκησης. Έτσι, ο υπαλληλικός κώδικας (άρθρο 36 § 3) απαγορεύει στους συγγενείς μέχρι τρίτου βαθμού συγγένειας των υπαλλήλων να συμμετέχουν στις ίδιες συνεδριάσεις των συλλογικών οργάνων και σύμφωνα με το άρθρο 7 §2 του νόμου περί διοικητικής διαδικασίας, τα μονομελή ή συλλογικά όργανα της διοίκησης υποχρεούνται να απέχουν από *«κάθε ενέργεια ή διαδικασία που συνιστά συμμετοχή σε λήψη απόφασης ή διατύπωση γνώμης ή πρότασης εφόσον: α) η ικανοποίηση προσωπικού συμφέροντός είναι συναφής με την έκβαση της υπόθεσης, β) ο ενδιαφερόμενος είναι σύζυγος ή συγγενής εξ αίματος ή εξ αγχιστείας,*

¹¹⁸ Β. Τζέμος, «Η ‘‘ ώριμη’’ αναλογικότητα», στο Β. Τζέμος (επιμ.), βιβλίο πρακτικών 6ου Ετήσιου Επιστημονικού Συνεδρίου Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων, σε συνεργασία με τον Δικηγορικό Σύλλογο Πατρών, 12-13 Απριλίου 2019, στην Πάτρα, με θέμα «Το Δημόσιο Δίκαιο σε ‘‘αμηχανία’’», σελ. 10- 36, Αθήνα, 2020, σελ. 12.

¹¹⁹ Βλ. Α. Γέροντας, Επιτομή Γενικού Διοικητικού Δικαίου, 2020, σελ. 131

συγγενής εξ αγχιστείας, εξ αγχιστείας αορίστου χρόνου ή εξ αγχιστείας μέχρι τετάρτου βαθμού, ή γ) ο ενδιαφερόμενος έχει ειδική σχέση ή αντιδικία με τον ενδιαφερόμενο». Τέλος, όσον αφορά την αρχή της ανεξαρτησίας, απαγορεύει την κομματικοποίηση της δημόσιας διοίκησης¹²⁰. Με το άρθρο 29 §3 Σ του υπαλληλικού κώδικα θεσπίζει τους κανόνες της πολιτικής ουδετερότητας για τους δημοσίους υπαλλήλους και απαγορεύει «*στους υπαλλήλους των δημοσίων αρχών, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και των λοιπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, κατά την άσκηση των υπηρεσιακών τους καθηκόντων, να εκφράζουν την υποστήριξή τους ή την αντίθεσή τους σε πολιτικά κόμματα*».¹²¹

3.3.6 Η αρχή της ισότητας και της αξιοκρατίας

Η αρχή της ισότητας κατοχυρώνεται στο άρθρο 4 § 1Σ, η οποία ορίζει ότι «οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου». Αλλά αυτή η ισότητα νοείται ως ισότητα στο νόμο και ισότητα ενώπιον του νόμου. Η ισότητα στον νόμο είναι υποχρεωτική για τον νομοθέτη, ο νομοθέτης πρέπει να θεσπίζει κανόνες που δεν παραβιάζουν την αρχή της ισότητας και η ισότητα ενώπιον του νόμου είναι υποχρεωτική για την εκτελεστική εξουσία και τα δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να εφαρμόζουν τον νόμο προστατεύοντας την ισότητα μεταξύ των πολιτών. Σύμφωνα με το άρθρο 4 §1 Σ, η ισότητα δεν νοείται ως τυπική και αριθμητική, όπως στην περίπτωση της ισότητας των ψήφων, η οποία πηγάζει από την αντιπροσωπευτική αρχή (άρθρο 51 §2 Σ), αλλά ως ουσιαστική ή αναλογική. Η αρχή αυτή δεν συνιστά δικαίωμα, αλλά θεωρείται γενική ρήτρα.¹²² Έτσι, αν και η τυπική ή αριθμητική ισότητα επιβάλλει την ίδια ρύθμιση διαφορετικών καταστάσεων (όλοι, ανεξάρτητα από τις κοινωνικές διαφορές, απολαμβάνουν το δικαίωμα μιας ψήφου), η αναλογική σε αυτό το πλαίσιο, επιτάσσει την όμοια μεταχείριση μεταξύ των ομοίων και την διαφορετική μεταχείριση των ανόμοιων περιπτώσεων. Για παράδειγμα, είναι συνταγματικά αποδεκτή και σε ορισμένες περιπτώσεις επιβεβλημένη, για ειδικές κοινωνικά ευάλωτες ομάδες, όπως πολύτεκνοι, άτομα με αναπηρίες, άτομα με ειδικές ανάγκες ή ηλικιωμένοι (άρθρο 21 §2 Σ) ή ειδικές ομάδες όπως τα παιδιά, να απολαμβάνουν μια προνομιακή μεταχείριση.

¹²⁰ Βλ. Βασίλης, Τζέμος, Εγχειρίδιο Εθνικής Σχολής Δημόσιας Διοίκησης : Έλεγχος Διοικητικής Δράσης., 2021, σελ. 16

¹²¹ Α. Γέροντας, Επιτομή Γενικού Διοικητικού Δικαίου, 2020, σελ. 132

¹²² Α. Γέροντας., Π. Παυλόπουλος., Γ Π. Σιούτη., Σ. Φλογαΐτης, Διοικητικό Δίκαιο, Ε Έκδοση, 2022, σελ. 311

Η θετική ισότητα αποτελεί συγκεκριμένη έκφραση της αρχής της ισότητας, η οποία απαιτεί τη λήψη μέτρων θετικής δράσης για την εξάλειψη της καθιερωμένης ανισότητας μεταξύ ανδρών και γυναικών, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 116 §2 Σ. Ως αναλογική, λειτουργεί τόσο εκτεταμένα όσο και δημιουργικά. Πρόκειται για δικαστική επέκταση της αρχής της ισότητας σε υποθέσεις που έχουν παρόμοια χαρακτηριστικά αλλά έχουν ρυθμιστεί με τρόπο αδικαιολόγητα ανόμοιο από τη νομολογία. Έτσι, για παράδειγμα είναι δυνατόν να εκδοθεί δικαστική απόφαση υπέρ της επέκτασης παροχών που παρέχονται σε μια ομάδα ανθρώπων, και σε άλλες που εμφανίζουν παρόμοια ή όμοια χαρακτηριστικά.

Ένας Έλληνας πολίτης και ένας πολίτης κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν δικαίωμα στην ισότητα σύμφωνα με το σύνταγμα, με εξαίρεση όμως την πρόσβαση στο δημόσιο καθεστώς κατά την άσκηση της κρατικής εξουσίας. Οι αλλοδαποί προστατεύονται από διακρίσεις λόγω εθνικότητας, φυλής, γλώσσας, θρησκευτικών ή πολιτικών πεποιθήσεων, σύμφωνα με το άρθρο 5 §2 Σ, αλλά δεν απολαμβάνουν το δικαίωμα στην ισότητα χωρίς εξαίρεση, αντίστοιχα, ως πολίτες της Ελλάδας.

Η αρχή της ισότητας δεν αποκλείεται από την αρχή της νομιμότητας. Κατά συνέπεια, αναγνωρίζεται ότι «η ισότητα δεν ισχύει για την παρανομία». Δηλαδή, η μη τήρηση του νόμου σε μια συγκεκριμένη περίπτωση ή η παράνομη συμπεριφορά ενός διοικητικού οργάνου δεν δικαιολογεί την παρανομία του σε μια παρόμοια περίπτωση ούτε όμως αποτελεί αντικείμενο επίκλησης από τους διοικούμενους. Η εξάπλωση της ανομίας, υπό αυτήν την έννοια, θα υπονομεύσει το ίδιο το περιεχόμενο της αρχής της ισότητας, η οποία λειτουργεί ως ανισότητα. Η τήρηση της αρχής της ισότητας και η ευσυνείδητη εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας είναι ιδιαίτερα σημαντική κατά την άσκηση της Διοικητικής διακριτικής ευχέρειας, δηλαδή όταν η διοίκηση πρέπει να επιλέξει μεταξύ πολλών εξίσου νόμιμων λύσεων.

Η αρχή της αξιοκρατίας προκύπτει από τα άρθρα (4 § 1 Σ), (5 § 1 & 2 Σ), η οποία εγγυάται την ελεύθερη ανάπτυξη της προσωπικότητας του ατόμου και συνδέεται με τις αρχές της ισότητας και του κράτους δικαίου. Η αρχή της αξιοκρατίας επιβεβαιώνεται από τη συνταγματική αναγνώριση του Ανώτατου Συμβουλίου Επιλογής Προσωπικού¹²³, άρθρο 103 § 7, σύμφωνα με την οποία «η πρόσβαση σε

¹²³ Βλ. Βασίλης, Τζέμος, ΑΣΕΠ και Συνταγματικό Δίκαιο, 2020 σελ. 136, Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων

δημόσιες θέσεις και αξιώματα βασίζεται σε κριτήρια που συνάπτονται με κριτήρια για την προσωπική αξία και την ικανότητα των ενδιαφερομένων, καθώς και με τα καθήκοντα της θέσεως που πρόκειται να καταλάβουν»¹²⁴ και αναφέρει «Η πρόσληψη υπαλλήλων στο δημόσιο και στον ευρύτερο δημόσιο τομέα, όπως αυτός καθορίζεται κάθε φορά, πλην των περιπτώσεων της παραγράφου 5, γίνεται είτε με διαγωνισμό είτε με επιλογή, σύμφωνα με προκαθορισμένα και αντικειμενικά κριτήρια και υπάγεται στον έλεγχο ανεξάρτητης αρχής, όπως ο νόμος ορίζει. Νόμος μπορεί να προβλέπει ειδικές διαδικασίες επιλογής που περιβάλλονται με αυξημένες εγγυήσεις διαφάνειας και αξιοκρατίας οι ειδικές διαδικασίες επιλογής προσώπου για θέσεις το αντικείμενο των οποίων περιβάλλεται από ειδικές συνταγματικές εγγυήσεις ή προσιδιάζει σε σχέση εντολής».

Η αρχή της αξιοκρατίας συνδέεται άμεσα με την αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας, η οποία αναφέρεται. Η αρχή αυτή συνεπάγεται αφενός, με την εφαρμογή του ουσιαστικού δικαίου, και αφετέρου, την εξοικονόμηση χρόνου και πόρων, την ταχύτητα και την ευελιξία, στην επίτευξη των στόχων που έχουν καθοριστεί. Για να επιτευχθεί η αποτελεσματικότητα, θα πρέπει να υφίσταται η αρχή της οικονομικότητας, η οποία σημαίνει οικονομία χρόνου, πόρων, και μέσων για την επίτευξη των στόχων.

Σύμφωνα με στοιχεία του Ο.Ο.Σ.Α. και της Ε.Ε., το κόστος της γραφειοκρατίας στην χώρα μας είναι στα 16 δις, ενώ στις άλλες χώρες είναι περίπου κατά 50% μειωμένα.¹²⁵

3.3.7 Η αρχή της διαφάνειας και της αποτελεσματικότητας της διοικητικής δράσης

Η αρχή της διαφάνειας της διοίκησης απορρέει από το άρθρο 5^α του Συντάγματος, το οποίο εγγυάται το δικαίωμα των πολιτών στην ενημέρωση, δηλαδή στην πλήρη γνώση σχετικά με την δράση της διοίκησης, από το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης(άρθρο 20§2 του Συντάγματος) και τα θεμελιώδη δικαιώματα αναφοράς και αιτήσεως παροχής πληροφοριών(άρθρο 10 Σ)¹²⁶. Διαφάνεια και δημοσιότητα αποτελούν αναπόσπαστο στοιχείο των αρχών της δημοκρατίας, εφόσον δίνουν το δικαίωμα ελέγχου στους

¹²⁴ ΣτΕ 2096, 3351/2000, 1253/2003, 2396-98/2004, 1666/2005, 3404/2006, 3058/2009, 2488, 2462/2010, 27756/2011, 2411/2012, 3584, 3739/2013, 18-21/2014, 987, 2411/2014, 527, 959, 1205, 1205, 1997/2015, 865, 1120, 2625/2016, 608, 711, 1443, 2733/2017, 686, 1927., 1943., 2374, 2825/2018, 218/2019, ΔΕφΑΘ 17/2011.

¹²⁵ Α. Γέροντας, Επιτομή Γενικού Διοικητικού Δικαίου, 2020, σελ. 140

¹²⁶ Βλ. Βασίλης Τζέμος, Εγχειρίδιο Εθνικής Σχολής Δημόσιας Διοίκησης : Έλεγχος Διοικητικής Δράσης, 2021, σελ. 14

πολίτες για τις ενέργειες των κρατικών θεσμών. Η σαφής και διάφανη δράση των διοικητικών ενεργειών συμβάλλουν στην αντιμετώπιση της διαφθοράς και της διαπλοκής της δημόσιας διοίκησης, διασφαλίζοντας τον έλεγχο της ακόμα ενισχύοντας την αποτελεσματική λειτουργία της και προστατεύοντας τα δικαιώματα των διοικουμένων. Το πρόγραμμα Δι@ύγεια (Ν. 3861/2010) απαιτεί την δημοσίευση όλων των αποφάσεων των διοικητικών οργάνων και αρχών που έχουν οικονομικό περιεχόμενο, ώστε οι διοικούμενοι να έχουν ανοιχτή πρόσβαση σε αυτές. Στο ίδιο πλαίσιο, είναι απαραίτητη η δημοσίευση των κανονιστικών πράξεων της διοίκησης, αλλά βάση νόμου, οι αποφάσεις των ανεξάρτητων αρχών που επιβάλλουν κυρώσεις στους πολίτες, εκδίδονται μετά από δημόσια συνεδρίαση, όπου το κοινό μπορεί να εισέλθει ελεύθερα (ΣτΕ 3319/2010). Με την ανάρτηση όλων των κυβερνητικών και των διοικητικών οργάνων στο διαδίκτυο, η διοίκηση διαμορφώνει μια νέα σχέση με τον πολίτη, καθώς ενισχύεται η διαφάνεια μέσω της δημοσιότητας και απομακρύνεται η μυστικότητα και η αντίληψη του στεγανού που χαρακτηρίζει την δημόσια διοίκηση.¹²⁷

Η αρχή των διοικητικών ενεργειών σχετίζεται με την αρχή της χρηστής διοίκησης και την ανάγκη προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων των διοικουμένων. Η αρχή της αποτελεσματικότητας των διοικητικών ενεργειών συνιστάται στην οικονομία, την ευελιξία και την ταχύτητα του χρόνου και των μέσων για την εφαρμογή της δημόσιας πολιτικής και της δημόσιας αποστολής των διοικητικών οργάνων. Η δημόσια διοίκηση οφείλει να λειτουργεί αποτελεσματικά εντός των νόμιμων πλαισίων ¹²⁸. Σύμφωνα με την αρχή, το άρθρο 10 §3 Σ ορίζει ότι *«Η αρμόδια υπηρεσία ή αρχή υποχρεούται να απαντά στα αιτήματα για παροχή πληροφοριών και χορήγηση εγγράφων, ιδίως πιστοποιητικών, δικαιολογητικών και βεβαιώσεων μέσα σε ορισμένη προθεσμία, όχι μεγαλύτερη των 60 ημερών, όπως νόμος ορίζει. Σε περίπτωση [παρόδου άπρακτης της προθεσμίας αυτής ή παράνομης άρνησης, πέραν των άλλων τυχόν κυρώσεων και έννομων συνεπειών, καταβάλλεται και ειδική χρηματική ικανοποίηση στον αιτούντα, όπως νόμος ορίζει»*. Επίσης, οι πολιτικές ηλεκτρονικής διακυβέρνησης κατευθύνονται προς την υλοποίηση της αρχής της αποτελεσματικότητας των διοικητικών ενεργειών με την εφαρμογή τεχνολογιών πληροφοριών και επικοινωνιών στις δημόσιες υπηρεσίες. Η εφαρμογή της

¹²⁷ Α. Γέροντας, Επιτομή Γενικού Διοικητικού Δικαίου, 2020, σελ. 114

¹²⁸ Βλ. Βασίλης Τζέμος, Εγχειρίδιο Εθνικής Σχολής Δημόσιας Διοίκησης : Έλεγχος Διοικητικής Δράσης, 2021, σελ. 20

ηλεκτρονικής διακυβέρνησης στον ελληνικό δημόσιο τομέα αυξάνει τη διαφάνεια και την προφανή δράση τής, προωθώντας παράλληλα την πρόσβαση των πολιτών στις σχετικές υπηρεσίες, με αποτέλεσμα την ταχύτερη και ουσιαστικότερη υλοποίηση των δικαιωμάτων τους.

4.1 Το φορολογικό σύστημα της Ελλάδας

Το φορολογικό δίκαιο, θέτει τις βάσεις για τις έννομες σχέσεις μεταξύ των πολιτών-φορολογουμένων και του κράτους και ορίζεται ως το σύνολο των αποφάσεων που αφορούν την οργάνωση, δομή και την εφαρμογή των μηχανισμών για την είσπραξη των φόρων¹²⁹. Το φορολογικό δίκαιο έχει 2 στόχους: αφενός μεν, με την είσπραξη δημοσίων εσόδων για την χρηματοδοτική συνδρομή της κρατικής πολιτικής και αφετέρου η κατανομή της φορολογικής επιβάρυνσης μεταξύ των πολιτών, για την πραγματοποίηση της φορολογικής δικαιοσύνης.¹³⁰

Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης, που κατοχυρώνεται στο Σύνταγμα, ειδικεύεται στην αρχή της φορολόγησης, η οποία βασίζεται στη φοροδοτική δυνατότητα. Προκειμένου, να κατανοηθεί και να περιγράψει η έννοια της φοροδοτικής δυνατότητας, το φορολογικό δίκαιο υποχρεούται να αντλεί διδάγματα από τα οικονομικά και να χρησιμοποιεί οικονομικούς όρους όπως περιουσία, κέρδος, εισόδημα κ.λπ. Οι όροι αυτοί μπορούν να χρησιμοποιηθούν και σε άλλα δίκαια, χωρίς ωστόσο να διαδραματίζουν κεντρικό ρόλο, όπως στο φορολογικό δίκαιο.

Το φορολογικό δίκαιο, δεν είναι απλά ένα δίκαιο που βασίζεται σε ένα απλό σύστημα υπολογισμών. Φυσικά θεωρείται ένα τεχνικό δίκαιο, όπου το μεγάλο μέρος του αποτελείται από κανόνες που αφορούν στην ποσοτικοποίηση των οικονομικών δεικτών, π.χ. η εφαρμογή φορολογικών συντελεστών για την αναζήτηση φόρων που πρέπει να καταβληθούν, ο υπολογισμός του φορολογητέου εισοδήματος, ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας οικονομικών προϊόντων (μετοχές, ακίνητα, πάγια, ομόλογα). Για όλες αυτές τις πράξεις, είναι απαραίτητο να καταφύγουμε σε μεθόδους και ενέργειες δανεισμένες από τις μαθηματικές επιστήμες. Ωστόσο, η χρήση των υπολογισμών επιτρέπει στο να ορίσει τα οικονομικά μεγέθη μετρήσιμα και συγκρίσιμα. Αυτός, εξ άλλου είναι ο ενδεδειγμένος τρόπος, για την εφαρμογή της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης, η οποία περιλαμβάνει τη σύγκριση της φοροδοτικής δυνατότητας των πολιτών, λαμβάνοντας υπόψη την άνιση φορολογία σε ανόμοιες καταστάσεις, και αντίστοιχα, την ίση φορολογία σε παρόμοιες καταστάσεις.

¹²⁹ Βλ. Ν. Μπάρμπας, Ε. Χουρδάκη, Τα Τεκμήρια στο Φορολογικό Δίκαιο, 2018

¹³⁰ Βλ. Χ. Χρυσανθάκης, Α. Τσουρουφλής, Το Φορολογικό Δίκαιο στην Έννομη Τάξη, 2010, σελ.5

Ένα από τα αρνητικά χαρακτηριστικά του φορολογικού δικαίου, είναι η σύντομη διάρκεια ζωής των νόμων και των διατάξεων του, λόγω των πολύ συχνών αλλαγών του από τους εκάστοτε κυβερνητικούς φορείς. Το γεγονός αυτό, συνδυαστικά με την έλλειψη μεθοδικότητας του φορολογικού νομοθέτη, ο οποίος συχνά πυκνά επηρεάζεται από πολιτικά κίνητρα, δημιουργεί αδιαφάνεια, πολυπλοκότητα και πολυνομία, θέτοντας έτσι σε κίνδυνο την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης και φυσικά την ασφάλεια του δικαίου.¹³¹

Στην Ελλάδα, στα τέλη του 19^{ου} αιώνα, εισάχθηκε η φορολόγηση συγκεκριμένων εισοδημάτων. Συγκεκριμένα με το Ν. ΧΚ/ 1877 επιβλήθηκε «φόρος επί των αξιών», ενώ με το Ν. ΑΔ4Η/1885 επιβλήθηκε «εισφορά» στις συντάξεις και στους μισθούς. Την περίοδο 1911-1919, επιβλήθηκε φόρος(τεκμαρτός), ο οποίος βασιζόταν στο μίσθωμα της κατοικίας του φορολογούμενου, όπως επίσης και φόρος(ποσοστιαίος), επί του ακαθάριστου εισοδήματος προερχόμενος από την παραγωγή συγκεκριμένων αγαθών (δημητριακά, καπνός κ.λπ.)

Η φορολογία επί των καθαρών προσόδων, βάσει του Ν.1640/1919, έπαιξε σημαντικό ρόλο στο φορολογικό σύστημα της Ελλάδας.¹³² Συγκεκριμένα, για τα φυσικά πρόσωπα, ο φόρος αυτός επιβαλλόταν, αρχικά, χωριστά στις 7 κατηγορίες εισοδήματος, και στη συνέχεια, φορολογούνταν με προοδευτική κλίμακα εάν και εφόσον το συνολικό εισόδημα υπερέβαινε το καθορισμένο πόσο βάση της εκάστοτε νομοθεσίας (συνθετικός φόρος).

Το σύστημα φορολόγησης εισοδήματος των φυσικών προσώπων μεταρρυθμίστηκε με το Ν.Δ. 3323/1955, όπου εισήχθη το σύστημα του ενιαίου φόρου εισοδήματος. Το συγκεκριμένο σύστημα διατηρήθηκε μέχρι το 2013, έχοντας βέβαια δεχτεί αρκετές τροποποιήσεις, με νομοθετήματα, κατά το πέρασμα των ετών. Εξάλλου, σύμφωνα με το Ν.Δ. 3843/58 θεσμοθετήθηκε η φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων. Οι Έλληνες νομοθέτες, προέβησαν στην κωδικοποίηση σε ενιαίο κείμενο των εφαρμοστέων διατάξεων (Ν.2238/1994), διότι ανέκυπταν αρκετά ζητήματα λόγω του μεγάλου αριθμού ρυθμίσεων, που ήταν διάχυτοι σε φορολογικούς και όχι μόνο νόμους.

Οι Έλληνες νομοθέτες, σχεδόν κάθε χρόνο, έφεραν τροποποιήσεις στο νόμο αυτό, χωρίς όμως να μπορούν να χαρακτηριστούν ως σημαντικές. Σημαντικές

¹³¹ Βλ. Χ. Χρυσανθάκης., Α. Τσουρουφλής, Το Φορολογικό Δίκαιο στην Έννομη Τάξη, 2010, σελ. 6

¹³² Βλ. Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, 2014, σελ. 313

μεταβολές όμως, θεωρούνται οι νόμοι Ν.3842/2010¹³³, Ν.3943/2011 και ο Ν.4110/2013, στα πλαίσια του προγράμματος σταθερότητας, και των μνημονίων. Η τεράστια μεταβολή όμως, πραγματοποιήθηκε με το Ν.4172/2013¹³⁴, ο οποίος έφερε ένα νέο σύστημα φόρου εισοδήματος, και παράλληλα άλλαξε τις κατηγορίες εισοδημάτων, και από επτά (7) της έκανε τέσσερις (4).

Από τα αρχαία χρόνια ήταν γνωστός ο θεσμός του φόρου. Ο φόρος ήταν και είναι μια πηγή των δημοσίων εσόδων. Η σχέση αυτή μεταξύ κράτους και φόρου είναι ευεξήγητη, καθώς οι φόροι χρειάζονται και είναι απαραίτητη για τη λειτουργία του κράτους. Για την λειτουργία των δημοσίων υπηρεσιών καθώς και για την παραγωγή δημόσιων αγαθών, είναι απαραίτητη προϋπόθεση οι πόροι αυτοί να προέρθουν από την ιδιωτική οικονομία, και αποδέκτης να είναι το δημόσιο. Στην αρχαιότητα ο θεσμός του φόρου ως μέσο χρηματοδότησης του κράτους ήταν υποβαθμισμένος, διότι και οι κρατικές ανάγκες ήταν περιορισμένες, αλλά και γιατί υπήρχαν και άλλες πηγές χρηματοδότησης (εισφορά σε γη, εκούσιες εισφορές). Στην εποχή που ζούμε, το κράτος έχει πάρα πολλές δαπάνες ειδικότερα στον τομέα της κοινωνικής πολιτικής του, ενώ οι υπόλοιπες πηγές χρηματοδότησης μπορούν να καλύψουν ένα μικρό μέρος για τις δαπάνες αυτές. Ο φόρος θεωρείται θεσμός του δικαίου, αλλά είναι και οικονομικό φαινόμενο, και για τους λόγους αυτούς αποτελεί αντικείμενο επεξεργασίας τόσο από την νομική όσο και από την οικονομική επιστήμη. Από νομικής άποψης ο φόρος συνδέεται με καθορισμένους περιορισμούς της κρατικής εξουσίας (πχ άρθρο 78 Σ παράγραφοι 1, 2, 4) και θεωρείται αναγκαίος ο καθορισμός της έννοιας του, η διαφοροποίηση του δηλαδή από τις υπόλοιπες δημοσιονομικές υποχρεώσεις. Από οικονομικής σκοπιάς ο φόρος θεωρείται ως ένα μέσο μετάθεσης, αναγκαστικού χαρακτήρα, αγοραστικής δύναμης από τον ιδιωτικό τομέα προς το δημόσιο.

Ο G. Jeze¹³⁵, διατύπωσε τον ορισμό της έννοιας του φόρου, όποιος έγινε αποδεκτός και από την ελληνική επιστημονική κοινότητα. Σύμφωνα με τον ορισμό του *«ο φόρος αποτελεί άμεση και οριστική παροχή των ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία, που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών»*.¹³⁶ Από τον ορισμό αυτό τα

¹³³ «Νόμος 3842/2010, κωδικοποιημένος με τον 4949/2022. Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις(φόρος ακίνητης περιουσίας)»

¹³⁴ «Νόμος 4172/2013, κωδικοποιημένος με τον 5045/2023. Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν.4046/2012, 4093/2012 και του 4127/2013 και άλλες διατάξεις»

¹³⁵ Gaston Jeze., 1869-1953. Γάλλος ακαδημαϊκός, ανθρωπιστής, και ακτιβιστής για τα ανθρώπινα δικαιώματα. Καθηγητής δημοσίου δικαίου και είχε έδρα στο Ινστιτούτο Διεθνούς Δικαίου.

¹³⁶ Βλ. Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, 2014, σελ. 2

στοιχεία που καθορίζουν την έννοια του φόρου είναι: α) η παροχή είναι υποχρεωτική, β) η παροχή είναι οριστική, γ) η παροχή είναι μονομερής, δεν υπάρχει κάποια μορφή ειδικού ανταλλάγματος από το κράτος προς τον ιδιώτη¹³⁷, δ) χαρακτηρίζεται ως άμεση χρηματική παροχή από τον ιδιώτη προς το κράτος, ε) οι λειτουργίες του: κάλυψη κρατικών δαπανών, αλλά και επίτευξη άλλων κοινωνικών και οικονομικών στόχων του συγχρόνου κράτους προνοίας.

4.2 Φορολογικό δίκαιο και διοικητικό δίκαιο

Το φορολογικό δίκαιο αρχικά ανήκει στο δημόσιο δίκαιο¹³⁸. Οι κανόνες του εξυπηρετούν σκοπούς δημοσίου συμφέροντος, καθώς αποβλέπουν στην εξοικονόμηση των δημοσίων εσόδων, οι φορολογικές διατάξεις συνιστούν αναγκαστικό δίκαιο, του οποίου η εφαρμογή δεν δύναται να αποκλειστεί από την ιδιωτική βούληση. Επιπλέον, στο πλαίσιο της φορολογικής διαδικασίας, το κράτος ενεργεί κυρίαρχα, δηλαδή ασκεί την εξουσία της φορολογικής απαίτησης, χωρίς να υπάρχει περιορισμός πέρα από την αυτοδέσμευση του, όπως αυτή προβλέπεται από την ισχύουσα νομοθεσία.

Το φορολογικό δίκαιο έχει ενταχθεί και αποτελεί μέρος του διοικητικού δικαίου. Στο πλαίσιο των φορολογικών διαδικασιών, οι ενέργειες της διοίκησης είναι ενέργειες μιας κυριαρχικής διοίκησης και πιο συγκεκριμένα ενέργειες μιας περιοριστικής διοίκησης. Κύριο καθήκον του είναι η ατομική λήψη αποφάσεων και η είσπραξη φόρων και τελών. Η φύση του φορολογικού κώδικα ως μέρος του διοικητικού δικαίου ακόμα γίνεται ιδιαίτερα αισθητή στη διαδικασία φορολογικής πιστοποίησης, η οποία είναι μια διαδικασία για την έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων που καθορίζουν φόρους. Η διαδικασία αυτή, ρυθμίζεται από τις διατάξεις του νόμου περί διοικητικών διαδικασιών (Ν 2690/1999), παρά τις ειδικότερες διατάξεις που προβλέπονται σε διάφορους φορολογικούς νόμους, προσαρμόζεται από τις ρυθμίσεις του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, (Ν 2690/1999) και συνοδεύεται από τις γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου και την τυπολογία του. Επιπλέον, η δικαστική επίλυση φορολογικών διαφορών ρυθμίζεται από το διοικητικό δικονομικό δίκαιο. Στην πραγματικότητα, η στενή σχέση μεταξύ φορολογικών και διοικητικών διαδικασιών τονίζεται από το γεγονός ότι ο Κώδικας Φορολογικής Δικονομίας (Ν 4125/1960), ο

¹³⁷ Η διαφορά με την έννοια του ανταποδοτικού τέλους, είναι η ύπαρξη ειδικής παροχής, είτε η παροχή αυτή είναι κάποιο έργο ή κάποια υπηρεσία. Βλ. Κ. Σαββαΐδου., Β. Αθανασάκη, *Επιτομή Φορολογικού Δικαίου*, 2018, σελ. 2

¹³⁸ Βλ. Χ. Χρυσανθάκης., Α. Τσουρουφλής, *Το Φορολογικό Δίκαιο στην Έννομη Τάξη*, 2010, σελ. 6

οποίος ίσχυε μέχρι το 1999, εφαρμόστηκε το 1983 σε ουσιαστικές διοικητικές διάφορες σύμφωνα με το άρθρο 4 του (Ν 1406/1983) και μετέπειτα αποτέλεσε τη βάση του ισχύοντος κώδικα διοικητικής δικονομίας (Ν 2717/1999).

Το φορολογικό δίκαιο είναι μια ειδική μονάδα στο εσωτερικό του διοικητικού δικαίου. Επιδιώκει ένα συγκεκριμένο, αυτάρκη στόχο, που είναι η αύξηση των χρηματικών πόρων του κράτους. Από την άποψη αυτή, γίνεται αυστηρή διάκριση μεταξύ των φορολογικών επιβαρύνσεων, των οποίων ως σκοπός είναι ταμειευτικός, και των υπολοίπων διοικητικών οικονομικών μέτρων, όπως π.χ. εισφορές, διοικητικά πρόστιμα ακόμα παράβολα κ.λπ. Επιπλέον, ο φορολογικός κώδικας βασίζεται σε ορισμένες εκτιμήσεις που προκύπτουν άμεσα από το σύνταγμα, ειδικότερα στην αρχή της νομιμότητας του φόρου(άρθρο 78 Σύνταγμα) και στην αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης (άρθρο 4 παρ. 1, 5 Σύνταγμα). Για την εκπλήρωση του σκοπού και την προσαρμογή με συγκεκριμένες αρχές που διέπουν το φορολογικό δίκαιο, έχουν εντάξει ειδικά φορολογικά διοικητικά όργανα και ιδιαίτερες διαδικασίες που διέπουν τη δράση της φορολογικής διοίκησης (π.χ. διαδικασίες και όργανα φορολογικών ελέγχων). Το φορολογικό δίκαιο αναπτύσσει επίσης ορισμένες συστηματικές δομές και όρους, επεκτείνοντας τις έννοιες και τις τυπολογίες άλλων τομέων δικαίου, όπως το εμπορικό δίκαιο, το διοικητικό δίκαιο, και το αστικό, δημιουργώντας διαφορές και συνθήκες που ικανοποιούν συγκεκριμένες ανάγκες του. Επιπλέον ο φορολογικός κώδικας διαφέρει στη νομική του ερμηνεία, καθώς απαιτεί στενή ερμηνεία των διατάξεων του φορολογικού κώδικα βάσει της συνταγματικής αρχής της νομιμότητας του φόρου.¹³⁹ Όλοι οι παραπάνω παράγοντες δίνουν στο φορολογικό δίκαιο τον χαρακτήρα ενός ολοκληρωμένου και ενιαίου νομικού υποσυστήματος όσον αφορά την κανονιστική, εννοιολογική, τελολογική, και συστηματική ταυτότητα. Το φορολογικό δίκαιο δεν έχει πολλά κοινά με τους κλάδους του ειδικού διοικητικού δικαίου. Εξάλλου, το φορολογικό δίκαιο δεν είναι νομική ύλη, η οποία προέκυψε ως αποτέλεσμα τις εξέλιξης και της εξειδίκευσης του διοικητικού δικαίου, αλλά αντίθετα, είναι κανόνες δικαίου που υπήρχαν ιστορικά και συνδέθηκε με τις διαδικασίες και τα δόγματα του διοικητικού δικαίου.

Για το λόγο αυτό, η βιβλιογραφία εξετάζει την ιδιαίτερη σχέση μεταξύ του φορολογικού και διοικητικού δικαίου. Μέχρι πρόσφατα, το φορολογικό δίκαιο παραδοσιακά χαρακτηριζόταν ως μέρος του ειδικού διοικητικού δικαίου, αν και οι

¹³⁹ βλ. Χρυσανθάκης., Α. Τσουρουφλής, Το Φορολογικό Δίκαιο στην Έννομη Τάξη, 2010, σελ. 8

συντάκτες του διοικητικού δικαίου απέφευγαν να το κατονομάσουν με ρητό τρόπο, αλλά σταδιακά, άρχισε να αναπτύσσεται η άποψη ότι ο φορολογικός κώδικας είναι δύσκολο να ρυθμιστεί εντός του στενού πεδίου εφαρμογής του ειδικού διοικητικού δικαίου. Εξαιτίας αυτού, συνεχίστηκε μεν να χαρακτηρίζεται κλάδος του ειδικού διοικητικού δικαίου, αλλά ανεξάρτητος. Αναγνωρίζοντας τη δυναμική φύση του φορολογικού δικαίου και τη στενή εξάρτηση του από το διοικητικό δίκαιο, θεωρείτε ότι το φορολογικό δίκαιο εντάσσεται στο διοικητικό δίκαιο πλέον ως αυτόνομος κλάδος αυτού.¹⁴⁰

4.3 Οι προκλήσεις των σύγχρονων φορολογικών διοικήσεων και η παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών στους φορολογούμενους

Σύμφωνα με τη διατύπωση του νέου δημόσιου μάνατζμεντ, ο δημόσιος τομέας θα πρέπει να προσπαθεί να εκπληρώνει τους άκαμπτους βασικούς στόχους και τις βασικές αρχές, όπως η λογοδοσία, η αποτελεσματικότητα, η αποδοτικότητα, που αποτελούν την πεμπτουσία της ταυτότητάς τους¹⁴¹. Ωστόσο, παρατηρείται πώς γίνεται αναφορά πλέον και σε ευέλικτες έννοιες και αρχές, όπως ο σεβασμός, η πελατοκεντρική προσέγγιση, η ακεραιότητα και η χρηστή διοίκηση.

Η φορολογική διοίκηση χαρακτηρίζεται ιδίως από τις έννοιες της επιβολής και του ελέγχου¹⁴². Εκ πρώτης όψεως, η πελατοκεντρική προσέγγιση φαίνεται να έρχεται σε αντίθεση με τις έννοιες που αναφέρθηκαν παραπάνω. Επομένως, προκειμένου οι φορολογούμενοι να μεταβούν από τον εξαναγκασμό στην εθελοντική φορολογική συμμόρφωση, είναι απαραίτητο να βρεθεί μια ισορροπία μεταξύ αυτών των εννοιών, οι οποίες αρχικά αντιφάσκουν μεταξύ τους.

Σύμφωνα με τον Ο.Ο.Σ.Α.¹⁴³, ο κύριος στόχος της φορολογικής διοίκησης είναι η βελτίωση της αποδοτικότητας/αποτελεσματικότητας, η οποία μπορεί να επιτευχθεί με τη μείωση του διοικητικού κόστους της είσπραξης των φόρων, τη μείωση του κόστους εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων και την αντιμετώπιση της μη συμμόρφωσης. Με άλλα λόγια, η αποτελεσματικότητα της

¹⁴⁰ Βλ. Χ. Χρυσανθάκης., Α. Τσουρουφλής, Το Φορολογικό Δίκαιο στην Έννομη Τάξη, 2010, σελ. 9

¹⁴¹ Βλ. Κατερίνα Σαββαΐδου., 2^η Διημερίδα, Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου, σελ. 3

¹⁴² Baurer Lewis, 2005, Tax Administrations and Small and Medium Enterprises in Developing Countries, World Bank Group.

¹⁴³ Ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης, είναι διεθνής οργανισμός των ανεπτυγμένων χωρών που υποστηρίζουν τις αρχές της οικονομίας, της ελεύθερης αγοράς και της αντιπροσωπευτικής δημοκρατίας. Ο ρόλος του οργανισμού είναι συμβουλευτικός, ενθαρρύνει τις συνομιλίες μεταξύ των κρατών, και προωθεί την καθιέρωση νομοθετικών πλαισίων.

φορολογικής διοίκησης συνίσταται τόσο στο να καταστήσει πιο δύσκολη τη φοροδιαφυγή όσων προσπαθούν να φοροδιαφύγουν, και παράλληλα να καταστήσει ευκολότερη την συμμόρφωση των φορολογουμένων που το επιθυμούν, καθώς ενώ τα κρατικά έσοδα αυξάνονται επιτρέπει στην εκάστοτε κυβέρνηση να πραγματοποιήσει τις εξαγγελίες της.

Η πρόσφατα δημοσιευθείσα έκθεση του Ο.Ο.Σ.Α. για το 2015, η οποία βασίζεται σε μελέτη 56 χωρών, περιέχει πολύ σημαντικά ευρήματα σχετικά με το οργανωτικό και θεσμικό επίπεδο των φορολογικών αρχών, τις στρατηγικές και τα επιχειρησιακά τους σχέδια, καθώς και την παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών προς τους φορολογουμένους¹⁴⁴.

Παρακάτω, θα αναφέρουμε τις παρατηρήσεις από την έκθεση του Ο.Ο.Σ.Α., σχετικά με την παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών προς τους φορολογούμενους, και την αντίστοιχη παροχή της ελληνικής φορολογικής διοίκησης σύμφωνα με το στρατηγικό-επιχειρησιακό σχέδιο αξιοποίησης νέων τεχνολογιών στο υπουργείο οικονομικών 2014-2020.

Στην έκθεση, παρατηρήθηκε πως οι περισσότερες φορολογικές αρχές εφαρμόζουν προγράμματα για τη βελτίωση της ποιότητας και των ειδών των παρεχόμενων ηλεκτρονικών υπηρεσιών, εστιάζοντας στην ηλεκτρονική υποβολή δηλώσεων, τη συλλογή δεδομένων από τρίτους, τη δημιουργία νέων ηλεκτρονικών εφαρμογών, καθώς και τη δημιουργία λογαριασμών φορολογουμένων. Περισσότερες από το 95% των φορολογικών αρχών έχουν εφαρμόσει την ηλεκτρονική υποβολή φορολογικών δηλώσεων. Το 2013, το ποσοστό δηλώσεων εισοδήματος νομικών και φυσικών προσώπων που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά ξεπέρασε το 75%. Τεράστια πρόοδος σημειώνεται επίσης στην αυτοματοποιημένη είσπραξη/καταβολή φόρων. Ο μέσος όρος των δαπανών των φορολογικών αρχών για την ενίσχυση των πληροφοριακών συστημάτων τους ανέρχεται στο 9,5%, εξαιρουμένων της Νορβηγίας, της Φιλανδίας, της Σιγκαπούρης και της Αυστρίας, οι οποίες δαπανούν περίπου το 25% του προϋπολογισμού.

Αφού εξετάσαμε τα δεδομένα από την έκθεση του Ο.Ο.Σ.Α., ας δούμε και την παροχή των ηλεκτρονικών υπηρεσιών της ελληνικής φορολογικής αρχής όπως αυτό

¹⁴⁴ Το άρθρο είναι από την ομιλία της Κατερίνας Σαββαΐδου, λέκτορα του τμήματος νομικής ΑΠΘ, δικηγόρος, κατά τη 2η διημερίδα που διοργάνωσε η επιστημονική εταιρεία νομικών e-Θέμις, με θέμα επίκαιρα ζητήματα φορολογικού δικαίου, στις 12&13/12/2015 στην Αθήνα

αναφέρεται στο πλαίσιο του «στρατηγικού-επιχειρησιακού σχεδίου αξιοποίησης των νέων τεχνολογιών στο υπουργείο οικονομικών 2014-2020».

Κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου, αναπτύχθηκαν νέες ηλεκτρονικές υπηρεσίες για την περαιτέρω μείωση του αριθμού των επισκέψεων των πολιτών στις Δ.Ο.Υ. Επίσης βελτιώθηκε η ποιότητα των υπηρεσιών. Ειδικότερα, επεκτάθηκαν και αναπτύχθηκαν νέες εφαρμογές όπως, εφαρμογή για την ηλεκτρονική υποβολή στοιχείων μισθωτηρίων συμβολαίων, εφαρμογή «e-παράβολο», εφαρμογή αίτησης κοινωνικού μερίσματος, ηλεκτρονικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων και προκαταβλητέων φόρων, η εφαρμογή για αίτηση ένταξης στη ρύθμιση του ν 4305/2014¹⁴⁵, και τέλος διευρύνθηκε η χρήση της ταυτότητας οφειλής, έτσι ώστε οι πληρωμές να πραγματοποιούνται μέσω των τραπεζών.

Συμπερασματικά, όπως σημειώνει και ο Ο.Ο.Σ.Α., μεγάλη πρόκληση αλλά και κύριος σκοπός της φορολογικής αρχής είναι η είσπραξη των φόρων να είναι εναρμονισμένη με τη φορολογική νομοθεσία με τέτοιο τρόπο που να δημιουργεί εμπιστοσύνη στη φορολογική διοίκηση και στο φορολογικό σύστημα.

Οι φορολογικές διοικήσεις εξακολουθούν να αντιμετωπίζουν την πρόκληση της βελτίωσης της αποτελεσματικότητας, της μείωσης των δυσκολιών στη φορολογική συμμόρφωση και τέλος της μείωσης του διαχειριστικού κόστους. Βελτιώνοντας την ποιότητα των υπηρεσιών που παρέχονται στους φορολογούμενους και δυσχεραίνοντας τη μη συμμόρφωση τους, οι φορολογικές διοικήσεις μπορούν να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητά τους, και έτσι επιτρέπεται στις κυβερνήσεις να χρηματοδοτούν τις προγραμματικές εξαγγελίες τους προς όφελος των πολιτών.

Η μη συμμόρφωση κάποιων φορολογουμένων με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις π.χ. υποβολή φορολογικών δηλώσεων και καταβολή των φόρων, είναι αναπότρεπτη για διάφορους λόγους, όπως αμέλεια, άγνοια, πρόθεση φοροδιαφυγής, και αδυναμία των φορολογικών αρχών. Ως εκ τούτου, θα πρέπει να υιοθετηθούν στρατηγικές για την ελαχιστοποίηση της μη συμμόρφωσης, καθώς και τεχνικές καταγραφής και ελέγχου της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας των μεθόδων βελτίωσης της φορολογικής συμμόρφωσης, τόσο για σκοπούς εσωτερικού ελέγχου και διαχείρισης όσο και για την υποβολή εκθέσεων σε διάφορους εξωτερικούς

¹⁴⁵ Κωδικοποιημένος με τον 4784/2021 «Ρύθμιση των οφειλών προς τη φορολογική διοίκηση-Ρύθμιση των οφειλών προς τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης».

φορείς όπως κυρίως η βουλή, η κυβέρνηση, οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές, καθώς και γενικά στην κοινωνία και στους φορολογούμενους πολίτες¹⁴⁶.

4.4 Σύγχρονα ψηφιακά εργαλεία της ανεξάρτητης αρχής δημοσίων εσόδων

4.4.1 Καινοτόμες εφαρμογές της ανεξάρτητης αρχής δημοσίων εσόδων

4.4.1.1 Εφαρμογή “my data”

Κατά το 16^ο Annual Tax Forum, το οποίο έλαβε μέρος την 19/11/2020 από το Ελληνοαμερικανικό εμπορικό επιμελητήριο, ο διοικητής της ΑΑΔΕ Γ. Πιτσιλής, υπέδειξε την επιτακτική ανάγκη ψηφιοποίησης της φορολογικής διοίκησης με απώτερο σκοπό τη μελλοντική βελτίωση της οικονομίας στη χώρα μας. Επισημάνε, ότι η κορωνίδα των ψηφιακών μεταρρυθμίσεων αυτή την περίοδο είναι τα ηλεκτρονικά βιβλία. Συγκεκριμένα, όλα τα νομικά πρόσωπα που τηρούν λογιστικά βιβλία θα πρέπει να αναρτούν τα δεδομένα των βιβλίων τους στην ηλεκτρονική πλατφόρμα “my data” (my Digital Accounting and Tax Application) της ΑΑΔΕ. Το my data είναι η ηλεκτρονική πλατφόρμα με την οποία η ΑΑΔΕ εισάγει τα ηλεκτρονικά βιβλία στην καθημερινότητα των επιχειρήσεων. Τα ηλεκτρονικά βιβλία συνιστούν μια πολύ σημαντική δράση ψηφιακού μετασχηματισμού της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με τις επιχειρήσεις.¹⁴⁷

Με το άρθρο 15^Α του ν.4174/2013 «φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 30 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α΄201/12-12-2019)¹⁴⁸ και ισχύει από 12/12/2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου, οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να διαβιβάζουν ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ τα στοιχεία από τα εκδιδόμενα λογιστικά αρχεία, ανεξαρτήτως τρόπου έκδοσης αυτών. Η ηλεκτρονική διαβίβαση δεδομένων εξυπηρετεί τόσο την ΑΑΔΕ, όσο και τις επιχειρήσεις. Η ηλεκτρονική διαβίβαση δεδομένων για την ΑΑΔΕ αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη απρόσκοπτη λειτουργία της πλατφόρμας. Η συλλογή και αξιολόγηση πληροφοριών μέσω αυτής της διαδικασίας επιτρέπει την εξυπηρέτηση

¹⁴⁶ Βλ. Κατερίνα Σαββαΐδου, 2^η Δημερίδα, επίκαιρα ζητήματα Φορολογικού Δικαίου, σελ. 17-18

¹⁴⁷ <https://www.taxheaven.gr/circulars/34763/mydata-hlektronika-biblia-oi-yproxrewseis-twn-epiheirisewn-kai-h-leitoyrgia-thw-platformas>

¹⁴⁸ Νόμος 4646/2019, Κωδικοποιημένος με τον 5078/2023 φορολογική μεταρρύθμιση με αναπτυξιακή διάσταση για την Ελλάδα του αύριο.

διάφορων υπηρεσιών της ΑΑΔΕ όπως τα ποσά Φ.Π.Α. που πρέπει να αποδοθούν, την παρακολούθηση εσόδων ανά Α.Φ.Μ., την στόχευση ελέγχων κ.ο.κ.¹⁴⁹ Για τις επιχειρήσεις η τήρηση των ηλεκτρονικών βιβλίων σε συνδυασμό με την ηλεκτρονική λήψη και έκδοση παραστατικών μέσω της πλατφόρμας της ΑΑΔΕ, δίνοντας παράλληλα σπουδαία κίνητρα στις επιχειρήσεις προκειμένου να υιοθετήσουν την πρακτική αυτή, θα οδηγήσει στην αυτόματη συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων, μειώνοντας τις απώλειες Φ.Π.Α., θα απαλλάξει τις επιχειρήσεις από την υποχρεωτική διαδικασία υποβολής καταστάσεων ΜΥΦ (προμηθευτών -πελατών), θα ενισχύσει τη διαφάνεια των συναλλαγών και φυσικά θα μειώσει το διοικητικό τους κόστος. Τα ηλεκτρονικά βιβλία της ΑΑΔΕ προσφέρουν ένα ψηφιακό πλαίσιο συνεργασίας των επιχειρήσεων με σκοπό την τιμολόγηση των υπηρεσιών και των προϊόντων τους. Επίσης εδραιώνεται η αξιοπιστία μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και των επιχειρήσεων και λειτουργούν ως μοχλός εκούσιας φορολογικής συμμόρφωσης και αποτροπή της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου, αλλά και επιβράβευσης των συνεπών επιχειρήσεων με άμεση επιστροφή φόρων που δικαιούνται. Με την τήρηση των ηλεκτρονικών βιβλίων, η διοίκηση της αρχής και το οικονομικό επιτελείο κάνει σκέψεις για τη κατάργηση των τεκμηρίων διαβίωσης. Τα τεκμήρια διαβίωσης θεσπίστηκαν το 1978, καθώς το κράτος αδυνατούσε να περιορίσει τη φοροδιαφυγή και να δημιουργήσει φορολογική συνείδηση.

Παρά την είσοδο της νέας ψηφιακής πλατφόρμας my data η βασική ιδέα δεν αλλάζει, και παραμένει ίδια. Η ιδέα αφορά την διασταύρωση των φορολογικών στοιχείων. Η διασταύρωση αυτή γίνεται με τον εκδότη να υποβάλει περίληψη ενός παραστατικού και ο λήπτης να επιβεβαιώνει την ύπαρξη του παραστατικού και τα βασικά στοιχεία του. Η άμεση αλλαγή σε σχέση με την τωρινή κατάσταση είναι ο χρόνος αποστολής των δεδομένων. Οι διαδικασίες θα γίνονται αυτοματοποιημένες και πιο γρήγορες. Όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις και καταστάσεις που είναι υποχρεωμένες οι επιχειρήσεις να υποβάλουν, θα γίνονται αποκλειστικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας στο διαδικτυακό τόπο του υπουργείου οικονομικών. Όλα τα δεδομένα θα αποθηκεύονται σε ένα cloud¹⁵⁰ (Microsoft azzure).

Ο κύριος σκοπός της πλατφόρμας my data είναι η εναρμόνιση των λογιστικών βιβλίων κάθε επιχείρησης, με τα αντίστοιχα ηλεκτρονικά βιβλία, τα οποία πρέπει να

¹⁴⁹ <https://www.forin.gr/articles/article/29465/forin-gr-essentials-oi-diatakseis-gia-ta-hlektronika-bibliakai-to-hlektroniko-timologio-n-4646-2019?t=47388477>

¹⁵⁰ Διαδικτυακό σύννεφο, online αποθηκευτικός χώρος δεδομένων

επαληθεύουν τις φορολογικές δηλώσεις (παρακρατούμενοι φόροι, ΦΠΑ, φορολογία εισοδήματος). Σε περίπτωση ανισοροπίας μεταξύ των λογιστικών βιβλίων και των ηλεκτρονικών θα γίνεται φορολογικός έλεγχος.

Οι άμεσοι στόχοι που έχουν τεθεί από την ΑΑΔΕ είναι η άμεση και αναλυτική διασταύρωση όλων των συναλλαγών μεταξύ των επιχειρήσεων σε επίπεδο «εσόδων-εξόδων» και όχι «εισπράξεων-πληρωμών». Αυτό ευελπιστούν να φέρει αύξηση της αποτελεσματικότητας, άρα και αύξηση των κρατικών εσόδων μέσω του ΦΠΑ. Ένας στόχος ακόμη είναι οι έλεγχοι να γίνουν πιο συγκεκριμένοι και πιο στοχευμένοι.

Οι μέσο-μακροπρόθεσμοι στόχοι είναι να καταγράφεται ηλεκτρονικά η διακίνηση των αγαθών και πάντα να συσχετίζονται αυτά με τα αντίστοιχα τιμολόγια, η αυτόματη συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων με βάση τα δεδομένα των ηλεκτρονικών βιβλίων, η παρακολούθηση της εξόφλησης των παραστατικών και η σύγκριση των δεικτών απόδοσης μεταξύ ομοειδών επιχειρήσεων.

Τέλος μπαίνει στο τελικό στάδιο η αυτοματοποιημένη ηλεκτρονική διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ στις συνεπείς επιχειρήσεις. Το μέτρο αυτό χρηματοδοτείται από το ταμείο ανάκαμψης και θα πρέπει μέχρι τον προσηχή Σεπτέμβριο να έχει ολοκληρωθεί. Το μέτρο της ηλεκτρονικής διαδικασίας επιστροφής ΦΠΑ, έχει ως στόχο την ενίσχυση της ρευστότητας στην αγορά. Οι ελεύθεροι επαγγελματίες και οι επιχειρήσεις θα υποβάλλουν ηλεκτρονικά το αίτημά τους, αυτομάτως θα πραγματοποιείτε ο έλεγχος, καθώς όλες οι συναλλαγές είναι ψηφιοποιημένες, και στο τέλος θα πιστώνεται το ποσό της επιστροφής άμεσα στον λογαριασμό τους¹⁵¹. Σύμφωνα με την σχέδιο, οι ενδιαφερόμενοι θα ενημερώνονται μέσω email για την ακριβή ημερομηνία επιστροφής του ΦΠΑ. Με το αυτοματοποιημένο σύστημα, η ΑΑΔΕ απλουστεύει τις διοικητικές διαδικασίες επιστροφών ΦΠΑ, και επί της ουσίας, περιορίζεται ο ανθρώπινος παράγοντας και ανοίγει ο δρόμος για τάχιστες επιστροφές ΦΠΑ ειδικά σε μία εποχή που υπάρχει άμεση ανάγκη για ρευστότητα.

4.4.1.2. Πληροφοριακό σύστημα “elenxis”¹⁵²

Οι ελεγκτικές υπηρεσίες του υπουργείου οικονομίας και οικονομικών έχουν εξοπλιστεί πλέον με παραπάνω από 5.100 υπολογιστές και συγκεκριμένα με 1800 φορητούς υπολογιστές (laptops) και 3300 προσωπικούς υπολογιστές(desktops) για την άμεση

¹⁵¹ www.imerisia.gr

¹⁵² <https://www.aade.gr/sites/default/files/2020-11/MIS-PRODIAGRAFES.pdf> σελ. 52

βελτίωση της αποτελεσματικότητας του ελεγκτικού τους έργου. Τη βελτίωση των ελέγχων προσδοκά όλη η οικονομική και φορολογική διοίκηση και μάλιστα σε μια περίοδο όπου ψηφίστηκε το νέο φορολογικό νομοσχέδιο έχοντας ως προτεραιότητα την πάταξη της φοροδιαφυγής. Το νέο ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα των ελεγκτικών υπηρεσιών(ELENXIS) έχει χαρακτηριστεί από στελέχη του υπουργείου οικονομικών ως ένα αξιόπιστο εργαλείο για τη διενέργεια ελέγχων. Πρόκειται για ένα ολοκληρωμένο σύστημα που θεσπίζει μια ενιαία τεχνολογική υποδομή, διαθέσιμη σε όλους τους ελεγκτικούς φορείς της χώρας, όπως τα τελωνεία, οι εφορίες, η υπηρεσία ειδικών ελέγχων κ.λπ. Αυτό το σύστημα έχει σκοπό να επιτρέπει την αποτελεσματική διενέργεια ελέγχων και να συμβάλλει στην προσπάθεια ενίσχυσης της λειτουργίας του κράτους σε τεχνολογικό επίπεδο.

Το σύστημα στοχεύει στον ευκολότερο εντοπισμό των επιχειρήσεων που εμπλέκονται σε υποθέσεις φοροδιαφυγής ή χρησιμοποιούν εικονικά και πλαστά τιμολόγια στις συναλλαγές τους. Για κάθε ελεγχόμενη επιχείρηση θα δημιουργείται παράλληλα ηλεκτρονικός φάκελος. Οι ελεγκτές θα έχουν τη δυνατότητα επιτόπιου ελέγχου χρησιμοποιώντας laptop, με το οποίο θα συνδέονται άμεσα και ασύρματα με το taxis, λαμβάνοντας στοιχεία για το φορολογικό προφίλ της ελεγχόμενης επιχείρησης. Σε αυτά περιλαμβάνονται κυρίως τα οικονομικά αποτελέσματα(κέρδη, ακαθάριστα έσοδα, έξοδα), αυξήσεις κεφαλαίου, απόδοση φόρου, μεγάλες επιστροφές ΦΠΑ, επιδοτήσεις, λήψη εικονικών και πλαστών αποδείξεων και τιμολογίων, φορολογικές παραβάσεις κ.λπ. Τα φορολογικά δεδομένα που θα καταχωρεί ο ελεγκτής στο laptop θα διαβιβάζονται στο taxis για επιπλέον διασταυρώσεις και επεξεργασία. Αν και εφόσον διαπιστώνεται φορολογική παράβαση, θα εκτυπώνεται άμεσα το πρόστιμο της εφορίας.

Το ανανεωμένο σύστημα θα επιτρέπει την ταχύτερη διεκπεραίωση των διαδικασιών ελέγχου και την άμεση επιβολή προστίμων στους παραβάτες, διότι ο φορολογικός έλεγχος θα εκπληρώνεται μέσα σε ένα εικοσιτετράωρο(24 ώρες).

Κατά την πραγματοποίηση του φορολογικού ελέγχου ο ελεγκτής θα μπορεί να διενεργεί πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου να σχηματισθεί η ακριβής εικόνα των οικονομικών δεδομένων της επιχείρησης που ελέγχεται, έτσι ώστε να βρεθούν ενδεχόμενες φορολογικές παραβάσεις και συγκεκριμένα για περιπτώσεις κατά τις οποίες η επιχείρηση: Α) έχει τελέσει φορολογικές παραβάσεις κατά τα παρελθόντα έτη, Β) έχει κατασχεμένα βιβλία και στοιχεία, Γ) βρίσκεται στις λίστες των επιχειρήσεων για περιπτώσεις φοροδιαφυγής ή είναι χρήστες εικονικών και πλαστών

τιμολογίων ή είναι εκδότες αυτών, Δ) δεν έχει υποβάλει ΜΥΦ(συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών-πελατών), ΣΤ) έχει δηλώσει απώλεια βιβλίων ή φορολογικών στοιχείων.¹⁵³

Τα πολιτικά στελέχη του υπουργείου οικονομίας και οικονομικών ευελπιστούν πώς το νέο «ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα των ελεγκτικών υπηρεσιών (*elenxis*)» θα αναβαθμίσει πλήρως την επιχειρησιακή ικανότητα των ελεγκτικών υπηρεσιών. Αυτό αναμένεται να συμβάλλει ουσιαστικά στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της παραγωγικότητας των ελέγχων. Η υιοθέτηση σύγχρονων συστημάτων πληροφορικής και επικοινωνιών ανταποκρίνεται σε μακροχρόνιες ανάγκες, καθώς οι υπάρχουσες υποδομές δεν ήταν πλέον ικανές να ανταποκριθούν στις σύγχρονες απαιτήσεις των φορολογικών ελέγχων. Ακόμη, προσδοκάτε ότι θα υπάρξει διεύρυνση της φορολογικής βάσης, καθώς και εντατικοποίηση της προσπάθειας για την αντιμετώπιση των φορολογικών παραβάσεων και της φοροδιαφυγής.

Επίσης, με την εφαρμογή του συστήματος (*elenxis*) θα δημιουργηθεί μια «αξιόπιστη και ενημερωμένη μαύρη λίστα», ώστε να γίνεται η καταγραφή ύποπτων κλάδων και προσώπων που φοροδιαφεύγουν συστηματικά. Έτσι στα νέα εργαλεία που προτίθεται να ενεργοποιήσει η ΑΑΔΕ, κατά της φοροδιαφυγής, περιέχονται και μεγάλοι κατάλογοι με κατηγορίες φορολογουμένων που θα πρέπει να «παρακολουθούνται ιδιαιτέρως»¹⁵⁴. Οι κατάλογοι αυτοί περιέχουν πρώτον τους σεσημασμένους φοροφυγάδες και δεύτερον τους ύποπτους κλάδους για φοροδιαφυγή. Μαζί με αυτές τις λίστες θα σχηματιστούν και ειδικοί δείκτες, με βάση τους οποίους θα κατηγοριοποιηθούν οι φορολογούμενοι ανάλογα με την πιθανότητα φοροδιαφυγής. Έτσι, βασιζόμενοι στα δεδομένα αυτά, θα προγραμματίζονται και θα πραγματοποιούνται διαφορετικής στοχοθέτησης και συχνότητας φορολογικοί έλεγχοι. Το σύστημα *elenxis* παίζει πολύτιμο ρόλο για τη σύνταξη αυτών των καταστάσεων, διότι μέσω του συστήματος θα καλύπτεται επαρκώς ο ελεγκτικός κύκλος, δηλαδή: Ο σχεδιασμός των στοχευμένων ελέγχων, η αποτελεσματική διαχείριση των ελέγχων και η αξιολόγηση των αποτελεσμάτων τους.

Το πληροφοριακό σύστημα *elenxis* σε συνεργασία με την Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠΕΕ) αλλά και με άλλους ελεγκτικούς φορείς του υπουργείου οικονομικών, θα μπορεί να σκιαγραφήσει με επιπλέον παραμέτρους(στατιστικά

¹⁵³ <https://www.taxheaven.gr/news/3871/erxontai-oi-on-line-elegxoi-ths-eforias-me-ton-elenxis>

¹⁵⁴ <https://www.taxheaven.gr/news/3871/erxontai-oi-on-line-elegxoi-ths-eforias-me-ton-elenxis>

στοιχεία, εποχές, περιφέρειες, κλάδους) όλο το φάσμα των φορολογικών παραβάσεων που εξακριβώνονται και να καθοριστεί ακριβέστερα η φοροδιαφυγή. Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι στους φορολογούμενους (συνήθεις ύποπτοι) που έχουν υποπέσει σε φορολογικές παραβάσεις κατά το παρελθόν, και βρίσκονται ήδη στα αρχεία της γενικής γραμματείας πληροφοριακών συστημάτων, θα προστεθούν περισσότερα στοιχεία. Η ταξινόμηση των υπόπτων θεωρείται εφικτή, διότι το elenxis προβλέπεται να ενισχύσει σημαντικά την επιχειρησιακή ικανότητα των ελεγκτικών υπηρεσιών, συνδράμοντας καθοριστικά στη βελτίωση της παραγωγικότητας και της αποτελεσματικότητας των ελέγχων.

Το σύστημα elenxis λειτούργησε δοκιμαστικά τον Ιανουάριο του 2011 σε μεγάλες επιχειρήσεις στοχεύοντας στην αντικατάσταση των τυχαίων φορολογικών ελέγχων με στοχευμένους ελέγχους, βάση κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου που πραγματοποιείται μέσω του elenxis. Από το 2012 το elenxis είναι το μοναδικό σύστημα ελέγχου στη χώρα μας, το οποίο συμβάλλει καθοριστικά στην αποτελεσματική λειτουργία των ελεγκτικών υπηρεσιών. Το σύστημα elenxis βέβαια αναβαθμίζεται συνεχώς έτσι ώστε να φέρει ακόμα καλύτερα αποτελέσματα. Με απόφαση του υφυπουργού Οικονομικών Θ. Σκυλακάκη, το έργο «ανάπτυξη νέου ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος φορολογίας της ΑΑΔΕ (TAXIS-ELENXIS-TAXISNET)» εντάσσεται στο ταμείο ανασυγκρότησης και ανάκαμψης (Ελλάδα 2.0) με προϋπολογισμό 35.681.000 €. Αντικείμενο του έργου είναι η περαιτέρω αναβάθμιση του συστήματος. Τα στελέχη του υπουργείου οικονομικών και της ΑΑΔΕ προσδοκούν να μειώσουν τον κίνδυνο μη συμμόρφωσης και φοροδιαφυγής παρέχοντας καλύτερες υπηρεσίες στους συναλλασσόμενους, στη συλλογή και βέλτιστη αξιοποίηση των δεδομένων, στη μείωση του διοικητικού κόστους και στην εξασφάλιση παροχών για τους εργαζομένους της αρχής για αποδοτικότερη και αποτελεσματικότερη εργασία. Ταυτόχρονα υφιστάμενες οι επιχειρησιακές διαδικασίες θα επανεξεταστούν με σκοπό την αναθεώρηση και την απλοποίηση τους.¹⁵⁵

4.4.1.3 Ηλεκτρονική υποβολή ενδικοφανών προσφυγών¹⁵⁶

¹⁵⁵ <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=229120>

¹⁵⁶ Οι πληροφορίες για την ηλεκτρονική υποβολή ενδικοφανών προσφυγών, όπως και ο νόμος 4987/2022, αντλήθηκαν έπειτα από συνέντευξη με την κα Πέρρου Αικατερίνη στο γραφείο της στην ΑΑΔΕ. Η Αικατερίνη Πέρρου, είναι απόφοιτος της Νομικής Σχολής Αθηνών, με μεταπτυχιακό δίπλωμα ειδίκευσης στο Δημόσιο Δίκαιο και με Διδακτορικό δίπλωμα στο Διεθνές φορολογικό δίκαιο.

Από το 1994 (2238/1994 άρθρο 70)¹⁵⁷ εμφανίστηκε το δικαίωμα της προσφυγής στο φορολογικό δίκαιο. Ο φορολογούμενος μπορούσε πλέον να εκφράσει ενώπιον του προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής υπηρεσίας, τις αντιρρήσεις του για διοικητικές πράξεις που δεν τον έβρισκαν σύμφωνο. Οι ενδικοφανείς προσφυγές ασκούνται για την επανεξέταση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης στο πλαίσιο των διοικητικών διαδικασιών. Στόχος είναι η επίλυση των φορολογικών διαφορών σε σύντομο χρονικό διάστημα, έτσι ώστε να επιτευχθεί η έγκαιρη είσπραξη δημοσίων εσόδων και να μειωθεί η επιβάρυνση των διοικητικών δικαστηρίων από υποθέσεις που μπορεί να επιλύσει η φορολογική διοίκηση¹⁵⁸. Ο ενδιαφερόμενος, εφόσον έρχεται σε αντίθεση με τις σιωπηρές ή ρητές πράξεις που εκδίδονται, από 1/1/2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη φορολογική αρχή και περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας(ν.4987/2022,πλέον ΚΦΔ)¹⁵⁹, οφείλει, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) της ΑΑΔΕ με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη. Η προσφυγή κατατίθεται στον αρμόδιο φορολογικό φορέα που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη. Για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της ΔΕΔ¹⁶⁰ δεν χρειάζεται παράβολο.

Η προσφυγή απευθείας στα διοικητικά δικαστήρια κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών θεωρείται απαράδεκτη. Αντιθέτως, η προσφυγή δεν ισχύει από 22/12/2016 σε περιπτώσεις διαφορών που

Είναι δικηγόρος Αθηνών, φορολογικός σύμβουλος με εμπειρία σε όλες τις πτυχές της Ελληνικής και διεθνούς φορολογίας, καθώς και Καθηγήτρια φορολογικού δικαίου στο Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Ειδίκευσης στο Δημόσιο Δίκαιο

¹⁵⁷ «Νόμος 2238/1994, κωδικοποιημένος με τον 4587/2018. Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος»

¹⁵⁸ www.aade.gr

¹⁵⁹ «Νόμος 4987/2022, κωδικοποιημένος με τον 5073/2023. Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος»

¹⁶⁰ Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών είναι μια ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία που υπάγεται άμεσα στον διοικητή της ΑΑΔΕ, η οποία ιδρύθηκε αρχικά ως υπηρεσία εσωτερικής επανεξέτασης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70B' §1 του ν.2238/1994 συμπληρωμένου με την περ 1 της υποπαραγράφου Α5 της παραγράφου Α' του πρώτου άρθρου του ν. 4152/2013 και πλέον λειτουργεί με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013(Α'170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει. Αρχικά η δημιουργία της εν λόγω διεύθυνσης αποσκοπούσε στην όσο το δυνατόν μεγαλύτερη αποφόρτιση των διοικητικών δικαστηρίων από υποθέσεις που μπορούν να επιλυθούν σε επίπεδο φορολογικής διοίκησης και μάλιστα στο σύντομο χρονικό διάστημα των εκατό είκοσι(120) ημερών από την κατάθεση της προσφυγής. Με άλλα λόγια καθιστώντας υποχρεωτική την προσφυγή στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών πριν από τη δικαστική: αφενός, αυτό γίνεται προκειμένου να επιλύονται οι υποθέσεις που υπόκεινται σε άμεσο διακανονισμό και ως εκ τούτου να εισπράττονται ταχύτερα τα δημόσια έσοδα και αφετέρου, η υπηρεσία εσωτερικής επανεξέτασης θα πρέπει να λειτουργεί ως στάδιο προελέγχου για τις υποθέσεις που τελικά πηγαίνουν στο δικαστήριο, επιταχύνοντας έτσι τη διοικητική δίκη, δεδομένου ότι τα κύρια νομικά ζητήματα έχουν ήδη προσδιοριστεί και τα γεγονότα που απαιτούν τεχνική ανάλυση και σχολιασμό έχουν ήδη διευκρινιστεί.

εντάσσεται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με το άρθρο 6 §2, περίπτωση δ' του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Συγκεκριμένα, είναι κατ' εξαίρεση δυνατή η απευθείας προσφυγή στα δικαστήρια στις περιπτώσεις των διαφορών που προέρχονται από την εφαρμογή: Α) των άρθρων 13 και 14 του ν. 2523/1997(Α'179), των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 ΚΦΔ, ως προς τα μέτρα διασφάλισης. Β) της περίπτωσης γ' της παράγραφου 4 του άρθρου 1 του ν. 1406/1983(Α'182), ως προς την άρνηση χορήγησης ενημερότητας για χρέη προς το δημόσιο. Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν. ΚΦΔ κατά παρέκκλιση του άρθρου 63 του ίδιου νόμου, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει κατά της πράξης προληπτικού προσδιορισμού φόρου απευθείας στα διοικητικά δικαστήρια.

Μια ενδικοφανής προσφυγή μπορεί να υποβληθεί εντός τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης ή τη συντέλεση της παράλειψης, σύμφωνα με αυτά που ορίζει το άρθρο 5 του ΚΦΔ ή αντίστοιχα το άρθρο 63 του κώδικα διοικητικής δικονομίας. Η προθεσμία για τους κατοίκους εξωτερικού ορίζεται στις εξήντα (60) ημέρες. Οι παραπάνω προθεσμίες για την άσκηση της προσφυγής αναστέλλονται για το χρονικό διάστημα από την 1/08 έως την 31/08.

Η ΑΑΔΕ, στις 24 Απριλίου 2018 εξέδωσε δελτίο τύπου σχετικά με την ηλεκτρονική υποβολή των ενδικοφανών προσφυγών. Με το δελτίο τύπου η ΑΑΔΕ γνωστοποίησε πως σύμφωνα με απόφαση του διοικητή της από τις 9-5-2018 οι ενδικοφανείς προσφυγές και τα αιτήματα αναστολής θα υποβάλλονται ηλεκτρονικά. Η συγκεκριμένη διαδικασία γίνεται για λόγους διαφάνειας, μείωσης του διοικητικού κόστους και για την καλύτερη εξυπηρέτησης των πολιτών. Στο ίδιο δελτίο τύπου η ΑΑΔΕ ανέφερε πως οι πολίτες μπορούν να παρακολουθούν την πορεία της προσφυγής τους, ενώ παραμένει στη φάση αυτή και ο έντυπος τρόπος υποβολής, που υφίσταται στην ΠΟΛ.1064/2017¹⁶¹ απόφαση. Το στάδιο αυτό είναι πιλοτικό και οι προσφυγές θα υποβάλλονται σε ορισμένες ΔΟΥ και σε ορίζοντα εξαμήνου, η δυνατότητα ηλεκτρονικής υποβολής θα γίνεται και στις υπόλοιπες ΔΟΥ, αλλά και στις υπηρεσίες ελέγχου. Κατά τη διάρκεια του πιλοτικού προγράμματος θα αποτιμηθεί το αποτέλεσμα

¹⁶¹ ΠΟΛ.1064/2017 «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, 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»

του, ώστε προοδευτικά η ηλεκτρονική υποβολή ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον της ΔΕΔ¹⁶² να είναι η μοναδική διαδικασία

Στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης δημοσιεύθηκε η ΠΟΛ.1076/2018¹⁶³ για την εξειδίκευση της ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής.

Ο υπόχρεος μαζί με την προσφυγή μπορεί παράλληλα να υποβάλλει και αίτημα αναστολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού της προσβαλλόμενης πράξης μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις. Εάν το αίτημα αναστολής κατατεθεί ξεχωριστά από την προσφυγή μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής, το τμήμα επίλυσης διαφορών το εξετάζει μόνο εάν κατατεθεί και οριστικοποιηθεί την ίδια μέρα με την προσφυγή.

Εισερχόμενος στην εφαρμογή, ο υπόχρεος πρέπει να συμπληρώσει το πεδίο στο οποίο βρίσκεται η υπεύθυνη δήλωση που βεβαιώνει ότι τα συνημμένα και τα δικαιολογητικά έγγραφα που επισυνάπτονται στις ηλεκτρονικά κατατεθειμένες προσφυγές και αιτήσεις αναστολής είναι αντίγραφα ή επικυρωμένα αντίγραφα πρωτοτύπων, βρίσκονται στην κατοχή του και αν χρειαστεί να είναι σε θέση να τα προσκομίσει στη ΔΕΔ.

Ταυτόχρονα ο υπόχρεος, μαζί με την ηλεκτρονική υποβολή της προσφυγής, οφείλει να προσκομίσει σε ψηφιακή μορφή (pdf, zip) τα δικαιολογητικά και τα έγγραφα της υποβληθείσας προσφυγής και της αίτησης αναστολής, που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή ηλεκτρονική επεξεργασία και η ανάρτηση των εγγράφων και δικαιολογητικών που επισυνάπτονται στην προσφυγή, ο διάδικος μπορεί να τα υποβάλει σε φυσική μορφή στην αρμόδια φορολογική αρχή, εντός 2 εργάσιμων ημερών από την ηλεκτρονική υποβολή της προσφυγής.

Μετά την ηλεκτρονική κατάθεση της προσφυγής και πριν από την έκδοση απόφασης από την ΔΕΔ ή πριν από την εκπνοή της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης, ο υπόχρεος μπορεί να υποβάλει, πάντα μέσω της ίδιας εφαρμογής, συμπληρωματικό υπόμνημα το οποίο πρέπει και αυτό να υποβληθεί σε ψηφιακή μορφή και να συνοδεύεται από έγγραφα και δικαιολογητικά εάν αυτά είναι απαραίτητα. Ο υπόχρεος, μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής, μπορεί να προχωρήσει σε παραίτηση

¹⁶² <https://www.taxheaven.gr/news/40393/hlektronikh-ypobolh-endikofanwn-prosfygwn-9-maiou-pilotikh-efarmogh>

¹⁶³ «ΠΟΛ. 1076/2018: ηλεκτρονική υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτήματος αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας(ν. 4174/2013)»

από την προσφυγή και το αίτημα αναστολής, οπότε στην περίπτωση αυτή σταματάει η διαδικασία εξέτασής τους από την ΔΕΔ.¹⁶⁴

Εάν η ενδικοφανής προσφυγή¹⁶⁵ και η αίτηση αναστολής έχουν υποβληθεί αυτοτελώς, θα πρέπει να είναι υπογεγραμμένα έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η εγκυρότητά τους. Η ενδικοφανής προσφυγή θα πρέπει να έχει ψηφιακή βεβαίωση εγγράφου για να είναι έγκυρη. Η βεβαίωση αυτή εκδίδεται από το gov.gr σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 27 του ν. 4747/2020. Η διαδικασία αυτή ισχύει και για την προβλεπόμενη υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 ν. 1599/1986 επί της αιτήσεως αναστολής, αλλά και για τα συμπληρωματικά υπομνήματα που προβλέπονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 της παρούσας απόφασης. Όταν οριστικοποιηθεί η προσφυγή στην ηλεκτρονική πλατφόρμα από τον υπόχρεο, η ηλεκτρονική εφαρμογή παράγει αυτόματα ένα αποδεικτικό υποβολής σε ψηφιακή μορφή το οποίο έχει αριθμό πρωτοκόλλου, την ημερομηνία υποβολής της προσφυγής και του αιτήματος αναστολής και τα στοιχεία του υπόχρεου που προσφεύγει και τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η αρμόδια φορολογική αρχή, υποχρεούται εντός 7 ημερών από την υποβολή της προσφυγής, να ανεβάσει στην πλατφόρμα σε ψηφιακή μορφή τις γνωμοδοτήσεις σχετικά με την προσφυγή και του αιτήματος αναστολής, την προσβαλλόμενη πράξη και τη σχετική έκθεση ελέγχου. Παράλληλα κατά τη διάρκεια του ίδιου χρονικού διαστήματος στέλνει σε φυσική μορφή τα δικαιολογητικά και τα έγγραφα της υπόθεσης ταχυδρομικά στη ΔΕΔ. Τα δικαιολογητικά και τα έγγραφα της υπόθεσης που θα πρέπει να αποστέλλονται ταχυδρομικά εκτός από αυτά που αναφέρονται στο άρθρο 2 παρ. 3, της προσβαλλόμενης πράξης και της σχετικής έκθεσης ελέγχου είναι τυχόν υπομνήματα από τον υπόχρεο, τα συνημμένα της έκθεσης ελέγχου, τα σημειώματα διαπιστώσεων ελέγχου, ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου ή του προστίμου, τα αποδεικτικά επίδοσης, την ενδεχόμενη αλληλογραφία με άλλες υπηρεσίες της ΑΑΔΕ σχετικά με την υπόθεση, και γενικά οποιοδήποτε στοιχείο που οδήγησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η απόφαση της ΔΕΔ κοινοποιείται στο φορολογούμενο ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4727/2020(Α' 184). Η ηλεκτρονική κοινοποίηση για τα φυσικά πρόσωπα αποστέλλεται στο λογαριασμό του ενδιαφερομένου ή του φορολογικού του εκπροσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του στην ψηφιακή πύλη

¹⁶⁴ <https://www.taxheaven.gr/news/40459/endikofaneis-prosfyges-h-diadikasia-gia-thn-hlektronikh-ypobolh-apo-9-maiou?nomobile=1>

¹⁶⁵ https://www.aade.gr/sites/default/files/2022-11/FAQs_endikofaneis.pdf

my aade στην εφαρμογή ε-κοινοποιήσεις. Στη συνέχεια αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (email ή email βοηθού εκπλήρωσης)όπως αυτά έχουν καταχωρηθεί στην ψηφιακή πύλη my aade, στην επιλογή «μητρώο και επικοινωνία» και στην ενότητα «στοιχεία επικοινωνίας». Ίδια διαδικασία ακολουθείται και για τα νομικά πρόσωπα.

Η απόφαση θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νόμιμα 10 μέρες μετά την ανάρτηση της και την αποστολή της ηλεκτρονικής ειδοποίησης. Ωστόσο, αυτό ισχύει μόνο εάν δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. Αν για οποιοδήποτε λόγο δεν είναι δυνατή η ηλεκτρονική κοινοποίηση της απόφασης, η απόφαση κοινοποιείται με τους τρόπους που ορίζει το άρθρο 5 του ΚΦΔ.

Η ΑΑΔΕ στο πλαίσιο του εκσυγχρονισμού της αλλά και για την άμεση εξυπηρέτηση των φορολογουμένων ένταξε και άλλες φορολογικές αρχές στον ηλεκτρονικό τρόπο υποβολής ενδικοφανών προσφυγών. Συγκεκριμένα από 29/11/2022 η ΑΑΔΕ ένταξε το ΚΕΦΟΜΕΠ,¹⁶⁶ το ΚΕΜΕΕΠ,¹⁶⁷ τα ΕΛΚΕ,¹⁶⁸ και τις ΔΟΥ Α΄ και Α1΄ τάξεως και από 15/12/2022 μπορούν οι φορολογούμενοι να υποβάλουν ηλεκτρονικά προσφυγή για υποθέσεις που αφορούν τις ΔΟΥ Α-Β΄ και Β΄ τάξεως.

Τέλος από 01/02/2023 γίνεται υποχρεωτική ηλεκτρονική υποβολή ενδικοφανών προσφυγών μέσω διαδικτύου εντός των προθεσμιών που ορίζουν οι σχετικές διατάξεις, για τις πράξεις όλων των Ελεγκτικών Κέντρων και ΔΟΥ. Η υποχρέωση αυτή δεν θα ισχύει για τους φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού, οι οποίοι εναλλακτικά θα μπορούν εναλλακτικά να υποβάλουν την προσφυγή τους χειρόγραφα. Στις περιπτώσεις που αποδεδειγμένα είναι αδύνατη η υποβολή μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής, τότε θα μπορεί η προσφυγή να υποβληθεί χειρόγραφα στην αρμόδια φορολογική αρχή.

4.4.1.4 Πληροφοριακό σύστημα taxis-net

Το Taxis (Tax Information System) είναι ένα από τα σπουδαιότερα πληροφοριακά συστήματα. Πρωτοεμφανίστηκε τη δεκαετία του 1990 και με αρκετές αναβαθμίσεις και βελτιώσεις κατά την διάρκεια των ετών εξελίχθηκε και αποτελεί το σημαντικότερο εργαλείο για την επίτευξη των στόχων της Α.Α.Δ.Ε. με την ονομασία “my aade”¹⁶⁹. Το Taxis μπήκε στη ζωή του δημόσιου τομέα στα πλαίσια του εκσυγχρονισμού της

¹⁶⁶ Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου

¹⁶⁷ Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων

¹⁶⁸ Ελεγκτικά Κέντρα

¹⁶⁹ Ταμπούρης, Ε., Ταραμπάνης, Κ., Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση, (2024), Κάλλιπος, σελ. 78

φορολογικής διοίκησης, με σκοπό να αντιμετωπιστούν χρόνιες παθολογίες της δημόσιας διοίκησης όπως η φοροδιαφυγή, η γραφειοκρατία, και η περιπλοκότητα των νόμων. Η εφαρμογή του πληροφοριακού συστήματος ξεκίνησε πιλοτικά από τη Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου σημειώνοντας μεγάλη επιτυχία, οπότε το υπουργείο Οικονομικών προχώρησε στη διασύνδεση και δικτύωση όλων των Δ.Ο.Υ. σε όλη τη χώρα. Το σύστημα Taxis αφορά ένα ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα (Ο.Π.Σ) που καλύπτει όλες τις φορολογικές λειτουργίες σε όλες τις εφορίες και τις κεντρικές υπηρεσίες, καθώς και την εκτέλεση του φορολογικού ελέγχου με στόχο τη μείωση της φοροδιαφυγής, την αύξηση των φορολογικών εσόδων, τη βελτίωση λήψης αποφάσεων και τη βελτίωση των υφιστάμενων υπηρεσιών προς τους πολίτες.¹⁷⁰ Ως εκ τούτου, όλες οι οικονομικές υπηρεσίες του Υπ. Οικονομικών εξοπλίστηκαν με περίπου 7.500 υπολογιστές προκειμένου να εξασφαλιστεί η ταχύτερη και ταυτόχρονη εξυπηρέτηση χιλιάδων πολιτών, ασφάλεια των συναλλαγών και φυσικά να υπάρξει και η αντίστοιχη αποτελεσματικότητα. Το νέο αυτό πληροφοριακό σύστημα χαρακτηρίστηκε πρωτοποριακό για τα ελληνικά δεδομένα, και ήταν η απαρχή για τον μετέπειτα εκσυγχρονισμό της φορολογικής διοίκησης. Το υπουργείο οικονομικών όμως για αρκετά χρόνια άφησε το πληροφοριακό σύστημα Taxis στην αρχική του μορφή, καθώς δεν προχώρησε στην τεχνική και υλική αναβάθμιση του. Το ανθρώπινο δυναμικό της φορολογικής διοίκησης έπρεπε να ανταποκρίνεται στις συνεχώς μεταβαλλόμενες απαιτήσεις χωρίς τον κατάλληλο τεχνικό εξοπλισμό και τεχνολογική υποστήριξη και αυτό έκανε το έργο τους δαπανηρό και χωρίς την επιθυμητή αποτελεσματικότητα.

Στη συνέχεια η διαδικτυακή πύλη Taxis, αναβαθμίστηκε στην διαδικτυακή πύλη TAXISNET της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, η οποία φιλοξενεί το έργο στις υποδομές της παρέχοντας την τεχνική υποστήριξη και η ΑΑΔΕ υποστηρίζει το έργο στον επιχειρησιακό και παραγωγικό τομέα, προκειμένου να αξιοποιηθούν πλήρως όλες οι εφαρμογές του Taxis. Με το σύστημα Taxis-net και μέσω του διαδικτυακού τόπου www.ggps.gr οι πολίτες και οι επιχειρήσεις, μπορούσαν να υποβάλουν ΦΠΑ και δηλώσεις εισοδήματος ηλεκτρονικά χωρίς να χρειάζεται φυσική παρουσία στις ΔΟΥ. Η αναβάθμιση αυτή έφερε μείωση της γραφειοκρατίας, απλούστευση των διαδικασιών και εκσυγχρονισμό της φορολογικής διαδικασίας. Κατά τη διάρκεια των ετών προστέθηκαν και άλλες εφαρμογές σε διάφορους τομείς όπως το

¹⁷⁰ <https://www.gsis.gr/olokliromeno-pliroforiako-systima-forologias-taxis>

εισόδημα, ο φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας, ο ΦΠΑ, κ.λπ., προκειμένου να εξασφαλιστεί η διαφάνεια, η αντικειμενικότητα, και η αποτελεσματικότητα των φορολογικών υπηρεσιών. Το άθροισμα των εφαρμογών σε συνδυασμό με το μητρώο προσωπικών στοιχείων για κάθε Έλληνα φορολογούμενο, συνθέτει το φορολογικό προφίλ. Η τυποποίηση των μεθόδων απαγορεύει κάθε είδους αυθαιρεσιών. Το Taxis-net, στη συνέχεια αναβαθμίστηκε με περισσότερες εφαρμογές και τη θέση του πήρε η εφαρμογή my aade¹⁷¹. Το my aade, τη νέα ψηφιακή πύλη της ανεξάρτητης αρχής δημοσίων εσόδων, η οποία αναπτύσσεται συνεχώς με νέες υπηρεσίες για επιχειρήσεις και πολίτες παρουσίασε ο Διοικητής της αρχής Γιώργος Πιτσιλής το 2021. Όπως χαρακτηριστικά δήλωσε ο κ. Πιτσιλής «το Taxis net γίνεται πλέον myAADE». Η ψηφιακή πύλη myAADE διαθέτει περισσότερες από 250 ψηφιακές συναλλαγές σε ένα φιλικό περιβάλλον τόσο για τους λογιστές όσο και για τους φορολογούμενους. Ο Διοικητής της Αρχής τόνισε ότι οι ψηφιακές υπηρεσίες της ΑΑΔΕ μπορούν να εξοικονομήσουν 2 εκατομμύρια ώρες το χρόνο. Τόνισε επίσης πως σταδιακά όλες οι υπηρεσίες του myAADE θα αναβαθμίζονται έτσι ώστε οι φορολογούμενοι να έχουν την δυνατότητα παρακολούθησης της πορείας της υποβολής του αιτήματός τους, αλλά και το χρόνο που απαιτείται για να διεκπεραιωθεί.

Ο κ. Πιτσιλής εστίασε ότι στο myAADE όλοι οι χρήστες θα μπορούν να έχουν πρόσβαση σε όλες τις ψηφιακές εφαρμογές της ΑΑΔΕ, να δουν τις οφειλές τους, τις πληρωμές και τις επιστροφές τους, να μεταβάλουν τα στοιχεία της επιχείρησής τους, να διαχειριστούν τα στοιχεία επικοινωνίας τους και το λογαριασμό τους, αλλά και να ρυθμίσουν και να πληρώσουν τις οφειλές τους. Ακόμη, η απόκτηση ΑΦΜ και κλειδαρίθμου, ο προγραμματισμός ραντεβού με υπάλληλο της ΑΑΔΕ καθώς και υποβολή αιτημάτων προς τις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ γίνονται ακόμα ευκολότερα μέσω της νέας ψηφιακής πλατφόρμας.

Κατά τη διάρκεια του covid-19, και συγκεκριμένα την περίοδο της καραντίνας, παρουσιάστηκε η ανάγκη για εξυπηρέτηση των πολιτών απομακρυσμένα, για την έκδοση και παραλαβή ΑΦΜ και κλειδαρίθμου. Τότε, δημιουργήθηκε η εφαρμογή myAADE Live¹⁷² με την οποία μπορούσε ο φορολογούμενος μέσω βιντεοκλήσης με τον υπάλληλο της ΔΟΥ να διενεργήσει τη διαδικασία απόδοσης και παραλαβής ΑΦΜ

¹⁷¹ <https://www.cnn.gr/oikonomia/story/281710/telos-to-taxisnet-sti-thesi-toy-to-myaade>

¹⁷² Δ.ΟΡΓ.Α1143491 ΕΞ2020 καθορισμός του χρόνου έναρξης λειτουργίας του γραφείου υπηρεσίας myAADElive Θεσσαλονίκης του τμήματος ΙΓ΄-υπηρεσίας MmyAADElive της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων www.taxheaven.gr

και κλειδαρίθμου, χωρίς να απαιτείται ραντεβού με φυσική παρουσία στα γραφεία της ΔΟΥ. Σήμερα, έχει εξελιχθεί ένα βήμα περισσότερο η υπηρεσία αυτή και πλέον μπορείς μέσω της εφαρμογής myAADE να παραλάβεις ΑΦΜ και κλειδαρίθμο, χωρίς αίτημα, χωρίς αναμονή, χωρίς ραντεβού, χωρίς βιντεοκλήση, με το πάτημα ενός κουμπιού. Το παράδειγμα της εφαρμογής myAADE live, μας δείχνει πως η φορολογική διοίκηση αναπτύσσεται, εξελίσσεται και ψηφιοποιείται πλέον σύμφωνα με τις επιταγές της εποχής.

Τα τελευταία χρόνια βλέπουμε πως οποιαδήποτε παροχή δίνει η κυβέρνηση ή οτιδήποτε χρειάζεται ο πολίτης όπως αίτημα για οικογενειακό επίδομα, για επίδομα θέρμανσης, ενοικίου κ.λπ. θα πρέπει η διαδικασία να περάσει μέσα από την πλατφόρμα της ΑΑΔΕ. Η ύπαρξη του φορολογικού προφίλ για κάθε φορολογούμενο κάνει πλέον όλες τις διαδικασίες ευκολότερες με όρους διαφάνειας, αντικειμενικότητας, και αποτελεσματικότητας. Το μόνο που έχει να κάνει ο πολίτης είναι να μπει στην ψηφιακή πλατφόρμα της ΑΑΔΕ με τους κωδικούς Taxis και απλά να κάνει το αίτημα που χρειάζεται χωρίς να πρέπει να προσκομίσει επιπλέον στοιχεία και δικαιολογητικά καθώς όλα αυτά πλέον είναι περασμένα στο ψηφιακό ηλεκτρονικό μητρώο του. Ενδεικτικά θα αναφέρω κάποιες δημοφιλείς εφαρμογές για τους πολίτες και κάποιες για τις επιχειρήσεις.

Οι δημοφιλέστερες εφαρμογές για τους πολίτες είναι οι εξής: δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε1-Ε2-Ε3), δήλωση ΕΝΦΙΑ, my property, my car, my θέρμανση, αίτηση ρύθμισης οφειλών, ακατάσχετος λογαριασμός, επανένταξη σε ρυθμίσεις δόσεων κ.λπ.

Για τις επιχειρήσεις οι δημοφιλέστερες εφαρμογές είναι οι παρακάτω: φορολογική ενημερότητα, ΦΠΑ, επανένταξη σε ρυθμίσεις(36, 72, 120), αίτηση ρύθμισης οφειλών, my data, timologio, δήλωση Ε9 όπως και Ε1-Ε2-Ε3 και ΕΝΦΙΑ, κατάσταση πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ), my business support που είναι εφαρμογή για να παρακολουθεί μια επιχείρηση τα έσοδα της αλλά και να κάνει αίτημα για τυχόν κρατικές ενισχύσεις, τέλη και ειδικοί φόροι, ακίνητα, διάφορα πιστοποιητικά κ.λπ.¹⁷³

4.4.1.5 Σύστημα Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (bank account nexus crosscheck APPLication-BANCAPP)

¹⁷³ www.aade.gr

Η ΑΑΔΕ βάζει στη φαρέτρα κατά της φοροδιαφυγής ένα νέο σύστημα ελέγχων για όσους πολίτες αποκρύβουν εισοδήματα. Συγκεκριμένα, η ανεξάρτητη αρχή θα έχει πλέον άμεση πρόσβαση σε στοιχεία δανείων, θυρίδων, επενδύσεων, καταθέσεων, για τους φορολογούμενους που ελέγχονται για φοροδιαφυγή.

Τον Ιανουάριο του 2024 ενεργοποιήθηκε το σύστημα αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, με βάση το οποίο θα γίνεται έλεγχος για περιπτώσεις αδικαιολόγητου πλουτισμού, που ενδέχεται να συνδέονται με την διάπραξη των αδικημάτων της εκτενούς και της μεγάλης φοροδιαφυγής¹⁷⁴. Το σύστημα αυτό επιταχύνει τη διαδικασία του ελέγχου, και μπορεί να προσδιορίσει την φορολογητέα ύλη της κάθε χρονιάς, για κάθε ελεγχόμενο ΑΦΜ. Όπως αναφέρει η φορολογική διοίκηση, όταν θα εκδίδεται εντολή ελέγχου εισοδήματος, αυτομάτως, χωρίς ανθρώπινη παρέμβαση θα αποστέλλεται αίτημα στο BANCAPP. Το σύστημα εντός 2 ημερών θα έχει προσκομίσει στην ΑΑΔΕ όλα τα σχετικά στοιχεία για περιουσιακά στοιχεία και τραπεζικούς λογαριασμούς της τελευταίας πενταετίας.

Με την ενεργοποίηση του συγκεκριμένου συστήματος θα αξιοποιούνται τα δεδομένα του Αρχείου Χρηματοπιστωτικών Προϊόντων και Αναλυτικών Χρηματοπιστωτικών Συναλλαγών με σκοπό την άμεση λήψη και επεξεργασία πληροφοριών και δεδομένων που αφορούν τα ελεγχόμενα πρόσωπα, κατά τρόπο ενιαίο και τυποποιημένο.

Σύμφωνα με τα στελέχη της ανεξάρτητης αρχής, επιδιώκεται να γίνει ταχύτερος και αποτελεσματικότερος ο καθορισμός της φορολογητέας ύλης ώστε η φορολογική ελεγκτική διαδικασία να καταστεί αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη, με απώτερο σκοπό την μείωση της φοροδιαφυγής, την προαγωγή του δημοσίου συμφέροντος και την εμπέδωση της φορολογικής δικαιοσύνης. Ουσιαστικά, η διαδικασία της υποβολής των αιτημάτων, όπως και η διαδικασία της αποστολής και επεξεργασίας αυτών των σημαντικών στοιχείων, θα γίνεται αυτόματα, όταν σημαίνει συναγερμός φοροδιαφυγής¹⁷⁵.

Η διαδικασία που θα ακολουθείται είναι η εξής: Με την έκδοση εντολής ελέγχου, το αίτημα θα προωθείται αυτόματα από την Ανεξάρτητη Αρχή μέσω ενός κόμβου ηλεκτρονικής διασύνδεσης και επικοινωνίες στα πιστωτικά ιδρύματα και σε

¹⁷⁴ Απόφαση 1179/10-11-2023 Ρύθμιση Οργανωτικών και Τεχνικών Θεμάτων Λειτουργίας του Συστήματος Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης

¹⁷⁵ <https://www.kathimerini.gr/economy/562833475/aktinografia-forologoymenon-me-ena-klik-apotin-aade/>

όλους τους υπόχρεους φορείς. Όλοι οι εμπλεκόμενοι φορείς υποχρεούνται εντός 2 εργάσιμων ημερών σε απάντηση και αποστολή των στοιχείων. Αν το αίτημα αφορά ελεγχόμενο διάστημα άνω των 5 ετών, τότε η αποστολή των αρχείων θα μπορεί να γίνεται εντός 5 εργάσιμων ημερών. Η επικοινωνία και η αποστολή στοιχείων μεταξύ των υπόχρεων φορέων και της ΑΑΔΕ θα γίνεται μέσω των υποδομών της «Τειρεσίας». Για να εξασφαλιστεί η εμπιστευτικότητα της διαδικασίας, όλα τα χρηματοοικονομικά και τα φορολογικά στοιχεία θα ανταλλάσσονται μέσω κρυπτογράφησης¹⁷⁶.

Για την άρση απορρήτου, μέσω του συστήματος, θεωρείται αναγκαία η γνώση και συμπλήρωση του ΑΦΜ του νομικού ή φυσικού προσώπου για το οποίο ζητείται η άρση του τραπεζικού απορρήτου, ενώ για την υποβολή αιτήματος άρσης ισχύουν όλες οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις ελεγκτικές υπηρεσίες για να δοθεί η έγκριση της άρσης του τραπεζικού απορρήτου¹⁷⁷.

Οι φορείς που καλούνται να ενταχθούν στο νέο σύστημα είναι όλα τα χρηματοδοτικά και πιστωτικά ιδρύματα, συμπεριλαμβανομένων και τα υποκαταστήματά τους που βρίσκονται στο εξωτερικό, τα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος με δραστηριότητα στη χώρα μας, με ή χωρίς φυσική παρουσία, και τηρούνται στο μητρώο της Τράπεζας της Ελλάδος και τα ιδρύματα πληρωμών. Τα στοιχεία που θα στέλνουν αφορούν: καταθέσεις προθεσμιακές και ταμειυτηρίου, τραπεζικές θυρίδες, προπληρωμένες κάρτες, πιστωτικές κάρτες, ηλεκτρονικά πορτοφόλια ακόμα λογαριασμούς πληρωμών, χορήγησης και επενδυτικούς λογαριασμούς με όλων των ειδών τα χαρτοφυλάκια επενδυτικών προϊόντων όπως μετοχές, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια, έντοκα γραμμάτια, repos.

4.4.1.6. Κέντρο επιχειρήσεων social media.

¹⁷⁶ Απόφαση 1179/10-11-2023 Ρύθμιση Οργανωτικών και Τεχνικών Θεμάτων Λειτουργίας του Συστήματος Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης

¹⁷⁷ Οι πληροφορίες για το σύστημα αυτοματοποιημένου ελέγχου, όπως και η απόφαση, αντλήθηκαν έπειτα από συνέντευξη με την κα Πέρρου Αικατερίνη στο γραφείο της στην ΑΑΔΕ. Η Αικατερίνη Πέρρου, είναι απόφοιτος της Νομικής Σχολής Αθηνών, με μεταπτυχιακό δίπλωμα ειδίκευσης στο Δημόσιο Δίκαιο και με Διδακτορικό δίπλωμα στο Διεθνές φορολογικό δίκαιο. Είναι δικηγόρος Αθηνών, φορολογικός σύμβουλος με εμπειρία σε όλες τις πτυχές της Ελληνικής και διεθνούς φορολογίας, καθώς και Καθηγήτρια φορολογικού δικαίου στο Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Ειδίκευσης στο Δημόσιο Δίκαιο.

Η ΑΑΔΕ έχει πλέον στις υπηρεσίες της μια ειδική ομάδα ελέγχων των social media¹⁷⁸. Τα Μέσα Κοινωνικής Δικτύωσης (ΜΚΔ) είναι πλέον εντός της καθημερινότητάς μας, είτε σε προσωπικό επίπεδο είτε σε επαγγελματικό. Οι εφοριακοί των ΜΚΔ καιροφυλακτούν, και για κάθε ανάρτηση ενός διάσημου προσώπου ή influencer έρχεται ειδοποίηση. Αγορές ακινήτων, ταξίδια, αγορές αυτοκινήτων, εμφανίσεις σε διάφορα event, περνάνε όλα από τον έλεγχο της ΑΑΔΕ. Μάλιστα η φορολογική διοίκηση μέσα σε λίγα λεπτά μπορεί να βρει όλα τα περιουσιακά και οικονομικά στοιχεία και μέσω του κέντρου επιχειρήσεων μπορεί να συνδράμει live τους ελεγκτές σε ότι χρειαστούν.

Η επταμελής ομάδα είναι γνώστες των ΜΚΔ (Facebook, Instagram, Tik Tok) και μπορούν να ξετρυπώσουν υποθέσεις φοροδιαφυγής και διάφορες περιπτώσεις που οδηγούνται σε έλεγχο για φορολογικές παραβάσεις. Φυσικά και από άλλες ηλεκτρονικές δραστηριότητες μπορούν να ανακαλύψουν υποθέσεις, όπως αγγελίες για ενοικίαση ακινήτων. Η υπηρεσία αυτή, έχει προμηθευτεί με σύγχρονα ηλεκτρονικά συστήματα και με ειδικά λογισμικά για τις υποθέσεις των ΜΚΔ. Μόλις έρθει η ειδοποίηση, ενεργοποιούνται όλα τα συστήματα της ΑΑΔΕ και ξεκινούν οι διασταυρώσεις, οι έλεγχοι περιουσιακών στοιχείων και αναλώσεις κεφαλαίων, καταθέσεις, και οι φορολογικές δηλώσεις της τελευταίας πενταετίας. Η υπηρεσία πηγαίνει για αυτοψία και έλεγχο στους χώρους που δραστηριοποιούνται οι διάσημοι ή οι λεγόμενοι influencers. Μπορεί επίσης να προβεί και σε ελέγχους για πρόσωπα που εμπλέκονται σε αναρτήσεις διάσημων με σκοπό να ελέγξουν τυχόν οικονομικές δοσοληψίες¹⁷⁹. Λόγω του ότι σχεδόν όλοι οι ελεύθεροι επαγγελματίες ή οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τα ΜΚΔ και γενικά το διαδίκτυο για να προωθήσουν τις υπηρεσίες τους, η εύρεση τους δεν παρουσιάζει πολλές δυσκολίες. Η αίθουσα επιχειρήσεων μπορεί να συντονίζει και να παρακολουθεί σε πραγματικό χρόνο τους ελέγχους. Το «ψηφιακό μάτι» της ΑΑΔΕ επιτρέπει την απευθείας μετάδοση πληροφοριών στα σημεία ελέγχου.

Οι ομάδες κρούσης είναι εφοδιασμένες με όλα τα στοιχεία των ελεγχόμενων και με το ηλεκτρονικό σύστημα «έλεγχος live»¹⁸⁰. Το σύστημα αυτό καταγράφει με κάμερες τον έλεγχο που βρίσκεται σε εξέλιξη και τον μεταδίδει απευθείας στο κέντρο

¹⁷⁸ www.kathimerini.gr

¹⁷⁹ Η προβολή προϊόντων και υπηρεσιών στα ΜΚΔ, θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών. Θα πρέπει να υπάρχει ειδική σήμανση στα βίντεο ή στις αναρτήσεις και θα πρέπει να υποβάλλονται όλα τα νόμιμα παραστατικά για την απόδοση ΦΠΑ και φόρου.

¹⁸⁰ www.kathimerini.gr

επιχειρήσεων. Στο κέντρο λαμβάνουν τα στοιχεία από τον τόπο ελέγχου, τα επεξεργάζονται, τα αξιολογούν και στέλνουν οδηγίες για την τελική διεκπεραίωση του ελέγχου.

Η διαδικασία αυτή δείχνει ότι οι έλεγχοι έχουν αλλάξει ριζικά. Στο παρελθόν καλούνταν ο ελεγχόμενος για να δώσει εξηγήσεις και μετά ξεκίναγε ο έλεγχος της περιουσιακής κατάστασης του ο οποίος κράταγε μήνες καθώς περίμεναν από τις τράπεζες να στείλουν τα στοιχεία, οι οποίες είτε αργούσαν να τα στείλουν είτε δεν τα έστελναν καθόλου. Επίσης φαίνεται ότι η ΑΑΔΕ μπορεί να ακολουθήσει το ρεύμα της εποχής προκειμένου να βελτιστοποιήσει την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητά της.

4.5 Δια λειτουργικότητες

Στο πλαίσιο της ψηφιοποίησης της ΑΑΔΕ αλλά και συνολικά όλης της δημόσιας διοίκησης, η διαλειτουργικότητα θεωρείται ένας πολύ σημαντικός παράγοντας. Η διαλειτουργικότητα είναι η ικανότητα διαφορετικών συστημάτων πληροφοριών να συνεργάζονται μεταξύ τους. Τα συστήματα μέσω της συνεργασίας μπορούν να ανταλλάζουν και να αποθηκεύουν δεδομένα και πληροφορίες με οργανωμένο τρόπο. Από το 2011, η ΑΑΔΕ, χρησιμοποιεί τα πληροφοριακά συστήματα Taxis, TAXIS net για να αναπτύξει δια λειτουργικότητες με άλλα συστήματα της δημόσιας διοίκησης και των επιχειρήσεων¹⁸¹. Έκτοτε έχουν εφαρμοστεί περισσότερες από 30 ξεχωριστές δια λειτουργικότητες με πληροφοριακά συστήματα φορέων δημόσιας διοίκησης και επιχειρήσεων. Η διαλειτουργικότητα επιτυγχάνεται με τη χρήση διαδικτυακών υπηρεσιών (web services) και είναι ανεξάρτητα λογισμικά που επιτρέπουν την απευθείας και άμεση ανταλλαγή δεδομένων μεταξύ των συστημάτων, μέσω διαδικτύου, με τη χρήση ανοιχτών πρωτοκόλλων και προτύπων. Το πλεονέκτημα των διαδικτυακών υπηρεσιών είναι η επαναχρησιμοποίηση τους. Πχ. Η διαδικτυακή υπηρεσία για χορήγηση στοιχείων φορολογικού μητρώου για επιχειρήσεις και φυσικά πρόσωπα χρησιμοποιείται σήμερα από περισσότερους από 100 φορείς(δήμοι, ταμεία, υπουργεία κ.α.). Οι κλήσεις για εφαρμογές δια λειτουργικότητας που έχουν πραγματοποιηθεί από το 2011 και μετά είναι 855,9 εκ, με τις 712,6 να έχουν

¹⁸¹ <https://www.aade.gr/sites/default/files/2020-10/ATT01682.pdf>

πραγματοποιηθεί από το 2016 και μετά. Τα οφέλη που παρουσιάζονται από την εφαρμογή της δια λειτουργικότητας είναι:

Η διαλειτουργικότητα παρέχει ενεργή υποστήριξη στις λειτουργίες άλλων φορέων, παρέχοντας άμεσα και σε πραγματικό χρόνο πληροφορίες και στοιχεία. Αυτή η δυνατότητα έχει ως αποτέλεσμα την εξοικονόμηση πόρων της διοίκησης και, επομένως, έμμεση εξοικονόμηση για τον φορολογούμενο πολίτη. Η διαλειτουργικότητα αντικαθιστά την παλαιότερη αλληλογραφία μεταξύ των υπηρεσιών, όπου ο κάθε φορέας έστελνε αιτήματα στις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ για την αναζήτηση στοιχείων φυσικών ή νομικών προσώπων, απαιτώντας απαντήσεις με επίσημη αλληλογραφία.

Εκτός από τις επαναχρησιμοποιούμενες υπηρεσίες που προσφέρει η ΑΑΔΕ στη δημόσια διοίκηση, προσφέρει και κάποιες εξειδικευμένες διαδικτυακές υπηρεσίες όπως η έναρξη επαγγέλματος για τα μη φυσικά πρόσωπα με υπηρεσίες μίας στάσης. Η υπηρεσία αυτή χρησιμοποιείται από το ΓΕΜΗ¹⁸², και η διαλειτουργικότητα αυτή επιτρέπει σε πραγματικό χρόνο την έκδοση ΑΦΜ και παροχή κλειδαρίθμου στα νομικά πρόσωπα που ιδρύονται μέσω ΥΜΣ/e-ΥΜΣ.

Υπάρχουν και άλλες δια λειτουργικότητες¹⁸³ όπως χορήγηση στοιχείων για την εφαρμογή του επιδόματος στέγασης, χορήγηση στοιχείων για ανασφάλιστα οχήματα, πληροφορίες εισοδήματος για μετεγγραφές φοιτητών, πληροφορίες εισοδήματος προς ΟΑΕΔ, πληροφορίες εισοδήματος για τα προγράμματα εξοικονόμηση κατ'οίκον, πληροφορίες εισοδήματος για υπολογισμό επιδόματος παιδιού(A21), εξωδικαστικός συμβιβασμός/ηλεκτρονική πλατφόρμα προστασίας κύριας κατοικίας, πληροφορίες εισοδήματος και μητρώου για δράση μεταφορικού ισοδύναμου υπουργείου ναυτιλίας και νησιωτικής πολιτικής, πληροφορίες εισοδήματος δράσης εναρμόνισης οικογενειακής επαγγελματικής ζωής κ.α.

Η διαλειτουργικότητα που χρησιμοποιεί η ΑΑΔΕ την καθιστά πάροχο διαδικτυακών υπηρεσιών σε άλλους φορείς του δημόσιου τομέα, αλλά αξιοποιεί και η ίδια διαδικτυακές υπηρεσίες που παρέχονται από τους φορείς.

Όπως γράψαμε και παραπάνω η ΑΑΔΕ εκτός από τις δια λειτουργικότητες που έχει με φορείς της δημόσιας διοίκησης και με πιστωτικά ιδρύματα, προσφέρει

¹⁸² Το Γενικό Εμπορικό Μητρώο είναι το εθνικό μητρώο εμπορικής δραστηριότητας, στο οποίο πραγματοποιείται η δημοσιότητα πράξεων, στοιχείων ή δηλώσεων των υπόχρεων προσώπων.

¹⁸³ <https://www.aade.gr/sites/default/files/2020-10/ATTO1682.pdf>

διαδικτυακές υπηρεσίες και προς τις επιχειρήσεις. Κάποιες βασικές δια λειτουργικότητες που παρέχει είναι:

Βασικές πληροφορίες για φυσικά και νομικά πρόσωπα, με εισοδήματα από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Οι επιχειρήσεις μπορούν να κάνουν χρήση της υπηρεσίας και να αναπτύξουν συστήματα που δια λειτουργούν με το Taxis ώστε να λαμβάνουν πληροφορίες φορολογικού ενδιαφέροντος(καθεστώσ ΦΠΑ, αν η επιχείρηση είναι ενεργή ή όχι) με επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες με τους οποίους συναλλάσσονται.

Έλεγχος δήλωσης επαγγελματικού λογαριασμού. Οι πάροχοι υπηρεσιών πληρωμών μπορούν να ελέγξουν αν ένας λογαριασμός έχει δηλωθεί επαγγελματικός.

Επιβεβαίωση ιδιότητας για δικαίωμα έκπτωση φόρου εισροών. Χρησιμοποιείται από επιχειρήσεις για την αγορά φορητών υπολογιστών, ταμπλετών, κινητών τηλεφώνων και laptop με ειδικό καθεστώσ ΦΠΑ(39 α παρ.5 του κώδικα ΦΠΑ σύμφωνα με την ΠΟΛ 1150/29.9.2017)

Ένα από τα ζητούμενα της δημόσιας διοίκησης είναι η εφαρμογή της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης και η χρήση των τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνίας (ΤΠΕ), σε όσο το δυνατόν περισσότερους φορείς με σκοπό την υποστήριξη των εσωτερικών λειτουργιών της δημόσιας διοίκησης και την επικοινωνία και τη συνεργασία της με τις επιχειρήσεις και τους πολίτες. Διακρίνουμε ότι η ΑΑΔΕ κινείται εντατικά προς αυτή την κατεύθυνση και μάλιστα με μεγάλη επιτυχία, καθώς παρέχει και υποστηρίζει ηλεκτρονικές υπηρεσίες προς τους φορείς της δημόσιας διοίκησης, τις επιχειρήσεις, και τους πολίτες για τη διευκόλυνση των συναλλαγών, την απλοποίηση των διαδικασιών, τη μείωση της γραφειοκρατίας, και την επίτευξη φορολογικής δικαιοσύνης και διαφάνειας.¹⁸⁴

4.6 Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικά Συναλλασσόμενων (e- υπηρεσίες) Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e- εφαρμογές)

Η ΑΑΔΕ προκειμένου να υποστηρίξει τις ψηφιακές της υπηρεσίες, τον Αύγουστο του 2013 σύστησε δύο διευθύνσεις¹⁸⁵ οι οποίες αναφέρονται κατευθείαν στον Γενικό Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.

¹⁸⁴ <https://www.aade.gr/menoy/aade/apostoli-armodiotites>

¹⁸⁵ «Αριθμ. Δ6Α 1121589 ΕΞ. 31/7/2013 Σύσταση οργανικών μονάδων στην Γ.Γ.Δ.Ε. και καθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων τους»

Η Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικά Συναλλασσόμενων (e- υπηρεσίες) είναι μια υπηρεσία της οποίας σκοπός είναι η παροχή ποιοτικών ψηφιακών υπηρεσιών σε όλους τους φορολογούμενους πολίτες¹⁸⁶ και αποτελείται από 3 τμήματα και 2 αυτοτελή γραφεία. Βασική αρμοδιότητα της διεύθυνσης είναι η υποστήριξη και η πληροφόρηση στους πολίτες που κάνουν χρήση των ψηφιακών συστημάτων της ΑΑΔΕ και η επίλυση τεχνικών και λειτουργικών προβλημάτων και θεμάτων που ανακύπτουν κατά την χρήση τους.

Στις αρμοδιότητες της διεύθυνσης περιλαμβάνονται η καταγραφή όλων των ηλεκτρονικών συναλλαγών και η δημιουργία προτύπων. Επίσης επιλαμβάνεται με την ψηφιοποίηση δεδομένων της ΑΑΔΕ μέσω ενός προγράμματος εισαγωγής και καταγραφής, και με την διαχείριση της διαδικτυακής πλατφόρμας της ΑΑΔΕ. Επιπλέον η διεύθυνση είναι υπεύθυνη για την διαχείριση και συντήρηση του ηλεκτρονικού γενικού μητρώου φορολογουμένων, τον σχεδιασμό ενός κέντρου εξυπηρέτησης πολιτών για θέματα τελωνειακών και φορολογικών ενδιαφερόντων και για την παροχή δια λειτουργικότητας με τις υπόλοιπες υπηρεσίες και φορείς του δημοσίου. Τέλος συλλέγει προτάσεις, τις εξετάζει και κάνει τις τελικές εισηγήσεις για την καλύτερευση των εφαρμογών στα πλαίσια εξυπηρέτησης του πολίτη.

Για την εξυπηρέτηση των πολιτών και για την βελτίωση των εφαρμογών υπάρχει το τμήμα υποστήριξης συναλλασσόμενων και ενίσχυσης συναλλαγών. Το τμήμα αυτό είναι ο δέκτης των παραπόνων των χρηστών σχετικά με την πρόσβασή τους στις ψηφιακές υπηρεσίες της ΑΑΔΕ και προβαίνει στις απαραίτητες ενέργειες για την εξασφάλιση της απρόσκοπτης λειτουργίας των ηλεκτρονικών υπηρεσιών του Taxis net. Ταυτόχρονα μέσω σύγχρονων μεθόδων επικοινωνίας, παρέχει τεχνική βοήθεια στους χρήστες των ψηφιακών εφαρμογών της ΑΑΔΕ. Επιπλέον, η διεύθυνση υποστήριξης φροντίζει για τη συνεχή βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών εξυπηρέτησης των πολιτών. Στα καθήκοντά της είναι η άμεση ενημέρωση των συναλλασσόμενων σχετικά με την ΑΑΔΕ και η παρακολούθηση του χρόνου απάντησης στις ερωτήσεις των χρηστών των πληροφοριακών συστημάτων που διαχειρίζεται η ΑΑΔΕ. Ταυτόχρονα συνεργάζεται με τις αρμόδιες υπηρεσίες για αλλαγές στις εφαρμογές και στις υποδομές και τέλος έχει την ευθύνη για τη καταγραφή,

¹⁸⁶ <https://www.aade.gr/sites/default/files/2023-04/epixeirisiakosxedio2023.pdf>

μελέτη και προώθηση στις αρμόδιες διευθύνσεις νέων απαιτήσεων συναλλασσόμενων, που αφορούν σε τροποποιήσεις τελωνειακών και φορολογικών εφαρμογών.

Η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης παρέχει ποιοτικές υπηρεσίες προς τους φορολογούμενους πολίτες μέσω καινοτόμων τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών.

Μία από τις βασικές αρμοδιότητες της διεύθυνσης είναι η ανάπτυξη και η συντήρηση των πληροφοριακών συστημάτων όλων των εφαρμογών και των ψηφιακών υπηρεσιών που σχετίζονται με τελωνειακά, ελεγκτικά και φορολογικά θέματα. Ταυτόχρονα, είναι υπεύθυνη για την επικαιροποίηση και την αναβάθμιση όλων των υπηρεσιών ηλεκτρονικής διακυβέρνησης προς τη δημόσια διοίκηση, τις επιχειρήσεις και τα φυσικά πρόσωπα. Στον τομέα ευθύνης της είναι και η κατάρτιση λειτουργικών προδιαγραφών και η ένταξη όλων των νέων νομικά απαιτούμενων αλλαγών στα πληροφοριακά συστήματα, τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες και τις μηχανογραφημένες εφαρμογές. Οι στόχοι για τη διεύθυνση, τους οποίους έχει θέσει ο διοικητής είναι η απλοποίηση των διαδικασιών, η διευκόλυνση των συναλλαγών, η μείωση της γραφειοκρατίας, η επίτευξη της διαφάνειας, της φορολογικής δικαιοσύνης και φορολογικής συμμόρφωσης.

Τέλος η διεύθυνση είναι υπεύθυνη για τη διαλειτουργικότητα των πληροφοριακών συστημάτων της Ανεξάρτητης Αρχής με άλλους φορείς του δημόσιου τομέα, για την αξιόπιστη διαχείριση δεδομένων, την επίβλεψη των αποτελεσμάτων, λήψη αποφάσεων που σχετίζονται με τον στρατηγικό σχεδιασμό.

Ο διοικητής¹⁸⁷ της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β 1460/2019)¹⁸⁸ τον Μάιο του 2019, αποφάσισε να ισχυροποιήσει τη γενική διεύθυνση ηλεκτρονικής διακυβέρνησης. Η απόφαση αυτή πάρθηκε καθώς μέσω της γενικής διεύθυνσης ηλεκτρονικής διακυβέρνησης της η ψηφιοποίηση της ΑΑΔΕ αναβαθμίζεται σε κεντρικό στόχο της, σύμφωνα με το στρατηγικό σχέδιο πληροφορικής της. Το συμβούλιο της ΑΑΔΕ και ο διοικητής της, προχώρησαν στην οργανωτική αυτή αλλαγή λαμβάνοντας υπόψη διεθνώς βέλτιστες πρακτικές και αναγνωρισμένες μεθοδολογίες με στόχο την ισχυροποίηση των συστημάτων πληροφορικής της, ώστε να ανταποκριθούν στις

¹⁸⁷ <https://www.taxheaven.gr/news/44528/h-nea-dieyoyynsh-sthn-aade-gia-ta-hlektronika-biblia?nomobile=1>

¹⁸⁸ «Τροποποίηση και συμπλήρωση της Δ. ΟΠΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017(Β'968 ΚΑΙ 1238) απόφασης του διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ως προς τη σύσταση Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, τον καθορισμό των στρατηγικών σκοπών και της διάρθρωσης αυτής, της δομής και των αρμοδιοτήτων των οργανικών μονάδων που τη συγκροτούν.»

συνεχώς αυξανόμενες απαιτήσεις της ψηφιοποίησης(εισαγωγή my data το 2019)και να παρέχουν υπηρεσίες ακόμα υψηλότερου επιπέδου στις επιχειρήσεις και τους πολίτες.

Κεφάλαιο 5°. Συμπεράσματα

Η ψηφιακή μετάβαση του δημοσίου βρίσκεται πάντα στη πρώτη γραμμή των ενδιαφερόντων που έχουν όλες οι κυβερνήσεις. Για την επιτυχία του εκσυγχρονισμού, είναι απαραίτητη η ύπαρξη της τεχνολογίας. Απαραίτητο κομμάτι επίσης αποτελεί η εκπαίδευση των χρηστών, αλλά και η ενδεδειγμένη οργανωτική αναδιοργάνωση. Η Ευρωπαϊκή Ένωση παρακινεί τις υπόλοιπες χώρες να προχωρήσουν σε ψηφιακές αλλαγές μέσω προγραμμάτων και διαθέσιμων κονδυλίων. Στη χώρα μας τα βήματα που έγιναν προς αυτή τη κατεύθυνση, ειδικότερα την περίοδο της πανδημίας, είναι τεράστια. Βέβαια, η Ελλάδα παραμένει σε χαμηλά επίπεδα ψηφιακού μετασχηματισμού του δημόσιου τομέα και διαθεσιμότητας ηλεκτρονικών υπηρεσιών.

Η συγκεκριμένη διπλωματική εργασία εκπονήθηκε για να προβάλλει την εναρμόνιση των θεμελιωδών αρχών εντός του ψηφιακού μετασχηματισμού της φορολογικής διοίκησης σε μία προσπάθεια να έρθει πιο κοντά στο πολίτη, με σκοπό να κάμψει την δυσαρέσκεια και την καχυποψία, που πολλές φορές δημιουργείται εξαιτίας των πολιτικών της, και σε μία προσπάθεια δημιουργίας μιας ανεξάρτητης αρχής, η οποία θα είναι αποτελεσματική και αποδοτική, χρησιμοποιώντας με σύνεση του υλικούς και ανθρώπινους πόρους που διαθέτει. Οι θεμελιώδεις αρχές του διοικητικού δικαίου είναι αρχές που πηγάζουν από τη νομική παράδοση και το θεσμικό πλαίσιο των δημοκρατικών κρατών. Αυτές οι αρχές καθοδηγούν τη δράση των δημόσιων αρχών και εξασφαλίζουν την επίτευξη δίκαιας, διαφανούς και νόμιμης διοίκησης. Οι θεμελιώδεις αρχές, εκφράζονται μέσα από διάφορα νομικά κείμενα, αποφάσεις δικαστηρίων, και νομοθετικά αντικείμενα.

Ο φορολογικός τομέας είναι ένας τομέας αρκετά ιδιαίτερος τόσο για το κράτος όσο και για τους πολίτες. Σε μια χώρα που βίωσε μια 12ετή οικονομική κρίση, αλλάζοντας τα οικονομικά δεδομένα των Ελλήνων πολιτών, και όλου του κράτους συνολικά, και μία 3ετή υγειονομική κρίση, που αλλοίωσε εκ νέου τα οικονομικά δεδομένα, αλλά άλλαξε και αρκετά τον τρόπο ζωής μας, κρίθηκε επιβεβλημένο και σκόπιμο, το κράτος να προβεί στις απαραίτητες μεταρρυθμίσεις της φορολογικής διοίκησης. Εξάλλου, από τα χρόνια των μνημονίων, η αναβάθμιση των φορολογικών διοικήσεων και αρχών υπήρξε ως προαπαιτούμενο.

Μια μεταρρύθμιση, από τις πολλές που συνέβησαν, ήταν ο εκσυγχρονισμός των οικονομικών υπηρεσιών μέσω της ψηφιοποίησης. Λόγω του ότι ο φοροεισπρακτικός μηχανισμός, αλλά και η εξυπηρέτηση των φορολογούμενων πολιτών, πρέπει να

λειτουργούν σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές, οι διαδικασίες της ψηφιοποίησης έπρεπε να πραγματοποιηθούν έχοντας τις αρχές ως κύριο συστατικό τους. Όλες οι αρχές παίζουν σημαντικό ρόλο στη δράση των φορέων της δημόσιας διοίκησης. Ερευνώντας τις περιπτώσεις μελέτης, γίνεται διακριτό πως για την ΑΑΔΕ, οι αρχές που παίζουν σημαντικό και πρωτεύοντα ρόλο, είναι η αρχή της αποτελεσματικότητας και της διαφάνειας, και μέσω της εφαρμογής τους βρίσκουν πεδίο εφαρμογής και οι υπόλοιπες αρχές.

Η διοικητική δραστηριότητα χαρακτηρίζεται κυρίως από την αποτελεσματικότητα. Η αποτελεσματικότητα αποτελεί το κριτήριο αξιολόγησης για τη συνέχιση των δράσεων και πολιτικών που εφαρμόζει η δημόσια διοίκηση ή για την αλλαγή αυτών, εάν κριθούν αναποτελεσματικές. Σε καμία περίπτωση, όμως, δεν μπορεί να παρακαμφθεί η αρχή της νομιμότητας με επιδίωξη την αποτελεσματικότητα. Η αρχή της νομιμότητας είναι ο βασικός πυλώνας, για να στηριχθεί και η αρχή της αποτελεσματικότητας¹⁸⁹.

Η ΑΑΔΕ, μέσω της ψηφιοποίησης, που συνεχώς αναβαθμίζεται σύμφωνα με το στρατηγικό της σχέδιο, έχει καταφέρει να προσφέρει στους φορολογούμενους της ποιοτικές υπηρεσίες. Οι εφαρμογές των ηλεκτρονικών δηλώσεων, η ηλεκτρονική επικοινωνία, η αυτοματοποιημένη διαχείριση ραντεβού, όπως και οι αυτοματοποιημένοι έλεγχοι και η αυτόματη επεξεργασία πληροφοριών έχουν επιφέρει ευκολότερες συναλλαγές, απλουστεύοντας τις φορολογικές διαδικασίες. Παράλληλα έχει μειωθεί ο χρόνος εξυπηρέτησης και η γραφειοκρατία, με αποτέλεσμα την άμεση βεβαίωση και συλλογή των κρατικών εσόδων. Αποτελεσματικότητα για την ΑΑΔΕ σημαίνει άμεση συλλογή των κρατικών εσόδων. Ταυτόχρονα, ενισχύεται η πρόσβαση σε υπηρεσίες και πληροφορίες από τους φορολογούμενους. Όλες αυτές οι εφαρμογές έχουν ως έρεισμα την αρχή της νομιμότητας. Η αρχή της νομιμότητας διασφαλίζει ότι οι διοικητικές ενέργειες και αποφάσεις βασίζονται σε κανονισμούς και νόμους. Ο ψηφιακός μετασχηματισμός επιτρέπει την δημιουργία ψηφιακών συστημάτων που μπορούν να εξασφαλίσουν αυτή τη νομιμότητα μέσω της αυτοματοποίησης των διαδικασιών. Οι ψηφιακές πλατφόρμες μπορούν να προγραμματιστούν να λαμβάνουν υπόψη τους την ισχύουσα νομοθεσία και να εφαρμόζουν με ακρίβεια τους νόμους.

¹⁸⁹ Βλ. Β. Τζέμος, Εφαρμοσμένο Διοικητικό Δίκαιο και Αρχές Δικαίου και Μάνατζμεντ, Περιοδικό Δημόσιο Δίκαιο, Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων, τεύχος 1-2, σελ. 19

Ο ψηφιακός μετασχηματισμός προσφέρει την δυνατότητα να παρέχονται ψηφιακές υπηρεσίες προσβάσιμες από όλους, ανεξάρτητα από την ηλικία, το μορφωτικό επίπεδο, την εθνικότητα και άλλους παράγοντες. Η αρχή της ισότητας προβλέπει, πως όλοι οι πολίτες πρέπει να έχουν ίση πρόσβαση στις δημόσιες υπηρεσίες. Ωστόσο, πρέπει να ληφθούν μέτρα για την αντιμετώπιση της ψηφιακής ανισότητας, ιδιαίτερα για άτομα με περιορισμένη πρόσβαση στην τεχνολογία.

Η ΑΑΔΕ, λόγω του αντικειμένου της, έχει ως προτεραιότητα την διασφάλιση της αντικειμενικότητας, της αξιοπιστίας, της διαφάνειας και της λογοδοσίας και την εξάλειψη της διαφθοράς. Κατά τις περασμένες δεκαετίες, υπήρχαν υπόνοιες για κρούσματα διαφθοράς εντός των φορολογικών αρχών, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει σχέση εμπιστοσύνης με τους πολίτες. Επίσης, διαφωνίες και αντιρρήσεις ετέθησαν και στη Βουλή σχετικά με το θέμα ελέγχου της αρχής, λόγω της ανεξαρτησίας της, άρα η ΑΑΔΕ έπρεπε να επιδείξει εξωστρέφεια και πλήρη διαφάνεια. Η διοίκηση της αρχής στους άμεσους στόχους που έθεσε ήταν να καταστήσει την αρχή ως ένα αξιόπιστο και ακέραιο οργανισμό, χτίζοντας εκ νέου μια σχέση εμπιστοσύνης με τους πολίτες και να προσδώσει τον χαρακτήρα μίας αξιόπιστης φορολογικής αρχής. Η αρχή της διαφάνειας απαιτεί τη διαθεσιμότητα πληροφοριών και τη δυνατότητα πρόσβασης του κοινού σε διοικητικές αποφάσεις και φορολογικές διαδικασίες. Η δημοσιοποίηση των διαδικασιών, αλλά και η ευκρίνεια της νομοθεσίας, κάνουν ευκολότερη την αποκάλυψη φαινομένων διαφθοράς και κακοδιοίκησης, δίνοντας στους φορολογουμένους πολίτες το δικαίωμα της καταγγελίας και της προσφυγής στα ένδικο μέσα. Ο ψηφιακός μετασχηματισμός διευκολύνει τη δημιουργία ψηφιακών αποθετηρίων πληροφοριών και τη διαδικτυακή πρόσβαση σε αποφάσεις και νομικά κείμενα.

Η πρόσβαση στην πληροφόρηση από τους πολίτες λειτουργεί ως ανατρεπτικός παράγοντας, για πράξεις που εμπεριέχουν στοιχεία διαφθοράς και κακοδιοίκησης, ενώ παράλληλα, ενισχύεται η αρχή της χρηστής διοίκησης, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και η αρχή της αναλογικότητας. Οι αρχές αυτές συνδέονται μεταξύ τους, καθώς η αρχή της χρηστής διοίκησης αποτελεί το πλαίσιο, εντός του οποίου βρίσκεται εφαρμογή η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, αλλά και η αρχή της αναλογικότητας. Η ψηφιοποίηση διασφαλίζει ότι η αρχή της αναλογικότητας τηρείται, αποφεύγοντας υπερβολές στις διοικητικές ενέργειες και ενισχύοντας τη συμμόρφωση με τη νομοθεσία. Ταυτόχρονα, η εξωστρέφεια που επιδεικνύει η ΑΑΔΕ και η ψηφιοποίηση των διαδικασιών ενισχύουν την αρχή της

χρηστής διοίκησης, δημιουργώντας ένα πιο διαφανές και αποτελεσματικό πλαίσιο που εμπνέει εμπιστοσύνη. Η ψηφιοποίηση και οι αυτοματοποιημένες διαδικασίες έχουν βοηθήσει τα φορολογικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητες τους εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών, χωρίς να προκαλείται βλάβη στους διοικούμενους από τη βραδύτητα της διοίκησης.

Κατά τη διάρκεια της ψηφιοποίησης της ΑΑΔΕ, προκύπτουν διάφορα προβλήματα σχετικά με την εισαγωγή των θεμελιωδών αρχών του διοικητικού δικαίου. Ένα σημαντικό πρόβλημα που καλείται η αρχή να αντιμετωπίσει είναι η ασφάλεια των δεδομένων. Η ψηφιοποίηση μπορεί να εκθέσει τα δεδομένα σε κινδύνους ασφάλειας. Είναι σημαντικό να ληφθούν επαρκείς μέτρα προστασίας και να εξασφαλιστεί η συμμόρφωση με τους κανονισμούς περί προστασίας δεδομένων. Ένα πρόσφατο παράδειγμα για να δείξουμε πόσο μεγάλο ρόλο παίζει η ασφάλεια, είναι η διαρροή δεδομένων που συνέβη το 2023. Συγκεκριμένα, η ανεξάρτητη αρχή δημοσίων εσόδων απέστειλε μήνυμα μέσω mail σε οφειλέτες για τα απλήρωτα τέλη κυκλοφορίας του 2018, αλλά αντί να σταλεί προσωπικό μήνυμα για τον κάθε αποδέκτη, περιλάμβανε μια εσωτερική λίστα με όλους τους οφειλέτες, εκθέτοντας πλήρως τα προσωπικά τους δεδομένα όπως το δηλωμένο όνομα χρήστη για την είσοδό τους στο taxis, το επίθετο, το όνομα και το πατρώνυμο. Λόγω του ότι η διαρροή έγινε από την ίδια την αρχή θα πρέπει να τονίσουμε πώς χρειάζεται η κατάλληλη εκπαίδευση και ευαισθητοποίηση των υπαλλήλων. Η επιτυχής ψηφιοποίηση απαιτεί εκπαίδευση και ευαισθητοποίηση του προσωπικού της ΑΑΔΕ.

Μια ακόμα σημαντική παράμετρος που πρέπει να λάβει υπόψη η ανεξάρτητη αρχή δημοσίων εσόδων είναι η προσαρμογή της στις αντίστοιχες νομοθετικές ρυθμίσεις. Η ψηφιοποίηση ενδέχεται να απαιτεί αλλαγές στο νομοθετικό πλαίσιο για να συμμορφωθεί πλήρως με τις αρχές του διοικητικού δικαίου. Η αναθεώρηση των νόμων και η δημιουργία νέων κανονισμών μπορεί να απαιτήσει χρόνο και πόρους.

Τα τεχνολογικά προβλήματα αποτελούν επίσης τροχοπέδη στην προσπάθεια ψηφιοποίησης της ΑΑΔΕ. Θα πρέπει να τονιστεί πως, η τεχνολογία κάνει αλματώδη βήματα συνεχώς. Αναπτύσσεται μονίμως και νέες τεχνολογίες μέσα σε λίγο χρονικό διάστημα θεωρούνται παλιές. Οι διαδικασίες ανανέωσης και δομικών αλλαγών στο δημόσιο τομέα παραμένουν χρονοβόρες και συνήθως το δημόσιο βρίσκεται πίσω από τις εξελίξεις. Έτσι, ελλοχεύει ο κίνδυνος να μην υπάρχει η αντίστοιχη εξέλιξη των δημόσιων φορέων στο τεχνολογικό πεδίο. Η εισαγωγή των θεμελιωδών αρχών του διοικητικού δικαίου στο πλαίσιο της ψηφιοποίησης μπορεί να αντιμετωπίσει

τεχνολογικά προβλήματα, όπως προβλήματα συμβατότητας λογισμικού. Η ΑΑΔΕ έχει επενδύσει στην ψηφιοποίησή της και ο στρατηγικός της σχεδιασμός είναι βασισμένος πάνω στον τομέα αυτό. Θα πρέπει να είναι ιδιαίτερα ευέλικτη και να προσπαθεί να ακολουθεί το ρεύμα της συνεχόμενα τεχνολογικής εξέλιξης, για να μπορεί να ενσωματώνει τις θεμελιώδεις αρχές, στις οποίες έχει βασιστεί, χωρίς δυσκολίες.

Η ψηφιοποίηση της ανεξάρτητης αρχής δημοσίων εσόδων, παρά τα προβλήματα που μπορεί να αντιμετωπίσει, συνιστά μια σημαντική εξέλιξη που μπορεί να βελτιώσει σημαντικά τη λειτουργία του δημόσιου τομέα. Ωστόσο, απαιτεί προσεκτικό σχεδιασμό, διαχείριση κινδύνων και επαρκή προσοχή στην ανθρώπινη διάσταση της μεταβολής. Η επιτυχής ψηφιοποίηση πρέπει να ενσωματώνει τις αρχές του διοικητικού δικαίου, εξασφαλίζοντας τη νομιμότητα, τη διαφάνεια και την ανθρώπινη αξιοπρέπεια σε κάθε στάδιο της διαδικασίας. Μόνο έτσι μπορεί να επιτευχθεί μια ολόκληρη και αποτελεσματική μετάβαση προς μια πιο ψηφιακή και διαφανή δημόσια διοίκηση.

Βιβλιογραφία

Ξενόγλωσση βιβλιογραφία

- Baurer Lewis, 2005, Tax Administrations and Small and Medium Enterprises in Developing Countries, World Bank Group.
- Betts R., (2022), Revenue Administration: Compliance Risk Management: Overarching Framework to Drive Revenue Performance, Series Technical Notes and Manuals No. 2022/005 IMF
- Bryson, J. 2011, Strategic Planning for Public and Non Profit Organizations, (4th eds), New York, Willey
- Christine. Prokop., Markus Tepe, (2021) “Talk or type? The effect of digital interfaces on citizens’ satisfaction with standardized public services, The Authors, Public Administration, by John Willey & sons ltd. www.onlinelibrary.wiley.com
- Gellhorn, W., «Ombudsmen and others. Citizens Protectors in nine countries», Harvard University Press, Second Printing edition, Cambridge, 1967,
- Goliard, C., Timsit G. (1987). *Les autorites administratives independantes*. Πρακτικά συμποσίου του Ινστιτούτου Νομικών Σπουδών. Πανεπιστήμιο Paris I Επιμέλεια-έκδοση PUF.
- Gronlund, A, Eds., Electronic Government, (2004) Electronic Government: Design Visions and Management. Idea Group Publishing
- Khan, H. A., (2018) ‘The Challenges of E-Governance in Public Administration’, in Globalization and the Challenges of Public Administration.

Ελληνόγλωσση βιβλιογραφία

- Αποστολάκης Ι., Λούκης Ε., Χάλαρης Ι., (2021) Ψηφιακή Διακυβέρνηση, Εκδόσεις Παπαζήσης
- Γέροντας Α., (2011) Δημόσιο Οικονομικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, (Β Έκδοση)
- Γέροντας Α., Παυλόπουλος Π., Σιούτη Γ., Φλογαϊτης Σ., (2022) Διοικητικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα
- Γέροντας Α., (2020) Επιτομή Διοικητικού Δικαίου, Εκδόσεις Σάκκουλα
- Γεωργιάδου. Μ., Γκέρτσος. Β., Γρηγοριάδης. Α., Διβάνη. Χ., Διχάλα. Δ., Κουκούτσης. Γ., Κουσκουνά, Μ., Κυβέλος. Σ., Παπαθανασίου. Ν., Παπαπετρόπουλος. Α., Πυργάκης. Δ., Σουλτανίδου. Ε., Τζέμος. Β., Τσόγκας. Χ., (2021) Διαγράμματα Γενικού και Ειδικού Δικαίου (2^η Έκδοση), Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη

- Δαγτόγλου. Δ. Π., (2015) Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, (7^η Έκδοση), Αθήνα-Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Σάκκουλα
- Δαγτόγλου. Δ. Π., (2014) Γενικό Δικονομικό Δίκαιο, (6^η Έκδοση), Αθήνα-Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Σάκκουλα
- Ένωση Ελλήνων Νομικών e-ΘΕΜΙΣ., (2012) Το Δίκαιο Στην Ψηφιακή Εποχή, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη
- Ένωση Ελλήνων Νομικών, (2015) Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου,(2^η Δημερίδα, 12-13 Δεκεμβρίου 2015) Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα- Θεσσαλονίκη
- Καλαμπούκη-Γιαννοπούλου. Π., (2020) Δίκαιο Συναλλαγών, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη
- Καπόπουλος. Γ.Δ., (2021) Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση. Κοινωνικός Και Οικονομικός Μετασχηματισμός, Εκδόσεις Δίαυλος
- Κανέλλος. Ι. Α., (2020) THE GDPR HANDBOOK, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη
- Λαζαράκος. Γ., Ανεξάρτητες Αρχές. (2010) Ο Ρόλος Και η Σημασία τους Στην Έννομη Τάξη, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη
- Μαρκαντωνάτου - Σκαλτσά. Γ. Ανδρομάχη., (2016) Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου. Εισαγωγή-Θεμελιώδεις Έννοιες (Γ. Έκδοση), Εκδόσεις Σάκκουλα
- Μαυρομούστακου Ήβη-Αγγελική., (2017) Ανώτατο Συμβούλιο Επιλογής Προσωπικού, 1^ο Διεθνές Συνέδριο, «επιλογή ανθρώπινου δυναμικού στο δημόσιο τομέα. Νέες τάσεις και προκλήσεις»
- Μαυρομούστακου. Η., (2013) Σύγχρονες μορφές διοίκησης μια συγκριτική και ευρωπαϊκή προσέγγιση των ανεξάρτητων διοικητικών αρχών. Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη
- Μπάρμπας. Ι. Νικόλαος., Κωνσταντίνος. Δ. Φινοκαλιώτης., (2011) Δημόσια Οικονομικά (Γ. Έκδοση), Εκδόσεις Σάκκουλα
- Μπάρμπας. Ι. Νικόλαος., Χουρδάκη Ε., (2018) Τα Τεκμήρια στο Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη
- Μπακάλης Ευ., Πανταζόπουλος Π., (2018) Φορολογική Διαδικασία, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη
- Πανταζόπουλος Π., Χρυσανθάκης Χ., (2015) Εισηγήσεις Διοικητικού Δικαίου, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Πέρρου. Μ. Αικατερίνη., (2022) Θεμελιώδη Δικαιώματα και Φορολογική Διαδικασία, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη
- Πρεβεδούρου Ε., (2014) Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Υποστήριξη Διδασκαλίας

- Σαββαΐδου Αικ., Μηλιώνης Ν., (2017) Δημοσιονομική Διαφάνεια, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη
- Σαββαΐδου Αικ., Αθανασάκης Β., (2018) Επιτομή Φορολογικού Δικαίου, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη
- Σαράντης Μητρόπουλος., Χρήστος Δουληγέρης., Πληροφοριακά Συστήματα στο Διαδίκτυο, (2015) Εκδόσεις Κάλλιππος
- Σπηλιωτόπουλος Ε., Κονδύλης Β., (2022) Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου (16^η έκδοση), Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη
- Στράνης Δ., (2010) Το δημόσιο Δίκαιο στο Εργατικό Δίκαιο του 21^{ου} αιώνα, Εκδόσεις Σάκκουλας Αθήνα-Θεσσαλονίκη
- Ταμπούρης, Ε., & Ταραμπάνης, Κ. Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση, (2024), Κάλλιππος, Ανοιχτές Ακαδημαϊκές Εκδόσεις
- Τζέμος Β., Αναστασίου Α., (2021) Έλεγχος Διοικητικής Δράσης, εγχειρίδιο Εθνικής Σχολής Δημόσιας Διοίκησης
- Τζέμος. Β., (2020) ΑΣΕΠ και Συνταγματικό Δίκαιο επιστημονικό, Επιστημονικό Περιοδικό Διοικητική Δίκη
- Τζέμος Β., Τεύχος 2, (2019) Η «ώριμη» αναλογικότητα, Επιστημονικό Περιοδικό Διοικητική Δίκη, Εκδόσεις Π. Σάκκουλα
- Τζέμος Β., Τεύχος 1-2, (2021) Εφαρμοσμένο Διοικητικό Δίκαιο και Αρχές Δικαίου και Μάνατζμεντ, Επιστημονικό Περιοδικό Δημόσιο Δίκαιο, Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ)
- Τζέμος Β., Τεύχος 2-3, (2017) Η Σύννομη Κακοδιοίκηση, Επιστημονικό Περιοδικό Δημόσιο Δίκαιο, Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ)
- Τζέμος Β., Τεύχος 1-2, (2020) «Η μέρα νύχτα. Η πανδημία, η ζωή ως το υπέρτατο αγαθό και οι δυο όψεις της αναλογικότητας», Επιστημονικό Περιοδικό Δημόσιο Δίκαιο, Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ)
- Τζέμος Β., Τεύχος 2-3 (2018) Γενική Θεωρία Θεμελιωδών Δικαιωμάτων και Πρωτογενές Ενωσιακό Δίκαιο, Επιστημονικό Περιοδικό Δημόσιο Δίκαιο, Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ)
- Τζέμος Β., (2012) Συνήγορος του Πολίτη, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη
- Τζέμος Β., (2013) Οργανωτικό Διοικητικό Δίκαιο, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη
- Τζώνος Χ., (2010) Οι Ανεξάρτητες Διοικητικές Αρχές, Εκδόσεις Παπαζήσης
- Τσουρουφλής Δ., (2020) Το Φορολογικό Δίκαιο στην Έννομη Τάξη, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη
- Φινοκαλιώτης, Δ. Κ., (2014) Φορολογικό Δίκαιο (Ε Έκδοση), Εκδόσεις Σάκκουλα

Φορτσάκης. Π. Θ., Τσουρουφλής. Ι. Α., (2022) Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα

Φουφόπουλος. Γ., Φορτσάκης. Π. Θ., (2015) Νομικοί Όροι και Όρια στην Φορολογία, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα

Χρυσανθάκης. Χ., Τσουρουφλής. Ι. Α., (2010) Το Φορολογικό Δίκαιο στην Έννομη Τάξη, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη

Διαδικτυακές πηγες

www.aade.gr

www.taxheaven.gr

www.forin.gr

www.kodiko.gr

www.e-nomothesia

www.kathimerini.gr

www.cnn.gr

www.ggps.gr

www.gsis.gr

www.e-forologia.gr

www.imerisia.gr