



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ
ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΠΜΣ "Δημόσια Διοίκηση - Δημόσιο Μάνατζμεντ"

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«Τα δικαιώματα του φορολογουμένου κατά τη διάρκεια του
φορολογικού ελέγχου και ιδίως το δικαίωμα της προηγούμενης
ακρόασης»**

**"The rights of the taxpayer during the tax audit and in particular the
right of the previous hearing"**

Δήμητρα Καραβαγγέλη (ΔΜ 2244)

Επιβλέπουσα καθηγήτρια : Δήμητρα Κούνη

**Αθήνα
Απρίλιος 2024**

Μέλη Τριμελούς Επιτροπής

1. ΔΗΜΗΤΡΑ ΚΟΥΝΗ

2. ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ ΜΑΝΘΟΣ

3. ΦΑΙΔΩΝ ΚΟΜΙΣΟΠΟΥΛΟΣ

ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η κάτωθι υπογεγραμμένη Δήμητρα Καραβαγγέλη του Κλεάρχου, με αριθμό μητρώου ΔΜ 2244 φοιτήτρια του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών «Δημόσια Διοίκηση - Δημόσιο Μάνατζμεντ» του Τμήματος Διοίκησης Επιχειρήσεων της Σχολής Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών 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.

Ονοματεπώνυμο / Υπογραφή

Δήμητρα Καραβαγγέλη

Σε όσους με ενθάρρυναν σε αυτή την προσπάθεια

Συντομογραφίες

ΑΑΔΕ	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΑΠΔΠΧ	Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα
ΔΕΕ	Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΔΕΚ	Δικαστήριο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων
ΔΟΥ	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΕΔΔΑ	Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΣ	Ελεγκτικό Συνέδριο
ΕΣΔΑ	Ευρωπαϊκή Σύμβαση για τα Δικαιώματα του Ανθρώπου
ΚΕΜΕΕΠ	Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων
ΚΕΦΟΜΕΠ	Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου
ΚΦΔ	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
ΚΦΕ	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
ΚΒΣ	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
ΚΔΔ	Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας
ΚΔΔιαδ	Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας
ΝΠΔΔ	Νομικό Πρόσωπο Δημόσιου Δικαίου
ΝΠΙΔ	Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου
ΟΟΣΑ	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
ΠΔ	Προεδρικό Διάταγμα
ΠΚ	Ποινικός Κώδικας
ΠΟΛ	Πολυγραφημένη εγκύκλιος
ΣτΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας
ΥΕΔΔΕ	Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων
ΥΚ	Υπαλληλικός Κώδικας
ΦΕΚ	Φύλλο Εφημερίδος της Κυβερνήσεως
ΧΘΔΕΕ	Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων Ευρωπαϊκής Ένωσης

Ευχαριστίες

Με αφορμή την ολοκλήρωση του μεταπτυχιακού προγράμματος, θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά όλους τους καθηγητές μου για τις πολύτιμες γνώσεις που μου μετέδωσαν, καθώς και τη γραμματεία της σχολής για την εξαιρετική υποστήριξή της. Τις ιδιαίτερες ευχαριστίες μου θα ήθελα να εκφράσω προς την επιβλέπουσα καθηγήτρια κ. Δήμητρα Κούνη για την πολύτιμη βοήθειά της και την άψογη συνεργασία μας, όπως επίσης και προς την Υπηρεσία μου, τη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού για τον χρόνο τον οποίο μου παρείχε ώστε να ανταποκριθώ επιτυχώς στις απαιτήσεις των μαθημάτων μου. Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου και τους φίλους μου για την εμπύχωσή τους, καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μου.

Περιεχόμενα

Περίληψη	10
Abstract	11
Εισαγωγή	12
Κεφάλαιο 1^ο	15
Η φορολογική ελεγκτική διαδικασία	15
I. Το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο.....	15
II. Ο φορολογικός έλεγχος.....	16
1. Οι μορφές του φορολογικού ελέγχου	17
2. Τα αρμόδια όργανα διενέργειας φορολογικών ελέγχων	19
3. Η επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων	20
III. Οι πράξεις προσδιορισμού του φόρου	21
1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου	22
2. Η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου	22
3. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.....	23
4. Η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου	23
IV. Οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.....	24
1. Η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.....	24
2. Η τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογούμενου.....	25
3. Η τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά	25
4. Η τεχνική της αρχής των αναλογιών	25
5. Η τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών	25
V. Το δικαίωμα της ανταπόδειξης κατά την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου.....	26
VI. Τα ελλείμματα συνταγματικότητας του εναλλακτικού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.....	27
VII. Τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου	30
VIII. Η άμυνα του φορολογουμένου έναντι των πράξεων προσδιορισμού του φόρου	30
IX. Οι εξουσίες της φορολογικής διοίκησης.....	31
1. Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία	32
2. Πληροφορίες και στοιχεία από τρίτους	32
3. Η άρση του τραπεζικού απορρήτου	34
4. Η χρήση νέων λογισμικών και τεχνολογιών	35
5. Το φορολογικό απόρρητο	37
6. Η είσοδος στις εγκαταστάσεις.....	39

7. Η κατ' οίκον φορολογική έρευνα.....	40
Κεφάλαιο 2^ο	42
Τα δικαιώματα του φορολογουμένου σε εθνικό και υπερεθνικό επίπεδο.....	42
I. Τα συνταγματικά όρια της φορολογικής εξουσίας.....	42
1. Η προστασία της ανθρώπινης αξιοπρέπειας.....	42
2. Η αρχή της νομιμότητας του φόρου	44
3. Η αρχή της βεβαιότητας του φόρου.....	45
4. Η αρχή της φορολογικής ισότητας	45
5. Η αρχή της αναλογικότητας	46
6. Η χρηστή Διοίκηση και η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης	47
7. Τα θεμελιώδη ατομικά δικαιώματα.....	49
II. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης.....	51
1. Το νομικό πλαίσιο	52
2. Οι φορείς και οι αποδέκτες.....	53
3. Ο τύπος της κλήσης σε ακρόαση.....	53
4. Ο σκοπός και το περιεχόμενο	54
5. Το πεδίο ισχύος και οι περιορισμοί.....	56
6. Ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος λόγος ακύρωσης.....	58
7. Μη αυτεπάγγελτος έλεγχος	59
III. Η εφαρμογή του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης στη φορολογική διαδικασία.....	60
1. Το είδος της εξουσίας της φορολογικής Διοίκησης	61
2. Η αναπλήρωση του δικαιώματος από το αίτημα διοικητικής ή εξώδικης επίλυσης της φορολογικής διαφοράς.....	62
3. Η υποκατάσταση του δικαιώματος από την υποβολή φορολογικής δήλωσης	64
4. Η μεταστροφή της νομολογίας.....	65
5. Η επιτακτική ανάγκη για την εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος	66
IV. Διαδικαστικά δικαιώματα απορρέοντα από την αρχή της προηγούμενης ακρόασης	67
1. Το δικαίωμα στη γνώση και στην πληροφόρηση.....	67
2. Το δικαίωμα της ανταπόδειξης.....	68
3. Η αιτιολόγηση της πράξης επιβολής του φόρου	70
V. Η προστασία των δικαιωμάτων του φορολογουμένου σε υπερεθνικό επίπεδο	71
1. Η Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου.....	72
2. Ο Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.....	73
3. Ο Ευρωπαϊκός Κώδικας Φορολογουμένων.....	74
4. Ο Ευρωπαϊκός Κώδικας Ορθής Διοικητικής Συμπεριφοράς	76

Κεφάλαιο 3^ο	77
Οι παθογένειες του φοροελεγκτικού συστήματος και η προσβολή των δικαιωμάτων του φορολογούμενου	77
I. Οι παθογένειες του φοροελεγκτικού συστήματος	77
1. Η φορολογική πολυνομία	77
2. Οι ιδιαιτερότητες της φορολογικής Διοίκησης	79
3. Η ανεπάρκεια των ελεγκτικών οργάνων	81
4. Η έλλειψη φορολογικής συνείδησης	82
5. Η σχέση ελεγκτή – ελεγχόμενου	83
6. Η ακυρότητα των πράξεων	85
II. Η προσβολή των δικαιωμάτων του φορολογούμενου	86
1. Η αδυναμία διενέργειας πλήρων ελέγχων	86
2. Η εκτεταμένη διενέργεια προληπτικών ελέγχων	87
3. Η διακριτική ευχέρεια στην επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων	88
Συμπεράσματα	90
Βιβλιογραφία	97

Περίληψη

Αντικείμενο της παρούσας εργασίας είναι η ανάλυση των ιδιαιτεροτήτων του φορολογικού ελέγχου, όσον αφορά, ιδίως, στις επιπτώσεις των διευρυνμένων εξουσιών της φορολογικής Διοίκησης επί των δικαιωμάτων των φορολογούμενων. Θα επιχειρηθεί η ανάδειξη των προβληματικών σημείων της φορολογικής διαδικασίας υπό το πρίσμα των συνταγματικών επιταγών, των κείμενων διατάξεων του εθνικού και διεθνούς δικαίου και της νομολογίας. Στο πλαίσιο αυτό, γίνεται ιδιαίτερη μνεία στη σημασία της άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης κατά τον φορολογικό έλεγχο, όχι μόνο ως δυνατότητα παράθεσης των θέσεων του ελεγχόμενου, αλλά ως μέσου ουσιαστικής συμμετοχής του στη λήψη των αποφάσεων και αποτελεσματικής προάσπισης των συμφερόντων του. Στόχος είναι, η επισήμανση των πρακτικών που περιορίζουν αδικαιολόγητα τα θεμελιώδη δικαιώματα του ελεγχόμενου για χάρη του δημοσίου συμφέροντος και η αναζήτηση των βαθύτερων αιτιών της διαχρονικής αναποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων πέραν των προφανών παθογενειών του φοροελεγκτικού μηχανισμού.

Λέξεις κλειδιά: φορολογικός έλεγχος, θεμελιώδη δικαιώματα, δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, Σύνταγμα, κώδικας φορολογικής διαδικασίας

Abstract

The subject of this paper is to analyse the particularities of tax audit, especially with regard to the impact of the extended powers of tax authorities on taxpayers' rights. An attempt will be made to highlight the problematic aspects of the tax procedure in the light of constitutional imperatives, applicable provisions of national and international law, and case law. In this context, special reference is made to the importance of exercising the right to a prior hearing during the tax audit, not only as an opportunity for the auditee to present their positions but also as a means of their meaningful participation in decision-making and effective defense of their interests. The aim is to identify practices that unduly restrict the auditee's fundamental rights for the sake of public interest and to seek the root causes of the long-standing ineffectiveness of tax audits beyond the apparent pathologies of the tax audit mechanism.

Keywords: tax audit, fundamental rights, right of the previous hearing, Constitution, tax procedure code

Εισαγωγή

Στο σύγχρονο κράτος δίκαιου, οι πολίτες εκχωρούν μέρος των ατομικών ελευθεριών τους στις κρατικές αρχές, με στόχο την πρόοδο, την ειρήνη και τη διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος, με συνέπεια η κυριαρχική δράση της Διοίκησης, αν και αξιολογείται αρχικά ως αυστηρή και περιοριστική των θεμελιωδών δικαιωμάτων, να πηγάζει από την ανθρώπινη ανάγκη για δικαιοσύνη και ομαλή συνύπαρξη.¹ Εξάλλου ελευθερία και δημοκρατία βαδίζουν παράλληλα,² με τη δημοκρατία να στηρίζεται στην πρωταρχία των θεμελιωδών δικαιωμάτων και την κρατική εξουσία να αποτελεί το μέσο για τη κατοχύρωσή τους.³ Η ευρύτερη ερμηνευτική εκδοχή των θεμελιωδών δικαιωμάτων στο ουσιαστικό περιεχόμενο του Συντάγματος της Ελλάδας και η μη περιοριστική ένταξή τους σε κατηγορίες αποτρέπει τη στεγανοποίησή τους, ενώ εξασφαλίζει τη μέγιστη δυνατή προστασία τους, προσδίδοντάς τους εξασφαλιστική-διεκδικητική διάσταση, εκτός από αμυντική και προστατευτική.⁴

Σε μια ολοένα και πιο απαιτητική οικονομική πραγματικότητα και εν μέσω ραγδαίων μεταρρυθμιστικών εξελίξεων, γίνεται αντιληπτό ότι η ιδεατή ισορροπία κλονίζεται και καθίσταται πιο επιτακτική από ποτέ, η προστασία των δικαιωμάτων του διοικούμενου έναντι της υπερέχουσας θέσης της Διοίκησης. Στην παρούσα εργασία η ανάλυση επικεντρώνεται στην άνιση έννομη σχέση που αναπτύσσεται μεταξύ του φορολογούμενου και της φορολογικής Διοίκησης κατά τον φορολογικό έλεγχο και των συνεπειών της λόγω της άμεσης επίδρασης της φορολογίας, τόσο στο εισόδημα του ελεγχόμενου, όσο και στα κρατικά έσοδα. Το Σύνταγμα, ως ιεραρχικά ανώτερη πηγή του φορολογικού δικαίου, θέτει τα θεμέλια αυτής της σχέσης οριοθετώντας τη φορολογική εξουσία υπό των κατοχυρωμένων θεμελιωδών αρχών. Ο εθνικός και ο ενωσιακός νομοθέτης με τη σειρά τους καλούνται να μεριμνήσουν για την προάσπιση των συνταγματικών επιταγών και την ενσωμάτωση της προστασίας των δικαιωμάτων του διοικούμενου στις ιδιαιτερότητες της φορολογικής διαδικασίας.

Το μακροχρόνιο ελληνικό δημοσιονομικό πρόβλημα έχει αναγάγει την είσπραξη φόρων σε ζωτικής σημασίας ζήτημα, κάτι που είναι προφανές και στην ετήσια έκθεση

¹Βλ. Τζέμος Β., «*Οργανωτικό, Διοικητικό Δίκαιο-Διαγράμματα*», εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2013, σελ.1

² Βλ. Δημητρόπουλος Αν. «*Συνταγματικά Δικαιώματα, Γενικό μέρος, Σύστημα Συνταγματικού Δικαίου, τόμος Γ'-ημιτόμος Ι*», εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2005, σελ.3

³ Βλ. Τζέμος Β.ο.π.π.(υποσημ.1), σελ.6

⁴ Βλ. Δημητρόπουλος Αν. ο.π.π.(υποσημ.2), σελ.34

απολογισμού έτους 2023 της ελληνικής φορολογικής Αρχής,⁵ σύμφωνα με την οποία τα κρατικά έσοδα προέρχονται κατά κύριο λόγο από έμμεσους και άμεσους φόρους, ήτοι σε ποσοστό 96,5%, των συνολικών κρατικών εσόδων. Η νομολογία έχει κρίνει ότι οι δυσμενείς δημοσιονομικές συνθήκες που επικρατούν στη χώρα μας συνιστούν λόγο επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος, με αποτέλεσμα σήμερα, το κρατικό ταμειευτικό συμφέρον να ισοδυναμεί με το δημοσιονομικό, κάτι που γενικά δεν ισχύει σε περιόδους ομαλότητας.⁶

Τα δεδομένα αυτά, σε συνδυασμό με την ραγδαία τεχνολογική εξέλιξη, συνέβαλλαν στην αύξηση των εξουσιών του δημοσιονομικού νομοθέτη και συντέλεσαν στην περιοριστική ερμηνεία και εφαρμογή των συνταγματικών δικαιωμάτων του φορολογούμενου. Υπό αυτές τις συνθήκες, κρίσιμο είναι να λαμβάνεται υπόψη η σημασία της δικαιοπολιτικής, στη φορολογική μεταρρύθμιση της ελεγκτικής διαδικασίας, με την έννοια ότι η κάθε νομοθετική παρέμβαση δεν εξαντλείται στο «κυνήγι» της αποτελεσματικότητας του εφαρμοζόμενου δικαίου, αλλά εκτείνεται στην αρχή ότι η δημόσια εξουσία στη σύγχρονη δημοκρατία λειτουργεί και υπηρετεί την πραγματική απόλαυση των θεμελιωδών δικαιωμάτων.⁷ Ζητούμενο λοιπόν είναι η εύρεση της χρυσής τομής για την ταυτόχρονη εφαρμογή του ατομικού και του συλλογικού συμφέροντος, δηλαδή η εξισορρόπηση της ικανοποίησης της δημοσιονομικής πολιτικής με την προστασία της υπεροχής των δικαιωμάτων των φορολογούμενων πολιτών.

Προσεγγίζοντας εννοιολογικά τους κρίσιμους όρους, ως «δικαίωμα» εκφράζεται *«η από το δίκαιο απονεμόμενη στα πρόσωπα εξουσία για την ικανοποίηση συμφέροντος»⁸*, δηλαδή πρόκειται για παρεχόμενη εξουσία από ένα κράτος δικαίου προς τα υποκείμενά του, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, για την ικανοποίηση των έννομων συμφερόντων τους.⁹ Ενώ, ο «φόρος» εκτός από ένα οικονομικό φαινόμενο συνιστά ταυτόχρονα θεσμό δικαίου και ο κύριος ορισμός του αποδόθηκε, ήδη από τον 18^ο αιώνα, από τον καθηγητή του γαλλικού δημοσίου δικαίου Gaston Jèze, ως *«η άμεση*

⁵ Βλ. ΑΑΔΕ, «*Εκθεση απολογισμού 2023*», στο www.aade.gr/epiheirisiaka-shedia/apologistiki-ekthesi-aade-2023, Μάρτιος 2024, σελ.16-17

⁶ Βλ. Κτιστάκη Στ., *«Εισαγωγή στη Δημόσια Διοίκηση»*, εκδ. Παπαζήσης, Αθήνα, 2020, σελ.48

⁷ Βλ. Τζέμος Β. *«Εφαρμοσμένο διοικητικό δίκαιο και αρχές δικαίου και μάλιστα»*, στο Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ), www.publiclawjournal.com, 2021, τ.1-2, σελ.21

⁸ Βλ. Δημητρόπουλος Αν. οπ.π.(υποσημ.2), σελ.93

⁹ Βλ. Ακριβοπούλου Χ. Ανθόπουλος Χ., *«Εισαγωγή στο Δίκαιο και στους Συνταγματικούς Θεσμούς»*, εκδ. Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών, 2015, στο www.kallipos.gr, σελ.112

και οριστική παροχή των ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία, που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών»¹⁰.

Η δομή της εργασίας εκτείνεται σε τρία κεφάλαια, σε μια προσπάθεια να καλυφθεί όσο το δυνατόν πιο αναλυτικά η ευρύτητα του θέματος των δικαιωμάτων του φορολογούμενου κατά τη φοροελεγκτική διαδικασία. Συγκεκριμένα στο πρώτο κεφάλαιο, αρχικά αναπτύσσεται το θεσμικό πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και οι μορφές οι οποίες αυτός προσλαμβάνει, ενώ στη συνέχεια ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στη δυναμική των εξουσιών των ελεγκτικών οργάνων, στη συμβολή της τεχνολογίας στο έργο τους και στην ανάδειξη των επιπτώσεών τους στα θεμελιώδη δικαιώματα του φορολογούμενου. Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύονται οι συνταγματικές επιταγές, αναφορικά με την κατοχύρωση των δικαιωμάτων του ελεγχόμενου, εστιάζοντας στην αρχή της προηγούμενης ακρόασης και των απορρεόντων από αυτή διαδικαστικών δικαιωμάτων, ενώ γίνεται και σύντομη αναφορά στην πρόβλεψη προστασίας του φορολογούμενου από το ενωσιακό δίκαιο. Τέλος, στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται λόγος για τις παθογένειες του φοροελεγκτικού μηχανισμού και αναφέρονται περιπτώσεις προσβολής των δικαιωμάτων του φορολογούμενου κατά τον φορολογικό έλεγχο.

¹⁰Βλ. Φινοκαλιώτης Κ., «Φορολογικό Δίκαιο», εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα - Θεσσαλονίκη 2020, σελ. 1-2

Κεφάλαιο 1^ο

Η φορολογική ελεγκτική διαδικασία

I. Το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο

Η διοικητική διαδικασία αφορά στην «ακολουθούμενη διαδικασία από τη δημόσια Διοίκηση και τους πολίτες στις έννομες μεταξύ τους σχέσεις, με κρίσιμο στοιχείο το γεγονός ότι σε αυτή περιλαμβάνονται τόσο οι ενέργειες των διοικητικών οργάνων (διοικητική δράση), όσο και αυτές των διοικουμένων¹¹». Εν προκειμένω, η φορολογική διαδικασία, ως ειδικότερο αλλά όχι ανεξάρτητο τμήμα της διοικητικής διαδικασίας, ρυθμίζεται από τους κανόνες εκείνους που αναφέρονται, μεταξύ άλλων, στη διακρίβωση της γενεσιουργού αιτίας της φορολογικής υποχρέωσης, είτε αυτεπαγγέλτως, είτε με τη συνδρομή του φορολογούμενου, καθώς επίσης και στην άσκηση ελέγχων προς εντοπισμό τυχόν παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας.¹² Κύριο μέλημα του νομοθέτη, κατά τη θέσπιση ενός σύγχρονου φοροελεγκτικού πλαισίου, καθίσταται η εξισορρόπηση του στόχου της μεγιστοποίησης των δημόσιων εσόδων με την περιφρούρηση των δικαιωμάτων του φορολογούμενου, όπως αυτά κατοχυρώνονται στις συνταγματικές αρχές, στο διεθνές δίκαιο και στη νομολογία.

Κατόπιν μακρού χρονικού διαστήματος κατακερματισμού των φορολογικών διατάξεων και με βασική επιδίωξη τη δίκαιη αναδιανομή του εισοδήματος και τη φορολογική δικαιοσύνη, επήλθε η κωδικοποίησή τους με τη θέσπιση του «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ)» στον νόμο 4174/2013 (Α'170) «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», όπως αυτός κυρώθηκε με τον νόμο 4987/2022 (Α' 206) «Κύρωση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας». Η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου ενσωματώνεται ειδικότερα, στο έβδομο κεφάλαιο του ΚΦΔ και θα αναλυθεί κατωτέρω, ώστε, αφενός να αναδειχθούν οι διατάξεις οι οποίες προβλέπουν τις επιβεβλημένες εγγυήσεις υπέρ της διασφάλισης των δικαιωμάτων των φορολογούμενων και αφετέρου να εντοπιστούν τα μελανά σημεία στα οποία η ενίσχυση της ελεγκτικής εξουσίας οδηγεί στην υποχώρησή τους.

¹¹ Βλ. Τζέμος Β.ο.π.(υποσημ.7), σελ.7

¹² Βλ. Φορτσάκης Θ. Τσουρουφλής Α., «Φορολογικό Δίκαιο», εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2022, σελ. 413

II. Ο φορολογικός έλεγχος

Ως φορολογικός έλεγχος νοείται «η συστηματική και ερειδόμενη σε καθορισμένες διαδικασίες έρευνα των εισοδημάτων και της περιουσιακής κατάστασης των φορολογούμενων, από τι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές, με σκοπό τη διαπίστωση του ορθού της εκπλήρωσης των φορολογικών τους υποχρεώσεων¹³». Στόχος του είναι η εξειδίκευση της φορολογικής ενοχής σε συγκεκριμένο πρόσωπο και για συγκεκριμένη αιτία γένεσης αυτής.¹⁴

Στη σύγχρονη οικονομική πραγματικότητα, ο φορολογικός έλεγχος συνιστά αδιαμφισβήτητο εργαλείο για την ικανοποίηση της δημοσιονομικής πολιτικής του κράτους και διενεργείται, είτε κατόπιν υποβολής φορολογικής δήλωσης για την εξακρίβωση της ειλικρίνειάς της, είτε σε περίπτωση παράνομης μη υποβολής δήλωσης, είτε τέλος απρόβλεπτα για τη διαπίστωση συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τη φορολογική νομοθεσία.¹⁵ Αξίζει δε, να σημειωθεί ότι με το πρόσφατο φορολογικό νόμο¹⁶ ο φορολογούμενος δύναται να ζητήσει ο ίδιος τη διενέργεια ελέγχου αν αμφισβητεί το ποσό το οποίο έχει προκύψει από τον προσδιορισμό, βάσει τεκμηρίου, του ελάχιστου φορολογητέου εισοδήματος, για λόγους πέραν των ρητώς αναφερομένων στον νόμο. Σε αυτή την περίπτωση είναι υποχρεωμένος να προσκομίσει τα αναγκαία δικαιολογητικά στη φορολογική Διοίκηση, προς απόδειξη της ακρίβειας της δήλωσής του περί μικρότερου, του τεκμαρτού, εισοδήματος.

Τέλος, σε διεθνές επίπεδο, δύο ή περισσότερα κράτη δύναται να συμφωνήσουν τη διενέργεια ταυτόχρονων ελέγχων,¹⁷ το καθένα από το έδαφός του, σε έναν ή περισσότερους φορολογούμενους, κοινού ή συμπληρωματικού ενδιαφέροντος, με σκοπό την ανταλλαγή πληροφοριών που συγκεντρώνονται από τους ελέγχους αυτούς,

¹³ Βλ. Μέντης Γ., «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ερμηνεία κατ' άρθρο, τόμος I-II», εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2021, σελ. 591

¹⁴ Βλ. Μέντης Γ., οπ.π. (υποσημ.13), σελ. 593

¹⁵ Βλ. Πανταζόπουλος Π., «Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου», εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2012, σελ.16

¹⁶ Βλ. Ν.5073/2023, «Μέτρα για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής και άλλες επείγουσες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 204/11-12-2023), άρ.15

¹⁷ Βλ. Ε.2042, Αθήνα, 21/06/2023 «Παροχή διευκρινίσεων και υποδειγμάτων για την εφαρμογή της Διεθνούς Διοικητικής Συνδρομής στο πεδίο της άμεσης φορολογίας, αναφορικά με την ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, την αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών, τη διοικητική κοινοποίηση εγγράφων και την ανατροφοδότηση, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 29 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022, Α' 206)», ΑΔΑ: Ω82846ΜΠ3Ζ-Φ5Κ

η οποία λαμβάνει χώρα είτε κατόπιν αιτήματος, είτε στο πλαίσιο αυθόρμητης και αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών.¹⁸

1. Οι μορφές του φορολογικού ελέγχου

Ο φορολογικός έλεγχος προσλαμβάνει διαφορές μορφές με βάση την έκταση και τον τόπο διενέργειάς του. Σύμφωνα με το άρθρο 23 του ΚΦΔ, η φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο: **α) από τα γραφεία της**, με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησής της και **β) επιτόπια**, στην έδρα του φορολογούμενου μετά από προηγούμενη έγγραφη κοινοποίηση της σχετικής εντολής της και κατ' εξαίρεση, με πράξη του Διοικητή χωρίς προηγούμενη ενημέρωση, σε περιπτώσεις όπου πιθανολογείται η διάπραξη φοροδιαφυγής. Ο Διοικητής της φορολογικής Αρχής δύναται να ορίζει τις ειδικότερες προϋποθέσεις διενέργειας ελέγχων, σε κάποιες ή σε όλες τις κατηγορίες των φορολογουμένων, ανάλογα με το είδος της δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων.

Περαιτέρω με βάση την έκτασή του ο φορολογικός έλεγχος διακρίνεται σε: **α) πλήρη**, ο οποίος συνίσταται στον λεπτομερή έλεγχο των στοιχείων και βιβλίων του φορολογούμενου, για τη διαπίστωση της ορθότητάς τους ή των ενδεχομένων παραβάσεων της κείμενης νομοθεσίας, με σκοπό τον οριστικό προσδιορισμό του φόρου και **β) μερικό**, ο οποίος περιορίζεται στον επιμέρους έλεγχο συγκεκριμένων στοιχείων, με αποτέλεσμα την έκδοση προσωρινού φύλλου ελέγχου προσδιορισμού του φόρου. Ο μερικός έλεγχος ενεργείται μία φορά ανά οικονομικό έτος, με την προϋπόθεση ότι δεν έχει προηγηθεί πλήρους έλεγχος και αποσκοπεί στην ταχεία είσπραξη φόρων ή προστίμων.

Δυνάμει του άρθρου 25 του ΚΦΔ, ο επανέλεγχος φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης, για την οποία έχει προηγηθεί πλήρους έλεγχος επιτρέπεται μόνο επί της εμφάνισης νέων στοιχείων, τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής και δεν θα μπορούσε να γνωρίζει η φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό έλεγχο, έστω και αν επέδειξε το ανάλογο ενδιαφέρον και προέβη στις αρμόζουσες

¹⁸ Βλ. Οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου της 15ης Φεβρουαρίου 2011 «σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ»

ενέργειες.¹⁹ Δεν νοείται επομένως ως «νέο» ένα στοιχείο το οποίο αποτελεί νέα εκτίμηση των ήδη υπαρχόντων πληροφοριών ή το οποίο θα μπορούσε να γνωρίζει η φορολογική Διοίκηση λόγω της διασύνδεσης των Υπηρεσιών της ή κατόπιν ορθής χρήσης των ηλεκτρονικών διασταυρώσεων, ενώ έχει κριθεί ότι ο έλεγχος των τραπεζικών κινήσεων στην ημεδαπή καθώς και οι ανώνυμες καταγγελίες δεν συνιστούν «νέα στοιχεία» για τον επανέλεγχο μιας υπόθεσης.²⁰ Αξίζει να επισημανθεί ότι απαιτείται, αυτά να είναι σε κάθε περίπτωση επιβαρυντικά, ενώ δεν υφίσταται η δυνατότητα της φορολογικής αρχής για λήψη υπόψη ελαφρυντικών «νέων στοιχείων» που συνεπάγονται τη μείωση της φορολογικής οφειλής, με αποτέλεσμα να ενισχύεται το αίσθημα αδικίας και να πλήττεται η εμπιστοσύνη των πολιτών προς το κράτος.

Περαιτέρω το γεγονός ότι τίθεται η προϋπόθεση διενέργειας μόνο πλήρους ελέγχου οδηγεί στο συμπέρασμα ότι μετά από τον μερικό έλεγχο υπάρχει απόλυτη ελευθερία της φορολογικής Διοίκησης για τον επανέλεγχο μιας υπόθεσης. Πρόκειται για μια συνήθη πρακτική του ελληνικού φοροελεγκτικού μηχανισμού εξαιτίας και του μεγάλου ποσοστού των μερικών ελέγχων σε σχέση με τους πλήρεις. Κατά τη διενέργειά τους δε, η φορολογική εξουσία του επανελέγχου περιορίζεται μόνο από τον θεσμό της πενταετούς παραγραφής του άρθρου 36 του ΚΦΔ η οποία δύναται να παραταθεί για ένα έτος εάν περιέλθουν στη γνώση των ελεγκτών νέα στοιχεία.

Τέλος άξια λόγου είναι και μια άτυπη διάκριση των φορολογικών ελέγχων, που δεν αναφέρεται ρητά στον ΚΦΔ, σε δύο μεγάλες κατηγορίες, ως εξής²¹: **α)** σε **κατασταλτικούς**, οι οποίοι διεξάγονται επί των υποβαλλόμενων, από τον φορολογούμενο, στοιχείων τα οποία τηρεί η φορολογική Διοίκηση για ένα ή περισσότερα έτη και **β)** σε **προληπτικούς**, οι οποίοι διενεργούνται συνήθως αιφνιδιαστικά και αποσκοπούν στον εντοπισμό περιπτώσεων μη εφαρμογής του φορολογικού νόμου, κατά τη στιγμή που εκτελούνται οι οικονομικές πράξεις.

¹⁹ Βλ. Μέντης Γ., οπ.π. (υποσημ. 13), σελ.634 και ΣτΕ 884/2016, 2934/2017

²⁰ Βλ. Φορτσάκης Θ. Τσουρουφλής Α., οπ.π. (υποσημ. 12), σελ. 465 και ΣτΕ 2934/2017, 172/2018 και ΠΟΛ.1194/2017 «Παροχή διευκρινίσεων για την αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων μέσω επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων» και ΔΕΔ 2914/6-6-2018

²¹ Βλ. Φινοκαλιώτης Κ., οπ.π.(υποσημ.10), σελ.584-585

2. Τα αρμόδια όργανα διενέργειας φορολογικών ελέγχων

Το σύστημα διενέργειας φορολογικών ελέγχων εκτελείται, βάσει του άρθρου 4 του ΚΦΔ, κεντρικά από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)²² και τις ελεγκτικές υπηρεσίες της, ενώ τίθεται στην αρμοδιότητα του Διοικητή της, η μεταβίβαση και η ανάθεση των καθηκόντων του ή των καθηκόντων της φορολογικής Διοίκησης, σε άλλα όργανα, κυρίως για λόγους αποτελεσματικότητας της διοικητικής δράσης. Σημαντικό είναι η αρμοδιότητα της ελεγκτικής διαδικασίας να καθορίζεται επακριβώς μεταξύ των ελεγκτικών οργάνων, ώστε να αποφεύγεται η σύγκρουση ή η επικάλυψη αρμοδιοτήτων μεταξύ των ελεγκτικών Αρχών.²³ Οι φορολογικοί έλεγχοι εντάσσονται στους στόχους, του Διοικητή της ΑΑΔΕ στο στρατηγικό και επιχειρησιακό πρόγραμμα κάθε χρονικής περιόδου. Ειδικότερα στο «Στρατηγικό Σχέδιο για τα έτη 2020-2024²⁴» τίθενται οι στόχοι της μεγιστοποίησης των δημοσίων εσόδων και του περιορισμού του φαινομένου της μη συμμόρφωσης, στη βάση δύο αξόνων: **α)** της ενίσχυσης της φορολογικής συνείδησης μέσω εκπαιδευτικών και ενημερωτικών δράσεων και **β)** της υιοθέτησης σύγχρονων τεχνικών διαχείρισης κινδύνων και μοντέλων συμπεριφορικής ανάλυσης.

Αναλυτικά οι Υπηρεσίες, οι οποίες είναι επιφορτισμένες με την παρακολούθηση του ελεγκτικού έργου είναι η Διεύθυνση Ελέγχων, η οποία υπάγεται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης και η Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών, υπαγόμενη στον Διοικητή της ΑΑΔΕ, ενώ στις Υπηρεσίες διενέργειας φορολογικών ελέγχων εντάσσονται²⁵ : **α)** το «Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)», το οποίο αποτελεί ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία που διενεργεί φορολογικούς ελέγχους σε μεγάλες επιχειρήσεις όλης της επικράτειας, **β)** το «Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)», το οποίο αποτελεί ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία που εστιάζει στον έλεγχο φορολογουμένων μεγάλου πλούτου όλης της επικράτειας, **γ)** οι «Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (ΔΟΥ)», οι οποίες είναι σήμερα 62 σε όλη τη χώρα και αποτελούν περιφερειακές υπηρεσίες που διενεργούν όλες τις λοιπές περιπτώσεις

²² Βλ. Ν.4389/2016 «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις.», (ΦΕΚ Α' 94/27-05-2016)

²³ Βλ. Πανταζόπουλος Π. ο.π.π.,(υποσημ.15), σελ.60-61

²⁴ Βλ. ΑΑΔΕ, «Στρατηγικό σχέδιο 2020-2024», στο www.aade.gr/epiheirisiaka-shedia/stratigiko-shedio-aade-2020-2024, σελ.4-5

²⁵ Βλ. Έκθεση ελέγχου 1/2023 του Ελεγκτικού Συνεδρίου, «Φορολογικοί έλεγχοι: πώς διασφαλίζεται η αποτελεσματικότητά τους;» www.elsyn.gr/sites/default/files/book_files, σελ.17-21

φορολογικών ελέγχων που δεν υπάγονται στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και δ) οι «Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ)», οι οποίες αποτελούν, επίσης, περιφερειακές υπηρεσίες, υπάγονται στην Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών και διενεργούν έρευνες αλλά και ελέγχους εξακρίβωσης της ορθής εφαρμογής της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας.

Η αρμοδιότητα των ως άνω ελεγκτικών οργάνων οριοθετείται από την εντολή ελέγχου, τόσο σε επίπεδο τόπου όσο και χρονικής διάρκειας του φορολογικού ελέγχου, ώστε να μην πλήττεται δυσανάλογα η εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης.

3. Η επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων

Η επιλογή των υποθέσεων προς έλεγχο εμπίπτει στην αρμοδιότητα του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ΚΦΔ και βασίζεται σε κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, σε άλλα κριτήρια μη δημοσιευτέα, ενώ κατ' απόλυτη προτεραιότητα ελέγχονται οι υποθέσεις που διαβιβάζονται στη φορολογική Διοίκηση από τη Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος, κατ' εφαρμογή του άρθρου 28Α του κώδικα. Επ' αυτού βέβαια, εύστοχα η επιστημονική Υπηρεσία της Βουλής στην έκθεσή της, υπέδειξε το ζήτημα νομιμοποίησης του νομοθέτη στη θέσπιση εξαίρεσης από τη δημοσίευση, συγκεκριμένης κατηγορίας κανονιστικών πράξεων,²⁶ καθώς αυτή συνιστά συνταγματική επιταγή, κατ' εφαρμογή της αρχής της διαφάνειας,²⁷ αλλά και συστατικό τους τύπο, με κίνδυνο να μπορεί να εγερθεί θέμα ακυρωτέας πράξης ή και ανυπόστατου αυτής.²⁸

Επίσης, με όμοια απόφαση, καθορίζεται η προτεραιοποίηση και ο αριθμός των μερικών και των πλήρων ελέγχων, καθώς και το ποσοστό αυτών που αφορούν στα δεδομένα της τελευταίας πενταετίας, το οποίο δεν μπορεί να υπολείπεται του 70% του συνόλου των πλήρων και μερικών ελέγχων, αντίστοιχα, των κατά προτεραιότητα ελεγχόμενων υποθέσεων.

²⁶ Βλ. Έκθεση επί του νομοσχεδίου «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» του Τμήματος νομοτεχνικής επεξεργασίας σχεδίων και προτάσεων νόμων της Β' Διεύθυνσης επιστημονικών μελετών της Βουλής,σελ.10

²⁷ Βλ. Σπηλιωτόπουλος Ε. Κονδύλης Β., «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, τόμος Ι», εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2022, σελ.208-209

²⁸ Βλ. Μέντης Γ., οπ.π. (υποσημ.13), σελ.649

Συνεπώς, στο σύστημα αυτό, η ΑΑΔΕ έχει αποκλειστική αρμοδιότητα καθορισμού των προς έλεγχο υποθέσεων και της κατάρτισης του ετήσιου προγράμματος προτεραιοποίησης των ελέγχων, ενώ οι ελεγκτικές Υπηρεσίες είναι υπεύθυνες για την εφαρμογή του, με τη διενέργεια των φορολογικών ελέγχων που προβλέπονται σε αυτό.

III. Οι πράξεις προσδιορισμού του φόρου

Η έννοια της πράξης προσδιορισμού του φόρου ορίζεται στο άρθρο 30 του ΚΦΔ ως: *«η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μία ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου»*. Πρόκειται για ατομική εκτελεστή διοικητική πράξη, η οποία έχει τα χαρακτηριστικά του υποστατού της διοικητικής πράξης, όπως έγγραφο τύπο, χρονολογία έκδοσης και υπογραφή, ενώ εκδίδεται από το αρμόδιο όργανο, στο όνομα του υπόχρεου και με κοινοποίηση προς αυτόν.²⁹ Η πράξη προσδιορισμού του φόρου βασίζεται στις υποβληθείσες δηλώσεις ή τα πορίσματα των φορολογικών ελέγχων και σε αυτή, προσδιορίζονται τα στοιχεία του υπόχρεου, το φορολογικό έτος ή η φορολογική περίοδος ή η διαχειριστική περίοδος, το είδος του φόρου, το ποσό της φορολογητέας ύλης, ο φόρος που καταλογίζεται και άλλα πρόσθετα βάρη.³⁰ Σημαντικό είναι ότι χαρακτηρίζεται από ιδιαίτερη σταθερότητα καθώς δεν υπόκειται καταρχήν σε ανάκληση, ούτε σε ιεραρχικό έλεγχο, αποτελώντας έτσι ιδιαίτερη έκφραση της αρχής της βεβαιότητας του φόρου.³¹

Η φορολογική Διοίκηση δύναται, σύμφωνα με το ίδιο άρθρο, να προσδιορίζει τον φόρο σε: **α)** πράξεις διοικητικού προσδιορισμού, **β)** πράξεις εκτιμώμενου προσδιορισμού, **γ)** πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού και **δ)** πράξεις προληπτικού προσδιορισμού, πλέον του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, ο οποίος σύμφωνα με το άρθρο 31 του ΚΦΔ προκύπτει αυτόματα κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης και δεν εμπλέκεται ο ελεγκτικός μηχανισμός. Επισημαίνεται ότι, η φορολογική Διοίκηση μπορεί να εκδίδει πράξεις διοικητικού, εκτιμώμενου ή

²⁹ Βλ. Φορτσάκης Θ. Τσουρουφλής Α., οπ.π. , (υποσημ.12), σελ.532

³⁰ Βλ. Φορτσάκης Θ. Τσουρουφλής Α., οπ.π. , (υποσημ.12), σελ.523

³¹ Βλ. Φορτσάκης Θ. Τσουρουφλής Α., οπ.π. , (υποσημ.12), σελ.555

διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, για χρονικό διάστημα πέντε ετών με δυνατότητα παράτασης, βάσει του άρθρου 36 του κώδικα.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου

Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ΚΦΔ, βασίζεται στα στοιχεία που περιλαμβάνονται στη φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο το οποίο έχει στην κατοχή της η φορολογική Διοίκηση, όταν η υποβολή φορολογικής δήλωσης δεν συνιστά λόγο άμεσου προσδιορισμού του φόρου κατά τη φορολογική νομοθεσία. Ομοίως, όπως και στον άμεσο προσδιορισμό του φόρου δεν εμπλέκεται ο ελεγκτικός μηχανισμός, ενώ οι τα δύο είδη διαφέρουν ως προς το γεγονός ότι δεν είναι απαραίτητη η προηγούμενη υποβολή φορολογικής δήλωσης, παρέχοντας με αυτό το τρόπο τη δυνατότητα στη φορολογική Διοίκηση για διασταυρώσεις στοιχείων, ιδίως μέσω των πλείστων εφαρμογών που τους παρέχει η τεχνολογία.³²

2. Η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου

Η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ΚΦΔ, εκδίδεται όταν η φορολογική Διοίκηση δύναται να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη βάσει των στοιχείων και των πληροφοριών που η ίδια διαθέτει και αφορούν κυρίως στο βιοτικό επίπεδο και στην επιχειρηματική δράση του φορολογούμενου, όταν αυτός, έστω και αν υποχρεούται, δεν υποβάλλει φορολογική δήλωση. Εκδίδεται μετά την παρέλευση προθεσμίας υποβολής της δήλωσης και πριν τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου. Εντούτοις, η μετέπειτα εκπλήρωση της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου, καθιστά αυτοδικαίως την πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, ανίσχυρη.

Βέβαια, η δυνατότητα έκδοσης απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, αναφορικά με τον τρόπο εκτιμώμενου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, συνιστά ένα μελανό σημείο ως προς τη νομιμότητά της, καθώς προσκρούει στη συνταγματική επιταγή βάσει της οποίας το αντικείμενο του φόρου δεν μπορεί να αποτελέσει προϊόν νομοθετικής εξουσιοδότησης.³³

³² Βλ. Μέντης οπ.π., (υποσημ.13), σελ. 837

³³ Βλ. Έκθεση επί νομοσχεδίου, οπ.π.(υποσημ.26), σελ.12

3. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου

Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 34 του ΚΦΔ, εκδίδεται μετά από τη διενέργεια πλήρους ελέγχου, εφόσον διαπιστωθεί αιτιολογημένα η ανακρίβεια του προηγούμενου προσδιορισμού του φόρου. Ίδια πράξη διόρθωσης εκδίδεται και όταν ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει φορολογική δήλωση και η φορολογική Διοίκηση δεν έχει προβεί στην έκδοση πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου. Από την πλευρά του ο φορολογούμενος έχει το δικαίωμα να ζητήσει την έκδοση της εν λόγω διοικητικής πράξης κατόπιν υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, υπό την προϋπόθεση, αυτή να έχει γίνει αποδεκτή από τη φορολογική Διοίκηση.

4. Η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου

Η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 35 του ΚΦΔ, χρονικά, εντάσσεται μετά την έναρξη της φορολογικής περιόδου, αλλά πριν την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της αντίστοιχης φορολογικής δήλωσης. Εκδίδεται χωρίς τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου, όταν επιδιώκεται η διασφάλιση της άμεσης είσπραξης του φόρου και εφόσον πιθανολογείται ότι ο φορολογούμενος είναι ύποπτος φυγής στο εξωτερικό, θέτοντας σε κίνδυνο την είσπραξή του, ειδικά μέσω μεταβίβασης της περιουσίας του. Πρόκειται για έναν χρονικά πρόωρο προσδιορισμό του φόρου, διασφαλιστικού χαρακτήρα, ο οποίος ακολουθείται από την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός προθεσμίας ενός έτους.³⁴ Κατ' εξαίρεση, σε αυτή την περίπτωση ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει κατά της διοικητικής πράξης, απευθείας ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, αμφισβητώντας τη συνδρομή των περιστάσεων που τη δικαιολογούν. Η σχετική διάταξη απαιτεί αυξημένης ισχύος ασφαλιστικές δικλείδες για την προστασία των δικαιωμάτων του φορολογούμενου. Η άμεση προσφυγή στη δικαστική οδό, αμβλύνει μεν, αλλά δεν εξαλείφει τα συνταγματικά της ζητήματα, όπως την απουσία πρόβλεψης άσκησης του δικαιώματος κλήσης σε προηγούμενη ακρόαση και την έλλειψη σαφώς ορισμένων κριτηρίων για την ύπαρξη ενδείξεων κινδύνου φυγής του φορολογούμενου στην αλλοδαπή.

³⁴ Βλ. Μέντης οπ.π., (υποσημ. 13), σελ. 872-873

IV. Οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

Στο άρθρο 27 του ΚΦΔ και στις κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσες φορολογικές εγκυκλίους, πέραν των κλασικών μεθόδων υπολογισμού της φορολογητέας ύλης, προβλέπεται, η δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού της. Κατ' εφαρμογή της σχετικής μεθοδολογίας αξιοποιούνται όλα τα φορολογικά δεδομένα του υπόχρεου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτού και προσδιορίζεται η φορολογητέα ύλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.³⁵ Οι εν θέματι μέθοδοι ελέγχου δεν αποτελούν ελληνική πρωτοτυπία, αλλά βασίστηκαν κατά κύριο λόγο στην τεχνογνωσία της φορολογικής Αρχής των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής (ΗΠΑ), τη λεγόμενη Internal Revenue Service, ενώ αντίστοιχες πρακτικές ακολουθούνται και στο φοροελεγκτικό σύστημα της Γαλλίας.³⁶

Σημειώνεται ότι στις ακόλουθες τρεις πρώτες τεχνικές υπάγεται η φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, ενώ στις δύο τελευταίες υπάγονται τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα και οντότητες με επιχειρηματική δράση.

1. Η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου

Η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου (source and application of funds method) θεωρεί ότι «κάθε υπέρβαση στοιχείων εξόδων, σε σχέση με τα στοιχεία εισόδων αντιπροσωπεύει μια υποεκτίμηση του φορολογητέου εισοδήματος». Ειδικότερα, βασίζεται στη διαφορά μεταξύ των εξόδων και του δηλωθέντος εισοδήματος η οποία αποτελεί το μη δηλωμένο φορολογητέο εισόδημα.³⁷

³⁵ Βλ. ΠΟΛ 1050/2014, «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, (ΦΕΚ: Β'474) και Α.1008/2020, Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα,(Α.Δ.Α.: ΩΩΛΓ46ΜΠ3Ζ-Ω43) και Ε.2016/2020, Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170), (ΑΔΑ:ΩΩΛΓ46ΜΠ3Ζ-Ω43)»

³⁶Βλ. Δαλιάνης Γ., 2019, «Φορολογικός έλεγχος μέσω νέων τεχνικών, στη φορολογική-λογιστική πόλη ενημέρωσης», www.taxheaven.gr/circulars/30205/arora-forologikos-elegchos-mesw-newn-texnikwn

³⁷ Βλ. Χριστόπουλος Δ. & Συνεργάτες, 2017, «Έμμεσες τεχνικές φορολογικού ελέγχου-τραπέζικα εμβάσματα», στο www.esdi.gr/nex/images/stories/pdf/dimodieyseis/2017/forodialogi/christopoulos.pdf, Εθνική Σχολή Δικαστών, σελ.3

2. Η τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογούμενου

Η τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method), θεωρεί ότι «η αύξηση της καθαρής θέσης του φορολογουμένου κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους, πρέπει να απορρέει από το φορολογητέο εισόδημά του». Συγκεκριμένα, σκοπεύει στον εντοπισμό της δαπάνης για την αύξηση του ενεργητικού κατά ποσό το οποίο δεν αντιστοιχεί σε μεταβολή της καθαρής θέσης του παθητικού, αλλά χρηματοδοτήθηκε με μη δηλωθέντα κεφάλαια.³⁸

3. Η τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά

Η τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method) βασίζεται στη θεωρία ότι «αν ένας φορολογούμενος εισπράττει χρήματα, είτε τα καταθέτει είτε τα δαπανά», με συνέπεια την διακρίβωση του μη δηλωθέντος εισοδήματος και της πηγής των καταθέσεων από τον έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών.³⁹

4. Η τεχνική της αρχής των αναλογιών

Η τεχνική της αρχής των αναλογιών (mark – up method) έχει το ρόλο της κάλυψης ενδεχόμενων κενών των άλλων τεχνικών, η εφαρμογή των οποίων στηρίζεται αποκλειστικά σε στοιχεία που αφορούν υλοποιηθείσες δαπάνες και καταθέσεις μετρητών, ενώ σε κάθε άλλη περίπτωση αδυνατούν να προσδιορίσουν το φορολογητέο εισόδημα. Η εν θέματι τεχνική εστιάζει στον υπολογισμό των οριστικών ακαθάριστων εσόδων ως ποσοστό επί των πωλήσεων ή του κόστους πωληθέντων της επιχείρησης.⁴⁰

5. Η τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Η τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα μιας

³⁸ Βλ. Χριστόπουλος Δ. & Συνεργάτες, οπ.π.(υποσημ.37), σελ.3-4

³⁹ Βλ. Χριστόπουλος Δ. & Συνεργάτες, οπ.π.(υποσημ.37), σελ.3

⁴⁰ Βλ. Χριστόπουλος Δ. & Συνεργάτες, οπ.π.(υποσημ.37), σελ.3

επιχείρησης βάσει του γινομένου της τιμής των πωλήσεων με τον όγκο των υλοποιούμενων συναλλαγών της.⁴¹

V. Το δικαίωμα της ανταπόδειξης κατά την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου

Κατά την πάγια νομολογία του ΣτΕ⁴² το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών τα οποία στοιχειοθετούν την φορολογική παράβαση, φέρει κατ' αρχήν η φορολογική Διοίκηση, όχι όμως με αδιάσειστα στοιχεία ώστε να μην υπονομεύεται ο στόχος της πάταξης της φοροδιαφυγής. Επί αυτής της βάσης θεσπίστηκαν οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου κατ' εφαρμογή των οποίων ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει στη φορολογική Διοίκηση στοιχεία σχετικά με την περιουσιακή του κατάσταση, τις συνθήκες διαβίωσης του ίδιου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών του.

Βέβαια στον ΚΦΔ ελλείπει η πρόβλεψη για την κατανομή του βάρους της απόδειξης κατά την εφαρμογή των εναλλακτικών αυτών μεθόδων προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και το ζήτημα ρυθμίζεται από την φορολογική Διοίκηση στο άρθρο 11 της ΠΟΛ 1050/2014 το οποίο ορίζει ότι : *«Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς – κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.»*

⁴¹ Βλ. Χριστόπουλος Δ. & Συνεργάτες, οπ.π.(υποσημ.37), σελ.3

⁴² Βλ. ΣτΕ 2440/2013, 2442/2013, 4048/2014, 4049/2014, 884/2016

Με το ίδιο σκεπτικό το ΣτΕ⁴³ έκρινε ότι: «η τέλεση φορολογικής παράβασης, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στερεή πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων».

Κατά τον φορολογικό έλεγχο ο απαιτούμενος βαθμός απόδειξης είναι χαμηλότερος αυτού της ποινικής αποδεικτικής διαδικασίας και προκύπτει από την αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής Διοίκησης. Συνεπώς η μαχητότητα του τεκμηρίου είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την επάρκεια της αιτιολογίας της πράξης προσδιορισμού του φόρου και αφενός η φορολογική Διοίκηση δύναται να αποδείξει με έμμεσο τρόπο τη φοροδιαφυγή τεκμηριώνοντας ως ένα βαθμό το πόρισμά της, αφετέρου ο φορολογούμενος διατηρεί το νόμιμο δικαίωμά του περί ανταπόδειξης, στο πλαίσιο των θεμελιωδών αρχών του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου, του κράτους δικαίου, της αναλογικότητας και του τεκμηρίου αθωότητας⁴⁴.

VI. Τα ελλείμματα συνταγματικότητας του εναλλακτικού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

Σε αυτό το σημείο κρίνεται δέουσα η αναφορά σε ορισμένους προβληματισμούς σχετικά με τη συνταγματικότητα των υπό εξέταση εναλλακτικών μεθόδων προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, υπό την έννοια της τήρησης των αρχών της νομιμότητας, της ασφάλειας δικαίου και της ισότητας. Αναμφίβολα, η έξαρση της φοροδιαφυγής ήταν η βασική αιτία που οδήγησε το κράτος στην υιοθέτηση αυτής της συγκεκριμένης μεθοδολογίας για τον υπολογισμό των αδήλωτων εισοδημάτων και τον εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Όμως, η γενικευμένη εφαρμογή τους γεννά ενστάσεις ως προς τον αδικαιολόγητο περιορισμό

⁴³ Βλ. ΣτΕ 2934/2017

⁴⁴ Βλ. Γ. Δαλιάνης, Ν. Χατζοπούλου, 2021, «Το βάρος απόδειξης κατά τον φορολογικό έλεγχο», στο www.capital.gr/arthra/3528028/to-baros-apodeixis-kata-ton-forologiko-elegxo

των θεμελιωδών δικαιωμάτων των φορολογούμενων, όπως αυτά προστατεύονται στο πλαίσιο των συνταγματικών αρχών.

Εύλογα στην έκθεση της επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του σχεδίου νόμου θέσπισης του ΚΦΔ, σημειώνεται ότι η πρόβλεψη καθορισμού ειδικών στοιχείων αυτών των μεθόδων, με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, που επί της ουσίας αντιστοιχεί σε εναλλακτικό υπολογισμό του αντικειμένου του φόρου, προσκρούει στην αρχή της νομιμότητας του φόρου. Εξάλλου, η υποχρέωση καθορισμού του αντικειμένου του φόρου με τυπικό νόμο εκτείνεται και στον προσδιορισμό της φορολογικής βάσης, είτε πραγματικής, είτε τεκμαρτής και δεν μπορεί να είναι προϊόν νομοθετικής εξουσιοδότησης.⁴⁵ Το γεγονός δε, ότι δεν διευκρινίζεται στη συγκεκριμένη διάταξη εάν η χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου θα περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις όπου η πραγματική οικονομική κατάσταση δεν συνάδει με τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και η φορολογική Αρχή αδυνατεί να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη, λόγω αποδεδειγμένης ανεπάρκειας ή ανακρίβειάς τους, η επίμαχη διάταξη εγείρει πρόσθετες αμφιβολίες ως προς τη συνταγματικότητά της. Δηλαδή, η γενική εφαρμογή της επί του συνόλου των φορολογούμενων, ήτοι και αυτών οι οποίοι έχουν συμμορφωθεί πλήρως προς τη λογιστική και φορολογική νομοθεσία, αντίκεινται στις αρχές της ισότητας και της χρηστής Διοίκησης, καθώς η χρησιμοποίηση διαφορετικών βάσεων υπολογισμού του φόρου και η δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση υπό το ίδιο φορολογικό καθεστώς, δικαιολογείται μόνο σε περίπτωση ουσιώδους παράβασης της νομοθεσίας, όπως άλλωστε ρητά προβλέπεται στο άρθρο 28 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ).⁴⁶ Επιπλέον, η θέσπιση αυτών των εναλλακτικών τεχνικών δεν συνάδει με την υποχρέωση επιβολής φορολογίας βάσει της φοροδοτικής

⁴⁵ Βλ. Φορτσάκης Θ. Τσουρουφλής Α., οπ.π. (υποσημ.12), σελ. 49-50

⁴⁶ «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) ιδίως στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ., ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, ή δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, ή ε) όταν δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών, ή στ) όταν δηλώνεται ζημία σε τρία (3) τουλάχιστον συνεχόμενα φορολογικά έτη και δεν προκύπτει ο τρόπος χρηματοδότησης της επιχείρησης, με τον οποίο καλύπτονται οι υποχρεώσεις της.»

ικανότητας, αφού ο προσδιορισμός του φόρου συναρτάται, πέραν από το φορολογητέο εισόδημα και από την επιλεγμένη, από τη φορολογική Διοίκηση, τεχνική.⁴⁷

Οι ανωτέρω επιφυλάξεις της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής, επιβεβαιώθηκαν στον πρόσφατο φορολογικό νόμο, με τον οποίο εισήχθησαν νέες περιπτώσεις, οι οποίες επιτρέπουν στη φορολογική Διοίκηση να προσφεύγει σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου, ενώ η απαρίθμησή τους καθίσταται ενδεικτική από την προσθήκη στη διάταξη, του όρου «ιδίως».⁴⁸ Με τις νέες ρυθμίσεις, ανεξαρτήτως της διαπίστωσης ουσιαστικών παραβάσεων της λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας, το κάθε είδους εισόδημα μπορεί να προσδιορίζεται με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, ιδίως όταν: **α)** «υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων ή **β)** δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών ή **γ)** δηλώνεται ζημία σε τρία (3) τουλάχιστον συνεχόμενα φορολογικά έτη και δεν προκύπτει ο τρόπος χρηματοδότησης της επιχείρησης, με τον οποίο καλύπτονται οι υποχρεώσεις της».

Ενόψει αυτών, η επίμαχη διάταξη πλήττει και την αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, η οποία επιβάλλει την προβλεψιμότητα και τη σαφήνεια των ρυθμίσεων, πόσο μάλλον όταν πρόκειται για την επιβολή φόρων ή άλλης οικονομικής επιβάρυνσης. Ειδικά, εκφράσεις όπως «σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών» ή «αδικαιολόγητη μεταβολή του συντελεστή μικτού κέρδους», ή ο όρος «ιδίως», σίγουρα δεν συνάδουν με την αρχή της ασφάλειας δικαίου, διότι δεν διασφαλίζεται η αυστηρή οριοθέτηση των περιπτώσεων εφαρμογής τους.⁴⁹

Κατόπιν των ανωτέρω, γίνεται αντιληπτό ότι οι νέες ρυθμίσεις δεν συνάπτονται με την αντικειμενική αδυναμία της φορολογικής Διοίκησης για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης λόγω ουσιαστών παραβάσεων της νομοθεσίας, αλλά είναι απόρροια της αδυναμίας του φορολογικού ελέγχου να τις ορίσει με ακρίβεια, σε συνδυασμό με την υπόνοια για τυχόν ύπαρξη αδήλωτων εισοδημάτων. Κατά συνέπεια αυτή η

⁴⁷ Βλ. Έκθεση επί νομοσχεδίου, οπ.π.(υποσημ. 26), σελ.11-12

⁴⁸ Βλ. Έκθεση επί του νομοσχεδίου «Μέτρα για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής» του Τμήματος νομοτεχνικής επεξεργασίας σχεδίων και προτάσεων νόμων της Β' Διεύθυνσης επιστημονικών μελετών της Βουλής,σελ.7

⁴⁹ Βλ. Έκθεση επί νομοσχεδίου, οπ.π.,(υποσημ. 48),σελ.9

γενίκευση της χρήσης των εναλλακτικών μεθόδων εξεύρεσης της φορολογητέας ύλης επί του συνόλου των φορολογούμενων, υπονομεύει την αρχή της ισότητας.⁵⁰

VII. Τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου

Τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, βάσει του άρθρου 28 του ΚΦΔ, κοινοποιούνται εγγράφως στον φορολογούμενο και περιλαμβάνουν τον πλήρως αιτιολογημένο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου, παρέχοντάς του τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, εντός είκοσι ημερών από τη σχετική κοινοποίηση, προκειμένου στη συνέχεια η φορολογική Διοίκηση να προβεί στην έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η οποία επίσης κοινοποιείται στον φορολογούμενο, βασίζεται στο περιεχόμενο της συντασσόμενης από τη φορολογική Διοίκηση, έκθεσης ελέγχου. Σε αυτή περιλαμβάνονται επαρκώς τεκμηριωμένα τα δεδομένα που ελήφθησαν υπόψη καθώς και οι κείμενες διατάξεις που εφαρμόστηκαν από τα ελεγκτικά όργανα κατά τον οριστικό προσδιορισμό του φόρου. Η έκθεση ελέγχου στερείται εκτελεστότητας και επί της ουσίας συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής πράξης και άρα ουσιώδη τύπο της διαδικασίας έκδοσής της.

VIII. Η άμυνα του φορολογουμένου έναντι των πράξεων προσδιορισμού του φόρου

Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου συνιστά τη μοναδική εκτελεστή διοικητική πράξη στη φοροελεγκτική διαδικασία και κατά αυτής δύναται να προσφύγει ο φορολογούμενος με ενδικοφανή προσφυγή, ενώ η απευθείας προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων επιτρέπεται κατ' εξαίρεση στην περίπτωση έκδοσης πράξης προληπτικού προσδιορισμού του φόρου.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με άρθρο 63 του ΚΦΔ, σε περίπτωση αμφισβήτησης του περιεχομένου της εκδοθείσας επιβαρυντικής για τον φορολογούμενο πράξης ή σιωπηρής άρνησης της φορολογικής Διοίκησης, αναγνωρίζεται το δικαίωμα υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής εντός τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της πράξης καταλογισμού ή από τη συντέλεση της παράλειψης, για την επανεξέταση της υπόθεσης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) της ΑΑΔΕ. Ειδικότερα προβλέπεται ότι

⁵⁰ Βλ. Έκθεση επί νομοσχεδίου, ο.π., (υποσημ. 48), σελ.8

η προσφυγή διαβιβάζεται από την αρμόδια Υπηρεσία εντός επτά ημερών, συνοδευόμενη από τις απόψεις των ελεγκτικών οργάνων προς αντίκρουση του προσφεύγοντος. Η υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής δύναται ύστερα από αίτημα να επιφέρει αναστολή είσπραξης για το ήμισυ του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση που καταβληθεί το υπόλοιπο ήμισυ και έως ότου εκδοθεί η απόφαση της ΔΕΔ.

Στο πλαίσιο αυτής της διαδικασίας μπορεί να προσκομιστούν νέα στοιχεία από τον προσφεύγοντα ή και να κληθεί ο ίδιος προς ακρόαση από τη ΔΕΔ προκειμένου αυτή να αποφανθεί εντός προθεσμίας εκατόν είκοσι ημερών από την υποβολή της προσφυγής για την ολική ή μερική αποδοχή αυτής, ενώ η άπρακτη προθεσμία σημαίνει τη σιωπηρή απόρριψή της. Η ΔΕΔ οφείλει να περιλαμβάνει στο σκεπτικό της όλα τα πραγματικά και νομικά δεδομένα που το τεκμηριώνουν και οπωσδήποτε να αναφέρει την οριστική φορολογική υποχρέωση, το ποσό και την προθεσμία καταβολής του.

Η απευθείας προσφυγή στη δικαστική οδό είναι απαράδεκτη εάν δεν έχει προηγηθεί η ανωτέρω διαδικασία. Ο θιγόμενος με δική του πρωτοβουλία και όχι αυτεπάγγελτα από τον δικαστή⁵¹ σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ), δύναται εάν δεν ικανοποιηθεί το αίτημά του, να προσφύγει πρωτοδίκως, να ασκήσει έφεση και να προσφύγει στο ΣτΕ για την επίλυση της φορολογικής διαφοράς και την προάσπιση των συμφερόντων του και εν συνεχεία ο δικαστής να αναζητήσει την αλήθεια και να διαμορφώσει την κρίση του εξετάζοντας το σύνολο των πραγματικών παραστατικών εντός όμως των ορίων που θέτει με την αίτησή του ο προσφεύγων.⁵²

ΙΧ. Οι εξουσίες της φορολογικής διοίκησης

Η «γενική εξουσία γνώσης⁵³» της φορολογικής Διοίκησης προβλέπεται ρητά στο άρθρο 23 του ΚΦΔ, ως εξής: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες,*

⁵¹ Βλ. Πανταζόπουλος Π., «Η εξουσία του διοικητικού δικαστή επί φορολογικών διαφορών: Μια συμβολή στην ερμηνεία του άρθρου 79 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας», εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2022, σελ.10-11

⁵² Βλ. Πανταζόπουλος Π., οπ. π. (υποσημ. 51), σελ. 15

⁵³Βλ. Τσακίρη Ε., «Φορολογικοί έλεγχοι και δικαιώματα φορολογουμένων», 2008, στο www.ikee.lib.auth.gr, σελ.27

θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα». Επόμενο λοιπόν είναι, να εξεταστεί σε τι βαθμό αυτή η γενικευμένη εξουσία διεισδύει στην περιφρούρηση των δικαιωμάτων του φορολογουμένου από το Σύνταγμα, τον κοινό νομοθέτη και τη νομολογία.

1. Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία

Το άρθρο 24 του ΚΦΔ ορίζει ότι η φορολογική Διοίκηση, κατά τον έλεγχο, δικαιούται πρόσβασης στα λογιστικά βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου και λήψης αντιγραφών αυτών, συνοδευόμενα από δήλωση περί ακρίβειάς τους. Ο διενεργήσας τον έλεγχο δύναται επίσης να απαιτεί την παρουσία του φορολογούμενου ή του εκπροσώπου του, προς διευκόλυνση του φορολογικού ελέγχου επί των τιθέμενων ερωτημάτων. Αντίστοιχα, παραχωρείται στον ελεγκτή απρόσκοπτη πρόσβαση στα ηλεκτρονικά βιβλία και στοιχεία, ανεξάρτητα από τον τόπο αποθήκευσης και τη μορφή τους. Την υποχρέωση διάθεσης στοιχείων προς τον ελεγκτή, έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν υπηρεσίες προς τον ελεγχόμενο, σχετικές με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων.

Η φορολογική Διοίκηση μπορεί να κατάσχει βιβλία και στοιχεία σε ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή, εφόσον θεωρεί ότι υφίσταται ανάγκη διαφύλαξης της αποδεικτικής αξίας τους. Σε αυτή την περίπτωση, η σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης από τα ελεγκτικά όργανα αποτελεί ουσιώδη τύπο για τη νομιμότητά της. Αντίγραφο της έκθεσης παραδίδεται υποχρεωτικά στον φορολογούμενο ή θυροκολλείται σε περίπτωση άρνησης παραλαβής της.

2. Πληροφορίες και στοιχεία από τρίτους

Λοιπές πηγές, δημοσίου ή ιδιωτικού τομέα, από τις οποίες η φορολογική Διοίκηση δύναται να αντλεί πληροφορίες προς όφελος της διεκπεραίωσης του φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με τα άρθρα 15, 15Α, 15Β και 15Γ του ΚΦΔ, είναι οι εξής:

α) Οι κρατικές υπηρεσίες, η εισαγγελία, οι γραμματείες των δικαστηρίων όλων των δημόσιων οργανισμών και φορέων, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία τους το κράτος, καθώς και οι ανεξάρτητες Αρχές.

Όσον αφορά όμως στις υποθέσεις που εκκρεμούν στα ποινικά δικαστήρια, η πρόσβαση της φορολογικής Διοίκησης στη γνώση των σχετικών πληροφοριών

προϋποθέτει την έγγραφη άδεια του αρμόδιου εισαγγελέα, υπό το πρίσμα της αρχή της αναλογικότητας ως προς τη διαφύλαξη του δικαιώματος της πληροφορικής αυτοδιάθεσης του ελεγχόμενου πολίτη, η οποία εκτός από συνταγματικά κατοχυρωμένη, υπαγορεύεται και από την αρχή της χρηστής Διοίκησης, ενώ επιβάλλεται από τα συνταγματικά δικαιώματα της προστασίας της ανθρώπινης αξιοπρέπειας και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας.⁵⁴

β) Τα τρίτα πρόσωπα, τα οποία δεσμεύονται από το επαγγελματικό απόρρητο, υποχρεούνται στη διάθεση μόνο των στοιχείων των οικονομικών συναλλαγών με τον φορολογούμενο, ενώ απαραίτητη προϋπόθεση για την απόδοση δεδομένων που προστατεύονται από το επαγγελματικό απόρρητο, είναι η ύπαρξη έγγραφης εισαγγελικής παραγγελίας.

Επί της δυνατότητας του αρμόδιου εισαγγελέα να άρει το επαγγελματικό απόρρητο, έχουν προκύψει σοβαρά ζητήματα. Ειδικά, στην περίπτωση των δικηγόρων στο πλαίσιο υπεράσπισης του εντολέα τους, η συγκεκριμένη εξουσία αντιβαίνει στην ερειδόμενη στον σεβασμό της ανθρώπινης αξιοπρέπειας, συνταγματικά προστατευόμενη αρχή της υπεράσπισης.⁵⁵ Αντίστοιχα, με απόφασή του το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) έκρινε⁵⁶ ότι η κοινοποίηση πληροφοριών σχετικών με δικαστική διαδικασία, αντίκειται στα οριζόμενα της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την προστασία των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, αναφορικά με την προάσπιση δικαιώματος σε δίκαιη δίκη.

γ) Λοιπά τρίτα πρόσωπα και ιδίως χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων, επιμελητήρια, συμβολαιογράφοι, υποθηκοφύλακες, κτηματολογικά γραφεία, οικονομικοί-κοινωνικοί-επαγγελματικοί φορείς, υποχρεούνται στην παροχή πληροφοριών και στοιχείων προς διευκόλυνση του έργου των ελεγκτών.

δ) Τα στοιχεία τα οποία υποβάλλονται στο πλαίσιο εφαρμογής της Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας επί της ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, της αυθόρμητης ανταλλαγής πληροφοριών, της διοικητικής κοινοποίησης εγγράφων και της ανατροφοδότησης, καθώς και πληροφορίες από κάθε πάροχο υπηρεσιών πληρωμών και κάθε διαχειριστή ψηφιακής πλατφόρμας, η οποία δραστηριοποιείται

⁵⁴ Βλ. Πανταζόπουλος Π., οπ.π.,(υποσημ.15), σελ.95

⁵⁵ Βλ. Έκθεση επί νομοσχεδίου, οπ.π.(υποσημ. 26), σελ.9

⁵⁶Βλ. «ΔΕΚ της 26.6.2007 στην υπόθεση C-305/05 (*Ordre des Barreaux francophones et germanophones*)», στο <https://eur-lex.europa.eu/legal-ontent/EL/TXT/?uri=CELEX%3A62005CC0305>

στην οικονομία του διαμοιρασμού ή μέσω της οποίας διατίθενται αγαθά ή υπηρεσίες, κατόπιν αιτήματος της φορολογικής Διοίκησης, βάσει του άρθρου 29 του ΚΦΔ.

Επισημαίνεται ότι, η εφαρμογή της Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας διέπεται από κοινά αποδεκτές, από τα συμβαλλόμενα κράτη, διαδικασίες, με σκοπό την εναρμόνισή τους με το ισχύον διεθνές δίκαιο και τα συμφωνηθέντα πρότυπα. Τα προσωπικά δεδομένα τα οποία εμπεριέχονται στις πληροφορίες που ανταλλάσσονται, καλύπτονται από την υποχρέωση τήρησης του επαγγελματικού απορρήτου και προστατεύονται από το φορολογικό απόρρητο, δυνάμει του εκάστοτε εθνικού φορολογικού κανονιστικού πλαισίου, έτσι ώστε να μη θίγονται οι παρεχόμενες, από τους εσωτερικούς τυπικούς ή άτυπους κανόνες, εγγυήσεις προς τους φορολογούμενους.⁵⁷

3. Η άρση του τραπεζικού απορρήτου

Το τραπεζικό απόρρητο στην Ελλάδα προστατευόταν αρχικά κατ' απόλυτο τρόπο, ως εθμική μετεξέλιξη μακροχρόνιας συνήθους τραπεζικής πρακτικής,⁵⁸ με στόχο την προστασία των φυσικών και νομικών οντοτήτων και σε συνάρτηση με την εν γένει υποχρέωση τήρησης του επιχειρηματικού απορρήτου στο πλαίσιο μιας οργανωμένης συναλλακτικής σχέσης. Η άρση του πραγματοποιήθηκε σταδιακά, λόγω του ότι αποτέλεσε διαχρονικά έναν θεσμό προσέλκυσης τραπεζικών καταθέσεων που βασίστηκε σε μια σχέση εμπιστοσύνης μεταξύ του πολίτη και του πιστωτικού ιδρύματος,⁵⁹ το οποίο όμως τότε δεν είχε απολύτως καμία υποχρέωση παροχής στοιχείων προς το κράτος, σχετικά με τους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σήμερα υπό το βάρος των μνημονίων και της επιτακτικής ανάγκης για την περιστολή της φοροδιαφυγής, η οποία μαστίζει τη χώρα, το τραπεζικό απόρρητο δεν θα ήταν υπερβολή να ειπωθεί ότι πλέον δεν υφίσταται στο φορολογικό πεδίο. Άλλωστε ο νομοθέτης θέσπισε στον ΚΦΔ τον έμμεσο προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος επί των κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού του ελεγχόμενου (όπως

⁵⁷Βλ.ΠΟΛ.1056/2018 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 29 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως ισχύει, και παροχή οδηγιών και υποδειγμάτων για την εφαρμογή της Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας στο πεδίο της άμεσης φορολογίας, αναφορικά με την ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, την αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών, τη διοικητική κοινοποίηση εγγράφων και την ανατροφοδότηση»,(ΑΔΑ: 62ΟΘ46ΜΠ3Ζ-Τ93)

⁵⁸ Βλ. Δούβλης Β., «Τραπεζικό απόρρητο, προστασία προσωπικών δεδομένων και νομιμοποίηση παράνομων εσόδων κατά τη διεξαγωγή φορολογικών ελέγχων», στο Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιρειών, έτος 18ο, 12/2012, σελ. 1094

⁵⁹ Βλ. Φινοκαλιώτης Κ., οπ.π.(υποσημ.10), σελ.603

αναλύθηκε παραπάνω), ενώ έχει κριθεί και νομολογιακά⁶⁰ η δυνατότητα άρσης του τραπεζικού απορρήτου κατά τον φορολογικό έλεγχο, εντός της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος διεξαγωγής ελέγχου. Μάλιστα, στην ίδια απόφαση τα στοιχεία σχετικά με τις τραπεζικές καταθέσεις τα οποία παρασχέθηκαν κατά τον φορολογικό έλεγχο, χαρακτηρίστηκαν ως μη ευαίσθητα και μη χρήζοντα αυξημένης προστασίας προσωπικά δεδομένα.

4. Η χρήση νέων λογισμικών και τεχνολογιών

Στο σημείο αυτό, καίρια κρίνεται και η αναφορά στην συμβολή της τεχνολογίας στο ελεγκτικό έργο για τον εντοπισμό των αδήλων εισοδημάτων. Ειδικότερα, αναπτύχθηκαν και τα τελευταία χρόνια τέθηκαν σε εφαρμογή πληροφοριακά συστήματα όπως:

- «Το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Ελεγκτικών Υπηρεσιών Elenxis⁶¹» το οποίο παρέχει τη δυνατότητα αξιοποίησης των τεχνικών ανάλυσης κινδύνου από τα ελεγκτικά όργανα, για την εκάστοτε ελεγχόμενη υπόθεση.
- «Το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών⁶²» το οποίο παρέχει τη δυνατότητα άσκησης ελεγκτικού έργου μέσω της άμεσης πρόσβασης στους τραπεζικούς λογαριασμούς των φορολογουμένων που τηρούνται στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, στα ιδρύματα πληρωμών και στα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος.
- «Το Αρχείο Χρηματοπιστωτικών Προϊόντων και Αναλυτικών Χρηματοπιστωτικών Συναλλαγών⁶³» το οποίο τροφοδοτείται από τα στοιχεία που κοινοποιούν οι τράπεζες, κατόπιν αποστολής αυτοματοποιημένων μαζικών αιτημάτων παροχής πληροφοριών της ΑΑΔΕ, κατά τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων και αφορούν σε πλέον του ενός ελεγχόμενους, είτε είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα, είτε νομικές οντότητες. Στο πλαίσιο αυτό ενεργοποιήθηκε πρόσφατα η λειτουργία του «Συστήματος Αυτοματοποιημένου Ελέγχου

⁶⁰ Βλ. ΣτΕ 2934/2017

⁶¹ Βλ. ΑΑΔΕ, «Εθνικό επιχειρησιακό πρόγραμμα καταπολέμησης της φοροδιαφυγής 2011-2013» Μάιος, 2011, στο <https://www.taxheaven.gr/circulars/12197/sxedio>

⁶² Βλ. Ν.4170/13 «Ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, ρύθμιση θεμάτων της ΕΛ.Τ.Ε., αναμόρφωση Οργανισμού του Ν.Σ.Κ. και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 163/12-07-2013), άρθρο 62

⁶³ Βλ. Ν.4170/13, οπ.π. (υποσημ.62), άρθρο 62B

Προσαύξησης Περιουσίας⁶⁴» το οποίο στοχεύει στην ταχύτερη και αποτελεσματικότερη επεξεργασία των δεδομένων των ελεγχόμενων προσώπων.

Πλέον των ανωτέρω, στον πρόσφατο νόμο⁶⁵ για την λήψη μέτρων περιορισμού της φοροδιαφυγής, προβλέφθηκε η δυνατότητα λήψης ή καταγραφής ήχου και εικόνας κατά τη διεξαγωγή του φορολογικού ελέγχου εκτός της έδρας της φορολογικής αρχής, με στόχο την περιφρούρηση της ελεγκτικής διαδικασίας από φαινόμενα διαφθοράς και την ενίσχυση της αξιοπιστίας του ελεγκτικού πορίσματος. Η δραστηριότητα των ελεγκτικών οργάνων, είτε καταγράφεται για μελλοντική χρήση, είτε μεταδίδεται ζωντανά στο επιχειρησιακό κέντρο της ΑΑΔΕ, ενώ οι όροι και οι προϋποθέσεις λειτουργίας της καταγραφής αυτής, θα οριστούν ύστερα από μελέτη εκτίμησης του αντικτύπου και κατόπιν της γνώμης της Αρχής Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα (ΑΠΔΠΧ).

Παράλληλα, θεσπίστηκε το μέτρο της χρηματικής επιβράβευσης, όσων πολιτών συμμετέχουν στο «κυνήγι» της φοροδιαφυγής μέσω της ήδη υπάρχουσας ηλεκτρονικής εφαρμογής «appodixi». Πρόκειται για ηλεκτρονική εφαρμογή της ΑΑΔΕ, η οποία απευθύνεται στους πολίτες με σκοπό τον έλεγχο των αποδείξεων των συναλλαγών τους, μέσω σάρωσης του «ταχείας απόκρισης κώδικα», γνωστού ως "QR-Code" (Quick Response code). Αν διαπιστώσουν τυχόν ασυμφωνία δύνανται να ενημερώσουν την ΑΑΔΕ για εκτενέστερο έλεγχο. Η καταβολή χρηματικής επιβράβευσης προϋποθέτει διενέργεια φορολογικού ελέγχου και επιβολή προστίμου για παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση στη λειτουργία των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών.

Βέβαια, επί των ανωτέρω παρατηρείται μια άνευ προηγουμένου εισβολή των νέων τεχνολογιών στα προσωπικά δεδομένα, η οποία συνιστά εμφανώς πρόκληση για τη προστασία των θεμελιωδών δικαιωμάτων του φορολογούμενου και εγκυμονεί κινδύνους έναντι της ακεραιότητας της ιδιωτικής σφαίρας του, ενώ η ανάθεση του ρόλου του «ελεγκτή» στον καθένα μας γεννά ερωτήματα σχετικά με το κατά πόσο η ολοένα διευρυνόμενη ελεγκτική εξουσία, είτε προερχόμενη από αρμόδια όργανα, είτε

⁶⁴ Βλ. ΠΟΛ 1179/23, «Ρύθμιση οργανωτικών και τεχνικών θεμάτων λειτουργίας του Bank Account Nexus Crosscheck Application (συστήματος αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας)», (ΦΕΚ Β'6482/14-11-2023)

⁶⁵ Βλ. Ν.5073/2023, οπ.π.,(υποσημ. 16), άρθρα 24-26

από απλούς πολίτες, αποτελεί πανάκεια ή το πρόβλημα της φοροδιαφυγής έχει βαθύτερες αιτίες και απαιτεί εναλλακτική προσέγγιση.

5. Το φορολογικό απόρρητο

Η ανωτέρω διασταύρωση των θεμελιωδών δικαιωμάτων του φορολογούμενου με το «οπλοστάσιο» της φορολογικής Διοίκησης κατά τον φορολογικό έλεγχο, δεν αφήνει ανεπηρέαστο το πεδίο προστασίας του φορολογικού απορρήτου, με αποτέλεσμα τη συνεχή κάμψη του προς όφελος της δημοσιονομικής εξυγίανσης και της ευόδωσης του στόχου της ανάπτυξης της εθνικής οικονομίας.

Η συλλογή της προαναφερόμενης πληροφορίας και γνώσης αντικατοπτρίζει το περιεχόμενο του φορολογικού απορρήτου, το οποίο αν και δεν συνιστά ιδιαίτερο συνταγματικό δικαίωμα χρήζει ιδιαίτερης προσοχής, ως αξίωση του φορολογούμενου για μυστικότητα των προσωπικών και επαγγελματικών δεδομένων του. Υπό αυτό το πρίσμα, ο νομοθέτης θεσμοθέτησε την προστασία του στα άρθρα 17 και 17Α του ΚΦΔ, προβλέποντας την άρση του μόνο στους ρητά αναφερόμενους φορείς και κατόπιν ειδικών προϋποθέσεων, καθώς και την επιβολή κυρώσεων για την παράβαση των σχετικών διατάξεων. Πράγματι στο πλαίσιο της αναπόφευκτης σύγκρουσης μεταξύ της ανάγκης για προστασία αφενός της ιδιωτικής σφαίρας του ατόμου και αφετέρου του γενικού δικαιώματος πάταξης της διαφθοράς, μπορεί να υποστηριχθεί ότι το αμυντικό αυτό δικαίωμα λειτουργεί σε έναν βαθμό αντισταθμιστικά υπέρ του φορολογούμενου προς τις ευρύτερες ελεγκτικές εξουσίες.⁶⁶ Η βούληση του νομοθέτη, όμως, έχει και έναν απώτερο στόχο, αυτόν της δόμησης σχέσης εμπιστοσύνης μεταξύ του πολίτη και του κράτους, υπό την έννοια ότι, οι ελεγχόμενοι εκθέτουν ευχερέστερα, όχι μόνο τα κρίσιμα φορολογικά δεδομένα, αλλά και όσα αφορούν την οικονομική τους δράση και προσωπικά ή οικογενειακά τους ζητήματα.

Το δικαίωμα του φορολογούμενου για τη μη γνωστοποίηση των προσωπικών και επαγγελματικών δεδομένων του και τη χρήση τους μόνο προς ικανοποίηση του λόγου για τον οποίο χορηγήθηκαν, λειτουργεί δεσμευτικά τόσο για τη φορολογική Διοίκηση και όσους συμπράττουν στην εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, όσο και προς κάθε τρίτο, άσχετα εάν προβάλλει έννομο συμφέρον. Δηλαδή, υφίσταται τριτενέργεια υπό την έννοια ότι η νομική δεσμευτικότητα του φορολογικού απορρήτου δεν

⁶⁶ Βλ. Κατρινάκης Γ., «Το φορολογικό απόρρητο: δικαιολόγηση και όρια της άρσης του», στο ΣΥΝήΓΟΡΟΣ, τ. 148/2021, [www.pwc.com/gr/en/Αρθρο_Φορολογικό_απόρρητο_Συνήγορος_\(Γ.Κατρινάκης\)_1.pdf](http://www.pwc.com/gr/en/Αρθρο_Φορολογικό_απόρρητο_Συνήγορος_(Γ.Κατρινάκης)_1.pdf), σελ. 28

περιορίζεται στο Δημόσιο, αλλά επεκτείνεται σε κάθε τρίτο πρόσωπο, ακόμα και ιδιώτη ο οποίος έστω και εκ παραδρομής αποκτά γνώση πληροφοριών που καλύπτονται από το φορολογικό απόρρητο. Επίσης, η υποχρέωση για διαφύλαξη του φορολογικού απορρήτου συνιστά έκφραση της δημοσιοϋπαλληλικής υποχρέωσης για εχεμύθεια δυνάμει του άρθρου 26 του Υπαλληλικού Κώδικα (ΥΚ),⁶⁷ όπως επίσης και ποινικό αδίκημα για παράβαση καθήκοντος σύμφωνα με το άρθρο 259 του Ποινικού Κώδικα (ΠΚ),⁶⁸ ενώ για τους λοιπούς εμπλεκόμενους μπορεί να επιφέρει την επιβολή διοικητικού προστίμου.⁶⁹

Στο διεθνές πεδίο συνεργασίας της Ελλάδας με τις φορολογικές αρχές της αλλοδαπής μέσω της σύναψης διμερών διεθνών συμβάσεων, οι οποίες μετά την κύρωση τους με νόμο αποκτούν υπερνομοθετική ισχύ, προβλέπεται ρητά το απόρρητο των ανταλλασσόμενων πληροφοριών, αντιστοίχως με το εφαρμοζόμενο εσωτερικό δίκαιο του κάθε συμβαλλόμενου κράτους.⁷⁰ Ιδιαίτερη δε, μνεία γίνεται στην υπαγωγή της ανταλλαγής πληροφοριών στον Κανονισμό του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου⁷¹ για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, ώστε να μη θίγεται, στο μέτρο του αναγκαίου, το απαραίτητο επίπεδο προστασίας των προσωπικών δεδομένων.

Ωστόσο, η εμφάνιση όλο και πιο «δημιουργικών» τρόπων φοροδιαφυγής οδηγεί στην εισαγωγή νέων εξαιρέσεων στην προστασία του φορολογικού απορρήτου και ακολούθως στη διεύρυνση των περιπτώσεων άρσης του, υπέρ του φοροελεγκτικού μηχανισμού. Η υπέρμετρη όμως χαλάρωση του θεσμού κρύβει κινδύνους καταστρατήγησης του δικαιώματος, όπως συνέβη για παράδειγμα στην περίπτωση δημοσιοποίησης φορολογικών δεδομένων από το Υπουργείο Οικονομικών ως μέτρο πίεσης για την αποτροπή της φοροδιαφυγής, καθώς πρόκειται για ενέργεια η οποία προσιδιάζει περισσότερο σε διαπόμπευση, ενώ δεν χωρεί αμφιβολία περί ενός

⁶⁷ Βλ. Ν. 3528/2007, «Κύρωση του Κώδικα Κατάστασης Δημοσίων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων και Υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ.», (ΦΕΚ Α' 26/ 9-2-2007)

⁶⁸ Ν.4619/2019, «Κύρωση του Ποινικού Κώδικα», (ΦΕΚ Α' 95/11-06-2019)

⁶⁹ Βλ. Φορτσάκης Θ. Τσουρουφλής Α., οπ.π.(υποσημ.12), σελ.478

⁷⁰ Βλ. Ν.5047/2023, «Ενσωμάτωση της Οδηγίας (ΕΕ) 2021/514 του Συμβουλίου της 22ας Μαρτίου 2021 για την τροποποίηση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, διατάξεις για τη φορολογική διαδικασία, την κατάρτιση του κρατικού προϋπολογισμού, το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου και άλλες επείγουσες ρυθμίσει, (ΦΕΚ Α' 147/07-09-2023)», άρθρα 15 και 19

⁷¹ Βλ. Κανονισμός (ΕΕ) 2016/679 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 27ης Απριλίου 2016 «για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών και την κατάργηση της οδηγίας 95/46/ΕΚ (Γενικός Κανονισμός για την Προστασία Δεδομένων)»

δυσανάλογου μέσου σε σχέση με τον σκοπό που εξυπηρετεί. Επί του θέματος, η ΑΠΔΠΧ γνωμοδότησε αρνητικά⁷² ως προς τη συμφωνία του επίμαχου μέτρου με την αρχή της αναλογικότητας και το απέρριψε ως αντίθετο των συνταγματικών και διεθνών κανόνων για την προστασία των προσωπικών δεδομένων. Βέβαια, απορίας άξια είναι η μεταστροφή της κρίσης της⁷³ υπέρ της δημοσιοποίησης στοιχείων φορολογουμένων με ληξιπρόθεσμες οφειλές ως μέτρου πρόσφορου και αναγκαίου για την εκπλήρωση του σκοπού της πάταξης της φοροδιαφυγής, ιδίως επί δυσμενών οικονομικών συνθηκών και ως μη αντιτιθέμενου στους υπέρτερης ισχύος κανόνες.

Κατόπιν των ανωτέρω και εν όψει αποφυγής παρόμοιων καταστάσεων, κρίνεται δέον, ο νομοθέτης κατά τη θέσπιση περιορισμών και εξαιρέσεων από το φορολογικό απόρρητο με σκοπό την εξυπηρέτηση του γενικότερου συμφέροντος, να νομοθετεί υπό των συνταγματικών αρχών, αφενός της ασφάλειας δικαίου ως προς τον σαφή προσδιορισμό του επιδιωκόμενου σκοπού ο οποίος δικαιολογεί την παρέκκλιση και αφετέρου της αναλογικότητας ως προς τη μορφή και την έκταση αυτής. Αντίστοιχα δε, από ανάλογο πνεύμα πρέπει να διέπεται και η δράση της Διοίκησης.

6. Η είσοδος στις εγκαταστάσεις

Η είσοδος στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου συνιστά μια θεσπισμένη στο άρθρο 25 του ΚΦΔ, εξουσία των ελεγκτικών οργάνων, η οποία τελεί υπό την προϋπόθεση ύπαρξης έγγραφης εντολή διενέργειας ελέγχου, αρμοδίως εκδοθείσα και μη δημοσιευτέα, την οποία οι ελεγκτές επιδεικνύουν πριν την έναρξη του ελέγχου. Η εν λόγω εντολή πρέπει να περιλαμβάνει κατ' ελάχιστον : **α)** τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, **β)** το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, **γ)** το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, **δ)** τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, **ε)** τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου (με δυνατότητα παράτασης) και **στ)** τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

⁷² Βλ. Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, Γνωμοδότηση 1/2011 «Δημοσιοποίηση στο διαδίκτυο φορολογικών δεδομένων», στο www.dpa.gr/el/enimerwtiko/prakseisArxis/dimosiopoisi-sto-diadiktyo-forologikon-dedomenon

⁷³ Βλ. Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, Γνωμοδότηση 4/2011 «Δημοσιοποίηση στο διαδίκτυο στοιχείων οφειλετών ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο», στο www.dpa.gr/el/enimerwtiko/prakseisArxis/dimosiopoisi-sto-diadiktyo-stoiheion-ofeileton-lixiptrothesmon-ofeilon

Ο επιτόπιος αυτός έλεγχος διενεργείται εντός του ωραρίου εργασίας των ελεγκτικών οργάνων, με δυνατότητα παράτασης έως την ολοκλήρωσή του, ενώ εκτός ωραρίου δικαιολογείται στην περίπτωση που αυτό διαφέρει από το ωράριο της ελεγχόμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας και στην περίπτωση διεξαγωγής μερικού επιτόπιου ελέγχου σε συγκεκριμένο τόπο ή και δραστηριότητα ή κατά τη διάρκεια διακίνησης αγαθών.

7. Η κατ' οίκον φορολογική έρευνα

Σε συνάρτηση με την εξουσία εισόδου στις εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου υφίσταται και η δυνατότητα των ελεγκτικών οργάνων να εισέλθουν στην κατοικία του φορολογούμενου, αποκλειστικά κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας και με την παράσταση δικαστικού λειτουργού.

Σκόπιμη κρίνεται, στο συγκεκριμένο σημείο, μια σύντομη αναφορά στη μείζονα σημασία του δικαιώματος του φορολογουμένου για το απαραβάτο του ασύλου της κατοικίας, ως ύστατο καταφύγιο της, από παντού, απειλούμενης ιδιωτικής ζωής,⁷⁴ ιδίως στη σύγχρονη τεχνολογική πραγματικότητα. Εξάλλου, η έννοια του ασύλου κατοικίας είναι ευρεία και δεν περιορίζεται στον χώρο διαβίωσης αλλά εκτείνεται και στον χώρο εργασίας, όπως οι χώροι αυτοί ορίζονται από τον ίδιο τον άνθρωπο,⁷⁵ ιδίως στο φορολογικό πεδίο που παρατηρείται συχνά το φαινόμενο ο τόπος διαμονής να χρησιμοποιείται και ως επαγγελματική έδρα.

Η θεμελίωση των εγγυήσεων του ασύλου της κατοικίας τόσο σε εθνικό και όσο και σε διεθνές επίπεδο, αντανακλά τη σπουδαιότητά τους, αναλυτικά ως εξής : **α)** στο άρθρο 9 του Συντάγματος θεσπίζεται ότι: *«Η κατοικία του καθενός είναι άσυλο. Η ιδιωτική και οικογενειακή ζωή του ατόμου είναι απαραβίαστη. Καμία έρευνα δεν γίνεται σε κατοικία, παρά μόνο όταν και όπως ορίζει ο νόμος και πάντοτε με την παρουσία εκπροσώπων της δικαστικής εξουσίας», β)* ο Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης ορίζει στο άρθρο 7 ότι: *«Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα στο σεβασμό της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής του, της κατοικίας του και των επικοινωνιών του», γ)* στο άρθρο 8 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου κατοχυρώνεται ότι: *«1.Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα στον σεβασμό της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής του, της κατοικίας του και της αλληλογραφίας του.*

⁷⁴ Βλ. Δαγτόγλου Π., «Συνταγματικό δίκαιο- Ατομικά δικαιώματα», εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2005, σελ. 401-402

⁷⁵ Βλ. Δαγτόγλου Π., οπ.π. (υποσημ. 74), σελ. 403

2. Δεν επιτρέπεται παρέμβαση δημόσιας αρχής στην άσκηση αυτού του δικαιώματος, εκτός εάν η εν λόγω παρέμβαση προβλέπεται από τον νόμο και αποτελεί μέτρο το οποίο, σε μια δημοκρατική κοινωνία, είναι αναγκαίο για την εθνική ασφάλεια, τη δημόσια ασφάλεια, την οικονομική ευημερία της χώρας, την προάσπιση της τάξης και την πρόληψη ποινικών παραβάσεων, την προστασία της υγείας ή της ηθικής, ή την προστασία των δικαιωμάτων και ελευθεριών τρίτων» και δ) το άρθρο 17 του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα προβλέπει ότι : «Κανείς δεν υπόκειται σε αυθαίρετες ή παράνομες παρενοχλήσεις της ιδιωτικής του ζωής, της οικογένειας, της κατοικίας ή της αλληλογραφίας του, ούτε σε παράνομες προσβολές της τιμής και της υπόληψής του».

Η ευρύτατη κατοχύρωση του ασύλου της κατοικίας μέσω των ανωτέρω θεσμικών εγγυήσεων οδηγεί, για ακόμα μία φορά, στο συμπέρασμα ότι σε ένα κράτος δικαίου ο συνεκτικός δεσμός ανάμεσα στα μέσα και στα σκοπούμενα αποτελέσματα είναι προπάντων τα ανθρώπινα δικαιώματα, σε ρόλο περιοριστικό έναντι της δημόσιας εξουσίας, η οποία εν συνεχεία επιβάλλεται να νομοθετεί υπό των υπερνομοθετικής ισχύος κανόνων του συνταγματικού και του διεθνούς δικαίου.

Κεφάλαιο 2^ο

Τα δικαιώματα του φορολογουμένου σε εθνικό και υπερεθνικό επίπεδο

I. Τα συνταγματικά όρια της φορολογικής εξουσίας

Η ιδιαίτερη σημασία των ρυθμίσεων της φορολογικής διαδικασίας, από την εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης και τη βεβαίωση του φόρου έως την ενδεχόμενη διοικητική ή δικαστική επίλυση της φορολογικής διαφοράς, έγκειται στην απαραίτητη διασφάλιση των δικαιωμάτων του φορολογουμένου. Η επιβολή φορολογίας συνιστά μία μορφή επαχθούς επεμβατικής κρατικής εξουσίας σε βάρος των ιδιωτικών συμφερόντων, γεγονός που καθιστά αδήριτη την ανάγκη, οι βασικές φορολογικές αρχές να εδράζονται στις συνταγματικές δεσμεύσεις. Ο φορολογικός έλεγχος να μην διεξάγεται με βάση τη φορολογική νομοθεσία, αλλά ως διοικητική διαδικασία διέπεται παράλληλα, από συνταγματικούς και διεθνείς κανόνες ή κανόνες που αντλούνται από την εσωτερική και διεθνή νομολογία.

Στο ελληνικό Σύνταγμα, πέραν της θεμελιώδους αρχής της προστασίας της ανθρώπινης αξίας, θεσπίζονται ειδικότερες εγγυήσεις, όπως η αρχή της νομιμότητας του φόρου επικουρούμενη από την αρχή της βεβαιότητας, οι αρχές της φορολογικής ισότητας, της αναλογικότητας, της προστατευόμενης εμπιστοσύνης στο πλαίσιο της χρηστής Διοίκησης και τέλος η αρχή της προηγούμενης ακρόασης από την οποία απορρέει το αντίστοιχο δικαίωμα, στο οποίο θα γίνει εκτενής αναφορά παρακάτω.

1. Η προστασία της ανθρώπινης αξιοπρέπειας

Η προστασία της ανθρώπινης αξιοπρέπειας διακηρύσσεται στο άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος, σύμφωνα με το οποίο: «*Ο σεβασμός και η προστασία της αξίας του ανθρώπου αποτελούν πρωταρχική υποχρέωση της Πολιτείας*», επιβάλλοντας με αυτό το τρόπο στο κράτος, όχι απλώς όρια στην εξουσία, αλλά και υποχρεώσεις, τόσο για τη νομοθετική διασφάλιση του δικαιώματος, όσο και για την επίδειξη ανάλογης διοικητικής συμπεριφοράς.⁷⁶

Στο πεδίο του φορολογικού δικαίου οι ανωτέρω διατάξεις συνιστούν τις εγγυήσεις για την προστασία της ιδιωτικότητας του ελεγχόμενου και το απαραβίαστο αυτής κατά τον φορολογικό έλεγχο. Η ουσία τους ερείδεται στην αξίωση μη υποβιβασμού του ανθρώπου σε εργαλείο προς την εξυπηρέτηση οποιουδήποτε

⁷⁶ Βλ. Δαγτόγλου Π., οπ.π. (υποσημ. 74), σελ. 1324

διοικητικού, οικονομικού ή πολιτικού σκοπού, ενώ συνδέεται και με το δικαίωμα της πληροφορικής αυτοδιάθεσης. Η εισαγωγή ρητής συνταγματικής επιταγής για την προστασία του δικαιώματος της πληροφορικής αυτοδιάθεσης στο άρθρο 9Α, αποτέλεσε μονόδρομο μετά την ραγδαία τεχνολογική εξέλιξη και τη δυνατότητα αυτοματοποιημένης επεξεργασίας των προσωπικών δεδομένων, όχι μόνο στο φορολογικό πεδίο αλλά και σε πλήθος άλλων τομέων του ανθρώπινου βίου. Ο νομοθέτης μάλιστα ενίσχυσε την περιφρούρηση του υπό διακινδύνευση δικαιώματος με τη σύσταση της συνταγματικά κατοχυρωμένης ανεξάρτητης Αρχής Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα.

Σημειώνεται ότι, πλέον της συνταγματικής κατοχύρωσης, η προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και της ελεύθερης κυκλοφορίας αυτών, συνιστά αντικείμενο ευρωπαϊκής οδηγίας⁷⁷ καθώς και του Γενικού Κανονισμού Προστασίας Δεδομένων.⁷⁸ Ενώ σε επίπεδο διακρατικών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και την αντιμετώπιση της διεθνούς φοροδιαφυγής, οι ανταλλασσόμενες πληροφορίες κατά την διεξαγωγή ταυτόχρονων φορολογικών ελέγχων, τελούν υπό την προστασία του φορολογικού απορρήτου και της εμπιστευτικότητας των πληροφοριών, όπως προβλέπεται στο άρθρο 17 του ΚΦΔ, ως προς την αμοιβαία διοικητική συνδρομή.

Παρ' όλα αυτά, η προστασία των προσωπικών δεδομένων δεν οδηγεί στην άκριτη απαγόρευση της χρήσης τους, αλλά αποτελεί το όριο που τίθεται στον κοινό νομοθέτη για την καθιέρωση ενός θεσμικού πλαισίου, στο οποίο καθίσταται θεμιτή η συλλογή και η επεξεργασία τους, σε στάθμιση με τα άλλα θεμελιώδη δικαιώματα και πάντα κατ' εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας.⁷⁹ Στον φορολογικό έλεγχο η εκπλήρωση του απαραβίαστου της προσωπικής ζωής δεν μπορεί να επιτευχθεί απολύτως, καθώς ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και περαιτέρω η φοροδοτική ικανότητα προκύπτει βάσει των προσωπικών εσόδων/εξόδων και πολλές φορές βάσει ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων, τα οποία συχνά αποκαλύπτονται από τον ίδιο τον φορολογούμενο προς επίτευξη φόρο-ελαφρύνσεων. Σε κάθε περίπτωση στόχος είναι,

⁷⁷ Βλ. Οδηγία (ΕΕ) 2016/680 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 27ης Απριλίου 2016 «για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα από αρμόδιες αρχές για τους σκοπούς της πρόληψης, διερεύνησης, ανίχνευσης ή δίωξης ποινικών αδικημάτων ή της εκτέλεσης ποινικών κυρώσεων και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών και την κατάργηση της απόφασης-πλαίσιο 2008/977/ΔΕΥ του Συμβουλίου»

⁷⁸ Βλ. Κανονισμός (ΕΕ) 2016/679, οπ. π., (υποσημ. 65)

⁷⁹ Βλ. Παναγοπούλου Φ., Άρθρο 9Α: «Προστασία προσωπικών δεδομένων», στο Κέντρο Ευρωπαϊκού Συνταγματικού Δικαίου, www.syntagmawatch.gr/my-constitution/arthro-9a, 2023, σελ.51

όχι η παρεμπόδιση του φορολογικού ελέγχου αλλά ο ακριβής καθορισμός της μεθοδολογίας της ελεγκτικής διαδικασίας, ώστε να μη προσβάλλεται η ιδιωτική σφαίρα και η αξιοπρέπεια του ελεγχόμενου.⁸⁰

2. Η αρχή της νομιμότητας του φόρου

Η αρχή της νομιμότητας στο πλαίσιο έκδοσης διοικητικών πράξεων υπαγορεύει στη Διοίκηση να ενεργεί βάσει της νόμιμης διαδικασίας εκδίδοντας πράξεις που το περιεχόμενό τους προβλέπεται από τον νόμο με αποτέλεσμα η δράση της να ελέγχεται από ανεξάρτητα και αμερόληπτα όργανα της δικαστικής εξουσίας.⁸¹

Η αρχή της νομιμότητας του φόρου απολαμβάνει ρητής συνταγματικής βάσης στο άρθρο 78 παρ.1 και 4 ως εξής: «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος» και «Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης...». Θεμελιώνεται επομένως, καταρχήν στη δημοκρατική συναίνεση, η οποία εξασφαλίζεται με την επιβολή του φόρου με τυπικό νόμο, υπό την έννοια ότι, δεδομένου ότι περιορίζει την ιδιοκτησία και την οικονομική ελευθερία, είναι θεμιτός μόνο κατόπιν της συναίνεσης των πολιτών μέσω της κοινοβουλευτικής νομοθετικής διαδικασίας και δευτερευόντως στην υιοθέτηση της αρχής του ενιαύσιου, δηλαδή της ετήσιας έγκρισης των φορολογικών εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού.⁸²

Στον φορολογικό έλεγχο η αρχή της νομιμότητας του φόρου δεσμεύει τα ελεγκτικά όργανα, ομοίως με κάθε άλλο διοικητικό όργανο, ώστε κάθε πράξη, παράλειψή τους και κάθε υλική ενέργεια, συμπεριφορά τους να ερείδεται στις διατάξεις που τη διαδικασία, ασκώντας τη δέσμια αρμοδιότητά τους ή την ενδεχόμενη διακριτική ευχέρεια εντός των άκρων ορίων της.⁸³ Μάλιστα ο επιβαρυντικός χαρακτήρας του φορολογικού ελέγχου επιτάσσει προσθέτως, την αμεροληψία και την ακεραιότητά τους, καθώς και την επίδειξη επαγγελματικής δεοντολογίας κατά τη εφαρμογή των μεθόδων τους, ώστε να εναρμονίζονται με τα ατομικά δικαιώματα των ελεγχόμενων.

⁸⁰ Βλ. Πανταζόπουλος Π., οπ.π.,(υποσημ.15), σελ.138-140

⁸¹ Βλ. Πανταζόπουλος Π., οπ. π. (υποσημ. 51), σελ. 8-9

⁸² Βλ. Φορτσάκης Θ. Τσουρουφλής Α., οπ.π.,(υποσημ. 12), σελ.41-42

⁸³ Βλ. Τζέμος Β., οπ.π.(υποσημ.1), σελ.28-29

3. Η αρχή της βεβαιότητας του φόρου

Η απαίτηση της φορολογικής επιβολής μέσω τυπικού νόμου, έχει ως επακόλουθο την αρχή της βεβαιότητας του φόρου, βάσει της οποίας ο κανόνας επιβολής του πρέπει να είναι σαφής και βέβαιος⁸⁴ και να συνδράμει στην αξίωση του φορολογούμενου για ένα διαυγές και σταθερό νομοθετικό πλαίσιο.

Στο στάδιο των φορολογικών ελέγχων, κατά την εφαρμογή των κείμενων διατάξεων και της πληθώρας των ερμηνευτικών εγκυκλίων που τις συνοδεύουν και προκειμένου να εξασφαλίζεται η απαραίτητη ασφάλεια δικαίου, δεν χωρούν αμφισβητήσεις ή λανθασμένες εντυπώσεις, ούτε στον ελεγχόμενο, ούτε στον ελεγκτή. Εξάλλου ο καθορισμός με βεβαιότητα των ουσιωδών στοιχείων του φόρου συντελεί τόσο στην υπακοή των φορολογουμένων όσο και στην άσκηση της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής Διοίκησης. Επομένως, λόγω και της ιδιαίτερης φυσιογνωμίας του ελέγχου, η τήρηση της αρχής της βεβαιότητας συνεπάγεται την υποχρέωση των ελεγκτών για τη στενή ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, προκειμένου να μην υπάρχουν περιθώρια αυθαιρεσίας και να υφίσταται σημαντική νομική εγγύηση υπέρ του φορολογούμενου. Η διασταλτική ερμηνεία δικαιολογείται, αν ο νόμος είναι ατελής και υπό τον όρο ότι είναι ευνοϊκή για τον φορολογούμενο.⁸⁵

4. Η αρχή της φορολογικής ισότητας

Η αρχή της φορολογικής ισότητας συνάγεται από το άρθρο 5 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, βάσει του οποίου: «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...» και «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Πρόκειται για διατάξεις οι οποίες συνιστούν τη στέρεη βάση πάνω στην οποία στοιχειοθετούνται οι αρχές της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής δικαιοσύνης. Ο φορολογικός νομοθέτης δεσμεύεται για την όμοια φορολογική μεταχείριση προσώπων που βρίσκονται υπό παρόμοιες συνθήκες, με συνέπεια η επιβολή φόρου βάσει της φοροδοτικής ικανότητας να είναι συμβατή με την αρχή της φορολογικής ισότητας, στο βαθμό που υπάγεται σε αντικειμενικά και σταθερά κριτήρια.⁸⁶

Όσον αφορά στην αρχή της καθολικότητας, αυτή επιβάλλει η φορολογική επιβάρυνση να ισχύει για όλους τους Έλληνες, καθολικά και όχι επιλεκτικά, καθώς και

⁸⁴ Βλ. Φινοκαλιώτης Κ., οπ.π. (υποσημ.10), σελ. 129-130

⁸⁵ Βλ. Φορτσάκης Θ. Τσουρουφλής Α., οπ.π.,(υποσημ. 12), σελ.59-60

⁸⁶ Βλ. Φορτσάκης Θ. Τσουρουφλής Α., οπ.π.(υποσημ.12), σελ.79-80

επί του συνόλου της περιουσίας τους, ενώ η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης επιτάσσει τη συμμετοχή στα δημόσια βάρη ανάλογα με τη φοροδοτική δυνατότητα, με απώτερο στόχο αυτόν της άμβλυνσης των οικονομικών ανισοτήτων και την επίτευξη της αναδιανεμητικής λειτουργίας του φόρου.⁸⁷ Στο πλαίσιο αυτό είναι συνταγματικά ανεκτή η υπαγωγή των εισοδημάτων σε προοδευτική κλίμακα φορολόγησης και η πρακτική της εφαρμογής φοροαπαλλαγών, καθώς δεν αναιρούν την αρχή της ισότητας, όταν ερείδονται στην επίτευξη αναδιανεμητικής δημοσιονομικής πολιτικής.⁸⁸

Η θεμελιώδης αρχή της φορολογικής ισότητας χαράσσει τη γενική κατεύθυνση και θέτει όρια στην ενδεχόμενη υιοθέτηση αυθαίρετων πρακτικών που ίσως υποκρύπτουν οι προβλεπόμενοι λόγοι γενικού συμφέροντος, με αποτέλεσμα τη δημιουργία άνισων διακρίσεων μεταξύ των φορολογουμένων. Στην έννοια της αρχής εμπίπτει η υποχρέωση του νομοθέτη για τη θέσπιση υποκειμένου σε αυτή φοροελεγκτικού μηχανισμού, διότι η προστασία της στο πεδίο αυτό, υπονομεύεται από τις αδυναμίες του φορολογικού συστήματος, όπως ο χαμηλός βαθμός διενέργειας πλήρων ελέγχων, η ανεπάρκεια των ελεγκτικών οργάνων, η πολυνομία και η πολυπλοκότητα. Στον φορολογικό έλεγχο δεν νοείται η εφαρμογή ενός κανόνα φορολογικού δικαίου με τρόπο διαφορετικό μεταξύ των φορολογουμένων, όταν αυτό δεν επιβάλλεται από αντικειμενικά σημαντικό λόγο.

5. Η αρχή της αναλογικότητας

Η αρχή της αναλογικότητας στο ελληνικό Σύνταγμα θεσπίζεται στο άρθρο 25, ως γενικός περιορισμός των περιορισμών των θεμελιωδών δικαιωμάτων και ακριβέστερα ως ο κανόνας της αναλογίας του εκάστοτε ελεγχόμενου δημόσιου περιοριστικού μέτρου προς έναν θεμιτό δημόσιο σκοπό.⁸⁹ Η υπερνομοθετικής ισχύος αρχή δεσμεύει τη Διοίκηση και εν προκειμένω τη φορολογική Διοίκηση σε λογική δράση και συνετή άσκηση δημόσιας εξουσίας, ιδίως στη στάθμιση κόστους – οφέλους σε δυσμενείς πράξεις και κατά την επιβολή κυρώσεων. Βέβαια, το ζήτημα της εφαρμογής της αρχής της αναλογικότητας τίθεται μόνο επί της διακριτικής ευχέρειας της Διοίκησης, αφού μόνο τότε υπάρχει ο κίνδυνος να επιβάλλει κάποιο μέτρο το οποίο δεν είναι πρόσφορο

⁸⁷ Βλ. Φινοκαλιώτης Κ., οπ.π. (υποσημ.10), σελ. 156-158

⁸⁸ Βλ. Δαγτόγλου Π., οπ.π. (υποσημ.74), σελ. 1277

⁸⁹ Βλ. Τζέμος Β. «*Ωριμη*» αναλογικότητα», στο Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ), www.publiclawjournal.com, 2019, σελ.14-15

για την επίτευξη θεμιτού δημόσιου σκοπού ή είναι υπέρμετρα επαχθές όσον αφορά τον περιορισμό των ατομικών δικαιωμάτων.

Στη φοροελεγκτική διαδικασία η εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας είναι κομβικής σημασίας, λόγω του ενισχυμένου περιθωρίου εκτίμησης που διαθέτει η φορολογική Διοίκηση, όταν καλείται να επιβεβαιώσει ή να συμπληρώσει ή να επαναπροσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη, όπως αυτή δηλώθηκε από τον φορολογούμενο στο πλαίσιο υποβολής φορολογικής δήλωσης εισοδήματος ή και να την εξακριβώσει όταν αυτή δεν έχει δηλωθεί. Η ευχέρεια αφορά, τόσο στην αξιολόγηση των συλλεχθέντων στοιχείων και πληροφοριών για τον προσδιορισμό του φόρου, όσο και στη θέσπιση κριτηρίων για την προτεραιοποίηση των υποθέσεων που θα ελεγχθούν. Αναμφίβολα, η εκτιμητική δυνατότητα των ελεγκτών ενισχύεται και από το πολυδαίδαλο νομοθετικό πλαίσιο, με επακόλουθο η εφαρμογή της αρχής να είναι αδιαπραγμάτευτη κατά την ερμηνεία αόριστων φορολογικών διατάξεων ή κενών νόμου ή αμφιβολιών, προκειμένου να επιτυγχάνεται η εξισορρόπηση του γενικού συμφέροντος με τα έννομα συμφέροντα των ελεγχόμενων.

Τέλος, έκφανση της τήρησης της αρχής της αναλογικότητας συνιστά η θέσπιση αντικειμενικών κριτηρίων για την επιβολή διοικητικών κυρώσεων κατόπιν ελέγχου, στα άρθρα 53-62 του ΚΦΔ, η οποία βασίστηκε στην κρίση ότι είναι αναγκαία η υιοθέτηση ενός προστίμου ανεκτού από τον φορολογούμενο λόγω του έντονα επαχθή χαρακτήρα του μέτρου. Η ενέργεια αυτή αποσκοπεί, αφενός στη διευκόλυνση του έργου των ελεγκτικών οργάνων και αφετέρου στην αποτροπή αυθαίρετων ενεργειών ή στην ανάπτυξη έκνομων συναλλαγών μεταξύ ελεγκτή και ελεγχόμενου. Επιπλέον, η τήρηση της αρχής της αναλογικότητας μέσω επίδειξης της δέουσας επιείκειας κατά την εκτίμηση παραγόντων, όπως η βαρύτητα και οι συνθήκες τέλεσης της παράβασης,⁹⁰ συμβάλλει θετικά στην άχαρη διαδικασία του ελέγχου και προάγει τη σχέση «συμφιλίωσης» μεταξύ φορολογικής Διοίκησης και φορολογούμενου.

6. Η χρηστή Διοίκηση και η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης

Η αρχή της χρηστής Διοίκησης ως θεμελιακή αρχή του κράτους δικαίου επιβάλλει η διοικητική δράση να είναι σύμφωνη με το ισχύον αίσθημα δικαίου και πρωτίστως να επιδιώκει την προσαρμογή των σχετικών διατάξεων στις εκάστοτε

⁹⁰ Βλ. ΣτΕ 530/2002, 346/2003, 1213/2006, 2862/2006, 1073/2012

ισχύουσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες.⁹¹ Συνδέεται άρρηκτα με την αρχή της νομιμότητας και σηματοδοτεί την «νομικά δυνατή επιείκεια⁹²» προς τον πολίτη κυρίως επί της διακριτικής ευχέρειας της Διοίκησης. Έχει αφενός, αρνητικό χαρακτήρα διότι η Διοίκηση δεν μπορεί να βλάπτει τα έννομα συμφέροντα ή τα δικαιώματα του διοικούμενου και αφετέρου θετικό, υπό την έννοια ότι υποχρεούται να ενεργεί προς την εξυπηρέτησή του, αποφεύγοντας δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.⁹³

Αξίζει να επισημανθεί η σπουδαιότητά της κατά τον φορολογικό έλεγχο, διότι δυνάμει της αρχής, οι ελεγκτές οφείλουν να είναι αρωγοί των φορολογούμενων στην προάσπιση των συμφερόντων τους, απέχοντας από στάσεις επίδειξης εξουσίας, απορρέουσες από την εκμετάλλευση της εκ του νόμου υπεροχής τους. Σίγουρα, η σχέση η οποία αναπτύσσεται από τη στενή αλληλεπίδραση μεταξύ ελεγχόμενου και ελεγκτή, διαδραματίζει κύριο ρόλο στη διασφάλιση της ομαλότητας και της αποτελεσματικότητας του φορολογικού ελέγχου, γι' αυτό δέον είναι να βασίζεται στην εκατέρωθεν καλή πίστη, μην αφήνοντας περιθώρια για τη δημιουργία αδικαιολόγητου κλίματος «τρομοκρατίας» από την πλευρά των ελεγκτών ή πρόθεσης εξαπάτησης από την πλευρά του ελεγχόμενου.

Στο πλαίσιο εφαρμογής της αρχής της χρηστής Διοίκησης, εντάσσεται και η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης, σύμφωνα με την οποία η Διοίκηση δεν μπορεί να μεταβάλλει αδικαιολόγητα από μακρά και σταθερή πρακτική, η οποία δημιούργησε εύλογα στον διοικούμενο την πεποίθηση ότι θα συνεχίσει και στο μέλλον να συμπεριφέρεται ομοίως και δικαιολογημένα επίδρασε στον τρόπο με τον οποίο έχει ρυθμίσει τη ζωή του για το μέλλον.⁹⁴ Συγκεκριμένα, ο καλόπιστος φορολογούμενος αναμένει εύλογα τη σταθερότητα και αξιώνει τη μη αιφνίδια μεταβολή των νομικών δεδομένων, βάσει των οποίων έχει οργανώσει και αναπτύξει την προσωπική του καθημερινότητα και την επαγγελματική του δραστηριότητα.

Στον φορολογικό έλεγχο, τυχόν αλλαγές των σχετικών διατάξεων, χρήζουν πρόσθετης προσοχής, λόγω της υπαγωγής του σε πλήθος ερμηνευτικών εγκυκλίων, οι οποίες αν και δεν έχουν δεσμευτική ισχύ συνιστούν τον απόλυτο οδηγό για ελεγκτές και ελεγχόμενους, όπως επίσης και λόγω της μη δεσμευτικότητας για τη φορολογική

⁹¹ Βλ. Σπηλιωτόπουλος Ε. Κονδύλης Β., οπ.π.,(υποσημ. 27), σελ.108-109

⁹² . Τζέμος Β. «Σύννομη κακοδιοίκηση, στο Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ)», www.publiclawjournal.com, τ.2-3,2017, σελ.104

⁹³ Βλ. Σπηλιωτόπουλος Ε. Κονδύλης Β., οπ.π.,(υποσημ. 27), σελ.108-109

⁹⁴ Βλ. Πανταζόπουλος Π., οπ.π. (υποσημ.15), σελ.155

Διοίκηση, των παρεχόμενων οδηγιών ή απαντήσεων από τα όργανά της προς τους φορολογούμενους.

Ωστόσο, όπως συμβαίνει άλλωστε και κατά την εφαρμογή όλων των αρχών, η τήρησή τους δεν είναι απόλυτη, διότι αναπόφευκτα υφίσταται η ανάγκη προσαρμογής των φορολογικών διατάξεων και εν γένει όλων των διατάξεων, στις μεταβαλλόμενες, από την πάροδο του χρόνου, συνθήκες. Απαράβατη αρχή όμως είναι, η ενδεχόμενη κάμψη των συνταγματικών επιταγών να συνοδεύεται πάντα από νομικές εγγυήσεις, όπως η σαφήνεια, η εξειδίκευση, η προβλεψιμότητα, η θέσπιση μεταβατικών διατάξεων ή ακόμα και αποζημίωσης⁹⁵ και να επιβάλλεται από λόγους δημοσίου συμφέροντος.

7. Τα θεμελιώδη ατομικά δικαιώματα

Η διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου, όπως ήδη έχει αναφερθεί, συνιστά μια επαχθή επεμβατική διαδικασία με συνέπεια να είναι υπαρκτός ο κίνδυνος δυσανάλογου περιορισμού των συνταγματικώς κατοχυρωμένων ατομικών δικαιωμάτων οικονομικού περιεχομένου, όπως της ιδιοκτησίας και της επαγγελματικής και οικονομικής ελευθερίας.⁹⁶ Επισημαίνεται βέβαια ότι ο κίνδυνος αθέμιτου περιορισμού τους υφίσταται, πρωτίστως κατά τη διαμόρφωση του φορολογικού συστήματος και δευτερευόντως στο στάδιο του φορολογικού ελέγχου. Δηλαδή, ο ελεγχόμενος αξιώνει πρωτίστως από τον νομοθέτη τη θέσπιση κανόνων για τον σεβασμό και την προστασία των ατομικών του δικαιωμάτων και δευτερευόντως, από τα ελεγκτικά όργανα την ορθή εφαρμογή των διατάξεων ώστε να αποτρέπονται φαινόμενα αδικαιολόγητης ή δυσανάλογης προσβολής τους. Κατά συνέπεια, οι ενέργειες της φορολογικής Διοίκησης στο πλαίσιο διεξαγωγής φορολογικού ελέγχου, είτε όσον αφορά στην επιλογή της μεθόδου, είτε όσον αφορά στην επιβολή κυρώσεων, οφείλουν να τηρούν το προσήκον μέτρο, προκειμένου να μη θίγονται πέραν του ανεχτού τα ατομικά δικαιώματα του φορολογούμενου.

Στο πεδίο κινδύνου προσβολής των ατομικών δικαιωμάτων εντάσσονται και οι προϋποθέσεις λήψης, προληπτικών ή διασφαλιστικών του δημοσίου συμφέροντος μέτρων,⁹⁷ άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα, κατά του φορολογούμενου σε περίπτωση

⁹⁵ Βλ. Μέντης Γ., οπ.π., (υποσημ.13), σελ.733

⁹⁶ Βλ. Φορτσάκης Θ. Τσουρουφλής Α., οπ.π.,(υποσημ. 12), σελ.106

⁹⁷ Βλ.ΠΟΛ.1282/2013 «Προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα σε περίπτωση φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων5, 6 και7 του άρθρου46 του Ν. 4174/2013,εξειδίκευση των προσώπων σε βάρος των οποίων αυτά επιβάλλονται,

φοροδιαφυγής, τις οποίες καθόρισε ο νομοθέτης στο άρθρο 46 του ΚΦΔ. Συγκεκριμένα σύμφωνα με τα προβλεπόμενα, η φορολογική Διοίκηση δύναται, όταν κρίνει ότι συντρέχουν επείγουσες περιπτώσεις ή υφίσταται ανάγκη αποτροπής επικείμενου κινδύνου να προβαίνει, πριν καν η οφειλή καταστεί ληξιπρόθεσμη και χωρίς δικαστική απόφαση, στη συντηρητική κατάσταση, (με αυτοδίκαιη μετατροπή σε αναγκαστική όταν η οφειλή καταστεί ληξιπρόθεσμη) εν γένει όλων των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη, ανεξαρτήτως αν βρίσκονται στην κατοχή του. Η δικαστική κρίση, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις, απαιτείται μόνο στην περίπτωση λήψης ασφαλιστικών μέτρων, καθώς και για την εγγραφή υποθήκης, αλλά σε αυτή την περίπτωση δεν απαιτείται η ύπαρξη εκτελεστού τίτλου και η κλήτευση για ακρόαση του φορολογούμενου. Επιπρόσθετα, στις περιπτώσεις που η χρηματική απαίτηση του Δημοσίου κατά του φορολογούμενου υπερβαίνει τις 150.000 ευρώ, η φορολογική Διοίκηση θέτει φραγμούς στις μεταβιβάσεις περιουσίας, ενώ δεσμεύει το ήμισυ των καταθέσεων και του περιεχομένου των θυρίδων του υπόχρεου παραβάτη, έως το διπλάσιο του ποσού της παράβασης. Είναι προφανές ότι, η υιοθέτηση των ανωτέρω προληπτικών μέτρων κατά της φοροδιαφυγής πλήττουν σε μεγάλο βαθμό τα ατομικά δικαιώματα της επιχειρηματικής ελευθερίας και της ιδιοκτησίας, αφού ιδιαίτερης βαρύτητας κυρώσεις, είτε επιβάλλονται από διοικητικά όργανα, χωρίς την εγγύηση της δικαστικής εξουσίας έναντι τυχόν αυθαιρεσιών, είτε, όταν υφίσταται η δικαστική κρίση, ελλείπει η απαίτηση για εκτελεστό τίτλο και για προηγούμενη ακρόαση του θιγόμενου.

Επιπλέον, και η δυνατότητα των ελεγκτικών οργάνων⁹⁸ να προβαίνουν στην αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων ή στην αφαίρεση πινακίδων και αδειών κυκλοφορίας επαγγελματικών μεταφορικών μέσων, κατά τη διενέργεια ελέγχων, προκαλεί ερωτήματα ως προς την συμβατότητά της με το δικαίωμα του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος της οικονομικής ελευθερίας. Επ' αυτού έχει κριθεί ότι η αναστολή λειτουργίας καταστήματος για φορολογικές παραβάσεις με απόφαση της φορολογικής Διοίκησης, αποτελεί συνταγματικά επιτρεπτό μέτρο υπό την προϋπόθεση προηγούμενης ακρόασης του παραβάτη, αλλά επειδή συνιστά σημαντικό

καθορισμός των περιπτώσεων ολικής ή μερικής άρσης των μέτρων και μη εφαρμογής αυτών, προσδιορισμός χρόνου διατήρησής τους και άλλων ειδικότερων θεμάτων». (ΦΕΚ: Β' 54)

⁹⁸ Βλ. ΠΟΛ 1031/2023 «Τροποποίηση της υπό στοιχεία Α.1169/21.7.2021 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) «Καθορισμός του τρόπου, των διαδικασιών και των οργάνων για την εφαρμογή του άρθρου 13Α του ν.2523/1997, για την αναστολή λειτουργίας επαγγελματικής εγκατάστασης, την επιβολή της ειδικής χρηματικής κύρωσης και του ειδικού προστίμου από τα όργανα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» (Β' 3294)», (ΑΔΑ 91ΥΠ46ΜΠ3Ζ-ΞΒΖ)

περιορισμό του δικαιώματος της οικονομικής ελευθερίας, θα πρέπει κατ' ελάχιστο να διασφαλίζεται η επιβίωση της επιχείρησης.⁹⁹

Ούτως ή άλλως, τέτοιου είδους διατάξεις πρέπει να ερμηνεύονται στενά και οι διοικητικές και ποινικές κυρώσεις να υπόκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, η οποία τελεί υπό τον έλεγχο του δικαστή για την προσφορότητα των μέτρων αυτών σε σχέση με άλλα λιγότερο επαχθή, αλλά και την αναλογία τους σε σχέση, είτε με την γενόμενη παράβαση, είτε με το σκοπό που επιδιώκεται, ήτοι της είσπραξης δημοσίων εσόδων.

II. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης

Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης συνιστά θεμελιώδες δικαίωμα της διοικητικής διαδικασίας, ενώ προσιδιάζει στο δικαίωμα προς απολογία στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας. Εύστοχα δε, εν όψει της επίτευξης της «διοικητικής δημοκρατίας» τη δεκαετία του 1960, ο Γάλλος οικονομολόγος J. Riveco, τόνισε ότι «*η ίδια η αποτελεσματικότητα της διοικητικής δραστηριότητας, ιδίως στον οικονομικό τομέα, υποχρεώνει τη Διοίκηση να επιλέξει τον δρόμο του διαλόγου, της συμμετοχής, της διαπραγμάτευσης, της εξήγησης.... Αντί της παθητικής υποταγής του διοικουμένου σε μια απόφαση που εκδίδεται εν κρυπτώ και του επιβάλλεται βάσει των προνομίων δημόσιας εξουσίας, θα πρέπει να αναζητείται η εξασφάλιση της οικειοθελούς και συνειδητής προσχώρησης που μετατρέπει τον υπήκοο σε πολίτη*».¹⁰⁰

Στην Ελλάδα, το εν θέματι δικαίωμα, πριν την κατοχύρωσή του στο εθνικό δίκαιο, αποτελούσε γενική αρχή του διοικητικού δικαίου βάσει της νομολογίας της Ολομέλειας του ΣτΕ,¹⁰¹ η οποία αντιτάχθηκε σε μια σειρά βασιλικών διαταγμάτων αναφορικά με την απόλυση εικοσιένα «μη αρεστών» δικαστικών λειτουργών. Η κρίση αυτή, δεν έγινε βέβαια αποδεκτή αλλά προκάλεσε την οργή της τότε δικτατορικής κυβέρνησης και έγινε η αιτία για περαιτέρω απολύσεις εντός του ίδιου του ανώτατου δικαστηρίου. Οι ιστορικές αυτές αποφάσεις αν και δεν είχαν το επιθυμητό αποτέλεσμα, μετά την αποκατάσταση της δημοκρατίας κατέστησαν σαφή την ανάγκη για την συμπερίληψη του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης στις συνταγματικές διατάξεις.

⁹⁹ Βλ. Φορτσάκης Θ. Τσουρουφλής Α., οπ.π.,(υποσημ. 12), σελ.111

¹⁰⁰ Βλ. Πρεβεδούρου Ε., «Ο διοικούμενος ως αποδέκτης της διοικητικής δράσης», στο www.prevedourou.gr/o-dioikoumenos-ws-apodektis-tis-dioikhtikis-drasis/

¹⁰¹ Βλ. ΣτΕ 1811-1831/1969

1. Το νομικό πλαίσιο

Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης κατοχυρώθηκε ρητά στο άρθρο 20 παρ.2 του Συντάγματος του 1975, θεμελιώνοντας την αξίωση του διοικούμενου πολίτη για αποχή της Διοίκησης από οποιαδήποτε ενέργεια που θίγει τα δικαιώματα και τα συμφέροντά του, προτού κληθεί σε ακρόαση για την διατύπωση των απόψεών του. Η συνταγματική κατοχύρωση, πρακτικά σημαίνει ότι δεν υπάρχει δυνατότητα αποκλεισμού του με νόμο και η εφαρμογή του είναι υποχρεωτική ακόμα και αν δεν προβλέπεται ρητώς από ειδική διάταξη, διότι το κενό καλύπτεται από το Σύνταγμα και τον έλεγχο συνταγματικότητας της κάθε διοικητικής νομοθεσίας που προβλέπει τον τύπο της προηγούμενης ακρόασης, τόσο ως προς το βαθμό περιορισμού του δικαιώματος όσο και ως προς την αποτελεσματικότητά του θεσπιζόμενου τύπου σε σχέση με το απαιτούμενο λειτουργικό αποτέλεσμα.¹⁰²

Σε επίπεδο κοινής νομοθεσίας, η άσκηση του δικαιώματος εξειδικεύτηκε στο διοικητικό δίκαιο και συγκεκριμένα στο άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ΚΔΔιαδ) βάσει του οποίου: *«Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα»*, παρέχοντας με αυτό τον τρόπο τη δυνατότητα στον διοικούμενο να παραθέσει τις απόψεις του έναντι της Διοίκησης, με στόχο να μεταβάλει ολικώς ή μερικώς την απόφασή της κατόπιν νέας εκτίμησης του πραγματικού της υπόθεσης.

Ειδικά, στην υπό κρίση περίπτωση της φοροελεγκτικής διαδικασίας, το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης προβλέπεται στα άρθρα 28 και 62 του ΚΦΔ, κατ' εφαρμογή των οποίων, καθιερώνεται η υποχρέωση της φορολογικής Διοίκησης να καλεί προς ακρόαση τον φορολογούμενο και να λαμβάνει υπόψη τις απόψεις του, τόσο στη περίπτωση της έκδοσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, όσο και στη περίπτωση της έκδοσης πράξης επιβολής προστίμου.

Στην ενωσιακή έννομη τάξη, το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, ως απόρροια του θεσμού της δίκαιης δίκης, ενώ υφίσταται και ως δικαίωμα άμυνας πριν την επιβολή κυρώσεων και τη λήψη δυσμενών μέτρων στο άρθρο 41 του

¹⁰² Βλ. Κουβαράς Η., Άρθρο παρ.2: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης»*, στο Κέντρο Ευρωπαϊκού Συνταγματικού Δικαίου, www.syntagmawatch.gr/my-constitution/arthro-20-par-2/, 2023, σελ.15

Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με συνακόλουθη πλούσια νομολογία.¹⁰³

2. Οι φορείς και οι αποδέκτες¹⁰⁴

Φορέας του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης μπορεί να είναι οποιοδήποτε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από ιθαγένεια ή κατοικία και οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο ανεξάρτητα από τον τόπο της έδρας του. Ως προς τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ), αυτά αποτελούν φορείς του δικαιώματος, μόνο όταν πρόκειται για προστασία δικαιωμάτων του κοινού δικαίου ή για εξατομικευμένη προσβολή συνταγματικών εγγυήσεων, όπως κυρίως του δικαιώματος της «διοικητικής αυτοτέλειας» των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) και του δικαιώματος της «πλήρους αυτοδιοικήσεως» των Ανώτατων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων (ΑΕΙ).

Αποδέκτης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης είναι η Διοίκηση, νοούμενης ως τέτοιας πέραν του Δημοσίου, των πάσης φύσεως ΝΠΔΔ, των ΝΠΙΔ με διφυή νομικό χαρακτήρα και κάθε προσώπου εν γένει που ασκεί δημόσια εξουσία, δηλαδή απευθύνεται αποκλειστικά στη δημόσια Διοίκηση και δεν δύναται να αναπτύξει τριτενέργεια.

3. Ο τύπος της κλήσης σε ακρόαση

Σύμφωνα με τον ΚΔΔιαδ η άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης απαιτεί έγγραφη κλήση από τη Διοίκηση, στην οποία αναγράφονται υποχρεωτικά ο τόπος, η ημερομηνία και η ώρα της ακρόασης και προσδιορίζεται από το περιεχόμενο του εγγράφου το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας, προκειμένου ο διοικούμενος να τεκμηριώσει με σαφήνεια και πληρότητα τους ισχυρισμούς του. Απαρέγκλιτη δε, θα πρέπει να είναι η πλήρης πρόσβαση του ενδιαφερόμενου στο περιεχόμενο του φακέλου της υπόθεσής του, προς υποβοήθηση της άσκησης του δικαιώματος ανταπόδειξης.

Σημειώνεται ότι, η κλήση θα πρέπει να κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε ημερολογιακές ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης, ενώ τυχόν πλημμέλειες του τύπου της κλήσης καλύπτονται, εφόσον ο διοικούμενος παραστεί

¹⁰³ Βλ. Πρεβεδούρου Ε., «Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης στη νομολογία των Δικαστηρίων της Ένωσης», ΘΠΔΔ 10/2013 τεύχος 6^ο, στο https://www.prevedourou.gr/wp-content/uploads/2013/08/diethneis_nomologia_Preveourou

¹⁰⁴ Βλ. Δαγτόγλου Π., οπ.π. (υποσημ.74), σελ. 1392-1393

ενώπιον της Διοίκησης και ασκήσει το δικαίωμά του. Επιπλέον, η ανωτέρω διαδικασία, όπως και οι ισχυρισμοί του διοικούμενου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της πράξης, ενώ η λήψη του μέτρου πρέπει να είναι χρονικά εύλογη σε σχέση με την άσκηση της ακρόασης του ενδιαφερομένου, καθιερώνοντας έτσι την αρχή του επικαίρου του τύπου της διαδικασίας.¹⁰⁵

Η παράβαση των ανωτέρω, δηλαδή εάν δεν προκύπτει από τον φάκελο της υπόθεσης η κλήση του ενδιαφερομένου ή η τήρηση του τύπου της διαδικασίας, συνεπάγεται η διοικητική πράξη να κριθεί ως ακυρωτέα. Ωστόσο, η παράλειψη της προηγούμενης κλήσης σε ακρόαση καλύπτεται, αν ο διοικούμενος εκθέσει τις απόψεις του με υπόμνημα προτού εκδοθεί η διοικητική πράξη, έχοντας βέβαια πλήρη γνώση των στοιχείων του φακέλου.¹⁰⁶ Αντίθετα, δεν καλύπτεται εάν η κλήση σε ακρόαση πραγματοποιήθηκε σε παράλληλη ποινική διαδικασία η οποία διεξήχθη ενώπιον των δικαστικών οργάνων.¹⁰⁷

Τέλος, όπως ορίζεται στον ΚΔΔιαδ η άσκηση από τον θιγόμενο διοικητικής προσφυγής μετά την έκδοση της πράξης, δεν σημαίνει ότι αναιρεί την υποχρέωση της Διοίκησης για κλήση σε ακρόαση προ αυτής. Η διάταξη αυτή αν και αντιτίθεται προς τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας,¹⁰⁸ συντελεί στην ακεραιότητα της εφαρμογής της συνταγματικής επιταγής και στην ευρεία προστασία των διοικούμενων.¹⁰⁹

4. Ο σκοπός και το περιεχόμενο

Ο σκοπός του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης είναι διττός¹¹⁰: αφενός ο διοικούμενος έχει το δικαίωμα να εκθέσει τις απόψεις του, να τεκμηριώσει τους ισχυρισμούς του και να υποστηρίξει τα έννομα συμφέροντά του πριν την λήψη της απόφασης, αφετέρου η Διοίκηση έχει την δυνατότητα για λεπτομερή πληροφόρηση και κατ' επέκταση αποτελεσματικότερη ρύθμιση του υπό κρίση ζητήματος. Με αυτή την έννοια συμβάλλει στη διοικητική αποτελεσματικότητα, αποφεύγοντας αστοχίες ή αυθαιρεσίες κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων και προάγει τη συμμετοχή του

¹⁰⁵ Βλ. Εισηγητική Έκθεση επί του σχεδίου νόμου «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας», άρθρο 6

¹⁰⁶ Βλ. Γέροντας Α. Παυλόπουλος Π. Σιούτη Γ. Φλογαΐτης Σ., «Διοικητικό Δίκαιο», εκδ. Σάκκουλα Αθήνα- Θεσσαλονίκη 2022, σελ.217

¹⁰⁷ Βλ. ΣτΕ 2315/2004, 2102/2003, 3244/2002

¹⁰⁸ Βλ. ΣτΕ 3920/2006, 2894/2004

¹⁰⁹ Βλ. Εισηγητική Έκθεση επί σχεδίου νόμου, ο.π. (υποσημ. 105)

¹¹⁰ Βλ. Γέροντας Α. Παυλόπουλος Π. Σιούτη Γ. Φλογαΐτης Σ., ο.π. (υποσημ.106), σελ.216

διοικούμενου στη διαδικασία λήψης αποφάσεων από τη Διοίκηση. Κατοχυρώνεται λοιπόν ταυτόχρονα, θεμελιώδες ατομικό δικαίωμα στο οποίο αντιστοιχεί υποχρέωση της Διοίκησης και θεμελιώδης κανόνας της διοικητικής διαδικασίας από τον οποίο προκύπτει επίσης υποχρέωση της Διοίκησης.¹¹¹

Εκ της αποτύπωσης του δικαιώματος στις συνταγματικές και νομοθετικές διατάξεις συνάγεται ότι, αξίωση για κλήση σε προηγούμενη ακρόαση έχει μόνο «ο ενδιαφερόμενος», ο φορέας δηλαδή των συμφερόντων σε βάρος των οποίων αντιστοιχεί η δυσμενής διοικητική πράξη και όχι τυχόν τρίτοι που σχετίζονται με την υπόθεση.¹¹² Εντούτοις, όταν υπάρχουν άμεσες συνέπειες σε τρίτα πρόσωπα πέραν του αποδέκτη της διοικητικής πράξης, για τον οποίο μπορεί να είναι ευμενής, τότε είναι αποδεκτό ότι και τα πρόσωπα αυτά αποτελούν φορείς του δικαιώματος, όχι ως τρίτοι αλλά ως μέρη της διαδικασίας.¹¹³ Συνάγεται επίσης από τη διατύπωση του όρου «συγκεκριμένου προσώπου», ότι ο εν λόγω κανόνας εφαρμόζεται στις ατομικές διοικητικές πράξεις, χωρίς όμως να αποκλείεται η εφαρμογή του στην περίπτωση φαινομενικά κανονιστικών πράξεων, αλλά και υλικών ενεργειών της Διοίκησης.¹¹⁴ Ως «συμφέρον» δε, για την προσβολή της επικείμενης διοικητικής πράξης, νοείται το έννομο συμφέρον¹¹⁵ του ενδιαφερομένου, το οποίο πρέπει ήδη να υφίσταται τη χρονική στιγμή που λαμβάνει χώρα η κλήση σε ακρόαση. Επιπρόσθετα, ο όρος «προηγούμενη» παραπέμπει στο χρονικό σημείο της ακρόασης, από την άποψη ότι αυτή λαμβάνει χώρα πριν την έκδοση της διοικητικής πράξης, διότι τότε μόνο ισχύει η συμμετοχή του διοικούμενου στη λήψη της απόφασης, άλλως αναιρείται ο σκοπός του δικαιώματος και η προσφυγή στη δικαστική οδό είναι ο μόνος τρόπος προστασίας των συμφερόντων του.¹¹⁶ Ο σκοπός του δικαιώματος αναιρείται και στην περίπτωση παραίτησης από την άσκηση του δικαιώματος, η οποία για το λόγο αυτό δεν επιτρέπεται και δεν είναι συνταγματικά ανεκτή, όπως εξάλλου ισχύει για όλα τα θεμελιώδη δικαιώματα, τα οποία είναι καταρχήν «απαράγραπτα¹¹⁷», στο πλαίσιο κατοχύρωσης ενός ελάχιστου επιπέδου διασφάλισης της ελευθερίας και της κοινωνικής προστασίας.

¹¹¹ Βλ. Δαγτόγλου Π., οπ.π. (υποσημ.74), σελ. 1388

¹¹² Βλ. Δαγτόγλου Π., οπ.π. (υποσημ.74), σελ. 1393

¹¹³ Βλ. Δαγτόγλου Π., οπ.π. (υποσημ.74), σελ. 1393

¹¹⁴ Βλ. Εισηγητική Έκθεση επί σχεδίου νόμου, οπ.π., (υποσημ.105)

¹¹⁵ Βλ. Δαγτόγλου Π., οπ.π. (υποσημ.74), σελ. 1393

¹¹⁶ Βλ. Δαγτόγλου Π., οπ.π. (υποσημ.74), σελ. 1388

¹¹⁷ Βλ. Δημητρόπουλος Α., οπ.π. (υποσημ.2), σελ.120

Συγκεντρωτικά, το περιεχόμενο του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης γεννά τις εξής αξιώσεις του διοικουμένου προς τη Διοίκηση¹¹⁸: **1)** την αξίωση του ενδιαφερομένου για έγγραφη κλήση, **2)** την αξίωση ενημέρωσης του ενδιαφερομένου από το αρμόδιο όργανο σχετικά με την επίμαχη υπόθεση, η οποία μπορεί να οδηγήσει στη λήψη δυσμενούς μέτρου σε βάρος του, **3)** την αξίωση του ενδιαφερομένου για λυσιτελή και αποτελεσματική διατύπωση των απόψεών του και **4)** την αξίωση του ενδιαφερομένου να ληφθούν υπόψη οι ισχυρισμοί που διατύπωσε. Η μη ικανοποίηση έστω και μίας από τις ανωτέρω αξιώσεις, οδηγεί σε ακυρότητα της διοικητικής πράξης καθώς η κλήση σε ακρόαση συνιστά ουσιώδη τύπο της έκδοσής της.

5. Το πεδίο ισχύος και οι περιορισμοί

Όπως συμβαίνει σε κάθε ατομικό δικαίωμα έτσι και το περιεχόμενο του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης περιορίζεται από την ανάγκη της σύγχρονης προστασίας ποικίλων έννομων αγαθών και των φορέων τους.¹¹⁹ Η τήρησή του δεν είναι απαρέγκλιτη, αλλά έχει οριοθετηθεί τόσο νομοθετικά όσο και νομολογιακά. Ειδικότερα αναγνωρίζεται καταρχήν σε ατομικές δυσμενείς διοικητικές πράξεις, που εκδίδονται αυτεπάγγελτα, κατά την άσκηση διακριτικής ευχέρειας, οφείλονται σε υπαιτιότητα του διοικουμένου και επιφέρουν θετική βλάβη στα δικαιώματα ή τα συμφέροντά του.¹²⁰

Η τήρηση, λοιπόν, του τύπου της προηγούμενης ακρόασης αφορά στην έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων και όχι κανονιστικών,¹²¹ οι οποίες λόγω του γενικού και αφηρημένου χαρακτήρα τους απευθύνονται σε απροσδιόριστο αριθμό προσώπων. Ομοίως, δεν νοείται για τον ίδιο λόγο, η τήρησή του πριν την έκδοση νόμου, η ψήφιση του οποίου τελεί υπό δημοσιότητα και αυτή η πρακτική θα οδηγούσε αναπόφευκτα μόνο στην υπερβολική καθυστέρηση της νομοθετικής διαδικασίας.¹²²

Επίσης, το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης περιορίζεται στις δυσμενείς διοικητικές πράξεις με τις οποίες προκαλείται θετική βλάβη στα έννομα συμφέροντα του διοικουμένου και όχι σε περιπτώσεις παράλειψης ή άρνησης χορήγησης δικαιώματος ή δημιουργίας νέας έννομης κατάστασης από τη Διοίκηση.¹²³ Άρα η

¹¹⁸ Βλ. Πρεβεδούρου Ε., «Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης», στο <https://www.prevedourou.gr>

¹¹⁹ Βλ. Δαγτόγλου Π., οπ.π. (υποσημ.74), σελ. 136

¹²⁰ Βλ. Πρεβεδούρου Ε., οπ.π., (υποσημ. 118)

¹²¹ Βλ. Σπηλιωτόπουλος Ε. Κονδύλης Β., οπ.π.,(υποσημ. 27), σελ.200

¹²² Βλ. Δαγτόγλου Π., οπ.π. (υποσημ.74), σελ. 1386

¹²³ Βλ. Γέροντας Α. Παυλόπουλος Π. Σιούτη Γ. Φλογαϊτης Σ., οπ.π. (υποσημ.106), σελ.217

υποχρέωση τήρησής του υφίσταται κατά την αυτεπάγγελτη δράση της Διοίκησης και δεν απαιτείται κλήση σε ακρόαση εάν η δυσμενής πράξη εκδόθηκε κατόπιν αιτήματος του διοικούμενου, εχτός αν προβλέπεται ρητά στις σχετικές διατάξεις ή συνάγεται από αυτές.

Αναφορικά δε, με τη χαλάρωση της εφαρμογής του τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά την ύπαρξη δέσμιας αρμοδιότητας της Διοίκησης και υπαγωγής της κρίσης της σε αντικειμενικά κριτήρια, η νεότερη αντίληψη της νομολογίας προσανατολίζεται προς την άποψη ότι το δικαίωμα υφίσταται, ακόμα και σε αυτή την περίπτωση «τυπικής» παράβασης, που το ύψος της κύρωσης είναι προκαθορισμένο βάσει «αντικειμενικών κριτηρίων» και δεν υπάρχει ευχέρεια επιμέτρησης. Υπό αυτά τα δεδομένα, η άσκηση του δικαιώματος δίνει τη δυνατότητα στον θιγόμενο να προασπίσει τα συμφέροντά του μέσω της αμφισβήτησης διάπραξης της ίδιας της παράβασης και να προβάλλει ενώπιον της Διοίκησης τους ισχυρισμούς του, συνιστάμενους επί διαφορετικής εκτίμησης του πραγματικού υλικού της υπόθεσης.¹²⁴ Γενικά μπορεί να γίνει δεκτό ότι, και μεν είναι επιτρεπτή η μη πρόβλεψη συμμετοχής του ενδιαφερομένου σε διαδικασία κατά την οποία η λήψη απόφασης της Διοίκησης βασίζεται αποκλειστικά σε αντικειμενικά δεδομένα, όμως δεν αποκλείεται η συμμετοχή του όταν το είδος της διαδικασίας και ο τρόπος λήψεως της απόφασης της Διοίκησης, το επιβάλλουν.¹²⁵

Εχτός από τους ήδη αναφερόμενους περιορισμούς, η τήρηση του τύπου της κλήσης σε προηγούμενη ακρόαση δεν είναι υποχρεωτική στις εξής περιπτώσεις¹²⁶: **α)** όταν συντρέχουν λόγοι επείγοντος ή προστασίας του δημοσίου συμφέροντος, **β)** όταν έχει προηγηθεί ισοδύναμη ενημέρωση του ενδιαφερομένου και της διοικητικής αρχής, **γ)** όταν ανακαλείται παράνομη διοικητική πράξη, η οποία ήταν ευνοϊκή για τον διοικούμενο κατά την αρχική έκδοσή της, **δ)** όταν διενεργείται διοικητικός έλεγχος, ή όταν επιβάλλεται μέτρο διοικητικής εκτέλεσης. Επίσης, δεν απαιτείται κλήση σε ακρόαση όταν αυτή καθίσταται αδύνατη λόγω άγνωστης διεύθυνσης κατοικίας ή διαμονής του διοικούμενου.¹²⁷

Επί των ανωτέρω, απαραίτητη κρίνεται η αναφορά στην εξαίρεση από την υποχρέωση κλήσης σε προηγούμενη ακρόαση για λόγους αποτροπής κινδύνου ή

¹²⁴ Βλ. ΣτΕ 1183/2017,1184/2017

¹²⁵ Βλ. Κουβαράς Η., οπ.π. (υποσημ. 102), σελ. 30-31

¹²⁶ Βλ. Ακριβοπούλου Χ. Ανθόπουλος Χ., οπ.π. (υποσημ. 9), σελ.116

¹²⁷ Βλ. Σπηλιωτόπουλος Ε. Κονδύλης Β., οπ.π.,(υποσημ. 27), σελ.203

επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος, λόγω ευρείας εφαρμογής της στο φορολογικό δίκαιο κατά το προληπτικό προσδιορισμό του φόρου και τη λήψη διασφαλιστικών μέτρων υπέρ του Δημοσίου, υπό του σκεπτικού ότι αφορούν επείγουσες καταστάσεις που απειλούν τη δημοσιονομική σταθερότητα και από την άποψη ότι δεν έχουν γνήσιο κυρωτικό χαρακτήρα.¹²⁸

Ενόψει των παραπάνω, ο ΚΔΔιαδ προβλέπει διαζευκτικά δύο προϋποθέσεις για την υποχώρηση του δικαιώματος σε επείγουσες καταστάσεις : **α)** την ύπαρξη κινδύνου ή **β)** το επιτακτικό δημόσιο συμφέρον, ενώ τίθεται ο χαρακτηρισμός «άμεση» στην λήψη δυσμενούς μέτρου, ώστε να μη καταστρατηγηθεί η έννοια της πρώτης προϋπόθεσης.¹²⁹ Ωστόσο σε περίπτωση μεταβολής των δεδομένων που ρυθμίστηκαν, η Διοίκηση οφείλει εντός δεκαπέντε ημερών να προβεί στην κλήση του θιγόμενου προκειμένου να παραθέσει τις απόψεις του και η ίδια να μεταβάλει την κρίση της όπου αυτό απαιτείται. Δεδομένου ότι πρόκειται για εξαίρεση από την εφαρμογή συνταγματικού κανόνα, δε θα μπορούσε να μην οριστεί βραχεία προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος,¹³⁰ η οποία αν παρέλθει άπρακτη οδηγεί στην αυτοδίκαιη κατάργηση του επιβαλλόμενου μέτρου.

Σημειώνεται τέλος, ότι δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης ασκείται άπαξ και δεν απαιτείται εκ νέου ακρόαση, εάν η επικείμενη διοικητική πράξη αποτελεί αναγκαία συνέχεια ή συνέπεια προγενέστερης αυτής, επί της οποίας ο ενδιαφερόμενος είχε τη δυνατότητα να εκθέσει τις απόψεις του, εχτός εάν μετά την ακρόαση λάβει χώρα μεταβολή της πραγματικής και νομικής βάσης επί της οποίας στηρίχθηκε η απόφαση της Διοίκησης.¹³¹

6. Ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος λόγος ακύρωσης

Στο πλαίσιο της δικονομικής διάστασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, η απολυτότητα της συνταγματικής και τη νομοθετικής αποτύπωσής του περιορίστηκε περαιτέρω από τη νομολογία του ΣτΕ,¹³² η οποία συμπεριέλαβε την παράλειψη της κλήσης σε ακρόαση στους αλυσιτελώς προβαλλόμενους λόγους

¹²⁸ Βλ. Φορτσάκης Θ. Τσουρουφλής Α., οπ.π., (υποσημ.12), σελ.536 και ΣτΕ 432/2017 «παρά το νομοθετικό χαρακτηρισμό τους ως κυρώσεις, δεν έχουν γνήσιο κυρωτικό χαρακτήρα, ούτε προσλαμβάνουν τέτοιο χαρακτήρα εκ του ότι ενδέχεται να κατατείνουν και στη συμμόρφωση των παραβατών προς τις σχετικές καταλογιστικές πράξεις που εκδίδονται σε βάρος τους»

¹²⁹ Βλ. Εισηγητική επί σχεδίου νόμου, οπ.π.,(υποσημ. 105)

¹³⁰ Βλ. Εισηγητική επί σχεδίου νόμου, οπ.π.,(υποσημ. 105)

¹³¹ Βλ. Κουβαράς Η., οπ.π. (υποσημ. 102), σελ.18

¹³² Βλ. ΣτΕ, 4447/2012

ακύρωσης της διοικητικής πράξης. Συγκεκριμένα κρίθηκε ότι, «εφόσον ο αιτών την ακύρωση διοικητικής πράξης, λόγω μη κλήσης του σε ακρόαση, δεν προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο, ο σχετικός λόγος ακύρωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελής».

Κατόπιν διαδοχικών νομολογιακών προσεγγίσεων, κρίθηκε ότι αυτή η εξέλιξη εξυπηρετεί την εξασφάλιση της διοικητικής αποτελεσματικότητας και την προάσπιση της αρχής της ασφάλειας δικαίου, εφόσον δεν αμφισβητείται το πραγματικό της πράξης η οποία προσβάλλεται. Ωστόσο, θα ήταν δυνατόν να διατυπωθούν προβληματισμοί ως προς τους κινδύνους που υποκρύπτει και ειδικότερα εγείρονται αμφιβολίες όσον αφορά στον βαθμό τον οποίο αποθαρρύνει τον διοικούμενο για την προσβολή διοικητικής πράξης λόγω μη τήρησης του δικαιώματός του και στον αντίποδα στο κατά πόσο μπορεί να σταθεί αιτία για την κάμψη της υποχρέωσης της Διοίκησης και την περαιτέρω υιοθέτηση εξαιρέσεων από την ικανοποίηση του εν λόγω θεμελιώδους δικαιώματος άμυνας.¹³³

7. Μη αυτεπάγγελτος έλεγχος

Η άσκηση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, αν και έχει αναχθεί σε ουσιώδες στοιχείο για τη νομιμότητα μιας δυσμενούς ατομικής διοικητικής πράξης, ο έλεγχος της τήρησής του δεν πραγματοποιείται αυτεπάγγελα από τον ακυρωτικό δικαστή, υπό της θεώρησης ότι αυτό δεν προβλέπεται ρητά σε συνταγματική διάταξη ή διάταξη νόμου, ούτε συνάπτεται με την τήρηση κανόνων δημοσίας τάξης, παρά μόνο με το συμφέρον του θιγόμενου. Υποστηρίζεται δε, ότι τα δικαστήρια προβαίνουν σε αυτεπάγγελο έλεγχο στην περίπτωση που το νόημα του εφαρμοστέου νόμου αντίκειται στο νόημα του Συντάγματος,¹³⁴ δηλαδή ο έλεγχος αφορά τη συνταγματικότητα των διατάξεων και δεν εκτείνεται στον έλεγχο τήρησης των συνταγματικών κανόνων στο πλαίσιο της διοικητικής δράσης.¹³⁵

Στο πεδίο των φορολογικών διαφορών, ο νομοθέτης προέβη σε πρόσθετη συρρίκνωση του αυτεπάγγελτου δικαστικού ελέγχου σε περίπτωση προσφυγής κατά

¹³³ Βλ. Πρεβεδούρου Ε., οπ.π., (υποσημ. 118)

¹³⁴ Βλ. Σύνταγμα της Ελλάδας, άρθρο 93 παρ. 4 «Τα δικαστήρια υποχρεούνται να μην εφαρμόζουν νόμο που το περιεχόμενό του είναι αντίθετο προς το Σύνταγμα»

¹³⁵ Βλ. Κουβαράς Η., οπ.π. (υποσημ. 102), σελ.15

πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής, ορίζοντας στο άρθρο 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ)¹³⁶ ότι : «*Το δικαστήριο ελέγχει την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη κατά το νόμο και την ουσία, μέσα στα όρια της προσφυγής, τα οποία προσδιορίζονται από τους λόγους και το αίτημά της. Κατ' εξαίρεση, ο κατά το νόμο έλεγχος της προσβαλλόμενης πράξης ή παράλειψης, χωρεί αυτεπαγγέλτως, προκειμένου να «διακριβωθεί» αν υπάρχει παράβαση δεδουλευμένου. Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης*». Δηλαδή η αυτεπάγγελτη εξέταση περιορίζεται μόνο στο δεδουλευμένο, ενώ απαιτείται η απόδειξη βλάβης ενώπιον του δικαστηρίου από την παράλειψη της ακρόασης του θιγόμενου, γεγονός το οποίο σκοπεύει στην ευχερέστερη είσπραξη δημοσίων εσόδων μέσω της αποθάρρυνσης στην πρόσβαση στη φορολογική δικαιοσύνη για την αμφισβήτηση της καταλογιστικής πράξης, αλλά και θέτει τον φορολογούμενο διάδικο σε δυσμενέστερη θέση σε σχέση με τους λοιπούς διάδικους σε άλλες διοικητικές διαφορές ουσίας.¹³⁷ Και ενώ έχει κριθεί νομολογιακά ότι ελέγχεται αυτεπαγγέλτως τυχόν πλημμέλεια της νόμιμης βάσης της προσβαλλόμενης πράξης, τόσο το ΣτΕ όσο και τα Διοικητικά Εφετεία απορρίπτουν κατηγορηματικά τον αυτεπάγγελτο έλεγχο επί φορολογικών υποθέσεων.¹³⁸

III. Η εφαρμογή του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης στη φορολογική διαδικασία

Η εφαρμογή του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης στην φοροελεγκτική διαδικασία προβλέπεται στον ΚΦΔ, στο άρθρο 28, με τη δυνατότητα έγγραφης παράθεσης των απόψεων του φορολογουμένου επί της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μετά την περάτωση του φορολογικού ελέγχου και στο άρθρο 62 με την υποβολή αντιρρήσεων κατόπιν έκδοσης της πράξης επιβολής προστίμου. Η παρεχόμενη προθεσμία των είκοσι ημερών και στις δύο, ως άνω, περιπτώσεις δεν επιδέχεται σύντμησης, καθώς κάτι τέτοιο τις καθιστά τυπικώς πλημμελείς και κατά

¹³⁶ Βλ. Ν. 2717/1999, «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας», (ΦΕΚ Α' 97/17-05-1999)

¹³⁷ Βλ. Πανταζόπουλος Π., οπ. π. (υποσημ. 51), σελ. 73-76

¹³⁸ Βλ. Πανταζόπουλος Π., οπ. π. (υποσημ. 51), σελ. 134 και επομ.

συνέπεια ακυρωτέες λόγω παράβασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.¹³⁹ Η άσκηση του δικαιώματος δεν προβλέπεται πριν τις πράξεις άμεσου, διοικητικού, προληπτικού και εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, με αδικαιολόγητη την παράλειψη, ιδίως στον εκτιμώμενο προσδιορισμό του φόρου ως πράξη βασιζόμενη σε ενισχυμένη εκτιμητική δυνατότητα της φορολογικής Διοίκησης.

Η θέσπιση της τήρησης του τύπου της κλήσης σε προηγούμενη ακρόαση στον ΚΔΔιαδ εισήγαγε έναν κανόνα καθολικής εφαρμογής από τη δημόσια Διοίκηση, όμως στο πεδίο του φορολογικού δικαίου σε καμία περίπτωση δεν ισχύει το ίδιο. Ιδίως πριν τη θεσμοθέτησή του στον ΚΦΔ, η επικρατούσα εκείνη τη χρονική περίοδο νομολογία, είχε περιορίσει αισθητά την άσκηση του δικαιώματος, με την υιοθέτηση μιας σειράς ανασταλτικών παραγόντων κατά την εφαρμογή του. Η εδραίωση των κανόνων για τη χαλάρωση της εφαρμογής του στηρίχθηκε κυρίως στο είδος της εξουσίας της φορολογικής Διοίκησης, στην αναπλήρωση του δικαιώματος από το αίτημα διοικητικής ή εξώδικης επίλυσης της φορολογικής διαφοράς και στην υποκατάστασή του από την υποβολή φορολογικής δήλωσης.

1. Το είδος της εξουσίας της φορολογικής Διοίκησης

Για πολλά χρόνια, οι δικαστικές αποφάσεις δικαιολογούσαν κατ' εξαίρεση τη μη τήρηση του δικαιώματος, της προηγούμενης ακρόασης σε περιπτώσεις κατά τις οποίες οι δυσμενείς διοικητικές πράξεις εκδίδονταν κατά δέσμια αρμοδιότητα ή βασιζόνταν σε αντικειμενικά στοιχεία.¹⁴⁰ Εν προκειμένω η κρίση τους αυτή στηρίχθηκε στο γεγονός ότι η πράξη επιβολής του φόρου εκδίδεται καταρχήν κατά δέσμια αρμοδιότητα, υπό την έννοια ότι περιορίζεται στη διαπίστωση ύπαρξης των πραγματικών και νομικών προϋποθέσεων για τον προσδιορισμό της κατά περίπτωση φορολογικής υποχρέωσης.¹⁴¹

Αν δεχτούμε ότι η δράση της φορολογικής Διοίκησης, στην ελεγκτική διαδικασία, είναι βάσει δέσμιας αρμοδιότητας απορρέουσας από την αρχή της νομιμότητας του φόρου και τα διοικητικά όργανα υποχρεούνται ή δικαιούνται ανάλογα να προβαίνουν μόνον στις ενέργειες που προβλέπονται και επιτρέπονται από τους σχετικούς κανόνες δικαίου¹⁴² όντως η εφαρμογή του δικαιώματος φαντάζει σχεδόν αδύνατη. Ωστόσο, η

¹³⁹ Βλ. Μέντης Γ., οπ.π., (υποσημ.13), σελ.757 και ΑΑΔΕ, ΔΕΔ 1455/3-6-2019 στο <https://www.taxheaven.gr/circulars/31329/ded-1455-2019>

¹⁴⁰ Βλ. Γέροντας Α. Παυλόπουλος Π. Σιούτη Γ. Φλογαίτης Σ., οπ.π. (υποσημ.106), σελ.218

¹⁴¹ Βλ. Φορτσάκης Θ. Τσουρουφλής Α., οπ.π.,(υποσημ. 12), σελ.530

¹⁴² Βλ. Πανταζόπουλος Π., οπ. π. (υποσημ. 51), σελ. 35

αντίληψη αυτή δεν είναι απόλυτη και είναι πλέον κοινώς αποδεκτό ότι η δράση της φορολογικής διοίκησης εμπεριέχει στοιχεία διακριτικής ευχέρειας, ιδίως εκεί που προέχει η λήψη υπόψη της φοροδοτικής ικανότητας.¹⁴³ Στο πλαίσιο των ελεγκτικών διαδικασιών η ύπαρξη της είναι εμφανής, είτε στις περιπτώσεις επιβολής φόρου ή προστίμων όταν οι ελεγκτές προσδιορίζουν κατά βούληση το ποσό μεταξύ ενός θεσπιζόμενου εύρους τιμών, είτε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, είτε όταν υφίσταται ανάγκη εκτίμησης περί καλόπιστου φορολογούμενου. Στη τελευταία περίπτωση, αναφορικά με τη φορολογική παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο ελεγκτής, εκτός από τη διαπίστωση της ύπαρξης εικονικής συναλλαγής, πρέπει να αποφανθεί για το αν υφίσταται καλή πίστη εκ μέρους του λήπτη.¹⁴⁴ Αναμφίβολα μια τέτοια εκτίμηση προϋποθέτει ενδελεχή έρευνα των πραγματικών δεδομένων και επιβάλλει την εφαρμογή του τύπου της κλήσης σε ακρόαση, ώστε να ληφθεί υπόψη το σύνολο των παραγόντων που επηρεάζουν τα επιβαλλόμενα μέτρα. Το ίδιο συμβαίνει και στην περίπτωση των έμμεσων μεθόδων εξωλογιστικού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, κατά τους οποίους πρέπει να συνεκτιμηθούν ταυτόχρονα διαφορετικού είδους παράγοντες, ενώ οι απόψεις και τα στοιχεία του φορολογούμενου είναι κρίσιμα για τον οριστικό προσδιορισμό του φόρου.

Συνεπώς ορθότερο είναι να μιλάμε για δέσμια αρμοδιότητα ως προς την υποχρέωση επιβολής του φόρου, αλλά με στοιχεία διακριτικής ευχέρειας, την οποία παραχωρεί ο νομοθέτης στη Διοίκηση, προκειμένου να εξειδικεύσει τη δράση της με στόχο τη φορολογική δικαιοσύνη. Επιτυχώς επομένως υποστηρίζεται ότι «δεν πρόκειται για άσκηση διακριτικής ευχέρειας κατά βούληση, αλλά για μία λανθάνουσα διακριτική εξουσία ως προς τον ουσιαστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, στα πλαίσια πάντα της επιβολής του φόρου κατά δέσμια αρμοδιότητα ¹⁴⁵».

2. Η αναπλήρωση του δικαιώματος από το αίτημα διοικητικής ή εξώδικης επίλυσης της φορολογικής διαφοράς

Στο διοικητικό δίκαιο, η κατ' εξαίρεση θεραπεία της μη τήρησης της διαδικασίας της κλήσης σε προηγούμενη ακρόαση σε περίπτωση άσκησης διοικητικής προσφυγής, απασχόλησε κατά καιρούς τη νομολογία, αλλά διευθετήθηκε από τον νομοθέτη στον

¹⁴³ Βλ. Φορτσάκης Θ. Τσουρουφλής Α., οπ.π.,(υποσημ. 12), σελ.530

¹⁴⁴ Βλ. Μέντης Γ., οπ.π., (υποσημ.13), σελ. 754

¹⁴⁵ Βλ. Δετσαρίδης Χ., «Η αρχή της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου», στο <http://nomikospoudastirio.gr>

ΚΔΔιαδ, όπου κατέστη σαφής η βούληση περί επίτευξης ευρύτερης εφαρμογής της συνταγματικής επιταγής, συναρτήσει των ρητώς αναφερόμενων περιορισμών.

Στο φορολογικό πεδίο όμως, το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης κινδύνεψε με υποβάθμιση όταν σύμφωνα με πλήθος άλλων νομολογιακών απόψεων,¹⁴⁶η παράλειψη της κλήσης σε ακρόαση κρίθηκε ότι αναπληρώνεται από τη θέσπιση του δικαιώματος του φορολογουμένου να προβεί σε αίτημα διοικητικής ή εξώδικης επίλυσης της φορολογικής διαφοράς. Γίνεται αντιληπτό ότι, υπό αυτή την οπτική η προηγούμενη ακρόαση μεταβάλλεται ακριβέστερα σε επόμενη ακρόαση, μεταθέτοντας την ευθύνη για την έκθεση των ισχυρισμών του φορολογουμένου στον ίδιο, όταν μάλιστα η φορολογική Διοίκηση έχει ήδη διαμορφώσει την άποψή της. Καταλείπεται δηλαδή το στάδιο της διαδικασίας κατά το οποίο ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει γνώση του φακέλου της υπόθεσης, ώστε να προετοιμάσει την υπεράσπισή του και να συγκεντρώσει τα αναγκαία στοιχεία προς ανταπόδειξη των όσων αποδίδονται σε βάρος του. Πρόκειται, χωρίς αμφιβολία, για μία εκ των υστέρων διαδικασία η οποία δεν υποκαθιστά επ ουδενί, την επιβαλλόμενη αρχή της προηγούμενης κλήσης σε ακρόαση.

Ενόψει αυτού, άξιο διερεύνησης είναι το κατά πόσο η αρμόδια Υπηρεσία για την εξέταση των αιτημάτων επίλυσης των φορολογικών διαφορών μπορεί να ανταποκριθεί στον όγκο των αιτήσεων, αφού επιλαμβάνεται οποιασδήποτε πράξης και όχι μόνο επί των εκδοθείσων κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου (άρθρο 63 του ΚΦΔ), ή το σύνολο της προσπάθειας θα καταλήξει σε μηχανιστική διαδικασία χωρίς εμπάθυνση επί της κάθε υπόθεσης, με αποτέλεσμα την απόρριψη των περισσοτέρων εξ αυτών.¹⁴⁷ Ο παραπάνω κίνδυνος ενισχύεται και από την παροχή διακριτικής ευχέρειας, καθόσον προβλέπεται ότι *«αν η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση»*, δηλαδή μπορεί και να μην τον καλέσει. Όμως, με αυτόν τον αποκλεισμό του φορολογουμένου από τη συμμετοχή του στη διαδικασία, χάνεται κάθε έννοια συμβιβασμού και συναίνεσης, στοιχείων απαραίτητων για την ταχεία επίλυση των φορολογικών διαφορών. Ενώ λοιπόν, η παροχή της δυνατότητας εξώδικης επίλυσης της φορολογικής διαφοράς απέβλεπε στην ταχεία διεκπεραίωση υποθέσεων για την άμεση καταβολή των φόρων, αλλά και στην ταυτόχρονη

¹⁴⁶ Βλ. ΣτΕ 138/1998, 3361/1989, 2709/1984, 3855/1983

¹⁴⁷ Βλ. Έκθεση επί νομοσχεδίου, οπ.π., (υποσημ. 26), σελ.16

αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων,¹⁴⁸ στην πράξη διατηρεί εν μέρει τον μονομερή χαρακτήρα της, αυξάνοντας την πιθανότητα αποτυχίας του θεσμού.

3. Η υποκατάσταση του δικαιώματος από την υποβολή φορολογικής δήλωσης

Με βάση άλλες πεπερασμένες νομολογιακές κρίσεις,¹⁴⁹ το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης στη φορολογική διαδικασία ικανοποιείται με τη συμμετοχή του φορολογουμένου μέσω της υποβολής φορολογικής δήλωσης, στην οποία καταθέτει τις απόψεις, τους ισχυρισμούς και τις επιφυλάξεις του πριν την επιβολή του φόρου.¹⁵⁰ Η εν λόγω προσέγγιση όμως χωλαίνει, καθώς με βάση τη φορολογική νομοθεσία η μορφή των εντύπων των φορολογικών δηλώσεων είναι προκαθορισμένη με απόφαση του Διοικητή της φορολογικής Διοίκησης. Άρα, ο εξ αρχής καθορισμός των πληροφοριών και των στοιχείων που πρέπει να αναγράφονται σε μια τόσο τυποποιημένη διαδικασία εγείρει ενστάσεις ως προς την ύπαρξη επαρκούς ελευθερίας του φορολογούμενου για την ανάπτυξη των απόψεων και την τεκμηρίωση των ισχυρισμών του. Σήμερα μάλιστα είναι εντελώς άτοπο να υποστηρίζεται ότι η υποβολή φορολογικής δήλωσης, από τον φορολογούμενο προσιδιάζει στην άσκηση του δικαιώματος για προηγούμενη ακρόαση όταν θίγονται τα συμφέροντά του ή ότι αποτελεί τη βάση για συνεργασία και «ανταλλαγή απόψεων¹⁵¹». Τα προδιαμορφωμένα και προσυμπληρωμένα ηλεκτρονικά έντυπα, υπαγορεύουν την απλή καταχώριση αριθμητικών δεδομένων, χωρίς τη συνοδεία δικαιολογητικών και χωρίς περιθώρια περαιτέρω επεξηγήσεων, με συνέπεια όχι μόνο να μην αντισταθμίζεται η κλήση σε ακρόαση, αλλά να χάνεται κάθε επαφή του φορολογουμένου με τη φορολογική Διοίκηση.

Τέλος σημαντικό είναι να αναφερθεί ότι η υποκατάσταση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης από την υποβολή φορολογικής δήλωσης δεν ικανοποιεί ούτε τον έγγραφο τύπο της κλήσης σε ακρόαση καθώς και των ελάχιστων στοιχείων τα οποία πρέπει αυτός να εμπεριέχει για τη νομιμότητα της διοικητικής πράξης, όπως σαφώς ορίζεται στον ΚΔΔιαδ.

¹⁴⁸ Βλ. Αιτιολογική έκθεση επί του σχεδίου νόμου «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», σελ.12

¹⁴⁹ Βλ. ΣτΕ 1685/2013, 3260/2017

¹⁵⁰ Βλ. Πανταζόπουλος Π., οπ.π. (υποσημ.15), σελ.401

¹⁵¹ Βλ. Φορτσάκης Θ. Τσουρουφλής Α., οπ.π.,(υποσημ. 12), σελ.535

4. Η μεταστροφή της νομολογίας

Τα προαναφερόμενα ζητήματα στο πεδίο της φορολογικής διαδικασίας αντιμετωπίστηκαν εν μέρει από τη μεταστροφή της νομολογίας με την αρ. 2370/2007 κρίση της Ολομέλειας του ΣτΕ, η οποία ναι μεν χάραξε τη σωστή κατεύθυνση εξέλιξης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, αλλά δεν εξασφάλισε την πλήρη εφαρμογή του, καθώς έθεσε προϋποθέσεις. Συγκεκριμένα, έκρινε ότι παραβιάζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, με την επιβολή προστίμου στον φορολογούμενο κατόπιν ελέγχου, χωρίς την επίδοση σημειώματος μαζί με το ελεγκτικό πόρισμα και την κλήση του για παροχή διευκρινίσεων. Κατά συνέπεια κρίθηκε αντισυνταγματική η αρ. 36 παρ. 7 διάταξη του προϊσχύοντα Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ),¹⁵² η οποία όριζε ότι η έλλειψη σημειώματος δεν πλήττει την νομιμότητα της ελεγκτικής διαδικασίας. Βάσει του σκεπτικού αυτής της απόφασης σταθμού, η τήρηση του τύπου της κλήσης σε ακρόαση ανήχθη σε ουσιώδη τύπο της ελεγκτικής διαδικασίας και δεν αναπληρώνεται από την προσφυγή του ελεγχόμενου σε αίτημα για την εξώδικη επίλυση της διαφοράς, *«διότι κατά το γράμμα και το σκοπό της συνταγματικής διάταξης του άρθρ. 20 παρ. 2 το θεσπιζόμενο με αυτήν δικαίωμα του διοικούμενου συνίσταται ακριβώς στη «προηγούμενη» δηλαδή πριν από την έκδοση της εις βάρος του εκτελεστής πράξης ακρόασης του από την αρμόδια αρχή»*.

Το θετικό αυτό βήμα της νομολογίας προς την εφαρμογή του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης στις φορολογικές πράξεις, οριοθετήθηκε διαζευκτικά, από δύο προαπαιτούμενα¹⁵³ : **α)** την ύπαρξη υπαίτιας συμπεριφοράς του φορολογούμενου, **ή β)** την έκδοση της πράξης κατόπιν επιμέτρησης του ποσού του επιβλητέου προστίμου. Σε συμμόρφωση με την ανωτέρω απόφαση η φορολογική Διοίκηση εξέδωσε οδηγίες¹⁵⁴ για την πλήρη εφαρμογή του μέτρου της προηγούμενης ακρόασης, ανεξαρτήτως του είδους του ελέγχου, έτσι ώστε σε κάθε διαπίστωση παράβασης του προϊσχύοντα ΚΒΣ, τα ελεγκτικά όργανα όφειλαν την επίδοση έγγραφης κλήσης προς ακρόαση στον ελεγχόμενο, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Η μεταστροφή της νομολογίας προς την εδραίωση του δικαιώματος στην φοροελεγκτική διαδικασία, φαίνεται να στοχεύει στην προαγωγή της σύμπραξης του φορολογουμένου στη λήψη της απόφασης, έναντι της παλιότερης άποψης η οποία

¹⁵² Βλ. ΠΔ 186/1992, «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων», (ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992)

¹⁵³ Βλ. Φορτσάκης Θ. Τσουρουφλής Α., οπ.π.,(υποσημ. 12), σελ.536-537

¹⁵⁴ Βλ. ΠΟΛ 1074/2008 «Ακρόαση επιτηδευματιών πριν την έκδοση σε βάρος τους απόφασης επιβολής προστίμου για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ.»

υποστήριζε ότι η απόλυτη εφαρμογή του δικαιώματος υπονομεύει την ταχεία και αποτελεσματική διοικητική δράση. Εξάλλου, είναι αλήθεια ότι ο φορολογικός έλεγχος συνιστά ένα αφιλόξενο περιβάλλον για τον φορολογούμενο και γι' αυτόν τον λόγο η αποδυνάμωση του απρόσωπου χαρακτήρα της διαδικασίας είναι καθοριστικής σημασίας για την άμβλυνση του χάσματος μεταξύ ελεγχόμενου και ελεγκτή.

5. Η επιτακτική ανάγκη για την εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος

Η δικαιολογημένη παράλειψη της κλήσης σε προηγούμενη ακρόαση, όταν συντρέχει επιτακτική ανάγκη προστασίας του δημοσίου συμφέροντος, υιοθετήθηκε κατά κόρον¹⁵⁵ στο πεδίο της φορολογικής νομοθεσίας και αφορά στη λήψη άμεσων μέτρων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής. Ειδικότερα κρίθηκε ότι η προβλεπόμενη λήψη μέτρων είναι εξαιρετική, με προληπτικό χαρακτήρα και αποβλέπει στη διασφάλιση των αξιώσεων του Δημοσίου,¹⁵⁶ μέσω της δέσμευσης της περιουσίας των ελεγχόμενων έως την πράξη βεβαίωσης του φόρου. Συνέπεια της ανωτέρω αντίληψης είναι η μη υποχρέωση, της φορολογικής Διοίκησης, για κλήση σε προηγούμενη ακρόαση του ελεγχόμενου, με το σκεπτικό ότι αυτή θα ματαίωνε το σκοπό της ρύθμισης και θα έθετε σε κίνδυνο το δημόσιο συμφέρον.

Ενδιαφέρουσα είναι η αρ. 2059/2016 κρίση του ΣτΕ αναφορικά με το εν θέματι ζήτημα, στην οποία αναγνωρίζεται η ανάγκη για την προστασία του δημοσίου συμφέροντος, δηλαδή της διασφάλισης είσπραξης μεγάλων οφειλών προς το Δημόσιο, η οποία μάλιστα προσλαμβάνει τον χαρακτήρα του επείγοντος, στοιχείο που δικαιολογεί τη μη ενεργοποίηση του δικαιώματος της ακρόασης πριν τις δυσμενείς σε βάρος του φορολογουμένου αποφάσεις, ενώ προς αναπλήρωση της μη κλήσης σε ακρόαση προβλέπει την εκ των υστέρων δυνατότητα προσφυγής ενώπιον του Υπουργού Οικονομικών. Πρόκειται ενδεχομένως για μία κατ' εξαίρεση θεραπεία της μη τήρησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης χάριν της εξυπηρέτησης του γενικού συμφέροντος, με αυστηρότερες όμως επιπτώσεις σε σχέση με τη γενικότερη διάταξη του ΚΔΔιαδ, καθώς η προβλεπόμενη δικαστική προσφυγή είναι ιδιαίτερα επιβαρυντική, τόσο οικονομικά όσο και χρονικά για τον ελεγχόμενο.

¹⁵⁵ Βλ. ΣτΕ 155/2018, 432/2017, 399/2015, 1372/2014, 2199/2013, 1159/2012

¹⁵⁶ Βλ. Φορτσάκης Θ. Τσουρουφλής Α., οπ.π.,(υποσημ. 12), σελ.535-536

Σημειώνεται, πάντως, ότι με ανάλογο σκεπτικό η νομολογία του ΔΕΕ έχει κρίνει ότι συγχωρείται η μη κλήση σε προηγούμενη ακρόαση, όταν αυτό επιβάλλεται από λόγους αναγόμενους στο δημόσιο συμφέρον και ότι τα θεμελιώδη δικαιώματα των διοικουμένων υπόκειται σε περιορισμούς για λόγους δημοσίου συμφέροντος, τηρούμενης πάντα της αρχής της αναλογικότητας.¹⁵⁷

IV. Διαδικαστικά δικαιώματα απορρέοντα από την αρχή της προηγούμενης ακρόασης

Η αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος της κλήσης σε προηγούμενη ακρόαση συνδέεται με την ικανοποίηση μιας σειράς επιμέρους αξιώσεων του φορολογουμένου κατά τον φορολογικό έλεγχο, όπως η πλήρης πρόσβαση στα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσής του, η δυνατότητα συμμετοχής του στην αποδεικτική διαδικασία και η απαίτηση για σαφή αιτιολόγηση της πράξης επιβολής φόρου.

1. Το δικαίωμα στη γνώση και στην πληροφόρηση

Το δικαίωμα στην πληροφόρηση συνιστά ιδιαίτερη πτυχή της διαφανούς δράσης¹⁵⁸ της Διοίκησης και η προστασία του κατοχυρώνεται στο άρθρο 5Α του Συντάγματος, ως εξής: *«Καθένας έχει δικαίωμα στην πληροφόρηση, όπως νόμος ορίζει.»*, σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 10 η οποία υποχρεώνει την αρμόδια Υπηρεσία ή Αρχή: *«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.»* Η πρόσβαση του διοικουμένου στα διοικητικά έγγραφα νομοθετείται περαιτέρω στο άρθρο 5 του ΚΔΔιαδ δυνάμει του οποίου: *«κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτηση του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων»*, χωρίς μάλιστα να αναφέρεται ότι για την άσκησή του απαιτείται η ύπαρξη έννομου συμφέροντος¹⁵⁹ και κατ' άλλους ούτε εύλογου ενδιαφέροντος.¹⁶⁰ Στο πλαίσιο πρωτίστως σεβασμού και προστασίας της αξίας του ανθρώπου, ιδίως όταν τα συμφέροντά του θίγονται με βλαπτική ενέργεια της Διοίκησης σε βάρος του, η πολιτεία επιβάλλεται να μεριμνά για

¹⁵⁷ Βλ. Πρεβεδούρου Ε., οπ.π., (υποσημ. 118)

¹⁵⁸ Βλ. Γέροντας Α. Παυλόπουλος Π. Σιούτη Γ. Φλογαίτης Σ., οπ.π. (υποσημ.106), σελ.237

¹⁵⁹ Βλ. Γέροντας Α. Παυλόπουλος Π. Σιούτη Γ. Φλογαίτης Σ., οπ.π. (υποσημ.106), σελ.2385

¹⁶⁰ Βλ. Μπουκουβάλα Β., *«Εισαγωγή στο κατ' άρθρο 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας δικαίωμα πρόσβασης στα έγγραφα»*, στο <https://ddikastes.gr/wp-content/uploads/2023/>, σελ.7

την απρόσκοπτη πληροφόρησή του, προκειμένου να αποφεύγονται φαινόμενα αυθαιρεσίας και να διασφαλίζεται η συμμετοχή του διοικούμενου στη λήψη της απόφασης.

Στο φορολογικό πεδίο το δικαίωμα στην πληροφόρηση θεσπίζεται στο άρθρο 28 του ΚΦΔ, όπου δίνεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά αντίγραφα των εγγράφων του φακέλου, κατόπιν της κοινοποίησης σε αυτόν των αποτελεσμάτων του ελέγχου με τον πλήρως αιτιολογημένο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου. Στη φορολογική έννομη σχέση, η σημασία πρόσβασης στα στοιχεία της υπόθεσής του, είναι αδιαμφισβήτητη, ιδίως λόγω του επιβαρυντικού χαρακτήρα της επιβολής φόρου, αλλά και δεδομένης της πολυδαίδαλης φορολογικής νομοθεσίας. Η πλήρης γνώση του φακέλου συντελεί στη δυνατότητα να εστιάσει στα δεδομένα τα οποία ελήφθησαν υπόψη από τη φορολογική Διοίκηση, να προετοιμάσει επαρκώς την ανταπόδειξή τους και παράλληλα να συμβάλλει στον ορθό προσδιορισμό της φορολογικής επιβάρυνσης. Εξάλλου, μέσω αυτής της διαδικασίας χτίζεται η σχέση εμπιστοσύνης και συνεργασίας μεταξύ φορολογικής Διοίκησης και φορολογούμενου και ευνοείται η αποτελεσματικότητα του ελέγχου.

Όσον αφορά δε, στην παροχή εγγύησης για τη διαφύλαξη του φορολογικού απορρήτου, είναι αυτονόητο ότι αντιτάσσεται έναντι τρίτων και όχι του ιδίου του φορολογούμενου, ο οποίος δικαιούται να έχει πλήρη γνώση του προσωπικού του φακέλου χωρίς να τίθεται θέμα προστασίας των προσωπικών και επαγγελματικών του δεδομένων. Δεν δικαιολογείται επομένως, η άρνηση της φορολογικής Διοίκησης για την παροχή όλων των σχετικών με τη φορολογική ενοχή στοιχείων στον αιτούντα φορολογούμενο, επικαλούμενη την υποχρέωση διαφύλαξης του φορολογικού απορρήτου.¹⁶¹

2. Το δικαίωμα της ανταπόδειξης

Σύμφωνα με το άρθρο 6 του ΚΔΔιαδ : *«ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη»*. Το δικαίωμα ανταπόδειξης συνδέεται άμεσα με την άσκηση του δικαιώματος στην πληροφόρηση και περαιτέρω με την αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης. Βέβαια, η ορθή άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης βασίζεται επιπλέον στη δυνατότητα του θιγόμενου να διαθέτει νομική

¹⁶¹ Βλ. Φορτσάκης Θ. Τσουρουφλής Α., οπ.π.,(υποσημ. 12), σελ.484

υποστήριξη ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού οργάνου κατά την εξέταση της υπόθεσής του,¹⁶² κάτι όμως το οποίο δεν προβλέπεται σε καμία διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.

Η φορολογική Διοίκηση αναγνωρίζει στον φορολογούμενο το εν θέματι δικαίωμα, προς υποστήριξη της υπόθεσής του, κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος κατόπιν χρήσης των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Σε περίπτωση λοιπόν διαπίστωσης προσαύξησης της περιουσίας, αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει, είτε από που προέρχεται, είτε ότι έχει ήδη υποβληθεί σε φορολόγηση, είτε τις κείμενες διατάξεις βάσει των οποίων απαλλάσσεται του φόρου. Συγκεκριμένα απαιτείται η αιτιολόγηση της διαφοράς μεταξύ δηλωθείσας και προσδιορισθείσας μέσω έμμεσων τεχνικών ελέγχου φορολογητέας ύλης, με τεκμηριωμένα στοιχεία (πχ. συμβόλαια, δωρεές, κληρονομίες, κέρδη από τυχερά παιχνίδια), τα οποία αποδεικνύουν το πραγματικό της συναλλαγής, όπως για παράδειγμα της πίστωσης ποσών σε κοινό λογαριασμό του ελεγχόμενου ή συγγενών αυτού.¹⁶³

Επιπρόσθετα, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ προβλέπεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»* Από την εν λόγω διάταξη διαφαίνεται αρχικά μια διαφορετική προσέγγιση του ΚΦΔ σε σχέση με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 17 του ΚΔΔιαδ, δυνάμει του οποίου, κατά την αυτεπάγγελτη ενέργεια της Διοίκησης, η συλλογή των αποδείξεων γίνεται από την ίδια αρμοδίως. Στη φοροελεγκτική διαδικασία έχει κριθεί¹⁶⁴ ότι την ευθύνη απόδειξης του πραγματικού της υπόθεσης, βάσει του οποίου θεμελιώνεται η παράβαση, φέρει καταρχήν η φορολογική Διοίκηση, όμως όχι υπό την έννοια τεκμηρίωσης με αδιάσειστα στοιχεία, καθώς κάτι τέτοιο θα συνιστούσε υπέρμετρο βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη εξισορρόπησης του συλλογικού με το ατομικό συμφέρον. Συγκεκριμένα και επί του πρακτέου, ιδιαιτέρως κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου με έμμεση απόδειξη της φορολογητέας ύλης, τα ελεγκτικά όργανα ως επί των πλείστων δεν βασίζονται σε ακλόνητες αποδείξεις οι οποίες στοιχειοθετούν χωρίς καμία αμφιβολία την ύπαρξη παράβασης. Ναι μεν διαθέτουν αποδείξεις για την τεκμηρίωση του

¹⁶² Βλ. Πρεβεδούρου Ε., οπ.π., (υποσημ. 118)

¹⁶³ Βλ. ΣτΕ 1577/2020

¹⁶⁴ Βλ. ΣτΕ 884/2016

πορίσματος ελέγχου, αλλά η υποχρέωσή τους εκτείνεται έως έναν βαθμό και δεσμεύονται για τον διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου κατόπιν της πληροφόρησής τους από τον ελεγχόμενο για την πραγματική οικονομική του κατάσταση. Η εν λόγω ιδιαιτερότητα της διαδικασίας επιτρέπει να μην καθίσταται δυσχερής και αναποτελεσματικός ο φορολογικός έλεγχος, εξαιτίας της απαίτησης για ανέφικτο βαθμό απόδειξης των ευρημάτων, γιατί κάτι τέτοιο δεν θα εξυπηρετούσε προπάντων το σκοπό του δημοσίου συμφέροντος για τη μεγιστοποίηση των κρατικών εσόδων. Είναι κατανοητό ότι, ακλόνητα στοιχεία ύπαρξης φοροδιαφυγής είναι σχεδόν αδύνατο να εντοπιστούν σε αυτό το στάδιο και η προσπάθεια εξεύρεσής τους θα είχε ως αποτέλεσμα ο φορολογικός έλεγχος να εξελίσσεται σε ακόμα πιο χρονοβόρα διαδικασία η οποία δύσκολα θα κατέληγε σε καταλογισμό.¹⁶⁵

3. Η αιτιολόγηση της πράξης επιβολής του φόρου

Άρρηκτα συνδεδεμένη με την άσκηση των ήδη αναφερομένων δικαιωμάτων της πληροφόρησης και της ανταπόδειξης στο πλαίσιο της ελεγκτικής διαδικασίας, είναι η υποχρέωση αιτιολόγησης της πράξης επιβολής του φόρου. Ο σκοπός της αιτιολογίας, γενικότερα, είναι η δυνατότητα ελέγχου της διοικητικής πράξης από τον διοικούμενο και από τον δικαστή, τόσο ως προς τον βαθμό που η έκδοσή της εξυπηρετεί το δημόσιο συμφέρον και τα δικαιώματα του διοικούμενου, όσο και ως προς τη νομιμότητά της.¹⁶⁶ Ειδικότερα στο άρθρο 17 του ΚΔΔιαδ θεσπίστηκε ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.» και « 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης», ανεξαρτήτως δέσμιας αρμοδιότητας ή διακριτικής ευχέρειας της Διοίκησης.

Πριν την θεμελίωση της αιτιολόγησης των διοικητικών πράξεων στον ΚΔΔιαδ και δη των δυσμενών για τον διοικούμενο, η πράξη επιβολής του φόρου, θεωρούμενη ως εκδοθείσα βάσει δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής Διοίκησης, κατά την κρίση της νομολογίας δεν εμπεριείχε υποχρεωτικά αιτιολογία, εκτός αν προβλέπονταν ρητά σε διάταξη νόμου.¹⁶⁷ Η υποχρέωση αιτιολόγησης θεσπίστηκε στον ΚΦΔ : α) στο

¹⁶⁵ Βλ. Δαλιάνης Γ., «Το βάρος απόδειξης κατά τον φορολογικό έλεγχο», στο <https://www.capital.gr/tax/3528028/to-baros-apodeixis-kata-ton-forologiko-elegxo/>

¹⁶⁶ Βλ. Σπηλιωτόπουλος Ε. Κονδύλης Β., οπ.π.,(υποσημ. 27), σελ.215

¹⁶⁷ Βλ. Φορτσάκης Θ. Τσουρουφλής Α., οπ.π.,(υποσημ. 12), σελ.539

άρθρο 64, για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου (ήτοι στον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο, διορθωτικό και προληπτικό προσδιορισμό του φόρου) , **β)** στο άρθρο 28 στην έκδοση του σημειώματος διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, **γ)** στο άρθρο 37 στην καταλογιστική πράξη η οποία πρέπει εμπεριέχει τους λόγους και τον τρόπο προσδιορισμού του φόρου και **δ)** στο άρθρο 62 στην πράξη επιβολής προστίμων η οποία πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

Σύμφωνα με το άρθρο 28 του ΚΦΔ τα πραγματικά γεγονότα, τα συλλέχθεντα στοιχεία και οι διατάξεις που στηρίχθηκαν οι ελεγκτές για τον προσδιορισμό του φόρου καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου, επαρκώς αιτιολογημένα και τεκμηριωμένα. Δεδομένου ότι η έκθεση ελέγχου αποτελεί την αιτιολογία της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η πληρότητά της, την καθιστά δυνατή για τη στήριξη της ενώπιον των φορολογικών δικαστηρίων ή της φορολογικής Διοίκησης σε περίπτωση προσφυγής. Επισημαίνεται ότι η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής, καθώς η αοριστία της ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής.¹⁶⁸ Συνεπώς η κρίση των ελεγκτικών οργάνων πρέπει να διατυπώνεται με διαυγή τρόπο και σαφήνεια ως προς τη ρύθμιση της συγκεκριμένης περίπτωσης, ώστε να μην αμφισβητείται η ορθότητα του πορίσματός τους.¹⁶⁹ Θεωρείται δε, ανεπαρκής όταν αναφέρει απλώς τις διατάξεις του νόμου χωρίς να διαφαίνεται η αναγκαία σύνδεση με τα δεδομένα τις υπόθεσης.

V. Η προστασία των δικαιωμάτων του φορολογούμενου σε υπερεθνικό επίπεδο

Η αξία της συμβολής της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) στην προστασία των δικαιωμάτων του φορολογούμενου, υπό το φως της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) και του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΧΘΔΕΕ), είναι ανεκτίμητη, καθώς ενισχύει το κανονιστικό εύρος του Συντάγματος και αποκαλύπτει με ευκρίνεια τις διατάξεις του. Ιδιαίτερως, κρίνεται καίρια στην περίπτωση διασυνοριακής συνεργασίας, λόγω ανάγκης κάλυψης ενδεχόμενου κενού μεταξύ διεθνούς και εθνικής νομοθεσίας, ώστε να μην συρρικνωθεί αδικαιολόγητα το επίπεδο προστασίας του διοικούμενου, δεδομένου ότι οι εγγυήσεις

¹⁶⁸ ΣτΕ 1542/2016, 565/2008, 2054/1995

¹⁶⁹ Βλ. Μέντης Γ., οπ, π, , (υποσημ.13), σελ 770

για την προστασία των δικαιωμάτων των φορολογουμένων παραμένουν σε επίπεδο κράτους και δεν είναι πάντα εναρμονισμένες σε παγκόσμιο επίπεδο.¹⁷⁰

1. Η Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου¹⁷¹

Η ΕΣΔΑ αποτελεί ένα από τα πολλαπλά επίπεδα προστασίας των δικαιωμάτων του φορολογούμενου ως μέρος του εσωτερικού εθνικού δικαίου, ενώ υπόκειται στη δικαιοδοσία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΔΔΑ). Ειδικότερα, μείζονας σημασίας είναι τα προβλεπόμενα στο άρθρο 6 παρ.1¹⁷² σχετικά με την κατοχύρωση του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη στο πεδίο των αστικών και ποινικών διαφορών. Αν και από τη διατύπωση του άρθρου συνάγεται ότι δεν εφαρμόζεται στη φορολογικό πεδίο, ωστόσο η νομολογία του ΕΔΔΑ εφάρμοσε την εν λόγω διάταξη στις φορολογικές διαφορές, αποδίδοντας ποινικό χαρακτήρα σε όλα τα είδη των κυρώσεων, κατόπιν αξιολόγησής τους βάσει τριών κριτηρίων, ήτοι «τον χαρακτηρισμό του αδικήματος στο εθνικό δίκαιο, την εγγενή φύση του αδικήματος και τέλος τη φύση και την αυστηρότητα της επαπειλούμενης κύρωσης¹⁷³». Στην περίπτωση δε, που γίνεται δεκτή η εφαρμογή της σχετικής διάταξης σε φορολογική διαφορά, οι εγγυήσεις της ποινικής δίκης εφαρμόζονται αναλόγως, όπως για παράδειγμα ο εύλογος χρόνος διεξαγωγής της δίκης, η πρόσβαση σε ανεξάρτητο και αμερόληπτο δικαστήριο, η δημόσια ακρόαση και η σιωπή, καθώς και η δυνατότητα για νομική υποστήριξη.¹⁷⁴

Ειδικά στον φορολογικό έλεγχο, κρίσιμη είναι η διάταξη του άρθρου 8¹⁷⁵ της ΕΣΔΑ για την προστασία σεβασμού της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής, στην οποία εδράζεται η νομολογία για την προστασία συλλογής και επεξεργασίας των προσωπικών δεδομένων. Στο πλαίσιο αυτό το ΕΔΔΑ έχει κρίνει ότι η χρήση και

¹⁷⁰ Βλ. Πέρρου Κ., «Θεμελιώδη δικαιώματα και φορολογική διαδικασία», εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2022, σελ.6-7

¹⁷¹ Βλ. «Ευρωπαϊκή Σύμβαση για την προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών Ελευθεριών» στο https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_ell

¹⁷² «Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίον θα αποφασίση είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως.»

¹⁷³ Βλ. Πέρρου Κ., οπ.π., (υποσημ.170), σελ.59

¹⁷⁴ Βλ. Τσακίρη Ε., οπ.π., (υποσημ.53), σελ. 100

¹⁷⁵ «1. Παν πρόσωπον δικαιούται εις τον σεβασμόν της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής του, της κατοικίας του και της αλληλογραφίας του. 2. Δεν επιτρέπεται να υπάρξη επέμβασις δημοσίας αρχής εν τη ασκήσει του δικαιώματος τούτου, εκτός εάν η επέμβασις αυτή προβλέπεται υπό του νόμου και αποτελεί μέτρον το οποίον, εις μίαν δημοκρατικήν κοινωνίαν, είναι αναγκαίον δια την εθνικήν ασφάλειαν, την δημοσίαν ασφάλειαν, την οικονομικήν ευημερίαν της χώρας, την προάσπισιν της τάξεως και την πρόληψιν ποινικών παραβάσεων, την προστασίαν της υγείας ή της ηθικής, ή την προστασίαν των δικαιωμάτων και ελευθεριών άλλων»

ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν συμφωνίας μεταξύ κρατών δεν θίγουν το προβλεπόμενο δικαίωμα στην ιδιωτικότητα.¹⁷⁶ Βέβαια, σημείο κλειδί για την προστασία των δικαιωμάτων του ελεγχόμενου στο πλαίσιο της διακρατικής συνεργασίας για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω συμφωνιών, συμπεριλαμβανομένων των ταυτόχρονων ελέγχων, είναι, τα συμφωνηθέντα εργαλεία να παρέχουν ασφάλεια δικαίου βάσει των προτύπων και των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ.¹⁷⁷

2. Ο Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Ο ΧΘΔΕΕ στοχεύει στην θέσπιση επιπρόσθετης νομικής προστασίας και παράλληλα στην ισχυροποίηση, στον εκσυγχρονισμό και στην προαγωγή της ΕΣΔΑ και του Συντάγματος, λειτουργώντας ως σύμμαχός τους.¹⁷⁸ Συνιστά νομικά δεσμευτικό κείμενο και κύρια πηγή δικαίου για την προστασία των θεμελιωδών δικαιωμάτων εντός της ΕΕ και είναι εμπνευσμένος από τις κοινές συνταγματικές παραδόσεις των κρατών μελών και από τις αρχές της ΕΣΔΑ.

Ειδικά επί του θέματος, το δικαίωμα κάθε προσώπου σε ακρόαση, προτού ληφθεί ατομικό μέτρο εις βάρος του, απολαμβάνει ρητής κατοχύρωσης στο άρθρο 41 του Χάρτη, ως έκφανση της χρηστής Διοίκησης, ενώ επιπλέον, στην ίδια διάταξη προβλέπονται τα δικαιώματα πρόσβασης στο διοικητικό φάκελο, τηρουμένης της αρχής της εμπιστευτικότητας και του απορρήτου και η αιτιολόγηση των διοικητικών πράξεων. Το συγκεκριμένο άρθρο προσιδιάζει στο άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ αλλά με ευρύτερο πεδίο εφαρμογής, υπό την έννοια ότι δεν περιορίζεται στην προστασία των δικαιωμάτων αστικής φύσης ή των ποινικών κατηγοριών, αλλά η εφαρμογή του εκτείνεται και στις αμιγώς φορολογικές υποθέσεις, καλύπτοντας μάλιστα όλα τα στάδια της φορολογικής διαδικασίας, δηλαδή και του φορολογικού ελέγχου.¹⁷⁹ Εξάλλου θα ήταν αντίθετο προς την ίδια τη φύση της ΕΕ, ως έννομης τάξης υπό το κράτος δικαίου, να εξαιρέσει ολόκληρη κατηγορία πολιτών, όπως οι φορολογούμενοι, από τις εγγυήσεις του Χάρτη.¹⁸⁰

¹⁷⁶ Βλ. Πέρρου Κ., οπ.π., (υποσημ.170), σελ.189

¹⁷⁷ Βλ. «Παγκόσμιο Πρότυπο ΟΟΣΑ για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών», 2η έκδοση, 2017, στο www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm

¹⁷⁸ Βλ. Τζέμος Β. «Γενική θεωρία θεμελιωδών δικαιωμάτων και πρωτογενές ενωσιακό δίκαιο», στο http://www.publiclawjournal.com/docs/2018/2_3/2018_3_2_3_tzemos.pdf, σελ.222

¹⁷⁹ Βλ. Πέρρου, οπ.π., (υποσημ.170), σελ.152-153

¹⁸⁰ Βλ. Πέρρου, οπ.π., (υποσημ.170), σελ.93

Επιπρόσθετα, στο άρθρο 48 του Χάρτη θεσπίζεται το δικαίωμα της πραγματικής προσφυγής σε αμερόληπτη δίκη από τα θεσμικά και λοιπά όργανα και οργανισμούς της ΕΕ και η εντός εύλογου προθεσμίας εξέταση των υποθέσεων του κάθε προσώπου, διασφαλίζοντας το τεκμήριο αθωότητας και το δικαίωμα στην υπεράσπιση, όταν παραβιάζονται τα δικαιώματα και οι ελευθερίες του. Μάλιστα, το εν λόγω δικαίωμα, εφαρμόζεται καθολικά, πράγμα που σημαίνει ότι ισχύει κατά την έκδοση κάθε δυσμενούς πράξης, ανεξαρτήτως εάν δεν προβλέπεται ρητώς στη σχετική ενωσιακή νομοθεσία.¹⁸¹

Επιμέρους εγγυήσεις του Χάρτη, οι οποίες συνηθέστερα εφαρμόζονται στην διοικητική φορολογική διαδικασία και χρήζουν σεβασμού, θεσπίζονται στο άρθρο 7 σχετικά με το δικαίωμα προστασίας της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής και στο άρθρο 8 αναφορικά με το δικαίωμα προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, αντίστοιχα με τις προβλέψεις του προαναφερόμενου άρθρου 8 της ΕΣΔΑ. Επ' αυτού τα ευρωπαϊκά δικαστήρια κρίνουν γενικά ανεκτή τη διαφάνεια μέσω της ανταλλαγής πληροφοριών στο μέτρο που διασφαλίζονται τα διαδικαστικά δικαιώματα των θιγόμενων, επιδεικνύοντας όμως αυξημένη ανησυχία για την επαρκή προστασία τους σε διεθνές επίπεδο.¹⁸²

3. Ο Ευρωπαϊκός Κώδικας Φορολογουμένων¹⁸³

Μια νέα διάσταση στην προστασία των δικαιωμάτων των φορολογουμένων συνιστά ο Ευρωπαϊκός Κώδικας Φορολογουμένων, ένα ενιαίο κείμενο που δημοσιοποίησε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατόπιν οδηγίας του ΟΟΣΑ,¹⁸⁴ με βασικό στόχο τη διασφάλιση ισορροπίας ανάμεσα στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις, τόσο των φορολογουμένων όσο και των φορολογικών διοικήσεων και την οικοδόμηση εμπιστοσύνης στους δημόσιους θεσμούς, ως τον θεμέλιο λίθο της καλής διακυβέρνησης. Πρόκειται για ένα μη δεσμευτικό κείμενο με γενικές κατευθυντήριες γραμμές, που λειτουργεί ως πρότυπο συμπεριφοράς για τις χώρες, προκειμένου να το εμπλουτίσουν και να το προσαρμόσουν στις ανάγκες τους. Κύρια επιδίωξη του είναι η

¹⁸¹ Βλ. Πρεβεδούρου Ε., οπ.π.,(υποσημ. 118)

¹⁸² Βλ. Πέτρου, οπ.π., (υποσημ. 170), σελ. 192-193

¹⁸³ Βλ. Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης, «*Κατευθυντήριες γραμμές για ένα πρότυπο Ευρωπαϊκού Κώδικα Φορολογουμένων*», 2016, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/tax-co-operation-and-control/guidelines-model-european-taxpayers-code_en

¹⁸⁴ Βλ. OECD. (2003), «*Managing Conflict of Interest in the Public Service. OECD Guidelines and country experiences*», στο <https://www.oecd.org/publications/managing-conflict-of-interest-in-the-public-service-9789264104938-en.htm> σελ. 38

διευκόλυνση και των δύο πλευρών, μέσω της συγκέντρωσης και διασαφήνισης των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων τους, κάνοντας χρήση προσιτών και κατανοητών εννοιών. Ο κώδικας εκτός από τις γενικές αρχές, εμπεριέχει και βέλτιστες πρακτικές για όλα τα στάδια της φορολογικής διαδικασίας. Όσον αφορά στον φορολογικό έλεγχο εστιάζει στη χρήση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου για τον εντοπισμό των «κατάλληλων» προς έλεγχο φορολογούμενων, ενώ ιδιαίτερη σημασία αποδίδεται στον χρόνο διεκπεραίωσης του ελέγχου και στην ενίσχυση της συνεργασίας των δύο μερών.

Στη χώρα μας προς το παρόν δεν υφίσταται επίσημη κωδικοποίηση των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων των φορολογουμένων ή των αναμενόμενων συμπεριφορών στο πλαίσιο των φορολογικών τους υποθέσεων, αλλά μόνο η δημοσιοποίησή τους υπό μορφή νομοθετικών ρυθμίσεων ή διοικητικών πρακτικών. Παρόμοιας φύσης ενέργεια, αλλά σαφώς πολύ μικρότερης κλίμακας, μπορεί να θεωρηθεί η έκδοση εγχειριδίου¹⁸⁵ για τους φορολογικούς ελέγχους, το οποίο περιλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των φορολογουμένων και των ελεγκτών, τις δυνατότητες που προβλέπουν οι ισχύουσες διατάξεις για την αμφισβήτηση από τους φορολογουμένους των αποτελεσμάτων του ελέγχου, τις προθεσμίες άσκησης των ενδίκων μέσων, τις προβλεπόμενες ποινές και πρόστιμα και τις μειώσεις αυτών εφόσον υπάρξει διοικητική επίλυση της διαφοράς. Το εν λόγω εγχειρίδιο έχει αποκλειστικά ενημερωτικό χαρακτήρα και επιδίδεται υποχρεωτικά και επί αποδείξει από τον ελεγκτή στον ελεγχόμενο την πρώτη ημέρα του ελέγχου. Επίσης, στην ηλεκτρονική βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ είναι αναρτημένα εγχειρίδια με διαφορετικό περιεχόμενο το καθένα, είτε με τη μορφή ερωτο-απαντήσεων για την ορθή πληροφόρηση των πολιτών, είτε αναλυτικών βημάτων διαδικασιών για την υποστήριξη των ελεγκτικών οργάνων ως προς την ενιαία αντιμετώπιση όμοιων θεμάτων. Για παράδειγμα στο «Εγχειρίδιο απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα σε θέματα του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας» αναλύονται θέματα σχετικά με την πρόσβαση σε έγγραφα, τις προθεσμίες διεκπεραίωσης υποθέσεων και τη δυνατότητα εκπροσώπησης από δικηγόρο, ενώ το «Εγχειρίδιο ερωτήσεων – απαντήσεων σε φορολογικά θέματα» αφορά στην κωδικοποίηση των διαδικασιών και των απαιτούμενων δικαιολογητικών ανά είδος φορολογίας. Ενδιαφέρον παρουσιάζει και το «Εγχειρίδιο επιλεγμένων λειτουργικών διαδικασιών της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Λειτουργιών», μέρος

¹⁸⁵ Βλ. Ν. 3610/2007, «*Αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις*», (ΦΕΚ Α' 258/22-11-2007), άρθρο 18 και ΠΟΛ 1041/2008, «*Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του Ν. 3610/2007*»

του οποίου αφιερώνεται στον φορολογικό έλεγχο και απευθύνεται αποκλειστικά στους υπαλλήλους της ΑΑΔΕ ως καθημερινό εργαλείο για την ομοιόμορφη εφαρμογή των σχετικών διαδικασιών και την καλύτερη εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος και των πολιτών.

Τα προαναφερόμενα εγχειρίδια, λειτουργούν αποσπασματικά και οπωσδήποτε δεν αποτελούν ουσιαστική κωδικοποίηση των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων των εκατέρωθεν πλευρών υπό τα πρότυπα του Ευρωπαϊκού Κώδικα Φορολογουμένων. Αναμφίβολα πρόκειται για διαδικαστικού τύπου προσεγγίσεις, οι οποίες δεν εξυπηρετούν την ανάγκη για πλήρη σαφήνεια και διαύγεια των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων, ούτε προάγουν την εδραίωση κλίματος αμοιβαίας εμπιστοσύνης στις σχέσεις της φορολογικής Διοίκησης με τον φορολογούμενο.

4. Ο Ευρωπαϊκός Κώδικας Ορθής Διοικητικής Συμπεριφοράς

Τα δικαιώματα του διοικούμενου και κατά συνέπεια του φορολογούμενου και ιδίως αυτό της προηγούμενης ακρόασης, προβλέπονται και στον Ευρωπαϊκό Κώδικα Ορθής Διοικητικής Συμπεριφοράς¹⁸⁶ ως έκφανση της αρχής της χρηστής Διοίκησης στο πλαίσιο της διοικητικής δράσης των ενωσιακών οργάνων. Συγκεκριμένα : *«Σε περιπτώσεις που αφορούν τα δικαιώματα ή τα συμφέροντα ατόμων, ο υπάλληλος μεριμνά ώστε σε κάθε στάδιο της διαδικασίας λήψης απόφασης να γίνονται σεβαστά τα δικαιώματα της υπεράσπισης» και « Κάθε μέλος του κοινού έχει το δικαίωμα, σε περιπτώσεις όπου πρόκειται να ληφθεί απόφαση που θίγει τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, να υποβάλλει γραπτά σχόλια και, όπου είναι αναγκαίο, να παρουσιάζει προφορικές παρατηρήσεις προτού ληφθεί η απόφαση».*

Ο εν θέματι κώδικας απευθύνεται στα διοικητικά όργανα της ΕΕ ως κατευθυντήρια οδηγία στο έργο τους, προκειμένου να αποτρέπονται φαινόμενα κακοδιοίκησης αλλά και στα λοιπά θεσμικά όργανα της ΕΕ ως οδηγός στις σχέσεις τους με φυσικά πρόσωπα ή επιχειρήσεις, εντός ή εκτός της Ένωσης και ανεξαρτήτως ιθαγένειας ή χώρας προέλευσης. Τέλος αφορά τα φυσικά πρόσωπα και τις επιχειρήσεις ως εργαλείο κατανόησης των δικαιωμάτων τους κατά τις συναλλαγές τους με την ΕΕ.

¹⁸⁶ Βλ. Ευρωπαϊκός διαμεσολαβητής, «*Ευρωπαϊκός Κώδικας Ορθής Διοικητικής Συμπεριφοράς*», στο <https://www.ombudsman.europa.eu/el/publication/el/3510>, άρθρο 16, σελ.18

Κεφάλαιο 3^ο

Οι παθογένειες του φοροελεγκτικού συστήματος και η προσβολή των δικαιωμάτων του φορολογούμενου

I. Οι παθογένειες του φοροελεγκτικού συστήματος

Ο σχεδιασμός του ελληνικού φορολογικού συστήματος χαρακτηρίζεται από περιπλοκότητα και αδυναμία επίτευξης οικονομικής δικαιοσύνης, ενώ αποτελεί πρόσφορο έδαφος για την ανάπτυξη της φοροδιαφυγής. Διαχρονικά, η δυσλειτουργία του αποδεικνύεται, τόσο από την αναποτελεσματικότητά του και την έλλειψη σταθερότητας και διαφάνειας, όσο και από το γεγονός ότι δεν προάγει τη φορολογική συμμόρφωση ούτε ευνοεί την επιχειρηματικότητα. Αναφορικά, με το θέμα που πραγματεύεται η παρούσα εργασία, οι παθογένειες του φοροελεγκτικού συστήματος εντοπίζονται στην ανυπαρξία ενός απλού θεσμικού πλαισίου το οποίο θα εμπεριέχει σαφείς νομικές εγγυήσεις υπέρ του φορολογούμενου, αλλά και στην έλλειψη φορολογικής κουλτούρας του εμπλεκόμενου ανθρώπινου παράγοντα.

1. Η φορολογική πολυνομία

Η θεμελιώδης αρχή της ασφάλειας δικαίου εγγυάται οι κανόνες να είναι σαφείς ακριβείς και προβλέψιμοι. Αν και το Σύνταγμα δεν αναφέρει ρητώς την αρχή της καλής νομοθέτησης, ο νομοθέτης οφείλει την πιστή εφαρμογή της, δεδομένου ότι η νομοθετική διαδικασία συνιστά μέσο νομιμοποίησης της εκτελεστικής εξουσίας και τον θεμέλιο λίθο της δημοκρατίας. Η πολυνομία η οποία υπάρχει στη χώρα μας, υπονομεύει την αρχή της ασφάλειας δικαίου και προκαλεί αβεβαιότητα στους πολίτες ως προς το ισχύον νομικό καθεστώς, αλλά και λόγω ύπαρξης αντιφάσεων μεταξύ των διαφόρων διατάξεων ή νοηματικών κενών.¹⁸⁷

Στο φορολογικό δίκαιο, λόγω της συνεχούς τροποποίησης της νομοθεσίας και της κατάτμησης της φορολογητέας ύλης σε επιμέρους κατηγορίες φορολογικών αντικειμένων υπαγόμενες σε διαφορετικούς κανόνες προσδιορισμού του φόρου, οι φορολογούμενοι αλλά και οι επαγγελματίες του είδους, δυσκολεύονται στην κατανόηση και στην ορθή εφαρμογή των διατάξεων, όπως ισχύουν. Το πρόβλημα επιτείνεται από την έκδοση πληθώρας εγκυκλίων και οδηγιών, οι οποίες παρά τον

¹⁸⁷ Βλ. Πικραμένος Μ., «Η εγγυητική λειτουργία της ασφάλειας δικαίου για τη δημόσια εμπιστοσύνη στα όργανα του κράτους», στο ηλεκτρονικό περιοδικό δημοσίου δικαίου e-ΠΟΛΙΤΕΙΑ, τεύχος 1^ο, Ιανουάριος-Μάρτιος 2022, σελ.14

ερμηνευτικό χαρακτήρα τους, συχνά καλύπτουν νομοθετικά κενά σε ζητήματα τα οποία ίσως εσκεμμένα δεν έχουν διασαφηνιστεί, με αποτέλεσμα να αλλοιώνεται η ουσία του νόμου και να προκαλείται ακόμη μεγαλύτερη σύγχυση στους φορολογούμενους.¹⁸⁸ Η νομοθετική πρόβλεψη των ερμηνευτικών εγκυκλίων και οδηγιών στο άρθρο 9 του ΚΦΔ, είναι κάτι όχι ιδιαίτερα σύνηθες στα νομοθετικά κείμενα. Επ' αυτού, είναι δυνατόν να υποστηριχθεί ότι λόγω του τεχνικού χαρακτήρα των φορολογικών διατάξεων και της επακόλουθης αδυναμίας ερμηνείας τους σε σχέση με άλλου είδους διατάξεις,¹⁸⁹ η έκδοση των εγκυκλίων έχει μεγάλη πρακτική σημασία δεδομένου ότι είναι δεσμευτικές για τα φορολογικά όργανα και επιτυγχάνουν την ομοιόμορφη και συνεπή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας.¹⁹⁰ Στον αντίποδα, αυτή η μακροχρόνια πρακτική έχει ως αποτέλεσμα οι ερμηνευτικές εγκυκλίαι, αν και μη δεσμευτικές για τον πολίτη, να έχουν αποκτήσει αξία εφάμιλλη με εκείνη των διατάξεων στις οποίες ερείδονται, παρά το γεγονός ότι σε κάποιες περιπτώσεις η ερμηνευτική προσέγγισή τους μπορεί να είναι αντίθετη του νόμου ή αντιφατική παρόλο που αναφέρεται σε όμοιο φορολογικό ζήτημα.¹⁹¹ Συνέπεια των ανωτέρω είναι να εφαρμόζεται, όχι η βούληση του νομοθέτη αλλά η αμφίβολου ορθότητας ερμηνεία που αντιλήφθηκε η Διοίκηση, η οποία μέσω αυτού του μηχανισμού ασκεί υφέρπουσα κανονιστική αρμοδιότητα.¹⁹² Μέσα σε αυτό το κανονιστικό πλέγμα, προκαλείται ανασφάλεια δικαίου στους φορολογουμένους και ιδίως σε όσους τελούν υπό το επιβαρυντικό καθεστώς του ελέγχου, ενώ θίγει και το δικαίωμά τους για δικαιολογημένη εμπιστοσύνη στη διοικητική δράση.

Το αίσθημα δε, της ανασφάλειας ισχυροποιείται από την ίδια τη διάταξη του άρθρου 9 του ΚΦΔ σύμφωνα με την οποία: *«Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις στις οποίες αυτό προβλέπεται στον Κώδικα»*. Γίνεται αντιληπτό ότι εφόσον οι σχετικές έγγραφες «απαντήσεις ή απόψεις» προέρχονται από αρμόδιο όργανο της φορολογικής Διοίκησης, η εν λόγω διάταξη προσκρούει στην αρχή της χρηστής

¹⁸⁸ Βλ. Ernst & Young, *«Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, αιτίες, έκταση και προτάσεις καταπολέμησης»*, Μάρτιος 2017, <https://www.dianeosis.org/>, σελ. 37

¹⁸⁹ Βλ. Δημητρίου Σ., *«Η αναζήτηση ενός πρότυπου διοίκησης μεταρρύθμισης και όρια του: το παράδειγμα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων»*, στο <https://www.constitutionalism.gr/dimitriou-arhi-dimosion-esodon/>, σελ.31

¹⁹⁰ Βλ. Αιτιολογική έκθεση επί σχεδίου νόμου, οπ.π., (υποσημ.148), σελ.3

¹⁹¹ Βλ. Ernst & Young, οπ.π., (υποσημ.188), σελ. 37

¹⁹² Βλ. Πρεβεδούρου Ε., *«Κανόνες soft law στο Διοικητικό Δίκαιο»*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2017, σελ.10

Διοίκησης και θίγει προσθέτως το δικαίωμα για δικαιολογημένη εμπιστοσύνη.¹⁹³ Εύλογα λοιπόν, η αναφερόμενη πρακτική των «ατομικών διοικητικών λύσεων¹⁹⁴» θεωρείται σοβαρό πλήγμα στην αρχή της νομιμότητας, αφού οι απαντήσεις των υπαλλήλων τελούν υπό τη διαρκή αίρεση ενός ενδεχόμενου και επικείμενου κατασταλτικού ουσιαστικού ιεραρχικού ελέγχου.

Η έλλειψη δε, ουσιαστικής θωράκισης των δικαιωμάτων των ελεγχόμενων Ελλήνων φορολογουμένων, σε ένα ενιαίο νομικά δεσμευτικό κείμενο, συντελεί στον αδικαιολόγητο περιορισμό τους, ενώ δε θα ήταν υπερβολή να ειπωθεί ότι ο δαιδαλώδης φορολογικός μηχανισμός συντελεί στην επικάλυψη του νομοθετικού ελλείματος. Αντιθέτως, σε άλλα κράτη, όπως για παράδειγμα στις ΗΠΑ το 1988 ψηφίστηκε η «Χάρτα των δικαιωμάτων του φορολογουμένου (Tax payer Bill of Rights)», η οποία ενσωματώθηκε το 2000 στον αμερικανικό φορολογικό κώδικα, ενώ στη Γαλλία αντίστοιχες ρυθμίσεις αποτελούν τμήμα της «Βίβλου των Φορολογικών Διαδικασιών (Livre des procedures fiscales)» με τον τίτλο «Εγγυήσεις του φορολογουμένου σχετικά με τον έλεγχο». Και στα δύο κράτη οι ελεγκτές έχουν υποχρέωση να ενημερώνουν τους φορολογούμενους για τα δικαιώματά τους κατά το στάδιο των ελέγχων, επί ποινή ακυρότητας του ελέγχου.¹⁹⁵

2. Οι ιδιαιτερότητες της φορολογικής Διοίκησης

Η δημιουργία ενός ανεξάρτητου φορέα είσπραξης των δημοσίων εσόδων, είχε ως κύριο στόχο τον διαχωρισμό της φορολογικής Διοίκησης από τη φορολογική Πολιτική και τη μετάβαση από το γραφειοκρατικό μοντέλο σε αυτό του Νέου Δημοσίου Μάνατζμεντ στη Δημόσια Διοίκηση. Η ΑΑΔΕ πληροί όλα τα χαρακτηριστικά του νέου μοντέλου, ήτοι τα όργανά της χαίρουν λειτουργικής ανεξαρτησίας καθώς «δεν υπόκεινται σε ιεραρχικό έλεγχο ούτε σε διοικητική εποπτεία» και διοικείται από Διοικητή με όλα τα στοιχεία του επικεφαλής (manager) του ιδιωτικού τομέα, ο οποίος επιλέγεται και διορίζεται με ειδική διαδικασία και βρίσκεται υπό συνεχή αξιολόγηση μέσω της υπογραφής συμβολαίου αποδοτικότητας. Η Αρχή δύναται, μεταξύ άλλων, να εκδίδει κανονιστικές αποφάσεις, να εισηγείται νομοθετικές διατάξεις και μέτρα που

¹⁹³ Βλ. Έκθεση επί νομοσχεδίου, ο.π.(υποσημ.26), σελ.8

¹⁹⁴Βλ. Δημητρίου Σ., «Συμβολή στην ερμηνεία του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας», στο <https://www.constitutionalism.gr/ermhneia-arthrou-9/>, σελ. 14

¹⁹⁵Βλ. Πιτσιλή Γ., «Οι φορολογικοί έλεγχοι και τα δικαιώματα του ελεγχόμενου φορολογούμενου στη Γαλλία και στις ΗΠΑ», Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας 2002 σελ. 988-990

στοχεύουν στη φορολογική συμμόρφωση, να υποβάλλει προτάσεις για την αποτελεσματικότερη είσπραξη των δημοσίων εσόδων, να διατυπώνει απλή γνώμη για σχέδια νόμων συναφή με τις αρμοδιότητες της και να αποφαινεται επί των γνωμοδοτήσεων του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.¹⁹⁶ Η συγκέντρωση αυτής της ενισχυμένης νομοθετικής αρμοδιότητας σε μια ανεξάρτητη αρχή, μη υποκείμενη σε οποιοδήποτε ιεραρχικό έλεγχο, αναπόφευκτα δημιουργεί προβληματισμό ως προς τη συμβατότητά της με τις συνταγματικές επιταγές και τη διασφάλιση ικανού βαθμού λογοδοσίας.

Όπως ήδη αναφέρθηκε, η έκδοση εγκυκλίων ερμηνείας των διατάξεων που εκφράζουν τον πολιτικό σχεδιασμό του Υπουργείου Οικονομικών, φαίνεται να έχουν αποκτήσει «οιονεί κανονιστική ποιότητα¹⁹⁷», γεγονός που εγείρει αμφιβολίες ως προς την επιτέλεση του σκοπού για τον οποίο θεσπίστηκε η κάθε ρύθμιση. Επιπρόσθετα, πριν τη σύσταση του ανεξάρτητου φορέα είσπραξης δημοσίων εσόδων, ο αρμόδιος Υπουργός Οικονομικών, βάσει των οριζόμενων στο Σύνταγμα και στη νομοθεσία, υπόκειτο σε δικαστικό, ιεραρχικό και πλήρη κοινοβουλευτικό έλεγχο, με συνέπεια να ελέγχεται για τη δράση του. Αντίθετα, η κατάργηση κάθε ιεραρχικού ελέγχου και η περιστολή του κοινοβουλευτικού, ενόψει της λειτουργίας της ΑΑΔΕ, καθιστά την προσφυγή στη δικαιοσύνη, με τις αντίστοιχες χρονικές και οικονομικές επιπτώσεις, μονόδρομο για τον έλεγχο της νομιμότητας των πράξεων της. Βέβαια, η ανεξαρτητοποίηση του φορέα είσπραξης εσόδων αποτέλεσε μοναδική επιλογή για την αποπολιτικοποίηση της φορολογικής Διοίκησης και την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, διότι όπως είναι γνωστό, ο φοροελεγκτικός μηχανισμός στην Ελλάδα, παραδοσιακά, εμφανίζεται διάτρητος σε φαινόμενα αδιαφάνειας και διαφθοράς. Μάλιστα μακροπρόθεσμα, το βάρος αυτών των φαινομένων, έπληξε το κύρος του, οδήγησε στην απαξίωση των ελεγκτικών οργάνων του και είχε ως συνέπεια την ενίσχυση της μη συμμόρφωσης των φορολογουμένων στις υποχρεώσεις τους.

Η σύσταση ανεξάρτητου φορέα, υπευθύνου για την εφαρμογή της φορολογικής πολιτικής, δεν αποτελεί πρωτοτυπία της χώρας μας. Ο ΟΟΣΑ, υποστηρίζει τον εν λόγω διαχωρισμό και προκρίνει την παροχή συμβουλών από τις φορολογικές Διοικήσεις σε νομοθετικά ζητήματα, καθώς και την εν γένει στενή συνεργασία της Διοίκησης με την Πολιτική. Συνάγεται από τα ανωτέρω ότι είναι εξίσου σημαντικό, αφενός ο πολιτικός

¹⁹⁶ Ν.4389/2016 , ο.π., (υποσημ. 20), αρ. 2 παρ. 2

¹⁹⁷ Βλ. Δημητρίου Σ., ο.π., (υποσημ.194), σελ.31

σχεδιασμός να μην είναι αποξενωμένος από την πραγματικότητα, δηλαδή την πρακτική εφαρμογή του, αλλιώς κινδυνεύει να είναι αναποτελεσματικός και αφετέρου, ο φορέας είσπραξης των δημοσίων εσόδων να ευθυγραμμίζει τους στόχους του με τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα, ώστε εν τέλει να διατηρείται η ισορροπία μεταξύ της διασφάλισης των θεμελιωδών δικαιωμάτων και της δημοσιονομικής κατεύθυνσης του κράτους.¹⁹⁸

3. Η ανεπάρκεια των ελεγκτικών οργάνων

Είναι αλήθεια, ότι η ορθή λειτουργία της φορολογικής Διοίκησης, αλλά και κάθε Διοίκησης, εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από το ανθρώπινο δυναμικό της. Η ελλιπής στελέχωση, σε αριθμητικό επίπεδο αλλά και σε επίπεδο επάρκειας προσόντων και δεξιοτήτων, συνιστά αρνητική συνιστώσα στους στόχους, της επιτυχούς είσπραξης των δημοσίων εσόδων και της συμμόρφωσης των φορολογούμενων.

Η κρισιμότητα του ζητήματος αποτυπώνεται, τόσο στο στρατηγικό σχέδιο της ΑΑΔΕ για την ενίσχυση του ελεγκτικού δυναμικού με την ορθολογική στελέχωση, την άρτια εκπαίδευση και την υλοποίηση δράσεων προσαρμοσμένων στις σύγχρονες απαιτήσεις για την επίτευξη διαφανούς εσωτερικής διαδικασίας και διαρκούς λογοδοσίας, όσο και σε έρευνα του ΟΟΣΑ¹⁹⁹ σύμφωνα με την οποία το 17% των ερωτηθέντων πιστεύει πως η κυριότερη αδυναμία της φορολογικής Διοίκησης στην Ελλάδα είναι η λανθασμένη αξιοποίηση των δεξιοτήτων του ανθρώπινου δυναμικού. Το επίμαχο ζήτημα έχει απασχολήσει και το Ελεγκτικό Συνέδριο, στην έκθεσή του στην οποία επισημαίνει ότι η αποτελεσματικότητα των ελέγχων πλήττεται από τη μη υλοποίηση προγραμμάτων κατάρτισης και εκπαίδευσης σε θέματα δεοντολογίας, ακεραιότητας και ανάπτυξης εργασιακού ήθους του ανθρώπινου δυναμικού της φορολογικής Διοίκησης, καθώς επίσης και από το γεγονός ότι δεν έχει θεσμοθετηθεί διαδικασία για την υποβολή δήλωσης μη σύγκρουσης συμφερόντων, ούτε εφαρμόζεται πολιτική τακτικής εναλλαγής προσωπικού σε περιπτώσεις που η κατοχή μιας θέσης δημιουργεί ευκαιρίες για επιλήψιμες συμπεριφορές.²⁰⁰ Στο ίδιο πνεύμα, το Συμβούλιο της Ευρώπης υποστηρίζει ότι η διαφθορά «...συνιστά απειλή για το κράτος δικαίου, της

¹⁹⁸ Βλ. Ινστιτούτο Νίκος Πουλαντζάς, «Ένα δίκαιο και αποδοτικό φορολογικό σύστημα, μελέτη στο πλαίσιο της θεματικής Οικονομία-Παραγωγή-Βιώσιμη Ανάπτυξη», <https://poulantzas.gr/yliko/meleti-i-ena-dikaio-kai-apodotiko-forologiko-systima/>, σελ. 97

¹⁹⁹ Βλ. OECD (2011), «Public Governance Reviews, Greece, Review of the central administration», στο <https://www.dianeosis.org/wp-content/uploads/2016/06/OECDreport.pdf> σελ. 79

²⁰⁰ Βλ. Ελεγκτικό Συνέδριο, οπ.π. (υποσημ.25), σελ. 85-86 και 91

δημοκρατίας και των ανθρώπινων δικαιωμάτων, υπονομεύει τη χρηστή διοίκηση, τη δίκαιη μεταχείριση και την κοινωνική δικαιοσύνη, στρεβλώνει τον ανταγωνισμό, παρεμποδίζει την οικονομική ανάπτυξη και θέτει σε κίνδυνο τη σταθερότητα των δημοκρατικών θεσμών και των ηθικών θεμελίων της κοινωνίας...».²⁰¹

Φαινόμενα διαφθοράς, όπως η δωροδοκία των ελεγκτικών οργάνων για τη σκόπιμη μείωση της πιθανότητας διενέργειας ελέγχου ή την αποσιώπηση φορολογικών παραβάσεων κατά τον έλεγχο, έχουν ήδη μεγάλες διαστάσεις στη χώρα μας εις βάρος του κράτους δίκαιου και των θεμελιωδών δικαιωμάτων του φορολογούμενου και συνδέονται άρρηκτα με την έλλειψη σαφών, υποχρεωτικών και αντικειμενικών κανόνων διενέργειας των ελέγχων.²⁰² Σίγουρα, η κατάρτιση ενός επικαιροποιημένου και ολοκληρωμένου Κώδικα Δεοντολογίας ο οποίος θα περιγράφει την κατάλληλη και ακατάλληλη συμπεριφορά και θα προβλέπει κυρώσεις σε περίπτωση παραβίασης του ή αντίστοιχα επιβραβεύσεις για την ορθή τήρησή του, θα προάγει την ειλικρίνεια, τη δικαιοσύνη, τη διαφάνεια, τη λογοδοσία και το κράτος δικαίου και θα συμβάλλει θετικά στο σύνολο της φοροελεγκτικής διαδικασίας.²⁰³

Επιπρόσθετα, η μέριμνα της φορολογικής Διοίκησης για την αποτίμηση της ελεγκτικής δυνατότητας του προσωπικού και τη στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών με ικανούς και άρτια εκπαιδευμένους υπαλλήλους, θα συμβάλει θετικά στην ορθή εφαρμογή της πολύπλοκης και συνεχώς μεταβαλλόμενης φορολογικής νομοθεσίας και στην αποτελεσματικότητα του ελεγκτικού έργου.²⁰⁴ Στο πλαίσιο αυτό, η εστίαση στην ανάδειξη κατάλληλης συμπεριφοράς κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους και ιδίως κατά τον φορολογικό έλεγχο που συχνά υπονομεύεται από φαινόμενα μεροληψίας και κατάχρησης εξουσίας, προσδίδει ξεχωριστή αξία στην εκπαίδευσή τους.

4. Η έλλειψη φορολογικής συνείδησης

Τα τελευταία χρόνια, η εμπιστοσύνη των πολιτών ως προς την ακεραιότητα του ελεγκτικού μηχανισμού και τη φορολογική δικαιοσύνη έχει κλονιστεί με τις ανάλογες

²⁰¹ Βλ. Βλ. Ελεγκτικό Συνέδριο, οπ.π. (υποσημ.25), σελ. 14, «(η Σύμβαση ποινικού δικαίου για τη διαφθορά, υπογράφηκε στο Στρασβούργο στις 27 Ιανουαρίου 1999 και τέθηκε σε ισχύ το 2002 και στην Ελλάδα κυρώθηκε με τον ν. 3560/2007)»

²⁰² Βλ. Ελεγκτικό Συνέδριο, οπ.π. (υποσημ.25), σελ. 16

²⁰³ Βλ. Ελεγκτικό Συνέδριο, οπ.π. (υποσημ.25), σελ. 97-99

²⁰⁴ Βλ. Ελεγκτικό Συνέδριο, οπ.π., (υποσημ. 25), σελ.10-11

δημοσιονομικές επιπτώσεις. Σε μελέτη²⁰⁵ που πραγματοποιήθηκε αναφορικά με τα ζητήματα της φοροδιαφυγής και της διαφθοράς σε διάφορες χώρες, υποστηρίχθηκε η άποψη ότι η φοροδιαφυγή αυξάνεται όσο αυξάνεται η φορολογική επιβάρυνση, ενώ αντιθέτως μειώνεται υπό την αύξηση της φορολογικής συνείδησης και της προσφοράς κρατικών υπηρεσιών. Ομοίως, θεωρείται ότι η πεποίθηση των πολιτών σε ένα δίκαιο φορολογικό σύστημα που προάγει τα συμφέροντά τους δύναται να περιορίσει τη φοροδιαφυγή μέσω της έγκαιρης καταβολής των φόρων τους.²⁰⁶ Αντίθετα, η υπερβάλλουσα φορολογική εξουσία και η τιμωρητική διάθεση καθώς και η εφαρμογή πρακτικών φορολογικής αμνηστίας με ευνοϊκούς όρους δημιουργούν κίνητρο για φοροδιαφυγή και πλήττουν την αρχή της ίσης μεταχείρισης, αδικώντας τους συνεπείς φορολογούμενους.

Η στροφή προς την κατεύθυνση επίτευξης της συνειδητής και όχι της αναγκαστικής συμμόρφωσης των φορολογούμενων, γίνεται αντιληπτό ότι είναι πλέον επιβεβλημένη και υπογραμμίζεται στο στρατηγικό σχέδιο της ΑΑΔΕ, μέσω ιδίως της ενίσχυσης του οικειοθελούς χαρακτήρα με τη διενέργεια εκπαιδευτικών και ενημερωτικών δράσεων για την ενίσχυση της φορολογικής συνείδησης. Εν τέλει, η αναγωγή της φοροδιαφυγής και της διαφθοράς σε ηθικό και όχι μόνο νομικό παράπτωμα, ενδεχομένως να είναι προσφορότερη από την πρακτική της ατέρμονης θέσπισης ελεγκτικών εξουσιών και ίσως οδηγήσει στην μεγιστοποίηση των δημοσίων εσόδων και μακροπρόθεσμα στην ανάκαμψη της εθνικής οικονομίας σε μια πρωτίστως δίκαιη κοινωνία.²⁰⁷

5. Η σχέση ελεγκτή – ελεγχόμενου

Ο σημαίνων ρόλος της ελεγκτικής διαδικασίας έγκειται στο γεγονός ότι αποτελεί το βασικό σημείο επαφής μεταξύ της φορολογικής Διοίκησης και του φορολογούμενου. Στην Ελλάδα η διοικητική κουλτούρα κατά κανόνα προάγει την υπηρετήση των επιμέρους συμφερόντων αντί του συλλογικού συμφέροντος, ενώ οι σχέσεις κράτους-πολίτη διακρίνονται από έντονα πελατειακό χαρακτήρα. Υπό αυτή την οπτική, στο αφιλόξενο περιβάλλον του φορολογικού ελέγχου αναπτύσσονται δύο φαινομενικά αντίθετα συμφέροντα που «παλεύουν» να κυριαρχήσουν και σε συνδυασμό με τις παθογένειες του ελεγκτικού μηχανισμού, κλονίζουν τη συνεργασία

²⁰⁵ Βλ. Schneider F. (2015), «*Tax evasion, shadow economy and corruption in Greece and other OECD countries: some empirical facts*», στο <https://www.scirp.org/journal/paperinformation?paperid=87464> σελ. 9-10

²⁰⁶ Βλ. Ernst & Young, ο.π., (υποσημ. 188), σελ.69

²⁰⁷ Βλ. Ernst & Young, ο.π., (υποσημ. 188), σελ.264

μεταξύ ελεγχόμενου και ελεγκτή. Θετικό βήμα προς την αποκλιμάκωση της κατάστασης θα αποτελούσε η αλλαγή νοοτροπίας της φορολογικής Διοίκησης, έτσι ώστε λογιστές και φορολογούμενοι να γνωρίζουν ότι, αν είναι φορολογικά έντιμοι, οι ελεγκτές δεν θα «εφευρίσκουν» παραβάσεις και η φορολογική εντιμότητα θα επιβραβεύεται από το κράτος, αντί να τιμωρείται εμμέσως μέσω της άνισης μεταχείρισης των φορολογουμένων. Σε κάθε περίπτωση απαιτείται εκατέρωθεν σεβασμός και η αποφυγή αντιδεοντολογικής αντιμετώπισης του ελεγχόμενου ως «εξ ορισμού» ύποπτο και με εκ των προτέρων τιμωρητική διάθεση, γιατί κάτι τέτοιο θέτει σε κίνδυνο τα δικαιώματά του.²⁰⁸ Εξάλλου, τέτοιου είδους συμπεριφορές ενισχύουν την επιφυλακτικότητα του ελεγχόμενου και τον αποτρέπουν από κάθε διάθεση για συνεργασία, με επακόλουθο τη διάβρωση της μεταξύ τους σχέσης και την έκπτωση της ποιότητας και της ακρίβειας του ελεγκτικού πορίσματος.

Είναι γεγονός ότι ο φορολογικός έλεγχος τυγχάνει επιφυλακτικής αντιμετώπισης από τους φορολογούμενους, ιδίως γιατί η φορολογία επιφέρει μείωση των εισοδημάτων τους, αλλά και γιατί ο όρος «έλεγχος», από μόνος του είναι αιτία ανάπτυξης αμυντικής συμπεριφοράς. Υπό αυτή την οπτική, δεν χωρεί αμφιβολία ότι για τη δόμηση εποικοδομητικής σχέσης μεταξύ ελεγκτή-ελεγχόμενου, ευεργετική είναι η άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, καθώς μέσω της ορθής εφαρμογής του, από τη μία πλευρά ο φορολογούμενος εμφανίζεται πιο πρόθυμος γιατί αισθάνεται ότι λαμβάνεται υπόψη η άποψή του και από την άλλη πλευρά, τα ελεγκτικά όργανα αισθάνονται ασφάλεια σχετικά με την ορθότητα του πορίσματος τους, ενώ διευκολύνεται και το έργο τους καθώς δεν καταναλώνουν πόρους και χρόνο σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις για την εύρεση της φορολογητέας ύλης.

Γενικότερα, τα τελευταία χρόνια παρατηρείται μια μετεξέλιξη της εν θέματι σχέσης επί της βάσης μιας συμπεριφοράς «δίκαιης μεταχείρισης/ τίμιου παιχνιδιού» που διέπεται από εργαλεία ενδοτικού παρά αναγκαστικού δικαίου και μπορεί να αποβεί προς το συμφέρον και των δύο αντικρουόμενων πλευρών.²⁰⁹ Η προσέγγιση αυτή φαίνεται να συνδράμει στη βελτίωση της οικειοθελούς συμμόρφωσης και εισάγει για πρώτη φορά στην ελεγκτική διαδικασία, όρους όπως η αμοιβαία συμμετοχή και η συνεισφορά. Προς αυτή την κατεύθυνση άλλωστε, είναι και ο Ευρωπαϊκός Κώδικας

²⁰⁸ Βλ. Τσακίρη Ε., οπ.π. (υποσημ. 53), σελ. 7

²⁰⁹ Βλ. Σαββαΐδου Α., «Φορολογική Ασφάλεια και Δικαιοσύνη», φορολογική ημερίδα της έδρας Jean Monnet στην Ευρωπαϊκή Φορολογική Πολιτική και Διοίκηση, Σεπτέμβριος 2019, στο <https://www.linkedin.com/pulse/>

Φορολογουμένων, στον οποίο έγινε αναφορά σε προηγούμενο κεφάλαιο. Η εν λόγω δράση εστιάζει στην προσέγγιση της έννοιας της «προωθημένης σχέσης/συνεργασίας (“enhanced relationship /cooperation”)²¹⁰» μεταξύ φορολογικής Διοίκησης και φορολογούμενου με ιδιαίτερο χαρακτηριστικό της, τη μη σύνδεσή της με νομικούς κανόνες οι οποίοι με μαθηματική ακρίβεια οδηγούν στην ενδυνάμωση της Διοίκησης και στην αποδυνάμωση του τον φορολογούμενου, αλλά στη συνάρτησή της με τη συμπεριφορά των δύο μερών και τη μεταξύ τους συνεργασία στο πλαίσιο υιοθέτησης γενικών αρχών και βέλτιστων πρακτικών.

6. Η ακυρότητα των πράξεων

Η νομολογία, όπως ήδη έχει αναφερθεί, έπαιξε σημαντικό ρόλο στην εγκαθίδρυση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης στην φορολογική διαδικασία, ιδίως με την αρ. Ολ. ΣτΕ 2370/2007 απόφαση, η οποία ανέδειξε την κλήση σε προηγούμενη ακρόαση σε ουσιώδη τύπο της διαδικασίας και έκρινε ότι η σχετική υποχρέωση υφίσταται ακόμα και επί δέσμιας αρμοδιότητας της Διοίκησης, Ωστόσο, η προκληθείσα καθυστέρηση στη διοικητική διαδικασία, από την παραπομπή πληθώρας υποθέσεων στα διοικητικά δικαστήρια λόγω παράβασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, οδήγησε στην εισαγωγή νέας διάταξης στο άρθρο 79 παρ.5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, βάσει του οποίου : *«η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης»*, προσβλέποντας στην αποτελεσματικότερη και ταχύτερη διοικητική δράση.

Το φαινόμενο της ακύρωσης των διοικητικών πράξεων λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της κλήσης σε προηγούμενη ακρόαση του φορολογούμενου, έχει πολλαπλές αρνητικές συνέπειες, αφενός διότι τα δικαστήρια επωμίζονται πρόσθετο βάρος και η Διοίκηση αυξάνει τις εκκρεμείς υποθέσεις της με κίνδυνο επανάληψης της διαδικασίας σε περίπτωση δικαίωσης του φορολογούμενου, αφετέρου, διότι ο φορολογούμενος εμπλέκεται σε μια χρονοβόρα και δαπανηρή διαδικασία εις βάρος του. Το αρνητικό αντίκτυπο θα είχε αποφευχθεί εάν εξ αρχής η φορολογική Διοίκηση είχε συνεργαστεί με τον ελεγχόμενο, τόσο σε θεσμικό επίπεδο τηρώντας την προβλεπόμενη υποχρέωση της για κλήση σε ακρόαση, όσο και ατύπως μέσω της

²¹⁰ Βλ. Σαββαΐδου Α., οπ.π. (υποσημ. 209)

διάθεσης για συνεργασία και διάλογο. Άρα στο σημείο αυτό ενδεχομένως τίθεται το ερώτημα, αν τελικά με την καθολική εφαρμογή του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης επιβραδύνεται η διοικητική δράση ή μάλλον αυτή επιταχύνεται και γίνεται πιο αποτελεσματική.

Πράγματι, η άκριτη εφαρμογή της συνταγματικής διάταξης οδηγεί σε κάποια επιβράδυνση της διοικητικής διαδικασίας, όμως στην πράξη «εγκαθιδρύει» πρόσθετη δικλείδα ασφαλείας όσον αφορά την ορθότητα των ενεργειών της Διοίκησης. Ειδικότερα αν ο θιγόμενος ασκήσει επιμελώς το δικαίωμα του και η Διοίκηση εντυπώσει επί της ουσίας στους ισχυρισμούς του, τότε θα είναι δυνατόν η τελευταία να τεκμηριώσει σε ισχυρότερη βάση τις απόψεις της, είτε εμμένοντας στην αρχική της θέση είτε μεταβάλλοντας αυτές, έτσι ώστε τυχόν επιγενόμενος δικαστικός έλεγχος να οδηγήσει στη δικαίωσή της. Συνεπώς το όφελος από την τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης, εκτός από μέσο διασφάλισης των δικαιωμάτων του διοικούμενου αποτελεί μια πρόσθετη μορφή ελέγχου της διοικητικής διαδικασίας και ευκαιρία διόρθωσης τυχόν σφαλμάτων, πριν την καταφυγή στη δικαστική επίλυση των διαφορών.²¹¹

II. Η προσβολή των δικαιωμάτων του φορολογούμενου

Ο φορολογούμενος, κατά τον φορολογικό έλεγχο, έρχεται συχνά αντιμέτωπος με ενέργειες οι οποίες θίγουν τα δικαιώματά του, κυρίως λόγω των υπέρμετρων εξουσιών της φορολογικής Διοίκησης, όπως ήδη προαναφέρθηκε. Σε αυτόν τον παράγοντα προστίθενται και οι αρνητικές επιπτώσεις από την αδυναμία διενέργειας πλήρων ελέγχων και η αντικατάστασή τους με μερικούς ή προληπτικούς ελέγχους όπως και το σύστημα επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων.

1. Η αδυναμία διενέργειας πλήρων ελέγχων

Η συνεχής κλιμάκωση της φοροδιαφυγής και η έλλειψη ενός άρτια δομημένου ελεγκτικού μηχανισμού έχουν οδηγήσει σε χαμηλού βαθμού διεξαγωγή έγκαιρων πλήρων ελέγχων, με αρνητικές συνέπειες τόσο στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου όσο και στα δικαιώματα του ελεγχόμενου. Η πληθώρα διατάξεων και εγκυκλίων, η χρονική πίεση από την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή

²¹¹Βλ. Εθνικό Συντονιστικό Όργανο Ελέγχου και Λογοδοσίας (ΕΣΟΕΛ), «Οδηγός Καταλογιστικής Διαδικασίας», Ιούλιος 2022, στο https://aead.gr/images/manuals/odhgos_katalogistiskis_diadikasias.pdf, σελ. 133-134

φόρου, η έλλειψη φορολογικής συνείδησης και ο τεράστιος όγκος των φορολογικών υποθέσεων, σίγουρα λειτουργούν ανασταλτικά στη διενέργεια πλήρων ελέγχων.

Υπό αυτές τις συνθήκες, ο φορολογικός νομοθέτης καλείται να επινοήσει νέες πρακτικές, με αποτέλεσμα να οδηγείται στον συνεχή εφοδιασμό των ελεγκτικών οργάνων με νέα μέσα και νέες εξουσίες. Στο πλαίσιο αυτής της λογικής, υιοθετήθηκε από το κράτος ο θεσμός των μερικών ελέγχων, υπό μία μορφή η οποία αποτελεί ελληνική πρωτοτυπία και αποσκοπεί στην κάλυψη της ανάγκης για ταχεία είσπραξη φόρων και προστίμων, ενώ υποστηρίζεται ότι η εκτεταμένη χρήση τους υποκρύπτει εισπρακτική διάθεση από τη βεβαίωση πρόσθετων φόρων.²¹²

Στην ελληνική φορολογική πραγματικότητα, η διενέργεια μερικών ελέγχων ή και επανελέγχων, η κατά κόρον χρήση έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και η διευρυμένη άρση των απορρήτων φανερώνουν την αδυναμία της φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρων ελέγχων και όπως είναι αναμενόμενο αντιμετωπίζονται επικριτικά από την κοινή γνώμη. Εξάλλου το γεγονός ότι δεν αποκλείεται η παράλληλη διενέργεια πλήρους και μερικού ελέγχου, χωρίς να υπάρχει σαφής οριοθέτηση μεταξύ των δύο μορφών, δημιουργεί ανασφάλεια και αβεβαιότητα στον φορολογούμενο σχετικά με την οριστικοποίηση του φόρου.

2. Η εκτεταμένη διενέργεια προληπτικών ελέγχων

Ο προληπτικός έλεγχος, αποσκοπεί στη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας κατά τη χρονική στιγμή των οικονομικών συναλλαγών, δηλαδή στον εντοπισμό της φοροδιαφυγής κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης. Ο αιφνιδιαστικός χαρακτήρας του θεωρείται ότι λειτουργεί προληπτικά σε τυχόν πρόθεση των φορολογουμένων για την τέλεση παραβάσεων. Εντούτοις, η έλλειψη ειδικού νομοθετικού πλαισίου για τον τρόπο διεξαγωγής του, δημιουργεί έντονες επιφυλάξεις σχετικά με τη διαφύλαξη των δικαιωμάτων του ελεγχόμενου. Οι δυσμενείς επιπτώσεις του ενισχύονται από την έλλειψη προηγούμενης ειδοποίησης και την μη ύπαρξη ρητής πρόβλεψης, στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο και στις απορρέουσες από αυτό ερμηνευτικές εγκυκλίους, για την συνδρομή νομικού ή οικονομικού συμβούλου κατά τη διάρκειά του ή και για την ίδια την παρουσία του ελεγχόμενου, με αποτέλεσμα αυτός να είναι πρακτικά ανυπεράσπιστος έναντι των ελεγκτικών οργάνων.

²¹² Βλ. Τσακίρη Ε., οπ.π. (υποσημ. 53), σελ. 16

Ειδικότερα, πρόκειται για μια διαδικασία, στην οποία η χρήση ενισχυμένων ελεγκτικών εξουσιών, όπως η είσοδος στις εγκαταστάσεις, η ενδεδειγμένη έρευνα και η βάση εκτίμησης κατάσχεση στοιχείων, οδηγεί στην υποχώρηση της άμυνας του ελεγχόμενου, ενώ ο καταλογισμός κάποιας φορολογικής παράβασης στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, ενισχύει την επιφυλακτικότητα και φθείρει κάθε συνεργατική διάθεση. Αναμφίβολα δε, η διεξαγωγή αιφνιδιαστικού ελέγχου εν ώρα λειτουργίας της επιχείρησης, δημιουργεί αναστάτωση και παρακωλύει την ομαλή λειτουργία της, αφού ο επαγγελματίας και το προσωπικό είναι υποχρεωμένοι να σταματήσουν την εργασία τους για να παρέχουν στους ελεγκτές τα ζητούμενα στοιχεία. Πρόκειται για μια υπερβολικά πιεστική συνθήκη, τόσο από άποψη χρόνου, όσο και σε ψυχολογικό επίπεδο, η οποία ενδεχομένως οδηγεί σε αδικαιολόγητη παρεμπόδιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Ο ιδιαίτερα επιβαρυντικός χαρακτήρας του προληπτικού ελέγχου στην χώρα μας είναι καταφανής σε σχέση με τα ισχύοντα καθεστώτα άλλων χωρών.²¹³ Ενδεικτικά στις ΗΠΑ και στη Γαλλία, ο ελεγχόμενος δύναται να αιτηθεί την μεταβολή του χώρου διενέργειας του ελέγχου αν κρίνει ότι επηρεάζεται αρνητικά η επιχειρηματική του δραστηριότητα ή ο προσωπικός του βίος. Στη Γαλλία, η είσοδος στην επαγγελματική εγκατάσταση και η κατάσχεση εγγράφων αποτελεί εξαιρετικό μέσο έρευνας σε συγκεκριμένες φορολογικές παραβάσεις και από ανώτερα ελεγκτικά στελέχη, ενώ πραγματοποιείται παρουσία της αστυνομίας και κατόπιν άδειας του προέδρου του αρμόδιου πρωτοδικείου για την αναλογικότητα του μέτρου. Προφανώς, στις χώρες αυτές ο ελεγχόμενος δεν αντιμετωπίζεται εξ αρχής ως ύποπτος φοροδιαφυγής, αλλά παρέχεται ικανοποιητικός βαθμός νομικών εγγυήσεων για την προάσπιση των συμφερόντων του.

3. Η διακριτική ευχέρεια στην επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων

Στον ΚΦΔ δεν υπάρχει αναλυτική καταγραφή των οργάνων της φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων, αλλά ορίζει τον Διοικητή της, ως αρμόδιο να αναθέτει τις ελεγκτικές αρμοδιότητες στις επιμέρους υπηρεσίες της φορολογικής Διοίκησης. Ειδικότερα η ΑΑΔΕ, ως κεντρική υπηρεσία, είναι υπεύθυνη για τον κεντρικό στρατηγικό σχεδιασμό των φορολογικών ελέγχων,

²¹³ Βλ. Πιτσιλή Γ., οπ.π., (υποσημ.195), σελ. 990

εφαρμόζοντας συστήματα εντοπισμού και αξιολόγησης κινδύνων και θέτοντας σε πίνακα προτεραιοποίησης τις προς έλεγχο υποθέσεις. Οι επιμέρους ελεγκτικές υπηρεσίες με τη σειρά τους αναπτύσσουν τον ετήσιο σχεδιασμό τους βάσει του πίνακα προτεραιοποίησης της ΑΑΔΕ, διαθέτοντας όμως ευρεία ευχέρεια ανακατανομής των επιλεγέντων υποθέσεων. Επ' αυτού, σύμφωνα με το πόρισμα του Ελεγκτικού Συνεδρίου²¹⁴ διαπιστώθηκε η παροχή ευρύτατης διακριτικής ευχέρειας στην επιλογή υποθέσεων που θα ελεγχθούν, καθώς η ΑΑΔΕ δεν υποχρεώνει τις ελεγκτικές υπηρεσίες στη χρήση συγκεκριμένων κριτηρίων για τις μεταβολές που επιφέρουν στον, βάσει των θεσπισμένων κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου, πίνακα προτεραιοποίησης. Οι μεταβολές αυτές συνήθως βασίζονται σε στερεοτυπικές αιτιολογίες και προτάσσουν τις εκκρεμείς υποθέσεις, τους υποχρεωτικούς ελέγχους και τις υπό παραγραφή υποθέσεις, με αποτέλεσμα να μην διασφαλίζεται η ίση μεταχείριση των φορολογουμένων.

Συνέπεια των παραπάνω είναι ότι επιλέγεται σε μεγάλο βαθμό η διενέργεια επιτόπιων ελέγχων και ιδίως μερικών, γεγονός το οποίο ενώ παρέχει διπλό πλεονέκτημα στις ελεγκτικές υπηρεσίες, ήτοι του επανελέγχου και της μη υποχρέωσης προηγούμενης έγγραφης ειδοποίησης, πλήττει τα δικαιώματα του φορολογούμενου και αντίκειται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου. Αξίζει επίσης, να σημειωθεί ότι η πρακτική αυτή συνιστά μια επιλογή που παρέχει ευκαιρίες διεπαφής και αλληλεπίδρασης με τους φορολογούμενους, η οποία εγκυμονεί κινδύνους μεροληψίας και καταχρηστικής συμπεριφοράς,²¹⁵ γι' αυτό λόγω των ανωτέρω ζητημάτων, η ΑΑΔΕ έθεσε ανώτατο επιτρεπόμενο όριο ανακατανομής των κεντρικά προτεραιοποιημένων υποθέσεων, με σκοπό τον περιορισμό φαινομένων κατάχρησης της διακριτικής ευχέρειας των ελεγκτικών υπηρεσιών.

²¹⁴ Βλ. Ελεγκτικό Συνέδριο, οπ.π. (υποσημ.25), σελ. 104

²¹⁵ Βλ. Ελεγκτικό Συνέδριο, οπ.π. (υποσημ.25), σελ. 72

Συμπεράσματα

Η παρούσα εργασία σκοπό είχε τη μελέτη της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας στο βαθμό που γεννά καταστάσεις αλληλοσύγκρουσης μεταξύ των θεμελιωδών δικαιωμάτων του φορολογούμενου και των εκτεταμένων φορολογικών εξουσιών. Εν γένει, επιχειρήθηκε η ανάδειξη των παθογενειών του φορολογικού ελέγχου και τα ελλείμματα της συνταγματικότητάς του σε βάρος, τόσο των δικαιωμάτων του ελεγχόμενου, όσο και της επίτευξης του δημοσιονομικού σκοπού.

Η φορολογική ελεγκτική διαδικασία επί της ουσίας εκτυλίσσεται σε τρία κύρια στάδια, ήτοι το στάδιο ελέγχου από τα ελεγκτικά όργανα για τον προσδιορισμό του φόρου, το στάδιο διοικητικής ή εξώδικης επίλυσης της φορολογικής διαφοράς με την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής σε περίπτωση αμφισβήτησης του ελεγκτικού πορίσματος και τέλος ολοκληρώνεται με το στάδιο της προσφυγής ενώπιον του διοικητικού Δικαστηρίου. Τα κρίσιμα ζητήματα της ανωτέρω διαδικασίας αναφορικά με τα όρια της φορολογικής εξουσίας και την διαφύλαξη των δικαιωμάτων του φορολογούμενου, ρυθμίζονται τόσο σε εθνικό επίπεδο από το Σύνταγμα, τον ΚΦΔ και τον ΚΔΔιαδ, όσο και σε υπερεθνικό από την ΕΣΔΑ και τον ΧΘΔΕΕ, ενώ καθοριστικός είναι και ο ρόλος της νομολογίας. Η ΑΑΔΕ αποτελεί το βασικό όργανο διενέργειας οποιασδήποτε μορφής και έκτασης φορολογικών ελέγχων και διαθέτει ενισχυμένη κανονιστική και νομοθετική αρμοδιότητα επί όλων των συναφών θεμάτων.

Είναι γεγονός ότι η πληθώρα των φορολογικών διατάξεων στην νεότερη ιστορία του ελληνικού φορολογικού συστήματος καταδεικνύει την ανάγκη του Δημοσίου για την καταπολέμηση τη φοροδιαφυγής και την είσπραξη εσόδων. Δεδομένης της σοβαρότητας του προβλήματος λόγω των τεράστιων επιπτώσεων στην δημοσιονομική πολιτική της χώρας, ο νομοθέτης όρισε ρητά στον ΚΦΔ²¹⁶ τις παραβάσεις που συνιστούν εγκλήματα φοροδιαφυγής, καθώς η έκταση του φαινομένου διαταράσσει τις

²¹⁶ Βλ. άρθρο 66 του ΚΦΔ: «*1. Η απόκρυψη φορολογητέων εισοδημάτων ή περιουσιακών στοιχείων με πρόθεση την αποφυγή της πληρωμής φόρων (εξαιρουμένου του Φ.Π.Α.) μέσω της μη υποβολής ή ανακριβούς υποβολής δηλώσεων ή της χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, όταν ο φόρος που έχει αποκρυβεί υπερβαίνει τις 100.000,00€ ανά έτος και ανά είδος φόρου. 2. Η μη απόδοση ή μειωμένη απόδοση του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών, καθώς και ο συμψηφισμός, η λήψη επιστροφής ή διακράτηση τέτοιων φόρων, τελών και εισφορών, όταν ο φόρος που έχει αποκρυβεί υπερβαίνει τις 50.000,00€ ανά έτος όσον αφορά στο Φ.Π.Α. και τις 100.000,00€ ανά έτος και ανά είδος φόρου για τις υπόλοιπες περιπτώσεις. 3. Η μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση στο Δημόσιο του φόρου πλοίων, όταν ο φόρος που έχει αποκρυβεί υπερβαίνει τις 100.000,00€ ανά έτος. 4. Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η νόθευση αυτών, ανεξάρτητα αν έχουν σαν αποτέλεσμα την μη πληρωμή φόρων.»*

ισορροπίες της οικονομίας στρεβλώνοντας τους όρους του ανταγωνισμού και οδηγεί σε κοινωνική ανισότητα πλήττοντας την αξιοπιστία του κράτους.²¹⁷

Η έντονη κλιμάκωση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα σε σύγκριση με άλλα κράτη μέλη της ΕΕ οφείλεται σε διάφορους παράγοντες όπως : « η πολυνομία – πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος, η ανασφάλεια δικαίου που δημιουργείται τόσο στους φορολογουμένους όσο και στους υπαλλήλους της φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, η συνεχόμενη αύξηση του φορολογικού βάρους και η μη ύπαρξη πολιτικής βούλησης για την αντιμετώπιση του φαινομένου» καθώς και η έλλειψη τεχνολογικής / οργανωτικής υποδομής της Φορολογικής Διοίκησης, η δυσλειτουργία της λόγω της υπέρμετρης τυπολατρίας και της ανεπαρκούς οργάνωσης του ανθρώπινου δυναμικού της, ο υψηλός βαθμός αυτοαπασχολούμενων και μικρών επιχειρήσεων, η έλλειψη φορολογικής κουλτούρας και η αντίστοιχη μη ανταποδοτικότητα των κρατικών υπηρεσιών.²¹⁸

Διαχρονικά και παγκοσμίως, ανεξαρτήτως εάν βιώνουμε περίοδο ύφεσης ή ευμάρειας, η πάταξη της φοροδιαφυγής και η αύξηση των δημόσιων εσόδων συνιστούν τον κύριο στόχο κάθε ευνομούμενης πολιτείας και το βασικό μέσο για την επίτευξή του είναι αναμφίβολα η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων. Είναι αλήθεια ότι η ελληνική οικονομία δέχτηκε ισχυρό πλήγμα κατά την πρόσφατη χρηματοπιστωτική κρίση, η οποία σε συνδυασμό με την αστάθεια του φορολογικού μας συστήματος και τις αυξημένες απαιτήσεις των διεθνών δανειστών, οδήγησε στην υιοθέτηση της πρακτικής των αλλεπάλληλων μεταρρυθμίσεων, άλλες φορές ορθών και άλλες δυσανάλογων ως προς τα δικαιώματα των φορολογουμένων. Υπό αυτές τις συνθήκες τα ελεγκτικά όργανα εξοπλίστηκαν με ενισχυμένες εξουσίες όπως η είσοδος στις εγκαταστάσεις ή ακόμα και στην οικία του φορολογούμενου, η απρόσκοπτη πρόσβαση τα λογιστικά αρχεία του και η κατάσχεση αυτών, η ευελιξία στην προτεραιοποίηση των προς επιλογή υποθέσεων και ο επανέλεγχος αυτών, καθώς και η δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ιδίως δε, επί των έμμεσων τεχνικών ελέγχου έχουν δικαιολογημένα αναπτυχθεί έντονοι προβληματισμοί ως προς τον αδικαιολόγητο περιορισμό των δικαιωμάτων των φορολογούμενων, όπως αυτά κατοχυρώνονται στις συνταγματικές αρχές της νομιμότητας, της ασφάλειας δικαίου και της ισότητας. Μάλιστα η ανάπτυξη νέων λογισμικών και τεχνολογιών τα

²¹⁷ Βλ. Ernst & Young, οπ.π., (υποσημ.188), σελ. 9-10

²¹⁸ Βλ. Ernst & Young, οπ.π., (υποσημ.188), σελ. 36-54

τελευταία χρόνια έχει οδηγήσει στην αξιοσημείωτη κάμψη του φορολογικού απορρήτου, ενώ πλέον δεν υφίσταται τραπεζικό απόρρητο στο πλαίσιο των φορολογικών ελέγχων.

Στον αντίποδα η πρόβλεψη εγγυήσεων υπέρ των ελεγχόμενων έναντι της επαχθούς επεμβατικής κρατικής εξουσίας δεσμεύει τον φορολογικό νομοθέτη ώστε οι σχετικές διατάξεις να εδράζονται στους συνταγματικούς και διεθνείς κανόνες. Το γεγονός ότι η έκδοση πράξης επιβολής φόρου από τη φορολογική Διοίκηση έχει δυσμενείς συνέπειες για τα συμφέροντα του φορολογούμενου, στο Σύνταγμα, πέραν της θεμελιώδους αρχής της προστασίας της ανθρώπινης αξίας, θεσπίζονται ειδικότερες εγγυήσεις, όπως η αρχή της νομιμότητας του φόρου επικουρούμενη από την αρχή της βεβαιότητας, οι αρχές της φορολογικής ισότητας, της αναλογικότητας, της προστατευόμενης εμπιστοσύνης στο πλαίσιο της χρηστής Διοίκησης και τέλος η αρχή της προηγούμενης ακρόασης από την οποία απορρέουν τα δικαιώματα της πρόσβασης στα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η δυνατότητα συμμετοχής του ελεγχόμενου στην αποδεικτική διαδικασία και η απαίτηση για σαφή αιτιολόγηση της πράξης επιβολής φόρου. Αξίζει δε να επισημανθεί η σπουδαιότητα της τήρησης του τύπου της κλήσης σε ακρόαση χωρίς παρεκκλίσεις και εξαιρέσεις διότι συνιστά το μοναδικό εναπομείναν μέσο συμμετοχής του διοικούμενου στη διοικητική διαδικασία και η απαρύγκλιτη άσκηση του δικαιώματος συμβάλει στη δόμηση σχέσης εμπιστοσύνης μεταξύ κράτους-πολίτη και στην αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου μέσω της καλύτερης ενημέρωσης τόσο κατά τον έλεγχο όσο και κατά την άσκηση ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής.

Η παρατεταμένη ύφεση ώθησε τη χώρα μας σε επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό και η απαίτηση για αύξηση των δημοσίων εσόδων οδήγησε στην ενίσχυση του κρατικού παρεμβατισμού και στον συνεχή περιορισμό, άμεσα ή έμμεσα, των δικαιωμάτων του φορολογούμενου. Τα δυσμενή δημοσιονομικά δεδομένα δοκίμασαν την ανθεκτικότητα του Συντάγματος, ως προς τη δυνατότητα προσαρμογής του στις νέες συνθήκες συνεχίζοντας να επιτελεί αποτελεσματικά τις λειτουργίες του.²¹⁹ Επ' αυτού, αξίζει να αναφερθούμε στο σκεπτικό της απόφασης του ανώτατου δικαστηρίου των ΗΠΑ το έτος 1866, καθώς αποτέλεσε ορόσημο για την προστασία των ανθρώπινων δικαιωμάτων σε περιόδους έκτακτης ανάγκης. Συγκεκριμένα κρίθηκε ότι : «... Το

²¹⁹ Βλ. Κοντιάδης Ξ. Φωτιάδου Α., «Η συνταγματική ανθεκτικότητα στη δοκιμασία των κρίσεων», Κέντρο Ευρωπαϊκού Συνταγματικού Δικαίου, Ίδρυμα Θεμιστοκλή και Δημήτρη Τσάτσου, Αθήνα 2022, σελ.42-43

*σύνταγμα εμπεριέχει μια σταθερή και अपαράλλαχτη ισορροπία ανάμεσα στην προσωπική ελευθερία και ανεξαρτησία από τη μια, και στις κυβερνητικές εξουσίες από την άλλη. Αυτή η ισορροπία πρέπει να διατηρείται σε όλες τις περιπτώσεις. Η κυβέρνηση δεν αποκτά νέες εξουσίες σε περίοδο οξείας κρίσης, ούτε οι εξουσίες που η κυβέρνηση έχει σε περίοδο ομαλότητας διευρύνονται σε περίοδο έκτακτης ανάγκης. Όταν η κυβέρνηση βρεθεί αντιμετώπι με μια κρίση μπορεί να χρησιμοποιήσει τις κανονικές της εξουσίες και μόνο αυτές..».*²²⁰

Η αλήθεια είναι ότι τα τελευταία χρόνια, υπό το βάρος του δημοσίου χρέους, γίναμε μάρτυρες καταστάσεων κατά τις οποίες η έννοια του δημοσίου συμφέροντος επικάλυψε συνταγματικές αρχές και η δικαστική και εκτελεστική εξουσία έβαλε σε δεύτερη μοίρα τις επιταγές του Συντάγματος. Οι φορολογικοί έλεγχοι αποτέλεσαν σημείο αναφοράς για την επιβίωση της ελληνικής οικονομίας και το βασικό μέσο αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής στοχεύοντας στη γεφύρωση του κενού μεταξύ των δηλωθέντων και των πραγματικών εισοδημάτων. Εντούτοις, η ένταση του οικονομικού φαινομένου, η αστάθεια του φορολογικού μηχανισμού και η ανύπαρκτη φορολογική κουλτούρα, έδρασαν ανασταλτικά στο εν λόγω εγχείρημα. Επακόλουθο ήταν, ο φορολογικός έλεγχος, ενώ θα μπορούσε να αναδειχθεί σε δυναμικό «εργαλείο» εφαρμογής των συνταγματικών αρχών για τη αναδιανεμητική λειτουργία του φόρου και τη συμμετοχή του διοικούμενου στη λήψη αποφάσεων, κατέστη πεδίο υιοθέτησης άνευ προηγουμένου πρακτικών, πολλές φορές χωρίς καν να προηγηθεί η μελέτη των επιπτώσεων τους στα δικαιώματα των ελεγχόμενων. Οι αλληπάλληλες φορολογικές μεταρρυθμίσεις, με την εκχώρηση πρωτοφανών φορολογικών εξουσιών και την παράλληλη υποχώρηση των δικαιωμάτων των φορολογούμενων χωρίς την αντίστοιχη ανταποδοτικότητα των κρατικών υπηρεσιών και τη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών, κλόνισαν την εμπιστοσύνη προς τους θεσμούς και δημιούργησαν ανασφάλεια στους Έλληνες φορολογούμενους.

Ωστόσο, αξίζει να σημειωθεί ότι ο ρόλος του κράτους είτε σε συνθήκες ομαλότητας είτε σε εξαιρετικές καταστάσεις κρίσης, δεν μεταβάλλεται και έγκειται στην προστασία της λειτουργίας των συνταγματικών αρχών, προκειμένου να αποτραπούν φαινόμενα συστηματικής παραβίασης των θεμελιωδών δικαιωμάτων.²²¹ Η πρόσφατη νομολογία

²²⁰ Βλ. Αργυρός Α., «Τα «προνόμια» του Δημοσίου και το «Δίκαιο της ανάγκης» στο κράτος δικαίου», στο Νομικό Βήμα, τ.60/2012, στο www.academia.edu, σελ. 2839

²²¹ Βλ. Κοντιάδης Ξ., «Δοκιμασία και ανθεκτικότητα του Συντάγματος», στο ηλεκτρονικό περιοδικό δημοσίου δικαίου e-ΠΟΛΙΤΕΙΑ, τεύχος 7^ο, Ιούλιος-Σεπτέμβριος 2023, σελ.331

του ΕΔΔΑ υποστηρίζει ότι, η συμμόρφωση με τις επιταγές των ανθρώπινων δικαιωμάτων είναι επιτακτική σε περιόδους οικονομικής κρίσης, όχι μόνο γιατί τότε είναι πιο ευάλωτα, αλλά κυρίως διότι η συμβολή τους είναι απαραίτητη για την επάνοδο της ομαλότητας.²²²

Είναι κατανοητό ότι το πρόβλημα της φοροδιαφυγής είναι δύσκολο να επιλυθεί και στερεί σημαντικά έσοδα από τον κρατικό προϋπολογισμό, όμως αυτό δεν σημαίνει πως τα όρια της δημόσιας εξουσίας είναι αδιαπραγμάτευτα. Το Σύνταγμα δεν περιέχει περιορισμούς στη γραμματική διατύπωση των θεμελιωδών δικαιωμάτων, αλλά προτάσσει την ακώλυτη άσκησή τους και δεσμεύει προς αυτή την κατεύθυνση τον φορολογικό νομοθέτη. Βέβαια, αν και η Ελλάδα πρωτοστάτησε στην νομοθετική επικύρωση της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, η πραγματική κατάσταση των ατομικών δικαιωμάτων στη χώρα μας, παραμένει διαχρονικά προβληματική, αναλογιζόμενοι την πληθώρα καταδικαστικών αποφάσεων και το γεγονός ότι καταλαμβάνει την 22^η θέση μεταξύ των 27 κρατών μελών της ΕΕ στον σεβασμό των ατομικών ελευθεριών.²²³

Πέραν όμως της μείζονας σημασίας της νομοθετικής διαφύλαξης και ενδυνάμωσης των δικαιωμάτων του ελεγχόμενου, ιδιαίτερο βάρος πρέπει να δοθεί και στην ανάπτυξη φορολογικής κουλτούρας, ένα κομβικό ζήτημα που συνδέεται άμεσα με την παιδεία των δύο «αντιμαχόμενων» μερών. Η αδύναμη φορολογική συνείδηση των φορολογούμενων και η ανεπάρκεια των ελεγκτικών οργάνων, συνιστούν τροχοπέδη στην αποτελεσματικότητα της ελεγκτικής διαδικασίας. Συνέπεια τούτου είναι και η προβληματική σχέση μεταξύ ελεγκτή και ελεγχόμενου, η θεμελίωση της οποίας θα μπορούσε να επιτευχθεί τόσο μέσω της διαρκούς επιμόρφωσης των ελεγκτικών οργάνων επί διαδικαστικών αλλά και επί θεμάτων δεοντολογίας και εργασιακού ήθους, όσο και μέσω της ενημέρωσης των φορολογουμένων, ενδεχομένως και από τη σχολική ηλικία, με στόχο την ανάπτυξη φορολογικής ηθικής. Μάλιστα σε αυτό το πεδίο, καταλυτικό ρόλο θα διαδραμάτιζε η απαρέγκλιτη τήρηση του τύπου της κλήσης σε προηγούμενη ακρόαση, καθώς γίνεται αντιληπτό ότι, υπό των δεδομένων συνθηκών της ψηφιακής αλλαγής και της συνακόλουθης αυτοματοποίησης των ελεγκτικών διαδικασιών, ο εν λόγω θεσμός είναι επί της ουσίας η μοναδική ευκαιρία επικοινωνίας του ελεγκτή με τον ελεγχόμενο. Μέσω αυτής της επαφής, η Διοίκηση δεν

²²² Βλ. Κοντιάδης Ξ. Φωτιάδου Α., οπ.π., (υποσημ. 219), σελ.264

²²³ Βλ. Κοντιάδης Ξ., οπ.π., (υποσημ.221), σελ. 335

ασκεί μοναχική εξουσία, αλλά διατυπώνει το τελικό κείμενο της απόφασής της βασισμένη στην ενεργητική συμμετοχή του αποδέκτη, ο οποίος νιώθει έμμεσα ως συντάκτης, χωρίς ωστόσο να πρόκειται για κοινή απόφαση.²²⁴

Στη σύγχρονη φορολογική διαδικασία οι τεχνολογικές εξελίξεις έχουν ανοίξει δυνατότητες ώστε ο φορολογικός έλεγχος να είναι πιο εύκολος από ποτέ και με το χαμηλότερο δυνατό διοικητικό και οικονομικό κόστος. Η καθολική ψηφιοποίηση και τελευταία, η ενσωμάτωση της τεχνητής νοημοσύνης απαλλάσσουν τους ελεγκτές από χρονοβόρες επαληθεύσεις και συνηγορούν υπέρ της αντικειμενικότητας της διαδικασίας, αφού αποκλείουν φαινόμενα αυθαιρεσίας και διαφθοράς. Προϋπόθεση βέβαια των παραπάνω είναι η ρύθμισή τους να εδράζεται σε ένα νομοθετικό πλαίσιο που σέβεται και προασπίζει τα δικαιώματα του ελεγχόμενου.

Με αφετηρία, λοιπόν, το γεγονός ότι έχουν επιλυθεί σημαντικά διαδικαστικά ζητήματα από τη ψηφιοποίηση των διαδικασιών, η προσπάθεια εξυγίανσης του φορολογικού συστήματος ενδεχομένως πρέπει να αλλάξει προσανατολισμό. Με αυτή την οπτική ο φορολογικός σχεδιασμός πρέπει να στοχεύσει στις βαθύτερες αιτίες της μη αποδοτικότητάς του και ενδεχομένως να λάβει πιο ανθρωποκεντρικό χαρακτήρα. Έως σήμερα, η φορολογική υπερεξουσία, η υπερβολική άρση των απορρήτων, η έλλειψη προγραμματισμού και σταθερής μεθοδολογίας στο πεδίο των ελέγχων, η μη συμμετοχή του ελεγχόμενου στη διαδικασία και η πολυνομία συνιστούν πρακτικές οι οποίες, μεταξύ άλλων, έχουν αξιολογηθεί αρνητικά για την αποτελεσματικότητά τους. Πράγματι, είναι αδύνατον να συμβαδίζει με την έννοια του κράτους δικαίου μια τόσο επεμβατική διοικητική δράση όπως η ελεγκτική, χωρίς την ύπαρξη δικλείδων ασφαλείας και χωρίς να ληφθούν τα ανάλογα αντισταθμιστικά μέτρα.

Ο επιτυχής συγκερασμός όλων των παραπάνω είναι δύσκολη υπόθεση και διαφαίνεται στις χρόνιες παθογένειες του φορολογικού μας συστήματος. Όμως το γεγονός ότι τη δεδομένη στιγμή, η έξαρση της τεχνολογίας έχει προσφέρει ανέλπιστες δυνατότητες στη σύγχρονη φορολογική Διοίκηση, θα μπορούσε να εκληφθεί ως ευνοϊκή συγκυρία, ώστε η μεταρρυθμιστική βούληση να εστιάσει κυρίως στην περιφρούρηση των θεμελιωδών δικαιωμάτων και εν συνεχεία, να επενδύσει στην ηθική και στη δεοντολογία του ανθρώπινου παράγοντα, ήτοι ελεγχόμενου και ελεγκτή και στη μεταξύ τους σχέση.

²²⁴ Βλ. Κτιστάκη, οπ.π. (υποσημ.6), σελ.127

Εν κατακλείδι, να μην η περιφρούρηση των ανθρωπίνων δικαιωμάτων προσκρούει στα σύγχρονα προβλήματα όπως αυτό της οικονομικής κρίσης, αλλά προπάντων πρόκειται για ευγενή στόχο που γεννά μόνο θετικά συναισθήματα και συνιστά την κρισιμότερη δημόσια αποστολή.²²⁵ Η συνταγματοποίηση των κανόνων του άρθρου 25 παρ.1²²⁶ καθιστά επιτακτική την αξιοποίησή τους και παρέχει στον εφαρμοστή του Συντάγματος στέρεη βάση για να θεμελιώσει την κρίση και τις επιλογές του.²²⁷ Η επιβολή περιορισμών στα θεμελιώδη δικαιώματα, πέραν των συνταγματικά ανεκτών, αντιτίθεται στην αρχή του κράτους δικαίου ακόμα και επί επιτακτικής ανάγκης, ενώ η συνταγματική νομιμότητα δεσμεύει τον φορολογικό νομοθέτη και τη φορολογική Διοίκηση ως προς την ακώλυτη άσκησή τους, επιτάσσοντας την πρωταρχία του δικαίου των δικαιωμάτων έναντι του δικαίου των εξουσιών.

²²⁵ Βλ. Τζέμος Β., οπ.π., (υποσημ. 178), σελ.213

²²⁶ «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως άτομου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας»

²²⁷ Βλ. Κοντιάδης Ξ. Φωτιάδου Α., οπ.π., (υποσημ. 2196), σελ.206

Βιβλιογραφία

Συγγράμματα

Ακριβοπούλου Χ. Ανθόπουλος Χ., Εισαγωγή στο Δίκαιο και στους Συνταγματικούς Θεσμούς, εκδ. Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών, εκδ. Κάλλιπος, Αθήνα, 2015

Γέροντας Α. Παυλόπουλος Π. Σιούτη Γ. Φλογαΐτης Σ., Διοικητικό Δίκαιο, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2022

Δαγτόγλου Π., Συνταγματικό δίκαιο- Ατομικά δικαιώματα, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2005

Δημητρόπουλος Αν. Συνταγματικά Δικαιώματα, Σύστημα Συνταγματικού Δικαίου, τόμος Γ'- τεύχος Ι-ΙΙΙ, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2008

Κτιστάκη Στ., Εισαγωγή στη Δημόσια Διοίκηση, εκδ. Παπαζήσης, Αθήνα, 2020

Κοντιάδης Ξ. Φωτιάδου Α., Η συνταγματική ανθεκτικότητα στη δοκιμασία των κρίσεων, Κέντρο Ευρωπαϊκού Συνταγματικού Δικαίου, Ίδρυμα Θεμιστοκλή και Δημήτρη Τσάτσου, Αθήνα 2022

Μέντης Γ., Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ερμηνεία κατ' άρθρο, τόμος Ι-ΙΙ, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2021

Πανταζόπουλος Π., Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2012

Πανταζόπουλος Π., Η εξουσία του διοικητικού δικαστή επί φορολογικών διαφορών: Μια συμβολή στην ερμηνεία του άρθρου 79 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2022

Πέρρου Κ., Θεμελιώδη δικαιώματα και φορολογική διαδικασία, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2022

Σπηλιωτόπουλος Ε. Κονδύλης Β., Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, τόμος Ι, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2022

Τζέμος Β., Οργανωτικό, Διοικητικό Δίκαιο- Διαγράμματα, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2013

Φινοκαλιώτης Κ., Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2020

Φορτσάκης Θ. Τσουρουφλής Α., Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2022

Άρθρα-μελέτες

ΑΑΔΕ, Στρατηγικό σχέδιο 2020-2024, www.aade.gr/epiheirisiaka-shedia/stratigiko-shedio-aade-2020-2024

ΑΑΔΕ, Έκθεση απολογισμού 2023, Μάρτιος 2024, www.aade.gr/apologistikes-ektheseis/apologistiki-ekthesi-aade-2023

Αργυρός Α., Τα «προνόμια» του Δημοσίου και το «Δίκαιο της ανάγκης» στο κράτος δικαίου, στο Νομικό Βήμα, τ.60/2012, www.academia.edu

Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, Γνωμοδότηση 1/2011 «Δημοσιοποίηση στο διαδίκτυο φορολογικών δεδομένων», www.dpa.gr/el/enimerwtiko/prakseisArxis/dimosiopoisi-sto-diadiktyo-forologikon-dedomenon

Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, Γνωμοδότηση 4/2011 «Δημοσιοποίηση στο διαδίκτυο στοιχείων οφειλετών ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο», www.dpa.gr/el/enimerwtiko/prakseisArxis/dimosiopoisi-sto-diadiktyo-stoiheion-ofeileton-lixiprothesmon-ofeilon

Δαλιάνης Γ. Χατζοπούλου Ν., Το βάρος απόδειξης κατά τον φορολογικό έλεγχο, 2021, www.capital.gr/tax/3528028/to-baros-apodeixis-kata-ton-forologiko-elegxo/

Δαλιάνης Γ., Φορολογικός έλεγχος μέσω νέων τεχνικών, στη φορολογική-λογιστική πύλη ενημέρωσης, 2019, www.taxheaven.gr/circulars/30205/arora-forologikos-elegxos-mesw-newn-texnikwn

Δετσαρίδης Χ., Η αρχή της προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου, 2008, <http://nomikospoudastirio.gr>

Δημητρίου Σ., Η αναζήτηση ενός πρότυπου διοίκησης μεταρρύθμισης και όρια του: το παράδειγμα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, 2016, www.constitutionalism.gr/dimitriou-arhi-dimosion-esodon/

Δημητρίου Σ., Συμβολή στην ερμηνεία του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 2019, www.constitutionalism.gr/ermhneia-arthrou-9/

Δούβλης Β., Τραπεζικό απόρρητο, προστασία προσωπικών δεδομένων και νομιμοποίηση παράνομων εσόδων κατά τη διεξαγωγή φορολογικών ελέγχων, Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιρειών, έτος 18ο, 12/2012

Εθνικό Συντονιστικό Όργανο Ελέγχου και Λογοδοσίας, Οδηγός Καταλογιστικής Διαδικασίας, Ιούλιος 2022, https://aead.gr/images/manuals/odhgos_katalogistiskis_diadikasias

Ελεγκτικό Συνέδριο, Φορολογικοί έλεγχοι: πώς διασφαλίζεται η αποτελεσματικότητά τους;, 1/2023, www.elsyn.gr/sites/default/files/book_files/

Ευρωπαϊκός Μεσολαβητής, Ο ευρωπαϊκός κώδικας ορθής διοικητικής συμπεριφοράς, 2015, www.ombudsman.europa.eu/el/publication/el/3510

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης, Κατευθυντήριες γραμμές για ένα πρότυπο Ευρωπαϊκού Κώδικα Φορολογουμένων, 2016, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/tax-co-operation-and-control/guidelines-model-european-taxpayers-code_en

Ινστιτούτο Νίκος Πουλαντζάς, Ένα δίκαιο και αποδοτικό φορολογικό σύστημα, μελέτη στο πλαίσιο της θεματικής Οικονομία-Παραγωγή-Βιώσιμη Ανάπτυξη, 2022, <https://poulantzas.gr/yliko/meleti-i-ena-dikaio-kai-apodotiko-forologiko-systima/>

Κατρινάκης Γ., Το φορολογικό απόρρητο: δικαιολόγηση και όρια της άρσης του, ΣΥΝήΓΟΡΟΣ, τ.148/2021, www.pwc.com/gr/en/Άρθρο_Φορολογικό_απόρρητο_Συνήγορος

Κοντιάδης Ξ., Δοκιμασία και ανθεκτικότητα του Συντάγματος, Ηλεκτρονικό περιοδικό δημοσίου δικαίου e-ΠΟΛΙΤΕΙΑ, τεύχος 7^ο, Ιούλιος-Σεπτέμβριος 2023

Κουβαράς Η., Άρθρο παρ.2: Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, στο Κέντρο Ευρωπαϊκού Συνταγματικού Δικαίου, 2023, www.syntagmawatch.gr/my-constitution/arthro-20-par-2/

Μπουκουβάλα Β., Εισαγωγή στο κατ' άρθρο 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας δικαίωμα πρόσβασης στα έγγραφα ,2023, <https://ddikastes.gr/wp-content/uploads/2023/>

Παναγοπούλου Φ., Άρθρο 9Α: Προστασία προσωπικών δεδομένων, Κέντρο Ευρωπαϊκού Συνταγματικού Δικαίου, 2023, www.syntagmawatch.gr/my-constitution/arthro-9a

Πικραμένος Μ., Η εγγυητική λειτουργία της ασφάλειας δικαίου για τη δημόσια εμπιστοσύνη στα όργανα του κράτους, Ηλεκτρονικό περιοδικό δημοσίου δικαίου e-ΠΟΛΙΤΕΙΑ, τεύχος 1^ο, Ιανουάριος-Μάρτιος 2022

Πιτσιλή Γ., Οι φορολογικοί έλεγχοι και τα δικαιώματα του ελεγχόμενου φορολογούμενου στη Γαλλία και στις ΗΠΑ, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας 2002
Πρεβεδούρου Ε., Ο διοικούμενος ως αποδέκτης της διοικητικής δράσης, στο www.prevedourou.gr/o-dioikoumenos-ως-αποδεκτης-της-διοικη/

Πρεβεδούρου Ε., Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, 2020, <https://www.prevedourou.gr>

Πρεβεδούρου Ε., Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης στη νομολογία των Δικαστηρίων της Ένωσης, ΘΠΔΔ 10/2013-τεύχος 6^ο, www.prevedourou.gr/wp-content/uploads/2013/08/diethneis_nomologia_Prevedourou

Σαββαΐδου Α., Φορολογική Ασφάλεια και Δικαιοσύνη, φορολογική ημερίδα της έδρας Jean Monnet στην Ευρωπαϊκή Φορολογική Πολιτική και Διοίκηση, Σεπτέμβριος 2019, στο www.linkedin.com/pulse/

Τζέμος Β., Γενική θεωρία θεμελιωδών δικαιωμάτων και πρωτογενές ενωσιακό δίκαιο, 2018 , www.publiclawjournal.com/docs/2018/2_3/2018_3_2_3_tzemos.pdf

Τζέμος Β. Εφαρμοσμένο διοικητικό δίκαιο και αρχές δικαίου και μανάτζμεντ, Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ), , τ.1-2, 2021, www.publiclawjournal.com

Τζέμος Β. Σύννομη κακοδιοίκηση, Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ), τ.2-3,2017, www.publiclawjournal.com

Τζέμος Β. «Ωριμη» αναλογικότητα, στο Επιστημονικό Περιοδικό Ένωσης Ελλήνων Δημοσιολόγων (ΕΕΔ), 2019, www.publiclawjournal.com,

Τσακίρη Ε., Φορολογικοί έλεγχοι και δικαιώματα φορολογουμένων, 2008, www.ikee.lib.auth.gr

Υπουργείο Οικονομικών, Εθνικό επιχειρησιακό πρόγραμμα καταπολέμησης της φοροδιαφυγής 2011-2013, 5/2011, www.taxheaven.gr/circulars/12197/sxedio

Χριστόπουλος Δ. & Συνεργάτες, Έμμεσες τεχνικές φορολογικού ελέγχου-τραπεζικά εμβάσματα,2017, www.esdi.gr/nex/images/stories/pdf/dimodieyseis/2017/forodiafigi/christopoulos.pdf

Ernst & Young (EY), Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, αιτίες, έκταση και προτάσεις καταπολέμησης, Μάρτιος 2017, www.dianeosis.org/

OECD, Managing Conflict of Interest in the Public Service. OECD Guidelines and country experiences,2003, www.oecd.org/publications/managing-conflict-of-interest-in-the-public-service-9789264104938-en.htm

OECD, Public Governance Reviews, Greece, Review of the central administration,2011, www.dianeosis.org/wp-content/uploads/2016/06/OECDreport

Schneider F., Tax evasion, shadow economy and corruption in Greece and other OECD countries: some empirical facts,2015, www.scirp.org/journal/paperinformation?paperid=87464

Θεσμικό πλαίσιο

Νομοθεσία

Σύνταγμα της Ελλάδας, όπως αναθεωρήθηκε με το Ψήφισμα της 25ης Νοεμβρίου 2019 της Θ' Αναθεωρητικής Βουλής των Ελλήνων (ΦΕΚ 187/Α'/28-11-2019)

N.2462/1997 «Κύρωση του Διεθνούς Συμφώνου για τα ατομικά και πολιτικά δικαιώματα, του Προαιρετικού Πρωτοκόλλου στο Διεθνές Σύμφωνο για τα ατομικά και πολιτικά δικαιώματα και του Δευτέρου Προαιρετικού Πρωτοκόλλου στο Διεθνές Σύμφωνο για τα ατομικά και πολιτικά δικαιώματα σχετικού με την κατάργηση της ποινής θανάτου» (ΦΕΚ Α'25/26-02-1997)

N. 2690/1999 «Κύρωση του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α'45/9.3.1999)

N. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» (ΦΕΚ Α' 97/17-05-1999)

N. 3528/2007 «Κύρωση του Κώδικα Κατάστασης Δημοσίων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων και Υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ.» (ΦΕΚ Α' 26/ 9-2-2007)

N. 3610/2007 «Αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 258/22-11-2007)

N.4170/13 «Ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, ρύθμιση θεμάτων της ΕΛ.Τ.Ε., αναμόρφωση Οργανισμού του Ν.Σ.Κ. και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 163/12-07-2013)

N.4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013)

N 4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) όπως κυρώθηκε με τον Ν. 4987/2022 «Κύρωση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας » (ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022)

N.4389/2016 «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις.», (ΦΕΚ Α' 94/27-05-2016)

N.4619/2019 « Κύρωση του Ποινικού Κώδικα» (ΦΕΚ Α' 95/11-06-2019)

N. 4624/2019 «Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, μέτρα εφαρμογής του Κανονισμού (ΕΕ) 2016/679 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του

Συμβουλίου της 27ης Απριλίου 2016 για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και ενσωμάτωση στην εθνική νομοθεσία της Οδηγίας (ΕΕ) 2016/680 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 27ης Απριλίου 2016 και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 137/29-08-2019)

Ν.5047/2023 «Ενσωμάτωση της Οδηγίας (ΕΕ) 2021/514 του Συμβουλίου της 22ας Μαρτίου 2021 για την τροποποίηση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, διατάξεις για τη φορολογική διαδικασία, την κατάρτιση του κρατικού προϋπολογισμού, το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου και άλλες επείγουσες ρυθμίσει,» (ΦΕΚ Α' 147/07-09-2023)

Ν.5073/2023, «Μέτρα για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής και άλλες επείγουσες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 204/11-12-2023)

ΠΔ 186/1992 « Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992)

Εκθέσεις επί νομοσχεδίων

Έκθεση επί του νομοσχεδίου «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» του Τμήματος νομοτεχνικής επεξεργασίας σχεδίων και προτάσεων νόμων της Β' Διεύθυνσης επιστημονικών μελετών της Βουλής

Έκθεση επί του νομοσχεδίου «Μέτρα για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής» του Τμήματος νομοτεχνικής επεξεργασίας σχεδίων και προτάσεων νόμων της Β' Διεύθυνσης επιστημονικών μελετών της Βουλής

Εισηγητική έκθεση επί του σχεδίου νόμου «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας»
Αιτιολογική έκθεση επί του σχεδίου νόμου «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις»

Αιτιολογική έκθεση επί του σχεδίου νόμου «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις»

Ενωσιακό δίκαιο

Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου

Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Κανονισμός 2016/679/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 27ης Απριλίου 2016 για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών και την κατάργηση της οδηγίας 95/46/ΕΚ

Οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου της 15ης Φεβρουαρίου 2011 σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ

Οδηγία 2016/680/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 27ης Απριλίου 2016 για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα από αρμόδιες αρχές για τους σκοπούς της πρόληψης, διερεύνησης, ανίχνευσης ή δίωξης ποινικών αδικημάτων ή της εκτέλεσης ποινικών κυρώσεων και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών και την κατάργηση της απόφασης-πλαίσιο 2008/977/ΔΕΥ του Συμβουλίου

Αποφάσεις-εγκύκλιοι

ΠΟΛ 1041/2008, «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων»

ΠΟΛ 1074/2008, «Ακρόαση επιτηδευματιών πριν την έκδοση σε βάρος τους απόφασης επιβολής προστίμου για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ.»

ΠΟΛ 1282/2013 «Προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα σε περίπτωση φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013, εξειδίκευση των προσώπων σε βάρος των οποίων αυτά επιβάλλονται, καθορισμός των περιπτώσεων ολικής ή μερικής άρσης των μέτρων και μη εφαρμογής αυτών, προσδιορισμός χρόνου διατήρησής τους και άλλων ειδικότερων θεμάτων»

ΠΟΛ 1050/2014 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού»

ΠΟΛ.1194/2017 «Παροχή διευκρινίσεων για την αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων μέσω επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων».

ΠΟΛ 1056/2018 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 29 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως ισχύει, και παροχή οδηγιών και υποδειγμάτων για την εφαρμογή της Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας στο πεδίο της άμεσης φορολογίας, αναφορικά με την ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, την αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών, τη διοικητική κοινοποίηση εγγράφων και την ανατροφοδότηση»

2914/6-6-2018 ΑΑΔΕ, Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
<https://www.taxheaven.gr/circulars/40613/ded-2914-2018>

1455/3-6-2019 ΑΑΔΕ, Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
<https://www.taxheaven.gr/circulars/31329/ded-1455-2019>

A.1008/2020 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα»

E.2016/2020 «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)»

ΠΟΛ 1031/2023 «Τροποποίηση της υπό στοιχεία Α.1169/21.7.2021 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) «Καθορισμός του τρόπου, των διαδικασιών και των οργάνων για την εφαρμογή του άρθρου 13Α του ν.2523/1997, για την αναστολή λειτουργίας επαγγελματικής εγκατάστασης, την επιβολή της ειδικής χρηματικής κύρωσης και του ειδικού προστίμου από τα όργανα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων»(Β' 3294)»

ΠΟΛ 1179/2023 «Ρύθμιση οργανωτικών και τεχνικών θεμάτων λειτουργίας του Bank Account Nexus Crosscheck APPLication (συστήματος αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας)»

Ε.2042/2023 «Παροχή διευκρινίσεων και υποδειγμάτων για την εφαρμογή της Διεθνούς Διοικητικής Συνδρομής στο πεδίο της άμεσης φορολογίας, αναφορικά με την ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, την αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών, τη διοικητική κοινοποίηση εγγράφων και την ανατροφοδότηση, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 29 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν 4987/22,Α' 206)»

Νομολογία

ΣτΕ : 1811-1831/1969, 3855/1983, 2709/1984, 3361/1989, 2054/1995, 138/1998, 530/2002, 3244/2002, 346/2003, 2102/2003, 2315/2004, 2894/2004, 1213/2006, 2862/2006, 3920/2006, 2370/2007, 565/2008, 1073/2012, 1159/2012, 4447/2012, 1685/2013, 2199/2013, 1372/2014, 399/2015, 884/2016, 1542/2016, 2059/2016, 1183/2017, 1184/2017, 2934/2017, 3260/2017, 432/2017, 155/2018, 172/2018, 1577/2020

ΔΕΚ : C-305/05, 26.6.2007

Ιστοσελίδες

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

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

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

<https://www.nomotelia.gr/>

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