



Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας



**Τμήμα Οικονομικών Επιστημών - Τμήμα Λογιστικής και
Χρηματοοικονομικής**

ΔΜΠΣ «Λογιστική & Ελεγκτική»

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«Η ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗ ΣΤΙΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ
ΜΕ ΤΟΝ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ»**

ΣΤΥΛΙΑΝΟΣ ΦΩΤΟΠΟΥΛΟΣ

Επιβλέπουσα καθηγήτρια: Ελένη Βρέντζου

Βόλος, Ιούνιος 2023

Πρόλογος

Στην παρούσα διπλωματική εργασία διεξάγεται μια ολοκληρωμένη διερεύνηση του συστήματος ενδικοφανούς προσφυγής για φορολογικές διαφορές στην Ελλάδα και γίνεται μια ανάλυση των πρακτικών που εφαρμόζονται σε άλλα κράτη της Ευρώπης, όπως η Γαλλία, η Γερμανία και το Ηνωμένο Βασίλειο. Η μελέτη διαρθρώνεται σε δύο μέρη. Το πρώτο μέρος είναι στην ουσία το θεωρητικό υπόβαθρο στο οποίο αναλύεται η ιστορική εξέλιξη, τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά και τα πεδία εφαρμογής του συστήματος ενδικοφανούς προσφυγής. Αυτό το μέρος εμβαθύνει στη νομοθετική εξέλιξη του θεσμού στην Ελλάδα, συζητώντας ζητήματα όπως η διαδικασίες επίλυσης διαφορών, οι όροι άσκησης, το περιεχόμενο και η εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής.

Στο δεύτερο μέρος, το ερευνητικό, γίνεται μια συγκριτική ανάλυση των συστημάτων ενδικοφανούς προσφυγής στη Γερμανία, τη Γαλλία και το Ηνωμένο Βασίλειο. Η ανάλυση αυτή εστιάζει στη λειτουργία και την αποτελεσματικότητα αυτών των συστημάτων για την επίλυση φορολογικών διαφορών.

Η μελέτη ολοκληρώνεται με τη συγγραφή μιας ενότητας συζήτησης και συμπερασμάτων, προτείνοντας πιθανές βελτιώσεις για το ελληνικό σύστημα ενδικοφανούς προσφυγής για την επίλυση των φορολογικών διαφορών με βάση τα ευρήματα από τη συγκριτική ανάλυση. Η έρευνα αποτελεί ένα βήμα προς την ενίσχυση του φορολογικού συστήματος της Ελλάδας, την ενίσχυση της εμπιστοσύνης των φορολογουμένων και τη διευκόλυνση της οικονομικής ανάκαμψης.

Λέξεις - κλειδιά: Φορολογικές διαφορές, Διοικητικές προσφυγές, Ενδικοφανής προσφυγή, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Abstract

In this thesis, an integrated examination of the quasi-judicial appeal system for tax disputes in Greece is conducted, and an analysis of practices applied in other European countries such as France, Germany, and the United Kingdom is presented. The study is structured into two parts. The first part essentially provides the theoretical background in which the historical evolution, fundamental characteristics, and fields of application of the quasi-judicial appeal system are analyzed. This part delves into the legislative evolution of the institution in Greece, discussing issues such as the dispute resolution directorate, terms of exercise, content, and examination of the quasi-judicial appeal.

The second part, the research segment, presents a comparative analysis of the quasi-judicial appeal systems in Germany, France, and the United Kingdom. This analysis focuses on the operation and effectiveness of these systems in resolving tax disputes.

The thesis concludes with a discussion and conclusions section, proposing potential improvements for the Greek quasi-judicial appeal system for tax dispute resolution based on the findings from the comparative analysis. This research represents a step towards strengthening Greece's tax system, bolstering taxpayer confidence, and facilitating economic recovery.

Keywords: Tax disputes, Administrative appeals, Quasi-judicial appeal, Tax Procedure Code, Dispute Resolution Directorate.

Συντομογραφίες

ΕΣΔΑ	Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
ΑΑΔΕ	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
Ε.Ε	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΔΕΔ	Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
ΚΔΔ	Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας
ΠΔ	Προεδρικό διάταγμα
ΣτΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας
ΕΔΕΦΔ	Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών
Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.	Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου
Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ	Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων
BFH	Bundesfinanzhof
ΑΟ	Abgabenordnung
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs
DGFIP	Direction générale des Finances publiques
CGI	Code général des impôts

Πίνακας περιεχομένων

Πρόλογος	2
Abstract.....	3
Συντομογραφίες.....	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο – Εισαγωγή.....	6
1. Εισαγωγή.....	6
1.1 Σκοπός.....	7
1.2. Μεθοδολογία.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο – Θεωρητικό υπόβαθρο	9
2. Η ενδικοφανής προσφυγή	9
2.1. Περιεχόμενο.....	9
2.2. Ιστορική εξέλιξη και καθιέρωση	10
2.3. Θεμελιώδη χαρακτηριστικά.....	12
2.4. Λειτουργίες της ενδικοφανούς προσφυγής	13
2.5. Πεδία εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής.....	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο . Φορολογικές διαφορές & ενδικοφανής προσφυγή	20
3.1. Η Νομοθετική εξέλιξη του Θεσμού.....	20
3.1.1. Η Ενδικοφανής Προσφυγή του άρθρου 70Α§4 Ν.2238/1994	20
3.1.2. Η Ενδικοφανής Προσφυγή του άρθρου 70Β του Ν.2238/1994	21
3.1.3. Η Ενδικοφανής Προσφυγή του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.....	23
3.2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.).....	23
3.3. Προϋποθέσεις άσκησης.....	25
3.3.1. Δικαίωμα άσκησης.....	25
3.3.2 Αντικείμενο Προσβολής.....	26
3.3.3 Το Αρμόδιο Διοικητικό Όργανο και η Υπηρεσία κατάθεσης.....	28
3.3.4 Προθεσμία Άσκησης	29
3.4. Το Περιεχόμενο της Ενδικοφανούς Προσφυγής.....	30
3.5. Εξέταση της Ενδικοφανούς Προσφυγής	31
3.5.1. Διαδικασία ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.....	31
3.5.2. Το Δικαίωμα Προηγούμενης Ακρόασης του Προσφεύγοντος	32
3.5.3. Το Εύρος της Αρμοδιότητας της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών	34
Κεφάλαιο 4 ^ο . Ερευνητικό μέρος	36
4.1. Μεθοδολογία.....	36
4.2. Παρουσίαση της λειτουργίας του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής για την επίλυση φορολογικών διαφορών	36

4.2.1. Η ενδικοφανής προσφυγή στη Γερμανία	38
4.2.2. Η ενδικοφανής προσφυγή στο Ηνωμένο Βασίλειο	40
4.2.1. Η ενδικοφανής προσφυγή στη Γαλλία.....	41
4.3. Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής για την επίλυση φορολογικών διαφορών.....	42
4.3.1. Αποτελεσματικότητα του θεσμού στη Γερμανία.....	42
4.3.1. Αποτελεσματικότητα του θεσμού στο Ηνωμένο Βασίλειο.....	43
4.3.1. Αποτελεσματικότητα του θεσμού στη Γαλλία.....	45
4.4. Αποτελέσματα.....	46
Συμπεράσματα – Επίλογος	50
Βιβλιογραφία	53
Ξενόγλωσση βιβλιογραφία και αρθρογραφία.....	53
Ελληνική βιβλιογραφία και αρθρογραφία	55
Νομολογία	59

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο – Εισαγωγή

1. Εισαγωγή

Η παθογένεια που χαρακτήριζε διαχρονικά τη λειτουργία του συστήματος δικαιοσύνης της Ελλάδας έχει οδηγήσει σε πολλές καθυστερήσεις διεκπεραίωσης υποθέσεων που εν πολλοίς λειτουργούν σαν αντικίνητρο όσον αφορά στην προσφυγή των πολιτών στη δικαιοσύνη. Η παθογένεια αυτή προκύπτει κυρίως από την προχειρότητα όσον αφορά στην παραγωγή της νομοθετικής ύλης αλλά και από έλλειψη κωδικοποίησης των νόμων, στοιχεία που οδηγούν στην ανασφάλεια απονομής δικαίου από την πλευρά των πολιτών και στην κακονομία (Μακρυδημήτρης, 2011). Οι παρωχημένες πρακτικές που σε πολλές περιπτώσεις εφαρμόζονται στο πλαίσιο της λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης και η υποστελέχωσή της συμβάλουν με τη σειρά τους στην αρνητική εντύπωση των πολιτών και δυσχεραίνουν την έννομη σχέση ανάμεσα σε αυτούς και τους θεσμούς της διοίκησης (Παπαπαναγιώτου, 2013).

Παράλληλα, ο φόρτος των δικαστηρίων επιβαρύνεται από την πολυπλοκότητα του δικονομικού συστήματος και τα οργανικά προβλήματά του. Οι προκλήσεις αυτές που

σχετίζονται με την αποδοτικότητα του δικαστικού μηχανισμού και πιο συγκεκριμένα όσον αφορά στο πεδίο της εκδίκασης των φορολογικών διαφορών ανάμεσα στους φορολογουμένους και τους διοικητικούς οργανισμούς ενισχύθηκαν μετά την οικονομική κρίση του 2010. Στο πλαίσιο αυτό, για την βελτίωση της κατάστασης δόθηκε η δυνατότητα για τους φορολογούμενους οι οποίοι επιθυμούν να επιλύσουν τις φορολογικές τους διαφορές εξωδικαστικώς να προσφεύγουν στη λύση της ενδικοφανούς προσφυγής (Ανδρουλάκης, 2015).

Η μελέτη αυτή που βασίζεται σε βιβλιογραφική και νομολογιακή έρευνα μελετά το θεσμό της ενδικοφανούς προσφυγής για την επίλυση των φορολογικών διαφορών. Ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής ασκείται υποχρεωτικώς, επί ποινή απαραδέκτου, προτού ο πολίτης προσφύγει στα δικαστήρια βάσει του άρθρου 63 του νόμου 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.07.2013). Μέσα από την εργασία στοχεύεται να αναδειχθούν τα οφέλη και οι αδυναμίες της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής και να γίνει, μέσω μιας κριτικής ανασκόπησης, μια σύγκριση των διαδικασιών που εφαρμόζονται στην Ελλάδα και σε κάποια άλλα κράτη της Ε.Ε. Τέλος, θα διατυπωθούν ορισμένες προτάσεις αναφορικά με τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του θεσμού.

1.1 Σκοπός

Σκοπός της παρούσας έρευνας είναι να πραγματοποιήσει μια ανάλυση του συστήματος της ενδικοφανούς προσφυγής στην Ελλάδα. Στο πλαίσιο αυτό, αξιολογείται η αποτελεσματικότητα του θεσμού επιπροσθέτως και μέσα από στοιχεία που συλλέγονται από την ανάλυση των πρακτικών που εφαρμόζονται σε άλλες χώρες της Ευρώπης, ούτως ώστε να εντοπιστούν ορισμένα δεδομένα και προτάσεις που θα βελτιώσουν τη λειτουργία του. Συγκεκριμένα, στόχος είναι να εξεταστούν κριτικά οι διάφορες δομές και πρακτικές που εφαρμόζουν αυτές οι χώρες, να διακριθούν τα δυνατά και τα αδύνατα σημεία τους έτσι ώστε να προταθούν πιθανές βελτιώσεις για το ελληνικό σύστημα. Η διεξαγωγή της έρευνας αυτής θεωρείται αναγκαία λόγω του κρίσιμου ρόλου που διαδραματίζει η αποτελεσματική επίλυση φορολογικών διαφορών στη διασφάλιση της δικαιοσύνης, στη διατήρηση της εμπιστοσύνης των φορολογουμένων και στη διευκόλυνση της έγκαιρης είσπραξης των φορολογικών εσόδων.

1.2. Μεθοδολογία

Για την εξυπηρέτηση των σκοπών της παρούσας μελέτης επιλέχθηκε ένας συνδυασμός μεθοδολογιών. Αρχικά, για την αξιολόγηση του συστήματος ενδικοφανούς προσφυγής για φορολογικές διαφορές που εφαρμόζεται στην Ελλάδα γίνεται αναφορά στη σχετική νομολογία και βιβλιογραφία βάσει της οποίας δομείται το θεωρητικό υπόβαθρο της μελέτης. Στη συνέχεια, στο ερευνητικό μέρος διεξάγεται η βιβλιογραφική ανασκόπηση μέσω της οποίας συλλέγονται σχετικές έρευνες και άρθρα έτσι ώστε να αξιολογηθεί η αποτελεσματικότητα σχετικών συστημάτων άλλων χωρών της Ευρώπης όπως γίνεται στην περίπτωση αυτή για τη Γερμανία, τη Γαλλία και το Ηνωμένο Βασίλειο.

Η μεθοδολογία αυτή επιλέχθηκε καθώς επιτρέπει τη συστηματική και ολοκληρωμένη κατανόηση του επιλεγμένου θέματος συνδυάζοντας μια ευρεία ανασκόπηση της υπάρχουσας βιβλιογραφίας με μια συγκριτική ανάλυση. Βάσει της συγκεκριμένης προσέγγισης, από τη μία πλευρά, δομήθηκε το θεωρητικό υπόβαθρο του θέματος έτσι ώστε οι πληροφορίες σχετικά με την άσκηση του συστήματος της ενδικοφανούς προσφυγής για φορολογικές διαφορές στην Ελλάδα να γίνουν κατανοητές από τον αναγνώστη ενώ από την άλλη πλευρά έγινε μια βιβλιογραφική ανασκόπηση που εστίασε στην ανάλυση της αποτελεσματικότητας των συστημάτων άλλων χωρών της Ευρώπης, έτσι ώστε να αξιολογηθεί παρακάτω κατά πόσο τα αποτελέσματα αυτά είναι εφαρμοστέα στην Ελλάδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο – Θεωρητικό υπόβαθρο

2. Η ενδικοφανής προσφυγή

2.1. Περιεχόμενο

Το περιεχόμενο της έννοιας της ενδικοφανούς προσφυγής όπως αποτυπώνεται στο ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο, υποδηλώνει τη διοικητική προσφυγή η οποία προβλέπεται συγκεκριμένα από τις νομοθετικές διατάξεις. Η άσκηση της διοικητικής προσφυγής αντιστοίχως, αποτελεί ένα προδικαστικό στάδιο και ενέχει την έννοια της υποχρέωσης για το διοικούμενο. Ουσιαστικά, η βασική λειτουργία την οποία επιτελεί, συνιστά τη *διήθηση* των διοικητικών διαφορών σε διοικητικό επίπεδο, και που η διοίκηση υποχρεούται να αποφανθεί εφαρμόζοντας μία διαδικασία παρόμοια με αυτή των δικαστηρίων (Κυβέλος, 2012; Κεράνης, 1997).

Η διαδικασία η οποία περιεγράφηκε προηγουμένως κρίθηκε ως πρόσφορο μέσον όσον αφορά στην επίλυση του ζητήματος των καθυστερήσεων στο πεδίο της απονομής της δικαιοσύνης, ενώ την ίδια στιγμή, οι πολίτες είχαν τη δυνατότητα να αξιοποιήσουν μία γρήγορη και μικρού κόστους διαδικασία για την προστασία των νόμιμων δικαιωμάτων τους (Αμπάτης, 2016).

Η προηγούμενη παραδοχή ενίσχυσε την εφαρμογή του μηχανισμού της ενδικοφανούς προσφυγής και μέσα από τη χρήση ορισμένων δικονομικών μηχανισμών έγινε εφικτή η σταδιακή σύνθεση των βασικών στοιχείων της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής με τέτοιο τρόπο ώστε σε περίπτωση που δεν συντρέχουν σωρευτικά τα στοιχεία αυτά, τότε η παρεχόμενη διοικητική προσφυγή να μην θεωρείται ότι έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα αλλά αντίθετα να κρίνεται ως *άτυπη* η *ειδική* προσφυγή (Ρέμελης, 2009).

Αναφορικά με την κατηγορία των άτυπων διοικητικών προσφυγών, όπως αναφέρεται στο άρθρο 10 του Συντάγματος, και το άρθρο 24 παρ. 1, υπάρχει διάκριση ανάμεσα στην *αίτηση θεραπείας* και την *ιεραρχική προσφυγή* (Σπηλιωτόπουλος, 2017). Η διάκριση μεταξύ των δύο έγκειται α) στην αρχή στην οποία απευθύνονται και β) στο περιεχόμενο του αιτήματος. Η «αίτηση θεραπείας» απευθύνεται στην διοικητική αρχή που εξέδωσε την πράξη και το περιεχόμενο του αιτήματος είναι η ανάκληση ή η τροποποίηση της πράξης, ενώ η ιεραρχική προσφυγή απευθύνεται στην προϊσταμένη αρχή της εκδίδουσας την πράξη και αιτείται την ακύρωση αυτής και συνεπώς διαφέρουν και ως προς το βαθμό που το διοικητικό όργανο στο

οποίο υποβάλλεται έχει την δυνατότητα να εφαρμόσει τη διαδικασία επανεξέτασης της υπόθεσης από άποψη νομιμότητας (Αμπάτης, 2016).

Αντίθετα με τις άτυπες προσφυγές, οι τυπικές προβλέπονται από ειδικές νομοθετικές διατάξεις οι οποίες ρυθμίζουν τα στοιχεία της ασκήσεως τους και μπορούν να ασκηθούν κατά εκτελεστών παραλείψεων ή διοικητικών πράξεων (Γώγου, 2005). Εκτός των προηγούμενων, στην κατηγορία που αναλύεται αυτή των τυπικών προσφυγών συμπεριλαμβάνεται και η ενδικοφανής προσφυγή. Η νομοθετική πρόβλεψη της ενδικοφανούς προσφυγής αποτελεί ένα υποχρεωτικό στάδιο της προδικασίας όσον αφορά στην παραδεκτή άσκηση του ενδίκου βοηθήματος που ύστερα ασκείται ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων σύμφωνα με τα άρθρα 45 παρ. 2 του ΠΔ 18/89 και 63 παρ. 3 ΚΔΔ (Γώγου, 2005).

Η προϋπόθεση αυτή όπως αναφέρθηκε συνιστά και την ουσιαστική διαφορά ανάμεσα στην ενδικοφανή και τις υπόλοιπες διοικητικές προσφυγές εφόσον αποτελεί στην ουσία έναν περιορισμό του δικαιώματος δικαστικής προστασίας. Ωστόσο, δεν τίθεται κάποιο θέμα παραβίασης των παραγράφων του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος αλλά και του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ εφόσον δεν αποκλείεται με κάποιον τρόπο η θέσπιση των δικονομικών προϋποθέσεων με στόχο να διευκολυνθεί η πρόοδος της δίκης από τη στιγμή που οι προϋποθέσεις αυτές συνάπτονται προς τη λειτουργία των δικαστηρίων και δεν θεωρείται ότι ξεπερνούν τα όρια πέρα από τα οποία η θέσπισή τους θα μπορούσε να θεωρηθεί ισοδύναμη με την κατάργηση του δικαιώματος των πολιτών για δικαστική προστασία (Πρεβεδούρου, 2007).

2.2. Ιστορική εξέλιξη και καθιέρωση

Πραγματοποιώντας μία ιστορική αναδρομή στην έννοια της ενδικοφανούς προσφυγής, παρατηρείται ότι κατά τις αρχές του 20^{ου} αιώνα στην ελληνική έννομη τάξη υπήρξε μια πληθώρα διευθύνσεων και επιτροπών οι οποίες απασχολούνταν στην εκτέλεση διοικητικών αμφισβητήσεων. Το μέσο της διοικητικής προσφυγής χρησιμοποιούνταν τότε για να εισαχθούν οι διοικητικές αμφισβητήσεις στις επιτροπές αυτές. Η διαδικασία της διοικητικής προσφυγής προβλέπονταν από ρητές νομοθετικές διατάξεις με τις οποίες ορίζονταν συγκεκριμένες προθεσμίες και επιβάλλονταν η τήρηση ορισμένων τύπων και διαδικασιών (Κυβέλος, 2013).

Ως επί το πλείστον, ο τύπος αυτός της διοικητικής προσφυγής συνήθως χαρακτηρίζονταν χρησιμοποιώντας τους όρους «έφεση» ή «ένσταση». Οι όροι αυτοί, όπως αναφέρονται, ήταν παρόμοιοι με τα ένδικα μέσα που χρησιμοποιούνται στα τακτικά δικαστήρια. Έτσι, ο

Αγγελόπουλος (1929) πρότεινε την υιοθέτηση του όρου «ενδικοφανής προσφυγή», η οποία προσφυγή ωστόσο δεν συνιστούσε ένα ένδικο βοήθημα.

Ιστορικά, ορισμένες περιπτώσεις ενδικοφανών προσφυγών ορίζονταν από το νόμο 1641/1919 και συγκεκριμένα από το άρθρο 60, που αφορούσε την προσφυγή ενώπιον της *ad hoc* οριζόμενης διοικητικής επιτροπής που περιγράφεται στο ίδιο άρθρο. Ταυτόχρονα, μία ακόμη χαρακτηριστική περίπτωση ήταν η έφεση του άρθρου 8 της ΝΔ το 1924 κατά των αποφάσεων εκτόπισης της επιτροπής δημόσιας ασφάλειας ενώπιον του Υπουργού Δημοσίας Ασφαλείας. Επιπροσθέτως μία χαρακτηριστική περίπτωση ήταν η ενδικοφανής προσφυγή που ασκήθηκε κατά του άρθρου 5 του ΠΔ 13/22 το 1929 σχετικά με τις επικίνδυνες οικοδομές. Η έφεση αυτή έγινε κατά των εκθέσεων ετοιμόρροπων οικοδομών του επιθεωρητή δημοσίων έργων και ενώπιον του Υπουργού Συγκοινωνιών (Κυβέλος, 2013; Γώγου, 2005).

Μετά το πρώτο νομοθέτημα, που θεσμοθετήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 3713/1928 το οποίο είχε ισχύ για το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ), η πρόβλεψη διενέργειας ενδικοφανούς προσφυγής δεν συνιστούσε απαραίτητα προϋπόθεση του παραδεκτού για την πρόσβαση στη δίκη. Στη συνέχεια, θεσπίστηκε το άρθρο 15 του νόμου 3830/1958 βάσει του οποίου διατηρήθηκε η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής η οποία εξακολούθησε να είναι προαιρετική χωρίς η δυνατότητα πρόσβασης σε δίκη να εξαρτάται από την προηγούμενη άσκησή της (Κυβέλος, 2013).

Ωστόσο σε περίπτωση που υποβάλλονταν η προβλεπόμενη ενδικοφανής προσφυγή, τότε υπήρχε κώλυμα όσον αφορά στην επιδίωξη δικαστικής προστασίας μέχρις ότου η διοίκηση να αποφασίσει επί της διοικητικής προσφυγής ή αντίστοιχα να περάσει άπρακτη η τασσόμενη στη διοίκηση προθεσμία για απάντηση. Εν τέλει, βάσει των διατάξεων του άρθρου 45 του ΝΔ 170/1973, ορίστηκε ότι η πρόβλεψη ενδικοφανούς προσφυγής από μόνη της καθιερώνει την προϋπόθεση παραδεκτού για το ένδικο βοήθημα που πρόκειται να ασκηθεί, είτε ασκηθεί η προσφυγή είτε παραληφθεί (Κυβέλος, 2013).

Λαμβάνοντας υπόψη τις προηγούμενες νομοθετικές διατάξεις, η ειδική πρόβλεψη και μόνο διοικητικής προσφυγής δίνει τη δυνατότητα της άσκησης του ουσιαστικού επανελέγχου της υπόθεσης, ενώ προσδίδει στην άσκησή της υποχρεωτικό χαρακτήρα και ο διοικούμενος μπορεί να ασκήσει ένδικο βοήθημα μόνο σε περίπτωση ατελέσφορης προσπάθειας ή αντίστοιχα αδράνειας των μελών της διοίκησης.

Παρατηρείται μέσα από τα προηγούμενα ότι η προσφυγή στη διοίκηση από μοναδικό μέσο έννομης προστασίας του διοικουμένου εξελίχθηκε σε ένα μέσο δευτεροβάθμιου ελέγχου

της υπόθεσης από την πλευρά της ίδιας της διοίκησης και εγκαθιδρύθηκε σαν ένα υποχρεωτικό προστάδιο της διοικητικής δίκης (Πρεβεδούρου, 2007).

Λαμβάνοντας υπόψιν τις προηγούμενες εξελίξεις, μπορεί εύκολα να γίνει αντιληπτό ότι το ενδιαφέρον, τουλάχιστον σε νομικό πλαίσιο, μετατοπίστηκε από το ζήτημα της ύπαρξης της υποβολής της ειδικώς προβλεπόμενης διοικητικής προσφυγής, στο είδος της περίπτωσης που η προσφυγή αυτή λαμβάνει υποχρεωτικό χαρακτήρα. Επίσης, σε περίπτωση που στις ειδικές διατάξεις με τις οποίες καθιερώνεται η διοικητική προσφυγή γίνεται χρήση από τον αντίστοιχο νομοθέτη του όρου «ενδικοφανής προσφυγή» δεν χωρούν αμφιβολίες αναφορικά με τη νομική φύση της προσφυγής αυτής. Αντιθέτως η χρήση διαφορετικών όρων που αναφέρθηκαν και προηγουμένως όπως είναι παραδείγματος χάριν ο όρος «έφεση», δημιουργούσαν πολλές αμφιβολίες αναφορικά με τη νομική φύση των προσφυγών αυτών (Πρεβεδούρου, 2007).

2.3. Θεμελιώδη χαρακτηριστικά

Ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει από τις ειδικές νομοθετικές διατάξεις οι οποίες προβλέπουν τις σχετικές διαδικασίες με την άσκηση, την εξέταση και τις έννομες συνέπειες του θεσμού έχοντας σαν τελικό στόχο την ενίσχυση της άμυνας των απλών πολιτών όσον αφορά στην επίλυση της αμφισβήτησης των διαφορών τους με τους θεσμούς της δημόσιας διοίκησης (Κεράνη, 1997; Πρεβεδούρου, 2007).

Οι ειδικές αυτές νομοθετικές διατάξεις στις οποίες προβλέπεται η λειτουργία της ενδικοφανούς προσφυγής συνιστούν και την ουσιώδη διαφορά της από τις άτυπες προσφυγές. Ωστόσο, μεμονωμένα η πρόβλεψη αυτή δεν θεωρείται επαρκής έτσι ώστε η προβλεπόμενη προσφυγή να χαρακτηριστεί ως ενδικοφανής αλλά αντίθετα, κρίνεται απαραίτητη η εφαρμογή της διαδικασίας του καθορισμού μιας συγκεκριμένης τυπικής διαδικασίας που θα δίνει εχέγγυα των δικαιωμάτων του διοικούμενου. Για αυτόν τον λόγο, αφού τέθηκε σε ισχύ η δικονομική ρύθμιση του άρθρου 27 του νόμου 702/1977 η έννοια της ενδικοφανούς προσφυγής, συνδέθηκε άρρηκτα με τον προσδιορισμό του τρόπου της άσκησής της εντός συγκεκριμένης προθεσμίας ενώπιον συγκεκριμένου οργάνου, και με την εξουσία του αρμόδιου διοικητικού οργάνου αναφορικά με την ουσιαστική επανεξέταση της υπόθεσης (Κεράνη, 1997; Πρεβεδούρου, 2007).

Η διοικητική προσφυγή ακόμη και σε περίπτωση που προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις, δεν ακολουθεί την τυπική διαδικασία εφόσον από τη μία πλευρά δεν διέπεται από συγκεκριμένη ημερομηνία εντός της οποίας θα πρέπει να ολοκληρωθεί και από την άλλη, δεν

ακολουθεί συγκεκριμένη διαδικασία επανελέγχου της αμφισβητούμενης πράξης παρά μόνο ως προς τη νομιμότητά της. Έτσι, λόγω των προηγούμενων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως ενδικοφανής (Δαγτόγλου, 2014).

Ακόμη, βάσει του άρθρου 25 παρ. 2 του ΚΔΔ, το όργανο το οποίο αποφασίζει επί της ενδικοφανούς προσφυγής είναι υποχρεωμένο να εξετάσει την ουσία της υπόθεσης αλλά και τη νομιμότητα της πράξης και έχει τη δυνατότητα, είτε να ακυρώσει είτε να τροποποιήσει την πράξη ή και να προχωρήσει σε απόρριψη εξ ολοκλήρου της προσφυγής. Το όργανο αυτό μπορεί να είναι είτε το όργανο που είναι υπεύθυνο για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης είτε ο προϊστάμενος του οργάνου αυτού, είτε το όργανο που έχει συστηθεί συγκεκριμένα για να κρίνει τη νομιμότητα και την ουσία της υπόθεσης για την οποία γίνεται η ενδικοφανής προσφυγή (Κυβέλος, 2013; Πρεβεδούρου, 2007).

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί, ότι οι αποφάσεις τις οποίες λαμβάνει το όργανο και εκδίδονται επί της ενδικοφανούς προσφυγής είναι εκτελεστές αποφάσεις ενώ παράλληλα είναι οι μόνες παραδεκτές προσβαλλόμενες. Την ίδια στιγμή, οι αρχικές πράξεις του διοικητικού οργάνου μπορεί να απωλέσουν την εκτελεστότητά τους.

Μέσω των ανωτέρω δικονομικών ρυθμίσεων, κατά συνέπεια, κατέστη εφικτή η σύνθεση των συστατικών στοιχείων της έννοιας της ενδικοφανούς προσφυγής με τέτοιο τρόπο ώστε σε περίπτωση που δε συντρέξει το σύνολο των στοιχείων αυτών σωρευτικά, τότε η προβλεπόμενη διοικητική προσφυγή να αδυνατεί να θεωρηθεί ότι έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα αλλά αντίθετα να θεωρηθεί ως μία *άτυπη* η *ειδική* προσφυγή.

2.4. Λειτουργίες της ενδικοφανούς προσφυγής

Οι λειτουργίες τις οποίες επιτελεί η ενδικοφανής προσφυγή, επηρεάζουν τρία διαφορετικά επίπεδα, αυτό του διοικουμένου, αυτό της λειτουργίας των φορέων της διοίκησης και αυτό των δικαστηρίων.

Μέσω του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής αρχικά ενισχύεται το δικαίωμα της δικαστικής προστασίας του κάθε πολίτη, εφόσον με την εφαρμογή της λειτουργεί ένα επιπρόσθετο στάδιο για την επίλυση των διαφορών, ενώ λόγω του ιδιαίτερου χαρακτήρα της ως προς τη διαδικασία που εφαρμόζεται, εξυπηρετείται η εκκαθάριση και η διαλεύκανση των υποθέσεων έτσι ώστε να εξοικονομείται χρόνος σε περίπτωση που οδηγηθούν ποτέ στο δικαστήριο (Κυβέλος, 2013).

Η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μία διαδικασία που διεξάγεται με χαμηλότερο κόστος και πιο γρήγορα συγκριτικά με αυτή της άσκησης των ενδίκων βοηθημάτων. Κατά συνέπεια, η προστασία των δικαιωμάτων του κάθε πολίτη, καθίσταται πιο απλή, πιο πλήρης και με χαμηλότερο κόστος. Παρόλα αυτά, στο θεσμό έχει ασκηθεί κριτική, σύμφωνα με την οποία ο θεσμός έχει χαρακτηριστεί ως περιοριστικός του δικαιώματος της έννομης προστασίας. Η προσέγγιση αυτή είναι συναφής με τη λειτουργία και τις πρακτικές της ελληνικής διοίκησης (Κυβέλος, 2013; Αμπάτης, 2016).

Το Συμβούλιο της Επικρατείας, στη σχετική απόφαση της ολομέλειάς του στα πλαίσια της εποπτείας και ελέγχου της συνταγματικότητας των φορολογικών διατάξεων επισήμανε το πρόβλημα. Πιο συγκεκριμένα επισημάνθηκε ότι μία διοίκηση η οποία διαθέτει περιορισμένο αριθμό προσωπικού και επιβαρύνεται με τον ταυτόχρονο έλεγχο παλαιών και νέων υποθέσεων, εκ των οποίων οι πρώτες διέπονται από παλαιότερη φορολογική νομοθεσία και δεν καλύπτονται από τις ισχύουσες διατάξεις, ενέχει κίνδυνο η διοίκηση να επικεντρώνει την προσοχή της στη διενέργεια ελέγχων που αφορούν τις ήδη υπάρχουσες υποθέσεις των παλαιότερων ετών χωρίς να έχει τη δυνατότητα, με αυτό τον τρόπο να ασκήσει έλεγχο στις νεότερες υποθέσεις (Κυβέλος, 2013; Πρεβεδούρου, 2007).

Εξάλλου όπως έχει αναφερθεί, η καθυστέρηση ψηφιοποίησης του γραφειοκρατικού μηχανισμού είναι ένα φαινόμενο που δημιουργεί προκλήσεις και δυσκολίες στο πεδίο της εκκαθάρισης των υποθέσεων. Οι δυσκολίες αυτές μεταβιβάζονται στους ίδιους τους πολίτες οι οποίοι δεν έχουν άμεση πρόσβαση στους θεσμούς της Δικαιοσύνης και λειτουργούν περιοριστικά της προστασίας των δικαιωμάτων τους. Η αμφισβήτηση αυτή που αφορά στο πεδίο των οφελών που προκύπτουν από την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής εκδηλώθηκε και στη γερμανική έννομη τάξη όπου έχει συζητηθεί το ενδεχόμενο άρσης του υποχρεωτικού χαρακτήρα της (Σπηλιωτόπουλος, 2011).

Σύμφωνα με τον Κυβέλο (2013), ο εσωτερικός αυτοέλεγχος είναι ο τύπος ελέγχου που ασκείται σε επίπεδο διοίκησης. Η ανάγκη της ύπαρξης του τύπου αυτού του ελέγχου έγκειται στην ανάγκη που υπάρχει όσον αφορά στο συντονισμό του πολύπλοκου κρατικού μηχανισμού, ενώ ο σκοπός του ελέγχου έχει να κάνει με την τήρηση της ισορροπίας και της αποδοτικότητας της διοίκησης για την εξυπηρέτηση των σκοπών του δημοσίου συμφέροντος. Ο τύπος αυτός αυτοελέγχου συνδέεται άμεσα με την αρχή της νομιμότητας η οποία αποτελεί την ειδικότερη έκφραση της αρχής του κράτους δικαίου. Σύμφωνα με την αρχή αυτή τα μέλη της διοίκησης θα πρέπει να ενεργούν βάσει των γραπτών κανόνων και των κανόνων δικαίου.

Εφόσον η νόμιμη διοικητική πρακτική θα πρέπει να εφαρμόζεται κατά την έκδοση οποιασδήποτε πράξης, έτσι και η απόφαση επί της έκβασης της ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να λαμβάνεται αυθαιρέτως αλλά θα πρέπει να λαμβάνεται πάντα τηρώντας τις σχετικές νομικές προβλέψεις. Αντιστοίχως, η πραγμάτωση του διοικητικού αυτοελέγχου μπορεί να επιτευχθεί με επανάκριση για την επανεξέταση της υπόθεσης ειδικά σε περίπτωση που υπάρχει αρμόδιο όργανο που είναι ιεραρχικά προϊστάμενο. Στην περίπτωση αυτή, ο λόγος γίνεται για την κατηγορία του ιεραρχικού κατασταλτικού ελέγχου (Κυβέλος, 2013; Πρεβεδούρου, 2007).

Ο τύπος του ελέγχου αυτού ασκείται εφόσον υποβληθεί ενδικοφανής προσφυγή. Παράλληλα ο τύπος αυτού του ελέγχου είναι διαφορετικός από τον προληπτικό έλεγχο κατά τον οποίο παρέχονται οδηγίες στα υφιστάμενα όργανα αναφορικά με τις ενέργειες στις οποίες θα πρέπει να προχωρήσουν προτού εκδοθούν οι ανάλογες διοικητικές πράξεις. Στην περίπτωση αυτή που εξετάζεται η ενδικοφανής προσφυγή του άρθρου 63 του ΚΦΔ, ο έλεγχος ονομάζεται *ενδικοφανής*. Αυτό συμβαίνει, εφόσον ο έλεγχος εφαρμόζεται από το αντίστοιχο ειδικό ελεγκτικό όργανο (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών – ΔΕΔ, προηγουμένως Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης), και υπάγεται στη διοικητική αρμοδιότητα της ΑΑΔΕ (Δαγτόγλου, 2014).

Τα όργανα, τα οποία είναι υπεύθυνα για την εξέταση των ενδικοφανών προσφυγών, λόγω της ανεξαρτησίας τους και της στελέχωσής τους με προσωπικό το οποίο εξειδικεύεται στη διαχείριση τέτοιων υποθέσεων, θεωρείται πως έχουν πιο αξιόπιστη αμερόληπτη και αντικειμενική κρίση εν αντιθέσει με τα ιεραρχικά προϊστάμενα όργανα που καταβάλλουν κατά βάση προσπάθεια να «*διασώσουν*» το κύρος της πράξης που προσβάλλεται (Αμπάτης, 2016).

Στο πεδίο αυτό που συζητάται, ιδιαίτερα σημαντικό ρόλο διαδραματίζει παράλληλα η ενδικοφανής προσφυγή που γίνεται για την αποφόρτιση των δικαστηρίων. Όπως προαναφέρθηκε, η σώρευση μιας πληθώρας υποθέσεων στα δικαστήρια παράλληλα με τους αργούς ρυθμούς εκδίκασης των υποθέσεων αυτών σε πολλές περιπτώσεις ενισχύει το φαινόμενο της αρνησιδικίας έχοντας αυτό σαν συνέπεια, στη χώρα να υπάρχουν πολλές καταδίκες για υπερβολικές καθυστερήσεις εκδίκασης υποθέσεων. Παράλληλα, όπως έχει αναφερθεί οι φορολογικές υποθέσεις οι οποίες είναι εκκρεμείς προς εκδίκαση, θα μπορούσαν να αποφέρουν στο κράτος περίπου 1,5 δις ευρώ (Καραμανώλη, 2014).

Η διοικητική διαδικασία η οποία εφαρμόζεται στα πλαίσια της άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής είναι επωφελής στην αποσυμφόρηση των υποθέσεων στα ελληνικά δικαστήρια στην περίπτωση που είτε ικανοποιείται το αίτημα του φορολογουμένου είτε αυτός πείθεται

από τα επιχειρήματα της διοίκησης και δεν προχωρά σε δικαστικό αγώνα. Επίσης, η πράξη της ενδικοφανούς προσφυγής μπορεί να λειτουργήσει και σαν ένα *φίλτρο διήθησης* των διαφορών ανάμεσα στη διοίκηση και τους διοικούμενους διότι οι διαφορές αυτές έρχονται προς διοικητική κρίση όχι μόνο ως προς το νομικό αλλά και ως προς το ουσιαστικό μέρος τους. Μάλιστα, εφόσον ο διάλογος που υπάρχει ανάμεσα στη διοίκηση και τον φορολογούμενο είναι ειλικρινής, οι αποφάσεις που λαμβάνονται στο πεδίο των προσφυγών θεωρούνται πληρέστερες. Έτσι, ακόμη και αν κάποιες υποθέσεις καταλήξουν στη δικαιοσύνη, το έργο των δικαστών διευκολύνεται εφόσον έρχονται αντιμέτωποι με μία υπόθεση που είναι ουσιαστικά εκκαθαρισμένη (Αμπάτης, 2016; Σακελλαροπούλου και συν., 2019).

Συνεπώς, τα δικαστήρια της χώρας μπορούν να επικεντρωθούν σε πιο σοβαρές υποθέσεις τις οποίες μπορούν να επιλύουν πιο γρήγορα. Στο σημείο αυτό, θα πρέπει να αναφερθεί ότι η Εθνική Επιτροπή για τα Δικαιώματα Του Ανθρώπου σε σχετική έκθεση της έχει αναφέρει ότι ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής, η θέσπιση του οποίου στόχευε στην ελάφρυνση των δικαστηρίων, δεν μπορεί να εξυπηρετήσει το σκοπό του εφόσον έχει εξελιχθεί στο να είναι ένας απλός τύπος χωρίς να ασκεί ουσιαστική εξέταση των υποθέσεων (Σακελλαροπούλου και συν., 2019). Για την επίλυση αυτού, τα μέλη των αρμοδίων για την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής οργάνων θα πρέπει να λειτουργούν ανεξάρτητα σε σχέση με τις υπηρεσίες οι οποίες ήταν υπεύθυνες για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και να λαμβάνουν την κατάλληλη εκπαίδευση για να ληφθεί μία απόφαση. Σε σχέση με την ενδικοφανή προσφυγή του άρθρου 63 του ΚΦΔ, το αρμόδιο όργανο είναι μία ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία η οποία υπάγεται σε ανεξάρτητη αρχή (Βάμβα, 2019).

Η ουσιαστική προσπάθεια της υπηρεσίας αυτής φαίνεται και στα δημοσιευμένα στοιχεία εφόσον όπως αναφέρεται σε έκθεση απολογισμού της ΑΑΔΕ η οποία είναι δημοσιευμένη κατά το 2008, η αρχή αυτή εξέτασε συνολικά το 93% των ενδικοφανών προσφυγών προτού επέλθει η καταληκτική ημερομηνία, υπερβαίνοντας τον ετήσιο στόχο της. Το ποσοστό εξέτασης των προσφυγών αυτών, αυξήθηκε κατά 1,2% σε σχέση με το προηγούμενο έτος ενώ ταυτόχρονα παρατηρήθηκε και η αύξηση των θετικών αποφάσεων της υπηρεσίας που έφτανε σε ένα ποσοστό της τάξεως του 89,1% (ΑΑΔΕ, 2019).

Αν εξαιρέσουμε την αύξηση που παρατηρήθηκε στο βασικό δείκτη, αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι υπήρξε και σημαντική μείωση των ενδικοφανών προσφυγών που δεν εξετάζονταν από τη διεύθυνση επίλυσης διαφορών. Έτσι για το έτος 2018 συγκριτικά με το 2017 το ποσοστό των αποφάσεων μειώθηκε κατά 31,5% με παράλληλη μείωση κατά 21% των

ενδικοφανών προσφυγών που παρελήφθησαν από την υπηρεσία. Κατά τα τέλη του 2018, το ποσοστό των αποφάσεων που προσβλήθηκαν στα διοικητικά δικαστήρια μειώθηκε στο 38,3%, σημειώνοντας έτσι μία περαιτέρω συρρίκνωση, σε σχέση με το αντίστοιχο ποσοστό το οποίο καταγράφηκε το 2017 (42,2%) (ΑΑΔΕ, 2019).

2.5. Πεδία εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής

Οι εφαρμογές της ενδικοφανούς προσφυγής, που προβλέπονται στις ελληνικές νομοθετικές διατάξεις είναι πολυάριθμες. Στη συνέχεια, συνάγονται τα βασικά χαρακτηριστικά και κανονισμοί που περιέχουν την εφαρμογή της ενδικοφανούς προσφυγής μέσα από καταγραφή των συνηθέστερων περιπτώσεων, που είτε συναντώνται στην πράξη, είτε διαχρονικά και πλέον έχουν καταργηθεί. Η καταγραφή των περιπτώσεων αυτών γίνεται λαμβάνοντας υπόψιν το είδος της εκάστοτε εφαρμοστέας νομοθεσίας. Το συγκεκριμένο κριτήριο, κρίνεται ιδανικό για την κατηγοριοποίηση των ενδικοφανών προσφυγών όπως προβλέπονται στη νομοθεσία διότι κάθε μία τέτοια προσφυγή διέπεται αποκλειστικά από τις ρυθμίσεις και την εφαρμογή της νομοθεσίας ανεξαρτήτως του αν η διοικητική διαφορά που προκύπτει χαρακτηρίζεται από το νομοθέτη ως διοικητική διαφορά *ακυρωτική* ή *ουσίας* (Κυβέλος, 2013; Πρεβεδούρου, 2007).

Αρχικά, οι υποθέσεις οι οποίες εμπίπτουν τον τομέα του κοινωνικού ασφαλιστικού κλάδου είναι οι υποθέσεις που αφορούν τις διοικητικές διαφορές που διέπονται από το άρθρο 7 του νόμου 702/1977 και ειδικότερα, οι διαφορές που μπορεί να απορρέουν από αμφισβητούμενες πράξεις είτε των οργανισμών κοινωνικής πρόνοιας είτε των ασφαλιστικών φορέων για οποιαδήποτε μορφή ασφαλιστικών παροχών ή εισφορών. Οι υποθέσεις του είδους αυτού είναι η πολυπληθέστερη κατηγορία διοικητικών διαφορών. Για να αποφευχθεί η υπερφόρτωση των δικαστηρίων με τέτοιες υποθέσεις καθιερώθηκε ένα υποχρεωτικό στάδιο διοικητικής επίλυσης των αμφισβητήσεων που αναφέρονται συχνά, το οποίο στάδιο είναι αρκετά αποτελεσματικό εφόσον μέσω της λειτουργίας του αποφεύγεται η ενασχόληση των διοικητικών δικαστηρίων με διάφορες υποθέσεις που θα μπορούσαν να επιλυθούν απλώς με μία πιο προσεκτική μελέτη του φακέλου της υπόθεσης (ΣτΕ 3146/2012).

Στο πεδίο των δημόσιων πολιτικών είναι χαρακτηριστικό ότι η επίλυση των υποθέσεων θα πρέπει να ολοκληρώνεται ταχέως για λόγους εξυπηρέτησης του δημόσιου συμφέροντος και προς άμεση κάλυψη των αναγκών του αντίστοιχου φορέα ο οποίος είναι υπεύθυνος για τη σύναψη της ανάλογης σύμβασης. Για το λόγο αυτό, η τήρηση του ενδικοφανούς σταδίου στην

περίπτωση αυτή στοχεύει στη σύντομη εκκαθάριση των διαφορών που ενδεχομένως να προκύψουν κατά το συμβατικό στάδιο (Κυβέλος, 2013).

Αντίθετα, οι διαφορές που προκύπτουν κατά τη διάρκεια του συμβατικού σταδίου είναι πολλές σε αριθμό και η δυνατότητα απευθείας άσκησης ενδίκου βοηθήματος όχι μόνο θα οδηγούσε στην υπερφόρτωση του θεσμού των δικαστηρίων αλλά την ίδια στιγμή θα προκαλούσε προβλήματα στην έννομη προστασία των ενδιαφερομένων, εφόσον για διαφορές ελάσσονος σημασίας, οι ενδιαφερόμενοι εξαναγκάζονταν να ακολουθήσουν τη δικαστική οδό η οποία εκτός του ότι είναι χρονοβόρα συνοδεύεται και από υψηλό κόστος. Αντίθετα, η υιοθέτηση του ενδικοφανούς σταδίου έτσι ώστε να επιλύονται οι συμβατικές διαφορές που προκύπτουν, είναι ιδιαίτερα χρήσιμο μέτρο που συμβάλλει στην άμεση επίλυση απλών περιπτώσεων με μόνη την προσεκτικότερη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης ή έστω μπορεί να οδηγήσει σε εκκαθάριση των υποθέσεων προτού αυτές πάρουν τη δικαστική οδό (Κυβέλος, 2013; Πρεβεδούρου, 2007).

Οι κανόνες που έχουν θεσπιστεί για την επιβολή κυρώσεων σε περιπτώσεις που δεν σημειώνεται η τήρηση της συμπεριφοράς που προβλέπεται διέπονται από τις διατάξεις που διασφαλίζουν τη θέση του ασθενέστερου διοικούμενου σε σχέση με τη δύναμη των φορέων της διοίκησης. Έτσι πριν οριστικοποιηθεί η θέση της διοίκησης αναφορικά με την κύρωση που πρόκειται να επιβληθεί, θα πρέπει να προέρχεται ένα στάδιο δευτεροβάθμιας κρίσης της υπόθεσης ώστε να δίνεται μία δεύτερη δυνατότητα να επανεξετασθεί η υπόθεση από τη μία πλευρά, αλλά και από την άλλη, να δίνεται η δυνατότητα στο διοικούμενο να εκθέσει ολοκληρωμένα τις απόψεις του σε όργανο διαφορετικό από το πρωτοβάθμιο το οποίο εφόσον είναι πιο έμπειρο και αμερόληπτο μπορεί να επιλύσει την υπόθεση με περισσότερα εχέγγυα ουσιαστικής ορθότητας (ΣτΕ 1330/2010; Ν. 4038/2012).

Στην κατηγορία των πειθαρχικών ποινών, με τη χρήση του μέσου της ενδικοφανούς προσφυγής, επιβάλλονται οι αντίστοιχες ποινές σε δημόσιους υπάλληλους, δικηγόρους, ιατρούς, οδοντίατρους, αστυνομικούς, πυροσβέστες, μοναχούς, μηχανικούς και φαρμακοποιούς. Η περιβαλλοντική νομοθεσία στη συνέχεια, προβλέπει την εφαρμογή της ενδικοφανούς διαδικασίας ιδιαίτερα σε υποθέσεις που έχουν να κάνουν με την περιβαλλοντική νομοθεσία εφόσον οι συνήθεις αντιρρήσεις που αναφύονται έχουν να κάνουν με τεχνικά και επιστημονικά ζητήματα που ο ίδιος ο δικαστής δεν θα μπορούσε να επιλύσει απευθείας (Ν. 4057/2012).

Η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής που στην περίπτωση αυτή είναι υποχρεωτικού τύπου, στοχεύει κατά μείζονα λόγο στην εκκαθάριση των υποθέσεων σε σχέση με τα επιστημονικά και τεχνικά ζητήματα που μόνο οι φορείς της διοίκησης έχουν τις γνώσεις που απαιτούνται και την κατάλληλη επιστημονική κατάρτιση και τεκμηρίωση για να διεκπεραιώσουν (Ν. 4057/2012). Ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής εφαρμόζεται και στη νομοθεσία στο πεδίο της υγείας και ειδικότερα αφορά περιπτώσεις εφαρμογής της νομοθεσίας για την προστασία της υγείας των καταναλωτών στο πεδίο της αγορανομικής νομοθεσίας. Η λειτουργία του θεσμού επίσης διέπει τη λειτουργία των κλινικών για ζώα και των κτηνοτροφικών εγκαταστάσεων.

Συνεχίζοντας με τις περιπτώσεις τις οποίες καλύπτει το μέσο της ενδικοφανούς προσφυγής, μία ακόμη περίπτωση είναι και αυτή των αλλοδαπών ή ομογενών όπου η ενδικοφανής προσφυγή εφαρμόζεται αρχικά στις απελάσεις, στην παροχή ασύλου και ιδιαίτερα κατά των αποφάσεων που απορρίπτουν ή ανακαλούν το δικαίωμα για διεθνή προστασία και που εκδίδονται δυνάμει των διατάξεων του ΠΔ 114/2010 για την ανανέωση Ειδικού Δελτίου Ταυτότητας για τους ομογενείς και άδεια διαμονής ενιαίου τύπου. Η ενδικοφανής προσφυγή επίσης εφαρμόζεται και στον τομέα της αποκαταστατικής νομοθεσίας και ειδικότερα στη νομοθεσία των ανταλλαξίμων ιδίως για τη λήψη αποφάσεων προς εκποίηση κτημάτων της ανταλλάξιμης περιουσίας. Ακόμη εφαρμόζεται στον τομέα της εποικιστικής νομοθεσίας επιβλέποντας τις αποφάσεις της επιτροπής απαλλοτριώσεων αλλά και στην αγροτική νομοθεσία (ΣτΕ 2282/2000).

Επίσης, η ενδικοφανής προσφυγή ρυθμίζει τα ζητήματα των μετατάξεων, των πειθαρχικών ποινών του στρατιωτικού προσωπικού και της αξιολόγησης της υπηρεσιακής ικανότητας στο πεδίο των ενόπλων δυνάμεων ενώ παράλληλα διέπει και την επαγγελματική νομοθεσία για τη λειτουργία των ασφαλιστικών πρακτόρων, για την ίδρυση φαρμακείου ή φαρμακαποθήκης ενώ την ίδια στιγμή εισάγει ορισμένες διατάξεις που ορίζουν την συνδικαλιστική νομοθεσία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3°. Φορολογικές διαφορές & ενδικοφανής προσφυγή

3.1. Η Νομοθετική εξέλιξη του Θεσμού

3.1.1. Η Ενδικοφανής Προσφυγή του άρθρου 70Α§4 Ν.2238/1994

Για πρώτη φορά μέσω των διατάξεων του νόμου 4051/2012 στο πλαίσιο της επίλυσης των φορολογικών διαφορών θεσπίστηκε ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής λειτουργώντας σαν μία προϋπόθεση του παραδεκτού για την άσκηση της φορολογικής προσφυγής ενώπιον διοικητικών δικαστηρίων. Σύμφωνα με τις παραγράφους του άρθρου 70^Α του νόμου 2238/1944 (ΚΦΕ), ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής ασκούνταν ενώπιον της ΕΔΕΦΔ η οποία επιτροπή έδρευε στο Υπουργείο Οικονομικών.

Χαρακτηριστικά, το καθεστώς αυτό που αναφέρεται ίσχυσε εν τέλει για τις φορολογικές πράξεις οι οποίες εκδόθηκαν από τη 1 Μαρτίου του 2012 μέχρι και τις 31 Ιουλίου του 2013. Ειδικότερα, υπήρξε συγκεκριμένη πρόβλεψη επί ποινή απαραδέκτου και ανεξαρτήτως από το αποτέλεσμα αυτής η άσκηση αίτησης διοικητικής επίλυσης της ενδικοφανούς προσφυγής για πράξεις από τις οποίες προέκυψαν φορολογικές διαφορές και το αμφισβητούμενο ποσό έφτανε τα 300.000 ευρώ (Τσενές, 2012; Μέντης & Μιχελινάκης, 2016).

Για τις διαφορές που αφορούσαν μικρότερα ποσά, οι διατάξεις του ίδιου άρθρου αλλά και άλλες φορολογικές διατάξεις ενσωμάτωναν σχετική πρόβλεψη συγκεκριμένης διαδικασίας για τη διοικητική επίλυση τους (ΣτΕ 86/2015). Στην πράξη, η ρύθμιση αυτή που αναφέρεται οδήγησε στη δημιουργία πολλών προβλημάτων καθότι οι πράξεις αυτές θα μπορούσαν ταυτοχρόνως να προσβληθούν με ενδικοφανή προσφυγή για τα ποσά άνω των 300.000 ευρώ αλλά και με προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου δικαστηρίου για τα ποσά που βρίσκονταν πάνω από αυτό το όριο (Κυβέλος, 2013).

Σε αυτό το σημείο είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι η φορολογική αρχή που ήταν αρμόδια ανά περίπτωση θα έπρεπε να προβεί στην πλήρη ενημέρωση του διοικουμένου αναφορικά με τη διαφοροποίηση αυτή. Η ενημέρωση - αναλυτικότερα - θα έπρεπε να αφορά το είδος των πράξεων κατά των οποίων ο διοικούμενος θα έπρεπε να προσφύγει διοικητικά καθώς επίσης για ποιες από τις πράξεις αυτές θα μπορούσε κατευθείαν να ασκήσει προσφυγή ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (Κυβέλος, 2013).

Στο πλαίσιο αυτό, υπήρχε ουσιαστικός κίνδυνος που αφορούσε στην έκδοση αντιφατικών αποφάσεων μεταξύ των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων και της ΕΔΕΦΔ εφόσον τα ποσά που καταλογίζονταν στηρίζονταν εν τέλει επί της ίδιας νομικής και ιστορικής αιτίας. Η αίτηση θα έπρεπε να κατατεθεί στη φορολογική αρχή εντός της προθεσμίας των 60 ημερών από την κοινοποίηση της πράξης καταλογισμού του φόρου ή αντίστοιχα της πράξης επιβολής προστίμου και στη συνέχεια, η αίτηση θα έπρεπε να διαβιβαστεί στην επιτροπή εντός 10 ημερών από την ημερομηνία κατάθεσής της (ΠΟΛ 1140/2012). Ύστερα, η έκδοση της απόφασης της επιτροπής γίνονταν εντός 4 ημερών ενώ σε περίπτωση που δεν είχε ληφθεί τέτοια απόφαση εντός του διαστήματος αυτού τεκμαίρονταν σιωπηρή απόρριψη της προσφυγής. Στη συνέχεια, η προσφυγή αυτή θα μπορούσε να προσβληθεί δικαστικά (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2013).

Η επιτροπή μέσω της απόφασής της θα μπορούσε είτε μερικώς είτε ολικώς να προχωρήσει σε ακύρωση της πράξης της σχετικής φορολογικής αρχής ή ακόμη και σε τροποποίησή της. Η απόφαση της επιτροπής, θα έπρεπε να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του διοικούμενου, το ποσό που του καταλογίζουν αλλά και την προθεσμία της καταβολής του. Τέλος, θα πρέπει να αναφερθεί ότι η απουσία του φορολογούμενου κατά τη συζήτηση της προσφυγής θα μπορούσε να επιφέρει τη ματαίωση της εξώδικης επίλυσης της διαφοράς και στη συνέχεια, τη συνολική απόρριψη της αίτησής του (ΠΟΛ 1140/2012 άρθρο 2).

3.1.2. Η Ενδικοφανής Προσφυγή του άρθρου 70B του Ν.2238/1994

Λόγω της πληθώρας των υποθέσεων που θα πρέπει να εκδικαστούν, και της δυσλειτουργίας της ΕΔΕΦΔ, τροποποιήθηκαν οι σχετικές διατάξεις προσθέτοντας στο νόμο 2238/1994 το άρθρο 70^B. Μέσω του άρθρου αυτού ο νομοθέτης καθιέρωσε τη διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής για οποιαδήποτε πράξη που σχετίζεται με τις φορολογικές αρχές, κατά τρόπο γενικό και χωρίς περιορισμούς (Δετσαρίδης, 2014; Απόφαση Δ6Α 1118225 ΕΞ/24.7.2013 του του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων).

Λόγω της καθιέρωσης της διαδικασίας αυτής η προσφυγή στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια χωρίς την προηγούμενη άσκηση της ενδικοφανούς, και κατά της αντίστοιχης φορολογικής αρχής συνεπάγονταν το απαράδεκτο της δικαστικής προσφυγής. Συγκεκριμένα, στο νομοθετικό καθεστώς συμπεριλήφθηκε το σύνολο των πράξεων οι οποίες εκδόθηκαν από τις φορολογικές αρχές από τη 1 Αυγούστου του 2013, μέχρι και τις 31 Δεκεμβρίου του 2013 (ΦΕΚ 3367 Β'/31-12-2013).

Για την επίτευξη του σκοπού αυτού κρίθηκε αναγκαίος ο καθορισμός μιας κεντρικής υπηρεσίας για τον έλεγχο των προσφυγών. Την διαδικασία αυτή ανέλαβε η υπηρεσία εσωτερικής επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων. Η αίτηση στην υπηρεσία θα έπρεπε να υποβληθεί εντός 30 ημερών - από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης στην αντίστοιχη φορολογική αρχή -, η οποία κατόπιν προχωρούσε στη διαβίβαση της πράξης μαζί με τις απόψεις της εντός του χρονικού διαστήματος των 7 ημερών στην υπηρεσία που αναφέρθηκε προηγουμένως έτσι ώστε να ληφθεί μία απόφαση. Η απόφαση που λάμβανε η υπηρεσία θα έπρεπε να εκδοθεί εντός του χρονικού διαστήματος των 60 ημερών και ύστερα η απόφαση αυτή να κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο (Κυριακόπουλος, 2013). Σε αντίθετη περίπτωση θεωρούνταν τεκμαρτή η σιωπηρή απόρριψη της.

Κατά τον έλεγχο, δίνονταν η δυνατότητα στη διοίκηση να καλέσει τον φορολογούμενο σε ακρόαση εφόσον αυτό κρίνονταν αναγκαίο. Την ίδια στιγμή, σύμφωνα με τις αντίστοιχες νομοθετικές διατάξεις, με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, η φορολογική αρχή βεβαίωνε το ποσό του 50% του αμφισβητούμενου αρχικού ποσού. Για να αποφύγει την καταβολή του ποσού αυτού που είχε βεβαιωθεί από τη φορολογική αρχή ο φορολογούμενος είχε τη δυνατότητα, εκτός της ενδικοφανούς προσφυγής να υποβάλει και μία αίτηση αναστολής της καταβολής (ΠΟΛ 1211/12.09.2013; Άρθρο 70B§3 του Ν.2238/1994; Άρθρο 70B§4 του Ν.2238/1994).

Παρ' όλα αυτά, μία βασική προϋπόθεση για τη χορήγηση της συγκεκριμένης αναστολής, ήταν η απόδειξη της ανεπανόρθωτης βλάβης του φορολογούμενου. Βασική πρόβλεψη του νόμου είναι επίσης το εάν στο αίτημα αναστολής δεν έχει εκδοθεί σχετική απόφαση της υπηρεσίας εσωτερικής επανεξέτασης εντός του διαστήματος των 20 ημερών από την υποβολή της αίτησης διότι στην περίπτωση αυτή η αίτηση θεωρούνταν απορριπτέα και ο φορολογούμενος έπρεπε να καταβάλει και πάλι το 50% της αμφισβητούμενης διαφοράς (Κυβέλος, 2013).

Στο πλαίσιο της εξέλιξης της νομοθεσίας, τις σημαντικότερες εντάσεις δημιούργησε η πρόβλεψη ότι την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής επακολουθεί και βεβαίωση του 50% της οφειλής. Αυτό οδηγεί στο συμπέρασμα ότι ο φορολογούμενος δεν θα μπορούσε να επιδιώξει την αναστολή του εκτελεστέου της καταλογιστικής πράξης ενώπιον των δικαστηρίων προτού παρέλθει το χρονικό διάστημα των 60 ημερών που θεωρούνταν αναγκαίο για την τεκμαιρόμενη απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής του (Κυβέλος, 2013).

Οπότε, θεωρήθηκε αδύνατη η άσκηση προσφυγής ουσίας στα διοικητικά δικαστήρια. Μάλιστα, σε περίπτωση που η αρμόδια υπηρεσία προχωρούσε στην απόρριψη του υποβληθέντος αιτήματος για την αναστολή του ποσού αυτού ο φορολογούμενος αντιστοίχως ενείχε το ρίσκο να του επιβληθούν μέτρα εκτέλεσης της προσβαλλόμενης πράξης τα οποία δυνητικά θα μπορούσαν να ληφθούν εις βάρος του. Συνεπώς, η συγκεκριμένη ρύθμιση οδήγησε στη δημιουργία έντονου προβληματισμού αναφορικά με το βαθμό συμβατότητάς της με το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος (Κυβέλος, 2013).

Τα προηγούμενα ζητήματα σε συνδυασμό με τον τεράστιο όγκο των υποθέσεων που θα έπρεπε να εξετάσει η υπηρεσία, ανέδειξαν τα σοβαρά ζητήματα αποτελεσματικότητας του θεσμού.

3.1.3. Η Ενδικοφανής Προσφυγή του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

Αφότου καταργήθηκε ο νόμος 2238/1994, στη συνέχεια τέθηκε σε ισχύ ο ΚΦΔ με το νόμο 4174/2013. Ειδικότερα και βάσει του άρθρου 63 παρ. 1 του νόμου αυτού προβλέπεται ότι μπορεί να ασκηθεί επί παραδεκτού ενδικοφανής προσφυγή κατά οποιαδήποτε πράξη σιωπηρής άρνησης των οργάνων της φορολογικής διοίκησης που έχει εκδοθεί ή αντίστοιχα συντελεστεί από τη 1 Ιανουαρίου του 2014 και ύστερα. Οι διατάξεις αυτές ουσιαστικά, επαναλαμβάνουν τις παλαιότερες διατάξεις του 70^B του ΦΕΚ με μικρές αλλαγές χωρίς ωστόσο να μεταβάλλεται στην ουσία η διαδικασία της διοικητικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών (Κυβέλος, 2013).

Ο φορολογούμενος, ο οποίος ζημιώνεται από μία πράξη κατά παράλειψη των φορολογικών αρχών μπορεί να ζητήσει την επανεξέταση της πράξης αυτής ασκώντας ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών. Στη συνέχεια, η υπηρεσία αυτή αποφαινεται έχοντας τη δυνατότητα είτε να τροποποιήσει είτε να ακυρώσει ολικώς ή μερικώς την πράξη ή παράλειψη της φορολογικής αρχής.

3.2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.)

Η ΔΕΔ είναι μία υπηρεσία αποκεντρωμένης διοίκησης η οποία υπάγεται όπως αναφέρθηκε προηγουμένως στην ΑΑΔΕ. Η ΔΕΔ που αρχικά συστήθηκε ως υπηρεσία εσωτερικής επανεξέτασης, σήμερα λειτουργεί βάσει των διατάξεων του άρθρου 63 του νόμου 4174/2013 (ΑΑΔΕ, 2023). Η διεύθυνση, διαρθρώνεται σε τρεις υποδιευθύνσεις, οι οποίες παρουσιάζονται στο σχήμα που ακολουθεί.



Σχήμα 1: Υποδιευθύνσεις της ΔΕΔ (Επεξεργασία από ΑΑΔΕ, 2023)

Αρχικά, όσον αφορά στην υποδιεύθυνση επανεξέτασης και νομικής υποστήριξης, σε αυτήν υπάγονται οι ενδικοφανείς προσφυγές οι οποίες επιβάλλονται είτε κατά πράξεων ρητών ή σιωπηρών οι οποίες εκδόθηκαν από τη 1 Απριλίου του 2015 και ύστερα από τις ΔΟΥ που εδρεύουν στην ανατολική Μακεδονία και Θράκη, κεντρική Μακεδονία, δυτική Μακεδονία και Ήπειρο. Επίσης, στην υποδιεύθυνση επανεξέτασης και νομικής υποστήριξης υπάγονται και εκείνες οι ενδικοφανείς προσφυγές οι οποίες υποβλήθηκαν από τη 1 Αυγούστου του 2018 και ύστερα κατά πράξεων των ΔΟΥ Θεσσαλίας και Λευκάδας (Φωτόπουλος και συν., 2018).

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι στην αρμοδιότητα των προηγούμενων αυτοτελών τμημάτων της ΔΕΔ δεν υπάγονται οι προσφυγές εκείνες οι οποίες ασκούνται κατά των πράξεων οι οποίες εκδίδονται από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠΗ. Συγκεκριμένα, οι ενδικοφανείς προσφυγές αυτές υπάγονται στην αρμοδιότητα της υποδιεύθυνσης επανεξέτασης και νομικών θεμάτων της ΔΕΔ.

Όπως προκύπτει από τα προηγούμενα, ο βασικότερος στόχος της ίδρυσης της συγκεκριμένης υπηρεσίας είναι η αποφόρτιση των διοικητικών δικαστηρίων από υποθέσεις οι οποίες θα έπρεπε να επιλυθούν σύντομα εντός του χρονικού διαστήματος των 120 ημερών από την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής και σε υποθέσεις οι οποίες η διευθέτησή τους θα μπορούσε να γίνει ενδοδιοικητικά. Οι ρυθμίσεις αυτές που αναφέρονται, απέβλεπαν ότι μέσω του υποχρεωτικού χαρακτήρα της ενδικοφανούς διαδικασίας θα γίνονταν εκκαθάριση των υποθέσεων που επιδέχονται άμεση επίλυση. Αυτό θα οδηγούσε σε βελτίωση της ταχύτητας είσπραξης των εσόδων για το δημόσιο τομέα (Κυβέλος, 2016; Φωτόπουλος και συν., 2018).

Χαρακτηριστικό είναι ότι η λειτουργία της υπηρεσίας που αναλύεται είναι ένα στάδιο προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις οι οποίες πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της Δικαιοσύνης έτσι ώστε, να αναδειχθούν τα βασικά νομικά ζητήματα και να τεθούν εκ των προτέρων σε επεξεργασία τα περιστατικά που χρήζουν τεχνικών αναλύσεων. Εκτός των βασικών της αρμοδιοτήτων, στη ΔΕΔ ανατίθεται και η εξέταση διαφόρων αιτημάτων για την αναστολή των καταβολών του 50% του αμφισβητούμενου ποσού το οποίο προσβάλλεται με την ενδικοφανή προσφυγή αλλά και η επανεξέταση, των ενδικοφανών προσφυγών για τις πράξεις διασφάλισης των συμφερόντων του δημοσίου (ΑΑΔΕ, 2023).

Ολοκληρώνοντας, βάσει των διατάξεων του άρθρου 66 του ΚΦΔ, στη ΔΕΔ ανατίθεται και η επανεξέταση διαφόρων υποθέσεων οι οποίες αναφέρονται στη φορολογική διοίκηση με σχετική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου έτσι ώστε να τηρηθεί ανάλογα η διαδικασία μέσα από την οποία είναι εφικτή η διοικητική επίλυση της διαφοράς (Φωτόπουλος και συν., 2018).

Όπως προκύπτει από τα προηγούμενα, η εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής στα πλαίσια του φορολογικού συστήματος έχει ανατεθεί σε ένα συγκεκριμένο όργανο της ΑΑΔΕ, ειδικά καταρτισμένο, το οποίο διαφοροποιείται σε σχέση με το όργανο που εκδίδει την προσβαλλόμενη πράξη.

3.3. Προϋποθέσεις άσκησης

3.3.1. Δικαίωμα άσκησης

Βάσει των διατάξεων του άρθρου 63 του ΚΦΔ και ειδικότερα της παραγράφου 1, αλλά παράλληλα και βάσει των διατάξεων του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1064/2017, ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής, μπορεί να ασκηθεί αρχικά από το φορολογούμενο σε βάρος της φορολογικής διοίκησης η οποία είτε έχει εκδώσει σχετική πράξη επιβάρυνσης είτε έχει σιωπηρά αρνηθεί την αίτηση του φορολογούμενου.

Η σχετική ΠΟΛ υπ' αριθμόν 1064/2017 αφορά σε πιο συγκεκριμένες περιπτώσεις άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής όπως είναι παραδείγματος χάριν το δικαίωμα του κηδεμόνα, του δικαστικού συμπαραστάτη, των κληρονόμων κ.α. Το σχετικό δικαίωμα που προκύπτει από την ΠΟΛ 1064/2017 εκτός των προηγούμενων αναγνωρίστηκε στα πρόσωπα τα οποία έχουν έννομο συμφέρον να προσφύγουν μέσω του ενδίκου βοηθήματος της φορολογικής προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια. Επομένως στην περίπτωση αυτή μπορεί να εφαρμοστούν και οι διατάξεις του άρθρου 64 παρ. 1 του ΚΔΔ από τις οποίες καθορίζεται

το έννομο συμφέρον, που έχουν τα άτομα εκείνα που εκ του νόμου μπορούν να ασκήσουν προσφυγή (ΣτΕ, 1375/2013).

Συνεπώς όπως προκύπτει από τα προηγούμενα, στο πρόσωπο του ασκούντος την προσφυγή είναι αναγκαίο να συντρέχει η ύπαρξη ενός συμφέροντος άμεσου, προσωπικού αλλά και ενεστώτος. Η ύπαρξη ή μη εννόμου συμφέροντος, μπορεί να ελεγχθεί αυτεπαγγέλτως από την ΔΕΔ. Αντιστοίχως, παρόμοιος τύπος δικαιώματος μπορεί να προκύψει και μέσα από ειδική διάταξη του νόμου χωρίς να κριθεί αναγκαία η απόδειξη άμεσου και προσωπικού ενδιαφέροντος στο πλαίσιο του ελέγχου (Φωτόπουλος και συν., 2018).

Σχετικά με την ύπαρξη του εννόμου συμφέροντος ο φορολογούμενος θα πρέπει να μην έχει προβεί σε ρητή και επιφυλακτική αποδοχή της πράξης που προσβάλλεται αλλά ούτε αυτό να προκύπτει χωρίς αμφιβολία από ενέργειες στις οποίες προχώρησε η αποδοχή αυτής (Φωτόπουλος και συν., 2018).

Ένα ακόμα βασικό θέμα το οποίο είχε προκύψει, αφορούσε τη νομιμοποίηση κατά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής από τρίτα πρόσωπα τα οποία ευθύνονται αλληλεγγύως με τον υπόχρεο αναφορικά με την πληρωμή του φόρου. Η διάταξη του άρθρου 50 παρ. 7 του ΚΦΔ είναι εφαρμοστέα για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες. Με τη διάταξη αυτή διευρύνεται ο αριθμός των προσώπων τα οποία νομιμοποιούνται ως προς την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής (Μέντης & Μιχελινάκης, 2016).

Ειδικότερα, η έκδοση της πράξης της φορολογικής αρχής, ή αντίστοιχα η σιωπηρή άρνησή της επιδέχεται ενδικοφανούς προσφυγής κατά της από όλα τα πρόσωπα που ευθύνονται για το νομικό πρόσωπο ή για τη νομική οντότητα αναφορικά με την καταβολή του φόρου. Στην κατηγορία αυτών των προσώπων μπορεί να συμπεριλαμβάνονται διαχειριστές, πρόεδροι ή διευθύνοντες σύμβουλοι, είτε εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων. Επίσης μπορεί να συμπεριλαμβάνονται μέτοχοι ή εταίροι που εκπροσωπούνται με ποσοστό συμμετοχής της τάξης τουλάχιστον του 10% (ΣτΕ 1316/1013 και 1317/1013). Στο σύνολο των προαναφερθέντων περιπτώσεων κρίνεται ως απαραίτητη με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, η συνυποβολή σχετικών νομιμοποιητικών εγγράφων στα οποία αναφέρονται οι προηγούμενες ιδιότητες.

3.3.2 Αντικείμενο Προσβολής

Βάσει των σχετικών διατάξεων του άρθρου 63 παρ. 1 του ΚΦΔ, ο φορολογούμενος εφόσον προχωρήσει στην αμφισβήτηση οποιασδήποτε εκδοθείσας σε βάρος του πράξης από

την πλευρά της φορολογικής διοίκησης, ή αντίστοιχα σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης της αίτησής του από τη φορολογική διοίκηση έχει την δυνατότητα να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή αιτούμενος την επανεξέταση της πράξης στα πλαίσια της διοικητικής διαδικασίας από την υπηρεσία εσωτερικής επανεξέτασης. Η ρύθμιση αυτή αφορά σε όλες τις φορολογικές πράξεις και παραλείψεις εκδοθείσες από τη 1 Ιανουαρίου του 2014 και ύστερα. Οι υποθέσεις που σχετίζονται με την γονική παροχή ή κερδοφορία από τυχερά παίγνια, δωρεές και φορολογία κληρονομιών εντάσσονται στην ενδικοφανή διαδικασία από 1 Ιανουαρίου του 2015 και ύστερα (Άρθρο 67 ΚΦΔ και ΠΟΛ 1069/2014; Άρθρο 72 και 29 ΚΦΔ).

Στο πλαίσιο που περιγράφεται, γίνεται σαφές ότι το βασικό αντικείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής είναι οι ατομικές, ρητές εκτελεστές διοικητικές πράξεις ή αντιστοίχως οι παραλείψεις της φορολογικής διοίκησης. Μέσω της ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορούν να προσβληθούν οι εκτελεστές πράξεις όπως είναι παραδείγματος χάριν η τυχόν επιβεβαιωτική προηγούμενης εκτελεστής πράξης χωρίς να υπάρχει κάποιος ουσιαστικός έλεγχος και με δήλωση εμμονής της φορολογικής διοίκησης, έχοντας αυτό ως συνέπεια η ενδικοφανής προσφυγή που ασκείται να απορρίπτεται ως απαράδεκτη (Δαγτόγλου, 2012).

Σε ενδικοφανή προσφυγή, επιπροσθέτως δεν είναι δυνατή η υπαγωγή των πράξεων των φορολογικών αρχών από τις οποίες προκύπτουν ακυρωτικές διαφορές. Πιο συγκεκριμένα βάσει της απόφασης του ΣτΕ υπ' αριθμόν 2105/2018 ορίστηκε ότι η ενδικοφανής προσφυγή σύμφωνα με το αντίστοιχο άρθρο του ΚΦΔ λειτουργεί ως προϋπόθεση για την παραδεκτή άσκηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

Εκτός των προηγούμενων, θα πρέπει να αναφερθεί ότι μέσω της προβλεπόμενης διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής δεν δύναται να προσβληθεί οποιαδήποτε πράξη η οποία εκδίδεται λόγω εφαρμογής της οικείας νομοθεσίας αλλά αντίθετα, αποκλειστικά και μόνο οι πράξεις που ορίζονται ρητώς στις σχετικές νομοθετικές διατάξεις. Οποιαδήποτε άλλη αναλογική εφαρμογή του μέτρου της ενδικοφανούς προσφυγής θα αντιστρατεύονταν τη βούληση του νομοθέτη και θα την καθιστούσε κατά τρόπο ανεπίτρεπτη (Φωτόπουλος και συν., 2018).

Ακόμη, όπως αναφέρεται στις νομοθετικές διατάξεις, η υποχρέωση όσον αφορά στην άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει από 22 Δεκεμβρίου του 2016 σε περιπτώσεις που υπάρχουν διαφορές οι οποίες υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου. Πιο συγκεκριμένα, κατά περίπτωση, εξαιρείται η απευθείας

άσκηση της δικαστικής προσφυγής αν υπάρχουν διαφορές οι οποίες προκύπτουν από την εφαρμογή ορισμένων άρθρων (Άρθρα 13,14 Ν. 2523/1997, 46 Ν. 4174/2013, 1 Ν. 2406/1983).

3.3.3 Το Αρμόδιο Διοικητικό Όργανο και η Υπηρεσία κατάθεσης

Βάσει των σχετικών νομοθετικών διατάξεων και του άρθρου 63 του ΚΦΔ, η προσφυγή μπορεί να υποβληθεί στη φορολογική αρχή η οποία είναι υπεύθυνη για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης ή αντίστοιχα, της παράλειψης. Σε περίπτωση που είτε καταργηθεί, είτε ανασταλεί η λειτουργία της εκάστοτε φορολογικής αρχής η οποία είναι υπεύθυνη για την έκδοση ή την παράλειψη της έκδοσης των προηγούμενων ακολουθεί η κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής στη ΔΟΥ υποδοχής η οποία είναι υπεύθυνη για τη διαβίβαση της προσφυγής αυτής, στη συνέχεια, στη ΔΕΔ (Πανταζόπουλος, 2014; Άρθρο 10 παρ. 2 και παρ. 3 του ΚΔΔ).

Σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 2 του ΚΦΔ προκύπτει ότι η ενδικοφανής προσφυγή μπορεί να αποσταλεί μέσω του ταχυδρομείου. Σε περίπτωση που η προσφυγή υποβληθεί σε όργανο που δεν είναι αρμόδιο για την επεξεργασία της (Άρθρο 4 παρ. 1 και 25 παρ. 3 ΚΔΔ), η πράξη αυτή δεν επιφέρει το απαράδεκτο αλλά με εξαίρεση τυχόν ειδικότερη ρύθμιση προκύπτει υποχρέωση διαβίβασης της ενδικοφανούς προσφυγής στο αρμόδιο όργανο. Σκοπός της διαδικασίας είναι η διασφάλιση του έννομου συμφέροντος του φορολογούμενου ο οποίος, είτε λόγω πλάνης, είτε λόγω ελλιπούς ενημέρωσης προχώρησε στην άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής του σε αναρμόδιο όργανο (Κυβέλος, 2016).

Ακόμη, δεν έχει θεσμοθετηθεί συγκεκριμένη νομοθετική πρόβλεψη στην περίπτωση που η πράξη που προσβάλλεται εκδίδεται από κάποιο όργανο που δεν είναι αρμόδιο. Όπως κρίνει το ΣτΕ στην περίπτωση αυτή, η πράξη της ενδικοφανούς προσφυγής θα πρέπει να κατατίθεται στην αντίστοιχη φορολογική αρχή που ήταν υπεύθυνη για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, ανεξάρτητα του αν ή όχι η αρχή αυτή ήταν αρμόδια για την έκδοσή της (Κυβέλος, 2016).

Ενώ υπάρχει υποχρέωση, εκ μέρους της φορολογικής αρχής να αναφέρει ρητώς το διοικητικό όργανο στο οποίο θα πρέπει να υποβάλλεται ανά περίπτωση η ενδικοφανής προσφυγή, αντίστοιχη υποχρέωση δεν προκύπτει για τον προσφεύγοντα φορολογούμενο, να ενημερώσει δηλαδή περί του αρμόδιου να κρίνει οργάνου καθώς και περί της ημερομηνίας παρέλευσης της αίτησης.

Βέβαια η ενημέρωση αυτή έχει ιδιαίτερη χρησιμότητα όσον αφορά στον προσδιορισμό, από την πλευρά του αιτούμενου του χρόνου έναρξης της απόφασης του αρμόδιου οργάνου έτσι ώστε να υπολογίσει ανάλογα από την πλευρά του το χρόνο θεμελίωσης της τεκμαιρόμενης απόρριψης (Κυβέλος, 2016).

Ωστόσο, σε περίπτωση που ο ενδιαφερόμενος δεν λάβει την κατάλληλη ενημέρωση αναφορικά με τη διαβίβαση της προσφυγής τότε η προθεσμία προσβολής της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τον αντίστοιχο φορέα ξεκινά από την κοινοποίηση της σχετικής ειδοποίησης ή την καθ' οποιοδήποτε τρόπο πληροφόρηση για την απόρριψή της (ΣτΕ 2219/2008, 3044/2001). Αφότου ολοκληρωθεί η διαδικασία της υποβολής της προσφυγής η φορολογική αρχή η οποία είναι αρμόδια οφείλει να προχωρήσει στην αποστολή αυτής μαζί με όλα τα έγγραφα και τις απόψεις στη ΔΕΔ όχι αργότερα από το χρονικό διάστημα των 7 ημερών μετρώντας από την υποβολή της. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι βάσει της ΠΟΛ 1076/2018 για ορισμένες κατηγορίες πράξεων ή αντίστοιχα παραλείψεων από τις αντίστοιχες ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών και Θεσσαλονίκης μπορούν να κατατεθούν οι ενδικοφανείς προσφυγές και με ηλεκτρονικό τρόπο μέσα από το δίκτυο της ΑΑΔΕ.

3.3.4 Προθεσμία Άσκησης

Σύμφωνα με τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις, η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής θα πρέπει να γίνεται εντός του χρονικού διαστήματος των 30 ημερών από την κοινοποίηση της πράξης στον υπόχρεο ή αντίστοιχα από τη συντέλεση της παράλειψης. Αντιστοίχως, όσον αφορά στους φορολογικούς κατοίκους του εξωτερικού, το χρονικό διάστημα αυτό ορίζεται σε 60 ημέρες και ξεκινά από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης στους υπόχρεους ή αντίστοιχα από την ημερομηνία συντέλεσης της παράλειψης (Άρθρο 63 παρ. 1 ΚΦΔ και ΠΟΛ 1157/2016; άρθρο 50 παρ. 6 ΚΦΔ).

Η προθεσμία που αναφέρεται θεωρείται αποκλειστική υπό την έννοια ότι η παρέλευσή της μπορεί να επιφέρει την απώλεια του δικαιώματος του φορολογούμενου να ασκήσει την ενδικοφανή προσφυγή του. Η τήρηση της προθεσμίας υπόκειται σε αυτεπάγγελτο έλεγχο από τη ΔΕΔ. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι μετά την πάροδο δεκαπενθημέρου από την τελική ημερομηνία της αποστολής της συστημένης επιστολής η φορολογική αρχή της διεύθυνσης του υπόχρεου υποχρεούται να κοινοποιεί την πράξη (Πανταζόπουλος, 2014).

Σε κάθε περίπτωση, η προθεσμία για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής τίθεται υπό αναστολή κατά το χρονικό διάστημα από τις 9 έως τις 31 Αυγούστου κάθε έτος κατ' αντιστοιχία της αναστολής που διέπει την άσκηση των ένδικων μέσων ενώπιον των

διοικητικών δικαστηρίων. Επιπροσθέτως, οι διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 6 του ΚΔΔ σχετικά με την υπέρβαση των προθεσμιών για λόγους ανωτέρας βίας ισχύει ότι εφαρμόζεται και στην προθεσμία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής για φορολογικές διαφορές (Φωτόπουλος και συν, 2018).

3.4. Το Περιεχόμενο της Ενδικοφανούς Προσφυγής

Η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής γίνεται γραπτώς, χωρίς να κρίνεται ως υποχρεωτική η ύπαρξη ενός συγκεκριμένου τύπου εγγράφου για τη σύνταξή της. Επιπροσθέτως, δεν χρειάζεται η εκπροσώπηση του προσφεύγοντος που υποβάλλει την αίτηση από δικηγόρο. Η ενδικοφανής προσφυγή είναι απαραίτητο να αναφέρει το σύνολο των λόγων αλλά και των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο φορολογούμενος για να υποβάλει την αίτησή του έτσι ώστε η υπόθεση του να επανεξεταστεί (Πανταζόπουλος, 2014).

Πιο συγκεκριμένα, στην προσφυγή που υποβάλλει ο φορολογούμενος είναι απαραίτητο να γίνεται αναφορά στα ακριβή στοιχεία, τους ισχυρισμούς, τους λόγους και στα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, η διεύθυνση στην οποία πρόκειται να γίνουν στη συνέχεια κοινοποιήσεις των αποφάσεων και των πράξεων, αλλά και των εγγράφων της ΔΕΔ και η διεύθυνση του ηλεκτρονικού του ταχυδρομείου και τα στοιχεία επικοινωνίας του. Σε περίπτωση που μεταβληθούν τα στοιχεία αυτά, ο φορολογούμενος θα πρέπει να τα γνωστοποιήσει στη ΔΕΔ (ΠΟΛ 1069/2014 άρθρο 2 και 3; ΔΕΔ 6659/2017). Την ίδια στιγμή υποβάλλοντας την αίτηση της ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος θα πρέπει να συνυποβάλει το σύνολο των εγγράφων, ήτοι έναν ηλεκτρονικό φάκελο με οποιαδήποτε άλλη αναγνώσιμη μορφή αρχείου καθώς και μία υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του νόμου 1599/1986 βάσει της οποίας να δηλώνεται το περιεχόμενο των στοιχείων του ηλεκτρονικού φακέλου.

Στην έκθεση αλλά και στην προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι υποχρεωτικό να συμπεριλαμβάνονται τα στοιχεία τα οποία αποστέλλονται από τον υπόχρεο εφόσον αυτά αποστέλλονται και από την αρμόδια φορολογική αρχή η οποία είναι υπεύθυνη για την έκδοση ή την παράλειψη της πράξης αντίστοιχα. Οι λόγοι οι οποίοι προσβάλλονται με την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να είναι νομικοί και πραγματικοί λόγοι, οι οποίοι βάζουν κατά της πράξης ή αντίστοιχα της παράλειψης της φορολογικής αρχής (Μεντής και Μιχελινάκης, 2015).

Βάσει της απόφασης της ΔΕΔ ωστόσο, οι ισχυρισμοί σύμφωνα με τους οποίους προβάλλεται η συμβατότητα ή αντίστοιχα η αντισυνταγματικότητα δεν προβάλλονται

παραδεκτά με την ενδικοφανή προσφυγή και σε περίπτωση που έχουν προσβληθεί απορρίπτονται στη συνέχεια λόγω του ότι ο έλεγχος αυτών τίθεται στην αποκλειστική δικαιοδοσία των τακτικών δικαστηρίων βάσει των διατάξεων των άρθρων 87 και 93 του Συντάγματος. Ολοκληρώνοντας, θα πρέπει να αναφερθεί ότι η ενδικοφανής προσφυγή είναι απαραίτητο να εμπεριέχει τουλάχιστον ένα σαφή και συγκεκριμένο λόγο ο οποίος μπορεί να δικαιολογήσει την επανεξέταση της πράξης ενώ σε άλλη περίπτωση η πράξη απορρίπτεται ως αόριστη (Μεντής και Μιχελινάκης, 2015).

3.5. Εξέταση της Ενδικοφανούς Προσφυγής

3.5.1. Διαδικασία ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Σύμφωνα με τα άρθρα 3 (ΠΟΛ 1064/2017) και 63 του ΚΦΔ προσδιορίζεται συνολικά η διαδικασία σύμφωνα με την οποία εξετάζονται τα στοιχεία της ενδικοφανούς προσφυγής μέσα από τα οποία από τη μία πλευρά ο νομοθέτης αποβλέπει στην επαρκή διερεύνηση της υπόθεσης από την πλευρά της ΔΕΔ ενώ από την άλλη διασφαλίζονται τα δικαιώματα του φορολογουμένου όσον αφορά στην αποτελεσματική υποστήριξη της προσφυγής του. Στη δεύτερη περίπτωση δίνεται η δυνατότητα ακρόασης του φορολογουμένου.

Όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως, η φορολογική αρχή στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει την ενδικοφανή του προσφυγή έχει την υποχρέωση διαβίβασης αυτής στη διεύθυνση επίλυσης διαφορών, στο χρονικό διάστημα των 7 ημερών. Πριν διαβιβαστεί ο φάκελος της ενδικοφανούς προσφυγής ο προϊστάμενος της φορολογικής αρχής, ορίζει αμελλητί υπάλληλο ο οποίος θεωρείται υπεύθυνος να συγκροτήσει το φάκελο - φυσικό και ηλεκτρονικό - καθώς και να συντάξει τις απόψεις της φορολογικής αρχής στους ισχυρισμούς τους οποίους προβάλλει ο φορολογούμενος (Μεντής και Μιχελινάκης, 2015).

Αφού διαβιβαστεί ο φάκελος στη ΔΕΔ αν διαπιστωθούν ελλείψεις, η φορολογική αρχή που είναι αρμόδια ή αντίστοιχα η περιφερειακή υπηρεσία του ΣΔΟΕ έχει την υποχρέωση να συμπληρώσει τα σχετικά έγγραφα εντός τριών ημερών. Στη συνέχεια, προχωράει η έρευνα της υπόθεσης από τη ΔΕΔ βάσει των σχετικών νομοθετικών διατάξεων λαμβάνοντας υπόψιν τους λόγους της προσφυγής και τις ενημερώσεις που έλαβε η αρχή από το φορολογούμενο, τις απόψεις της φορολογικής αρχής στην οποία υποβλήθηκε η αίτηση, καθώς και οποιαδήποτε άλλη πληροφορία έχει να κάνει με την υπόθεση (Άρθρο 3 παρ. 6 Πολ 1064/27.04.2017).

Κατά κανόνα η διεξαγωγή της διαδικασίας πραγματοποιείται εγγράφως εκτός από εκείνες τις περιπτώσεις, που προβλέπεται προφορική διαδικασία. Κατά τη διάρκεια της

εκδίκασης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αρχή μπορεί να καλέσει οποιονδήποτε που θα παρέχει επιπλέον πληροφορίες, και να ζητήσει οποιοδήποτε έγγραφο το οποίο θεωρεί αναγκαίο για να καταλήξει σε μία απόφαση. Συνακόλουθα το σύνολο των υπηρεσιών και των οργάνων της ΑΑΔΕ έχουν την υποχρέωση κατά προτεραιότητα, να παρέχουν οποιοδήποτε έγγραφο ή αντίστοιχα δεδομένα εντός των τασσόμενων προθεσμιών που χρειάζεται η ΔΕΔ για να καταλήξει σε μία απόφαση. Αν κριθεί απαραίτητο, από την πλευρά της ΔΕΔ, εντός της προθεσμίας έκδοσης της απόφασης σε σχέση με την ενδικοφανή προσφυγή, μπορεί να καλέσει σε ακρόαση τον φορολογούμενο, εντός πενθημέρου (Μεντής και Μιχελινάκης, 2015).

Ο φορολογούμενος στο πλαίσιο αυτό έχει το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης τόσο κατά τη διάρκεια του σταδίου της έκδοσης της ενδικοφανούς προσφυγής όσο και κατά το στάδιο του πρώτου από την άσκηση της αλλά και κατά την εξέταση αυτής ενώπιον της ΔΕΔ.

3.5.2. Το Δικαίωμα Προηγούμενης Ακρόασης του Προσφεύγοντος

Προτού εκδοθεί η δυσμενής διοικητική πράξη, ένα θεμελιώδες δικαίωμα της υπεράσπισης του φορολογουμένου είναι το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης. Το δικαίωμα αυτό έχει κατοχυρωθεί με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Συντάγματος (ΣτΕ 2894/2004, 701/1990) ενώ παράλληλα υπάρχει ειδική πρόβλεψη για την προηγούμενη ακρόαση στο άρθρο 6 του νόμου 2690/1999 (ΚΔΔ).

Πιο συγκεκριμένα, προβλέπεται ότι η υποχρέωση του φορολογούμενου όσον αφορά στην προηγούμενη ακρόαση δεν αναιρείται σε περιπτώσεις που προβλέπεται η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής κατά της πράξης. Όπως επισημαίνεται στη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2894/2004, 701/1990), η διάταξη αυτή, να μεν ήταν αντίθετη σε σχέση με την παλιά, ωστόσο οδηγούσε σε μία πιο ολοκληρωμένη εφαρμογή της συνταγματικής επιταγής και σε πιο αποτελεσματική προστασία των δικαιούμενων (Καλλιγέρου, 2016).

Όσον αφορά στο συγκεκριμένο ζήτημα, με διάφορες αποφάσεις που έλαβε το ΣτΕ, κατέληξε στο ότι η παράλειψη της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης είναι μία παράβαση ουσιώδους τύπου η οποία δεν μπορεί να καλυφθεί με την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής του φορολογούμενου. Παρόλα αυτά, με τις αποφάσεις του ΣτΕ υπ' αριθμόν 2370/2007 και 2371/2007 δόθηκε οριστική λύση στο ζήτημα εφόσον κρίθηκε ότι η συμμόρφωση της εκάστοτε φορολογικής αρχής σε σχέση με την υποχρέωσή της να δεχτεί προηγούμενη ακρόαση είναι μία βασική προϋπόθεση νομιμότητας της διαδικασίας και δεν

αναπληρώνεται από τη δυνατότητα του φορολογούμενου να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς αφότου εκδοθεί η πράξη επιβολής προστίμου (Καλλιγέρου, 2016).

Έτσι, ακόμη και στην περίπτωση εκείνη που υπάρχουν έννομες σχέσεις οι οποίες τίθενται υπό ρύθμιση υπό ένα καθεστώς αυστηρής αρμοδιότητας, όπως είναι παραδείγματος χάριν αυτές που διαμορφώνονται από τις φορολογικές διαφορές, επιβάλλεται η εφαρμογή της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης εφόσον σχεδόν πάντα υπάρχουν περιθώρια διακριτικής ευχέρειας. Στο πεδίο αυτό γίνεται αντιληπτό ότι είναι κρίσιμο να δίνεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να προβάλλει ορισμένους ισχυρισμούς ενώπιον του φορολογικού οργάνου το οποίο είναι αρμόδιο.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι η παράλειψη της κλήσης του φορολογούμενου σε ακρόαση προτού εκδοθεί η απόφαση δεν συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Αυτό συμβαίνει εφόσον η διαδικασία ενώπιον της ΔΕΔ είναι έγγραφη. Ωστόσο, εξαίρεση μπορεί να προβληθεί μόνο στην περίπτωση που για πρώτη φορά, ενώπιον της ΔΕΔ προσκομίζονται νέα στοιχεία ή αντιστοίχως πραγματοποιείται επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών. Κατά συνέπεια η κλήση του φορολογούμενου σε ακρόαση προτού ληφθεί η πράξη έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα (Πρεβεδούρου, 2020).

Αντιθέτως, βάσει του προηγούμενου καθεστώτος που ορίζονταν από το άρθρο 70^Α του ΚΦΕ, επιτρέπονταν η παρουσία του φορολογούμενου κατά την εξέταση της προσφυγής του και η δυνατότητα του να υποστηρίζει προφορικά τους ισχυρισμούς του. Ωστόσο η παρουσία του φορολογούμενου επιτρέπονταν μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Η ΔΕΔ εάν κρίνει απαραίτητη την παρουσία του φορολογούμενου, μπορεί να τον καλέσει σε ακρόαση εντός της προθεσμίας των 120 ημερών (Πρεβεδούρου, 2020).

Η ακρόαση του φορολογούμενου διεξάγεται εγγράφως ενώ σε εξαιρετικές περιπτώσεις, και αν συντρέχει λόγος, η ακρόαση αυτή μπορεί να διεξαχθεί και προφορικά σε συγκεκριμένη ώρα και ημερομηνία. Ο υπόχρεος θα πρέπει να παρίσταται αυτοπροσώπως ή αντίστοιχα με εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπο. Στο πλαίσιο αυτό, η ΔΕΔ έχει καταρχήν δυνατότητα πρόσκλησης σε ακρόαση και όχι ποινή ακυρότητας της υποχρέωσης αυτής. Παρόλα αυτά αν ο υπόχρεος μέσω της ενδικοφανούς προσφυγής του προσκομίσει νέα στοιχεία ή αντίστοιχα επικαλεστεί πραγματικά περιστατικά ενώπιον της ΔΕΔ τα οποία προηγουμένως δεν είχαν συλλεχθεί από τη φορολογική αρχή, τότε υποχρεωτικώς θα πρέπει να καλείται από την επιτροπή σε ακρόαση έτσι ώστε να εκθέσει τις απόψεις του αναφορικά με τους λόγους της προσφυγής (Άρθρο 3 ΠΟΛ 1064/2017).

Στην περίπτωση αυτή, η επιτροπή μπορεί να ζητήσει από τη φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσφατων ελέγχων και στη συνέχεια θα πρέπει η ίδια επιτροπή να κρίνει για το αν τα στοιχεία που παρέχονται από την φορολογική αρχή ανταποκρίνονται ή όχι στην πραγματικότητα.

3.5.3. Το Εύρος της Αρμοδιότητας της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Η εξουσία που έχει το εκάστοτε δευτεροβάθμιο όργανο είναι ένα αμφιλεγόμενο θέμα στα πλαίσια της ανάλυσης των διαδικασιών που τελούνται στο πεδίο της ενδικοφανούς προσφυγής. Από τη μία πλευρά, η *οιωνεί* δικαιοδοτική φύση της προσφυγής οδηγεί αναγκαστικά στην εφαρμογή της δικονομικής αρχής, *«τόσο μεταβιβάζεται, τόσο εκκαλείται»* (Κυβέλος, 2015).

Πιο συγκεκριμένα, στα πλαίσια της άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 του ΚΦΔ, εξ αρχής μπορεί να διαπιστωθεί η έλλειψη πρόβλεψης στις νομοθετικές διατάξεις εφόσον η σύναξη συμπερασμάτων είναι δύσκολη. Γίνεται αναφορά μόνο στο ότι ο φορολογούμενος θα πρέπει να υποβάλει την ενδικοφανή του προσφυγή στη σχετική φορολογική αρχή που ήταν υπεύθυνη για την έκδοση της πράξης υποβάλλοντας παράλληλα το σύνολο των εγγράφων στα οποία βασίζεται το αίτημά του και αντιστοίχως η ΔΕΔ προχωρά στην έκδοση της απόφασής της εφόσον λάβει υπόψη τη σχετική προσφυγή και τα στοιχεία που έλαβε από τον υπόχρεο, τη φορολογική αρχή και οποιαδήποτε άλλη πληροφορία σχετικά με την υπόθεση (Σοφοκλέους, 2000; Χαλκιάς, 2017).

Η αρχή της οριστικότητας είναι μία βασική αρχή του φορολογικού δικαίου η οποία προκύπτει από την αρχή της βεβαιότητας του φόρου. Οι πράξεις των φορολογικών αρχών, βάσει της συγκεκριμένης αρχής, δεν είναι μπορούν να αναλυθούν μέσω της διοικητικής διαδικασίας αλλά ούτε είναι εφικτό να προσβληθούν μέσω άλλων διοικητικών προσφυγών πλην της ενδικοφανούς (Κύβελος, 2012).

Η ΔΕΔ από την πλευρά της, οφείλει να περιορίζεται στην έκταση της εξουσίας που της μεταβιβάστηκε, χωρίς να προχωρά σε κάποια αυτεπάγγελτη εξέταση ζητημάτων που δεν τέθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή. Συνεπώς, το εύρος της αρμοδιότητας του δευτεροβάθμιου οργάνου καταρχήν προσδιορίζεται μέσα από τις ειδικές διατάξεις που είναι ιδρυτικές της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής. Το εύρος της αρμοδιότητας των δευτεροβάθμιων οργανώσεων προσδιορίζεται μέσα από τις αιτιάσεις του προσφεύγοντος υπό την έννοια ότι κατά κανόνα γίνεται η εξέταση από τα όργανα αυτά μόνο των προσβαλλόμενων

για την προσφυγή κεφαλαίων της αρχικής απόφασης. Χαρακτηριστικό της διαδικασίας είναι ότι το δευτεροβάθμιο όργανο δεν έχει την αρμοδιότητα να αξιολογήσει ζητήματα για τα οποία δεν έχει προηγηθεί κάποια απόφαση του πρωτοβάθμιου οργάνου (Κύβελος, 2012).

Λαμβάνοντας υπόψη τα προηγούμενα, γίνεται αντιληπτό ότι υπάρχει ανάγκη νομοθετικού προσδιορισμού της έκτασης της εξουσίας της ΔΕΔ εφόσον οι αρμοδιότητές της δε διατυπώνονται σε όλες της περιπτώσεις με σαφήνεια.

Κεφάλαιο 4°. Ερευνητικό μέρος

4.1. Μεθοδολογία

Η ερευνητική διαδικασία για τη διεξαγωγή της παρούσας βιβλιογραφικής ανασκόπησης διαμορφώθηκε βάσει του στόχου της έρευνας. Ο στόχος της έρευνας, στην περίπτωση αυτή επικεντρώνεται στην κατανόηση της λειτουργίας και της αποτελεσματικότητας των συστημάτων ενδικοφανούς προσφυγής για φορολογικές διαφορές σε διάφορες χώρες της Ευρώπης. Στο πλαίσιο αυτό, έγινε αναζήτηση της σχετικής αρθρογραφίας σε βάσεις δεδομένων όπως το Google Scholar, το JSTOR, και το ScienceDirect, χρησιμοποιώντας λέξεις – κλειδιά όπως «φορολογικές διαφορές», «διοικητικές προσφυγές», «ενδικοφανείς προσφυγές» και «επίλυση φορολογικών διαφορών» σε συνδυασμό με το όνομα κάθε χώρας. Όπως διαπιστώθηκε, οι έρευνες που έχουν γίνει πάνω στο συγκεκριμένο αντικείμενο είναι περιορισμένες σε αριθμό. Τα περισσότερα άρθρα που προέκυψαν μέσα από την αναζήτηση αφορούσαν στα συστήματα ενδικοφανούς προσφυγής που εφαρμόζονται σε τρεις χώρες της Ε.Ε., τη Γερμανία, τη Γαλλία και το Ηνωμένο Βασίλειο. Στη συνέχεια, παρατίθενται τα αποτελέσματα της ανάλυσης.

4.2. Παρουσίαση της λειτουργίας του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής για την επίλυση φορολογικών διαφορών

Στον τομέα του φορολογικού δικαίου, καθίσταται προφανές ότι οι μηχανισμοί αντιμετώπισης των φορολογικών διαφορών διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη διατήρηση της φορολογικής δικαιοσύνης. Ένας τέτοιος μηχανισμός που χρησιμοποιείται στην Ελλάδα είναι η ενδικοφανής προσφυγή.

Όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως, ο μηχανισμός της ενδικοφανούς προσφυγής στην Ελλάδα είναι ένας μηχανισμός επίλυσης διοικητικών διαφορών εξωδικαστικώς, ο οποίος, σε αντίθεση με τις συμβατικές δικαστικές διαδικασίες εφαρμόζεται σε διοικητικό πλαίσιο. Ο σκοπός του μηχανισμού αυτού, ήταν και είναι να παρέχει στους φορολογούμενους μια γρήγορη, οικονομικά αποδοτική και προσιτή οδό για να μπορέσουν να ασκήσουν προσφυγή στις φορολογικές αποφάσεις που λαμβάνονται από το κράτος. Η ΔΕΔ και η ΑΑΔΕ είναι ανεξάρτητοι φορείς, κομβικής σημασίας σε αυτή τη διαδικασία (ΑΑΔΕ, 2019)

Παρά την εφαρμογή του σε διοικητικό πλαίσιο, ο θεσμός υποστηρίζει αρχές όπως το δικαίωμα σε δίκαιη ακρόαση και αμερόληπτη αναθεώρηση των αποφάσεων. Τα χαρακτηριστικά αυτά τοποθετούν τον μηχανισμό στο πλαίσιο των *οιονεί* δικαστικών λειτουργιών, με σαφείς γραμμές που προκύπτουν από τις αρχές του διοικητικού δικαίου.

Στη συνέχεια, το Ηνωμένο Βασίλειο έχει υιοθετήσει μία μοναδική προσέγγιση στην επίλυση των φορολογικών διαφορών. Το Ηνωμένο Βασίλειο εφαρμόζει μια κλιμακωτή προσέγγιση που αποτελείται από το πρωτοβάθμιο δικαστήριο (First-tier Tribunal - FTT) και το Ανώτερο Δικαστήριο (Upper Tribunal - UT). Η προσφυγή στο πρωτοβάθμιο δικαστήριο, αποτελεί μία οδό οικονομικά αποδοτική για τους φορολογούμενους, έτσι ώστε να μπορούν να προσφύγουν σε αυτή για τις αποφάσεις που λαμβάνονται από τη φορολογική αρχή (Courts and Tribunals Judiciary, 2022). Το Ανώτερο Δικαστήριο λειτουργεί ως φορέας προσφυγής για τις αποφάσεις που λαμβάνονται από τον πρωτοβάθμιο δικαστήριο.

Ομοίως, η Γερμανία διαθέτει ένα σύστημα δύο επιπέδων που αποτελείται από τις τοπικές εφορίες και το ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο. Οι τοπικές εφορίες χειρίζονται πρώτες τις φορολογικές διαφορές. Εάν η διαφορά δεν επιλυθεί, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στο Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο το οποίο λειτουργεί ως ο τελικός φορέας για τη λήψη της απόφασης (Whithead, 2021).

Από την άλλη πλευρά, η Γαλλία υιοθετεί μια διαφορετική προσέγγιση με τον φορέα φορολογικής διαμεσολάβησής της που είναι γνωστός ως «*le médiateur des ministères économiques et financiers*» ή ο Διαμεσολαβητής του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών. Αυτός ο διαμεσολαβητής, είναι ανεξάρτητος από τη φορολογική διοίκηση και βοηθά στη διευθέτηση διαφορών μεταξύ των φορολογουμένων και της φορολογικής διοίκησης (Guinchard, 2016).

Συμπερασματικά, ενώ ο θεμελιώδης στόχος της επίλυσης διαφορών στο φορολογικό δίκαιο είναι παρόμοιος σε διάφορες χώρες της ΕΕ, η εξασφάλιση μίας δίκαιης και αποτελεσματικής διαδικασίας για την επίλυση των φορολογικών διαφορών γίνεται από κάθε χώρα διαφορετικά, συμπεριλαμβανομένης της Ελλάδας, που έχει αναπτύξει μηχανισμούς που ταιριάζουν καλύτερα στη δική της νομική και διοικητική κουλτούρα. Ωστόσο, μια ευρύτερη συγκριτική μελέτη μεταξύ αυτών των συστημάτων μπορεί να αποκαλύψει πιο αποδοτικές πρακτικές, ανοίγοντας πιθανώς το δρόμο για ένα πιο τυποποιημένο και αποτελεσματικό πλαίσιο επίλυσης φορολογικών διαφορών εντός της ΕΕ. Στη συνέχεια, γίνεται μια πιο αναλυτική προσέγγιση του ζητήματος για τις χώρες στις οποίες έγινε αναφορά προηγουμένως.

4.2.1. Η ενδικοφανής προσφυγή στη Γερμανία

Για την επίλυση των φορολογικών διαφορών στη Γερμανία εφαρμόζεται ένα σύστημα στο οποίο ενσωματώνεται η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής. Στο πλαίσιο αυτό, λειτουργεί η δομή «*δύο επιπέδων*» του συστήματος που αποτελείται από τις τοπικές φορολογικές υπηρεσίες και το Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο (BFH). Στη συνέχεια, γίνεται μια πιο αναλυτική προσέγγιση του συστήματος αυτού.

Σύμφωνα με τη γερμανική φορολογική νομοθεσία, η τοπική εφορία διαδραματίζει κρίσιμο ρόλο στη διαδικασία επίλυσης διαφορών. Όπως ορίζεται στον Γερμανικό Δημοσιονομικό Κώδικα, ο φορολογούμενος έχει το δικαίωμα να αμφισβητήσει τη δήλωση φορολογίας του εισοδήματός του εντός ενός μηνός από την κατάθεση μέσω διοικητικής προσφυγής, γνωστής ως «*Einspruch*» (ΑΟ, §347) (Fuest, Spengel, Finke, Heckemeyer, & Nusser, 2018). Το αρχικό στάδιο αμφισβήτησης υποδηλώνει τον *οιονεί* δικαστικό χαρακτήρα της διαδικασίας.

Όπως αναφέρεται, υπάρχει μια πληθώρα φορολογικών διαφορών που επιλύονται σε αυτό το στάδιο αντικατοπτρίζοντας την αποτελεσματικότητα του μηχανισμού επίλυσης διαφορών που εφαρμόζεται στη Γερμανία. Σύμφωνα με στοιχεία που έδωσε στη δημοσιότητα η Ομοσπονδιακή Στατιστική Υπηρεσία της Γερμανίας (Statistisches Bundesamt) το 2020 περίπου το 70% όλων των φορολογικών διαφορών επιλύθηκαν σε επίπεδο τοπικής εφορίας (Statistisches Bundesamt, 2020). Ο αριθμός αυτός υπογραμμίζει την πρακτική σημασία της διαδικασίας Einspruch ως *οιονεί* δικαστικής διοικητικής προσφυγής στο πλαίσιο του γερμανικού συστήματος επίλυσης φορολογικών διαφορών.

Μελετώντας το σύστημα που ακολουθείται στη Γερμανία, παρατηρείται ότι μέσω ειδικών ρυθμίσεων προβλέπεται ότι η ενδικοφανής προσφυγή κατά διοικητικών και φορολογικών πράξεων ορίζεται σύμφωνα με έκδοση πράξης της ιεραρχικά προϊσταμένης αρχής (Nomikaxronika.gr, 2013). Η διαδικασία που ακολουθείται αποτελεί προϋπόθεση τόσο της προσφυγής κατά παράλειψης έκδοσης τέτοιου τύπου πράξης αλλά και του παραδεκτού της προσφυγής με αντικείμενο την ακύρωση ατομικής διοικητικής πράξης. Η διοικητική αυτή προσφυγή που είναι υποχρεωτικού τύπου, υπόκειται νομοθετικά σε ένα καθεστώς κανόνων που ισχύουν σε επίπεδο ομοσπονδιακό και σε επίπεδο ομόσπονδων κρατών (Πρεβεδούρου, 2013).

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι στο πεδίο που αναλύεται υπάρχει πρόβλεψη για δύο διαφορετικούς βαθμούς κρίσης και πληρέστερες διαδικαστικές εγγυήσεις αλλά δεν υπάρχει συγκεκριμένη προθεσμία για την έκδοση της απόφασης σε σχέση με την προσφυγή. Ωστόσο, θεσπίζεται ανώτατο όριο της τάξεως των τριών μηνών.

Επιπροσθέτως, δύναται να προσληφθεί δικαστικώς η τελική απόφαση που λαμβάνεται επί της διοικητικής προσφυγής, ενώ ως κρίσιμος χρόνος στην περίπτωση αυτή νοείται ο χρόνος που χρειάζεται για την έκδοση της τελικής πράξης για την οποία υπάρχει ρητή πρόβλεψη στις υποθέσεις φορολογικών διαφορών. Στο πεδίο αυτό παρατηρείται ότι η υποχρεωτική προσφυγή συμβάλλει καθοριστικά εφόσον σχεδόν το ποσοστό της τάξεως του 95% των υποθέσεων των οποίων ο έλεγχος γίνεται ενδοδιοικητικά μπορεί αυτόματα να διορθωθεί από τις αρμόδιες αρχές και δεν φτάνει μέχρι το διοικητικό δικαστήριο.

Σε περιπτώσεις που η προσφυγή του φορολογούμενου απορρίπτεται ή δε λαμβάνεται γι' αυτήν κάποια απόφαση από τα αρμόδια όργανα, τότε μπορεί ο φορολογούμενος να προσφύγει στο φορολογικό δικαστήριο (Finanzgericht). Το δικαστήριο λειτουργεί ως το πρωτοβάθμιο δικαστικό όργανο για φορολογικά θέματα. Στο δικαστήριο δίνεται η δυνατότητα στους φορολογούμενους να παρουσιάσουν προφορικά την υπόθεσή τους ενώπιον μιας επιτροπής (ΑΟ, §§ 33-34).

Σχετική είναι η υπόθεση Hornbach-Baumarkt AG κατά Γερμανίας (EUR-Lex - 62016CJ0382 - EN - EUR-Lex, 2018) στην οποία το διοικητικό δικαστήριο αποφάνθηκε αρχικά υπέρ της γερμανικής κυβέρνησης, λαμβάνοντας υπόψη τη στάση της σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των δανείων μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών. Ωστόσο, ο φορολογούμενος προσέφυγε επιτυχώς στο Ομοσπονδιακό Δημοσιονομικό Δικαστήριο το οποίο αμφισβήτησε τη συμβατότητα των κανόνων με το δίκαιο της ΕΕ και παρέπεμψε την υπόθεση στο ΔΕΕ.

Το Ομοσπονδιακό Δημοσιονομικό Δικαστήριο ως το ανώτατο δικαστήριο στο πεδίο της επίλυσης φορολογικών θεμάτων λειτουργεί ως ο τελικός διαιτητής στο πεδίο αυτό. Εξετάζει υποθέσεις επί νομικών ζητημάτων, παρόμοια με το ρόλο των ανώτατων δικαστηρίων σε άλλες χώρες. Η υπόθεση Hornbach-Baumarkt AG είναι εμβληματική του ρόλου του δικαστηρίου αυτού στο γερμανικό σύστημα επίλυσης φορολογικών διαφορών, επιδεικνύοντας την ικανότητά του να ευθυγραμμίζει τους εθνικούς φορολογικούς κανόνες με το γενικό δίκαιο της ΕΕ.

4.2.2. Η ενδικοφανής προσφυγή στο Ηνωμένο Βασίλειο

Στο Ηνωμένο Βασίλειο, η διαδικασία της επίλυσης των φορολογικών διαφορών διέπεται από ένα σύστημα που έχει υιοθετήσει την προσέγγιση της ενδικοφανούς προσφυγής. Το σύστημα τελεί υπό της διαχείρισης της Υπηρεσίας Φόρων και Δασμών του Ηνωμένου Βασιλείου (HMRC) και των Φορολογικών Δικαστηρίων και προσφέρει στους φορολογούμενους έναν διαφανή και δομημένο μηχανισμό αμφισβήτησης των φορολογικών αποφάσεων.

Το πρώτο στάδιο αμφισβήτησης μιας φορολογικής απόφασης στο Ηνωμένο Βασίλειο είναι μέσω διοικητικής επανεξέτασης από την ίδια την Υπηρεσία Φόρων και Δασμών του Ηνωμένου Βασιλείου. Σύμφωνα με το νόμο Finance Act 2008, Schedule 36, οι φορολογούμενοι μπορούν να αμφισβητήσουν μια φορολογική απόφαση ζητώντας επανεξέταση εντός 30 ημερών από τη λήψη της (Finance Act 2008, Sch. 36). Η αναθεώρηση αυτή διενεργείται από αξιωματικό της υπηρεσίας που δεν συμμετείχε στην αρχική απόφαση, ο οποίος διατηρεί την αμεροληψία της διαδικασίας. Αυτή η διαδικασία αναθεώρησης συνιστά ουσιαστικά μια λειτουργία της ενδικοφανούς προσφυγής, δεδομένου ότι περιλαμβάνει την εφαρμογή νομικών αρχών σε διοικητικό πλαίσιο.

Τα στοιχεία που δημοσιεύτηκαν το 2019 από την Υπηρεσία Φόρων και Δασμών του Ηνωμένου Βασιλείου αποκαλύπτουν ότι ένας μεγάλος αριθμός φορολογικών διαφορών διευθετείται στο στάδιο αυτό. Κατά το φορολογικό έτος 2018-2019, η ετήσια έκθεση της υπηρεσίας σημείωσε ότι από τις 1.130.000 ενστάσεις που ελήφθησαν, το 51% διευθετήθηκε υπέρ του φορολογούμενου χωρίς ο τελευταίος να χρειαστεί να προσφύγει στο δικαστήριο (HMRC, 2019). Τα στατιστικά στοιχεία αυτά καταδεικνύουν την αποτελεσματικότητα του διοικητικού ελέγχου για την επίλυση φορολογικών διαφορών.

Σε περίπτωση που ένας φορολογούμενος δεν είναι ικανοποιημένος με το αποτέλεσμα της διοικητικής επανεξέτασης μπορεί να αιτηθεί την επανεξέταση της διαφοράς στο Πρωτοβάθμιο Δικαστήριο (Φορολογικό Επιμελητήριο). Το σύστημα των δικαστηρίων, που ιδρύθηκε βάσει του νόμου περί δικαστηρίων του 2007, οδήγησε στη διαμόρφωση ενός ανεξάρτητου δικαστικού περιβάλλοντος για την επίλυση φορολογικών διαφορών (Tribunals, Courts and Enforcement Act, 2007). Μέσα από το περιβάλλον αυτό προσφέρεται στους φορολογούμενους η ευκαιρία να εκθέσουν την υπόθεσή τους ενώπιον μιας επιτροπής μέσω προφορικής ακρόασης. Το σύστημα αυτό, το οποίο αποτελεί το δεύτερο επίπεδο του πλαισίου

επίλυσης φορολογικών διαφορών στο Ηνωμένο Βασίλειο, είναι στην ουσία μια δικαστική προσέγγιση στις φορολογικές διαφορές.

Παρακάτω, το σύστημα επίλυσης φορολογικών διαφορών που εφαρμόζεται στη Γαλλία, χαρακτηρίζεται από μια μικτή προσέγγιση διοικητικού και δικαστικού ελέγχου. Η ενδικοφανής προσφυγή στην περίπτωση αυτή, προσφέρει στους φορολογούμενους διάφορες μεθόδους μέσω των οποίων μπορούν να προσφύγουν κατά των αποφάσεων των φορολογικών αρχών.

Όσον αφορά στη Γαλλική έννομη τάξη, ο νομοθέτης έχει διευρύνει ουσιαστικά το πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής προσδίδοντάς της υποχρεωτικό χαρακτήρα. Αυτό έγινε σταδιακά εφόσον μέχρι και το 2008, υπήρξαν μόνο ορισμένες κατηγορίες υποχρεωτικών προσφυγών για τις οποίες υπήρξε ρητή πρόβλεψη στις νομοθετικές διατάξεις, ενώ άλλες επιδέχονταν ερμηνεία ως τέτοιες από το διοικητικό δικαστήριο. Το βασικό του συγκεκριμένου νομικού πλαισίου είναι ότι υπάρχει υποχρέωση μνείας στην αρχική απόφαση αναφορικά με την προβλεπόμενη υποχρεωτική διοικητική προσφυγή α) της προθεσμίας άσκησης και β) του ύψους της οικονομικής διαφοράς αλλά και γ) υποχρέωση, από την πλευρά της διοίκησης, όσον αφορά στην ενημέρωση του διοικούμενου αναφορικά με τα ένδικα βοηθήματα που του παρέχονται από το νόμο και τις προθεσμίες άσκησής τους εφόσον ολοκληρωθεί η διοικητική διαδικασία (Τζιόλα, 2022).

4.2.1. Η ενδικοφανής προσφυγή στη Γαλλία

Στη Γαλλία, σύμφωνα με τον Γενικό Φορολογικό Κώδικα (CGI), ο φορολογούμενος έχει το δικαίωμα να υποβάλει καταγγελία στη Γενική Διεύθυνση Δημοσίων Οικονομικών σε περίπτωση διαφωνίας σχετικά με τον προσδιορισμό ή την είσπραξη φόρων (CGI, άρθρο L190). Αυτή η διοικητική διαδικασία συνιστά ουσιαστικά ένα αρχικό επίπεδο ελέγχου, προσφέροντας στους φορολογούμενους μια αποτελεσματική και προσιτή οδό για την επίλυση των διαφορών τους με τις φορολογικές αρχές.

Η διοικητική διαδικασία που εφαρμόζεται στη Γαλλία, βασίζεται σε μεγάλο βαθμό σε μια αρχή που είναι γνωστή ως «το δικαίωμα σε διαδικασία αντιδικίας» (*droit à la procédure contradictoire*), η οποία περιλαμβάνει ανταλλαγή απόψεων και επιχειρημάτων μεταξύ του φορολογούμενου και των φορολογικών αρχών. Ο διάλογος αυτός βοηθά να διασφαλιστεί ότι όλα τα στοιχεία των διαφορών εξετάζονται επαρκώς πριν ληφθεί μια απόφαση. Η συμμετοχική αυτή πτυχή της διοικητικής αναθεώρησης είναι που της προσδίδει έναν *οιονεί* δικαστικό χαρακτήρα.

Σε περιπτώσεις όπου η διοικητική καταγγελία δεν οδηγήσει σε επίλυση της διαφοράς, ο φορολογούμενος μπορεί στη συνέχεια να προσφύγει στα δικαστήρια της χώρας, ξεκινώντας από το Διοικητικό Δικαστήριο (Tribunal administratif).

Μια υπόθεση μέσα από την οποία περιγράφεται αυτή τη διαδικασία είναι η «Société Schneider Electric SA κατά Υπουργείου Οικονομικών και Οικονομικών» (CE, 8η και 3η υποενότητα, 30 Δεκεμβρίου 2003, αρ. 244276). Στην περίπτωση αυτή, το Διοικητικό Δικαστήριο απέρριψε πρώτα την αξίωση του φορολογούμενου, η οποία στη συνέχεια ανατράπηκε από το Συμβούλιο της Επικρατείας (Conseil d'État). Η υπόθεση υπογραμμίζει το ρόλο του δικαστικού ελέγχου στην παροχή ενός επιπρόσθετου επιπέδου ελέγχου και επιβολής της δικαιοσύνης στη διαδικασία επίλυσης φορολογικών διαφορών.

4.3. Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής για την επίλυση φορολογικών διαφορών

4.3.1. Αποτελεσματικότητα του θεσμού στη Γερμανία

Ξεκινώντας με τη Γερμανία, η αποτελεσματικότητα του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής για φορολογικές διαφορές, έχει προσεγγισθεί στη βιβλιογραφία από ορισμένους ερευνητές. Αρχικά, οι Fuest, Spengel, Finke, Heckemeyer και Nusser (2018) διεξήγαγαν μια μελέτη για τη φορολογία των επιχειρήσεων στην Ευρώπη, η οποία περιλάμβανε μια λεπτομερή ανάλυση του συστήματος επίλυσης φορολογικών διαφορών στη Γερμανία. Η έρευνά τους ανάδειξε τη μίξη διοικητικών και δικαστικών στοιχείων μέσα σε αυτό το σύστημα, τονίζοντας τον *οιονεί* δικαστικό χαρακτήρα του. Οι ερευνητές υπογράμμισαν ότι αυτή η μοναδική προσέγγιση σύνθετε έναν αποτελεσματικό μηχανισμό για την επίλυση φορολογικών διαφορών καθώς συνδύαζε την προσβασιμότητα του διοικητικού ελέγχου με τη δικαστική ευρωστία των δικαστικών διαδικασιών.

Στην ανάλυσή του για το σύστημα που εφαρμόζεται για την επίλυση φορολογικών διαφορών στη Γερμανία, ο Park, (2002) υποστήριξε ότι η κλιμακωτή δομή, που περιλαμβάνει τόσο τις τοπικές εφορίες όσο και το Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, διασφάλιζε ότι οι φορολογούμενοι έχουν άφθονες ευκαιρίες να αμφισβητήσουν τις αποφάσεις που λαμβάνονται από τις τοπικές φορολογικές αρχές. Η μελέτη του δείχνει ότι το σύστημα αυτό είναι αποτελεσματικό όσον αφορά στην πρόσβαση στη δικαιοσύνη καθώς προσφέρει στους φορολογούμενους πολλούς τρόπους προσφυγής.

Επιπλέον, οι Riede & Vella, (2017) στην έρευνά τους για τη μετατόπιση κερδών στην Ευρώπη, υπογραμμίζουν το ρόλο του Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου στη διατήρηση της συνέπειας στην ερμηνεία των φορολογικών νόμων σε ολόκληρη τη Γερμανία. Υποστηρίζουν ότι ο ρόλος του δικαστηρίου βελτιώνει τη συνολική αποτελεσματικότητα του συστήματος επίλυσης φορολογικών διαφορών. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι εξασφαλίζει με σαφήνεια την ερμηνεία σε σχετικά νομικά ζητήματα, γεγονός που με τη σειρά του προσφέρει στην αποφυγή παρόμοιων διαφορών στο μέλλον.

Εν αντιθέσει με τα προαναφερθέντα, μια μελέτη από τους Hasegawa, Hoopes, Ishida και Slemrod (2013) υποστήριξε ότι ενώ το γερμανικό σύστημα για την επίλυση φορολογικών διαφορών μπορεί να είναι αποτελεσματικό από ορισμένες απόψεις συνοδεύεται από ορισμένες αδυναμίες. Η έρευνά τους έδειξε ότι η μεγάλη διάρκεια της διαδικασίας, ιδιαίτερα σε περιπτώσεις που φτάνουν οι υποθέσεις στο Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, μπορεί να λειτουργήσει αποτρεπτικά για ορισμένους φορολογούμενους. Υποστήριξαν περαιτέρω ότι αυτό μπορεί να υπονομεύσει τη συνολική αποτελεσματικότητα του συστήματος καθώς δυνητικά αποθαρρύνει τους φορολογούμενους από την επιδίωξη νόμιμων αξιώσεων.

Συνοψίζοντας, στο πεδίο της εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής στη Γερμανία, προκύπτει ότι ενώ ο συνδυασμός διοικητικών και δικαστικών στοιχείων του συστήματος και η κλιμακωτή δομή του θεωρούνται συνολικά αποτελεσματικά, έχουν εκφραστεί ανησυχίες σχετικά με τη διάρκεια της διαδικασίας σε ορισμένες περιπτώσεις. Τα ευρήματα αυτά υπογραμμίζουν την πολυπλοκότητα της αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας τέτοιων συστημάτων καθώς πρέπει να βρεθεί σε κάθε περίπτωση μια ισορροπία μεταξύ προσβασιμότητας, δικαιοσύνης και ταχύτητας ολοκλήρωσης της διαδικασίας.

4.3.1. Αποτελεσματικότητα του θεσμού στο Ηνωμένο Βασίλειο

Η επίλυση των φορολογικών διαφορών στο Ηνωμένο Βασίλειο βάσει του συστήματος της ενδικοφανούς προσφυγής έχει γίνει αντικείμενο μελέτης ορισμένων ερευνών. Ξεκινώντας, στη μελέτη τους οι Freedman & Vella (2011) συζητούν το ρόλο της Υπηρεσίας Φόρων και Δασμών του Ηνωμένου Βασιλείου. Ισχυρίζονται ότι η διαδικασία διοικητικής επανεξέτασης είναι ένας οικονομικά αποδοτικός μηχανισμός για την επίλυση φορολογικών διαφορών, καθώς μειώνεται ο χρόνος και τα έξοδα που συνδέονται με τη δικαστική προσφυγή. Ωστόσο, σημειώνουν ότι το σύστημα αυτό μπορεί να μην είναι πάντα αμερόληπτο, δεδομένου ότι η

επανεξέταση διεξάγεται από ένα διοικητικό όργανο που δραστηριοποιείται εντός του ίδιου οργανισμού που έλαβε την αρχική απόφαση.

Αντίθετα, μια συναφής με το θέμα μελέτη των Loutzenhiser και Morse (2018) υιοθετεί μια πιο θετική προσέγγιση του συστήματος επίλυσης φορολογικών διαφορών του Ηνωμένου Βασιλείου. Οι ερευνητές υποστήριζαν συγκεκριμένα ότι η χρήση του συστήματος ενδικοφανούς προσφυγής παρέχει στη διάθεση των φορολογούμενων ένα ευέλικτο μέσο επίλυσης διαφορών, ειδικά σε σύγκριση με τις παραδοσιακές δικαστικές διαδικασίες. Η μελέτη επαινεί επίσης τη διαφάνεια του συστήματος, δηλώνοντας ότι προσφέρει στους φορολογούμενους την ευκαιρία να κατανοήσουν πλήρως το σκεπτικό πίσω από τις αποφάσεις, ελαχιστοποιώντας έτσι πιθανώς μελλοντικές διαφορές.

Διερευνώντας συγκεκριμένα το ρόλο των Φορολογικών Δικαστηρίων στο σύστημα επίλυσης διαφορών του Ηνωμένου Βασιλείου, ο Valderrama (2015) κατέθεσε τον ισχυρισμό ότι τα Δικαστήρια είναι ένας κρίσιμος ανεξάρτητος μηχανισμός αναθεώρησης, μέσα από τον οποίο ενισχύεται η δικαιοσύνη και αμεροληψία του συστήματος. Ωστόσο, τονίζει επίσης ότι η πολυπλοκότητα των διαδικασιών του Δικαστηρίου μπορεί να λειτουργήσει αποτρεπτικά για ορισμένους φορολογούμενους, επηρεάζοντας πιθανώς την προσβασιμότητά τους στο σύστημα.

Εστιάζοντας στα χρονικά πλαίσια που σχετίζονται με την επίλυση φορολογικών διαφορών στο Ηνωμένο Βασίλειο, οι Freedman & Loutzenhiser, (2022) υποστήριζαν ότι ενώ η αρχική διοικητική αναθεώρηση από την Υπηρεσία Φόρων και Δασμών του Ηνωμένου Βασιλείου μπορεί να είναι σχετικά γρήγορη, οι υποθέσεις που φτάνουν στα δικαστήρια μπορεί να είναι χρονοβόρες ως προς την επίλυσή τους. Τέτοιες παρατεταμένες διαδικασίες θα μπορούσαν ενδεχομένως να υπονομεύσουν την αποτελεσματικότητα του συστήματος, καθώς μπορεί να αποτρέψουν τους φορολογούμενους από την επιδίωξη των νόμιμων αξιώσεών τους.

Συνοπτικά, μέσα από τη σχετική βιβλιογραφία παρουσιάζεται μια πολύπλευρη προσέγγιση της αποτελεσματικότητας της ενδικοφανούς προσφυγής για φορολογικές διαφορές που εφαρμόζεται στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ενώ το σύστημα προσφέρει μια οικονομικά αποδοτική και διαφανή οδό για την επίλυση φορολογικών διαφορών, εξακολουθούν να υπάρχουν ανησυχίες σχετικά με την αμεροληψία, την πολυπλοκότητα και τα μεγάλα χρονικά πλαίσια εξυπηρέτησης των αιτημάτων σε ορισμένες περιπτώσεις.

4.3.1. Αποτελεσματικότητα του θεσμού στη Γαλλία

Όπως προκύπτει από τη βιβλιογραφία, το γαλλικό σύστημα επίλυσης φορολογικών διαφορών συνδυάζει διοικητικούς και δικαστικούς μηχανισμούς για την εξυπηρέτηση της διαδικασίας. Στο πεδίο της αξιολόγησης του συστήματος αυτού, μια μελέτη των Agnès Charpenet et al., (2019) κατέληξε στο ότι η διαδικασία αυτή είναι ένας οικονομικά αποδοτικός τρόπος για τους φορολογούμενους έτσι ώστε να μπορούν να αμφισβητήσουν τις φορολογικές αποφάσεις, λαμβάνοντας υπόψη το βαθμό της προσβασιμότητας και την απουσία νομικών τελών. Σημειώνουν, ωστόσο, την ύπαρξη πιθανότητας μεροληψίας, καθώς η επανεξέταση διεξάγεται από το ίδιο διοικητικό όργανο που έλαβε την αρχική απόφαση.

Σε προσέγγισή του, ο Ward, (2007) ο οποίος διερεύνησε τη διαφάνεια και τη δικαιοσύνη του γαλλικού συστήματος φορολογικών διαφορών, υπογράμμισε τον κρίσιμο ρόλο της αρχής του «δικαιώματος στη διαδικασία αντιδικίας», υποστηρίζοντας ότι η διαδικασία αυτή διασφαλίζει ότι οι φορολογούμενοι μπορούν να παρουσιάσουν τις απόψεις τους, ενισχύοντας έτσι τη δικαιοσύνη του συστήματος. Παρόλα αυτά, ο συγγραφέας σημείωσε ότι η διαδικασία αυτή θα μπορούσε να οδηγήσει σε παρατεταμένες διαπραγματεύσεις οι οποίες θα μπορούσαν με τη σειρά τους ενδεχομένως να επηρεάσουν την αποτελεσματικότητα του συστήματος.

Στην ανάλυσή τους για τον ρόλο του Διοικητικού Δικαστηρίου στο γαλλικό σύστημα φορολογικών διαφορών, οι Quéré et al., (2007) υποστήριξαν ότι το Δικαστήριο είναι μια ουσιαστική οδός για ανεξάρτητη επανεξέταση. Αναγνωρίζουν ωστόσο τον σημαντικό χρόνο που μπορεί να χρειαστεί για να επιλυθούν οι υποθέσεις σε αυτό το επίπεδο, προσδιορίζοντάς τον ως πιθανό εμπόδιο στην αποτελεσματικότητα του συστήματος.

Ολοκληρώνοντας, οι Lang et al., (2010), σύγκριναν το γαλλικό σύστημα διαχείρισης των φορολογικών διαφορών με εκείνα άλλων χωρών της ΕΕ. Οι ερευνητές ανέδειξαν τα οφέλη του συστήματος όντας επικεντρωμένοι στην ευελιξία του εφόσον επιτρέπεται στους φορολογούμενους να ζητήσουν διοικητική επανεξέταση ή να προσφύγουν απευθείας στο Διοικητικό Δικαστήριο. Παρά την ευελιξία αυτή, οι ερευνητές επέκριναν την πολυπλοκότητα του συστήματος η οποία θα μπορούσε να δυσκολέψει τους φορολογούμενους εφόσον θα πρέπει απαραίτητα, στα πλαίσια αυτά, να έχουν την κατάλληλη νομική βοήθεια.

Στη βιβλιογραφία παρουσιάζεται το σύνθετο σύστημα που εφαρμόζεται στη Γαλλία στο πεδίο της επίλυσης των φορολογικών διαφορών. Αν και έχει αναγνωρισθεί η σχέση κόστους-αποτελεσματικότητας, η διαφάνεια, η δικαιοσύνη και η ευελιξία του, εξακολουθούν να

υπάρχουν ανησυχίες σχετικά με την πιθανή μεροληψία, τα παρατεταμένα χρονοδιαγράμματα επίλυσης των υποθέσεων και την πολυπλοκότητα του συστήματος.

4.4. Αποτελέσματα

Αναλύοντας τα ευρήματα της προηγούμενης ανασκόπησης, προκύπτει ένας συνοπτικός πίνακας (Πίνακας 1), με τα αποτελέσματα στα οποία θα πρέπει να δοθεί μεγαλύτερη βαρύτητα.

Πίνακας 1: Αποτελέσματα ανασκόπησης της βιβλιογραφίας

Συγγραφέας(εις)	Έτος	Χώρα	Αποτελέσματα
Fuest, Spengel, Finke, Heckemeyer και Nusser	2018	Γερμανία	Τόνισαν τον αποτελεσματικό συνδυασμό διοικητικών και δικαστικών διαδικασιών στο σύστημα επίλυσης φορολογικών διαφορών της Γερμανίας.
Park	2002	Γερμανία	Εκτίμησε την κλιμακωτή δομή στο σύστημα της Γερμανίας, καθώς παρέχει στους φορολογούμενους πολλούς τρόπους προσφυγής και, ως εκ τούτου, άμεση πρόσβαση στη δικαιοσύνη.
Riede & Vella	2017	Γερμανία	Τόνισαν τον ρόλο του Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου στη διασφάλιση της συνέπειας στην ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας σε ολόκληρη τη Γερμανία, βελτιώνοντας τη συνολική αποτελεσματικότητα του συστήματος.
Hasegawa, Hoopes, Ishida και Slemrod	2013	Γερμανία	Επέκριναν τη μακρά διαδικασία όταν οι υποθέσεις φτάνουν στο Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, η οποία αποθαρρύνει τους φορολογούμενους από το να επιδιώξουν τις νόμιμες αξιώσεις τους.
Freedman & Vella	2011	UK	Επαίνεσαν τη διαδικασία διοικητικής αναθεώρησης χαρακτηρίζοντάς την ως

			οικονομικά αποδοτική, αλλά αμφισβήτησαν την αμεροληψία της.
Loutzenhiser και Morse	2018	UK	Αξιολόγησαν θετικά το ανοιχτό σύστημα προσφυγών του Ηνωμένου Βασιλείου ως ευέλικτο και διαφανές.
Valderrama	2015	HB	Αναγνώρισε τα Δικαστήρια ως κρίσιμο ανεξάρτητο μηχανισμό αναθεώρησης, αλλά επέκρινε τις περίπλοκες διαδικασίες τους ως πιθανό αποτρεπτικό παράγοντα προσφυγής των πολιτών.
Freedman & Loutzenhiser	2022	UK	Σημείωσαν ότι ενώ η αρχική διοικητική αναθεώρηση του HMRC μπορεί να είναι γρήγορη, οι υποθέσεις που φθάνουν στα δικαστήρια μπορεί να χρειαστεί πολύ χρόνο για να επιλυθούν.
Agnès Charpenet et al.	2019	Γαλλία	Χαρακτήρισαν τον συνδυασμό διοικητικών και δικαστικών μηχανισμών ως οικονομικά αποδοτικό και προσιτό, αλλά σημείωσαν την πιθανότητα μεροληψίας.
Ward	2007	France	Τόνισε την αρχή του «δικαιώματος στη διαδικασία αντιδικίας» ως μιας διαδικασίας κρίσιμης σημασίας για τη δικαιοσύνη, ωστόσο ανέδειξε το γεγονός ότι αυτό θα μπορούσε να οδηγήσει σε μακρές διαπραγματεύσεις.
Quéré et al.	2007	Γαλλία	Αναγνώρισε το Διοικητικό Δικαστήριο ως ουσιαστική ανεξάρτητη οδό αναθεώρησης, αλλά επεσήμανε τον σημαντικό χρόνο που απαιτείται για την επίλυση υποθέσεων σε αυτό το επίπεδο.
Lang et al.	2010	Γαλλία	Σύγκριναν το γαλλικό σύστημα με εκείνο άλλων χωρών της ΕΕ, επαινώντας την ευελιξία του αλλά επικρίνοντας την ίδια στιγμή την πολυπλοκότητά του.

Όπως προκύπτει από τις μελέτες οι οποίες αναλύθηκαν προηγουμένως, στη Γερμανία το σύστημα επίλυσης φορολογικών διαφορών είναι δομημένο ως ένας συνδυασμός διοικητικών και δικαστικών στοιχείων, ενισχύοντας με αυτό τον τρόπο αποτελεσματικά την προσβασιμότητα και τη δικαστική ευρωστία. Ειδικότερα, η κλιμακωτή δομή που περιλαμβάνει τις τοπικές φορολογικές αρχές και το Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο διασφαλίζει ότι οι φορολογούμενοι έχουν πολλές ευκαιρίες και τρόπους να προσφύγουν κατά των αποφάσεων των φορολογικών αρχών. Αυτή η πολυεπίπεδη δομή προσφυγής θα μπορούσε να είναι επωφελής εάν εφαρμοστεί στην Ελλάδα, δεδομένου ότι διασφαλίζει μια ευρύτερη πρόσβαση στη δικαιοσύνη. Ωστόσο, ένα πιθανό μειονέκτημα του συστήματος, όπως τονίζεται από τους Hasegawa et al. (2013), είναι η χρονοβόρα διαδικασία που ακολουθείται όταν οι υποθέσεις φτάνουν στο Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, κάτι που μπορεί να αποθαρρύνει τους φορολογούμενους να διεκδικήσουν τις νόμιμες αξιώσεις τους.

Συγκριτικά, στο Ηνωμένο Βασίλειο, το σύστημα βασίζεται σε μια διαδικασία διοικητικής αναθεώρησης από την Υπηρεσία Φόρων και Δασμών του Ηνωμένου Βασιλείου και ένα ανοιχτό μηχανισμό προσφυγών, προσφέροντας στους φορολογούμενους ένα ευέλικτο μέσο επίλυσης διαφορών. Οι δύο αυτοί μηχανισμοί θεωρούνται αποδοτικοί ως προς το κόστος και το χρόνο που χρειάζεται για την ολοκλήρωση της διαδικασίας. Ειδικότερα, το σύστημα ανοιχτής προσφυγής παρέχει πολλά οφέλη και βασικό του χαρακτηριστικό είναι η διαφάνειά του. Το σύστημα, μπορεί να είναι ιδιαίτερα επωφελές εάν εφαρμοστεί στην Ελλάδα, καθώς παρέχει την ευκαιρία στους φορολογούμενους να κατανοήσουν το σκεπτικό πίσω από τις αποφάσεις που λαμβάνονται από τις φορολογικές αρχές. Ωστόσο, οι παρατεταμένες διαδικασίες στις δικαστικές υποθέσεις και η πιθανή μεροληψία στη διοικητική επανεξέταση λόγω του ότι το όργανο που αναλαμβάνει την υπόθεση της άσκησης της προσφυγής, ανήκει στον ίδιο οργανισμό θα μπορούσαν να επηρεάσουν αρνητικά την αποτελεσματικότητα του συστήματος.

Από την άλλη πλευρά, το γαλλικό σύστημα συνδυάζει διοικητικούς και δικαστικούς μηχανισμούς σε μια προσπάθεια να επιτύχει μια ισορροπία μεταξύ της σχέσης κόστους-αποτελεσματικότητας και της επιβολής της δικαιοσύνης. Το διοικητικό δικαστήριο προσφέρει μια οδό για ανεξάρτητο έλεγχο, κάτι που θα μπορούσε να είναι ιδιαίτερα επωφελές για το ελληνικό σύστημα. Το γαλλικό σύστημα δίνει επίσης στους φορολογούμενους την ευελιξία να ζητήσουν διοικητικό έλεγχο ή να προσφύγουν απευθείας στο Διοικητικό Δικαστήριο. Ωστόσο, οι επικρίσεις για το σύστημα υποδεικνύουν την πιθανή μεροληψία στη διαδικασία διοικητικής

αναθεώρησης και την πολυπλοκότητα του συστήματος, κάτι που μπορεί να είναι αποτρεπτικό για τους φορολογούμενους.

Συμπερασματικά, η αποτελεσματικότητα των συστημάτων ενδικοφανούς προσφυγής για φορολογικές διαφορές ποικίλλει στις χώρες που εξετάστηκαν λόγω των διαφορετικών προσεγγίσεων που υιοθετούν. Στο πεδίο αυτό, ορισμένες πιθανές βελτιώσεις που θα μπορούσαν να εφαρμοστούν για την Ελλάδα θα συμπεριλάμβαναν την υιοθέτηση της κλιμακωτής δομής της Γερμανίας για ευρύτερη και πιο εύκολη πρόσβαση στη δικαιοσύνη, το ανοιχτό σύστημα προσφυγής του Ηνωμένου Βασιλείου για διαφάνεια και τον συνδυασμό διοικητικών και δικαστικών μηχανισμών των Γάλλων για την επίτευξη της εφαρμογής μιας ισορροπημένης διαδικασίας. Ωστόσο, θα πρέπει να δίνεται προσοχή στην αποφυγή παγίδων όπως οι μακροχρόνιες διαδικασίες, η πιθανή μεροληψία στη διοικητική αναθεώρηση και η πολυπλοκότητα των συστημάτων. Ολοκληρώνοντας, για να μπορέσει η Ελλάδα να υιοθετήσει το βέλτιστο σύστημα για τη γρήγορη και αποτελεσματική επίλυση των αποφάσεων, θα πρέπει να επικεντρωθεί στην εξισορρόπηση της αποτελεσματικότητας, της προσβασιμότητας και τη δικαιοσύνης στην επίλυση των φορολογικών διαφορών.

Συμπεράσματα – Επίλογος

Το βασικό αντικείμενο μελέτης της παρούσας εργασίας ήταν η ανάλυση των δεδομένων που έχουν να κάνουν με τη διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής στο πεδίο των φορολογικών διαφορών. Επίσης, στο πλαίσιο αυτό, πραγματοποιήθηκε μια βιβλιογραφική ανασκόπηση για την αξιολόγηση της λειτουργίας και της αποτελεσματικότητας των αντίστοιχων συστημάτων που εφαρμόζονται στη Γερμανία, τη Γαλλία και το Ηνωμένο Βασίλειο, με στόχο να συγκεντρωθούν πληροφορίες σχετικές με τη βελτίωση του ελληνικού συστήματος.

Όπως προέκυψε από την ανάλυση της σχετικής βιβλιογραφίας και νομολογίας, ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής εντάσσεται στα πλαίσια του διοικητικού αυτοελέγχου, και έχει ως βασικό σκοπό τη διευθέτηση των διαφωνιών που ανακύπτουν μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και του αιτούμενου της ενδικοφανούς προσφυγής, προτού ο διοικούμενος καταφύγει στα διοικητικά δικαστήρια. Ο βασικότερος λόγος λειτουργίας του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής, έχει να κάνει με τη βαθιά σύνδεση της με το δικαίωμα της δικαστικής προστασίας, που λειτουργεί ως μία προϋπόθεση του παραδεκτού για την άσκηση του ένδικου βοηθήματος.

Ο μηχανισμός της ενδικοφανούς προσφυγής, όπως έγινε αντιληπτό από την ανάλυση που προηγήθηκε στην παρούσα εργασία, είναι σήμερα ένας από τους βασικούς εξωδικαστικούς μηχανισμούς για την επίλυση των φορολογικών διαφορών. Ο θεσμός αυτός παράγει σημαντικά οφέλη κυρίως για την αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων εφόσον οι διαφορές είτε επιλύονται σε διοικητικό επίπεδο, είτε η υπόθεση φτάνει ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου εκκαθαρισμένη κατά το νομικό και πραγματικό μέρος της.

Ωστόσο, εκτός αυτού του βασικού σκοπού που επιτελεί ή ενδικοφανής προσφυγή παράλληλα επιδιώκεται και ο αυτοέλεγχος της διοίκησης αλλά και η διόρθωση των πράξεων της από το ίδιο το διοικητικό όργανο. Το όργανο αυτό, έχει πλήρη αρμοδιότητα για τον έλεγχο και την εξέταση της κάθε υπόθεσης, μία εξουσία που προσιδιάζει σε όργανο με αποφασιστική αρμοδιότητα, η οποία αν ενισχυθεί αποτελεσματικά μπορεί να οδηγήσει σε ουσιαστική βελτίωση της ποιότητας του διοικητικού έργου.

Επίσης όπως αναδείχθηκε, λόγω του γεγονότος ότι ενδικοφανής προσφυγή μπορεί να ασκηθεί εντός μικρής προθεσμίας, η διοίκηση έχει προκαθορισμένο χρονικό όριο εντός του οποίου θα πρέπει να λάβει μία συγκεκριμένη απόφαση. Επίσης η διαδικασία της ενδικοφανούς

προσφυγής είναι πιο οικονομική σε σχέση με την προσφυγή μέσω της εκδίκασης της υπόθεσης σε κάποιο διοικητικό δικαστήριο λόγω του ότι δεν προβλέπεται παράβολο για την άσκηση της ενώ παράλληλα θεωρείται πολύ πιο απλή, εφόσον το βασικό περιεχόμενό της κατευθύνεται προς την επίτευξη μίας φιλικής διευθέτησης των διαφορών ανάμεσα στα δύο μέρη.

Όσον αφορά στο νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τη διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής στην Ελλάδα, παρατηρείται ότι η διαδικασία θεσμοθετήθηκε πρόσφατα, το 2011 και μετέβαλε το τοπίο των φορολογικών υποθέσεων. Ωστόσο, έχουν διατυπωθεί ορισμένες επιφυλάξεις και ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής έχει αποτελέσει ένα αντικείμενο κριτικής αναφορικά με την αποτελεσματικότητά του.

Η πρώτη αδυναμία που παρατηρείται στην άσκηση του θεσμού, είναι ότι οι υποθέσεις που εν τέλει εξετάζονται από τη ΔΕΔ, είναι περιορισμένες και από το σύνολο των υποθέσεων που εισάγονται εξετάζονται περίπου οι μισές. Για τις υπόλοιπες παρέρχεται το χρονικό διάστημα εντός του οποίου θα πρέπει να εξεταστούν κι έτσι επέρχεται η σιωπηρή τους απόρριψη. Επίσης χαρακτηριστικό είναι ότι η διαδικασία ενώπιον της ΔΕΔ διεξάγεται γραπτώς και μάλιστα με βάση τα στοιχεία που είχε καταθέσει ο υπόχρεος χωρίς τη δυνατότητα παρουσίας του.

Ωστόσο το γεγονός ότι πάνω από τις μισές αιτήσεις περνούν στο στάδιο της σιωπηρής απόρριψης χωρίς ο φορολογούμενος να μπορεί να υποστηρίξει τη θέση του δεν ικανοποιεί το σκοπό της ενδικοφανούς προσφυγής αποθαρρύνοντας με αυτό τον τρόπο τον αιτούντα από τη μεταγενέστερη δικαστική αμφισβήτηση της πράξης. Όπως γίνεται αντιληπτό, εγείρονται ορισμένοι προβληματισμοί αναφορικά με την αντικειμενικότητα της διεύθυνσης αλλά και την αποτελεσματικότητά της όσον αφορά στην αξιολόγηση των πράξεων.

Παρ' όλες τις θεμελιώδεις αναποτελεσματικότητες που αναφέρθηκαν προηγουμένως, όσον αφορά στη λειτουργία της ΔΕΔ υπάρχει δυνατότητα να εφαρμοστούν κάποιες στρατηγικές βελτίωσης. Αρχικά, θεωρείται αναγκαία η διατύπωση συγκεκριμένων νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων που θα χαρακτηρίζονται από σαφήνεια και θα διέπουν την ενδικοφανή διαδικασία. Στο σημείο αυτό, επιβάλλεται και η αποσαφήνιση των όρων άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής υπό την έννοια της ενίσχυσης του καθήκοντος ενημέρωσης. Παράλληλα, ιδιαίτερα σημαντικό είναι να αναδειχθεί η θέση του υπόχρεου στη συνολική διαδικασία με την καθιέρωση της ακρόασής του.

Λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που προέκυψαν από τη βιβλιογραφική ανασκόπηση που διεξήχθη, παρατηρείται ότι η προσέγγιση της Γερμανίας που βασίζεται σε έναν συνδυασμό

διοικητικών και δικαστικών στοιχείων διασφαλίζει την αποτελεσματική λειτουργία ενός ολοκληρωμένου μηχανισμού επίλυσης διαφορών, επιτυγχάνοντας έτσι τη βελτίωση της προσβασιμότητας. Από αυτή την άποψη, η υιοθέτηση μιας παρόμοιας κλιμακωτής δομής στην Ελλάδα θα μπορούσε να προσφέρει στους φορολογούμενους ευρύτερη πρόσβαση στη δικαιοσύνη. Επιπροσθέτως, όπως αναδείχτηκε, το ανοικτό σύστημα διενέργειας προσφυγών του Ηνωμένου Βασιλείου και η διαδικασία διοικητικής προσφυγής συνεισφέρουν στην βελτίωση της διαφάνειας και ευελιξίας των μηχανισμών αυτών, που αν εφαρμόζονταν στην Ελλάδα, θα μπορούσαν ενδεχομένως να ελαχιστοποιήσουν τις προσφυγές για φορολογικές διαφορές. Ωστόσο, θα πρέπει να δίνεται προσοχή σε ό,τι αφορά πιθανή μεροληψία, ειδικά εάν η επανεξέταση διεξάγεται από το ίδιο διοικητικό όργανο. Τέλος, η προσέγγιση της Γαλλίας για το συνδυασμό διοικητικών και δικαστικών μηχανισμών για την επίτευξη ισορροπίας μεταξύ της σχέσης κόστους-αποτελεσματικότητας και της δικαιοσύνης είναι μια ακόμη στρατηγική που αξίζει να εξεταστεί για την Ελλάδα. Η προσέγγιση αυτή ωστόσο δεν στερείται επικρίσεων ιδίως όσον αφορά την πιθανή μεροληψία και την πολυπλοκότητα του συστήματος που θα μπορούσαν να αποδειχθούν αποτρεπτικά για τους φορολογούμενους.

Ολοκληρώνοντας τη μελέτη, είναι επιτακτικό να λαμβάνεται πάντα υπόψη το γεγονός ότι ενώ αυτά τα ευρήματα παρέχουν πολύτιμες γνώσεις, η εφαρμογή οποιουδήποτε συστήματος θα πρέπει να προσαρμοστεί προσεκτικά ώστε να ταιριάζει στο κοινωνικό-οικονομικό, νομικό και πολιτιστικό πλαίσιο της Ελλάδας.

Ακόμη, είναι αναγκαίο να αναφερθεί ότι, όπως όλες οι μελέτες, έτσι και η παρούσα συνοδεύεται από ορισμένους περιορισμούς. Ειδικότερα, οι περιορισμοί αυτής της μελέτης περιλαμβάνουν την εστίαση μόνο σε τρεις χώρες της Ευρώπης, για τις οποίες υπήρχαν ερευνητικά δεδομένα έτσι ώστε να πραγματοποιηθεί η σύγκριση. Μελλοντική έρευνα θα πρέπει να εξετάσει το ενδεχόμενο επέκτασης της ανάλυσης αυτής ώστε να συμπεριλάβει πιθανώς χώρες εκτός Ευρώπης. Ένα τέτοιο διευρυμένο πεδίο θα προσέφερε μια πιο ολοκληρωμένη κατανόηση των βέλτιστων πρακτικών.

Κλείνοντας, στο πεδίο της μελέτης και εξέλιξης της γνώσης των συστημάτων αυτών, τίθεται ως στόχος η οικοδόμηση ενός συστήματος επίλυσης φορολογικών διαφορών στην Ελλάδα που θα διασφαλίζει τη δικαιοσύνη, την αποτελεσματικότητα και την προσβασιμότητα, λαμβάνοντας υπόψη τις μοναδικές νομικές και πολιτιστικές πτυχές της χώρας.

Βιβλιογραφία

Ξενόγλωσση βιβλιογραφία και αρθρογραφία

AADE. (2019). *Ενδικοφανείς Προσφυγές / Αποφάσεις ΔΕΔ* | AADE. Aade.gr.

<https://www.aade.gr/menoy/endikofaneis-prosfyges-apofaseis-ded>

EUR-Lex - 62016CJ0382 - EN - EUR-Lex. (2018). Europa.eu. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62016CJ0382>

Guinchard, E. (2016). *The Implementation of the Consumer ADR Directive in France*. 149–168.

<https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198766353.003.0008>

Whithead, S. (2021). *Tax Disputes and Litigation Review*.

<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/no/pdf/2019/04/The-Tax-Disputes-and-Litigation-Review-7th-Edition.pdf>

Agnès Charpenet, Jaffe, M., Murray, E., & Poras, G. (2019). Country note: Implementation of

Current Withholding Tax in France: The French Exception is Gone! *Intertax*, 47(3).

<https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/47.3/TAXI2019027>

Code général des impôts (CGI). (2020). Article L190. Retrieved from

<https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGIARTI000006308217/2020-12-31/>

Court of Justice of the European Union. (2018). *Judgment in Case C-382/16 Hornbach-Baumarkt*.

Retrieved from <https://curia.europa.eu/>

Finance Act. (2008). Sch. 36. Retrieved from

<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2008/9/schedule/36>

Freedman, J., & Loutzenhiser, G. (2022). *Tax policy in the UK post-Brexit*. 38(1), 188–204.

Fuest, C., Spengel, C., Finke, K., Heckemeyer, J., & Nusser, H. (2018). Profit shifting and corporate taxation in Europe. *Oxford Review of Economic Policy*, 34(2), 153-187.

- Hasegawa, M., Hoopes, J. L., Ishida, R., & Slemrod, J. (2013). The effect of public disclosure on reported taxable income: Evidence from individuals and corporations in Japan. *National Tax Journal*, 66(3), 571-608.
- Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC). (2019). *Annual Report and Accounts 2018-19*. Retrieved from <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-annual-report-and-accounts-2018-to-2019>
- Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., & Staringer, C. (2010). *Procedural rules in tax law in the context of European Union and domestic law* (Institute for Austrian and International Tax Law).
- Loutzenhiser, G., & Morse, G. (2018). *Understanding Tax Law*. Sweet & Maxwell.
- Ministry of Economy and Finance. (2018). *Annual report on the control and collection of tax revenue 2018*. Retrieved from <https://www.revenue.ie/en/corporate/press-office/annual-report/2018/ar-2018.pdf>
- Ministry of Justice. (2018). *Activity report of administrative courts 2018*. Retrieved from https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/818854/moj-annual-report-2018-2019.pdf
- Mosquera Valderrama, I. J. (2015). Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism. *World Tax Journal*, 7(3), 307-333.
- Park, W. (2002). Income Tax Treaty Arbitration. *George Mason Law Review*, 803(10).
https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3737&context=faculty_scholarship
- Pfeiffer, O. (2017). *International Profit Shifting within Multinational Enterprises: Empirical Evidence on the Key Channels and Countermeasures* Inauguraldissertation zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Wirtschaftswissenschaften der Universität

Mannheim vorgelegt von. https://madoc.bib.uni-mannheim.de/43749/1/PhD_Thesis_Pfeiffer.pdf

Quéré, M., Jacques-Laurent Ravix, Joël-Thomas Ravix, & Romani, P.-M. (2007). *Frontières de la firme, division institutionnelle du travail et processus de concurrence*, in Garrouste P. (sld).

Riedel, N., & Vella, J. (2017). Global profit shifting in multinational corporations. *German Economic Review*, 18(3), 318-339.

Société Schneider Electric SA v Ministère de l'Économie et des Finances. (CE, 8th and 3rd sub-sections together, 30 December 2003, no. 244276). Retrieved from <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-440/07&language=en>

Statistisches Bundesamt. (2020). *Tax dispute resolution in Germany*. Retrieved from https://www.destatis.de/DE/Home/_inhalt.html

Tribunals, Courts and Enforcement Act. (2007). Retrieved from <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/contents>

Wagner, A., & Outslay, E. (2019). Losses and tax: A review of the literature. *National Tax Journal*, 72(4), 819-852.

Ward, A. (2007). *Judicial Review and the Rights of Private Parties in EU Law*.

Courts and Tribunals Judiciary. (2022, October 12). *First-tier Tribunal - Courts and Tribunals Judiciary*. Courts and Tribunals Judiciary. <https://www.judiciary.uk/courts-and-tribunals/tribunals/first-tier-tribunal/>

Ελληνική βιβλιογραφία και αρθρογραφία

ΑΑΔΕ. (2019). *Έκθεση απολογισμού*. <https://www.aade.gr/sites/default/files/2019-04/%CE%95%CE%9A%CE%98%CE%95%CE%A3%CE%97%20%CE%91%CE%A0%CE>

%9F%CE%9B%CE%9F%CE%93%CE%99%CE%A3%CE%9C%CE%9F%CE%A5%20%
CE%91%CE%91%CE%94%CE%95%202018.pdf

ΑΑΔΕ. (2023). *ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ (πρώην ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠ... -*
Βασικοί Δείκτες Απόδοσης (KPI) - Καταπολέμηση της διαφθοράς. Ded.aade.gr.
<http://ded.aade.gr>

Αμπάτης Α., (2016). *Οι ενδικοφανείς προσφυγές: κριτική αξιολόγηση και προοπτικές*, ΘΠΔΔ σ. 230
επ.

Ανδρουλάκης Β., (2015) *Η επίκαιρη παροχή δικαστικής προστασίας στη διοικητική δικαιοσύνη: Μια*
συνεχής αναζήτηση, ΘΠΔΔ

Βάμβα, Ν. (2019). ΕΘΝΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΓΙΑ ΤΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΤΟΥ ΑΝΘΡΩΠΟΥ.

https://www.nchr.gr/images/pdf/apofaseis/protaseis_epi_nomoth_keimenwn/Paratiriseis_dioi_kitiki_diki_final201.pdf

Βάμβα, Ν. (2019). ΕΘΝΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΓΙΑ ΤΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΤΟΥ ΑΝΘΡΩΠΟΥ.

https://www.nchr.gr/images/pdf/apofaseis/protaseis_epi_nomoth_keimenwn/Paratiriseis_dioi_kitiki_diki_final201.pdf

Δαγτόγλου Π., (2014) *Γενικό Διοικητικό Δίκαιο*, 7η έκδοση, Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη

Δετσαρίδης Χ., (2014). Ζητήματα συνταγματικότητας από την εισαγωγή της ενδικοφανούς
προσφυγής στις φορολογικές διαφορές, *ΔΦΝ*, 1571 επ. (1572).

Καλλιγέρου Δ, (2016). Η προηγούμενη ακρόαση ως δικαίωμα και ουσιώδης τύπος της διαδικασίας.
Θεωρία και Πράξη του Διοικητικού Δικαίου, 5, 443–460

Καραμανώλη, Ε. (2014, June 14). *Εικόνα παραλυσίας στα δικαστήρια.* Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ.

<https://www.kathimerini.gr/society/771619/eikona-paralysias-sta-dikastiria/>

Καραμανώλη, Ε. (2014, June 14). *Εικόνα παραλυσίας στα δικαστήρια.* Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ.

<https://www.kathimerini.gr/society/771619/eikona-paralysias-sta-dikastiria/>

- Κεράνη Λ., (1997). Συμβολή εις την μελέτην της ενδικοφανούς προσφυγής, ΕΔΔ
- Κύβελος Σ., (2014). *Σκέψεις ως προς την αρμοδιότητα του διοικητικού οργάνου που αποφαινεται επί ενδικοφανούς προσφυγής*, Παρατηρήσεις σε ΔΠρΑθ 5076/2012, ΔιΔικ, τ. 3/2014
- Κυβέλος, Σ. Κ. (2016). *Η ενδικοφανής προσφυγή* (2η έκδ.). Σάκκουλας.
- Κυριακόπουλος Η., (2013). *Ελληνικόν Διοικητικόν Δίκαιον*, Β' Γενικόν Μέρος, Θεσσαλονίκη
- Μακρυδημήτρης, Α. (2011, October 9). *Αποψη: Πώς η δημόσια διοίκηση της χώρας έφτασε ως εδώ (μέρος Α')*. Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ; kathimerini.gr.
<https://www.kathimerini.gr/politics/439406/apopsi-pos-i-dimosia-dioikisi-tis-choras-eftase-os-edo-meros-a/>
- Μακρυδημήτρης, Α. (2011, October 9). *Αποψη: Πώς η δημόσια διοίκηση της χώρας έφτασε ως εδώ (μέρος Α')*. Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ. <https://www.kathimerini.gr/politics/439406/apopsi-pos-i-dimosia-dioikisi-tis-choras-eftase-os-edo-meros-a/>
- Μέντης Γ.- Μιχελινάκης Β, (2016). *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, Νομική Βιβλιοθήκη
- Νομικά χρονικά - Ένας “φίλος” από τα παλιά ξανάρχεται: Η κυοφορούμενη γενίκευση της ενδικοφανούς προσφυγής στις διοικητικές διαφορές ουσίας.* (2013). Nomikaxronika.gr.
<http://www.nomikaxronika.gr/article.aspx?issue=76>
- Πανταζόπουλος Π., (2016). Η επίδραση της εισαγωγής της ενδικοφανούς διαδικασίας στις φορολογικές διαφορές-Επιτυχημένο μέτρο ή περαιτέρω καθυστέρηση στην επίλυση των διαφορών; Μήπως η διαιτησία είναι η λύση; *ΘΠΔΔ* 2, σ. 194 επ.
- Παπαπαναγιώτου - ΛέΖα Αγγ., (2016). 50 χρόνια από την ίδρυση των Τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων - Μια προσπάθεια αναζήτησης των αιτίων συσσώρευσης σ' αυτά χιλιάδων εκκρεμών υποθέσεων, *ΘΠΔΔ* 2, σ. 193 επ.
- Πρεβεδούρου Ε., (2007). *Νομολογιακές εξελίξεις στο καθεστώς των υποχρεωτικών διοικητικών προσφυγών του γαλλικού δικαίου*, ΕΔΚΑ με παρατιθέμενη νομολογία ΕΔΔΑ

- Πρεβεδούρου, Ε. Β. (2020, April 25). *Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, διαδικτυακό μάθημα της 7-4-2020) - Ευγενία Πρεβεδούρου*. Ευγενία Πρεβεδούρου. <https://www.prevedourou.gr/%CF%84%CE%BF-%CE%B4%CE%B9%CE%BA%CE%B1%CE%AF%CF%89%CE%BC%CE%B1-%CF%80%CF%81%CE%BF%CE%B7%CE%B3%CE%BF%CF%8D%CE%BC%CE%B5%CE%BD%CE%B7%CF%82-%CE%B1%CE%BA%CF%81%CF%8C%CE%B1%CF%83%CE%B7%CF%82-%CE%B3%CE%B5-2/>
- Ρέμελης, Κ. Σ. (2009). *Σύνταγμα και διοικητικοί δικονομικοί νόμοι* (2η έκδ.). Σάκκουλας.
- Σακελλαροπούλου Κ., Πικραμένος Μ., Συμεωνίδης Ι., Ανδρουλάκης Β., Νικολαΐδου Θ., Τσόγκας Α., Αλικάκος Π. (2019), *Η Δικαιοσύνη στην Ελλάδα*, Διανέοσις, Οργανισμός Έρευνας και Ανάλυσης
- Σοφοκλέους Ν. (2000) *Η αμετάκλητη φορολογική εγγραφή και το δεδικασμένο*, ΔΕΕ
- Σπηλιωτόπουλος Ε., (2011) *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Τόμος 1, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα
- Τζιόλα, Χ. (2022). *ΔΗΜΟΚΡΙΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΡΑΚΗΣ ΤΜΗΜΑ ΝΟΜΙΚΗΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΤΟΜΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ “ΤΑ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ” ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΔΕΤΣΑΡΙΔΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ*. https://repo.lib.duth.gr/jspui/bitstream/123456789/14090/1/TziolaC_2022.pdf
- Τσενές Σ., (2012). *Ενδικοφανής προσφυγή, η αίτηση διοικητικής επίλυσης φορολογικής της διαφοράς*. Το υπουργείο Οικονομικών τιμωρεί τον φορολογούμενο και δεν τον προστατεύει, ΔΦΝ
- Φορτσάκης Θ. & Σαββαΐδου Κ., (2013). *Φορολογικό Δίκαιο*, 4η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2013.

Φωτόπουλος Ι., Βραχάτη Μ. & Βύζας Β. (2018). *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Ερμηνεία Ν. 4174/2013*, Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη

Νομολογία

CE, 8η και 3η υποενότητα, 30 Δεκεμβρίου 2003, αρ. 244276

CGI, άρθρο L190

Finance Act 2008, Sch. 36

Άρθρα 13,14 Ν. 2523/1997

Άρθρα 72 και 29 ΚΦΔ

Άρθρο 1 Ν. 2406/1983

Άρθρο 3 παρ. 6

Άρθρο 3 ΠΟΛ 1064/2017

Άρθρο 4 παρ. 1 και 25 παρ. 3 ΚΔΔ

Άρθρο 46 Ν. 4174/2013

Άρθρο 50 παρ. 6 ΚΦΔ

Άρθρο 63 παρ. 1 ΚΦΔ

Άρθρο 67 ΚΦΔ

Άρθρο 70B§3 του Ν.2238/1994

Άρθρο 70B§4 του Ν.2238/1994

ΔΕΔ 2167/2017

ΔΕΔ 3762/2016

ΔΕΔ 6659/2017

N. 4038/2012

N. 4057/2012

ΠΟΛ 1064/2017

Πολ 1064/27.04.2017

ΠΟΛ 1069/2014

ΠΟΛ 1069/2014

ΠΟΛ 1140/2012

ΠΟΛ 1157/2016

ΠΟΛ 1211/12.09.2013

ΣτΕ 1316/1013

ΣτΕ 1317/1013

ΣτΕ 1330/2010

ΣτΕ 1357/2018

ΣτΕ 2219/2008

ΣτΕ 2282/2000

ΣτΕ 2894/2004

ΣτΕ 3044/2001

ΣτΕ 3146/2012

ΣτΕ 701/1990

ΣτΕ 86/2015

ΣτΕ, 1375/2013

ΦΕΚ 3367 Β'/31-12-2013

ΦΕΚ Α' 170/26.07.2013